

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس سطيف
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



مدرسة الدكتوراه: إدارة الأعمال والتنمية المستدامة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير

تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة

تحت عنوان:

تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة

دراسة لبعض المؤسسات الصناعية

إعداد الطالب

فاتح غلاب

لجنة المناقشة

د. بالرقمي التجانيأستاذ محاضر.....جامعة سطيف..... رئيسا

د. سعيدي يحيى أستاذ محاضر.....جامعة المسيلة.....مشرفا ومقررا

د. رواجي عبد الناصرأستاذ محاضر..... جامعة سطيف.....مناقشا

د. بن فرحات ساعدأستاذ محاضر.....جامعة سطيف.....مناقشا

نوقشت علنا بتاريخ: 2011/06/26

السنة الجامعية 2011/2010

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

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

صدق الله العظيم

(سورة التوبة، الآية: 105)

شكر وعرفان



الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل المتواضع

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور سعيدي يحيى الذي لم ييخل علينا بإرشاداته ونصائحه السديدة التي كان لها الأثر البالغ على إتمام هذا العمل.

كما لا يفوتني ان أتقدم بالشكر إلى عميد كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة فرحات عباس بسطيف الاستاذ الدكتور صالح صالحى لعمله الشاق لإنجاح هذه الدفعة.

ولا يسعني إلا أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة بقبولهم مناقشة هذه الرسالة والحكم عليها

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى زملائي في الدراسة طلبة مدرسة الدكتوراه دفعة 2009/2008.

وإلى كل الأساتذة الذين مدوا لي يد المساعدة لإنجاز هذا العمل، الأساتذة بقسم العلوم المالية والمحاسبة بجامعة المسيلة وإلى الأساتذة الكرام: بلعجوز حسين، لعاب عبد الرحمان، بوعبدالله الصالح، ميمون الطاهر، لقليطي لخضر.

إهداء



إلى..... روح أبي الطاهرة التي رحلت قبل أن تجني ثمار جهدها
(كم انتظرت هذا اليوم لكن قدر الله اسبق، لكن لازلت
يا والدي العزيز في قلوبنا حتى نلقاك في دار الخلد انشاء الله).

إلى..... والدتي الكريمة حفظها الله.

إلى..... إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى..... كل الأقارب و الأصدقاء.

اهدي هذا العمل المتواضع

فاتح غلاب

ملخص الفهرس

	آية قرآنية
	الإهداء
	شكر وتقدير
IV	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال البيانية.....
IX	قائمة المختصرات.....
X	قائمة الملاحق.....
أ-ذ	المقدمة.....
الفصل الاول: الهيكل والإطار العام لحوكمة الشركات	
02	تمهيد.....
03	1/1 الإطار العام لحوكمة الشركات.....
27	2/1 الجوانب التقييمية والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.....
34	3/1 حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية.....
41	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: الإطار الفكري للتدقيق	
43	تمهيد.....
44	1/2 الإطار العام للتدقيق.....
65	2/2 معايير التدقيق.....
75	3/2 القواعد العامة للتدقيق.....
81	خلاصة الفصل.....
الفصل الثالث: دور التدقيق في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ضمن اطار حوكمة الشركات	
83	تمهيد.....
84	1/3 تدقيق التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات.....
115	2/3 تدقيق الأداء الاجتماعي ضمن إطار حوكمة الشركات.....
126	3/3 تدقيق الأداء البيئي ضمن إطار حوكمة الشركات.....
141	خلاصة الفصل.....

الفصل الرابع: دراسة لبعض المؤسسات الصناعية

143	تمهيد.....
144	1/4 تقديم عام لمؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة.....
149	2/4 أسباب اختيار قطاع لاسمنت.....
153	3/4 منهجية الدراسة الميدانية.....
189	خلاصة الفصل.....
191	الخاتمة.....
197	المراجع.....
205	الملاحق.....
218	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	أحدث التقارير حول حوكمة الشركات التي صدرت على المستوى الدولي.....	1-1
46	التطور التاريخي للتدقيق.....	1-2
50	التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.....	2-2
66	يوضح أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي.....	3-2
46	التطور التاريخي للتدقيق.....	4-2
64	أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي.....	5-2
99	مؤشرات الأداء وفق مبادرة الإبلاغ العالمية.....	1-3
102	دراسات استقصائية حول الإفصاح عن تقارير الاستدامة حسب البلد.....	2-3
104	مبادئ SAM ومبادئ داو جونز للاستدامة.....	4-3
135	مزايا وقيود تدقيق الأداء البيئي.....	5-3
145	الطاقة الإنتاجية الاسمية والإنتاج الفعلي للإسمنت والكلنكر في الجزائر لسنة 2008.....	1-4
146	معلومات عامة حول المؤسسات محل الدراسة.....	2-4
147	معلومات عامة حول الفروع التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر بالجهة الشرقية لعام 2010م.....	3-4
151	ملوثات الهواء الناتجة عن صناعة الإسمنت وأهم الأضرار الناتجة عنها.....	4-4
154	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.....	5-4
156	مقياس الإجابة على سلم لكرت.....	6-4
158	معامل ثبات كرونباخ ألفا.....	7-4
159	خصائص عينة الدراسة.....	8-4
161	الأدوات المتاحة لقياس الأداء الاجتماعي كأحد أبعاد التنمية المستدامة.....	9-4
162	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة.....	10-4
163	الأدوات المتاحة لقياس الأداء البيئي كأحد أبعاد التنمية المستدامة.....	11-4
163	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة.....	12-4
164	الأدوات المتاحة لقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة.....	13-4
164	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة.....	14-4
166	كيفية الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة.....	15-4

166	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بلا فصاح عن جوانب التنمية المستدامة.	16-4
168	معلومات حول الأطراف ذات المصلحة والمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة.	17-4
168	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام مجلس الإدارة بالإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.	18-4
168	إجابات أفراد العينة عن مدى طلب الأطراف ذات المصلحة معلومات حول الأداء الاجتماعي والبيئي.	19-4
169	إجابات أفراد العينة عن مدى إتاحة الفرصة إلى الأطراف ذات المصلحة للمشاركة في تنفيذ.	20-4
170	نتائج اختبار Binomial لقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة.	21-4
171	نتائج اختبار Binomial لقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة.	22-4
172	نتائج اختبار Binomial للإفصاح عن الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة.	23-4
172	نتائج اختبار Binomial للإفصاح عن الأداء البيئي للتنمية المستدامة.	24-4
174	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المدققين الداخليين والخارجيين بفحص الجوانب الاجتماعية. ..	25-4
176	إجابات أفراد العينة عن مدى تحقق حوكمة الشركات عن طريق تدقيق الأداء الاجتماعي.	26-4
177	نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الداخلي لفحص الجوانب الاجتماعية.	27-4
177	نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب الاجتماعية.	28-4
178	نتائج اختبار T الأثار الحوكمية للتدقيق الأداء الاجتماعي.	29-4
179	إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المدققين الداخليين والخارجيين بفحص الجوانب البيئية.	30-4
181	إجابات أفراد العينة عن مدى تحقق حوكمة الشركات عن طريق تدقيق الأداء البيئي.	31-4
182	نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الداخلي لفحص الجوانب البيئية.	32-4
182	نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب البيئية.	33-4
183	نتائج اختبار T الأثار الحوكمية للتدقيق الأداء البيئي.	34-4
184	مدى قيام المؤسسات بالتحقق من تقارير التنمية المستدامة.	35-4
184	تدقيق التنمية المستدامة (منظور مستقبلي).	36-4
185	مدى تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة (منظور مستقبلي).	37-4
185	إجابات أفراد العينة عن مدى تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة.	38-4
185	آليات تفعيل و تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة (منظور مستقبلي).	39-4
186	الأثار الحوكمية لتدقيق التنمية المستدامة (منظور مستقبلي).	40-4
187	نتائج اختبار T لمدى وعي المؤسسات للتدقيق المستدامة مستقبلا.	41-4
187	اختبار نتائج T للأثار الحوكمية للتدقيق المستدامة.	42-4

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.....	1-1
12	خصائص حوكمة الشركات.....	2-1
15	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE.....	3-1
17	ركائز حوكمة الشركات.....	4-1
21	محددات حوكمة الشركات.....	5-1
22	إطار متكامل لحوكمة الشركات.....	6-1
33	أبعاد حوكمة الشركات.....	7-1
48	طبيعة عملية التدقيق.....	1-2
56	التكامل بين وظيفة التدقيق والمحاسبة المالية.....	3-2
62	مستخدموا تقرير مراقب الحسابات.....	4-2
65	معايير التدقيق المتعارف عليها.....	5-2
80	إطار متكامل للتدقيق.....	6-2
88	أبعاد التنمية المستدامة.....	1-3
90	المواصفات القياسية المعنية بتطبيق التنمية المستدامة.....	2-3
93	إطار متكامل للأدوات المتاحة لقياس مسؤوليات المؤسسات اتجاه الاستدامة.....	3-3
95	نموذج بطاقة الأداء المتوازن.....	4-3
95	نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.....	5-3
103	معدلات الإبلاغ عن الاستدامة حسب البلد.....	6-3
109	حدود ومجال خدمة تدقيق التنمية المستدامة وعمليات الاتصال الخاصة بها.....	7-3
113	مراحل نظام إدارة التنمية المستدامة.....	8-3
119	مراحل تدقيق الأداء الاجتماعي.....	9-3
129	استخدامات ومنافع المحاسبة البيئية.....	10-3
140	إطار مقترح لتدقيق التنمية المستدامة.....	11-3
145	التمثيل البياني الطاقة الإنتاجية الاسمية والإنتاج الفعلي للاسمنت والكلنكر في الجزائر لسنة 2008	1-4
148	شبكة توزيع مؤسسات صناعة الاسمنت.....	2-4

قائمة المختصرات

SOX	Sarbanes-Oxley Act.
OECD	Organization For Economic Co-Operation And Development.
IFC	international finance corporation.
CIPE	Center for international privat enterprise.
UAB	Union of arab Bank.
ROSC	Report On The Observance Of Standards And Codes.
GCGF	Global Corporate Governances Forum.
AAA	American Accounting Association.
IFAC	International Federation of Accountants.
AICPA	American Institute of certified public Accountants.
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.
IASB	International Accounting Standards Board.
EMAS	Eco- Management and Audit système.
OHSAS	Occupational Health and Safety Management Specifications
SBSC	Sustainability Balanced Scorecard.
GRI	Global Reporting Initiative.
EMS	Envirenmental management système.
ICC	International chamber of commerce.
EPA	Enviremental protecion agency.
IAS	International Accounting Standards.
SPSS	Statistical Package for Social Science
SNMC	Société Nationale des Matériaux de Construction.
ERCC	Entreprise Régionale des Ciments de Centre.
ERCO	Entreprise Régionale des Ciments d'Ouest.
ECDE	Entreprise des Ciments et Dérivés d'Ech-cheliff.
ERCE	Entreprise Régionale des Ciments d'Est.
GICA	Groupe Industriel Des Ciments D'Algérie.
SCAK	Société des Ciments de Ain El Kebira.
SCHB	Société des Ciments de Hamma Bouziane.
SCHS	Société des Ciments de Hadjar Soud.
SCAT	Société des Ciments de Ain Touta.
SCT	Société des Ciments de Tébessa.

المقدمة العامة

أصبح التطور السريع والمستمر في شتى المجالات هو السمة الغالبة في هذا العصر، وعلى الرغم من أن الهدف من هذه التطورات ودوافعها يأتي استجابة لتلبية احتياجات الإنسان المتزايدة، فإنها قد خلفت آثارا سلبية واضحة على النواحي الاجتماعية والبيئية، مثل التلوث والنفائات وارتفاع درجات الحرارة... وغيرها من المشكلات التي يجهد العالم في مواجهتها حاليا، فقد زاد اهتمام الدول والحكومات بهذه المشكلات متمثلا ذلك في انشاء جمعيات ووكالات حماية البيئة، وعمل ندوات وبرامج تطوعية للتوعية بالأضرار البيئية، ونشر الأنظمة والقوانين بهدف الوصول إلى بيئة نظيفة تسهم في رقي المجتمعات والمحافظة عليها، وتفاعلا مع الموقف السابق، نشأ المفهوم الحديث للتنمية وهو ما يعرف بالتنمية المستدامة (Sustainable Development)، وهو نمط التنموي الذي يسعى لتحقيق رفاه المجتمع دون الإضرار بالبيئة ومواردها، وذلك لأنه يعتبرها ملكية مشتركة بين الأجيال الحالية والمستقبلية، وانعكس هذا المفهوم الحديث على المؤسسات العاملة في القطاع الصناعي الذي شهد تطورا كبيرا وهو أيضا الأكثر تأثيرا في البيئة، مما حتم على المؤسسات اليوم بأن مسؤوليتها لا تقتصر على تحقيق عوائد مالية واقتصادية من إنتاج السلع او تقديم الخدمات، بل أصبحت تمتد إلى حماية المجتمع والبيئة التي تعمل فيها. ذلك أن تكاليف إنتاج السلع لا تنحصر بتلك التي تتضمنها التقارير المالية، بل هناك تكاليف أخرى جديرة بأن تحاسب عليها، فالمجتمع يعد صاحب مصلحة في المؤسسة من حيث انه أمددها بالموارد المادية والبشرية لمزاولة نشاطها لذا يكون من حقه الرقابة على إدارتها وعلى كفاءتها في استخدام مختلف الموارد، وله الحق في معرفة أية تغيرات تطرأ عليها، مما أدى بالمؤسسات إلى إعداد تقارير خاصة أو أجزاء من تقاريرها السنوية للحدوث عن أدائها الاجتماعي والبيئي، وحتى تزداد الثقة في تلك التقارير أصبحت المؤسسة تقوم بتدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي من قبل مدققين مستقلين ومحايدين مدركة لأهمية التدقيق الاجتماعي والبيئي، زيادة على ذلك فقد لجأت المؤسسة إلى وضع أنظمة رقابة داخلية تقوم بتغطية الجوانب الاجتماعية والبيئية، مما جعلها تعتمد بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وإعطائها الأهمية الكبيرة في تغطية تلك الأمور للتأكد من العمليات التي تقوم بها بكفاءة وفعالية.

وكرر فعل هذه الاهتمامات المتزايدة من طرف المجتمع بكل طوائفه، أدرك أطراف أصحاب المصلحة أن نجاح المؤسسات اليوم لا يعتمد فقط على الاستدامة الاجتماعية والبيئية وإنما بتكاملها مع الاستدامة الاقتصادية، الأمر الذي أدى بتوجه المؤسسات إلى إصدار تقارير مدعمة ذات مدى واسع تغطي الأمور البيئية والاجتماعية والإقتصادية والتي أطلق عليها اسم تقارير الاستدامة أو التنمية المستدامة، لذلك فهناك حاليا محاولات لتطوير عملية تقييم أداء المؤسسات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، بحيث أصبحت المؤسسة تقوم بتدقيق التنمية المستدامة استجابة منها للرقابة على أدائها الشامل والمستدام، ومن أجل تعزيز مصداقية تقارير التنمية المستدامة المنشورة فإن عدد من المؤسسات تقوم بتقديم تقاريرها إلى مدققين "المحققين" الخارجيين مكاتب محاسبة عامة أو مكاتب استشارية متخصصة بغرض إبداء تأكيدها عليها. كما نجد أن تطورات الحديثة التي حصلت على وظيفة التدقيق لإنتقالها من الخدمة المالية التقليدية، إلى مجموعة خدمات التي تمس جوانب التنمية المستدامة، من الآليات

المهمة في تفعيل حوكمة الشركات (Corporate Governance)، وتعتبر هذه الأخيرة من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل المؤسسات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق وبلوغ المؤسسات أهدافها وبشكل قانوني، خاصة ما يتصل بتفعيل دور مجلس الإدارة والمديرين للإضطلاع بمسؤولياتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء المؤسسات، بما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح الأطراف ذات المصلحة. ويتالي فإن حوكمة الشركات أصبح لها دور فعال في حماية مسار المؤسسة، وتأكيد صدقها ومصداقيتها، سواء في الحاضر الحالي أو امتداد ذلك إلى المستقبل.

وبسبب الإنفتاح المتزايد على الأسواق العالمية الذي بدأ يعرفه الاقتصاد الجزائري في السنوات الأخيرة خاصة بعد عقد شراكة مع الاتحاد الأوربي ضمن الاتفاقية الشراكة الاورو جزائرية، وما لهذه الأخيرة من الانعكاسات البليغة الأثر مرتبطة أساسا بمدى قدرة المؤسسات الجزائرية على مجابهة المؤسسات العالمية الرائدة في مجال التنمية المستدامة، حيث أن هذه المؤسسات تطبق وتتبع مجموعة من المعايير والمبادرات الدولية في مجال التنمية المستدامة، ولكن لتحسين فرصة التحول السريع نحو اقتصاد السوق، وتسريع عملية الاندماج الإيجابي في الاقتصاد العالمي، يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن لا تتخلف عن الإنضمام إلى ركب التنمية المستدامة لمواجهة المنافسة المتزايدة ومواكبة التطورات في بيئة الأعمال لتوفير فرص أكبر لبقائها واستمرارها، وهذا لما تتطلبه من توفير جو من الثقة، المصداقية والشفافية في إدارة المؤسسات.

الإشكالية

إن وظيفة التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي لم تعد مقتصرة على التدقيق المالي فقط، بل تطورت وفق إطار حوكمة الشركات لتشمل كل الوظائف والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فأصبحت المؤسسات تقوم بتدقيق الجوانب الاجتماعية والبيئية، وهذا نتيجة لتحديات التي فرضتها التنمية المستدامة، ومع ظهور الأطراف ذات المصلحة أصبحت المؤسسات اليوم تحت ضغط ليس فقط حول أدائها الاجتماعي والبيئي، ولكن معلومات حول التنمية المستدامة التي تراعي الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، لذلك فهناك محاولات اليوم لتطوير عملية تقييم أداء المؤسسات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، ومن هنا وجد الطلب على الخدمة التأكيد الجديدة التي تهدف إلى تدقيق التنمية المستدامة، وعليه يمكن عرض مشكلة البحث من خلال التساولات التالية:

1. ماهو مفهوم تدقيق التنمية المستدامة وما العلاقة بينها وبين تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي؟
2. هل يقوم المدققون الداخليون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي في المؤسسات الصناعية؟
3. هل تقوم المؤسسات الصناعية بتدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي إضافة إلى أدائها المالي من طرف المدققين الخارجيين؟

4. ما مدى وعي المؤسسات الصناعية بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلا؟
5. فيما تتمثل الآثار الحوكمية للتدقيق والتحقق من جوانب التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة

1. تقوم المؤسسات الصناعية بقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي.
2. يقوم المدققون الداخليون والخارجيون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية.
3. هناك مستوى من الوعي لدى المؤسسات الصناعية بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلا.
4. إن التدقيق والتحقق من جوانب التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات سواء من خلال توسيع الدور الرقابي أو تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات.

أهداف الدراسة

- بالإضافة إلى الإجابة على أسئلة البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:
- بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
 - معرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي إلى الجوانب الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية (الممارسة الحالية)، كما يهدف البحث إلى إكتشاف وجهات نظر المؤسسات الصناعية في الجزائر حول الخدمة التأكيدية الجديدة والمتمثلة في تدقيق التنمية المستدامة (الممارسة المستقبلية) وذلك بمدى استعدادهم بالطلب على هذه الخدمة التأكيدية الحديثة.
 - تبين الاتجاهات الحديثة للتدقيق والتحقق في مجال حوكمة الشركات خصوصا في ظل تحديات التي فرضتها التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.
 - تبين مجموعة من المبادرات العالمية، مهمتها الأساسية قياس وتقييم التنمية المستدامة في المؤسسات.

أهمية الدراسة

- على ضوء طبيعة تساؤلات البحث والهدف منه يمكن إبراز أهمية البحث فيما يأتي:
- تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بتأثير المؤسسات الاقتصادية على المجتمع والبيئة، وقد اتخذ أصحاب المصالح عددا كبيرا من المبادرات لتقييم تأثير الشركات الاجتماعية والبيئية، واتخذت الشركات عددا كبيرا منها للإبلاغ عن هذا التأثير وعليه لا بد من إضفاء المصدقية على المعلومات البيئية والاجتماعية التي تفصح عنها المؤسسات

الاقتصادية، وذلك عن طريق التحقق منها من قبل جهة محايدة. والإهتمام بالجوانب الاجتماعية والبيئية عن طريق المدققين الداخليين.

- اعتبار موضوع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في ظل الوضع الراهن حيث أصبح أولوية وإستراتيجية وطنية، ومرد ذلك يعود للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتنا قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية من جهة، ومن جهة أخرى الأهمية الواقعة سواء للاقتصاد الوطني أو للمؤسسات الاقتصادية، في ظل تبني الجزائر نظام اقتصاد السوق والانفتاح والرغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي، وما تتطلبه من توفير جو من الثقة المصدقية والشفافية في تسير المؤسسات.

أسباب الاهتمام بالموضوع

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة؛
- هناك عدم الاهتمام بالتطورات والاتجاهات الحديثة لمهنة التدقيق في الجزائر في ظل تحديات التي فرضتها التنمية المستدامة، وكذلك إلى موضوع حوكمة الشركات رغم حاجة الاقتصاد الوطني إلى ذلك في ظل تحولها إلى نظام اقتصاد السوق والانفتاح على الاقتصاد العالمي؛
- اعتبار خدمة المحاسبة والتدقيق من المهن التي لها مواطن القوة وفي موضع جيد لمساهمتها في تفعيل التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية؛
- نقص البحوث في هذا المجال في المكاتب الجزائرية ومحاوله للفت انتباه الباحثين الجزائريين في إثراء موضوع الدراسة على البيئة الأعمال الجزائرية.

حدود الدراسة

من الناحية الميدانية إقتصر نطاق مجتمع الدراسة على بعض المؤسسات الصناعية خاصة الفئات ذات العلاقة بالموضوع، ولم يمتد إلى المدقق الخارجي من حيث كيفية التقرير عن عمليات التدقيق لجوانب التنمية المستدامة، على أمل أن يتبع ذلك لاحقاً بأبحاث أخرى تُعنى بتناول وجهات نظر هذه الفئات لموضوع الدراسة، كما اقتصر نطاق الدراسة على المؤسسات الصناعية الكبيرة الأكثر تلويث للبيئة، ومن الناحية الجغرافية اخذ الباحث بعض المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت على مستوى الجهة الشرقية للبلاد. كما تم يبين الآثار الحوكمية لتطورات التدقيق والتحقق الخارجي فقط، أما فيما يخص الإطار الزمني فحددت سنة 2008 م كسنة أساس لهذه الدراسة لمعرفة واقع الممارسات العملية والممارسة المستقبلية لموضوع الدراسة.

منهجية الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة البحث إعتدنا في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف موضوع البحث، وإعتدنا على المنهج التاريخي لتبين تطورات وظيفية التدقيق عبر الزمن. وفي الجزء الميداني من البحث تم الإعتد على منهج دراسة حالة على بعض من المؤسسات الصناعية، من خلال إجراء قائمة استبيان التي تم تصميمها لهذا الغرض والمقابلة الشخصية كضرورة أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وتم تجميع البيانات وتنظيمها وتحليلها باعتماد على برنامج SPSS-17. حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والتوزيعات التكرارية والنسب المؤوية، وبعض الاختبارات مثل الاختبار الثنائي واختبار ستودنت واختبار اقل فرق دال Least Significant Difference.

صعوبات الدراسة

نظرا لخصوصية الموضوع وحساسيته واجهت الباحث صعوبات أهمها:

- إنعدام الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة وخاصة منها رسائل الماجستير وأطروحة الدكتوراه في الجامعات الجزائرية؛
- عدم تقديم المعلومات والوثائق اللازمة الخاصة بموضع البحث من طرف مؤسسات محل الدراسة؛
- عدم الجدية في الرد على الاستبيان أثناء عملية المقابلة الشخصية من بعض المستجوبين في المؤسسات محل الدراسة؛
- بعد المؤسسات عن موقع تواجد الباحث حيث تطلب الأمر القيام بزيارات متعددة رغم رفض بعض المؤسسات استقبالنا و تقديم المعلومات في الوقت المحدد.

الدراسات السابقة

في حدود علم الباحث لا توجد بحوث او دراسات تناولت الموضوع في الجامعات الجزائرية، ومع ذلك يمكن ذكر الدراسات التي تمس جوانب البحث والمتمثلة في الأتي:

- الدراسات باللغة العربية

- دراسة: علام محمد نبيل، حدود المسؤولية الاجتماعية: إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي، مجلة الإدارة العامة، الرياض، معهد الإدارة العامة، عدد 7، 1991.

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم المراجعة الاجتماعية، وجهود الباحثين والمنظمات المهنية العالمية والعربية في هذا المجال، وتحديد المسببات التي أدت إلى صعوبة تحديد الإطار الفكري للمراجعة الاجتماعية في الدول النامية عامة والعربية خاصة. وتوصلت الدراسة إلى أن موضوع مراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال لم يحظ بالقدر الواجب من الاهتمام من جانب المنظمات المهنية للمحاسبة في الدول النامية بما فيها الدول العربية، وأن الإطار العام لمراجعة الأداء الاجتماعي - هو إطار غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده حتى وقت الدراسة بشكلٍ قاطع، وأن الدراسة التحليلية قد أظهرت أن الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، هو نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، وبالتالي يمكن تحديد سبل قياسه ومراجعته والتقرير عن نتائجه بشكل موضوعي وسليم.

■ دراسة: السيد أحمد السقا، **مراجعة الأداء البيئي**، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 39، العدد الثاني، جويلية 1999.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان انعكاسات الأداء البيئي على أعمال المراجعة بحيث تضمنت أهداف البحث تبين المشكلات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئي، تقييم مدى كفاية وملائمة المعايير المهنية المتعارف عليها عند مراجعة الأداء البيئي، بالإضافة إلى أهمية تطوير مدخل إجرائي لمراجعة الأداء البيئي، وقد تضمنت نتائج البحث تأثير نظم الإدارة البيئية على هيكل الرقابة الداخلية، تأثير التزامات البيئية على تقدير الخطر الكلي للمراجعة. كما أبرزت الدراسة جوانب القصور وعدم الكفاية في المعايير المهنية الحالية وما يسببه ذلك من مشكلات للمراجع، بالإضافة إلى ذلك قدمت الدراسة منهجا إجرائيا مقترحا لمراجعة الأداء البيئي يأخذ باعتباره الأمور البيئية في مراحل مختلفة.

■ دراسة: يوسف فرج جهاماني، **المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن: دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين القانونيين**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 12، ع 2، 1998.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى شمول نطاق المراجعة لبعض زوايا المراجعة الاجتماعية والبيئية وذلك من خلال استطلاع آراء المراجعين القانونيين في الأردن، وخلصت إلى أن المراجعين يتعرضون في عملهم للجانب الاجتماعي من منظور مالي، أما الجانب البيئي فيتم إهماله، وأهم غير راغبين في المشاركة مستقبلاً في المراجعة البيئية، وأن الجهات الحكومية أكثر ملاءمة لذلك، وأن صدور تشريعات قانونية خاصة بالبيئة ضروري لتزويد

المراجع بمرجعية يمكن الاعتماد عليها، كما أن هناك عدة مفاهيم في المحاسبة المالية تعتبر ملائمة للمراجعة البيئية، وأنه يجب أن يفرد تقرير مستقل عن الأداء البيئي للمنشأة.

- دراسات بالغة الانجليزية

- Gray, R, **current developments and trends in social and environmental**, auditing international journal of auditing, N 3, 2000.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مجموعة من التطورات الأخيرة فيما يخص مجال التدقيق البيئي والاجتماعي في الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة التي التركيز على التصديق والتدقيق، باعتبارهما مجالين من الخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق، وركزت الدراسة على اعتباران التقارير البيئية والاجتماعية وركنا من أركان التطوير، وركنا أساسيا من أركان إدارة شؤون المؤسسات الاقتصادية والاجتماعية في بلد متحضر، يوجد فيه مجتمع بشري يسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، من اجل ضمان مستقبل زاهر، وبالنتيجة هذه يؤدي إلى وجود علاقة مع المحيط البيئي بعيد عن جو الاستثمار. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة انه يجب الإفصاح عن الأمور البيئية والاجتماعية للمساهمين، وان تزايد عدد التقارير البيئية والاجتماعية ينتج عنه تزايد المصادقة والتدقيق، وإعادة النظر والتفكير الجوهرية بقيام ثقافة المحاسبة وخاصة في الجامعات، عن طريق قيام هذه الأخيرة بإنتاج خبراء يمتازون بالتفكير الناقد المستقل...، ويجب النظر إلى قضية المسؤولية البيئية والاجتماعية كقضية جوهرية مرتبطة بمفهوم الديمومة والاستمرارية.

- hillary, R, **developments in environmental auditing**, managerial auditing journal, N 8 ,1995.
- ركزت هذه الدراسة على التطورات في مجال التدقيق البيئي في دول الاتحاد الأوروبي، وأوضحت الدراسة انه طبقا للخطة الحالية فإن الشركات التي ترغب في التسجيل في البورصات الأوروبية أن تكون لديها سياسات بيئية واضحة ونظام إدارة بيئية، وأهداف كمية محددة للتطوير والتحسين المستمر في الأداء البيئي، ويجب أن تقوم الشركات بعملية التدقيق على فترات دورية منتظمة، مرة على الاقل كل ثلاثة سنوات، وتكون نتائج التدقيق في شكل تقرير تدقيق يرفع إلى الإدارة، بالإضافة إلى نشر قائمة بيئية، على أن تخضع كل من التقرير والقائمة للتحقق والمصادقة على صحتها من قبل جهات خارجية محايدة.

تقسيمات البحث

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة تساؤلات الدراسة، ولإختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث على أربع فصول، تسبقهم المقدمة وتعقبهم الخاتمة التي تضمنت تلخيص عام لموضوع الدراسة و للنتائج المتوصل إليها، وفي الأخير تم تقديم بعض الإقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

- يتناول الفصل الأول: " الهيكل والإطار العام لحوكمة الشركات" من خلال تقديم الإطار العام لحوكمة الشركات من المقدمة والأسباب التي أدت إلى بروزها على ساحة الأعمال وتقديم ماهيتها والمبادئ والقواعد التي تركز عليها، ويبين جهود المنظمات الدولية في وضع هذه القواعد، ومعرفة الجوانب التقييمية والأبعاد التي تقوم عليها حوكمة الشركات، وفي الأخير تم عرض تجارب بعض الدول الرائدة في مجال حوكمة الشركات وواقع الحوكمة في الدول العربية وخاصة الجزائر.

- يتناول الفصل الثاني: " الإطار الفكري للتدقيق" من خلال تقديم ماهية التدقيق، وأنواع التدقيق والمدققين وتشكيلة خدماتهم والفروض والمبادئ التي تقوم عليها، وتم التطرق إلى المعايير المهنية للتدقيق، و في الأخير تم التطرق إلى القواعد المنظمة لهذه المهنة من آداب وسلوك المهنة ومسئوليات المدقق.

- يتناول الفصل الثالث: " دور التدقيق في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات" تناول هذا الفصل أهم التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق الداخلي والخارجي ضمن تحديات التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى الوظيفة التأكيدية الحديثة المتمثلة في تدقيق التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات، بالإضافة إلى التطرق إلى إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي ضمن الإطار الشامل والمستدام للتنمية المستدامة وفقاً لإطار حوكمة الشركات.

- وأخيراً، تناول الفصل الرابع: "دراسة لبعض المؤسسات الصناعية" من حيث، تقديم عام للمؤسسات محل الدراسة والمتمثلة في مؤسسات صناعة الإسمنت والتعرف على واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات بالإضافة إلى واقع تدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي والبيئي ضمن الإطار الشامل والمستدام في المؤسسات محل الدراسة، والتعرف على وجهات نظر هذه المؤسسات حول الخدمة التأكيدية الجديدة والمتمثلة في تدقيق التنمية المستدامة، وتبين الآثار الحوكمية لهذه التطورات لوظيفة التدقيق.

الفصل الأول

المبدا والمبدا العام لمؤسسة

الشركات

تمهيد

تشكل المؤسسة نظاما مفتوحا على الأطراف المكونة لمحيطها والتي تتفاعل معه بطريقة وثيقة ودائمة، وذلك بواسطة تحسين المؤسسة لعلاقتها مع بيئتها، مما يزيد في مصداقيتها وجاذبيتها وتغير نظرة الغير لها بصورة إيجابية، وبذلك ستساهم في تغيير محيطها وتؤثر فيه إيجابا بدلا من أن تخضع لضغوطاته فقط. حيث ومن خلال هذه النظرة الجديدة للمؤسسة، يتضح جليا أنها تتجه صوب متطلبات القدرة التنافسية والأداء الفعال وتحقيق مزيد من الربح، وبحوكمتها ستسنى لها إدارة أحسن للأزمات والمخاطر وضمان البقاء والإستمرار، وبتبني مبادئ حوكمة الشركات في عالم الأعمال يمكنها من ممارسة إقتصاد سوق وفق أطر سليمة. بهذا المنهج الجديد للمؤسسة يتوجب التركيز على ضبط - بدقة - حقوق وواجبات ومسؤوليات الأطراف الفاعلة الداخليين والخارجيين عن المؤسسة مما يؤدي بها إلى التقليل من المخاطر التي تواجهها. وهو ما حثت به المنظمات والهيئات الدولية إلى الإهتمام بالمبادئ السليمة التي تسير عليها المؤسسات لأنها الخلية المؤثرة على الإقتصاد بصفة خاصة.

ولالإلمام بهذا الفصل تم تقسيمه كما يلي:

1/1 الإطار العام لحوكمة الشركات.

2/1 الجوانب التقييمية والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.

3/1 حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية.

1/1 الإطار العام لحوكمة الشركات

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر كبير من الإهتمام في مختلف أنحاء العالم، نتيجة للعديد من حالات الفشل التي منيت بها الشركات، والتي لم تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية أي المديرين والمساهمين والمحاسبين، ولكن أيضا المتأثرين بوجودها مثل الموظفين والعملاء والموردين والبيئة على وجه الخصوص هذا من جهة ومن جهة أخرى الإضطراب الإقتصادي الذي شهد العالم نتائجه من خلال الأزمة الاقتصادية الأخيرة، فكل هذه العوامل إجمعت لتعطي دفعة قوية لظهور موضوع حوكمة الشركات وتضعه في المقدمة، ومن خلال هذه الأزمات الاقتصادية تبين أنه حتى بالنسبة للإقتصاديات القوية فإن إفتقاد إجراءات الرقابة، الشفافية ومجالس إدارات الشركات المسؤولة وحقوق المساهمين يجعلها تنهار بسرعة بمجرد ضياع ثقة المستثمرين فيها.

1/1/1 المقدمة والأسباب لظهور نظام حوكمة الشركات

1/1/1/1 عولمة أسواق رأس المال

لقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول العديد من الدول من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد الحر، إلى فتح أسواق جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحا مرتفعة تمكنها من التوسع في مجال نشاطها، وما لهذا التوسع من أثر في خلق فرص إستثمارية جديدة بالشكل الذي يؤدي إلى نمو وتقدم إقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات. وبالمقابل أدت هذه العوامل إلى تعرض تلك الشركات إلى المنافسة الشرسة ولقد كبر من التذبذبات الرأسمالية، فأصبحت الشركات تدرك أنه في سبيل أن تكون قادرة على كسب مزايا العولمة وتحرير الأسواق المالية وتجنب تلك المنافسة الشرسة، لابد عليها من البحث عن مستويات رأسمال تتعدى مصادر التمويل التقليدية، فأصبح عدم القدرة على جذب مصادر تمويل بأقل تكلفة يهدد وجود تلك الشركات، بل يمتد الأثر سلبيًا على إقتصاديات تلك الدول التي تنتمي إليها، فعدم تمكنها من زيادة رأسمالها عن طريق جذب إستثمارات جديدة يجعل منها مجرد شركات تابعة إلى الشركات المتعددة الجنسيات، وأكثر من ذلك فإنها قد تواجه خطر خروجها من الأسواق العالمية.¹ هذا من جهة، ومن جهة أخرى، فإن ما يشهده العالم الآن من تحرير لإقتصاديات السوق وما يتبعها من تحرير للأسواق المالية، يترتب عنها تزايد إنفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم الشركات، وإنفصال الملكية عن الإدارة كل ذلك يؤدي إلى ضرورة الإستعانة بآليات جديدة للرقابة، من خلال هيكل تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال في الشركات والمشروعات.²

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 11.

² حسين مصطفى هلاي، من أجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007، ص 91.

2/1/1/1 نظرية الوكالة

تعتبر الفروض الأساسية لنظرية الوكالة مباشرة وواضحة نسبياً، وأول هذه المبادئ أن علاقة الوكالة تنشأ من خلال انفصال الملكية عن الإدارة وسلطة الرقابة واتخاذ القرارات.

أولاً: تعريف نظرية الوكالة

يعود الفضل في تطوير نظرية الوكالة إلى الإقتصاديين الأمريكيين أصحاب جائزة نوبل للإقتصاد Jensen et Meckling سنة 1976م، حيث قدما تعريفاً لنظرية الوكالة على الشكل التالي: "تعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص صاحب رأسمال لخدمات شخص آخر لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة"¹.

كما تعبر نظرية الوكالة عن عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص (الموكل أو المساهم) شخصاً آخر (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بالأعمال بنفسه، مما يؤدي إلى تفويض (الموكل الرئيسي) جزء من سلطة إتخاذ القرار للوكيل.²

تحاول أيضاً نظرية الوكالة تحليل آثار بعض القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية، وبصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف.³

مما سبق يتبين أن مفهوم نظرية الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين على الأقل، حيث يمكن تقديم أطراف الوكالة كالتالي:

الطرف الأول: يسمى الموكل "الأصيل".

الطرف الثاني: يسمى الوكيل "العون" الذي لديه التوكيل عن طريق الطرف الأول في إدارة شؤونه بما فيها سلطة الرقابة واتخاذ القرار.

ثانياً: فروض الوكالة

تقوم نظرية الوكالة على ثلاثة فرضيات أساسية وهي⁴:

- إن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين المسيرين والمساهمين، تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين الإثنين لتتعداه فيما بعد لباقي الأطراف الأخرى؛

¹ نجاتي إبراهيم عبد العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1991، ص 89.

² michael jensen and clifford smith, **stockholder, manager, and creditor interests: applications of agency theory**, harvard business school, p02, 26-01-2010, <http://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?requesttimeout=50000000>

⁴pierre vernimmen, **finance d'entreprise**, 5eme edition, dalloz, paris 2002, pp 628-629.

⁴ نجاتي إبراهيم عبد العليم، مرجع سبق ذكره، ص 90.

- يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع إستراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق إستغلال نفوذه، عن طريق شبكة العلاقات بالموردين والعملاء وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصالح المؤسسة "خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل"؛

- لمواجهة هذا الإنحراف الذي تعتبره النظرية إخلالاً بشرط العقد الذي يربط المسير بالشركة، يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلي للحفاظ على مصالحهم بإتخاذ تدابير تقويمية ورقابية، عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المسيرين وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين وخارجية ممارسة من طرف الأسواق.

ثالثاً: مشاكل الوكالة

تنشأ مشاكل الوكالة إنطلاقاً من إختلاف أهداف الموكل والوكيل، وبالتالي قد يمارس الوكلاء سياسات وإستراتيجيات لا تحقق أفضل ما يريه الملاك "الموكلون"، وربما تمكن الوكلاء من فعل هذا لعدم تماثل المعلومات المتاحة للوكيل والموكلين.¹

كذلك مشكلة انفصال تحمل المخاطر ووظائف صنع القرار والمراقبة على أداء الوكلاء، حيث إذا تصرف أطراف علاقة الوكالة حسب مصالحهم الذاتية فإن عملية الانفصال سوف تتسبب في وجود صراعات Conflits مما يؤدي بأطراف هذا الصراع إلى تحمل تكاليف الوكالة، ويكون لدى هؤلاء الأفراد بعد ذلك الحافز لتخفيض تكاليفها، وفي حالة تعرض الموكل أو الأصيل إلى خسارة سببها أن الوكيل لم يول العناية الكافية لتعظيم العائد للموكل، مما يزيد من فرص حدوث هذا الأمر هو أن الموكل ليس لديه وسائل الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل، كما أن هذا الأخير هو الذي يقدم إليه المعلومات ويطلق عليها مشكلة التخلخل الخلفي Moral Hazard ويرتبط بها أيضاً مشكلة الإختيار العكسي أو Adverse Selection وتنشأ هذه المشكلة نتيجة الإختلاف في كمية ونوعية المعلومات المتاحة لكل من الموكل والوكيل، وتظهر في الحالات التي لا يمكن للموكل أن يلاحظ أداء الوكيل بصورة مباشرة والتحقق من نتائج قراراته، حيث أنه في هذه الحالة لا يستطيع الموكل أن يحدد ما إذا كان الوكيل قد إختار البديل المناسب أم لا عند عملية إتخاذ القرارات المختلفة².

فيتضح أن مشكلة الوكالة تنشأ من خلال عدم قدرة الموكل على مراقبة عمل الوكيل، و عدم تماثل المعلومات لكلا طرفي التعاقد.

¹ شارلزهل، جارديت جونز، الإدارة الإستراتيجية (مدخل متكامل)، تعريب ومراجعة محمد سيد احمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008، ص 845.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007، ص70.

3/1/1/1 الإهيارات المالية

إن الإهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الإعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الإدخار والإقراض في الولايات المتحدة والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافئات المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات¹، وكذلك الإفلاسات التي تعرضت لها الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة ومثال ذلك الإهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1999م، وأزمة شركة أنرن Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م وكذلك أزمة شركة ورلدكوم Worldcom الأمريكية للإتصالات عام 2002م، والأزمة المالية العالمية التي مازلنا نعيشها اليوم ونراقب تداعياتها المختلفة، وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الإهيارات ترجع معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، ذلك على خلاف المعلومات الحقيقة التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه الشركات والمؤسسات الإقتصادية، وقد نتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدانها لأبرز عناصر تميزها ألا وهي جودتها.

نتيجة لكل هذا إزداد الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات والشركات الإقتصادية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت العديد من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الشركات والمؤسسات الإقتصادية المختلفة، مثل لجنة كدبوري Cadbury Comitty التي تم تشكيلها لوضع إطار حوكمة الشركات بإسم Cadbury best practice عام 1992م في المملكة المتحدة، ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD التي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات عام 1999م وصندوق المعاشات العامة Calper في الولايات المتحدة الأمريكية، كذلك لجنة Blue Ribbon Comitty في الولايات المتحدة الأمريكية والتي أصدرت مقترحاتها عام 1999م، كما تم إنشاء المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات وفي تركيا تم إنشاء المعهد التركي لحوكمة الشركات عام 2002م².

¹ كاترين لكوشتا هلبينغ وآخرون، غرس حوكمة الشركات في الإقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة، اصدر مركز المشرعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 221.

² احمد زكريا الصيام، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009، ص ص 2-3.

2/1/1 ماهية حوكمة الشركات

1/2/1/1 حوكمة الشركات (المفاهيم والحدود)

أولاً: مفاهيم حول حوكمة الشركات

يعتبر الباحثان الأمريكيان Means et Berle أول من إهتم بمفهوم بحوكمة الشركات، وكان ذلك سنة 1932م من خلال قيامهما بدراسة تركيبة رأسمال كبريات الشركات الأمريكية وتوصلا إلى ضرورة فصل الملكية عن الإدارة وإلى إلزامية فرض رقابة على تصرفات المسيرين حماية لحقوق صغار المساهمين.¹

ولفظ الحوكمة Governance مشتق من الكلمة الإنجليزية govern أي يحكم ومنها أتت gouvernement , governore , governance... الخ والتي تعني حكومة، حاكم، الحوكمة بتتابع، وبهذا تجدر الإشارة أن هذا المصطلح قد تم إقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد إستحسنه عدد من متخصصي اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة، ولذلك تم إقتراح إستخدام " حوكمة الشركات " كمرادف لمفهوم Corporate Governance².

بذلك إستقر رأي الاقتصاديين والخبراء على مصطلح Corporate Governance أي حوكمة الشركات، أما الترجمة العلمية التي تم الإتفاق عليها لهذا المصطلح فهي أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة.

فتعددت التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات من طرف الكتاب والباحثين والهيئات والمنظمات الدولية بحيث تنوعت لتتدخل في الكثير من الأمور التنظيمية والإقتصادية والمالية والإجتماعية لذلك، لا يوجد تعريف موحد نتيجة تداخلها في النواحي التالية:³

الناحية الرقابية: تحدد الحوكمة القواعد التي تتم - بناء عليها - إدارة الشركة داخليا بإشراف مجلس الإدارة، من أجل حماية المصالح والإستشارات المالية للمساهمين، كما أنها تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة، من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والإجراءات اللازمة لإتخاذ القرارات المتعلقة بأمر الشركة، وهو ما يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء، ومكافحة الفساد الإداري المالي، كما أنها تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع إستراتيجية سليمة للشركة، لتخفيض المخاطر وإظهار الشفافية.

الناحية الإقتصادية: تعمل الحوكمة على كفاءة إستخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي، بما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو.

¹ gerard charreaux, vers une theorie du gouvernement des entreprises, mai 1996, iae dijon - crego / latec, p 03.

² نزمين أبو العطا، حوكمة الشركات .. سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن 2003، ص 1.

³ حسين مصطفى هلاي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

الناحية القانونية: تتداخل مبادئ الحوكمة بالعديد من القوانين، مثل قوانين تنظيم الشركات، وأسواق المال، المحاسبية، التدقيق والضرائب، كما تساعد الحكومة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للشركات.

الناحية الاجتماعية: إن الحوكمة هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والمؤسسات والشركات والهيئات والمجتمع بصفة عامة، وذلك لأن الشركة تعتبر النواة للإقتصاد ككل، بحيث يمتد تأثيرها ليشمل عدد كبير من فئات المجتمع. في ما يلي سرد لبعض التعاريف المتعلقة لحوكمة الشركات التي قدمت من طرف بعض الباحثين والكتاب والمنظمات والهيئات الدولية:

تعرف لجنة Cadbury حوكمة الشركات على أنها: ذلك النظام الذي وفقا له يتم تسير ورقابة المؤسسة وتعني بإعطاء الوسائل اللازمة التي تسمح بإيجاد التوازن المنطقي للسلطة تفاديا لكل الانحرافات الشخصية، وتقوم على ثلاثة ركائز وهي مجلس الإدارة، التدقيق وإدارة أعمال المؤسسة.¹

تعرفها مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها "النظام التي تتم من خلاله إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها".²

كما تعرف على أنها: الإطار العام الذي يجمع القواعد، العلاقات، النظم، المعايير، العمليات التي تساعد على ممارسة السلطة والتحكم في الشركات، فيتبين أن حوكمة الشركات هي³:

القواعد: مجموعة من القوانين واللوائح والقيود التنظيمية المنظمة لعمل الشركة من الداخل والخارج .

العلاقات: تشمل جميع العلاقات المتداخلة مع الأطراف ذات العلاقة كافة أو ذات المصلحة بعمل الشركة، خاصة بين المالكين والإدارة العليا ومجلس الإدارة، فضلا عن العلاقة مع المنظمين والقانونيين regulators والحكومة والعمال والمجتمع الكبير المحيط بالشركة.

النظم والمعايير: مجموعة النظم التي توظفها الشركة لممارسة عملها وتحقيق أهدافها، مثل نظم القياس ومعايير الأداء والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، وأخلاقيات وسلوكيات المهنة... وغيرها.

العمليات: للتحكم في مفهوم الحوكمة هناك عنصران مهمان هما:

- المتابعة والرقابة أو عنصر التفتيش لاكتشاف الانحرافات والتجاوزات؛
- تعديل وتطوير عمل الشركة عن طريق الضبط والتحكم بهدف تصحيح الانحرافات.

¹ jaques renard, *theorie et pratiques de l'audit interne*, edition d'organisation, 6eme edition, paris, 2007, p439.

²alamgir, m, *corporate governance - a risk perspective, paper presented to: corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development*, a conference organized by the egyptian banking institute, cairo, 7/8 may 2007. P 07.

³ سناء عبد الكريم الخلاق، حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للزمات المالية (التجربة الماليزية)، المؤتمر السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات، الفرص، الأفاق)، الأردن، 2009، ص 07.

تعريف آخر: هي حقل من حقول الإقتصاد، والتي تبحث بكيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفوءة في الشركات المساهمة بإستخدام ميكانيكية الحوافز مثل، العقود، التشريعات، وتصاميم الهياكل التنظيمية.¹
تعرف أيضا بأنها: مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها، وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة.²

كذلك تعرف بأنها: مجموعة من الآليات التي تساعد المنظمة للوصول إلى تحقيق أهدافها المسطرة.³

في تعريف آخر: يمثل مفهوم حوكمة الشركات نظاما واسعا لتطبيق آليات وإجراءات محددة ومعروفة تحكم عمل المنظمات، وفي إطار هذه الإجراءات يتم التركيز على تعزيز الثقة بين مختلف الفئات، وتبني مفاهيم الشفافية والتزاهة والعدالة والمساءلة والرقابة والموضوعية لتحقيق الأهداف البعيدة المدى.⁴

وتعرف بأنها مجموعة العلاقات التي تربط بين مسيري المؤسسات ومساهميها.⁵

تعرفه منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD حوكمة الشركات بأنها: " ذلك النظام الذي يتم خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، كما أنه يحدد قواعد وإجراءات إتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة وكذلك تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وآليات الرقابة على الأداء".⁶

من التعاريف السابقة نستنتج أن حوكمة الشركات هي:

- الآلية والطريقة التي بموجبها يدير المديرون مسؤولياتهم تجاه المساهمين؛
- نظاماً يجب إتباعه لصالح المساهمين و الأطراف الأخرى ذات المصلحة؛
- الممارسات والكيفية التي يتم بها رفع وضبط أداء الشركات؛

¹ ظاهر القشي، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006، ص07.

² محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات الخاسبية وانعكاسها على سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية-، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الرقازيق - بنها - العدد الأول، 2005، ص07.

³ benoit pige, **gouvernance, controle et audit des organisations**, edition economica, paris, 2008, p07.

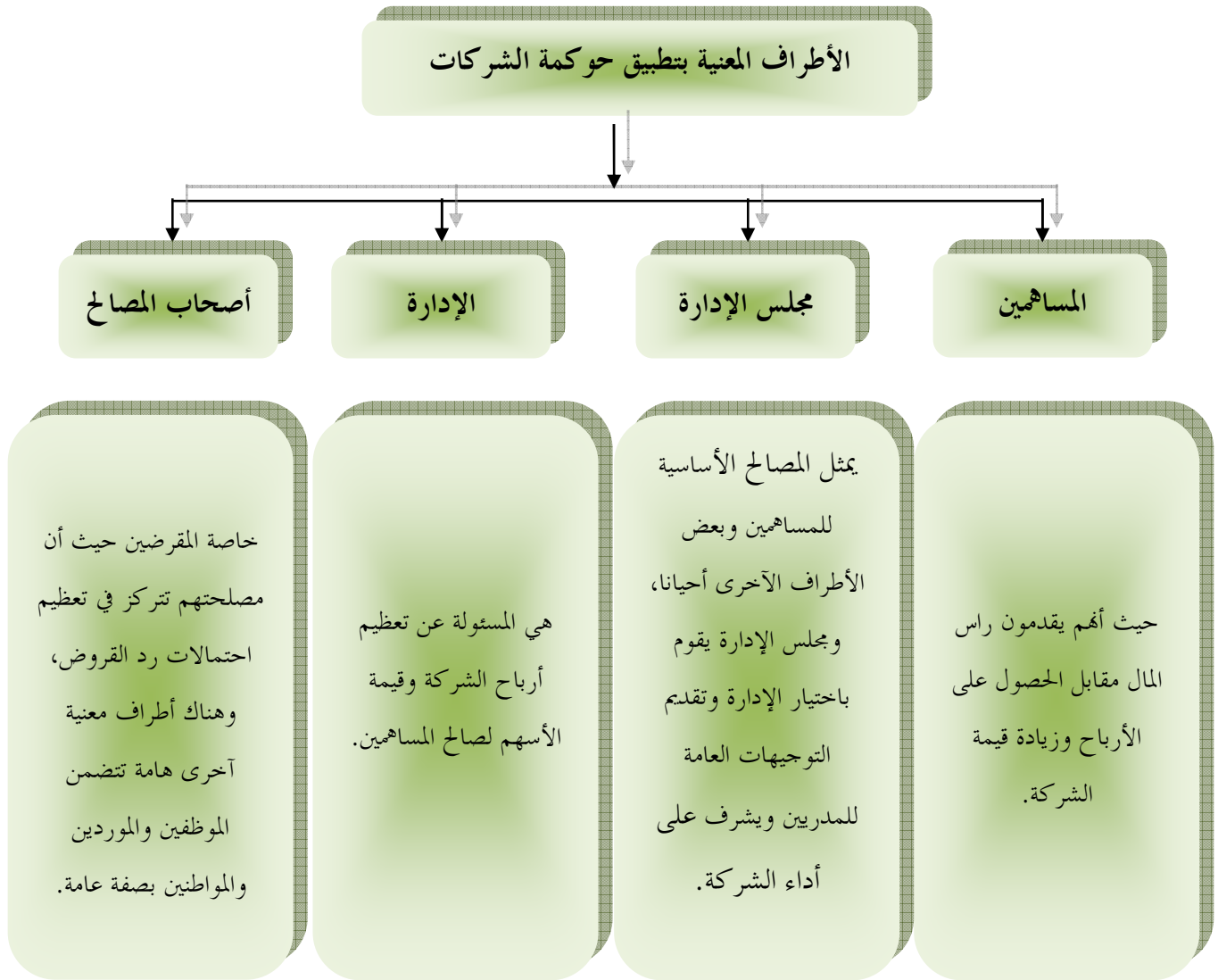
³ ظاهر محسن ألعالي، وائل محمد إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر عمان، 2007، ص535.

⁴ Grégory Abate et autre, **Etude du gouvernement d'entreprise aux Etats Unis, au Royaume Uni et en France**, Ecole des Mines de Paris, Juin 2000, p 03.

⁵ OECD, **Principles of Corporate Governance**, 1999, p 02.

- تهتم بمعالجة المشكلات ومواجهتها عن طريق مجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها؛
- تهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وأصحاب المصالح، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة؛
- أن يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المديرين ومحاسبتهم على أدائهم لتحقيق أهداف الشركة بناء على التعاريف المقدمة نستنتج أن هناك أربعة أطراف تتأثر وترتبط بحوكمة الشركات كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 1-1: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



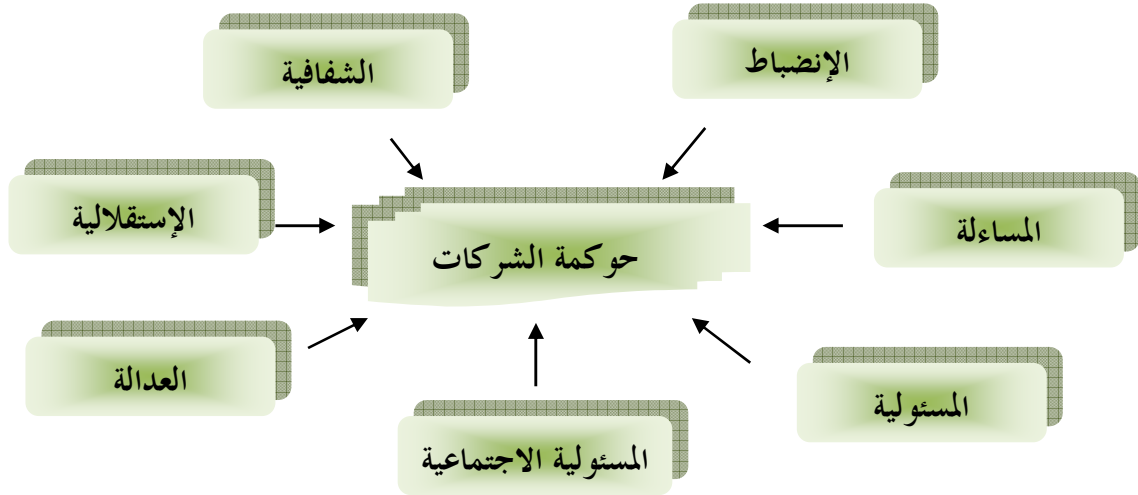
المصدر: من إعداد الباحث بناء على: أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعودة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص696.

ثانياً: خصائص حوكمة الشركات

من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات، نستنتج أن هذا المفهوم يرتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأطراف ذات العلاقة بمنظمة الأعمال، وبالتالي هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم¹:

1. **الإنضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
 2. **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
 3. **الاستقلالية:** لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛
 4. **المساءلة:** إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
 5. **المسؤولية:** المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
 6. **العدالة:** يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة؛
 7. **المسؤولية الاجتماعية:** النظر إلى الشركة كمواطن جيد.
- فيما يلي شكل يوضح خصائص حوكمة الشركات:

الشكل رقم 1-2: خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

2/2/1/1 مبادئ حوكمة الشركات

نظراً للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات، هناك العديد من المبادرات الرامية إلى وضع مبادئها إضافة إلى الدول والحكومات، حرصت العديد من المنظمات والهيئات الدولية إلى إرساء أفضل ممارسات الحوكمة التي

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 23.

تدعوا إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة. فمن المنظمات الرائدة في وضع مبادئ حوكمة الشركات نجد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD ومركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، والمؤسسة المالية الدولية IFC، واتحاد المصارف العربية UAB، حيث تهدف هذه المبادئ إلى تعزيز الإصلاحات والتطبيق السليم لها.

أولاً: مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي¹

1. حقوق المساهمين: وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الجمعية، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد من الأرباح، وتدقيق القوائم المالية.

2. المعاملة المتساوية للمساهمين: ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضاً حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وحمايتهم من عمليات الاستحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

3. دور أصحاب المصالح: ويتضمن احترام حقوقهم القانونية، والتعويض على انتهاك لتلك الحقوق، كذلك آليات تعزيز مشاركتهم في الرقابة على الشركة، وحوصلهم على المعلومات المطلوبة.

4. الإفصاح والشفافية: ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية، مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر، بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير وبدقة كافية.

5. مسؤوليات مجلس الإدارة: تتضمن هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه، ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

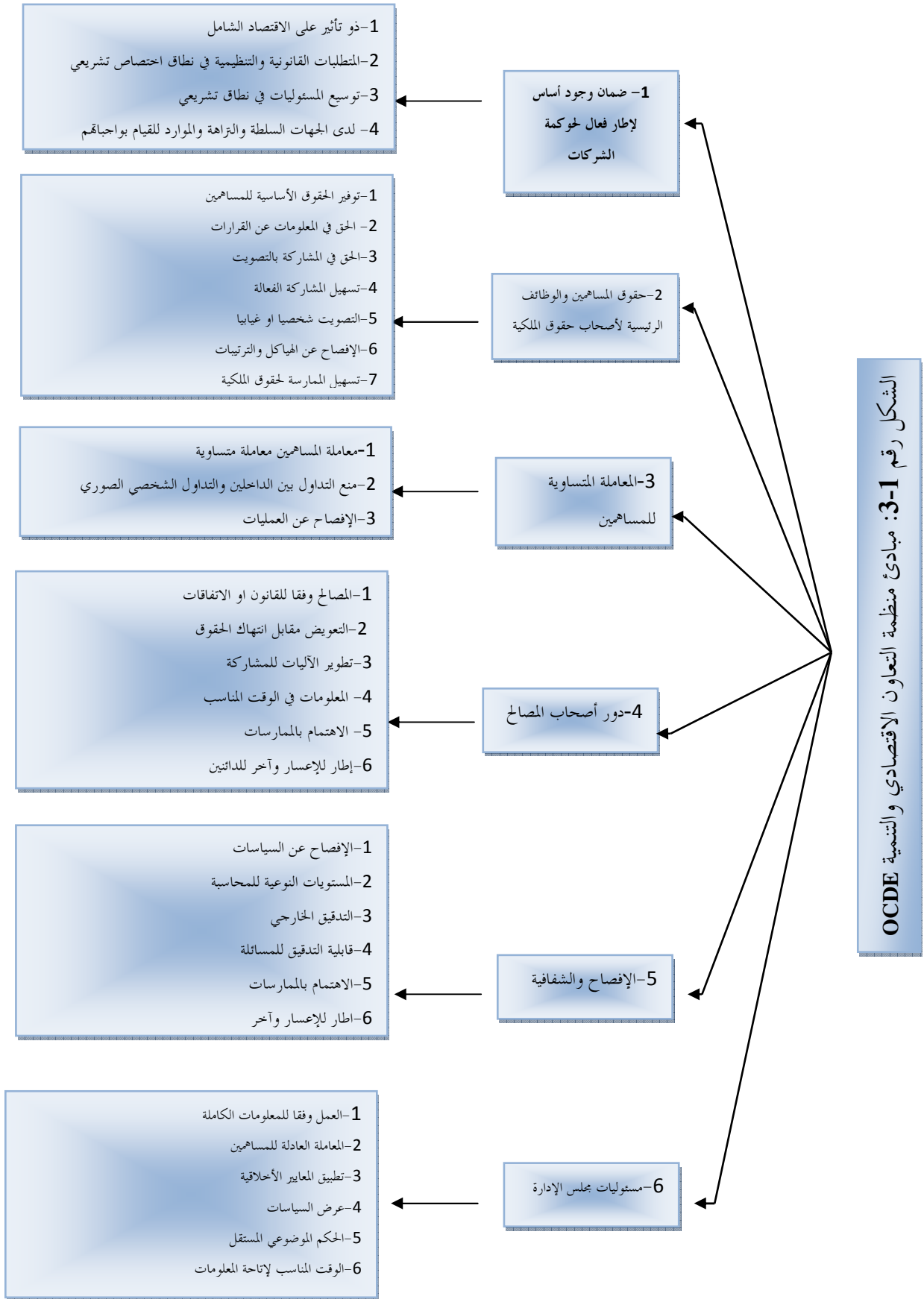
6. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، ويبين بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة².

ويمكن تلخيص مبادئ التي تقوم عليها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، كما هو مبين في الشكل التالي:

¹ حسين مصطفى هلاي، مرجع سبق ذكره، ص90.

² Organisation For Economic Co-Operation And Development, **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris, 2004, P29.



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري " دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص50.

ثانيا: مبادئ لجنة بازل

وضعت لجنة بازل في عام 1999م إرشادات خاصة بالحوكمة الخاصة في المؤسسات المصرفية وهي تركز على النقاط التالية¹:

- قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛
- إستراتيجية للشركة معدة جيدا، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك؛
- التوزيع السليم للمسئوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمنا تسلسلا وظيفيا للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس؛
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدقق الحسابات والإدارة العليا؛
- توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات (Checks & Balances)؛
- مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة؛
- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمدريين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقية عناصر أخرى؛
- تدفق المعلومات بشكل مناسب سواء من الداخل أو الخارج.

ثالثا: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي عام 2003م موجهاً وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي²:

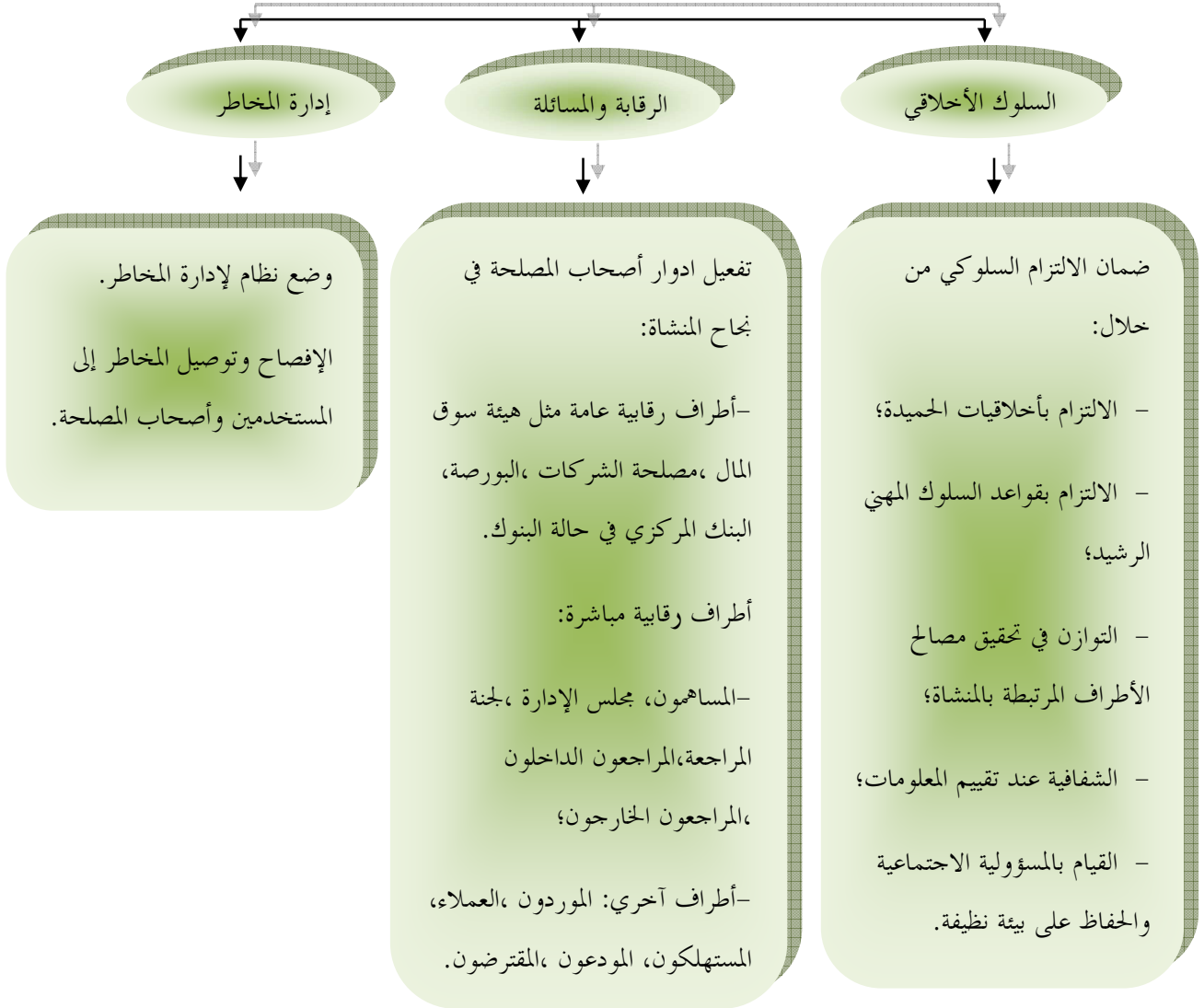
- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة.

¹ البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 55، القاهرة، 2003، ص 11.

² نفسه.

يتضح من المفاهيم والمبادئ السابقة لمفهوم حوكمة الشركات أنها تقوم على ثلاثة ركائز أساسية كما يوضح الشكل الموالي:

الشكل رقم 1-4: ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، 2007- 2008، مرجع سبق ذكره، ص47.

3/2/1/1 أهمية وحتمية حوكمة الشركات

حظي مفهوم حوكمة الشركات بقدر من الإهتمام، وذلك نتيجة للعديد من الإهيارات والفضائح المالية التي شهدها العالم وبوجه الخصوص كبريات الشركات بالولايات المتحدة ودول شرق آسيا والإضطرابات الإقتصادية الحالية المستمرة التي تشهدها العديد من الدول، كلها عوامل ساعدت على ظهور مفهوم حوكمة الشركات وتجعله في الريادة، بالإضافة إلى إجراءات العولمة مثل تحرير الاقتصاد والتطور في وسائل الاتصالات

وتكامل أسواق المال بالإضافة إلى التحويلات في أشكال ملكية الشركات مع زيادة المستثمرين المؤسسين والخصخصة وزيادة نشاط المساهمين، زادت الحاجة إلى حوكمة الشركات، وفيما يلي أهم العوامل التي أدت إلى أهمية وحثمية حوكمة الشركات¹:

- تجبر العولمة العديد من الشركات للدخول إلى الأسواق المالية العالمية، حيث تواجه منافسة أكبر، وقد أدى هذا إلى إعادة الهيكلة ووجود دور أكبر لإندماج الشركات وعمليات الاستحواذ والتوسع في الأسواق لتحقيق السيطرة على الشركات، وفي ظل النظام الإقتصادي الذي يزداد عولته فإن الشركات بحاجة للدخول إلى أسواق المال المحلية والعالمية من أجل رأس المال والإستثمار، وجودة قواعد إدارة الشركات التي أصبحت أكثر من ذي قبل المعيار للإستثمار والإقراض، وقواعد حوكمة الشركات أصبحت عامل واضح يضعه المستثمرون المؤسسون في إعتباراتهم عند القيام بإتخاذ القرارات خاصة بالإستثمار ومخاطر الملكية، كما أن المستثمرين الدوليين مقتنعون بأن قواعد حوكمة الشركات تقلل من المخاطر وتشجع الأداء وأن مشاركة المساهمين تحفز مجالس الإدارة على تحقيق عوائد أكبر على المدى البعيد، والشركات التي لديها قواعد إدارة جيدة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال أكثر من تلك الشركات التي لا تشجع قواعدها على مشاركة المساهمين؛
- بالنسبة إلى الإقتصاد ككل فإن قواعد الإدارة الأفضل تعني قطاع شركات أكثر كفاءة ومستوى أعلى من النمو الإقتصادي، فالإدارة النشطة التي تتمتع بخيال واسع تدفع الشركات لدخول أسواق جديدة وتقديم خدمات جيدة و/أو رخيصة للمستهلكين كما تستطيع مواجهة الضغوط الخارجية بسرعة؛
- أجبرت الخصخصة الحكومات والشركات على مستوى العالم، على تلبية احتياجات مستثمري القطاع الخاص الذين يطالبون بقواعد إدارة جيدة؛
- تشجع قواعد إدارة الشركات على مزيد من إجراءات الإدارة التي تتسم بالشفافية لجذب المزيد من الاستثمارات؛
- تحسين إجراءات حوكمة الشركات تساعد على تحسين إدارة الشركات، فيما يتعلق بوضع استراتيجيات الشركة والتأكد من أن عمليات الاندماج والاستحواذ تتم لأسباب سليمة تتعلق بالعمل، وان نظم المرتبات تعكس الأداء؛
- إن تبني معايير للشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين يساعد على تجنب الأزمات في النظم المتبعة؛
- حاجة الاقتصاديات الناشئة لقطاع شركات قوي وقادر على المنافسة شيء ضروري ويزداد باستمرار لتحقيق النمو المستمر الذي يتحمل الصدمات الاقتصادية ويعود بالنفع على المجتمع ككل.

¹ أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 716-718.

من خلال ما سبق نجد أن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات سوف تساهم في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وتساعد على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية¹:

- العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذات مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد؛
- حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات؛
- منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
- ضمان تدقيق الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والتدقيق؛
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛
- تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

4/2/1/1 محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق قواعد الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتنقسم هذه المحددات إلى مجموعتين²:

أولاً: المحددات الخارجية

- تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات، وقد يختلف من دولة لأخرى وهي تتمثل في:
- القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس، وأيضاً القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛
 - وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات، بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
 - كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضاً وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛

¹ مركز المشروعات الخاصة الدولية، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، 2001، ص 09.

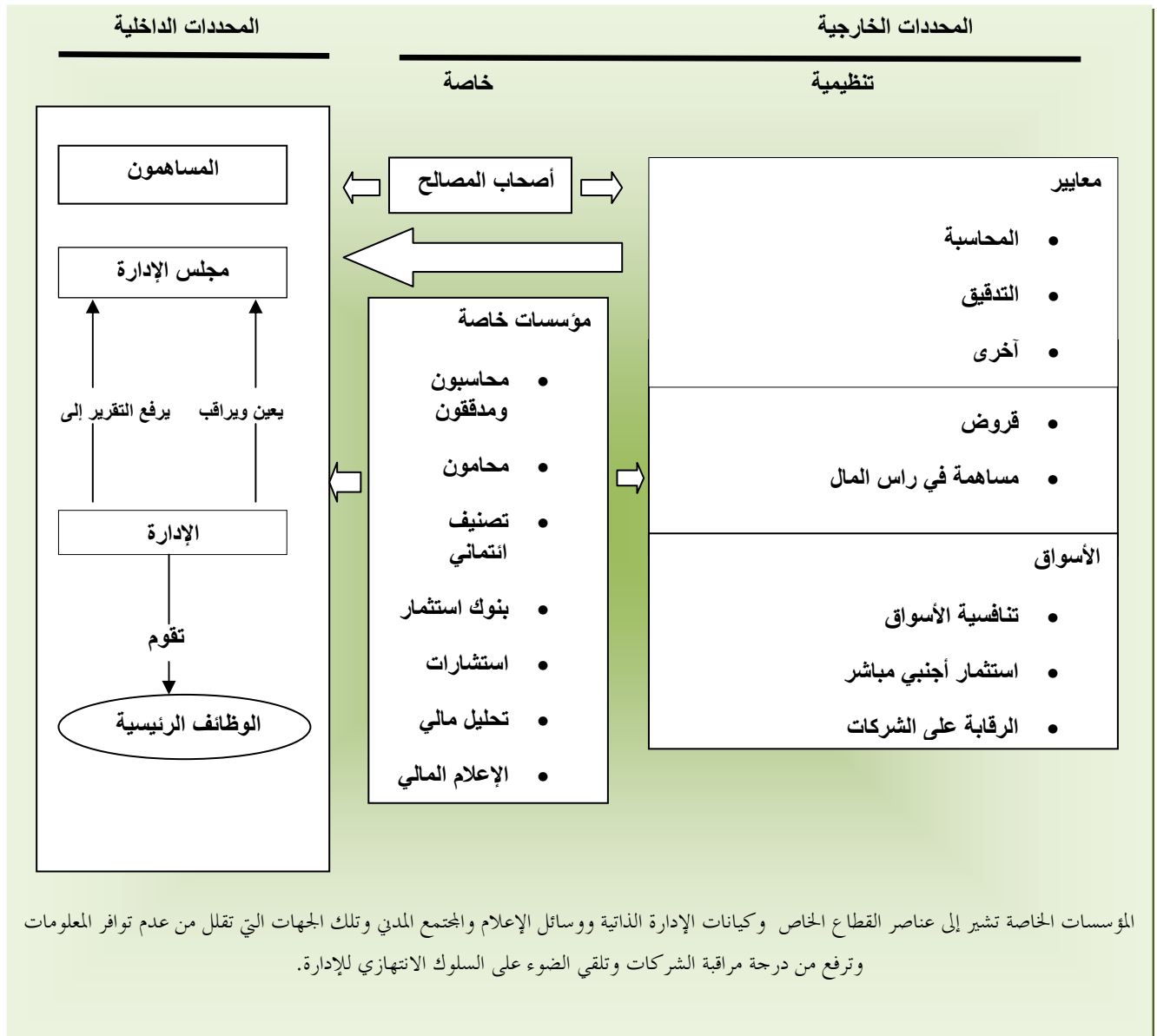
² محمد مصطفى سليمان، 2006، مرجع سبق ذكره، ص 20.

- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتمثل المؤسسات الحكومية في جمعيات المحاسبين والمدققين ونقابات المحامين على سبيل المثال.

ثانيا: المحددات الداخلية

تشمل القوانين واللوائح داخل الشركة، وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركة، وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض في المصالح بين هذه الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل. يمكن توضيح محددات حوكمة الشركات بشكل مختصر وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 1-5: محددات حوكمة الشركات



المصدر: محمد حسن يوسف، محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص04، 2010/09/16،

[http:// www.shatharat.net/veb/show_thread.php](http://www.shatharat.net/veb/show_thread.php)

من الملاحظ أن هذه المحددات سواء الداخلية أو الخارجية هي بدورها تتأثر بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي بها ومستوى التعليم والوعي لدى الأفراد، فهي تختلف من دولة لأخرى على سبيل المثال سياسات الاقتصاد الكلي ودرجة المنافسة في السوق، بمعنى أنه ليس هناك نظام موحد يمكن أن يطبق في جميع الدول ويؤدي تطبيقه إلى الحصول على نفس النتائج.

من خلال دراسة المبحث الأول يمكن وضع إطار متكامل لحوكمة الشركات كما هو موضح في الشكل

التالي:

الشكل رقم 1-6: إطار متكامل لحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

3/1/1 جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات

هناك ثلاث منظمات دولية بذلت جهوداً ملموسة في وضع قواعد حوكمة الشركات هي البنك الدولي صندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بالإضافة إلى لجنة بازل المختصة بالإشراف على البنوك حيث تعتبر المعايير التي وضعتها تلك المنظمات هي الأساس الذي تتبناه معظم الدول عند وضع قواعد الحوكمة الخاصة بها.

1/3/1/1 لجنة بازل

أصدرت لجنة بازل للإشراف على البنوك في شهر سبتمبر 1999م نشرة بعنوان "تحسين الحوكمة المؤسسية للبنوك" (enhancing corporate governance for banking organizations) كجزء من الجهود المستمرة للتطرق لمواضيع الإشراف البنكي، وقد نشطت هذه اللجنة للحصول على الخبرة الإشرافية المجمعة من أعضائها وغيرهم، والتي تمثلت في إصدار توجيه إشرافي من أجل تسريع ممارسات بنكية آمنة ومعقولة، حيث لا يمكن أن يعمل الإشراف بشكل جيد إذا لم تكن الحوكمة المؤسسية تعمل حسب الإطار المخطط لها. وبالتالي فإن المشرفين في البنوك لهم مصلحة قوية في ضمان وجود حوكمة مؤسسية فعالة في كل منظمة بنكية، والخبرة الإشرافية تشدد على ضرورة وجود المستويات المناسبة للمساءلة وفحص الأرصدة في كل بنك.

فالحوكمة المؤسسية المقبولة تجعل من عمل المشرفين أكثر سهولة، كما أنها يمكن أن تساهم في إيجاد علاقات عمل تعاونية بين إدارة البنك والمشرفين، وقد أصدرت لجنة بازل عدة أوراق عمل حول مواضيع محددة، حيث تم فيها التركيز على أهمية الحوكمة المؤسسية وتشمل هذه الأوراق مبادئ إدارة مخاطر معدل الفائدة، تحسين شفافية البنك إطار لنظم الرقابة الداخلية في المنظمات البنكية، مبادئ إدارة مخاطر الائتمان.¹

2/3/1/1 البنك الدولي

على الرغم من أن البنك الدولي يشجع دائماً الدول النامية على تبني أفضل الممارسات الدولية والقيام بالإصلاحات القانونية والتشريعية، إلا أنه لا يعمل في مجال وضع المعايير أو تحديد القواعد، ذلك أنه يعطي الدعم المناسب على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي²:

¹ معراج عبد القادر هواري، احمد عبد الحفيظ اجمل، الحوكمة المؤسسية في القطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية، ص10، 20/02/2010، http://jpsdirectory.brinkster.net/forum/forum_poste.asp?tid=2045

² أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2001/2002، ص ص 749-750.

أولاً: المستوى المحلي

دعم البنك الدولي مجموعة من التقييمات التي تقوم بها الدولة بنفسها والتي تحدد على أساسها مواطن القوة والضعف فيما يختص بحوكمة وإدارة الشركات، مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها، والهدف من التقييم دعم الإصلاح التشريعي وفي الوقت ذاته تبني الأعمال التطوعية من القطاع الخاص، الأمر الذي يتفق مع إطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة، الذي يؤكد على الإدارة الجيدة للشركات كعامل أساسي للتنمية، ويؤكد الإطار العام على أهمية القطاع الخاص "المحلي والأجنبي" كأحد العناصر الأساسية في عملية التنمية أيضا يدعو إلى إشراك الأطراف المعنية في وضع وتنفيذ إستراتيجية شاملة للإصلاح.

ثانياً: المستوى الإقليمي

اشترك البنك الدولي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى في رعاية مجموعة من النقاشات التي تخاطب المسؤولين الحكوميين والمشرعين والمنظمين والشركات المحلية والأجنبية والمستثمرين ووكالات التصنيف، لمساعدة الوصول إلى رأي يتفق عليه بالإجماع بخصوص الإصلاح.

ثالثاً: المستوى العالمي

فقد عمل البنك مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتوسيع دائرة قواعد إدارة الشركات خارج دول المنظمة. وقد وقع البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مذكرة تفاهم في الحادي والعشرين من جوان 1999م وذلك لرعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة الشركات، وكان الهدف الرئيسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة والمتوسطة على تحسين المعايير التي تستخدمها لإدارة الشركات، بتبني روح المغامرة في مجال الأعمال والمساءلة وتشجيع العدل والشفافية وتحمل المسؤولية، كما توصل البنك الدولي بعد مشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقوية نظم حوكمة الشركات في الدول النامية، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف في مختلف الأسواق، وهذا التقويم سوف يساهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد، (ROSC) الذي يلخص المدى الذي وصلت إليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دولياً.

تتلخص المكونات الأساسية لقواعد حوكمة الشركات حسب البنك الدولي في الإعسار وحقوق الدائنين

بجانب الشفافية¹:

¹ أمين السيد احمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 750-751.

- الإعسار وحقوق الدائنين: نظم الإعسار توفر مجموعة من القواعد المنصوص عليها مسبقاً، والمؤسسات التي تعمل في مجال الإعسار وعمليات التصفية أو إعادة التأهيل التي تنتج عن ذلك للشركة المعسرة وتوزيع النتائج المالية بين الأطراف المعنية، كما تتيح نظم الإعسار أيضاً للمقرضين الحصول على تقرير أكثر دقة على مخاطر السعر وتشجع على أن يكون الإقراض في صورة تدفق للأموال بدلاً من أن يكون عملية إقراض توجهها العلاقات أو السياسة وتوجه المديرين لتخصيص الموارد القليلة بكفاءة.

- الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق: من أجل الحصول على تقارير مالية للشركة تكون شفافة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد (ROSC)، يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق في عدد من الدول. ويهدف هذا العمل إلى وضع أساس لمقارنة الأساليب المتبعة عدد من الدول.

الأكثر من ذلك أن شركة التمويل الدولية (IFC) وهي عضو في مجموعة البنك الدولي التي تشجع أيضاً على قواعد حوكمة وإدارة أفضل للشركات، وذلك باشرط أن تقوم المؤسسات التي تستثمر فيها بممارسة قواعد سليمة لإدارة الشركات، وبالتصميم على نظم داخلية مناسبة للمراقبة وتقدير تقارير وينطبق هذا على وجه الخصوص على البورصة وأسواق الأسهم والسندات الناشئة.

3/3/1/1 صندوق النقد الدولي

بالإضافة إلى ممارسة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير والقواعد، فقد وضع صندوق النقد الدولي قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشكل أساسي لأجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، حيث قام بإصدار قانون السياسات المالية و قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:¹

- قانون السياسات المالية: يقوم الصندوق النقد الدولي بتشجيع الدول الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، التي تؤكد على أن مسؤوليات الحكومة يجب أن تكون واضحة كما يجب توفير المعلومات الخاصة بالأنشطة الحكومية للمواطنين، وأن تتبع المعلومات المالية معايير الجودة المتفق عليها وأن تخضع لنظام النزاهة، وتؤكد المدونة القانونية للسياسات المالية على أربعة موضوعات هي:

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأسمال، مرجع سبق ذكره، ص ص 753-754.

- 1- وضوح الأدوار والمسؤوليات: من خلال التمييز بين القطاع الحكومي والهيئات التابعة له في القطاع العام وسائر قطاعات الاقتصاد. كما يجب أن تكون أدوار السياسة والإدارة في القطاع العام واضحة ويفصح عنها علانية، ويجب أن يكون هناك إطار قانوني وإداري واضح للإدارة المالية؛
- 2- توافر المعلومات للجماهير: من خلال توفر المعلومات الكاملة للمواطنين حول الأنشطة المالية الحكومية الماضية والحالية والمتوقعة والالتزام بنشر المعلومات المالية في وقتها؛
- 3- إعداد الميزانيات وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة: إلزامية تحديد وثائق الميزانية أهداف السياسة المالية وإطار الاقتصاديات الكبرى وأسس السياسة بالنسبة للميزانية، بالإضافة إلى المخاطر المالية الأساسية التي يمكن تحديدها، ويجب أن تقدم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات وتشجع المساءلة والإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة المصروفات المتفق عليها وكذا جمع الإيرادات بحيث يجب أن تكون محددة بكل وضوح مع تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين؛
- 4- تأكيد النزاهة: من خلال توافق البيانات المالية ومعايير جودة البيانات المتفق عليها، والمعلومات المالية يجب أن تخضع للفحص.

- قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية: قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية، وقد وضعت إجراءات الشفافية الجيدة في القانون على أساسين، أولهما أن السياسة النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة وأدواتها وإذا ما ألزمت الحكومة نفسها بها، وأيضاً الإدارة الجيدة تدعوا لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية. وقد وضع القانون في سياق تطوير المعايير وقواعد الإفصاح العلني للجماهير وإجراءات الشفافية التي وضعت لدعم النظم النقدية والمالية الدولية، كما تدعوا لدرجة أعلى من الشفافية في البنوك التجارية وشركات السندات وشركات التأمين والبنوك المركزية.

4/3/1/1 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

تستهدف المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD مساعدة الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء في تقييم وتحسين الأطر القانونية والمؤسسية والتنظيمية لموضوع حوكمة الشركات بالإضافة إلى توفير الخطوط الإرشادية والمقترحات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات وغيرها من الأطر التي لها دور هام في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة الشركات، وتركز المبادئ على الشركات التي يتم

تداول أسهمها في البورصات، ولكن تعد أيضا في حدود معينة أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات الأخرى التي لا تتداول أسهمها في البورصات، وتمثل تلك المبادئ أساسا مشتركا تعتبره الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بمثابة ضرورة لتطوير أساليب الحوكمة، والغاية الأساسية منها هي أن تكون المبادئ موجزة ومفهومة ويسهل الوصول إليها من جانب المجتمع الدولي، حيث صاغت المبادئ التي تخص كل من حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين ودور أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية وفي الأخير مسؤوليات مجلس الإدارة¹.

2/1 الجوانب التقييمية والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات

الحوكمة الفعالة تضمن للشركة الأداء الجيد، إلا أن هناك عوامل أخرى تؤثر بشكل كبير على أداء الشركات كما أن الحوكمة الجيدة - من خلال إشراف ورقابة و سلوك أخلاقي وبعد استراتيجي - تزيد من سرعة استجابة الشركة للتغيرات في بيئة الأعمال والأزمات.

1/2/1 الجوانب التقييمية لحوكمة الشركات

1/1/2/1 فاعلية حوكمة الشركات²

باعتبار أن التمويل هو شريان الحياة بالنسبة لبقاء واستمرار الشركات والمؤسسات في اقتصاد السوق، إلا أن توافره يعتمد على كفاءة تخصيص الموارد من خلال الوسطاء في الأسواق المالية لغايات استثمارية وإنتاجية، وتعتمد عملية التخصيص على العائد المتوقع من قبل المستثمرين، في ضوء اعتقادهم ورؤيتهم لمستوى الحوكمة وتطبيق قواعدها في الشركة، ويرى قابلية الشركة للاستمرار والبقاء والذي يمكن الحكم عليه من خلاله أساليب تحليل العلاقة بين العائد والمخاطر، إضافة إلى درجة ثقة المستثمر التي تعتمد على مجموعة واسعة من العوامل القانونية والمؤسسية التي تضمن حماية استثماراته.

ومن هنا تأتي قاعدة الحوكمة للتعامل مع الطرق التي من خلالها تحقيق الأتي:

- يطمئن الممولون على الحصول على عائد من استثماراتهم؛
- يتمكن الممولون من جعل المديرين يعيدون إليهم بعض الأرباح؛
- يتأكد المستثمرون أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في الشركة؛
- التأكد من أن الشركة لا تستثمر في مشاريع فاشلة؛

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، 2003، ص ص 1-2.

² ماجد إسماعيل أبو حماد، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح الخاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص ص 35-36.

- كيف يقوم الممولون بمراقبة عمل المديرين.
- يتضح مما سبق أن مبادئ وقواعد حوكمة الشركات يجب أن تتميز بما يلي:
- القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات التي تتوافق مع روح العقد الذي تم إبرامه مع المالك (المساهمين) والوكيل؛
- ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات لنجاح الشركة؛
- القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال الشركة.

2/1/2/1 مقومات فاعلية حوكمة الشركات

- فيما يلي أهم المبادئ والقواعد اللازمة لضمان فعالية حوكمة الشركات¹:
- تفعيل رقابة أصحاب المصلحة على أعمال المنشأة؛
- ضمان تقارير للاستخدام العام ملائمة وموثوقة وكافية؛
- تجنب السلطة المطلقة في الإدارة العليا للمنشأة؛
- تكوين متوازن لمجلس الإدارة؛
- ضمان وجود عناصر قوية ومستقلة بمجلس الإدارة؛
- وجود مجلس إداري قوي ومشارك بفعالية؛
- ضمان فعالية الرقابة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة؛
- ضمان الكفاءة والالتزام؛
- تقدير ورقابة المخاطر؛
- تواجد قوى للتدقيق.

3/1/2/1 الربط بين قواعد حوكمة الشركات والأداء المالي

بإمكان الشركة تحقيق عملية الربط بين مبادئ وقواعد حوكمة الشركات والأداء المالي بهدف جذب الاستثمارات وزيادة الدخل وتعزيز القدرة على المنافسة في سوق العمل مما ينعكس على كفاءة الأداء، ويتم ذلك من خلال عدة طرق وأساليب²:

- من خلال التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة مثل الإجراءات المحاسبية والمراجعة والتدقيق المالي؛

¹ طارق عبد العال حماد، 2005، مرجع سبق ذكره، ص ص 28-29.

² ماجد إسماعيل أبو حماد، مرجع سبق ذكره، ص 37.

- تطوير خطة إستراتيجية مبنية على أسس سليمة مما يساعد على جذب الاستثمارات، وتحسين كفاءة أداء الشركة والعاملين معها؛
 - تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والموظفين مما يساعد على منع حدوث أزمات مالية ومصرفية؛
 - الدول التي تطبق قواعد حوكمة الشركات تفتح أمامها أبواب عدد أكبر من أسواق رأسمال.
- وفي تحليل العلاقة بين الحوكمة والأداء المالي حدد الأدب المالي مجموعة من القنوات التي من خلالها يمكن للحوكمة الفعالة أن تؤثر على الأداء وتمثل هذه القنوات في¹:
- زيادة فرص الوصول إلى مصادر التمويل الخارجي الذي يقود بدوره إلى فرص استثمارية أكبر ونمو ارتفاع في نسبة استخدام العمالة ؛
 - إنخفاض تكلفة رأس المال والتي ترتبط بارتفاع قيمة الشركة مما يجعل الاستثمار أكثر جذبا للمستثمرين؛
 - أداء تشغيلي أفضل ناجم عن أفضل تخصيص للموارد؛
 - خفض مخاطر الأزمات المالية؛
 - علاقة أفضل مع كل أصحاب المصالح مما يساعد على تحسين العلاقات مع كل من المجتمع المحلي والعمالة.

2/2/1 الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات

1/2/2/1 البعد الإشرافي والرقابي

حيث تحتاج الحوكمة إلى تفعيل الدور الإشرافي والرقابي الذي تمارسه الجمعيات العمومية للمساهمين وحملة الأسهم، وزيادة مساهمته في تحسين درجة الشفافية والإفصاح، من خلال ما تمارسه الجمعيات العمومية من ضغوط على مجلس الإدارة الخاصة بالشركات ليكون عملهم أفضل، وليكون نشاطهم أحسن، ومن ثم إيجاد قدر ملائم من الطمأنينة والثقة للمستثمرين وحملة الأسهم وتأكدهم من تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وبصفة خاصة الأقلية الحائزة للأسهم. كما أن تقرير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية الصادر عام 1999م أشار في المبدأ الخامس الخاص بمجلس الإدارة بأن هذا الأخير، هو المنوط بعملية تنفيذ الحوكمة والإشراف عليها والتعامل بها، والسعي إلى تحقيقها، وهو من أهم فواعل ومنفذي الحوكمة فهو صانع للضوابط والقرارات والمعتمد للنظم والإجراءات والترتيبات. كما أنه المراقب للأعمال التي تتم وهو المسؤول عن الشفافية ونشر المعلومات والبيانات.²

¹ قباجة عدنان، اثر فاعلية الحاكومية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، ص

² محسن احمد الحضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005، ص194.

فيتعلق هذا بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي، فعلى المستوى الداخلي: تدعيم وتفعيل الرقابة بتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة.

2/2/2/1 البعد الأخلاقي

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما ترتب على ذلك من تزوير واحتلاس وتلاعب في الحسابات والقوائم المالية كان من أهم الأسباب وراء الأزمات التي مست دولاً في العالم وهيار كبريات الشركات وخروجها من السوق الاقتصادي، فإذا كانت الحوكمة هي مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف الشركات والاقتصاديات، وهو الأمر الذي يتطلب وجود نظم تحكم تلك العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء ولا جدال من أن تحقق سياسة ونظم الحوكمة الجيدة في كافة ميادينها وعناصرها وإنما هو رهن كفاءة الإدارة المنفذة، والمشروعة لتلك السياسات والنظم ومستويات الأخلاق للقوى البشرية، لقد اتضح أنه من أسباب ظاهرة انهيار الشركات والمؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات والمؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة، فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والإداري، فإن الأخلاق الحميدة هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف، كما أن حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة.¹

نظراً لأهمية السلوك الأخلاقي داخل الشركات ودوره في تفعيل الدور الرقابي داخل الشركات، فإن أغلب الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة تطالب بضرورة أن يتواجد بالشركة دليل للسلوك الأخلاقي (code of ethics) يركز على القيم الأخلاقية والتزاهة، ويجب أن يركز هذا الدليل على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة الشركة ومصداقيتها، مع ضرورة التزامهم بالقيم واللوائح الداخلية للشركة، ونظراً لأهمية وجود دليل للسلوك الأخلاقي داخل الشركات، حيث وجهت تلك الهيئات العلمية والمهنية النظر في مجالس إدارة الشركات على أهميته ودوره في تحسين سمعة المؤسسة والقضاء على التلاعبات في أسواق المال التي تنشأ نتيجة تسريب المعلومات من قبل العاملين، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أن تؤخذ بعين

¹ بريش عبد القادر، هو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة العالمية، مداخلة ضمن المنتدى العلمي الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس - سطيف - 20، 2009/21، ص 05.

الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي بالشركة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في:

- الالتزام بتحقيق مستوى عال من السلوك الأخلاقي؛
- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛
- تنمية ثقافة أخلاقية داخل الشركة.

وعن طريق إتباع هذه السياسة بشكل دوري مع كل من مبادئ حوكمة الشركات والقوانين الداخلية، فإن الشركة يجب أن تؤكد رغبتها في إرساء وتحسين السلوك الأخلاقي، بما حيث أن تجاهل الحوكمة وعدم التقيد بمبادئها والابتعاد عن ضوابط وسلوكيات العمل فاقم الأزمة المالية العالمية الراهنة¹.

3/2/2/1 البعد الاستراتيجي

تعتبر الرقابة الإستراتيجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة الشركات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في الشركة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، وقياس الأداء والتغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتيجيات التي تتبعها، والتأكد ما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا، والتأكد بالذات مما إذا كانت الاستراتيجيات التي تتبعها الشركة تؤدي إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة و الجودة والابتكار، والاستجابة لرغبات واحتياجات العملاء، كما تهدف الرقابة الإستراتيجية إلى تنمية الأهداف والمعايير ليقارن بها أداء الشركة و تنمية نظام لقياس الأداء باستمرار مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير والأهداف، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا تطلب الوضع ذلك. وبلغة الحوكمة فإن الهدف هو التأكد من أن المستويات الإدارية الدنيا كوكيل تعمل بطريقة تتفق مع أهداف الإدارة العليا كموكل، بمعنى العمل على تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظل الظروف القانونية والأخلاقية الموجودة.²

كذلك لحوكمة الشركات أبعاد مختلفة تنصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل شركة أو مؤسسة ولا تنحصر في بعد واحد وهو الربح والخسارة وإنما هو ثلاثي الأبعاد تتمثل في³:

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمدربين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 150-151.

² شارلزهل، جارديث جونز، مرجع سبق ذكره، ص 870.

³ مها محمود رمزي رجاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008، ص 99.

1- البعد الاقتصادي أو الاستثماري investments dimension: والذي يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية والمعلومات غير المالية. التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

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

▪ الرقابة الداخلية interim audit : ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية وتدريب الموظفين.

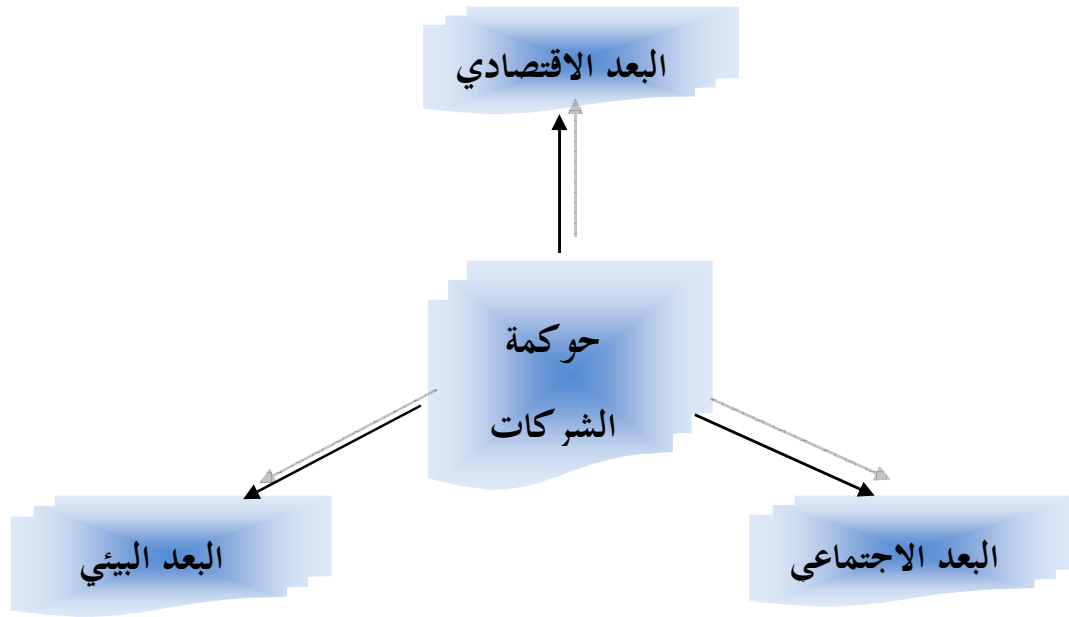
2- البعد الاجتماعي والقانوني Social & legal dimension: الذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى. وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

▪ الهيكل التنظيمي organizational structur : ويشمل تحديد الواجبات، توزيع المسؤوليات، خطوط التفويض للسلطات، تعيين الإدارة والإدارة التنفيذية... الخ؛

▪ السلوك الأخلاقي ethical behavior : ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها ومستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقيد بقواعد السلوك المهني.

3- البعد البيئي environmental dimension: العمل على حماية البيئة من انتاج السلعة او بيعها او تقديم الخدمة. تجدر الإشارة إلى انه مع تنامي وزيادة الوعي بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (سوف يتم التطرق إلى هذا المصطلح في الفصل الثالث)، فانه وفي ظل هذه التحديات، لا يمكن التوقف عند الحوكمة الجيدة، وإنما يجب تجاوزها إلى الحوكمة الشاملة التي تأخذ بعين الاعتبار التوليفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مجتمعة بالنسبة لمؤسسات الأعمال كما هو موضح في الشكل الموالي

الشكل رقم 1-7: أبعاد حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

1/3 حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية

نتيجة للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات، قامت العديد من الدول بإصدار العديد من التقارير والتوصيات الخاصة بتطبيق حوكمة الشركات عن طريق المؤسسات العلمية أو عن طريق بورصة الأوراق المالية بها وباختلاف وضعية كل دولة سواء من الناحية الاقتصادية والثقافية والسياسية، سوف نعرض لتجارب بعض الدول في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

1/1/3 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة في مجال حوكمة الشركات

1/1/1/3 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في حوكمة الشركات

إن التطورات التي شهدتها سوق المال في الولايات المتحدة الأمريكية، ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به مثل Securities "sec" exchange commission، بالإضافة إلى التطورات الذي وصلت إليها مهنة المحاسبة والتدقيق كل هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له، وخاصة تلك الشركات المسجل اسمها لدى البورصات¹.

¹ محمد مصطفى سليمان، 2006، مرجع سبق ذكره، ص79.

وقد قام calpers أكبر صندوق للمعاشات العامة في أمريكا، حيث يدير أصولا تبلغ قيمتها أكثر من 143 بليون دولار، بتعريف حوكمة الشركات على أنها تمثل "العلاقة بين المساهمين ذوي قيمة عالية في تحديد اتجاه أداء الشركات" والمساهمون المباشرون هم حملة الأسهم وإدارة الشركات ومجلس الإدارة، ولكن التعريف لم يذكر على وجه التحديد مجموعات أصحاب المصالح الآخرين (مثل المجتمع المحلي ومستخدمي الشركة والموردين والعملاء) ويرى الصندوق أن الشركات التي يكون هدفها المباشر هو تحقيق عائد طويل الأمد لحملة الأسهم هي الشركات التي ستمكن في نهاية المطاف من تحقيق الفائدة لأصحاب المصالح الآخرين.

وفي أواخر سنة 1989 م بدأ الصندوق يعمل جنبا إلى جنب مع لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية، وأدت هذه العلاقة إلى الإصلاحات التي تعرضت لها مكافآت التنفيذيين سنة 1992م، كما أدت إلى تقوية الإفصاح والتوكيلات القانونية، وتشمل المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات التي قام الصندوق بتحديدتها: استقلال المجلس القيادة، عمليات المجلس، التقييم، خصائص المدير كفرد، وحقوق حملة الأسهم.

ومنذ ذلك الحين تم تكوين عدة لجان في الولايات المتحدة الأمريكية، وصدرت عدة تقارير منها تقرير اللجنة الوطنية بشأن الاحتيال والتدليس في التقارير المالية لجنة تريداوي 1987 م (commission Treadway) وتقوية مهنة المدقق المستقل، وتقرير إلى مكتب المراجعة العامة والجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA من المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة 1994 م، وتقرير لجنة بلو ريبون 1999 م (commission Blue Ribbon) لتحسين فعالية لجان محاسبة الشركات¹. بالإضافة إلى القانون الذي تم إبرامه في 30 جويلية عام 2002 م والذي جاء رسميا بعنوان واسم القانون sarbance-Oxley والذي أطلق عليه أحيانا بشكل غير رسمي بقانون مسؤولية الشركة عام 2002 م corporate responsibility acte باعتباره ممثل لحوكمة جيدة لمهنة ومنشآت المحاسبة والتدقيق، والذي تتمثل أهدافه في الآتي: إعادة النظر أو تعديل معايير حوكمة الشركة، إضافة متطلبات جديدة للإفصاح، وكشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش، زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية، وخلق مجلس إشراف قوي على المراجع.²

2/1/3/1 تجربة المملكة المتحدة في حوكمة الشركات

في المملكة المتحدة نشأ وتطور مفهوم حوكمة الشركات بحيث صار جزء من المفهوم السائد داخل الشركات سواء كانت مسجلة لأسهمها ببورصة الأوراق المالية أم لا، وأدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق راس المال، مرجع سبق ذكره، ص ص 723-724.

² أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 699-700.

المؤسسات بإخفاء معلومات وبيانات مالية بالحسابات والقوائم المالية المقدمة إلى المساهمين والتي انتشرت في بداية التسعينات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذلك مجلس التقارير المالية FRC وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات، وكانت الفرصة الأولى لمجتمع الأعمال في المملكة المتحدة للاهتمام بإجراء حوار جدي ومفتوح عن موضوع حوكمة الشركات، وقد أسفر هذا عن ظهور تقرير كاد بوري والذي يعتبر حتى الآن من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بل والعالم، وفي أكتوبر 1993 م ظهر تقرير روتمان Rutteman الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، وظهر بعد ذلك في عام 1995 م تقرير greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة الشركات

وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت، وتكون من ضمن مسؤوليتها مراجعة وتقييم الأسس التي يتم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب مع الأداء الخاص بهم، وفي عام 1998 م ظهر الكود الموحد Code Combined والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، وأصبح هذا الكود في عام 2003 م يشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية 2002م.¹

2/3/1 تجارب بعض الدول الآسيوية في مجال حوكمة الشركات

1/2/3/1 حوكمة الشركات في ماليزيا

تعتبر تجربة ماليزيا في الحوكمة من التجارب الثرية خاصة وأنها ذات بعد تجريبي منذ إنشاء المعهد الماليزي لحوكمة الشركات، وأوضح تقرير لجنة التمويل لحوكمة الشركات في ماليزيا معنى حوكمة الشركات "هي عبارة عن عمليات وهيكل تستخدم لتوجيه وإدارة شؤون الشركات لتحسين وزيادة ازدهار الأعمال ومسئولية الشركات وتحقيق الأهداف النهائية على المدى الطويل لتعظيم القيمة لحملة الأسهم"، وقد اعتمدت ماليزيا على تطوير حوكمة الشركات بالاعتماد على عدة مصادر منها القانون الماليزي لحوكمة الشركات الذي وضع مجموعة من المبادئ التي تخص مجلس الإدارة من حيث مكافأة مجلس الإدارة والمساءلة والمساهمين والتدقيق. وتم وضع خطة سوق الرأسمال الرئيسي التي تعتبر أن الحوكمة الجيدة للشركات المسجلة في سوق رأسمال شيء حيوي وهام لانجاز

¹ بوعظم كمال، زايد عبد السلام، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضييل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات - مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية-، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابه، 2009، ص 10.

الأهداف الموضوعية مسبقا وأحد أهم التوصيات لهذه الخطة هي الإفصاح الإجمالي عن مدى الإذعان لقانون حوكمة الشركات الماليزي. بالإضافة إلى وضع خطة القطاع المالي الرئيسي و أوضحت هذه الخطة أن التنمية الأكثر مرونة والمنافسة والنظام المالي المتحرك آليات تساهم إيجابا في النمو الاقتصادي والتوجه نحو التكنولوجيا وتتضمن عناصر الحوكمة التي أوصت بها هذه الخطة إعلام المساهم والمستهلك بأنشطة الشركة وأولوية تمويل القطاع وتعليمات الرقابة، وإقامة المعهد الماليزي لحوكمة الشركات الذي يهدف إلى زيادة الوعي والممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في ماليزيا ويكرس جهوده لتسهيل الأعمال وتطوير الشركات في الدولة من خلال تحسين وتحقيق أفضل ممارسة لحوكمة الشركات. وفي ماليزيا يمكن النظر إلى نوعين من آليات الحوكمة، الآليات الداخلية المتمثلة في مجلس الإدارة والملكية، وأخرى خارجية متمثلة في قيام السوق برقابة الشركة والنظام القانوني لها بالإضافة إلى إمكانية تحسين حوكمة الشركات في الشركات الماليزية عن طريق الملكية الأجنبية أو الاشتراك والتحالف الاستراتيجي مع المنشآت المحلية أو الأجنبية ويقدم ذلك للمنشأة منافع كبيرة حيث أن هذه الاندماجات والاتحادات تتم في الشركات أو المؤسسات المالية مثل البنوك وشركات إنتاجية، أو المؤسسات والشركات الصناعية¹.

2/2/3/1 حوكمة الشركات في اليابان

لحوكمة الشركات في اليابان أبعادها الخاصة بما نظرا لطبيعة بيئة الأعمال اليابانية من جهة وفلسفة الاقتصاد الياباني وحالة نظام الدولة المالي وثقافة الشعب ووضع المهنة في هذا البلد من جهة أخرى. في دراسة قام بها (okabe.2004) في اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والنظام المالي، وركزت هذه الدراسة على عدة نقاط منها دراسة جوهر حوكمة الشركات في اليابان، فالحوكمة من منظور حملة الأسهم (مدخل الوكالة) المديرين يعتبرون وكلاء عنهم، ويتم وضع ضوابط الانضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال سوق رأسمال وهذا النظام تتبعه الشركات في أمريكا وإنجلترا. أما الحوكمة من منظور أصحاب المصالح فالشركة في ظل هذا المنظور مملوكة لكل صاحب حق أو ما يعرف بأصحاب المصلحة ويتم وضع الانضباط والثواب والعقاب للشركة من خلال المقرض (البنك وهذا النظام تتبعه الشركات في ألمانيا واليابان)، أما خصائص التمويل الياباني تسيطر عليه البنوك، لذلك فإن قواعد الضبط والثواب والعقاب تتم من خلال البنك، كما أن الودائع البنكية تسيطر على محفظة الأوراق المالية وبالتالي فالحوكمة في الشركات اليابانية تتم من خلال رقابة البنك الرئيسي وما تربطه من

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة - وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص734.

علاقة قريبة وطويلة الأجل مع الشركات، حيث يعتبر أكبر مقرض ومساهم قوي في الشركات يسيطر على كل الصفقات المالية، حيث أشارت الدراسات السابقة أن وظيفة البنك كانت فعالة بعد الحرب وفي مرحلة النمو الاقتصادي، ومن أسباب ضعف حوكمة الشركات في اليابان أن مراقبة الشركات لاتوضع لها ضوابط من خلال البنك، حيث هذه الأخيرة تفتقد إلى آليات الضبط الخاصة بعملياتها. بالإضافة إلى أن هناك آلية أخرى للرقابة المتمثلة في نظام Kereitsu وهي عبارة عن مجموعة من الشركات الصناعية اليابانية تراقب الشركات من خلال حقوق التصويت لأنها تستطيع مراقبة الشركات من خلال مراقبة كل مدير على حدى للتأكد من انه لا يتصرف بانتهازية وبالتالي تعتبر آلية للرقابة على الشركات وعلى الإدارة التنفيذية العليا¹.

اما فيما يتعلق بجهود الدول في سبيل تفعيل حوكمة الشركات فالجدول التالي يلخص أهم واحداث التقارير على المستوى الدولي:

¹ نفسه، ص 707.

الجدول رقم 1-1: احدث التقارير حول حوكمة الشركات التي صدرت على المستوى الدولي

سنة الإصدار	الدولة	عنوان التقرير
مارس 2002م وعام 1994م	جنوب أفريقيا	تقرير كينغ الثاني (King Report II. 2002) والذي حل بديلا كينغ الاول الصادر عام 1994 (King Report , 1994)
ماي 1999م وديسمبر 1994م	كندا	تقرير (Five Years to the Day) بعنوان أين كان المدرون؟ Where Were The Directors ? Guidelines for Improved Canada Corporate Governance in والذي حل بديلا لتقرير (The Toronto Report)
ماي 2002م	البرازيل	تقرير CVM Recommendations on Corporate Governance
حديثا	استراليا	Corporate Governance - Volume One: in Principle Corporate Governance - Volume Two: In Practice
ماي 1995/1999م	فرنسا	تقرير فينو الثاني 1999 Vento II Report والذي حل بديلا لتقرير فينو الاول Vento Report 1995,
2000م	المملكة المتحدة	تقرير The Combined Code Principles of Good: Code of Best Practice Governance and تقرير كادبري لعام 1992 م
حديثا	بولندا	بيان حول أفضل الممارسات في الشركات العامة بعنوان Best Practices in Public Companies
أكتوبر 1999م	اليونان	بيان بمبادئ أساليب إدارة الشركات Principles on Corporate Governance in Greece: Recommendations for it is Competitive Transformation
2000م	ألمانيا	German Code of Corporate Governance (GCCG)
مارس 2000م	اندونيسيا	Code for Good Corporate Governance
1998م	اليابان	(Corporate Governance Forums of Japan)
1998م	أسبانيا	The Governance of Spanish Companies

المصدر: عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك

عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، م 22، ع 1، 2008، ص 178.

3/3/1 حوكمة الشركات في الدول العربية

1/3/3/1 إصلاحات في المنطقة العربية

بالنسبة للمنطقة العربية فقد اهتمت العديد من هذه الدول في السنوات الأخيرة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، حيث تم تنظيم العديد من المؤتمرات في العديد من الدول العربية والتي تناولت مفهوم وقواعد حوكمة الشركات وأوصت بضرورة تطبيق مبادئها وقواعدها بحيث تتماشى والظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية لكل دولة من الدول العربية، وقد قامت العديد من الدول العربية بخطوات جادة بالتعاون مع الكثير من المؤسسات والهيئات الدولية لتقييم تشريعها الخاصة بحوكمة الشركات¹، وفي ظل التحول من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق تحدثت تغيرات في المجتمع تشمل النواحي الاقتصادية بالدرجة الأولى وخاصة في عملية الخصخصة أو بما يسمى توسيع قاعدة الملكية، ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات في المنطقة صدر تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات الذي عقد في بيروت في يونيو 2004م بعنوان " حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية " حيث تم اعتبار حوكمة الشركات المفتاح الرئيسي لتحديث الدول في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ومن ضمن التوصيات التي أوصى بها المنتدى أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ قواعد حوكمة الشركات، وتشكيل مجموعة عمل قومية لحوكمة الشركات في كل دولة من الدول المشاركة وإجراء عملية مسح لحوكمة الشركات في كافة دول المنطقة كما أوصى بإتباع مبادئ وقوانين ومعايير حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.²

2/3/3/1 حوكمة الشركات في الجزائر

يعتبر موضوع حوكمة الشركات من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في ظل الوضع الراهن حيث أصبح أولوية وإستراتيجية وطنية، ومرد ذلك يعود للحاجة الماسة والمتنامية لمؤسساتنا قصد توطيد قدراتها التنافسية الداخلية للفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور، ونتيجة لذلك قامت سنة 2009م بإطلاق إصدار تحت عنوان "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" حيث عرف في هذا الميثاق الحكم الراشد للمؤسسة بأنه "عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك"³. وهذا نتيجة لتفاعل الجمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيم تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات و حوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 68-69.

² اشرف درويش أبو موسري، حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص39.

³ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص14.

في القطاعين العام والخاص لعام 2007م بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات، حيث وفي مؤتمر وطني عقد في 11 مارس 2009م، أعلنت كل من جمعية "كبير" (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار قانون حوكمة الشركات الجزائري. وقد تم إعداد هذا القانون بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC). ومن المعروف أن مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) يقوم بدعم جمعية "كبير" (CARE) في رفع درجة الوعي بالقانون، والدفع باتجاه المضي قدماً في تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر. وسيتطلب الأمر من الجماعات المحلية أن تقوم باستثمار ذلك في نشر وزيادة الوعي في دوائر القطاعين العام والخاص وأجهزة الإعلام بفوائد ومزايا حوكمة الشركات والإطار المؤسسي اللازم لها ويعتمد النجاح في إتباع ممارسات حوكمة الشركات في الجزائر على مدى اتساع نطاق قبولها في مجتمع الأعمال وهذا يتطلب إحداث تحول ثقافي، ولمساندة هذه العملية سيقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بدعم أصحاب المصالح في القطاع العام والخاص مثل دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات (CARE) بهدف الترويج لحوكمة الشركات وزيادة الوعي وإتباع الدليل الجزائري الخاص بها.¹

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، القاهرة، 2008، ص 02.

خلاصة الفصل

- ظهرت الحاجة لحوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة ونتيجة لفتح العولمة وتحرير أسواق رأس المال أبواب جديدة أمام المستثمرين لتحقيق أرباح كبيرة، عندها أصبحت الشركات أكثر عرضة للازمات نتيجة المنافسة الشرسة والتذبذبات الحادة لأسواق رأس المال العالمية، وقد ساهمت الأزمات المالية العالمية الأخيرة الناتجة عن الفساد وسوء التسيير إلى تفاقم أزمات الشركات العالمية الكبرى نتج عنها خسائر بمليارات الدولارات مما أدى إلى ارتفاع فاتورة الفساد، وأصبحت عبئا على الشركات والاقتصاد العالمي ككل. حيث كل هذه الظروف ساعدت على البحث عن مبادئ التي تضمن السير الحسن والتي تؤدي إلى التقليل من المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية والبحث عن القواعد التي تزيد من ثقة جمهور المستثمرين وتحقيق أهداف أصحاب المصالح كما بذلت الهيئات و المنظمات الدولية جهود ملموسة في وضع قواعد حوكمة الشركات التي تعتبر الأساس الذي تتبناه معظم الدول عند وضع قواعد حوكمة الشركات الخاصة بها وسعيها لمساعدة الدول في تطبيق هذه القواعد .

- ان التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقييد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة.

- يمكن للحوكمة الفعالة والسليمة مساعدة المستثمرين في الأسواق المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال ما ترسله من إرشادات حول الأداء المالي مما يمكنها من زيادة فرص الحصول على مصادر التمويل الخارجي، وتخفيض تكلفة رأسمال من خلال تخصيص الأمثل للموارد مما يوفر أفضل علاقة مع أصحاب المصالح وبدوره يساعد على تحسين العلاقة مع كل المجتمع بصفة عامة.

- ليس هناك نظام واحد لحوكمة الشركات يمكن تطبيقه في كافة الدول وعلى كافة المؤسسات، إذ أن ممارسات الحوكمة تتباين وتختلف تبعا للظروف الاقتصادية والسياسية والثقافية لكل دولة، بحيث يمكن لحوكمة الشركات أن تتسم بالمرونة أثناء تطبيقها من دولة لأخرى، ومن الملاحظ أن الجزائر تتجه نحو تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الإصلاحات التي تبادر بها وذلك بمساعدة المنظمات الدولية.

الفصل الثاني

الإطار الفكري للتدقيق

تمهيد

قبل ظهور الثورة الصناعية كانت المؤسسات صغيرة نسبياً، حيث كانت مملوكة لأفراد أو شركات أشخاص تتوفر لديهم رؤوس أموال محدودة نسبياً، وبظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر، ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس أموال ضخمة بتوسيع دائرة الملكية، هذا التغيير أدى إلى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً، إضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة مما زاد في أهمية الدور الذي تلعبه وظيفة التدقيق في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة. ونتيجة لهذه التغيرات ظهرت حاجة إدارة المؤسسات إلى أنظمة رقابة داخلية مما جعلها تعتمد بشكل كاف على وظيفة التدقيق الداخلي وإعطائها الأهمية الكبيرة لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية، وبسبب انفصال الملكية عن الإدارة احتيج أيضاً إلى وسيلة أخرى محايدة وهي التدقيق الخارجي لطمأننة الملاك "المساهمين" بأن القوائم المالية المعلنة تمثل بعدالة المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة.

وللإلمام بهذا الفصل تم تقسيمه إلى ما يلي:

1/2 الإطار العام للتدقيق.

2/2 معايير وظيفة التدقيق.

3/2 القواعد العامة للتدقيق.

1/2 الإطار العام لتدقيق

إن لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها، حيث ظهر هذا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة عكس ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية التسيير والمراقبة، مما جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكاف على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد يطالع من خلاله المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم الإرشادات للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق التدقيق الذي يقوم به في المؤسسة المعنية.

1/1/2 ماهية التدقيق

هنا يمكن التفرقة بين كل من المراجعة والتدقيق وذلك بسبب استخدام لفظ المراجعة أو المراجع في بعض الدول العربية كما هو الحال في مصر، وانتشار استخدام مسمى التدقيق أو المدقق في دول أخرى كما هو الحال في لبنان وسوريا والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول، وفي هذا المجال فقد صدر عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1978م بيانا حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح الفرق بين كل من المراجعة والتدقيق، على أساس أن المراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما يتعلق بأمور معينة، ومنها مثلا أن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها.¹

وفي هذا المجال يمكن القول أن عملية التدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة، ولذلك فهذه الدراسة الحالية سوف تتبنى مصطلح التدقيق بدلا من المراجعة.

¹ محمد السيد سراي، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 07.

1/1/1/2 ملحة تاريخية حول التدقيق

لو تتبعنا تطور وظيفة التدقيق نجد أنها قديمة قدم الإنسان. حيث أن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء.¹

وعند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، لم يتغير الهدف الرئيسي للتدقيق وهو اكتشاف الغش والخطأ ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم "البيانات" المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحيد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الانجليزي لسنة 1862م، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدرين للقيام بهذه المهنة.²

تأسيساً على ما تقدم فقد ركز الأكاديميون والمهتمون في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق أو إجراءاتها لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي، وقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917م لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، وفي عام 1932م أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات ليكون رأي بدل من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، حيث في عام 1939م أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات ويضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات عن رأيه في أن القوائم المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال، ولا يزال هذا التطوير مستمر حتى الآن.³

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص 05.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004، ص 17.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2000، ص 05.

أما في الجزائر بالمقارنة مع التطور السابق الذي شهدته مهنة التدقيق نجد أنها تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق، إلى غاية صدور قانون 91-08 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل 1991م الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة ومزاولتها في ظل المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

وفيما يلي جدول يوضح التطور التاريخي لتدقيق الحسابات:

الجدول رقم 2-1: التطور التاريخي لتدقيق الحسابات

المدة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
من 2000 سنة قبل الميلاد إلى 1700 م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأصول.
من 1700 إلى 1850 م	الحكومة، المحاكم التجارية والمهنيين.	الحاسب	منع الغش، معاينة فاعليه وحماية الأصول.
من 1850 إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية.
من 1900 إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970 م	الحكومة، البنوك والمستهلكين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة.	الشهادة على صدق وعدالة القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990 م	الحكومة، الهيئات الأخرى ومساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
ابتداء من 1990 م	الحكومة، الهيئات الأخرى ومساهمين.	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش المالي.

Source: Lionel collins et Gerard vallin, **audit et controle interne, aspects, financiers, operationnels et strategiques**, 4eme edition, dalloz, paris, 1992, p01.

2/1/1/2 تعريف التدقيق

أولاً: المعنى اللغوي

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها «يستمع» لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق¹.

ثانياً: المعنى الاصطلاحي

هناك عدة تعاريف قدمت لوظيفة التدقيق نذكر منها:

تعريف عبد الفتاح الصحن الذي يرى بأن التدقيق يقصد به "فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصاً دقيقاً، حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية، سواء أكانت تقريراً عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وتنطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير"².

من خلال التعريف المقدم من طرف الكاتب نرى بأن وظيفة التدقيق تشمل الفحص، التحقق والتقرير.

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"³.

عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA كما يلي: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"⁴.

من خلال التعريف الأخير يتضح لنا بأن عملية التدقيق هي:

- عبارة عن إجراءات منظمة، تعني الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المدقق؛

- الحصول وتقييم الأدلة، يعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج بدون تحيز ضد أو مع الجهة التي يقوم بتدقيقها

والتي حضرت هذه الإقرارات؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2005، ص 06.

² عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994، ص 04.

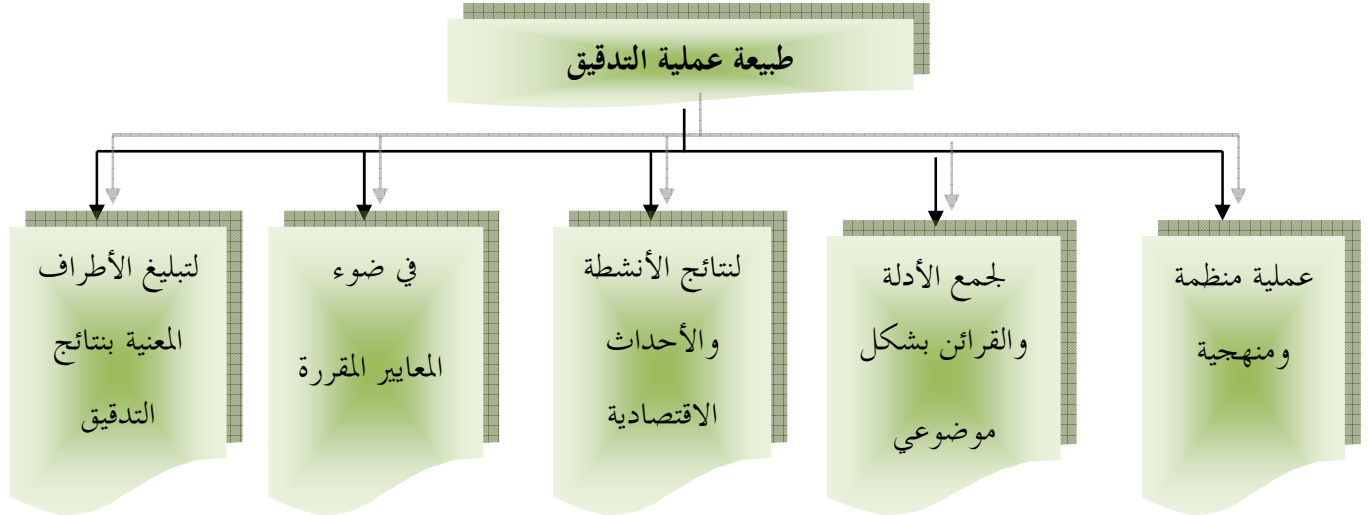
³ حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 13.

⁴ محمد السيد سراي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

- الإقرارات والأحداث الاقتصادية، وهذه تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص وهذه الإقرارات هي موضوع التدقيق؛
- درجة العلاقة، وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي؛
- مقياس معين، وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية، وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- إيصال النتائج، ويكون ذلك بواسطة تقرير مكتوب، يبين درجة الملاءمة بين الإقرارات، وهذا المقياس وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة، أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- المستفيدون، وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناءً على تقرير المدقق ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، وعلى سبيل المثال دائرة ضريبة الدخل أو البنك المركزي وكذلك الرأي العام.

من خلال التعاريف المقدمة للتدقيق، يمكن توضيح الإطار العام للتدقيق وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 2-1: طبيعة عملية التدقيق



المصدر: من إعداد الباحث

3/1/1/2 أهداف وأهمية التدقيق

أولاً: أهداف التدقيق

- لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطور ملحوظ في أهدافها ومدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويتمثل ذلك في العرض التالي¹:
- 1- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كانت المراجعة تفصيلية، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية؛
 - 2- من 1905م حتى 1940م كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية؛
 - 3- من 1940م إلى 1960م كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحول نحو التدقيق الاختياري التي تعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية؛
 - 4- من 1960م وحتى الآن أضيف أهداف عديدة للتدقيق منها:
 - مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة؛
 - تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها؛
 - القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط؛
 - تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع؛
 - تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو المنشآت محل التدقيق.
- من العرض التاريخي السابق نخلص إلى أن الهدف الرئيسي لعملية تدقيق الحسابات هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة محل التدقيق ونتائج الأعمال عن تلك الفترة.
- وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف التدقيق يرجع إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase عام 1896م والتي وصف فيها المدقق بأنه: " كلب حراسة وليس كلب ذا حاسة شم قوية لإقتفاء آثار المجرمين ". " is a watching dog not a bloodhound ".

¹ أحمد حلمي جمعة، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

وتشير هذه العبارة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والأخطاء وإنما تظهير هذه الأخطاء والغش عند قيام المدقق بمهمته.

الجدول رقم 2-2: التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500م	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها.
1500م - 1850م	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها.
1850م - 1905م	1- اكتشاف التلاعب والاختلاس. 2- اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي.	عدم الاعتراف بها.
1905م - 1933م	1- تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. 2- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل وتدقيق اختياري.	اعتراف سطحي.
1933م - 1940م	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري.	بداية في الاهتمام.
1940م - 1960م	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	تدقيق اختياري	اهتمام وتركيز قوي.

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق- وفقا للمعايير

المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص05.

يتضح مما سبق أن الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات هو تحديد مدى دقة ومصداقية تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة، أي أن الغرض من اعتماد تدقيق الحسابات يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم لها.

فبالإضافة إلى الأهداف التقليدية هناك أهداف حديثة، حيث انتقل التدقيق من مجرد قيام مدقق الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي فني محايد يبين نتاج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده

عالمنا المعاصر ومن هذه الأهداف، مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت التدقيق، وتحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة، ويأتي هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسات بصورة عامة.

ثانياً: أهمية التدقيق¹

ترجع أهمية تدقيق الحسابات إلى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستفيدين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أكثر صعوبة نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات أو القرارات الاقتصادية. ويتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة.

عموماً فأهمية عملية تدقيق الحسابات وآثارها على سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذهم لقراراتهم تتضح من خلال الآتي:

- 1- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات؛
 - 2- يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة؛
 - 3- تكون باعنا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.
- من ناحية أخرى فكون المدقق عضو في التنظيم وهو مكتب التدقيق، فانه يمثل دوراً آخر في الاتصال في التنظيم، ويرمي هذا النوع من الاتصال -ويسمى الاتصال الموجه إلى الداخل- إلى تحقيق الأهداف التالية:
- 1- خلق الوعي لدى المدققين بأهداف مكاتب التدقيق؛
 - 2- تعليم المدققين التطورات الهامة، والتي تؤثر على مكاتب التدقيق؛
 - 3- زيادة فعالية المدققين كقائمين بالاتصال في المجتمع؛
 - 4- إشباع رغبات المدققين في الاطلاع على كل ما يجري في مكتب التدقيق.

¹ أحمد حلمي جمعة، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 40.

2/2/2 الأسس العلمية لتدقيق الحسابات

2/2/2/2 فروض تدقيق الحسابات

يشتمل هذا الإطار على مجموعة من الافتراضات التي تشكل الإطار النظري لكثير من أفكار التدقيق حيث يعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك. فيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية تدقيق الحسابات وهي¹:

1- فرض عدم التأكد: يبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية.

■ الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية؛

■ عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات؛

■ عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

2- فرض استقلال المدقق: وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

■ المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي و الخلقى وخبرته العملية؛

■ المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات، وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات. ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات و طلب

البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، و حقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

3- فرض توافر تأهيل خاص للمدقق: وذلك لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته، وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الإثبات في التدقيق، فإن المدقق يتعرض عند الفحص لمشاكل منها محاسبية أو ضريبية أو فنية، كل هذا يتطلب قدر علمي وعملي كاف لأداء مهمته.

4- فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية: تشير الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة إدارية و محاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة و تشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

■ رقابة إدارية: وهدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية و إدارية ممكنة و ضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة ووسائلها (الموازنات)-التكاليف المعيارية-دراسة الوقت-التقارير-التدريب).

■ رقابة محاسبية: وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة-الجرد المستمر-المصادقات- التدقيق الداخلي- النظام المستندي).

¹ أحمد حلمي جمعة، 2000، مرجع سبق ذكره، ص 20.

■ **ضبط داخلي:** وهدفه حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل - تحديد الاختصاصات والمسؤوليات).

ومما لا شك فيه أن نظام المراقبة الداخلية يعتبر بحق نقطة البداية لعلم التدقيق الحديث .

5- فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها.

2/2/2/2 مبادئ تدقيق الحسابات

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب تحديد أركانها وهي:

■ ركن الفحص؛

■ ركن التقرير.

بناء على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما¹:

أولاً: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1- مبدأ تكامل الإدارة الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى؛

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

3- مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛

4- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة - بجانب فحص الكفاية الإنتاجية - لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن

¹ نفسه، ص ص 23-24.

أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والخوافز والاتصال والمشاركة.

ثانيا: مبادئ التدقيق المتعلقة بركن التقرير

1- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

2- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف - إن وجدت - في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات والدفاتر والسجلات؛

3- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية؛

4- مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية؛

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم و بديهيات ومصادر المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات و الطرق المحاسبية المتبعة فعلا في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائبة أو سببية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 وفي الفقرة رقم (4) على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

- الاستقلالية؛
- الكرامة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة؛
- السرية؛
- السلوك المهني؛
- المعايير الفنية.

وذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية و الأدلة المرتبطة بها (التفسيرات، الجوانب المادية... الخ)، مع مراعاة أن يقوم المدقق

بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية.

3/2/2/2 علاقة المحاسبة بالتدقيق¹

تتم المحاسبة بتسجيل العمليات المالية التي تحدث خلال فترة معينة، وتلخيص وتفسير نتائج تلك العمليات وإعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج تلك العمليات في شكل ربح أو خسارة وإعداد المركز المالي للمشروع والمحاسبة بهذا المعنى تتعامل مع البيانات الأصلية وتكون مسؤولة أساسا عن تلك البيانات، ولهذا فهي تعتبر بمثابة عمل إنشائي يهتم بتحليل وتبويب وتسجيل وتشغيل البيانات الأولية أو الأساسية، وتصل بها حتى إعداد القوائم المالية.

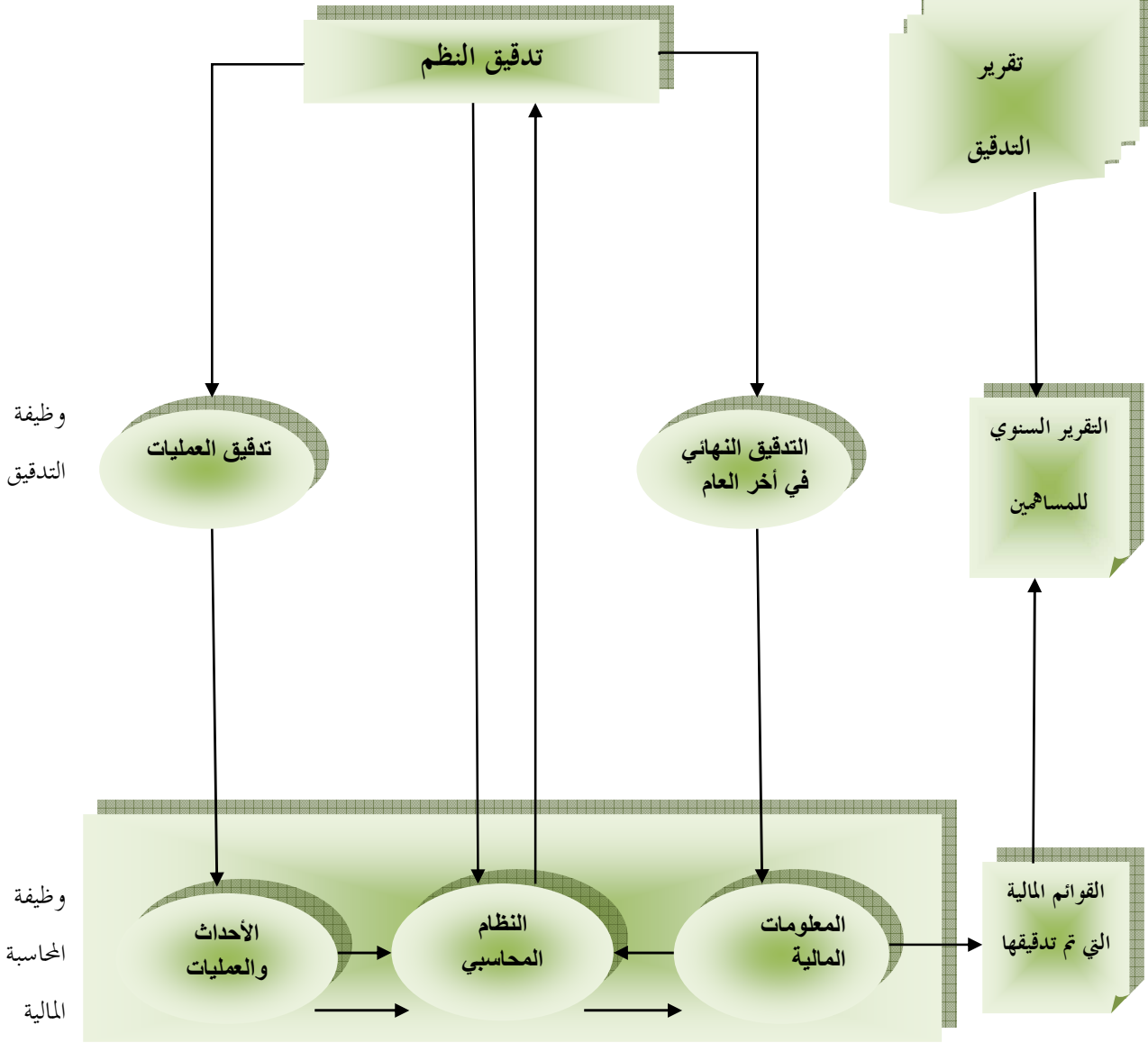
أما التدقيق فهو على خلاف ذلك لأنها تعتبر عمل انتقادي، ويبدأ المدقق في عمله المتعلق بالتحقق، عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله إلى درجة كبيرة، وتكون مهمة المدقق هي تحديد مدى ملائمة القوائم المالية في عرض نتائج أعمال المشروع، ولكي يؤدي المدقق هذا العمل فإنه يبدأ بالمرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية. بمعنى أن المرجات الأساسية للمحاسبة (القوائم المالية) هي المدخلات الأساسية للتدقيق، والتي يقوم المدقق بفحصها وتحديد مدى دقتها وإمكانية الاعتماد عليها. ويتطلب فحص القوائم المالية من المدقق أن يرجع إلى الورا للإطلاع على دفاتر القيد والترحيل ومنها إلى المستندات الأصلية للعمليات، وقد يتطلب عمل المدقق أيضا، الرجوع إلى بعض الأدلة خارج النظام المحاسبي لتقييم مدى إمكانية الاعتماد على القوائم الختامية.

في جميع الحالات فإن السؤال الأساسي الذي يحاول المدقق الخارجي الإجابة عليه هو «هل القوائم المالية للمنشأة كاملة ودقيقة ومعروضة بطريقة صادقة؟» وحتى يستطيع المدقق الإجابة على هذا التساؤل، فإنه لا يتعامل فقط مع البيانات الأساسية أو الخام الواردة في مستندات العمليات المختلفة للمشروع، ولكنه يتعامل أيضا مع نتائج وملخصات هذه البيانات، ونتيجة لذلك فمن الضروري أن يرتد المدقق إلى الورا لتحديد ما إذا كان عمل المحاسب مرضيا أم لا، وقد يتوافر لدى مدقق الحسابات في حالات معينة قوائم وسجلات وحسابات معدة بطريقة جيدة ودقيقة، أو قد تكون السجلات غير دقيقة وتنتهك كثيرا من المبادئ المحاسبية السليمة. ويقع على عاتق المدقق دائما تحديد نوعية القوائم والسجلات والبيانات كنقطة انطلاق رئيسية لما ينبغي أن يقوم به من فحوص.

¹ احمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص ص 8-9.

من خلال تبين العلاقة بين التدقيق والمحاسبة نستنتج أن وظائف المحاسبة هي القياس والاتصال، بينما وظائف التدقيق هي الفحص والتقرير، ولكن ما يجدر الإشارة إليه أن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب. والعلاقة بين وظيفة التدقيق والمحاسبة هي علاقة تكاملية كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 2-3: التكامل بين وظيفة التدقيق والمحاسبة المالية



المصدر: عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية

لإدارة (عميك)، القاهرة، ط4، 2006، ص 8.

3/2/2 أنواع التدقيق

1/3/2/2 من حيث الحدود و مدى الفحص

أولاً: من حيث الحدود¹

- التدقيق الكامل

لا يقصد بالتدقيق الكامل فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، بمعنى تدقيق جميع القيود والعمليات في دفاتر المؤسسة، لأن ذلك قد لا يكون ممكناً من الناحية العملية بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير كما أن ذلك لا يحدث عملاً في معظم الحالات. إن المقصود بالتدقيق الكامل هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي يؤديه، وفيها يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل ويعتبر المدقق مسئولاً عن أي إضرار ينشأ عن تجاهونه في أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المهنية في عمله.

- التدقيق الجزئي

هي التي يقتصر فيها عمل المدقق على بعض العمليات، أو هي بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي يوضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق، بأي صورة من الصور ولا يكون المدقق مسئولاً - في هذا النوع من التدقيق - عن أي إضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المدقق قد منعت من فحصها. ومن المستحسن أن يبرم المراجع في حالات التدقيق الجزئي، اتفاق كتابي يحدد المطلوب منه القيام به، كما ينبغي عليه أن يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا تقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق

ثانياً: من حيث مدى الفحص

- التدقيق التفصيلي

هو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيمة بشكل صحيح ومنتظم، ويلاحظ من هذا النوع من التدقيق أنه صالح للمؤسسات الصغيرة دون الكبيرة، إذ يؤدي استخدامها في هذه الأخيرة إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المدقق عليهما باستمرار.

¹ احمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 17 - 18.

- التدقيق الاختياري

يسود هذا النوع من التدقيق المؤسسات الكبيرة وفيها يقوم المدقق بتدقيق الجزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة تعميم نتائج الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيارها ويمكن أن نشير إلى أن الحكم الصادر على تدقيق العينة قد لا يكون ممثل لمفردات المجتمع ككل وهذا يرجع للمشاكل التالية¹:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل؛

- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة؛

- الأخطاء الواردة عن عملية تقدير معالم المجتمع.

2/3/2 من حيث الإلزام والتوقيت

أولاً: من حيث الإلزام

تنقسم وظيفة التدقيق من حيث الإلزام إلى نوعين²:

1- التدقيق الإلزامي

2- التدقيق الاختياري (غير إلزامي)

1- التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث يلتزم المشروع بضرورة تعيين المدقق لتدقيق حساباته واعتماد القوائم المالية له، ومن ثم يترتب على عدم القيام بهذا التدقيق وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة. ومن أمثلة التدقيق الإلزامي، تدقيق حسابات شركات المساهمة.

2- التدقيق الاختياري (غير إلزامي): وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المدقق في تدقيق حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مدقق حسابات من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة الانفصال أو انضمام شريك جديد. وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود مدقق الحسابات يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة لمصلحة الضرائب.

¹ محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص30.

² محمد حمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34.

ثانياً: من حيث التوقيت

يمكن تبويب أنواع التدقيق من حيث التوقيت إلى نوعين هما¹:

1- التدقيق المستمر: وهو التدقيق الذي يتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعياً مثلاً) أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة؛
 - توافر عدد كبير من مساعدي المدقق الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة؛
 - عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.
- ومما لا شك فيه أن التدقيق المستمر يتحقق من إتباعه العديد من المزايا نذكر منها:
- متابعة عمليات المنشأة أولاً بأول وسرعة اكتشاف الأخطاء؛
 - معالجة الأخطاء أولاً بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار حتى نهاية السنة
 - المساعدة في حل أي مشاكل بمجرد ظهورها دون انتظار فترة طويلة؛
 - المساعدة في زيادة نطاق الفحص و التدقيق،
 - الانتهاء من عملية التدقيق في وقت مناسب دون الانتظار فترة طويلة بعد نهاية السنة المالية؛
 - المساعدة على إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبشكل منتظم على مدار السنة المالية نظراً لشعور العاملين بوجود المدقق وتردده عليه بصورة مستمرة؛
 - المساعدة في انتشار عمل التدقيق والفحص والمتابعة داخل مكاتب التدقيق على مدى السنة المالية مما يتيح فرصة التدريب والتعليم بالنسبة للعاملين في هذه المكاتب من المدققين حديثي العهد بالتدقيق أو حديثي التخرج؛

ومن جهة أخرى نجد أن إتباع هذا أسلوب التدقيق المستمر بعض المشاكل والعيوب ومن هذه المشاكل:

- قد يحدث نوع من التلاعب بعد أن ينتهي المدقق من تدقيقه حيث من الطبيعي في ظل هذه الحالة ألا يقوم المدقق بتدقيق ما كان بتدقيقه مرة أخرى،
- قد يؤدي تردد المدقق بصفة عامة ومستمرة لفحص ما تم وتدقيق الأعمال إلى ارتباك العمل بين العاملين في المنشأة مما قد يؤثر في بعض الأحيان على مبدأ أو صفة الحياد التي يجب أن يتمتع بها.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص 194-195.

2- التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية وفي الغالب يتفرغ المدقق أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة (أسبوع أو أسبوعين مثلاً) بعد انتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص وتدقيق حسابات وعمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيراً صادقاً عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير التدقيق المطلوب منه. يتحقق من وراء التدقيق النهائي جملة من المزايا بالنسبة للأطراف المختلفة نذكر منها:

- يفضلها كثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت والشركات بما لا يتوفر لديه الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر؛
- يفضلها المدقق لأنها عملية وواقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه؛
- تصلح لتدقيق عمليات وحسابات المنشآت صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتاً طويلاً؛
- تقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب أو التغيير التي قد تتم أو ترتكب في حالة التدقيق المستمر لان التدقيق يتم بعد انتهاء جميع العمليات وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية النهائية؛
- يفضلها المدقق في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة واطمئنانه إلى انه نظام قوي وجيد خاصة مع وجود إدارة فعالة للتدقيق الداخلي.
- كما ينشأ من تطبيق هذا النوع من التدقيق بعض العيوب والمشاكل من أهمها:
- يعتبر تدقيق غير شامل في الغالب لان المدقق عادة يختار عينات من كل نوع من العمليات ويترك باقي العمليات دون تدقيق؛
- لا تصلح للمنشآت كبيرة الحجم فقد تستغرق عملية التدقيق وقتاً طويلاً يزيد عن الحدود المتعارف عليها؛
- يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء أو الانحرافات بعد وقوعها فعلاً وبعد انتهاء السنة المالية.
- وحتى يمكن التغلب على هذه المشاكل عند ظهورها أو غيرها يتطلب الأمر تدعيم نظام التدقيق الداخلي وإدارتها والعاملين فيها والذين يتولون تدقيق عمليات المنشأة أولاً بأول وبصورة مستمرة ومنتظمة بحكم أن أعضاء فريق التدقيق الداخلي ما هم إلا موظفين في المنشأة وقريبين من مواقع العمل داخل إدارات وأقسام المنشأة.
- ومن ناحية أخرى، ووفقاً للعرف الجاري والقواعد العملية لعلم التدقيق فإن على المدقق أن يقوم بداية وقبل قيامه بتنفيذ برنامج تدقيقه بتقييم نظام الرقابة والتدقيق الداخلي في المنشأة، حتى يتأكد من قوته وفعاليتها، وبالتالي يستطيع إتباع أسلوب التدقيق النهائي.

3/3/2/2 من حيث الاستقلال

أولاً: التدقيق الخارجي

يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المنشأة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية لأصحاب المصلحة في المشروع.

يتسم التدقيق الخارجي الحديث بأنه عملية منظمة، لأنها تتم من خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا وتحتوي كل مرحلة على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا، ولكن على قدر المرونة في هذا التتابع، حيث تتكون عملية التدقيق من أربعة مراحل وهي: مرحلة قبول التكليف، مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، مرحلة تنفيذ أعمال التدقيق ومرحلة بلورة النتائج وإعداد وعرض التقرير¹.

– مراقب الحسابات ومستخدمو تقارير مراقب الحسابات²

◆ من هو مراقب الحسابات

مراقب الحسابات أو المدقق الخارجي أو المحاسب القانوني، هو شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد، ومسئول عن إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية للمؤسسة العميل. ورغم أنه يحصل على أتعابه من إدارة الشركة، إلا أن الجمعية العامة للمساهمين هي التي تعينه، أو تجدد تعيينه، أو تعزله ولذلك فهو يقدم تقريره لها. وسواء كان مراقب الحسابات يعمل بمفرده أو من خلال مؤسسة، أو مكتب محاسبة. فهو يحتفظ بصفته كمهني مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد.

◆ مستخدمو تقرير مراقب الحسابات

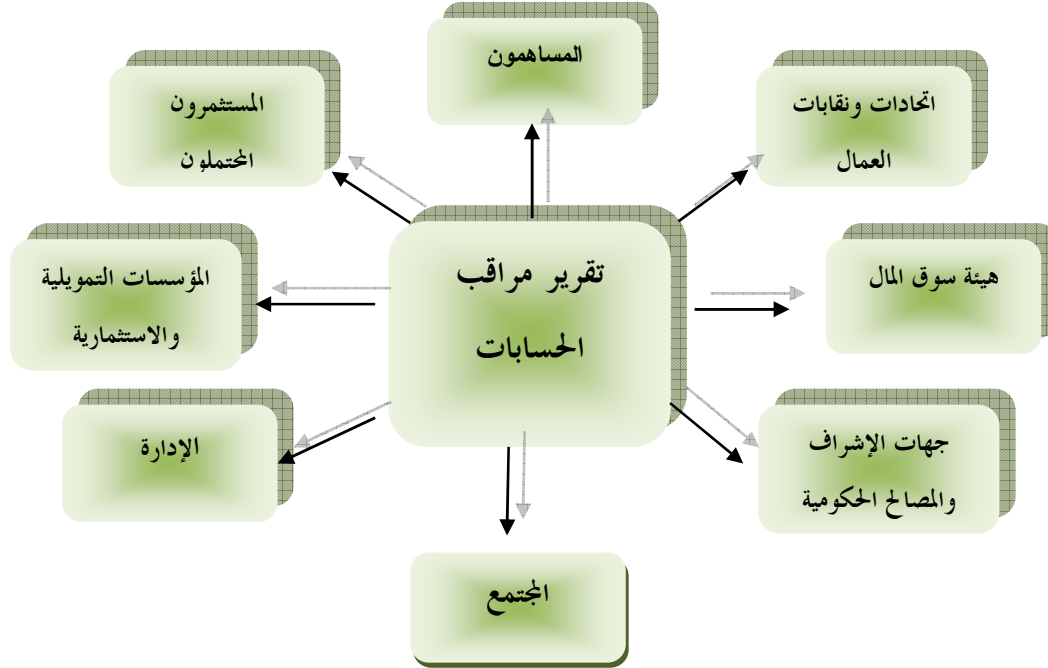
تؤدي وظيفة تدقيق الحسابات من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، يمثل فيها مراقب الحسابات الطرف الثاني والإدارة الطرف الأول، وأصحاب المصلحة في المشروع الطرف الثالث. هذا ويتعدد ممثلو الطرف الثالث، أصحاب المصلحة في المشروع، ولكن تجمعهم مصلحة مشتركة في تدقيق الحسابات، وهي أن التدقيق يمددهم

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، دور اليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 14.

² عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص 21-22.

بقيمة مضافة من المعلومات، من خلال زيادة إمكانية اعتمادهم على وثوقهم في المعلومات المالية التي تقدمها لهم القوائم المالية للمشروع الذين هم أصحاب مصلحة فيه.

الشكل رقم 2-4: مستخدمو تقرير مراقب الحسابات



المصدر: من إعداد الباحث

ثانيا: التدقيق الداخلي

أدى التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وانتشارها جغرافيا كما أسلفنا القول، إلى حاجة الإدارة العليا إلى تفويض صلاحياتها ومسؤولياتها إلى المستويات المختلفة داخل المؤسسة، مما أدى إلى حاجة المؤسسة إلى توفير رقابة داخلية للتأكد من قيام المستويات الإدارية المختلفة بواجباتها وفقا للتعليمات الموضوعية، وبهذا ظهرت الحاجة وجود قسم التدقيق الداخلي يهدف إلى مساعدة الإدارة للقيام بوظائفها بكفاءة وفعالية. يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط تقيمي مستقل يوجد في داخل الوحدة، لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة للتنظيم ذاته، والمدققين الداخليين موظفون بالمنشأة التي تخضع أنشطتها للفحص والتقييم، فهم لا يتمتعون بالاستقلال الذي يتمتع به المدقق الخارجي، حيث تربطهم بإدارة الوحدة علاقة تبعية وظيفية إلا أنه يمكن اتخاذ

بعض الإجراءات لمنح هؤلاء المدققين درجة معينة من الاستقلال، حيث يمكن مثلا أن يرفع المدقق الداخلي تقريره مباشرة إلى نائب الرئيس للشؤون المالية أو إلى لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة.¹

كما عرفها المعهد الفرنسي للتدقيق والمستشارين الداخليين IFACI على أنها: نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة.²

أما في عام 2001م فقد تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريفها على أنها: نشاط مستقل، موضوعي، تأكيدي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة وحوكمة الشركات³

أما في الجزائر فيمكن القول إن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كمنشأ لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م الذي ينص على أنه يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالرقابة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.⁴ كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على " إن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لتدقيق المؤسسات وتحسين طرق أدائها بشكل ملحوظ"⁵.

وعلى الرغم من التشابه والتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، إلا أنه توجد بعض الاختلافات، يمكن توضيحها في الجدول التالي:

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص ص 25-26.

² عمر عي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2009/2008، ص 52.

³ نفسه.

⁴ انظر الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائر رقم 02 المؤرخة في 01/12/1988، ص 109.

⁵ انظر الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائر رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991، ص 112.

جدول رقم 2-3: أوجه الاختلافات بين التدقيق الداخلي والخارجي

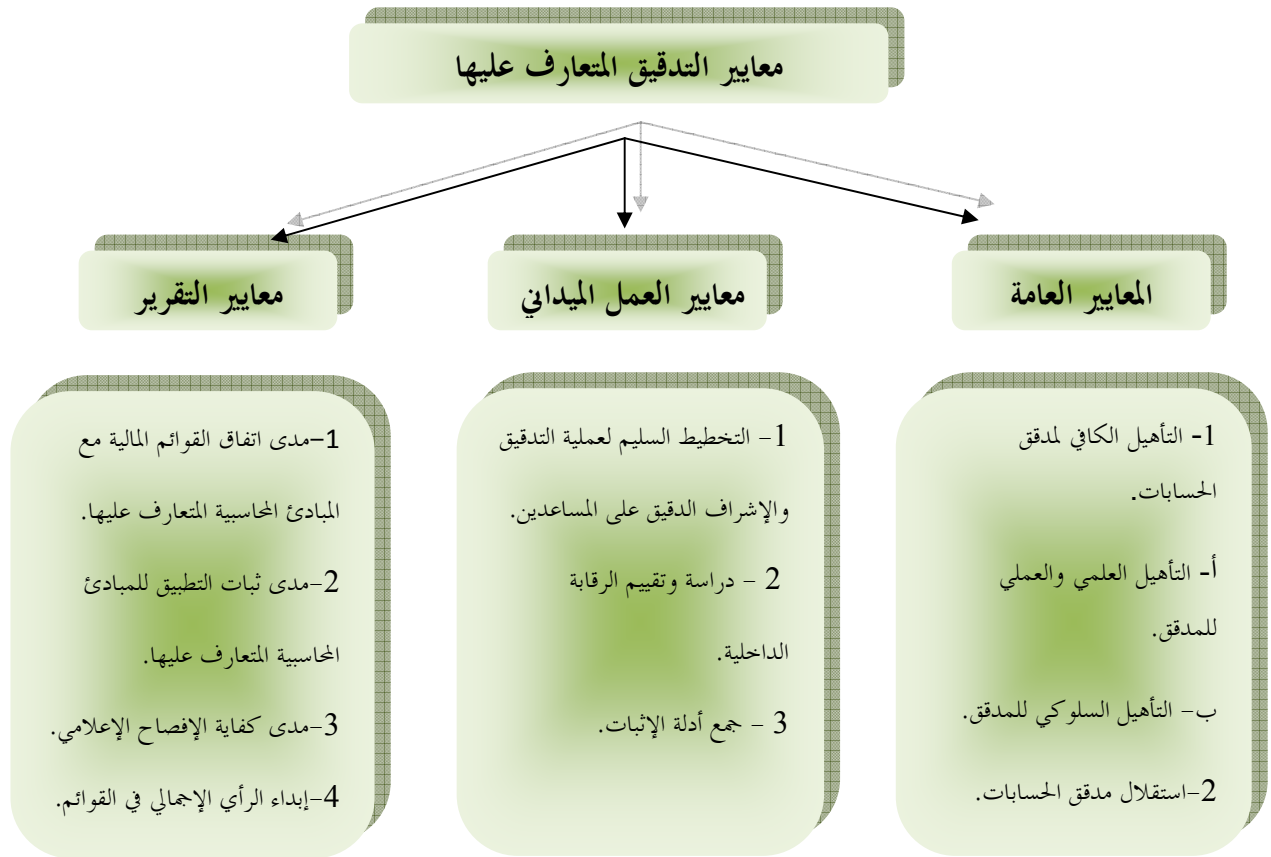
الرقم	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1- تحقيق أعلى كفاءة إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2- التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات و تنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
3	نطاق وحدود التدقيق	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة جميع عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي، العرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون المراجعة الخارجية تفصيلية أو اختبارية وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
4	التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية 2- اختيارية وفقا لحجم المنشأة	1- يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية طوال السنة المالية (مستمرة). 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدين	إدارة المنشأة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح. 3- إدارة المنشأة

المصدر: أحمد حلمي جمعة، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 18.

2/2 معايير التدقيق

تعتبر معايير وظيفة التدقيق من القواعد والمقومات الأساسية التي يسترشد بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق. ومن أهم الأسباب التي أدت إلى وضع هذه المعايير قصد تقليل التفاوت في ممارسة هذه الوظيفة وتوحيدها، وإن مخالفة مدقق الحسابات لهذه المعايير تعرضه إلى المساءلة من قبل الهيئات المختصة. فما يلي شكل يوضح معايير التدقيق المتعارف عليها:

الشكل رقم 2-5: معايير التدقيق المتعارف عليها



source:Ray whittington, Kurt pany, **principles of auditing**, twelfth edition, mcgraw-hill, new york, Usa, 1998, p37.

1/2/2 المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بشخصية المدقق ومؤهلاته العلمية والعملية واستقلاله وحياده وبذل العناية المهنية، بما يضمن توافر الكفاءة اللازمة في الشخص القائم بعملية التدقيق وتتكون من ثلاثة معايير هي:

1/1/2/2 معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية

ينص هذا المعيار على أن التدقيق يجب أن يتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، ويعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المدقق في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

وتختلف متطلبات التعليم من دولة لأخرى، فمعظم الدول تتطلب الحصول على درجة جامعية في المحاسبة، وبعض الدول تتطلب تعليما يفوق الدرجة الجامعية الأولى، وتتجه بعض الدول إلى جعل مطلب التعليم المهني المستمر إلزاميا لاستمرار أحقية المحاسب في ممارسة المهنة ممارسة عامة، من ناحية أخرى فإن نوعية وطول فترة الخبرة العملية تختلف هي الأخرى فيما بين الدول، فبعض الدول تشترط أن تكتسب الخبرة في مكتب أو تحت إشراف أحد المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة، في حين أن البعض الآخر يسمح باكتساب الخبرة في الوحدات الصناعية والتجارية والحكومية، هذا بالإضافة إلى تباين طول مدة الخبرة العملية بين الدول.

ويقع على مكاتب التدقيق مسؤولية تطوير معرفة واستمرار تدريب المدققين العاملين بها، فيجب على هذه المكاتب أن تضع سياسات وإجراءات للارتقاء بكفاءة العاملين بها. وحتى يكون المدققين أكفاء فإنهم يحتاجون إلى مزيج من الخبرة العملية والمعرفة العلمية، لكي يستطيعوا أن يتفهموا جيدا مشاكل المحاسبة والتدقيق التي تنطوي عليها كل عملية تدقيق.

ويجب أن تضع مكاتب التدقيق سياسات أخرى للتأكد من أن عمليات التدقيق تؤدي عن طريق أفراد ذوي خبرة وكفاءة مناسبة، ومن أنهم يسعون للحصول على المساعدات والاستشارات المناسبة عندما يواجهون مشكلة تفوق خبرتهم، ويجب أن يضع مكاتب التدقيق معايير وسياسات يسترشد بها عند تعيين الأفراد وعند ترفيتهم لضمان أنهم مؤهلون وأكفاء لتحمل مسؤولياتهم الجديدة.¹

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

2/1/2/2 معيار الاستقلال

يقضي المعيار الثاني من المعايير العامة للتدقيق بأن في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المدقق - أو المدققين - على الاستقلال في الظاهر والواقع¹.

ويرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بزهة وموضوعية، ونزاهة المدقق تتطلب ترفعه على قبل - أو السعي إلى - أي منفعة يمكن أن تكون قيда على سلوكه وتحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمانة. أما موضوعية المدقق فتتطلب منه الفصل بين مصالحه الشخصية ومتطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلا انجازة لعملية التدقيق بجميع مراحلها.

ويعني الاستقلال في الواقع عدم خضوع المدقق لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية التدقيق. بدءا من التخطيط لعملية التدقيق ومرورا بوضع برنامج الفحص وإجراءه، وانتهاء بكتابة التقرير وصياغة الرأي الفني الذي يراه في القوائم المالية. والاستقلال في الواقع بهذه الصورة يكمن في عقل المدقق، والإحساس به يخضع لتقييم المدقق نفسه لسلوك الآخرين معه، ولذلك، فان هذا النوع من الاستقلال يصعب - إن لم يسجل - الاستدلال عليه وتحديد مدى توافره.

أما فيما يتعلق بالاستقلال الظاهر، فإن تحقيقه يتطلب ألا تكون للمدقق مصلحة مالية أو مادية مباشرة أو غير مباشرة وعلى الرغم من أن الاستقلال في الظاهر له مظاهره التي يمكن من خلالها التعرف على مدى توافره، فإن المعيار نفسه يتميز بدرجة من العمومية تجعل تطبيقه على الأداء اليومي للمدقق أمرا صعبا. ولذلك قد صدر عدد من التفسيرات والقواعد الأخلاقية لتصنيفية العديد من المسائل الجدلية في هذا المجال والتي تظهر أثناء الممارسة العملية، وهذه التفسيرات والقواعد في جوهرها عبارة عن مجموعة من المحظورات التي يجب أن يتجنبها المدقق وهي تنطوي على:

1- علاقات مالية معينة؛

2- العلاقات التي ينظر فيها العامة للقائم بالتدقيق على أنه جزء من إدارة العميل أو أنه أحد موظفيه.

وهناك من يرى - بصفة خاصة الهيئات المهنية - إمكانية قيام المدقق بأداء خدمات أخرى لعمله دون أن يفقد استقلاله. ويضعون لذلك شروطا معينة يصعب قبول بعضها من الناحية المنطقية، وعدم ضمان تحقق البعض الآخر من الناحية العلمية. ومهما كانت المبررات والشروط فلا يمكن إنكار أن قيام مدقق الحسابات بهذه الخدمات يلقي

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001/1999، ص 30-31.

بظلال من الشك حول استقلاله، خاصة وأن أداء هذه الخدمات يقترن بوجود مصلحة مادية مباشرة للمدقق تتمثل في تلك الأتعاب التي يحصل عليها المراجع مقابل أداء هذه الخدمات.

3/1/2/2 معيار العناية المهنية

يعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يجتهد باستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته أن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدراته. ويعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر بذل العناية المهنية. وتتطلب هذه الأخيرة أن يقوم عضو المهنة بمسؤولياته المهنية بكفاءة واجتهاد وهي تفرض عليه التزاما بأداء الخدمات المهنية بأفضل ما استطاعته مع الاهتمام بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لمن يقدم إليهم الخدمات وبما يتسق مع مسؤولية المهنة تجاه المجتمع.

وتتحقق الكفاءة من اكتساب المدقق لمزيج من المعرفة والخبرة الملائمتين للممارسة المهنية، ويبدأ اكتساب هذا المزيج من الفهم العميق للهيكل العام للمعرفة المهنية. ويتطلب الحفاظ على الكفاءة التزاما باستمرار التعليم والتطوير المهني طوال اشتغال المدقق بالممارسة العامة للمهنة. ويجب على المدقق في جميع المهام التي يقوم بها أو المسؤوليات الملقاة على عاتقه أن يحقق مستوى من الكفاءة يؤكد أن الخدمات التي يقدمها ذات مستوى جودة مطابق لأعلى مستويات الأداء المهني والتي تمكنه من تقديم هذه الخدمات بسهولة وبراعة وذكاء وتضع الكفاءة المهنية قيودا على قدرات المدقق تملئ عليه اللجوء إلى الإحالة أو الاستشارة إذا كانت المهمة المهنية تفوق كفاءته الشخصية أو كفاءة المكتب الذي يعمل به، وتعني الإحالة أن يقوم أحد المدققين بتحويل عميل لزميله آخر بسبب عدم توافر الوقت أو المهارة اللازمة لدى الأول مما يحول دون تقديم الخدمة المطلوبة للعميل، وتعني الاستشارة دعوة الزميل للمشاركة في تحديد الخدمات التي يحتاجها العميل وفي التخطيط لأداء تلك الخدمات.

والعناية المهنية تتطلب أيضا أن يتفهم المدقق جيدا العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به وإن لم يكن متأكدا من أي جزء من هذا العمل فإنه تقع عليه مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة، كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع.¹

مما يفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة وباهتمام، وأن تكون الخدمة كاملة وأن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية الملائمة للتطبيق من كل مهنة.

¹ عوض لبيب فتح الله الديب، احمد محمد كامل سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

2/2/2 معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ التدقيق، وهذه المعايير محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة وهي تقدم إرشادات للمدقق بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة، ويعتمد مقدار ما يقوم المدقق بتجميعه من أدلة على درجة اعتماده على نظام الرقابة الداخلية للعميل.

وتتكون معايير العمل الميداني من ثلاثة معايير وهي:¹

1/2/2/2 معيار كفاية التخطيط والإشراف

وفق هذا المعيار يجب على المدقق أن يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق وفق خطة ملائمة، وأن يحسن الإشراف على مساعديه ويتابع مدى تقدمهم في الأعمال الموكلة إليهم، يتطلب التخطيط السليم لعملية التدقيق أن يقوم المدقق بدراسة بيئة العميل مع التركيز بصفة خاصة على دراسة نظام الرقابة الداخلية وذلك لإعداد خطة التدقيق الملائمة التي تتفق مع هذه البيئة، ويجب أن تتميز هذه الخطة بالمرونة بحيث تكون قابلة للتعديل كلما تقدم الفحص. ولا يشترط عند وضع خطة التدقيق المبدئية أن تكون الخطة تفصيلية ولذلك سيكون من الضروري تخطيط تفاصيل العمل لكل حالة على حدى في ضوء الإطار العام للمهمة ككل، وعلى سبيل المثال قد تتطلب خطة التدقيق المبدئي قيام المدقق بملاحظة واختيار الحصر المادي للمخزون الخاص بمشروع العميل، في هذه الحالة قد يكون من مسؤولية المدقق تحديد درجة الملاحظة المطلوبة في كل قسم، وبالنسبة لكل صنف من أصناف المخزون وكيف يمكن فحص أداء الأطقم المختلفة العاملة في جرد المخزون، ولا شك أن نجاح المدقق في وضع خطة التدقيق الملائمة يمكنه من تحديد عدد المساعدين المطلوبين ومهاراتهم وخبرتهم ومؤهلاتهم المطلوبة.

ومن ناحية أخرى يعتبر المدقق مسؤولاً عن تقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتوجيه جهودهم لتحقيق أهداف الفحص وتقييم أدائهم بناء على مدى تحقيق هذه الأهداف ويعتمد مدى الإشراف الملائم في كل حالة، على عدة عوامل منها درجة تعقد وصعوبة مهمة الفحص ومؤهلات الأفراد القائمين به. ويقع على عاتق المدقق مسؤولية تعريف المساعدين بمسؤولياتهم وأهداف إجراءات التدقيق التي سيقومون بتنفيذها وتحديد المشرفين المسؤولين عن الإجابة على أي استفسار أو تساؤل هام قد يظهر أثناء الفحص ووضع نظام لحل الاختلافات في وجهات النظر فيما بينهم، هذا بالإضافة إلى فحص وتدقيق أعمال المساعدين.

¹ نفسه، ص 45-46.

2/2/2/2 معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي

يعني هذا المعيار إلزامية المدقق القيام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالوحدة محل التدقيق كأساس لإمكانية الاعتماد عليه ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها. يقصد بالرقابة الداخلية من وجهة النظر المدقق، الخطط والإجراءات التي تستخدمها الوحدة لضمان أن العمليات المالية قد تم تسجيلها بدقة، وأنه توجد إجراءات ملائمة لحماية الأصول، وتشتمل الرقابة الداخلية على الرقابة الإدارية وهي العملية الخاصة باتخاذ القرار الذي يؤدي إلى الترخيص بالعمليات المالية. ويعد هذا المعيار من الأهمية بمكان، لأن مدى ما يقوم به المدقق من فحص واختبارات يتوقف على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، فإجراءات التدقيق التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية قوي ستكون مختلفة عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف. ويشتمل كثير من العمل الذي يقوم به المدقق على اختبار مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية. وبناء على ذلك يجب على المدقق أن يمارس قدرًا كبيرًا من العناية والاهتمام واليقظة لاكتشاف أوجه الضعف أو العيوب التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية.

3/2/2/2 معيار كفاية الأدلة

يعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق أن يقوم بتجميع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساسًا معقولًا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص. وتحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمدقق والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة وملائمة للهدف من التدقيق.

3/2/2 معايير التقرير

كما سبق وأن تمت الإشارة أن عملية التدقيق تعتبر عملية اتصال متكاملة، يمثل فيها التقرير أداة اتصال الذي يحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير، بحيث يعتبر التقرير المرحلة النهائية لعملية التدقيق وعليه تتخذ القرارات ولذلك خصص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لموضوع التقرير أربعة معايير وهي:¹

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 44-45.

1/3/2/2 معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية

وفقا لهذا المعيار فان المدقق " يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا لمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما" حيث وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق أن يشير في تقريره بنتائج عملية التدقيق إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ولا تتطلب إشارة المدقق هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمرا لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية، ويجب أن ينظر المدقق إلى عبارة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما على أنها تمثيل للإطار الفكري الذي يحكم الممارسة في مجال المحاسبة المالية التي تنطوي على هيكل من المفاهيم والمبادئ والافتراضات والقيود المحاسبية، فالمبادئ المحاسبية هي "مجموعة من الاعتراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف الممارسة المحاسبية المقبولة عن فترة زمنية معينة".¹

كما يجب على مدقق الحسابات أيضا أن يحرص في جميع الأحوال على استخدام عناصر الإطار الفكري للمحاسبة المالية كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، ولا يلجأ إلى معايير الشخصية في هذا المجال، فالعناصر التي تندرج تحت عبارة " المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما" تعتبر بمثابة معايير موحدة يستخدمها جميع المدققين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العملية.

2/3/2/2 معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية

يعتبر هذا المعيار إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية للمقارنة فهذا المعيار يقضي بأنه "يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما المطبقة في الفترة الحالية هي ذات المبادئ التي طبقت في الفترة السابقة".

وعلى الرغم من أن نقص الاتساق قد يؤدي إلى الحد من القابلية للمقارنة، إلا أن هناك عوامل أخرى بخلاف الاتساق يمكن أن تؤدي إلى عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة مثل وجود أخطاء في القوائم المالية في السنة أو السنوات السابقة ووجود أحداث اقتصادية ومبادلات مالية في الفترة الحالية لم تكن موجودة في الفترات السابقة، وفيما يتعلق بمسؤولية المدقق في ظل هذا المعيار فإنه يمكن التمييز بين الحالات التالية:

¹ أمين السيد احمد لطفي، معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005، ص 445.

- 1- وجود إفصاح كافي ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن أي تغيير في المبادئ المحاسبية، مع موافقة المدقق على هذا التغيير.
 - 2- وجود إفصاح كافي عن التغيرات في المبادئ المحاسبية، مع عدم موافقة المدقق على هذه التغيرات في هذه الحالة يجب على الدق قان يشير بصراحة في تقريره إلى عدم الموافقة على هذا التغيير من خلال إبداء رأي متحفظ على القوائم المالية.
 - 3- عدم وجود إفصاح كافي عن التغيرات في المبادئ المحاسبية ففي هذه الحالة يجب على المدقق أن يشير صراحة في تقريره إلى هذه التغيرات، ومدى تأثيرها على المركز المالي ونتيجة النشاط للسنة الحالية ومقارنته بالسنوات السابقة وذلك مع الإشارة إلى الموافقة أو عدم الموافقة على هذه التغيرات.
- وباختصار فإن هذا المعيار يهدف إلى الضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية فإنه في إطار هذا الهدف والسعي لتحقيقه يجب على المدقق أن يشير في تقريره -في حالة عدم وجود إفصاح كافي - إلى أي تغيرات هامة أخرى غير متصلة بالمبادئ المحاسبية إذا أدت إلى آثار هامة على المركز المالي ونتيجة العمليات وتحديد قيمة ذلك التأثير على الدخل أو على بعض عناصر الميزانية، ومقارنة ذلك بالسنوات السابقة.

3/3/2/2 معيار ملائمة الإفصاح

يقضي هذا المعيار من معايير التقرير بأنه " ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة معقولة مالم يوضح التقرير غير ذلك". وفقا لهذا المعيار يجب على المدقق أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية، وذلك من خلال التبويب السليم لعناصر القوائم المالية، والملاحظات الملحقة بهذه القوائم كإيضاحات متممة لها، ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح بصورة معقولة، وهو ما يجعل هذا المعيار بمثابة معيار استثناء، فإذا تبين للمدقق أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المؤسسة، فينبغي أن يشير إلى ذلك في تقريره.

وحسب هذا المعيار غالبا ما تحتاج الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ تقرير التدقيق للإشارة إليها من قبل المدقق في تقريره، وذلك حتى يتحقق الإفصاح الكافي، ولذلك فإن المدقق يجب أن يولي مثل هذه الأحداث عناية كافية عند فحصها، وذلك حتى يتعرف على مدى أهميتها، ومدى تأثيرها على الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية ومدى الحاجة للإفصاح عنها، ولا شك أن الحكم والتقييم الشخصي لمدقق الحسابات يلعب دورا هاما في تحديد مدى الحاجة للإفصاح من عدمه بالنسبة لمثل هذه الحالات.

4/3/2/2 معيار وحدة الرأي

يقضي هذا المعيار الرابع من معايير التقرير بأنه " يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المدقق بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المدقق - إن وجد - ودرجة المسؤولية التي يتحملها " حيث هذا المعيار يهدف بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم والتفسير للمسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها فور توقيعه على القوائم المالية محل الفحص. وفي مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية، يمكن للمدقق أن يتبنى أحد المواقف التالية:

1- إبداء رأي نظيف، وذلك عندما يرى المدقق أن القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط؛

2- إبداء رأي متحفظ، وذلك عندما يرى المدقق أن القوائم المالية محل الفحص تعبر - في مجملها - عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يجب أن يكون قارئ هذه القوائم على علم بها. ويستخدم المدقق اصطلاحات معينة للتعبير عن تحفظاته كاستخدام مصطلح باستثناء أو اصطلاح أخذ في الاعتبار؛

3- إبداء رأي معاكس، وذلك عندما يرى مدقق الحسابات أن القوائم المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة عادلة حيث هذا الرأي تعتبر معاكس عند مقارنته بنوع الرأي المذكور أولاً وهو الرأي النظيف؛

4- الامتناع عن الرأي، وذلك عندما يرفض المدقق - لأسباب معينة- إبداء رأي فني في القوائم المالية محل الفحص.

وتجدر الإشارة أن المدقق عند إبداء رأي معاكس أو الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية محل الفحص، يمكن أن يكون لهما أثر خطير على المنشأة التي تخصها هذه القوائم. لذا يجب أن يكون لديه مبرراته القوية لتبني هذا الرأي أو هذا الموقف.

وعليه وعلى الرغم من أن معايير التدقيق المتعارف عليها يمكن أن تقدم إرشادات مفيدة للمدقق عند إنجازه لعملية التدقيق، فإن هذه المعايير في الوقت نفسه تتميز بأنها ذات طابع واسع، وبدرجة تجعلها في حاجة إلى المزيد من التفسير وهو ما أدى إلى ظهور ما يعرف بنشرات الرأي والتفسير في التدقيق، ومن ناحية أخرى توجد مشاكل خاصة لأنشطة معينة ذات طبيعة خاصة، فإن معايير التدقيق المتعارف عليها تصبح غير كافية بمفردها لتقديم التوصيات والإرشادات الملائمة - في هذه الحالة - عن عملية جمع الأدلة وهيكل ومضمون تقرير المدقق، ولذلك فإن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أصدر قواعد إرشادية خاصة لصناعات معينة بدلا من الاكتفاء بمعايير التدقيق المتفق عليها

3/2 القواعد العامة للتدقيق

حيث تمثل القواعد العامة لوظيفة التدقيق الأساس الذي تقوم عليه والإطار العام الذي يجب أن يلتزم به كل من يعمل في هذه المهنة الحساسة والهامة، بحيث يجب مراعاة هذه القواعد والالتزام بها حتى تحقق هذه المهنة أهدافها وبالتالي أي إخلال بهذه القواعد يوجب عليه مسؤولية.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى آداب وسلوك المهنة في المطلب الأول ومسؤولية المدقق في المطلب الثاني.

1/3/2 آداب وسلوك المهنة

1/1/3/2 الاستقلال والموضوعية

أولاً: الاستقلال

في المبحث السابق، تم التطرق إلى استقلالية المدقق حيث يمكن أن نشير إلى هناك حالات كثيرة يمكن أن تؤثر على استقلالية المدقق، ولا يمكن وصف أو تعداد جميع الحالات التي ربما تؤثر على الاستقلالية وهناك كثير من المناقشات حول الاستقلالية، وعلى سبيل المثال: هل عمل استشارات إدارية تؤثر على الاستقلالية؟ البعض يقول نعم والبعض الآخر ينفي ذلك، ونضيف أن المدقق لا يمكن أن يكون مستقلاً بالكامل عن المؤسسة التي يقوم بتدقيقها ما دام مجلس الإدارة يملك أكثرية الأسهم، وبالتالي يمكن للمجلس تغيير المدقق في اجتماع الهيئة العامة ولكن لجنة التدقيق ومتطلبات بعض الأسواق المالية "البورصات" ببيان أسباب تغيير المدقق وهل هناك خلافات بين المدقق والعميل، كل هذا أدى إلى إعطاء المدقق استقلالية أكثر.¹

ثانياً: الموضوعية

عند إنجاز العمل المهني على مدقق الحسابات أن يكون موضوعياً وان لا يوجد لديه تضارب في المصالح وان لا يكون متحيزاً لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين.²

2/1/3/2 المستويات والأعمال الأخرى

تتمثل في تطبيق المبادئ الأساسية التالية:³

أولاً: المستويات التكنولوجية

المستويات التكنولوجية تتطلب من المدقق أن يكون بمستوى علمي يؤهله بإنجاز خدمته بصورة جيدة

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

² José Bouaniche, Ethique de l'auditeur, revue de l'Institut Française d'Audit Interne IFAI, n°82, mars 2006, p16.

³ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص 66 - 67.

وأن لا يقبل الأعمال التي لا يتمكن من إنجازها بصورة مرضية، وأن يبدي العناية المهنية المطلوبة عند القيام بالعمل الميداني وعند إعداد التقرير وان يخطط للأعمال ويشرف على الموظفين وان يحصل على أدلة كافية ومقنعة وذات علاقة وان يطبق المعايير " القواعد" الموضوعية من قبل الجمعية المهنية التي ينتمي إليها أو لمعايير الدولة، وعلى المدقق أن يبين الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو المبادئ المحاسبية الدولية ولا توجد انحرافات في تطبيق هذه المبادئ وأن يبين أو يفصح وبوضوح في حالة عدم إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " الدولية"

ثانيا: الأتعاب الشرطية

هي الأتعاب التي يحصل عليها المدقق بعد إنجاز عمل معين وعدم استلام هذه الأتعاب إلا بعد الحصول على نتيجة معينة، ولهذا على المدقق ولأجل الاحتفاظ بموضوعيته عدم أخذ أتعاب شرطية في حالة القيام بالتدقيق أو الخدمات الأخرى التي يقدم تقارير بشأنها، ومن هذه الخدمات التدقيق والاطلاع والتنظيم في حالة أن هناك طرف ثالث سيعتمد على هذه المعلومات التي يتم تنظيمها " إعدادها" من قبل المدقق، لا يوجد ما يشير على أن المحاسب غير مستقل علما أن جمعية مدققوا الحسابات الأمريكية إضافة إلى الأمور المذكورة أعلاه زادت تحضير كشف ضريبة الدخل أو كشف إيرادات ضريبة الدخل والتدقيق أو الاطلاع على البيانات المالية المستقبلية " المتوقعة".

ثالثا: العمولات: يمنع المحاسب القانوني الممارس تزكية خدمة أو سلعة للعميل تحت التدقيق أو خدمة للعميل تحت التدقيق أو خدمة أو سلعة لعميل تحت التدقيق للأخرين وذلك أثناء القيام بالأعمال التالية:

- التدقيق أو الاطلاع للبيانات المالية؛
 - ترتيب "تحضير البيانات المالية ويتوقع المدقق من أن أطراف أخرى ستعتمد على هذه البيانات المالية وإن تقريره لم يشير على عدم استقلالية المحاسب؛
 - تدقيق البيانات المالية المتوقعة.
- وفي حالة أن المدقق الممارس غير ممنوع عليه أخذ العمولات فعلية والإفصاح عن هذا إلى الجهة التي تم إعطاء المشورة إليها وعلى هذا المدقق أن لا يسمح التأثير على حكمه المهني نتيجة هذه العمولة، أما الخدمات غير المذكورة أعلاه مثل خدمات ضريبة الدخل والاستشارات الإدارية فليس ممنوعا على المدقق أخذ العمولات لأن هذه الأعمال لا تتطلب الاستقلالية كما هو في التدقيق أو الاطلاع.

رابعاً: الأعمال المحظورة

هناك بعض الأعمال يحضر على المدقق الممارس القيام بها لأنها تضر بسمعة المهنة تعتبر مخلة بأخلاقياتها، ومن هذه الأعمال الاحتفاظ بحجز" سجلات العميل بسبب عدم دفع الأتعاب أو رفض تزويد العميل بنسخة من معلومات أو نسخ جهزت للمدقق من قبل العميل ومن هذه المعلومات قيود التعديلات، الكشوفات المختلفة، موازين التدقيق، أما قيود التعديلات التي ينجزها المدقق فيجب إعطاء نسخة منها إلى العميل تحت التدقيق.

خامساً: الإعلانات

إلى وقت قريب كان الإعلان ممنوعاً من قبل الجمعيات المهنية وكان يتم الحصول على الأعمال من خلال السمعة الجيدة أو من خلال البنوك والمحامون أو من خلال العلاقات الشخصية، وهذا المنع قد انتهى منذ سنة 1984م في المملكة المتحدة، وتم تخفيض هذا المنع وذلك بالسماح لمؤسسات التدقيق بالإعلان عن خدماتهم على شرط عدم الإخلال بكرامة المهنة أو استعمال مواد دعائية معينة أو الحط من سمعة زميل له أو خلق انطباع للعميل من أن النتائج ستكون لصالحه أو أن المدقق بإمكانه التأثير على جهة معينة"، وعلى سبيل المثال الدوائر الحكومية وما شابه ذلك أو عمل أي شيء يؤدي إلى احتمال سوء الفهم أو الغش أو خلق انطباع من أن الأتعاب المهنية ستكون ثابتة، بينما يعلم المدقق من أن هذه الأتعاب سترتفع مادياً مستقبلاً ولم يخبر العميل بذلك.

3/1/2/3 الرقابة على النوعية " الجودة"

الرقابة بمفهومها العام هو تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من ناحيتين المهنية والأخلاقية. والرقابة على النوعية هي إجراءات وسياسات موضوعية من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكيد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة، ولهذا فإن الجمعيات المهنية العالمية في أمريكا وبريطانيا تطلب من مؤسسات التدقيق إيجاد هذه السياسات والإجراءات التي توفر تأكيد معقول "وليس مؤكداً" من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت.

هذه السياسات والإجراءات تعتمد على حجم ونوعية النشاط وعدد المكاتب "الفروع"، وعلى سبيل المثال فإن إجراءات الرقابة على النوعية لمؤسسات التدقيق العالمية والتي تمتلك 150 فرعاً ويقومون بتدقيق شركات كبيرة ومتعددة الجنسيات تختلف عن مؤسسة تدقيق صغيرة.

الرقابة على الجودة تشمل العناصر الخمسة التالية وهي: الاستقلال وتوزيع الأعمال على الموظفين والاستشارات بين الموظفين والإشراف وسياسة التوظيف وتحسين مستوى الموظفين والترقية والترفيه والقبول والاستمرار مع العملاء والتفتيش.

ولأجل التأكد من إجراءات الجودة الموضوعية من قبل مؤسسة التدقيق فقد طلبت الجمعيات المهنية الرائدة أن يقوم محاسب قانوني آخر وعلى فترات " كل ثلاثة سنين على سبيل المثال " بفحص إجراءات الجودة لمحاسب قانوني آخر وفي بعض الأحيان تقوم لجان معينة تابعة للدولة أو الجمعية المهنية نفسها لأجل تقييم الجودة.¹

2/3/2 مسؤولية المدقق

إن مسؤولية مدقق الحسابات تقوم على أساس مقارنة تصرفاته وسلوكه بحيث تعتبر هذه الوظيفة من المهن التي تتطلب العناية.

1/2/3/2 مسؤولية المدقق تجاه العميل

المسؤولية اتجاه العميل تتمثل في النواحي التالية:²

- 1- ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المدقق والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل؛
- 2- ضرورة بذل العناية المهنية المطلوبة وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها "المعيار الثالث من المعايير العامة"، وإن عدم بذل هذه العناية تعرض المدقق إلى المساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة، بحيث يتطلب الأمر في هذه الحالة التحديد الواضح لمستوى العناية المهنية المطلوبة وإبراز المقصود بالمستوى المطلوب سواء من حيث تحديد مسؤولية المدقق اتجاه القوائم المالية والأخطاء التي يكتشفها والتي لم يكتشفها، أو من حيث درجة ومدى المهارة والخبرة المطلوبة في المدقق والتي تتخذ كأساس لتفسير مستوى العناية المهنية؛
- 3- اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات أو آراء يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الاعتماد على أسس مقبولة، أو الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة. ولقد تم تعريف التلاعب بأنه التضليل بهدف الغش أو إخفاء حقائق بغية إلحاق الضرر بآخرين، ويشترط في هذه الحالة لوجود التلاعب توافر عدة شروط:

- توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية أو لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- وجود فرصة وإمكانية لدى القائم بالتلاعب بإخفاء ما يريد إخفائه، وتزيد هذه الفرصة في حالة ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة؛
- وجود شخص يعتمد على المعلومات المحاسبية غير الصحيحة أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية؛
- تحقق الضرر بالشخص الذي قام بالاعتماد فعلا على تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة.

¹ هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 68 - 69.

² محمد حمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 125 - 126.

بحيث يتضح أن التلاعب يختلف عن الإهمال، حيث يمثل الأخير عدم بذل العناية المهنية الكافية أو إصدار حكم مهني غير صحيح وذلك بدون قصد، وينتج ذلك من عدم الدراية أو قلة الخبرة لدى المدقق.

4- المسؤولية عن الإهمال الجسيم والذي قد يصل إلى حد التلاعب، حيث وفي هذه الحالة يزاول المدقق واجباته دون بذل العناية المهنية الكافية، ومن أمثلة الإهمال الجسيم عدم تمكن المدقق من أداء خطوات التدقيق المطلوبة في الظروف السائدة، ومثال ذلك إبداء الرأي من أرصدة حسابات العملاء بدفتر أستاذ مساعد العملاء تتطابق مع رصيد حساب العملاء بدفتر الأستاذ العام ومع الرصيد الظاهر بقائمة المركز المالي، وذلك دون إجراء أي مطابقة بين الأرصدة فعلا.

2/2/3/2 المسؤولية المدنية

إن المدقق مسئول تجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير وغير ذلك من إثبات أن الضرر ناتج - وبصفة مباشرة أو غير مباشرة - من تلك الأخطاء وذلك التقصير.¹

3/2/3/2 المسؤولية الجنائية

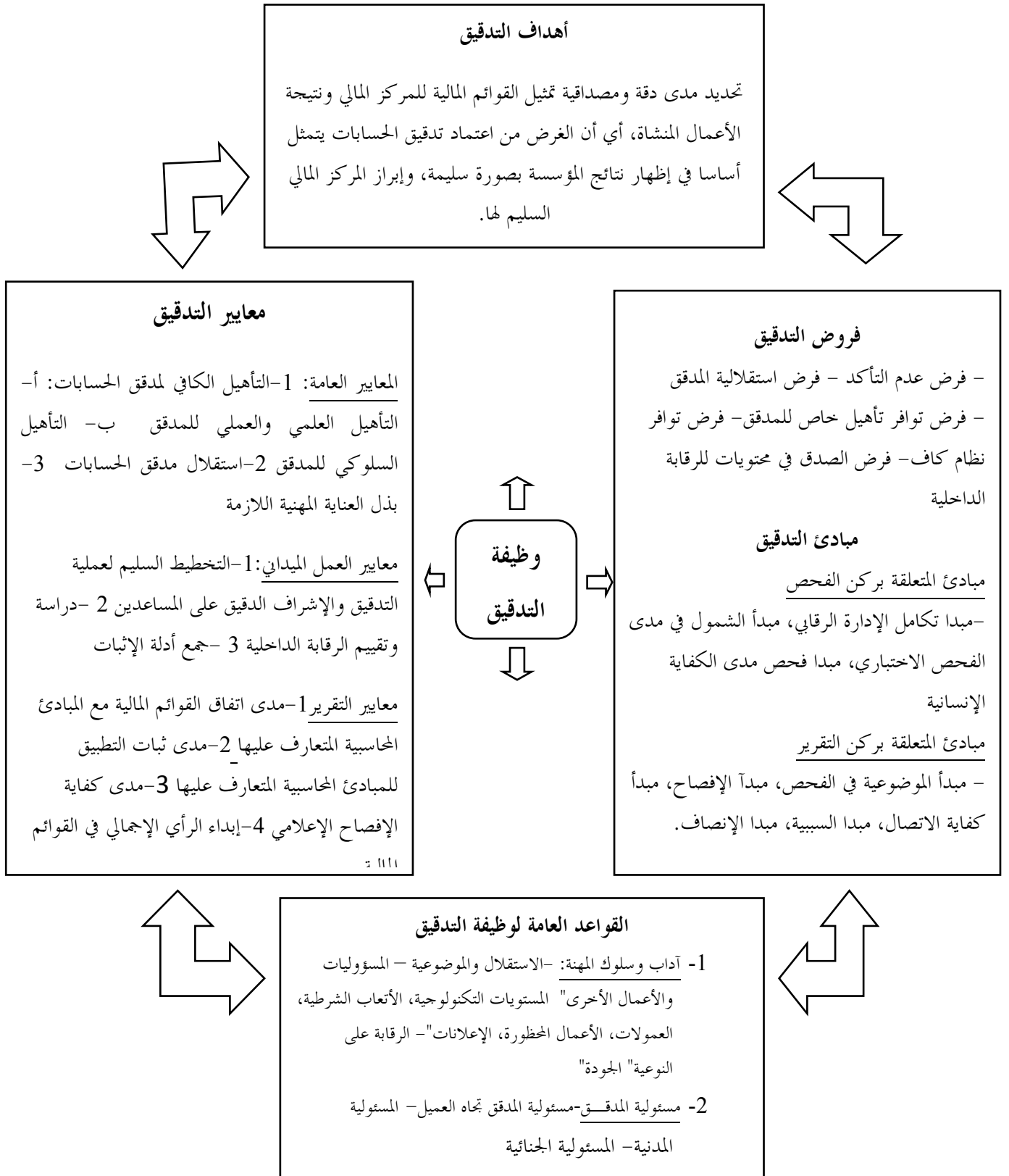
تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق، فهذه المسؤولية يتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم تدقيقها إلى المجتمع ككل، بحيث يتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراقب الحسابات، والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، بدون شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمدقق ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق ومزاوي المهنة في الآراء التي يبديونها عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي، وأي خدمات إدارية أو استشارية أخرى. ويلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية - بخلاف المسؤولية المدنية - فكل من يقترف إحدى الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصيا العقوبة حتى ولو كان بين موظفي مكتب التدقيق أو أحد معاوي المدقق.²

والشكل الموالي يوضح الإطار الفكري لوظيفة التدقيق :

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 37.

² محمد حمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 134.

الشكل رقم 2-6: إطار متكامل للتدقيق



المصدر: من إعداد الباحث

خلاصة الفصل

يمكن القول أن وظيفة التدقيق عملية منظمة تهتم بإضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية التي أعدها المؤسسة المتعلقة بأحداث والتصرفات الاقتصادية من طرف شخص مستقل ومؤهل لإبداء رأيه الفني والحديد و تقديم هذا الرأي على شكل تقرير لتوصيل النتائج إلى الأطراف ذات المصلحة، أي أن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم لها كما أنها تشمل العديد من الأنواع يعمل كل واحد منها لتحقيق غرض معين، ومنها وظيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت من المهن الأساسية لحسن سير عمل أي شركة، ويوجد مجموعة من الفروض والمبادئ والمعايير المتعارف عليها تعتبر من المقومات الأساسية للممارسة هذه المهنة، وبالتالي فهي كفيلة بضبط الممارسة المهنية لهذه الوظيفة، بالإضافة إلى هذه المعايير وضعت الجهات المنظمة للمهنة مجموعة من القواعد العامة التي تعبر عن آداب وسلوك المهنة واستوجب على من يخل بها مسؤولية تختلف باختلاف الجهة التي تصدرها فقد تكون جزائية أو مدنية.

الفصل الثالث

دور التدقيق في تجسيد مبادئ
ومعايير التنمية المستدامة ضمن إطار
حوكمة الشركات

تمهيد

لقد تطور مفهوم التدقيق (الداخلي والخارجي) عبر الزمن وإتسعت أهدافه ومجالاته، فلم يعد مقتصرًا على المجال التقليدي (وهو المجال المالي) فقط، بل توسع ليشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة التي تقوم بها، وذلك نتيجة لإدماج أبعاد التنمية المستدامة في الإدارة، مما أدى إلى بروز مجالات جديدة للأداء، فأصبحت المؤسسة مطالبة بالتوفيق بين أهدافها الإقتصادية والمتطلبات البيئية والاجتماعية وتحسين علاقاتها مع عدة أطراف مختلفة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كشرط لاستمرارها وبقائها. فقد أدى بما إلى تدقيق أدائها الاجتماعي والبيئي، هذا إستجابة للإهتمام المتزايد من جانب المؤسسات للرقابة على أدائها من الناحية الاجتماعية والبيئية إضافة إلى أدائها المالي، ونتيجة لتزايد إهتمام أطراف ذات المصلحة بأن التنمية المستدامة لا تعتمد على الإستدامة البيئية والاجتماعية فقط، بل بتكاملها مع الإستدامة الإقتصادية مما ألزم قيام المؤسسات بتدقيق التنمية المستدامة للرقابة على أدائها المستدام على نحو أكثر فعالية لتوفير القدر الكافي من الشفافية والمساءلة. وهذه الخدمات الجديدة الحاصلة لوظيفة التدقيق لإختبار مزاعم الإدارة بشأن مدى صدق جوانب الإستدامة بالنسبة للمؤسسة لها آثارا إيجابية على حوكمة الشركات.

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل الى:

- 1/3 تدقيق التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات.
- 2/3 تدقيق الأداء الاجتماعي ضمن إطار حوكمة الشركات.
- 3/3 تدقيق الأداء البيئي ضمن إطار حوكمة الشركات.

1/3 تدقيق التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات

على نحو متزايد أدرك مجلس إدارة المؤسسة اليوم بأن التنمية المستدامة هي جزء من إدارتها، حيث أصبحت تقوم بإعداد ونشر تقارير الإستدامة أو التنمية المستدامة، وإن مثل هذا التقارير مازال ينمو بشكل متزايد، حيث تستخدم اليوم تقارير التنمية المستدامة المنشورة للأطراف ذات المصلحة لإظهار الثقة والشفافية في السياسات والتقدم المحرز بشأن التنمية المستدامة، وكان من الطبيعي أن يطلب الأطراف ذات المصلحة المؤسسات ما يضمن لهم المصداقية في هذه التقارير، ومنه ظهرت أهمية خدمة تدقيق التنمية المستدامة وعادة ما تسمى بتدقيق تقارير التنمية المستدامة أو تأكيدات الإدارة بشأن الإستدامة للرهنة على أن المؤسسة تلتزم في أدائها بالتنمية المستدامة، وتعتبر هذه الوظيفة أداة رقابية في مجال حوكمة الشركات، أي أداة لرقابة أصحاب المصلحة على إدارة المؤسسات.

1/1/3 التنمية المستدامة (المفهوم والأهمية)

1/1/1/3 التطور التاريخي للتنمية المستدامة

نشأ مفهوم التنمية المستدامة وتزايد الإهتمام بها بشكل متسارع وبقوة في أواخر القرن الماضي، وذلك نتيجة للنقص الملحوظ للنمو والتنمية، كما أن التدهور في الوضع البيئي على المستوى العالمي أدى إلى ضرورة دمج البعد البيئي في التنمية والتخطيط الإنمائي، وعلى إثر ذلك عقدت الكثير من الندوات والمؤتمرات حول البيئة والتنمية. أما عن التسلسل التاريخي لبروز فكرة التنمية المستدامة فكان كالآتي¹:

1986م: إنشاء نادي روما الذي جمع عدد كبير من رجال الأعمال من مختلف الدول، دعا هذا النادي إلى ضرورة إجراء أبحاث تخص مجالات التطور العلمي لتحديد حدود النمو في الدول المتقدمة؛

1972م: نادي روما ينشر تقريرا مفصلا حول تطور المجتمع البشري وعلاقة ذلك بإستغلال الموارد الإقتصادية وينشر توقعات سنة 2100م، ولعل من أهم نتائجه هو أن مسار النمو الإقتصادي في العالم سوف يحدث خلافا خلال القرن الواحد والعشرون بسبب التلوث وتعرية التربة ونضوب الموارد والطاقة... الخ، وفي نفس السنة تم إنعقاد قمة الأمم المتحدة حول البيئة البشرية في استوكهولم، تم فيه الدعوة إلى ضرورة الربط بين البيئة والمشاكل الإقتصادية وكذا ضرورة تهيئة الجنوب؛

1987م: تم بلورة تعريف دقيق حول التنمية المستدامة؛

¹ فروحات حدة، استراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من اجل تحقيق التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر-، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009، ص 125.

1992م: على غرار الكوارث الصناعية التي حدثت في العالم (تشرنوبيل مثلاً)، وإنتباه جماعة الخضر إلى ضرورة الإهتمام بالبيئة، فعقدت قمة الأرض في البرازيل في ريو دي جانيرو بالبرازيل حضرها أكثر من 100 رئيس دولة و30 ألف مشارك من كل أنحاء العالم؛

2002م: إجتماع أكثر من 100 رئيس دولة وعشرات الآلاف من المتخصصين في جوهانسبورغ، والتوقيع على المعاهدة التي تضمن وسائل المحافظة على الموارد الطبيعية والتنوع البيولوجي.

2/1/1/3 مفهوم التنمية المستدامة

تعدد تعريفات التنمية المستدامة، فثم ما يزيد عن ستين تعريفا لهذا النوع من التنمية، ولكن الملفت إلى النظر أنه لم يستخدم إستخداما صحيحا في جميع الأحوال، وعموما ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية Un commission for envirenment and devlopment عام 1987م، التي رأسها جرو هارلم برونند تلاندر Gro herlm brundtland رئيسة وزراء النرويج السابقة، التي أصدرت تقريرها المعنون "مستقبلنا المشترك" "Our common future" وعرفت التنمية في هذا التقرير على أنها " تلك التنمية التي تلي احتياجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة في تلبية حاجياتهم".¹

كما عرفها دي فرايز بأنها " عملية موازنة للوفاء بالإحتياجات الإنسانية/البشرية في إطار حماية البيئة الطبيعية من أجل توفير هذه الإحتياجات في الحاضر والمستقبل".²

كما تم تعريفها بأنها " تعبير عن التنمية التي تتصف بالإستقرار وتمتلك عوامل الإستمرار والتواصل، وهي ليست واحدة من تلك الأنماط التنموية التي درج العلماء على إبرازها مثل التنمية الإقتصادية، أو التنمية الإجتماعية أو الثقافية، بل هي تشمل هذه الأنماط كافة، فهي تنمية تنهض بالأرض ومواردها، وتنهض بالموارد البشرية وتقوم بها، فهي تنمية تأخذ بعين الإعتبار البعد الزمني وحق الأجيال القادمة في التمتع بالموارد الأرضية".³

تعرف أيضا بأنها "محاولة الحد من التعارض الذي يؤدي إلى تدهور البيئة عن طريق إيجاد وسيلة لإحداث تكامل بين البيئة والإقتصاد".⁴

وفي تعريف آخر: التنمية المستدامة تعني بالنسبة لأي مؤسسة تطبيق إستراتيجيات وأنشطة الأعمال التي تحقق إحتياجات المشروع وأصحاب المصلحة فيه اليوم، مع حماية الموارد البشرية والطبيعة في المستقبل.⁵

¹ عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007، ص 25.

² غادة علي موسى، مخاطر غياب الأمن الإنساني على البيئة والتنمية المستدامة، بحوث وأوراق عمل للمؤتمر العربي السادس للإدارة البيئية بعنوان التنمية البشرية وأثارها على التنمية المستدامة، شرم الشيخ جمهورية مصر العربية، المنظمة العربية للتنمية البشرية، ماي 2007، ص 159.

³ نوزاد عبد الرحمان الهيني، التنمية المستدامة في المنطقة العربية: الحالة الراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة الشؤون العربية، 2006، ص 103.

⁴ محمد عبد الكرم على عبد ربه، محمد عزت محمد إبراهيم غزلان، اقتصاديات الموارد والبيئة، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية، 2000، ص 290.

⁵ السيد احمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غياشي، مصر، بدون سنة، ص 320.

- من خلال التعاريف الواردة أعلاه نستنتج أن التنمية المستدامة تركز على:
- إشباع حاجيات الأجيال الحالية بشكل مضطرب مع الإستقلال العقلاي للموارد المتاحة، لضمان حق الأجيال المستقبلية؛
 - ثلاثة مبادئ أساسية وهي: الفعالية الاقتصادية، العدالة والإنصاف الاجتماعي والمحافظة على البيئة وحمايتها؛
 - العنصر البشري باعتباره الغاية والوسيلة في آن واحد؛
 - عملية تغيير شاملة ومتواصلة على المستوى الإقتصادي والإجتماعي والبيئي، والتي تتطلب التوافق والتكامل بين هذه المطالب الثلاثة التي تعتبر الركائز الأساسية للإستدامة.

3/1/1/3 أهمية التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات

إن المؤسسات التي تعمل على تحقيق التنمية المستدامة من خلال إحداث تغييرات سواء تعلقت بالسياسات أو العمليات أو المنتجات، يمكنها تحقيق مجموع من المنافع تتمثل في مايلي:¹

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

2- تخفيض المخاطر: إن المؤسسات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الإستدامة، هي المؤسسات التي يزيد فيها احتمال تخفيض المخاطر عدم الإتفاق مع القوانين وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلويثها للبيئة، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على أدائها المالي وسيولتها، وذلك بالمقارنة بالمؤسسات التي لا تعد ولا تنشر هذه التقارير.

3- الإحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة: إن عدم إستجابة المؤسسات لتحديد التأثير البيئي والإجتماعي والإقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، سوف يعرضها لمخاطر جوهرية مما قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة، فالمؤسسات التي تستجيب الآن، هي تلك التي يمكنها أن تتخذ قراراتها وإختياراتها بنفسها وإلا ستكون مدفوعة للإستجابة لجمعات الضغط أو تنصاع لمعايير يضعها الآخرون.

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 524.

4- تفعيل حوكمة الشركات: إن المؤسسات التي تعد وتنشر تقارير عن مقدرتها عن الإستدامة، من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والاجتماعي، الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة بإعتبار أن الشفافية من آليات ومبادئ الحوكمة.

مما سبق نستنتج أنه يجب على المؤسسات الإهتمام بالتنمية المستدامة، لأنها تحقق الكفاءة والربحية نتيجة لتحقيق فوائد عديدة منها: تخفيض تكاليف أداء العمل، تقليل الالتزام، زيادة المنافسة على المدى الطويل، وفرصة الإبتكار وتحسين الإنتاجية، جذب عملاء جدد وتقوية ثقة ومصداقية السوق.

2/1/3 إستدامة المؤسسات (الأبعاد، المبادئ، المعايير)

1/2/1/3 أبعاد التنمية المستدامة

أهم الخصائص التي جاءت بها التنمية المستدامة هو الربط العضوي بين الإقتصاد والبيئة والمجتمع، بحيث لا يمكن النظر إلى أي من هذه المكونات الثلاثة بشكل منفصل، فلا بد من أن تكون النظرة التحليلية إليهم متكاملة معاً، وفي ما يلي أبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة¹:

1- البعد الاقتصادي: النظام المستدام إقتصادياً، هو النظام الذي يتمكن من إنتاج السلع والخدمات بشكل مستمر، وأن يحافظ على مستوى معين قابل للإدارة من التوازن الإقتصادي ما بين الناتج العام والدين، وأن يمنع حدوث إختلالات إجتماعية ناتجة عن السياسات الإقتصادية.

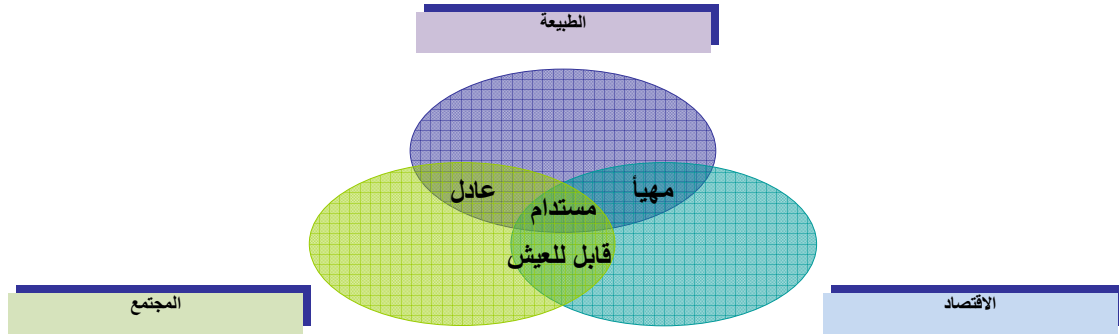
2- البعد البيئي: النظام المستدام بيئياً، يجب أن يحافظ على قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية، تجنب الإستنزاف الزائد للموارد المتجددة وغير المتجددة، ويتضمن ذلك حماية التنوع الحيوي والإتزان الجوي وإنتاجية التربة والأنظمة البيئية الطبيعية الأخرى التي لا تصنف عادة كموارد إقتصادية.

3- البعد الاجتماعي: يكون النظام مستدام إجتماعياً، في حالة تحقق العدالة في التوزيع، وإيصال الخدمات الإجتماعية، كالصحة والتعليم إلى محتاجيها والمساواة في النوع الاجتماعي والمحاسبة السياسية والمشاركة الشعبية.

والشكل التالي يوضح أبعاد التنمية المستدامة:

¹ باتر محمد علي وردم، العالم ليس للبيع: مخاطر العولمة على التنمية المستدامة، ط1، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 189.

الشكل رقم 3-1: أبعاد التنمية المستدامة



source: louis guay et autres, **les enjeux et les défis du developpement durable, connaitre, decider, agir, collection sociologie contemporain-ne**, les presses de l'universite laval, 2004, p16

2/2/1/3 مبادئ التنمية المستدامة

تضمنت العديد من الاتفاقيات جملة من المبادئ الأساسية التي تعتبر روح هذه الاتفاقيات، روح التعاون الدولي في سبيل الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية وأهم هذه المبادئ¹:

1- المنع: prevention. بما أنه من المكلف ومن الصعب تقنيا إصلاح البيئة الطبيعية بعد تدميرها، فإن مبدأ منع التلوث والتدمير هو المبدأ الرئيسي في الاتفاقيات البيئية الدولية، وهذا المبدأ له العديد من الأولويات التطبيقية حيث أنه يتطلب بذل الجهد وتطبيق تقنيات واضحة ومؤثرة لمنع التلوث قبل أن يحدث، أي أنه يتعامل مع احتمال التأثير البيئي قبل أن يحدث.

2- الوقاية: precaution هو من أهم المبادئ البيئية التي ظهرت في إتفاقيات البيئة العالمية، ويعتمد على حقيقة أن العالم قد لا يتمكن من تحديد التأثيرات البيئية والصحية الحقيقية للنشاط الإقتصادي، أو طرح منتج أو سلعة أو تصريف لبعض المخلفات في الطبيعة، وبالتالي عدم وجود أدلة علمية على التأثير الفعلي للمادة الملوثة، لا يعني طرح هذه المادة أو التعامل بها، بل يعني عدم الموافقة على طرح هذه المادة قبل أن يتم التأكد علميا من عدم وجود مضر لها. وينطبق هذا المبدأ بشكل رئيسي حاليا على الخلاف الكبير الدائر حول قضية المنتجات المعدلة وراثيا.

3- مبدأ الملوثة هو الذي يدفع: polluter-pays principle وقد تم تطوير هذا المبدأ أثناء مؤتمر البيئة الإنسانية العالمي في ستوكهولم في العام 1972م، ويعني أن الجهة المسببة للتلوث سواء كانت شركة أو مصنع أو منشأة سياحية أو حتى دولة عليها أن تدفع ثمن إصلاح تنظيف هذا التلوث. وبالإضافة إلى ذلك فإن الجهة المنتجة لمادة ما

¹ باتر محمد علي وردم، مرجع سبق ذكره، ص 296.

"مثل أحد المصانع" أو الجهة التي تقوم بنشاط إقتصادي في منطقة طبيعية "مثل شركات قطع الأخشاب أو التعدين" أن تدفع كلفة العملية الإنتاجية، كل القيمة المطلوبة لتطبيق المواصفات البيئية في العملية الإنتاجية مثل تقليل إنبعاثات المواد الغازية من المداخن أو تنظيف المناجم من المواد السامة أو معالجة المخلفات السائلة. إضافة إلى المبادئ المذكورة آنفا، نقوم بإيجاز المبادئ التي تقوم عليها الإتفاقية العالمية للأمم المتحدة المتمثلة في عشر مبادئ، حيث توافق الشركات الموقعة على هذه الإتفاقية على مراعاة هذه المبادئ في كل ما تقوم به من أنشطة في أي دولة في العالم¹:

حقوق الإنسان

المبدأ الأول: يتعين على المؤسسات تأييد وإحترام حماية حقوق الإنسان المعلنة في كافة دول العالم.

المبدأ الثاني: التأكد من عدم التورط في أعمال تنطوي على مخالفة لمبادئ حقوق الإنسان.

العمل

المبدأ الثالث: تؤيد المؤسسات حرية المشاركة وتعترف بإعترافا فعليا بحق المساومة الجماعية.

المبدأ الرابع: القضاء على كافة أشكال الإلزام والإجبار على العمل.

المبدأ الخامس: الإلغاء الفعلي لعمالة الأطفال.

المبدأ السادس: القضاء على التمييز في الوظائف والمهن.

البيئة

المبدأ السابع: يتعين على المؤسسات أن تتبنى أسلوبا حذرا عند التعامل مع التحديات التي تواجه البيئة.

المبدأ الثامن: تبنى المبادرات التي تنمي الشعور بالمسؤولية البيئية.

المبدأ التاسع: التشجيع على تطوير ونشر التكنولوجيا الصديقة للبيئة.

مكافحة الفساد

المبدأ العاشر: يتعين على المؤسسات أن تعمل على محاربة كافة أشكال الفساد، بما في ذلك الإبتزاز والرشوة.

¹ observatoire de la responsabilite societale de l'entreprise, **developpement durable et entreprises**, 2^e edition. afnor, 2008, pp 40-41.

3/2/1/3 معايير قياس التنمية المستدامة

لإدماج التنمية المستدامة، تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى الإستعانة بجملة من الأدوات وهي بمثابة مرجعيات يستدل بها، منها ما جاءت نتيجة مجهودات قامت بها الهيئات الدولية للتقيس منها المنظمات الدولية والجمعيات المهنية ووكالات التنقيط والجمعيات غير الحكومية ومكاتب التدقيق والاستشارة، وبالتالي يمكن القول أنه لحد الساعة لا يوجد معيار موحد يشمل لكيفية إدارة التنمية المستدامة، كما لا توجد مواصفة قياسية للتنمية المستدامة، بحيث لما هو موجود فهو لا يشمل إلا أجزاء من رهانات التنمية المستدامة، ويمكن حصر أهم هذه المعايير والمواصفات القياسية الدولية المعنية بإدماج التنمية المستدامة في التسير وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 3-2: المواصفات القياسية المعنية بتطبيق التنمية المستدامة

مواصفات خاصة بالدلائل	مواصفات خاصة بالمصطلحات	مواصفات خاصة بالمتطلبات	مواصفات تدقيق الأنظمة	
أيزو 9004	أيزو 9000	أيزو 9001	أيزو 19011	أنظمة إدارة الجودة
أيزو 14004	أيزو 14050	أيزو 14001		أنظمة الإدارة البيئية
OHSAS 18002		OHSAS 18001		أنظمة إدارة الصحة و السلامة المهنية
		SA8000		أنظمة خاصة بالتراهة

المصدر: بقعة الشريف، لعاب عبد الرحمان، التنمية المستدامة والتحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات الاقتصادية مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة. جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07/2008، ص 154.

هناك أنواع من هذه المعايير والشهادات، تلك المتعلقة بالبيئة وتلك المتعلقة بالجوانب الإجتماعية، وسيؤدي تطبيق هذه المعايير المختلفة في تنفيذ أداة لتقييم المؤسسات¹.

¹ stephane andre, **evaluation de la performance non financiere des entreprises: apport des methodes multicritere d'aide a la decision.** these ecole doctorale decision, informatique, mathematiques, organisation. universite paris ix dauphine, 1992, pp 39.40.

وفيما يلي أهم المعايير لقياس التنمية المستدامة بالمؤسسة:

■ معيار آيزو 14000

تعتبر المواصفة ISO 14000 مجموعة متطلبات تهتم بتكوين نظام إدارة بيئية، يمكن تطبيقه في جميع أنواع وأحجام المؤسسات، ويتكيف مع مختلف الظروف المتنوعة سواء أكانت ثقافية، إجتماعية وجغرافية، وتهدف هذه المواصفة أساسا إلى تدعيم حماية البيئة ومنع التلوث أو توازنه مع الحاجات الاقتصادية والإجتماعية، إضافة إلى تسهيل عملية التطبيق من خلال جمع متطلبات المواصفة وتحديدتها وبشكل متزامن وتدقيقها في أي وقت. ومن بين أنواعها نجد معيار الإيزو 14031 المستخدمة أساسا لتقييم الأداء البيئي¹.

■ معيار آيزو EMAS 19000

نظام الإدارة والتدقيق الأوربي هو المعيار الأوربي بشأن الإدارة البيئية التي وضعتها المفوضية الأوروبية الساري منذ أبريل 1995م، وضعه يتطلب، أولا إقامة تعزيز تحسين نظام الإدارة البيئية (نظم الإدارة البيئية) وتدقيق الحسابات للأداء المستمر على حماية البيئة. الأهداف ونشر تقرير لحماية البيئة والتحقق منه من قبل وكالات معتمدة².

■ نظام الصحة والسلامة المهنية (OHSAS 18001)

يحدد المتطلبات التي تمكن المؤسسة من السيطرة على خطر وقوع حوادث في مكان العمل. ويعتبر أداة إدارية من خلاله تضمن المؤسسة التحكم في العناصر التالية: الإلتزام بانتهاج سياسة إدارة المخاطر، وضع أهداف وبرامج الإجراءات التأسيسية للقياس والرصد، تنفيذ تدابير لمنع وقوع حوادث، إنشاء تدقيق الإجراءات القانونية والتحقق³.

■ المعيار SA8000⁴

معيار التدقيق الإجتماعي يوفر أساسا لإصدار الشهادات على أساس إحترام حقوق الإنسان وحقوق العمال وضع في 1997م من قبل منظمة في أمريكا الشمالية المساءلة الإجتماعية الدولية، التي وصفت من قبل المجلس الإقتصادي، يقوم على أساس من الإتفاقيات الدولية (منظمة العمل الدولية)، والتي تغطي مختلف المجالات: عمل الأطفال، والصحة والسلامة وحرية تكوين الجمعيات، والحق في المفاوضة الجماعية، عدم التمييز وظروف العمل والأجر، ونظم إدارة الإجتماعية. وتعتبر مواصفة دولية لتقييم المسؤولية الاجتماعية لجهات الأعمال إتجاه مجتمعاتها. الجهات المستفيدة من تطبيق نظام SA 8000 تحدد مواصفة SA 8000 المتطلبات وطريقة التدقيق المناسبة

¹ نجم العراوي، عبد الله حكمت النجار، إدارة البيئة نظم ومتطلبات وتطبيقات ISO 14000، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1، 2007، ص 127.

² stephane andre, Op. Cit, p40.

³ Ibid.p40.

⁴ egyptview.com, 15.07.2010, <http://www.egyview.com/vb/t680.html>

لتقييم الظروف المحيطة بمكان العمل، بما في ذلك عمالة الأطفال والعمالة القسرية والأمور المتصلة بالصحة والسلامة في مكان العمل وحرية الإرتباط والتميز والمضايقات في مكان العمل والإجراءات التأديبية وساعات العمل والأجور ومسئولية الإدارة في تهيئة وتحسين ظروف العمل المناسبة. ومن ثم، فقد تم تصميم مواصفة SA 8000 لتستهدف كيانات الأعمال التي تهدف إلى تحقيق ما يأتي:

- تحقيق الإلتزام بإتجاه الموارد البشرية، بصفتها قيمة أصلاً من أصولها القيمة؛

- إظهار الإلتزامها بإتجاه الموظفين أمام الأطراف الأخرى المعنية؛

- التحقق بشكل مستقل من سجل مسئوليتها الاجتماعية.

الفوائد التي تجنيها المؤسسات من الحصول على شهادة SA 8000:

إن الشهادة تصدر إصدارها عن جهة تسجيل/ جهة إصدار مستقلة. ومن ثم فهي تعتبر مصدراً لثقة العميل في أن الجهة المعتمدة مقابل SA 8000 قامت بتطبيق العمليات الداخلية الضرورية لضمان حصول الموظفين على حقوقهم الإنسانية الأساسية، ولذلك :

- تؤدي لزيادة ولاء الموظفين ورفع كفاءتهم في العمل؛

- الحد من معدلات دوران العمالة؛

- وضع قيم الشركة موضع التنفيذ؛

- تحسين سمعة الشركة في السوق وعلامتها التجارية؛

- تحسين أوضاع تعيين واستبقاء الموظفين وتطوير أدائهم.

■ معيار AA1000

يعتبر هذا المعيار أداة لقياس مستوى الأداء الاجتماعي في المؤسسة، انشأ عام 1999م من طرف منظمة غير حكومية في المملكة المتحدة (معهد المساءلة الاجتماعية والأخلاقية) المتخصصة في المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية. خلافاً لغيرها من المعايير، أنه يوفر إطاراً (أو المعيار) على أساسها شركة أو مؤسسة يمكن أن تحدد بنفسها قيم وأهداف الأداء الاجتماعي والأخلاقي، وبدء الحوار مع الأصحاب المصلحة، وقد بدأت مجموعة جديدة من المعايير في صيف 2002م¹. و المعيار AA1000 يعتبر أداة للمحاسبة الاجتماعية والأخلاقية، وتدقيق الحسابات، أنشئ لتقديم إرشادات بشأن كيفية قيام المنظمات بتحسين مساءلتها وترسيخ الإلتزام الفعلي

¹ stephane andre, Op. Cit. p41.

لأصحاب المصلحة. وتشجّع المؤسسات، من خلال التدريب والحوار، على تحديد أهداف ومقاصد، وقياس التقدم المحرز مقارنة بهذه الأهداف وتدقيق الحسابات، والإبلاغ عن الأداء¹.

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

الشكل رقم 3-3 : إطار متكامل للأدوات المتاحة لقياس مسؤوليات المؤسسات إتجاه الإستدامة



source: piotr mazurkiewicz, devcomm-sdo, corporate environmental responsibility: is a common CSR framework possible?, world bank, 2004, p 06.

3/1/3 تقارير الإستدامة بالنسبة للمؤسسات

تخضع المؤسسات لضغوط متزايدة لكي تقدم تقارير عن تأثيرها على المجتمع، وكيفية إدارتها لهذا التأثير وتحمل هذه التقارير عناوين متنوعة، ولكنه يطلق عليها في الغالب تقارير بيئية و/أو اجتماعية، أو تقارير عن الإستدامة، والتقارير عن الإستدامة أشمل من التقارير البيئية و/أو الاجتماعية، وذلك لأنها تتضمن تأثير المؤسسات الإقتصادي، ولأنها لا تكتفي بتقييم تأثير المؤسسة على المجتمع ومقارنة أدائها بمرور السنين، وإنما تقييم أيضاً إستدامة عمليات المؤسسة ومنتجاتها من حيث تنمية المجتمع.

¹ مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركة على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة، نيويورك وجونيف، 2002، ص 20

1/3/1/3 مفهوم الأداء المستدام

منذ سنوات قليلة مر مفهوم الأداء من المفهوم المالي إلى مقاربات أكثر شمولية تتضمن أبعاد إجتماعية وبيئية ومع ظهور أطراف أخرى تسمى بأصحاب المصلحة، عرف الأداء مفهوماً جديداً ذلك أن إستمرارية المؤسسات لا تركز فقط على الجانب المالي لنشاطاتها، والذي تسعى من خلاله إلى إشباع رغبات المساهمين فقط. وبناءً عليه توسعت مسؤولية المؤسسات ولم تعد محصورة على المساهمين فقط، وإنما إندمجت أطراف أخرى معنية ويطلب هؤلاء بضرورة أخذهم بعين الاعتبار والإستماع إليهم على أساس أن أصواتهم أصبحت هدفاً حيويًا لأداء وإستمرارية المؤسسات. فظهر مفهوم الأداء المستدام في الكتابات الإدارية من أجل تطوير إستراتيجيات التنمية المستدامة من طرف المؤسسات وتقديم تقارير حول مسؤولياتها الإجتماعية إلى مختلف أصحاب المصلحة. حيث يعرف الأداء المستدام على أنه "تجميع للنتائج الإقتصادية، الإجتماعية والبيئية." وحسب كثير من الباحثين، فإن الأداء المستدام هو الذي يراعي ويدمج الأبعاد الثلاثة للأداء¹.

وتتمثل الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة كما سبقت الإشارة في ما يلي:

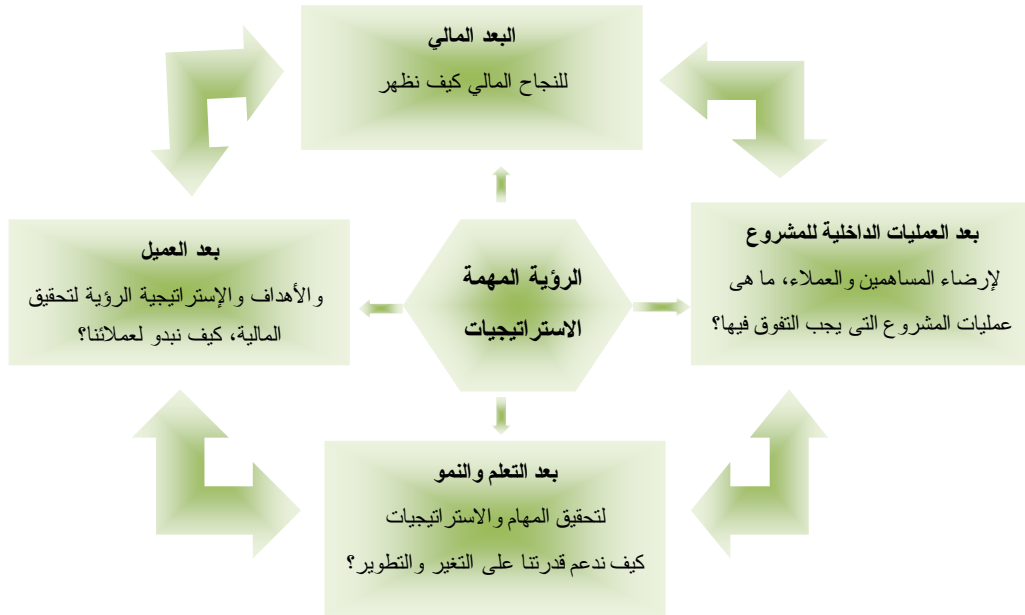
- ✓ البعد الاقتصادي: تقوم المؤسسة بإشباع رغبات المساهمين و الزبائن و الموردين وتكتسب ثقتهم ويقاس هذا الأداء بالإستعانة بالقوائم والتقارير المالية التي تصدرها المؤسسة.
 - ✓ البعد الاجتماعي: يركز على قدرة المؤسسة على جعل من مواردها البشرية أطراف فاعلة.
 - ✓ البعد البيئي: يركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية و تطوير بيئتها.
- ويشير الأداء المستدام إلى أداء المنظمة الكلي الذي قد يتضمن سياسات وقرارات الأعمال التي تخلق نتائج إجتماعية وبيئية و/أو اقتصادية بجانب المالي².

بالإضافة إلى وجود أدوات أخرى لقياس الأداء المستدام، ما أطلق عليه بتسمية بطاقة الأداء المتوازن Balacend Scorecard BSC لصاحبها كابلان و نورتن Kaplan et Norton التي لا علاقة لها بالجانب المحاسبي ويأخذ في الإعتبار الأنواع المختلفة من الأداء كل على حدى، وتلك الأنواع من الأداء تناسب الأبعاد المختلفة (مالية، عمليات المشروع الداخلية، العملاء التعلم / النمو) ومع ذلك تظل الأبعاد مستقلة وتحدد الروابط بطريقة عامة. وهي ممثلة وفق الشكل الموالي:

¹ لعاب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر -، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص 571.

² william baue, **sustainability reporting auditing**, 2004 , p 02. 12.08.2010, <http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/1443.html>

الشكل رقم 3-4: نموذج بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: نادية راضى عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر 2005، ص 08.

لقد لاقى هذا النموذج إنتقادات شديدة منها تجاهله للبعدين الإقتصادي والبيئي في قياس الأداء. ونتيجة لذلك شرع سنة 2000م، في إدخال تعديلات على هذا النموذج، حيث أنه بالإضافة إلى الأبعاد الأربعة التي إقترحها كابلان ونورتن، تم إدماج بعد خامس وهو البعد المجتمعي وأصبح النموذج يسمى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة « SBSC » Sustainability Balanced Scorecard هذا النموذج يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم 3-5: نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدامة



المصدر: لعاب عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 07.

2/3/1/3 مفهوم تقارير الإستدامة

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.

يتزايد استخدام الشركات الكبرى والشركات الأصغر حجماً للتقارير الثلاثية (التنمية المستدامة) عن نتائج أعمالها، نتيجة التنافس من أجل جذب العملاء ورؤوس الأموال، وينبع هذا المفهوم من فكرة أن الشركات لم تعد مجرد كيانات إقتصادية، وهو الأمر الذي يدفع الإدارة إلى التفكير في المشروع التجاري ليس فقط من منظور الإقتصادي ولكن أيضاً من المنظورين الإجتماعي والبيئي¹.

في ضوء التقرير عن المؤسسة فإن إصطلاح الإستدامة Sustainability يستخدم بوجه عام للإشارة إلى أن موضوع تقارير الإستدامة قد نشأ من أحد العمليات التي بدأت مع ظهور التقارير البيئية، وأن التقارير البيئية والإجتماعية مازالت يتم إنتاجها، ولكن تقارير الإستدامة تهدف إلى إعطاء مدخلا أكثر شمولاً لإمكانية المساءلة المحاسبية لأصحاب الشأن، وجدير بالتأكيد مازال هناك أقلية من المنظمات الكبيرة التي تنتج مثل تلك التقارير إلا أن عددها تزايد مع مرور الوقت².

وتقارير التنمية المستدامة هي عبارة عن كشف المؤسسة للقضايا البيئية والإجتماعية والإقتصادية والتي تعتبر الركائز الأساسية للتنمية المستدامة، ويتكون تقرير الإستدامة من الإفصاح عن الأداء المتواصل للمؤسسة³. يتلخص مفهوم التقارير الثلاثية (التنمية المستدامة) عن نتائج الأعمال في أنه عند تقييم المؤسسات، لم يعد الأداء المالي هو المحدد الوحيد لوضع الشركة في السوق أو لمستوى نجاح الشركة، بل يتعين على الشركات الإستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الإجتماعية والبيئية لأنشطتها. ومع ذلك، ففكرة التقارير الثلاثية لا تعني قيام الشركة بتقسيم المسؤولية القانونية إلى عنصر إقتصادي وآخر إجتماعي وثالث بيئي والنظر إلى أي منهم بمعزل عن الآخر، بل على العكس، يجب النظر إلى كافة العناصر كوحدة واحدة، حيث إن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للشركة⁴.

¹ فؤاد محمد حسين الحمدي، مواطنة الشركات والمؤسسات: المفهوم والعوائد، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الثاني المنعقد تحت شعار " مواطنة الشركات والمؤسسات... والمسؤولية الإجتماعية"، مركز دراسات وبحوث السوق والمستهلك، 25/24 يونيو 2009، ص 12.

² أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 556.

³ william baue, op. cit, p 02.

⁴ جون سوليفان وآخرون، مواطنة الشركات: مفهوم المواطنة وتطبيقاته في مجال الأعمال، مركز المشروعات الدولية الخاصة cipe، 2004، ص 29.

فمن الناحية الإقتصادية، تضمن التقارير الثلاثية عن نتائج أعمال الشركة توافر الشفافية والمعلومات المالية في الوقت المناسب لكل من المستثمرين والعمالين والعملاء والشركاء التجاريين والموردين. أما من الناحية الإجتماعية، يهتم هذا النوع من التقارير بالصالح العام للمجتمعات التي تعمل فيها الشركات، كما تحتاج إلى توفير معلومات عن الممارسات والمعايير الأخلاقية، والتنمية المهنية، والممارسات الخاصة بتعيين العمال والتبرعات الخيرية، إلى جانب عدة موضوعات هامة أخرى. أما المعلومات المتعلقة بالأثر على البيئة فتتضمن أثر أنشطة الشركة على البيئة بمفهومها الواسع، بما في ذلك البيانات الخاصة بأمان المنتج، واستخدام الموارد في الإنتاج، ومعايير وموثيق الإنتاج¹.

3/3/1/3 مؤشرات تقرير الإستدامة

تعكس تلك المؤشرات الإجابة على التساؤل المتعلق بما إذا كانت المؤسسات تتحرك بعيداً أو اتجاه الإستدامة ولقد تزايدت المبادرات التي طورت مجموعة من المؤشرات لتقييم أداء التنمية المستدامة للمؤسسات والتي من بينها مبادرة الإبلاغ العالمية.

أنشئت مبادرة الإبلاغ العالمية GRI في عام 1997م، بناء على مبادرة من إئتلاف الإقتصاديات المسؤولة بيئياً CERES في شراكة مع برنامج الأمم المتحدة بالمبادرة المذكورة، تجمع الشركات والمنظمات غير الحكومية والمنظمات والجمعيات التجارية، وممثلي أصحاب المصلحة الآخرين. وتعرف المبادرة المذكورة كمبادرة دولية طويلة الأجل والتي تهدف إلى تطوير ونشر المبادئ التوجيهية للإبلاغ الطوعي عن التنمية المستدامة، من خلال المؤسسات التي ترغب في معالجة الأبعاد البيئية والأنشطة الإجتماعية ومنتجاتها وخدماتها. والمبادرة المذكورة ترغب في زيادة تأثير تقارير الإستدامة في التقارير المالية للمؤسسات، حيث أن تصميم المبادئ التوجيهية يهدف إلى التحسين المستمر مما يعكس الأبعاد الثلاثة للإستدامة أو البيئية والإقتصادية والإجتماعية. منذ عام 1997م ومبادرة الإبلاغ العالمية تعمل على تطوير إطار مشترك للإبلاغ عن الجوانب الثلاثة للتنمية المستدامة.

الجوانب الإقتصادية: الأجور، والفوائد، والإنتاجية للقوى العاملة وخلق فرص العمل والإستعانة بمصادر خارجية للنفقات، والإنفاق على البحث والتطوير، والإستثمار في التدريب وغير ذلك من أشكال رأس المال البشري؛
الجوانب البيئية: تأثير العمليات والمنتجات والخدمات على الهواء والماء والتربة والتنوع البيولوجي والصحة البشرية؛

¹ السكندر شكولنيكوف وآخرون، النموذج التجاري لمواطنة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ديسمبر 2004، ص 27.

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

في سنة 1999م نشرت نسخة أولية من المبادئ التوجيهية للتقرير عن التنمية المستدامة وبعد فترة من الشروحات الوافية للتجارب والمشاورات المكتملة، ظهرت النسخة الرسمية للمبادئ التوجيهية في جوان من سنة 2000م. وتعتبر النسخة التي نشرت سنة 2002م كتكملة لمجموعة من التجارب والتحليل والتشاور ومراجعة المبادئ التوجيهية التي صدرت سنة 1999م. وفي سنة 2007م، تم إدخال عدة تعديلات على المبادئ التوجيهية لسنة 2002م. إتخذ كل من الإتفاق العالمي للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والمجلس الأوروبي للوزراء والمفوضية الأوروبية والمنتدى الإقتصادي العالمي من هذه المبادئ التوجيهية مرجعا في مراسلاتهم لأصحاب المصلحة، كما أن أكثر من 130 مؤسسة في 21 بلد تعتمد على المبادئ التوجيهية في وضع تقاريرها عن التنمية المستدامة.²

وفيما يلي يمكن أن نقول أنه بإمكان المؤسسات الإعتماد على مؤشرات الأداء التي أعدتها مبادرة الإبلاغ العالمية، للرفع من مستوى التقرير الحالي ليشمل باقي أبعاد التنمية المستدامة والمتمثلة في الآتي:

¹Emmanuelle champion et corinne gendron, **Chantier responsabilite sociale corporative document synthese en appui a la reflexion du chantier rse**, Chaire économie et humanisme, Septembre 2003, p13.

² عبد الرحمان العايب، مرجع سبق ذكره، ص 11.

الجدول 3-1: مؤشرات الأداء وفق مبادرة الإبلاغ العالمية

رقم الأعمال	العملاء	المؤشر الإقتصادي
المشتريات المحققة	الزبائن	
المشتريات المحققة تبعا للعقود المبرمة		
الأجر و الإمتيازات الإجتماعية	الأجراء	
الأرباح والفوائد الممنوحة	المستثمرين	
الضرائب و الرسوم_ الهبات	السلطات العمومية	
إجمالي المواد حسب النوع	المواد	
النسبة من المنتجات المعاد استعمالها(فضلات)		
المنتجة	الطاقة	
المستهلكة		
حجم الاستهلاك	المياه	
المساس بطبقة الأوزون	الرمي	
الرمي في المياه		المؤشر البيئي
الفضلات حسب نوعها و توجهاتها	المنتجات و الخدمات	
أثرها على البيئة		
ما تم استرجاعه بعد نهاية الفترة		
حجم الغرامة و الحوادث	المطابقة	
عدد العمال	الشغل	
خلق مناصب الشغل		
نمط المعلومات، المفاوضات، الإستشارات	العلاقات الإجتماعية	
الإجراءات الوقائية	الصحة	
حوادث العمل، برامج محاربة السيدا	الضمان	
عدد الساعات سنويا وحسب كل عامل	التكوين	
السياسات و البرامج لضمان ذلك		المؤشر الاجتماعي
نصيب النساء ضمن فريق الإدارة		- ظروف العمل
مدى مطابقة السياسات مع اتفاقيات هيئة الأمم	الإستراتيجية	
الأدلة التي تدل على أخذ هذه الجوانب في		
العلاقات مع الموردين		
سيرورة الرقابة من الأمام ومن الخلف		
اللاتمييز		حقوق الإنسان
حرية التفاوض والانضمام إلى الجمعيات		

عمل الأطفال		
العمل بالقوة		
الانضباط		
الأمن: تكوين أفراد الأمن على حقوق الإنسان		المجتمع
الحياة المحلية		
الرشوة		
المشاركة في الأحزاب و المؤسسات		المنتوج
الأسعار و المنافسة		
الصحة أمن الزبون، الشكاوى		
معلومات عن المنتج		
الإشهار		
احترام الحياة الخاصة		

المصدر: سامية خرخاش، نادية خرخاش، معايير قياس وأداء المنظمة في ظل التنمية المستدامة، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009، ص 464.

وترتكز المبادئ التوجيهية لمبادرة الإبلاغ العالمية على المبادئ التالية في الإبلاغ عن الإستدامة¹:

- الشفافية
- الدقة
- الشمولية
- الوضوح
- سياق الإستدامة
- حسن التوقيت
- الشمول التام
- قابلية المقارنة
- الوجاهة
- القابلية للتدقيق
- الحياد
- لكن دون الأهمية النسبية؟

¹ روجر ادامز، الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وعن الاستدامة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركة على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة، نيويورك وجونيف، 2002، ص 109.

حيث تسترشد هذه المبادئ بالتقليد العريق لمبادئ الإبلاغ المالي غير أنه هناك بعض الإضافات، لاسيما الشمولية (انخراط أصحاب المصلحة المتعددين في عملية الإبلاغ بكاملها) وسياق الإستدامة (النظر إلى أداء الشركة في السياق الأوسع الذي يمثله المجتمع أو المحيط العالمي). ولكن مبادرة الإبلاغ العالمية ما تزال تفتقر إلى مفهوم "الأهمية النسبية" بوصفها أحد المبادئ التي يُستند إليها في الإبلاغ.

4/3/1/3 أهمية تقارير التنمية المستدامة

يفترض أن يكون لهذا التقرير محتوى معلوماتي للعديد من أصحاب المصلحة. فمثلا البنوك والمستثمرون لإتخاذ قرارات عن المخاطر والفرص. ويحتاجه العاملون الحاليون والمرقبون عند إتخاذهم لقرارات التوظيف، كما يعتمد العملاء على هذا التقرير عند إتخاذهم لقرارات شراء المنتجات والخدمات، ومن ناحية أخرى يحتاج المجتمع وجماعات الرأي العام معرفة كيفية قيام المنظمات بتناول ومعالجة القضايا الإجتماعية والبيئية الخارجية، فجميع أصحاب المصلحة في مشروعات الأعمال في حاجة إلى تقارير متوازنة ودقيقة وشفافة ووقئية ويمكن الوثوق بها تعكس مدى تقدم منظمات الأعمال تجاه هدف الإستدامة، الأمر الذي يمكن النظر إلى تقارير الإستدامة بإعتبارها إفصاح موجه لأصحاب المصلحة في منظمة الأعمال، كما أنه من المتفق عليه أن تقارير الإستدامة تتضمن جميع الأقسام "الموارد البشرية، الأبحاث والتطوير، الصحة والأمان، التصنيع..." وأن عملية التقرير عملية مستمرة تشمل جزء من إطار أكبر يتضمن إقامة إستراتيجيات، التفاعل مع أصحاب المصلحة، وتطبيق الخطط وتقييم النتائج.¹

ومن أهم الفوائد التي يمكن إكتسابها من إعداد تلك التقارير هي كما يلي:²

- الوقوف على التحسينات التي حدثت في الإدارة الداخلية؛
- إدارة المخاطر وحماية السمعة؛
- الضغوط التي تمارسها مجموعة الشركات النظيرة/الضغوط السياسية؛
- تسهيل عمل أصحاب المصلحة؛
- إجتذاب المستخدمين والمستثمرين/الإحتفاظ بهم؛
- تأمين/تدعيم "ارخصة العمل"؛
- تحقيق ميزة تنافسية؛
- الإدارة الداخلية - تحسين الأداء، وتوحيد السياسات والإبلاغ بها؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية: الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 525.

² روجر ادامز، مرجع سبق ذكره، ص 108.

- التشاور مع أصحاب المصلحة - تعزيز الحوار؛
- المستخدمون - تحقيق جاذبية ووفاء أكبر في أي شركة تتعهد بالشفافية؛
- المخاطرة والسمعة - توقع المخاطر وتحسين السمعة، وهي أعلى ما تملكه أية شركة؛
- وتساعد هذه المزايا المختلفة مجتمعةً في زيادة الميزة التنافسية.

5/3/1/3 اتجاهات الإفصاح عن الاستدامة دولياً

تظهر الدراسات الاستقصائية للمبلغين التي أنجزتها كبرى شركات المحاسبة والخدمات الاستشارية زيادة في الإبلاغ الثلاثي الأساسي عن الاستدامة (ويشمل القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) ولا يزال الإبلاغ عن القضايا البيئية يحتل نطاقاً أوسع من قضايا الاستدامة الأخرى، وتبرز الدراسة الاستقصائية لهيئة KPMG التي شملت أول 250 شركة في العالم مصنفة حسب عائداتها (GFT 250) أن 45% منها نشرت تقرير استدامة منفصلاً في عام 2002 مقارنة بـ: 35% في عام 1999م وبالنسبة إلى الدراسة الاستقصائية التي غطت أول 100 شركة في 19 بلداً، بلغت هاتان النسبتان 28% و 24% على التوالي، وتجنح معدلات الإبلاغ إلى الارتفاع في البلدان التي توجد فيها شركات كبيرة¹.

وفي الدراسات الاستقصائية، تحتل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وألمانيا واليابان باستمرار مراتب البلدان الخمسة الأولى التي تصدر أكبر عدد من تقارير الاستدامة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 3-2: دراسات استقصائية حول الإفصاح عن تقارير الاستدامة حسب البلد

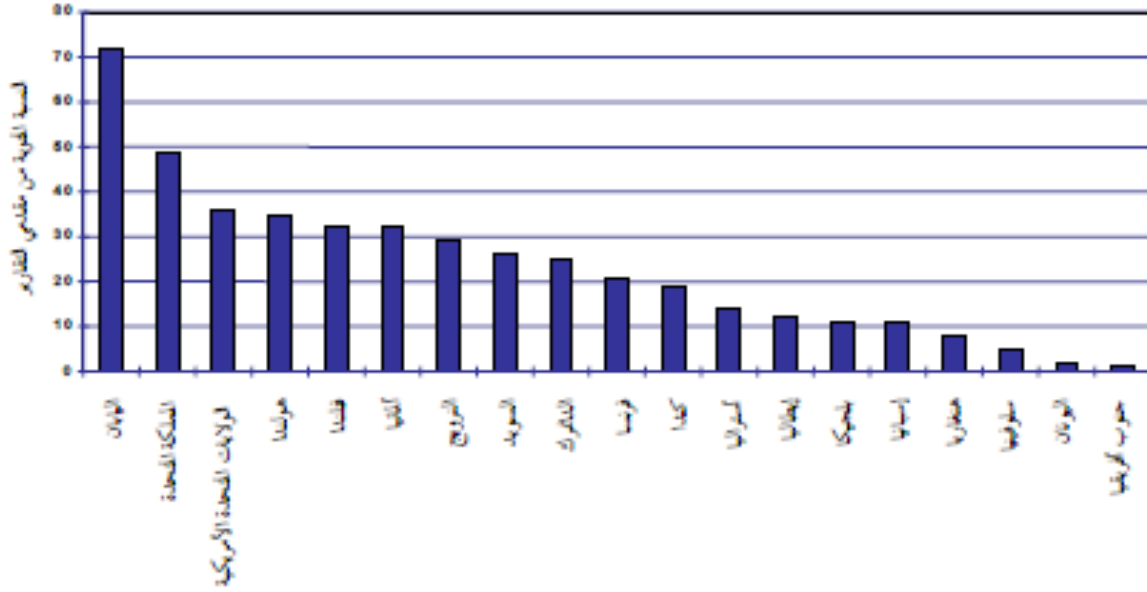
KPMG Top 100	KPMG GFT 250	Corporate Register.com	
اليابان	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	1
المملكة المتحدة	اليابان	ألمانيا	2
الولايات المتحدة	ألمانيا	الولايات المتحدة	3
هولندا	المملكة المتحدة	اليابان	4
ألمانيا	فرنسا	استراليا	5

المصدر: مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مرجع سبق ذكره، ص 35.

¹ مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مرجع سبق ذكره، ص 35.

وتكتسي نتيجة أول 100 شركة أهمية خاصة نظراً إلى أنها تقارن بين نفس عدد المؤسسات في كل بلد. ولليابان في هذه الدراسة الإستقصائية (top 100) أعلى حصة إلى حد بعيد من الشركات التي تصدر تقارير منفصلة كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم 3-6: معدلات الإبلاغ عن الإستدامة حسب البلد



المصدر: روجر ادامز، مرجع سبق ذكره، ص 109.

من خلال الشكل البياني أعلاه فقد كانت نسبة كل بلد كما يلي:

- ✓ 72% من أكبر مئة شركة يابانية قد أفصحت عن معلومات إجتماعية وبيئية؛
- ✓ 49% من أكبر مئة شركة في المملكة المتحدة قد أفصحت عن معلومات إجتماعية وبيئية؛
- ✓ 36% من أكبر مئة شركة في الولايات المتحدة قد أفصحت عن معلومات إجتماعية وبيئية؛
- ✓ أما فيما يتعلق بدول غرب أوروبا فقد أفصح ما نسبته 35% من الشركات المئاة الهولندية و32% من الشركات الألمانية والفرنلندية و29% من الشركات النرويجية و26% من الشركات السويدية و25% من الشركات الدانمركية و21% من الشركات الفرنسية...؛
- ✓ أما هنغاريا وسلوفينيا واليونان وجنوب إفريقيا فهي في أواخر الترتيب، بحيث كانت نسبة الإفصاح 8% و5% و2% و1% على التوالي.

لم تعد ممارسة الإبلاغ عن الإستدامة تقتصر على قطاعات ذات أثر بيئي بالغ في البلدان الغربية: بل هي أيضا تغطي القطاعات غير الصناعية ومناطق أخرى، وثبتت الدراسة الإستقصائية لأول 250 مؤسسة في العالم أن أكبر

زيادة في معدلات الإبلاغ توجد في قطاعات الأغذية والمشروبات (+30%)، والإتصالات ووسائل الإعلام (+21%) والنقل (+20%)، والمرافق العامة (+18%). غير أنه لا يزال لقطاعات المواد الكيماوية والتركيبية والحراجة والورق والنفط والغاز بعض من أعلى معدلات الإبلاغ عن الإستدامة في جميع الدراسات الإستقصائية¹. لقد أفصحت الفايينشل تايمز في سنة 1999م، عن تركيز مجتمع الأعمال، على الإجماع المتنامي حول عدم القدرة على تحقيق زيادة في قيمة الأسهم في الأجل الطويل، دون الإعتراف بالمسؤولية أمام الملاك والمساهمين وتعتبر الإستدامة الآن مؤشراً لأداء الشركات. حيث طورت مؤشرات داو جونز، مجموعة الإستدامة (SAM)، معايير لإختبار الشركات طبقاً لتعهداتها بالمبادئ الخمسة الخاصة بالتنمية المستدامة، وهي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-4: مبادئ SAM ومبادئ داو جونز للاستدامة

مبادئ SAM ومبادئ داو جونز للاستدامة	
الابتكار	ترتكز المنتجات والخدمات على تكنولوجيا ابتكارية تستخدم الموارد بكفاءة وفعالية وبعقلانية خلال الزمن.
التحكم المؤسسي	معايير مسؤولية الإدارة/القدرة التنظيمية/ثقافة الشركات والعلاقات مع المساهمين.
المساهمين	يهتم المساهمون بالعوائد المالية السليمة/النمو الاقتصادي طويل الأجل/الزيادة الإنتاجية/زيادة المنافسة الدولية والمساهمات في رأس المال الفكري أو المعرفي
الصناعة	تقود الشركات صناعتها باتجاه الاستدامة من خلال عرض نشاطاتها والإفصاح عن أدائها
المجتمع	تشجع الشركات الرخاء الاجتماعي من خلال الاستجابات الملائمة للتغير الاجتماعي السريع/التغيرات السكانية/تحول النماذج الثقافية والحاجة للتعليم المستمر.

Source :iefpedia.com, 25.09.2010, <http://www.iefpedia.com/.../>

doc. المحاسبة عن التنمية المستدامة

¹ روجر ادامز، مرجع سبق ذكره، ص 109.

6/3/1/3 دور المحاسب في تقارير الإستدامة

يعتمد متابعة الإستدامة على مستوى المؤسسات على توليد وتحليل والتقرير عن وتدقيق معلومات دقيقة سواء مالية أو غير مالية، ويتطلب هذا الأمر من المحاسبين الحصول على فهم كامل لأبعاد الإستدامة والتحديات التي تفرضها لتحقيق نمو طويل الأجل لقيمة حملة الأسهم، وأن دور المحاسبين في الإستدامة يتجاوز مهام جمع وتحليل البيانات والتقرير عن المعلومات المتعلقة بالإستدامة، حيث تعدد الأدوار التي يمكن أن يؤديها المحاسب لمتابعة أهداف الإستدامة والتي يمكن أن تشمل ما يلي:

- أ- مساعدة منظمات الأعمال لإبراز مفهوم الإستدامة "التنمية المستدامة"؛
- ب- دعم جهود المنظمات لبناء والحفاظ على علاقات مع أصحاب المصلحة؛
- ج- إدارة المخاطر المتعلقة بالإستدامة لأغراض الإستثمار.

إن الإستدامة تمثل تحدي جديد وفرض جديد للمحاسب، حيث تتطلب منه تنمية مهاراته وخبراته وقدراته التحليلية والإحصائية وليس المالية فقط حتى يحافظ على موقعه ومكانه كمنتج للمعلومات، ونتيجة لأن المحاسبين يمتلكون مهارات جمع وتحليل البيانات والتقرير عن المعلومات وتفهم عملية التدقيق، لذلك فهم الأقدر على مقابلة التحديات التي تفرضها قضايا الإستدامة.¹

مما سبق يتضح أن خبرة المحاسبين في تصميم وتشغيل نظم المعلومات وفي توفير تحليل كمي لمعلومات مالية وغير مالية، يجعلهم في موقع جيد لدعم ومتابعة إستدامة الشركات، وأن هذا يتطلب في نفس الوقت تفهم عميق لأوجه القصور في النظم الحاسوبية، مع البحث في إمكانية الاستفادة من المساهمات المحتملة للطرق والأساليب الحاسوبية الأخرى، ولاسيما أن الحاسبة أصبحت شريكا أساسيا في نمو المسؤولية الاجتماعية للشركات، فالمهارات الأساسية الحاسوبية يجب إستخدامها لمقابلة طلب المنظمات على شمول عملية إعداد التقرير.

4/1/3 تدقيق التنمية المستدامة

التنمية المستدامة هي هدف بالغ الأهمية لكل المؤسسات، والقدرة على قياس وتقييم التقدم المحرز نحو تحقيق الإستدامة يتم من خلال عملية التدقيق لتحقيق الإستدامة، وبالتالي تعتبر وظيفة التدقيق من المهن التي تلعب دورا أساسيا في البحث وتقييم الإستدامة داخل المؤسسة.

نستعرض فيما يأتي أهمية وماهية تدقيق التنمية المستدامة، أو بما يعرف بتدقيق تأكيدات الإدارة بشأن الإستدامة كما تظهر في تقاريرها المنشورة لأصحاب ذات المصلحة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 526-527.

1/4/1/3 السياق التاريخي لتدقيق التنمية المستدامة

نظرا للتغيرات التي حدثت في العالم خلال نهايات القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين، فقد أصبحت مؤسسات الأعمال في مواجهة ضغوط متزايدة لنشر معلومات ليس فقط حول أدائها البيئي، ولكن حول التنمية المستدامة، الذي يراعي الجوانب الاجتماعية، مثل حقوق الإنسان والصحة المهنية والأمان الصناعي والخدمات الاجتماعية الأخرى بجانب الإعتبارات البيئية، لذلك فهناك حاليا محاولات لتطوير عملية تقييم أداء المؤسسات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، بحيث يتم نشر مؤشرات الأداء الإقتصادي والبيئي وأيضا الإجماعي.¹

في حين بدأت العديد من المؤسسات الإهتمام بالتقرير عن التنمية المستدامة عقب حادثة تلوث الأنهار في نيجيريا في أواخر التسعينات، نتيجة إستخراج البترول هناك بواسطة شركة Shell والتي دمرت قرى بأكملها ومجتمعات تعيش حول حقول البترول. ومن هنا وجد الطلب على الخدمة التأكيد المهني الجديدة التي تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات إدارية عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للشركات وهي تدقيق التنمية المستدامة، وينبع الطلب على هذه الخدمة من احتياجات أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة بعمل المنظمة مثل المساهمين والمقرضين والمستهلكين والمنظمات الحكومية.

2/4/1/3 مفهوم تدقيق التنمية المستدامة

إهتمت العديد من الدراسات بإلقاء الضوء على طبيعة خدمة تدقيق التنمية المستدامة، ومن أهم المشاكل التي تواجه مراقب الحسابات عند التحقيق من محتوى تقارير التنمية المستدامة وكيفية الحد من تلك المشاكل أو تخفيفها.

حيث يعرفها الكاتب عبد الوهاب نصر علي،² إستنادا إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAP، وبالرجوع الى تشكيلة خدمات مراقب الحسابات، وتعريف التوكيد المهني حسب ما صدر من مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية IASB التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومعايير التصديق SSAES الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، يمكن تعريف خدمة التوكيد على محتوى تقرير الإستدامة على أنها: " خدمة توكيدية تصديقيه تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة

¹ إبراهيم عبد الخليل السيد، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية من اجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني، البعد البيئي، ط1، 2006، ص 429.

² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 566.

لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة من خلال إختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي في محايد بشأن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في الشركة".

من أهم تلك الدراسات دراسة (WALLAG) والتي أكدت على أن: "تدقيق التنمية المستدامة تعتبر خدمة تأكيدية جديدة تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات عن الأداء المالي والإجتماعي والبيئي للشركات"¹.

من خلال التعاريف المذكورة أعلاه يمكن إستنتاج أن خدمة تدقيق التنمية المستدامة هي:

- التحقق من محتوى تقارير التنمية المستدامة؛
- إختبار مدى صدق مزاعم المؤسسة بشأن وضع خطط وإستراتيجيات للتنمية المستدامة؛
- إبداء رأي في محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة التنمية المستدامة وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة؛
- تأكيدات على الأداء المالي، البيئي والأداء الاجتماعي؛
- فحص وتقييم المؤسسة بغرض البرهنة على ممارستها للتنمية المستدامة.

حيث ينبع الطلب على هذه الخدمة من إحتياجات سوق حالي ومتزايد من قبل عملاء جدد هم أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة بعمل المنظمة مثل المستهلكين والمنظمات الحكومية، حيث إن التطورات التكنولوجية والعمولة أثرت على إحتياجات السوق من خدمات المحاسبة والتدقيق، وفي هذه البيئية فقد نادى اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المنبثقة عن AICPA سنة 1997م، بأن يحاول المدققون المليون الخروج من الصندوق الضيق لخدمات التدقيق بالبحث والتطوير والحصول على خبرات خاصة بخدمات تأكيدية جديدة، وهذا الأمر يعتبر ضروري لبقاء مهنة التدقيق.

3/4/1/3 معايير تدقيق التنمية المستدامة ومن يقوم بها

فيما يتعلق بالمعايير فقد أكدت الدراسات أنه لا يوجد حتى الآن معايير قائمة لإعداد أو تدقيق تقارير التنمية المستدامة ككل، ومن ثم فإن المعايير يتم تطويرها بصفة خاصة لعدد من القضايا أو يتم تحديدها لأغراض المهمة وتكون متسقة مع أهداف المهمة.

ويعتبر الوصول الى مقاييس مقبولة قبولاً عاماً للتقرير عن التنمية المستدامة في مجملها عملية معقدة جدا بسبب تعدد أطراف أصحاب المصالح والتي قد تكون مصالحهم متعارضة لكل موضوع، علاوة على أنه يمكن أن

¹ نفسه، ص536 .

يكون عددا لا نهائيا من عناصر ومؤشرات التنمية المستدامة، ومن ثم فإن معايير التقرير عن التنمية المستدامة في مثل هذه الحالات قد تكون أفضل الإتفاقيات بين مجموعات أصحاب المصالح، وعلى الرغم من ذلك فإن البعض يؤيد المعايير المقبولة قبولا عاما لتقرير التنمية المستدامة بسبب أنها تمكن من إمكانية المقارنة بين الشركات المختلفة علاوة على سهولة تفسير المعلومات الواردة بتقارير التنمية المستدامة وسهولة تدقيق التنمية المستدامة.¹

ونظراً لعدم وجود معايير مقبولة دولياً لتوفير ضمانات بشأن تقارير الإستدامة، فإن طرائق التحقق تتحدد بحسب كل حالة، فهناك عدد قليل من المنظمات، مثل الإتحاد الأوروبي للمحاسبين القانونيين ومبادرة الإبلاغ العالمية ومعهد المساءلة الإجتماعية والأخلاقية، يحاول تقديم مبادئ توجيهية بشأن التحقق. وعلى الرغم من أن غالبية حالات التحقق يوقعها أحد مكاتب المحاسبة الكبرى، فلا تزال تدقيق نسبة كبيرة من التقارير تتم عن طريق هيئات إصدار الشهادات أو المكاتب الإستشارية أو التقنية. ويزيد لجوء معدي التقارير إلى المحققين، إلتماساً للمصداقية. غير أن إنعدام معايير تدقيق المعلومات غير المالية يشكل معوقاً كبيراً أمام تلك الجهود. وتبين دراسة إستقصائية جرت في عام 2002م أن إختيار المحقق يتوقف على الجمهور المتلقي للتقارير. فتختار المؤسسات التي تستهدف من تقاريرها أصحاب الأسهم اللجوء إلى مكاتب المحاسبة الكبيرة. وعندما يكون أصحاب المصلحة هم الجمهور المقصود، تفضل المؤسسات اللجوء إلى خدمات مكاتب الإستشارات البيئية والإجتماعية، أو المنظمات غير الحكومية و" المشاهير " في ميدان الإستدامة ويتوقف الإختيار بين التأييد المقدم من المشاهير والتحقق من خلال المكاتب الإستشارية المتخصصة على إستعداد المؤسسة لإعادة النظر في فعالية عملياتها الإدارية وتعلم كيفية تغييرها أما المدققون التقليديون فيركزون على دقة البيانات وموثوقيتها، ويدرجون بنوداً لإبراء ذمتهم، ولعل ذلك بسبب مسؤوليتهم المهنية، ولكنهم لا يقدمون فرص التعلم نفسها التي تقدمها المكاتب الاستشارية المتخصصة. ومن ناحية أخرى، فإن منهجياتهم أكثر توحداً من تلك التي تتبعها المكاتب الإستشارية، كما أنهم يتمتعون بالمهارة في تقييم نظم الرقابة الداخلية. ويحتاج المحققون إلى فهم العمليات التجارية فضلاً عن القضايا البيئية والإجتماعية، كما أنهم يتمتعون بإستقلال حقيقي ويتبعون نهجاً متيناً متسماً بالشفافية، يتيح للمؤسسة التعلم مع الحصول على مصداقية من مصادر خارجية. ولا بد من وجود مبادئ توجيهية لإجراءات التحقق التي يتعين على الخبراء الخارجيين إتباعها، ومبادئ توجيهية بشأن إعداد التقارير.²

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 537.

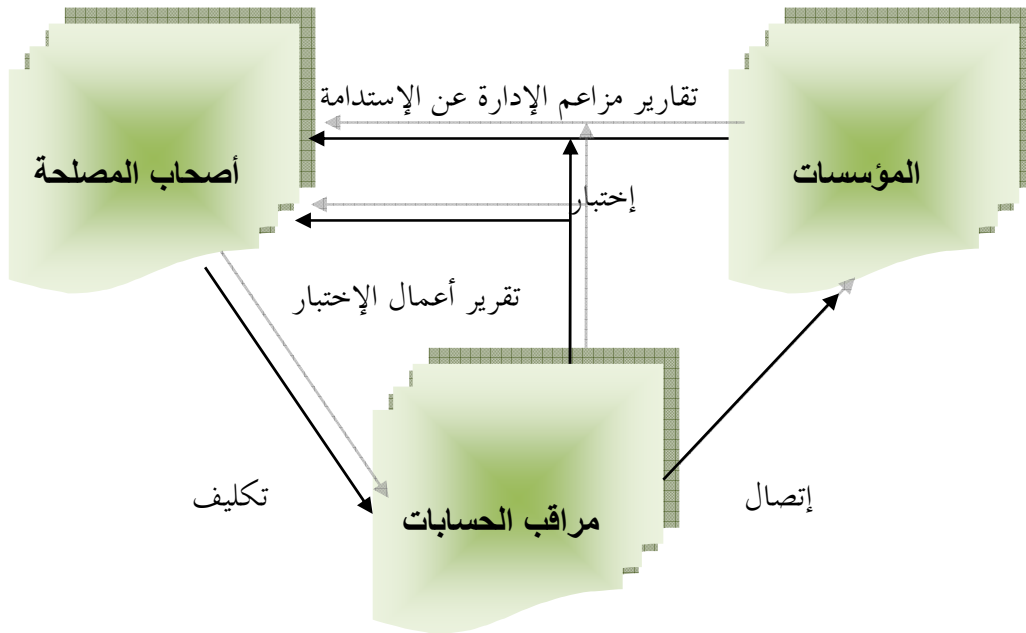
² مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

4/4/1/3 مجال تدقيق التنمية المستدامة

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

- وجود خطط للتنمية المستدامة؛
 - وجود برامج للتنمية المستدامة؛
 - تفعيل برامج التنمية المستدامة؛
 - شمولية برامج التنمية المستدامة للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية؛
 - كفاية الإفصاح عن خطط وأليات برامج الإستدامة؛
 - كفاية الإفصاح عن مدى نجاح الشركة في تنفيذ برامج للتنمية المستدامة.
- بحيث يمكن بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الإتصال الخاصة بها كما يلي:

الشكل رقم 3-7: حدود ومجال خدمة تدقيق التنمية المستدامة وعمليات الإتصال الخاصة بها



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص567.

وإن التقدم في تدقيق تقارير الاستدامة على أنها عملية من أربع خطوات تتمثل في الآتي¹:

1. تطوير نظم لجمع المعلومات ذات الصلة على نحو أشمل؛
2. تقوم المؤسسات بإصدار تقارير الاستدامة؛
3. تدقيق نظم جمع المعلومات والبيانات داخليا؛
4. تدقيق من طرف ثالث هو الخطوة الرابعة؛

5/4/1/3 دور المدقق الداخلي في تدقيق التنمية المستدامة

إن الهدف من وظيفة التدقيق الداخلي كانت دائما لتحسين " أي عملية داخل المؤسسة من شأنها أن تؤدي إلى تحسين الإيرادات وتخفيض المخاطر. ² والمؤسسات اليوم في ظل تحديات التنمية المستدامة تزايد إدراكها أنها بحاجة إلى نظام لهيكل سابق حول عناصر التنمية المستدامة المبعثرة، وذلك لجمع المعلومات وملء الحلقات المفقودة، حيث اتضح أن وظيفة التدقيق الداخلي هي في وضع جيد يؤهلها لمساعدة الإدارة في تنفيذ نظام إدارة الاستدامة وتنفيذ عملية تدقيق النظام بعد مرحلة التنفيذ، ولكن يجب عليهم الحصول على المعرفة وتقنيات تدقيق الاستدامة المعمول بها³.

يرى Hans أيضا أن تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة في المؤسسة يتطلب أربعة مراحل والدور الذي يلعبه المدقق الداخلي في كل مرحلة من مراحل هذا النظام، وهذه المراحل هي على النحو التالي:

– السياسة والإستراتيجية

ينبغي لسياسة الاستدامة أن تكون مناسبة لطبيعة وحجم تأثيرات استدامة أنشطة مؤسسة ما، والمنتجات والخدمات، وينبغي على المدققين الداخليين مراجعة العملية التي تحدد استعراض هذه السياسة، وينبغي على المدققين اختبار ما إذا كانت هذه السياسة تتفق مع الخطة الإستراتيجية للمؤسسة وغيرها من السياسات، والتحقق من أنه يتضمن جميع القوانين ذات الصلة والأنظمة والبروتوكولات والمعايير الصناعية، ويجب ان يحدد أيضا ما إذا كان قد تم الإبلاغ عن السياسات لجميع أصحاب المصلحة، وعلاوة على ذلك ينبغي إعادة النظر في السياسات لتحديد ما إذا كانت تعكس التزام الإدارة العليا والأهداف واضحة، ويجب أن تتسق إستراتيجية التنمية المستدامة مع سياسة التنمية المستدامة والخطة التنظيمية العامة. ويجب أن توفر الإستراتيجية معلومات كافية ومباشرة لتمكين من وضع

¹ William baue, Op. Cit, P 96.

² tiffany daykin, **the role of internal auditing in sustainable development and corporate social reporting**, the institute of internal auditors research foundation, 2006, p03.

³ hans nieuwlans, **auditing sustainable development: internal auditors can add value by assessing their organization's sustainability management system**, Institute of internal auditors, 2007, P01.

خطط وأهداف تنمية مستدامة فعالة. ولتحديد المنفعة العملية لإستراتيجية التنمية المستدامة يجب أن يقابل المدقق الداخلي المسؤولين عن تحديد الأهداف والخطط، ويفحص العمليات المصاحبة لتلك الأهداف والخطط ويفحص العمليات المصاحبة لتلك الأهداف والخطط ويواصل استنتاجاته للإدارة العليا¹.

- تخطيط وإدارة المخاطر

مرحلة التخطيط لدورة إدارة تربط سياسة الاستدامة وإستراتيجية في تحقيق الأهداف والغايات. المدقق الداخلي ينبغي أن يحدد ما إذا كان وصف الأدوار والمسؤوليات التي تتفق مع الإستراتيجية والسياسات، والمدرجة في توصيف الوظائف، وفهمها من قبل الموظفين المعنيين. ولتحقيق ذلك، يمكن أن يقوم المدقق باستعراض ملفات الموظفين وإجراء المقابلات أو الاستبيانات. وينبغي التحقيق في ما إذا كانت أنظمة مصممة لضمان اتساق الأهداف والغايات مع سياسة وإستراتيجية ملائمة وفعالة. وعلى وجه الخصوص، ينبغي لها أن تستعرض ما إذا كانت الأهداف والغايات المحددة لتعيين موظف واحد في صراع مع تلك المخصصة لموظف آخر. على سبيل المثال، وينبغي للمدققين ضمان إدراج جوانب الاستدامة في إدارة المخاطر في المؤسسة. وفي دوره الاستشاري، يمكن أن يقوم المدققون الداخليون بمساعدة الإدارة في تحديد وتقييم وتنفيذ منهجيات إدارة المخاطر والضوابط للتصدي لمخاطر التنمية المستدامة. كجزء من تدقيق حساباتها، ينبغي لها أن تجمع الأدلة وتحديد ما إذا كان قد تم الوفاء بأهداف عمليات إدارة المخاطر².

- تنفيذ وتشغيل

ينبغي للمدقق الداخلي تحديد المسؤولية العامة عن برنامج الاستدامة، ونظام إدارته هي مسؤولية شخص واحد والذي يقرر إلى الإدارة العليا. وينبغي على المدقق الداخلي مقابلة هذا الشخص لتقييم فعالية التقرير. أيضا، ينبغي عليه تقييم ما إذا كان مدير التنمية المستدامة له صلاحية أو سلطة كافية لضمان تحقيق البرنامج ومقابلة الإدارة العليا وغيرها داخل المؤسسة لمعرفة وجهة نظرهم بشأن فعالية المدير. وعلاوة على ذلك، ينبغي للمدقق الداخلي استعراض تقارير رسمية إلى الإدارة العليا. ويمكن لهذه التقارير تكشف عن مشاكل في تحقيق النتائج المرجوة. وينبغي عليه تقييم ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه المشاكل كافية العملية التي يتم تخصيص الموارد لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وينبغي على المدققين الداخليين تحديد ما إذا كان قد تم تأسيس برنامج تدريب شامل ليعرض تفكير التنمية المستدامة في المؤسسة. والغرض من التدريب هو نشر الوعي

¹ Ibid, P 02.

² Ibid, p 03.

والاستدامة، وفهم أدوار الأفراد وينبغي أن تتحمل المسؤوليات لديهم لتحقيق الأهداف والغايات. وينبغي عليه التحقق من أن الإدارة العليا هي الراعي القوي من هذا البرنامج التدريبي وفي الأخير، ينبغي على المدققين الداخليين استعراض مدى كفاية واستدامة خطة الاتصال بشأن التنمية المستدامة. وينبغي لهذه الخطة أن تصف غرض كل اتصال وقناة اتصال المستخدمة، وينبغي على المدققين الداخليين أيضا تقييم كيفية قياس فعالية الاتصالات من حيث زيادة الوعي، وما إذا كان يتم ضبط خطة الاتصال عند الحاجة، وينبغي له تقييم ما إذا كانت خطة الاتصال هي مصممة لاحتياجات الاتصالات للمنظمة واما إذا كانت أهداف خطة الاتصالات تتسق مع سياسة وإستراتيجية الاستدامة.¹

– التحقق والإجراءات التصحيحية

بالنظر إلى أهداف الاستدامة والأهداف المحددة. ينبغي على المدققين الداخليين تقييم مدى كفاية وفعالية عمليات توليد مؤشرات الأداء. وربما يتم الكشف عن أوجه الضعف في هذه العملية خلال مقابلات مع مستخدمي هذه المؤشرات. وينبغي على المدققين الداخليين مواصلة التحقيق لتحديد هذه الأسباب الرئيسية. وكلما أمكن فإن مؤشرات الأداء يجب أن تكون كمية حيث يكون من السهل التحقق منها بالمقارنة بالمقاييس النوعية مثل الأمان والرفاهية، وينبغي للمدقق الداخلي فحص الشكاوى المقدمة من داخل وخارج المؤسسة. وينبغي تدقيق عملية تسوية الشكاوى واختبار فعاليتها من خلال اختيار عينة من الشكاوى ومتابعة الردود عليها بما في ذلك الاتصال بالشاكي. وربما تساعد المقابلات أيضا مساعدة المدقق في تحديد ما إذا كانت الأسباب الرئيسية للشكاوى تم إزالتها.²

– فحص الإدارة والتطوير المستمر

فحص الإدارة لمدى كفاية وفعالية نظام إدارة الاستدامة أمر أساسي لضمان التحسين المستمر. وينبغي على المدققين التحقق من أن الرقابة تكون فعالة لضمان ان المعلومات التي يتم توفيرها تكون متسقة مع التقارير الأخرى المستخدمة في متابعة الأداء، وينبغي للمدقق الداخلي تحديد ما إذا كانت نتائج التدقيق واضحة وتؤدي إلى الإجراءات التي تكفل التحسين المستمر لنظام إدارة الاستدامة. وينبغي عليه أيضا التحقق من أن مراجعة الأهداف والغايات دوريا وتعديلها عند الحاجة. أيضا يجب عليه التحقق من أن مخرجات الإدارة ونتائجها التي عدلت

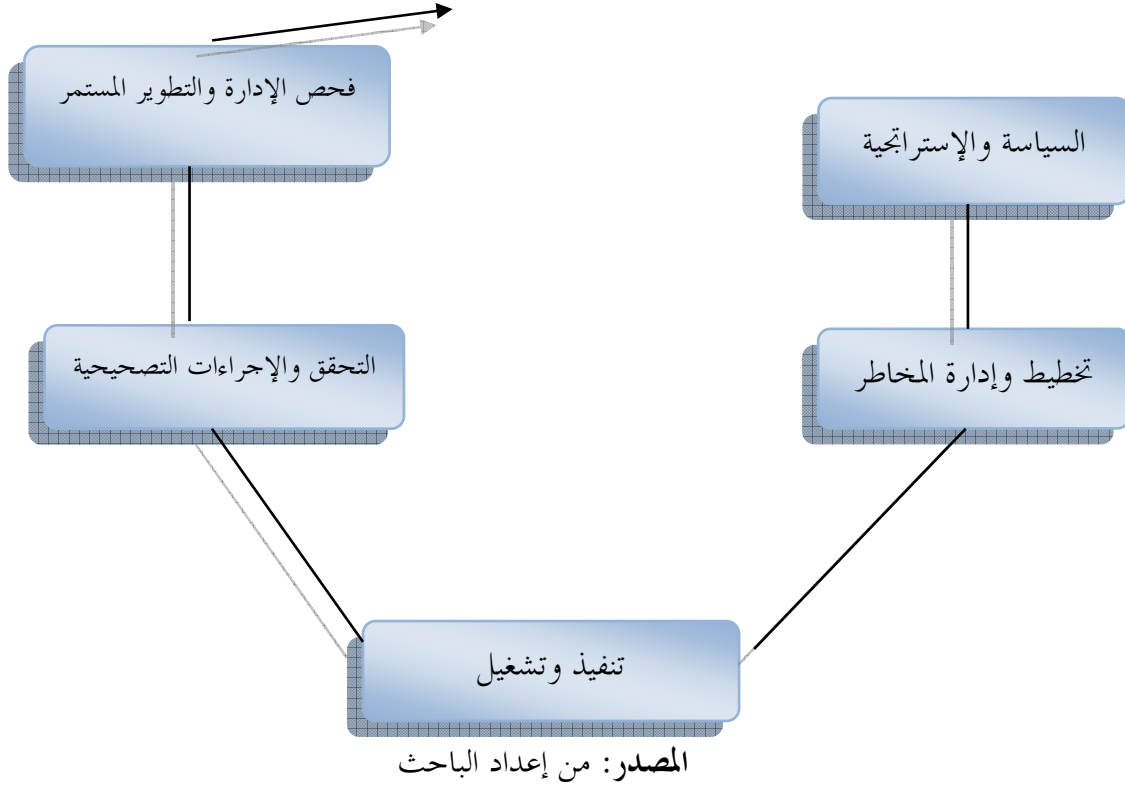
¹ Ibid, p 04.

² Ibid, p 05.

الأهداف تم توصيلها بوضوح وإدخالها، في مرحلة التخطيط للفترة المقبلة، وبالتالي إغلاق حلقة نظام إدارة التنمية المستدامة.¹

وفقا لما سبق ذكره يمكن ان نقوم بالسرد التالي وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 3-8: مراحل نظام إدارة التنمية المستدامة



المصدر: من إعداد الباحث

إن نشاط التدقيق الداخلي جد مساعد في بناء المزيد من العمليات المستدامة وتمكين جميع المؤسسات للتعرف على نحو فعال على إدارة المخاطر الإستراتيجية والتنفيذية وخلق مزايا إستراتيجية من خلال وظائفها متنوعة:²

- تقييم مدى كفاية وفعالية الضوابط لتشمل إدارة المنظمة والعمليات ونظم المعلومات، وتشجيع إدخال تحسينات على نحو مستمر؛
- تقديم الخدمات الاستشارية بشأن برامج الاستدامة؛

¹ Idem.

² Samir Hassan, **Internal Audit and Business sustainability**, EIoD 3rd annual Conference on corporate governance, Audit & Business sustainability, P 07, 18.10.2010, www.eiodqa.eiod.org/.../Internal%20Audit%20and%20Business%20Sustainability1.

- المشاركة في اللجان التي أنشئت من أجل تحقيق الاستدامة أو جوانب الاستدامة بما في ذلك اختبارات الاستدامة في برامج تدقيق النظر في السياسات والإجراءات المحددة لضمان الاستدامة.

كما أشار Hans أيضا أن المدققين الداخليين، لهم فرصة لإظهار قيمة مضافة للمنظمة على نحو مستدام. يمكن أن تلعب أدوارا في ما يلي:

- المساعدة في تصميم / تنفيذ نظام إدارة التنمية المستدامة؛
 - المساعدة في خلق الوعي بالتنمية المستدامة أو تدريب الموظفين؛
 - إجراء تدقيق محدود النطاق التي طلبتها الإدارة العليا؛
 - مراجعة تنفيذ الالتزام؛
 - تقديم المشورة بشأن تعيين المساعدين والمستشارين الخارجيين؛
 - تنسيق أنشطة التدقيق التي تتم من قبل المستشارين الخارجيين.
- يجب على المدققين أن يكون لديهم فهم جيد للمفاهيم التنمية المستدامة وأفضل الممارسات المعروفة في هذه الصناعة. ولتعزيز مصداقيته، يجب أن يأخذ في اعتباره الاستفادة من الخبراء المتخصصين.

6/4/1/3 اثر حوكمة الشركات لتدقيق التنمية المستدامة

باعتبار أن خدمة تدقيق التنمية المستدامة هي اختبار مزاعم الإدارة بشأن مقدرة المؤسسة على الاستدامة فإن آثارها الحوكمية الإيجابية تعتبر أمرا منطقيا لأنها وظيفة رقابية أي أداة لرقابة أصحاب المصلحة على إدارة الشركات. ويمكن بلورة هذا الدور فيما يلي¹:

- تخدم هذه الخدمة أهداف الحوكمة الشاملة بمعنى حوكمة الأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، الأمر الذي يعد علاجا لقصور دور تدقيق الحسابات في دعم حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة؛
- إن اختبار مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة يتضمن رأيا على الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وبالطبع فإن هذه الخدمة تدعم الرقابة الاجتماعية على المؤسسات، وبالتالي تساعد على دعم حوكمة أصحاب المصلحة المهمين مثل المجتمع ونقابات واتحادات العمال؛
- إن اختبار مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة يتضمن رأيا على الأداء البيئي للمؤسسات، تعتبر أمر منطقي في سياق رأيه على الاستدامة نفسها، فإن هذا التقرير يخدم أهداف الحوكمة للشركات، خاصة الشركات الملوثة للبيئة أو التي تمارس نشاطا يفترض أنه ذو تأثير سلبي محتمل على البيئة.

¹ عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 571.

إن مبادرة الإبلاغ العالمية، إذن تقدّم إطار عمل جديد يتناول كيفية إعداد تقارير الاستدامة للشركات، وتكون قد قامت بمساهمة فريدة في تشجيع المؤسسات على توخي الشفافية وزيادة محاسبتها على أنشطة أبعد بكثير من المسائل المالية، وبالتالي فإن القيام بتدقيق التنمية المستدامة سوف يزيد من مصداقية الإفصاح على تقارير التنمية المستدامة وزيادة الحوار مع الأطراف ذات المصلحة بحصولهم على المعلومات وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، وبالتالي فهي تسهل عمل الأطراف ذات المصلحة. فانتهاج سياسة رشيدة والقيام بأداء سليم في مجال التنمية المستدامة للمؤسسات يضمن لهذه الأخيرة سمعة طيبة وإدارة أفضل للمخاطر. ويقوم بتحسين إدارة الشركات بفعالية ويضمن صدقها ومسئولياتها ومحاسبتها.

2/3 تدقيق الأداء الاجتماعي ضمن إطار حوكمة الشركات

أصبحت المؤسسات اليوم مطالبة بتقديم المعلومات الملائمة حول إسهامها ودورها في خدمة المجتمع، باعتبار ذلك مطلباً اجتماعياً، مما أظهر الحاجة إلى تطور خدمة مهنة التدقيق لفحص الأداء الاجتماعي ضمن إطار الأداء الشامل والمستدام إلى جانب أدائها الاقتصادي، وتقديم التقارير الملائمة للأطراف ذات المصلحة، وأن هذا التدقيق له مردود رقابي في مجال حوكمة الشركات خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات التي لها برامج اجتماعية. خاصة وأنه هناك طلب رسمي الآن على الإفصاح عن استدامة المؤسسات مالياً وبيئياً واجتماعياً وأيضاً طلب على تدقيق هذا الإفصاح.

1/2/3 المحاسبة عن الأداء الاجتماعي

1/1/2/3 مفهوم الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

يحتل مفهوم الأداء الاجتماعي في العصر الحديث اهتماماً بارزاً ومتزايداً على كافة الأصعدة، حيث أخذ حيزاً واسعاً من فكر الباحثين والمنظمات المهنية والهيئات العلمية، إضافة إلى التشريعات القانونية لمعظم دول العالم المتقدم والدول النامية. وفي حقيقة الأمر فقد وردت مؤشرات أهمية الأداء الاجتماعي منذ أوائل العشرينيات من هذا القرن حين وضع (Sheldon) أن مسؤولية كل منظمة تتحدد بالدرجة الأولى بأدائها الاجتماعي وما تقدمه من منافع للمجتمع، وأن ذلك هو المعيار الأول لتطويرها واستمراريتها. ثم توالى الأفكار بضرورة إلزام كافة المنظمات مراعاة الجوانب الاجتماعية للبيئة المحيطة بها، والإسهام بشكل فعال في تحسين مختلف مناحي الحياة في مختلف مجتمعاتها والتخلي عن فلسفة تعظيم الربحية الفردية كهدف أساسي ووحيد¹.

¹ حارس كرم العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية - دراسة تطبيقية في مملكة البحرين -، المؤتمر العلمي الرابع الريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، 16/03/2005، ص 05.

2/1/2/3 مفهوم المحاسبة عن الأداء الاجتماعي

لقد تعددت المفاهيم والتعارف الخاصة بالمحاسبة عن الأداء الاجتماعي ولكن التعريف الشامل لها هو "مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات"¹

كما عرفها الكاتب مجيد جاسم الشرع² بأنها " نظام معلومات للقياس والتقرير عن مجموعة الأنشطة التي تضطلع بها المشروعات (الوحدات) التي تفي بالاحتياجات الاجتماعية سواء كانت الاحتياجات لا تعود على الوحدة (المشروع) بفائدة اقتصادية، أو كان الاضطلاع بها اختياريا أو إجباريا ومعرفة المنافع الاجتماعية، ومن هذه الأنشطة سواء داخلية أو خارجية كالبيئة مثلا أو داخلية كالمنافع التي تعود على العاملين وغيرهم بحيث يمكن إجراء موازنة بين التكاليف والمنافع لمعرفة صلاحية استمرار المشروع.

تبرز هذه التعاريف، اهتمام المحاسبة عن الأداء الاجتماعي بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي للمنظمات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم للأداء الاجتماعي لأي مؤسسة من قبل المجتمع.

3/1/2/3 أهمية المحاسبة عن الأداء الاجتماعي

يمكن تحديد أهمية المحاسبة عن الأداء الاجتماعي في النقاط التالية³:

- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي؛
- تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة، وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المنظمة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المنظمة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء منظمات الأعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهرى لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي؛

¹ لعبي هاتو خلف، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، الأكاديمية العربية في الدافرك، بغداد، 2009، ص 09.

² مجيد جاسم الشرع، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، النشر بدعم من البنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار، 2002/2003، ص 51.

³ لعبي هاتو خلف، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها آثار اجتماعية (اثر قرارات المنظمة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد)، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمنظمة مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.

4/1/2/3 الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي

الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي هو الطريقة التي بموجبها تستطيع المنظمة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة لتحقيق ذلك¹.

ويتم الإفصاح عن محاسبة الأداء الاجتماعي بطريقتين هما²:

- الإفصاح عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي من خلال وسائل الصحف والمجلات والتلفزيون وغيرها من وسائل الإعلام؛

- الإفصاح عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي من خلال القوائم المالية وما يرتبط بها من معايير وملاحق مثل خطاب رئيس مجلس الإدارة والإدارة لحملة الأسهم أو في تقرير منفصل يسمى بالتقرير الاجتماعي.

2/2/3 تدقيق الأداء الاجتماعي

هناك عدة مسميات أطلقت على وظيفة التدقيق في المجال الاجتماعي، فنجد اختلاف الباحثين والكتاب في إعطاء وتداول عدة مصطلحات: التدقيق الاجتماعي، تدقيق المسؤولية الاجتماعية، تدقيق الأداء الاجتماعي. وتتبنى الدراسة الحالية مصطلح تدقيق الأداء الاجتماعي باعتباره أكثر شمولاً وتأكيداً على أهمية الأداء الاجتماعي في إطار الأداء الشامل والمستدام للمؤسسة.

1/2/2/3 السياق التاريخي

لم يكن اصطلاح المسؤولية الاجتماعية مستخدماً في الفكر المحاسبي قبل عام 1923م، حيث ورد هذا الاصطلاح لأول مرة عندما تم الإشارة إلى أن مسؤولية أي مؤسسة بالدرجة الأولى هي مسؤولية اجتماعية، وأن بناء أي مؤسسة واستمراريتها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفي مسؤوليتها الاجتماعية عند قيامها بأداء وظائفها

¹ لعبي هاتو خلف، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² احمد أمين السيد، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 90.

المختلفة، ولقد كان من نتيجة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية social responsibility للمؤسسات - وما تبعه من ظهور المحاسبة الاجتماعية social accounting كأداة لقياس الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات وإعداد التقارير والقوائم الاجتماعية - أن نبعت الحاجة إلى إيجاد وسيلة للتحقق وتقييم ذلك الأداء بصورة مستقلة عن الأداء الاقتصادي للمؤسسات ولذلك تضافرت عديد العوامل المطالبة بإيجاد مفهوم جديد للتدقيق تحكمه مجموعة من المعايير لغرض فحص وتقييم الجانب الاجتماعي لأداء المؤسسة، وقد أطلق على ذلك المفهوم اصطلاح التدقيق الاجتماعي.

وقد أجريت في عام 1976م دراسة بهدف تحديد تطور اتجاهات استجابة منظمات الأعمال الأمريكية لمسئوليتها الاجتماعية، وقد أسفرت نتائج الدراسة أن نسبة 90% من مجموع كبريات الشركات الأمريكية تقوم بتعيين مدير مسؤول أو لجنة على مستوى عال لتولي مسؤولية تخطيط وتنفيذ ومتابعة الأداء الاجتماعي للمنظمة. وفي عام 1977م استهدفت دراسة أخرى لقياس مدى إفصاح بعض القطاعات الاقتصادية الأمريكية عن بيانات تعكس أدائها الاجتماعي، وقد أظهرت أن 90% من بين الشركات التي شملتها العينة قد قامت جميعاً بالإفصاح في تقاريرها السنوية عن بيانات تفيد وفاءها في أشكال مختلفة لمسئوليتها الاجتماعية¹.

لذلك نادت الكتابات والأبحاث بضرورة أن تتضمن بعض التقارير المالية المنشورة إلى جانب الأداء الاقتصادي للمنظمة نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعي لها. كما تم التأكد أن وفاء منظمات الأعمال بأداء مسؤوليتها الاجتماعية والتقرير عن نتائج ذلك الأداء الاجتماعي هو في حقيقة الأمر البديل الوحيد المتاح لمنظمات الأعمال لتحقيق أهدافها الاقتصادية التقليدية، على اعتبار أن إعلام أفراد المجتمع بنتائج ذلك الأداء إنما يعني في النهاية خلق نوع من التناغم بين الإيقاع الاقتصادي للمنظمة وبين توقعات المجتمع منها.

2/2/2/3 مفهوم تدقيق الأداء الاجتماعي

هناك عدة تعريفات قدمت لتدقيق الأداء الاجتماعي نذكر منها:

تدقيق الأداء الاجتماعي أنه دراسة منظمة وتقييمية للأداء الاجتماعي للمنشأة الذي يميزه عن الأداء الاقتصادي. وهو عبارة عن فحص ومنظم ومستقل للأساليب والإجراءات المستعملة من قبل المنشآت الاقتصادية المتعلقة بالمجتمع والبيئة آخذين بعين الاعتبار - إذا كان ضرورياً - المظاهر الفنية والإدارية والتنظيمية والقانونية.²

¹ احمد أمين السيد، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² يوسف فرج جهامي، المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن: دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين القانونيين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 12، ع2، 1998، ص 159.

وفي تعريف آخر التدقيق الاجتماعي هو عبارة عن فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات، وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه، ومدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع، ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق.¹

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن عملية تدقيق الأداء الاجتماعي هي:

1. إجراء الفحص الفني المحايد للبيانات المحاسبة الاجتماعية للمنظمة التي تحتويها الدفاتر والسجلات والقوائم وذلك بغرض التحقق من جديتها وصدق ودقة المعلومات التي تعبر عن المسؤولية الاجتماعية التي تلتزم بها المؤسسة؛
2. تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ممثلة في أدائها باعتبارها تمثل مصالح المجتمع في المنظمة أسوة بتقييم الأداء الاقتصادي المالي في ظل التدقيق المالي التقليدي بحيث يتم تركيز الاهتمام على الأنشطة الاجتماعية وتأثيراتها من قبل متطلبات منظمات الأعمال؛
3. يترتب على تدقيق الأداء الاجتماعي إضفاء الثقة على القوائم الاجتماعية التي تمثل مخرجات المحاسبة الاجتماعية. يرى الكاتب محمد سمير الصبان أن تدقيق الأداء الاجتماعي يمثل خدمة مهنية توكيدية تصديقيه تستهدف إبداء مراقب الحسابات لرأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة بشأن الأداء الاجتماعي وفي هذا الصدد يراعى ما يلي²:

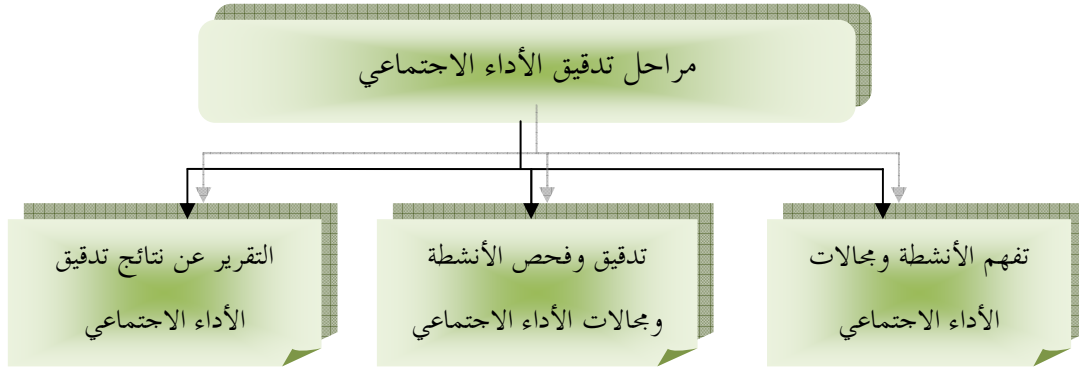
- 1- إن هذا التدقيق له مردود رقابي خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات التي لها برامج اجتماعية
- 2- إن المسؤولية الاجتماعية أحد أضلاع ملف التنمية المستدامة.
- 3- إن هناك طلب على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وهناك طلب على مصداقية هذا الإفصاح ولن تتحقق تلك المصداقية سوى من خلال المراقبة الاجتماعية.
- 4- إن هناك طلب رسمي الآن على الإفصاح عن استدامة المؤسسات ماليا وبيئيا واجتماعيا وأيضا طلب على تدقيق هذا الإفصاح.

وفي الشكل التالي أهم المراحل التي تمر بها عملية تدقيق الأداء الاجتماعي:

¹ محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 262.

² عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الرابع. المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مراجعة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009. ص 32-33.

الشكل رقم 3-9: مراحل تدقيق الأداء الاجتماعي



المصدر: احمد أمين السيد، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 82.

إن ممارسة تدقيق الأداء الاجتماعي داخليا يكون بشكل محدود، ويمكن أن يقوم به المدقق الداخلي بالمؤسسة ضمن عمله المعتاد من زاوية تحقيق الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية للتأكد من صحتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها، أو من زاوية تدقيق دفاتر وسجلات المؤسسة المرتبطة بالنشاط الاجتماعي للتأكد من صحة البيانات التي تتضمنها.

أما الممارسة الفعلية ذات الطبيعة المميزة لتدقيق الأداء الاجتماعي تكون من جهة خارجية عن المؤسسة ويرجع ذلك إلى أسباب عديدة:

- حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة بالنسبة للنشاط الاجتماعي على نتائجها؛
- حتى تساعد إدارة التنظيم ذاتيا على تحديد الرؤية الصحيحة بالنسبة لمسؤوليتها الاجتماعية بعيدا عن أي مؤثرات مادية أو معنوية داخل المؤسسة؛

إن المهمة الأساسية لتدقيق الأداء الاجتماعي هي محاولة لدراسة أداء المؤسسة الأعمال لمسؤوليتها الاجتماعية ومن ثم تحليل هذا الأداء إلى مكونات يمكن التحقق والتثبت منها وإيجاد الطريقة التي تمكنها من قياس هذه المكونات وعليه فإن تدقيق الأداء الاجتماعي يركز على اختبار كفاءة التطبيق لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية نظام داخل المؤسسة ثم إعلام الجهات ذات العلاقة بنتائج هذا الاختبار، ومن أجل التزام مؤسسة الأعمال بأخذ الأهداف الاجتماعية للمجتمع بعين الاعتبار عند تطبيقها لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية زيادة الثقة في كفاءة هذا النظام عند القيام بإجراءات تدقيقه.¹

¹ إياد محمد عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية: دراسة ميدانية (تطبيقية) على فنادق ذات فئات خمس نجوم في الأردن، مذكرة ماجستير جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، قسم المحاسبة، 2008، ص 26.

3/2/2/3 متطلبات تدقيق الأداء الاجتماعي

إن تنفيذ عملية تدقيق الأداء الاجتماعي لأغراض تحقيق الأهداف المرتبطة بها يتوقف على بعض المتطلبات التي تعتبر حجر الزاوية وهي¹:

1. ضرورة توفر مجموعة من الأنشطة الاجتماعية تمارسها المنظمة محل التدقيق، بهدف تحقيق أهداف الأداء الاجتماعي على النحو التالي:

a. أهداف الأداء الاجتماعي تجاه العاملين: تتبلور المسؤولية الاجتماعية من خلال العمل على توفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة من الولاء والانتماء من قبل العاملين تجاه المنظمة.

b. أهداف الأداء الاجتماعي تجاه العملاء: تتبلور تلك المسؤولية الاجتماعية من خلال الالتزام بتوفير كافة الظروف الملائمة لخلق وتعميق حالة من الإشباع والرضا عن السلع والخدمات المقدمة للعملاء، والرضا عن السلع والخدمات المقدمة للعملاء.

c. أهداف الأداء الاجتماعي للمجتمع: تتبلور المسؤولية الاجتماعية من خلال بذل كافة الجهود لتكوين صورة ذهنية طيبة لدى أفراد المجتمع أو تكوين صورة طيبة للمنظمة يقبلها الرأي العام للمجتمع.

d. أهداف الأداء الاجتماعي تجاه الملاك: يتبلور الهدف في حالة ملكية الخاصة في بذل كافة الجهود العائد المناسب على رأس المال المستثمر، أو في حالة الملكية العامة يتمثل الهدف في بذل كافة الجهود لتحقيق ما ترقى إليه الدولة من التدخل في ذلك النشاط.

2. ضرورة توفر نظام للمحاسبة الاجتماعية يهدف أساساً إلى قياس وتوصيل البيانات الخاصة بالنشاط الاجتماعي للمنظمة لمختلف الطوائف الاجتماعية.

3. ضرورة توافر معايير محددة لقياس الأداء الاجتماعي ونصوص تشريعية ملزمة للقياس والتقارير عن نتائج الأداء الاجتماعي.

4. ضرورة وجود أفراد ذوي كفاءة عالية للقيام بالتدقيق الأداء الاجتماعي يتوافر لهم الاستقلال والتأهيل والخبرة اللازمة.

5. أهمية وجود معايير وإجراءات لقياس وتدقيق تلك الأنشطة الاجتماعية، بالإضافة إلى حتمية وجود معايير متفق عليها يمكن على أساسها تقييم تلك الأنشطة للحكم على مدى فعاليتها وكفاءتها.

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 77.

6. ضرورة وجود اهتمام من قبل المجتمع والأطراف المستفيدة والتي تمثل كافة أطراف بيئة الأداء الاجتماعي التي تشير إلى حتمية تدقيق الأداء الاجتماعي، وتمثل تلك الأطراف محل الأداء الاجتماعي في المجموعة الأربعة التالية:

- a. جميع العاملين بالمنظمة بغض النظر عن مواقعهم ونوع وطبيعة عملهم.
- b. جميع العملاء أو الأفراد المستهلكين أو المستفيدين مما تقدمه المنظمة من سلع وخدمات.
- c. أفراد مجتمع المنظمة الذي تعمل فيه.
- d. ملاك المنظمة أو أصحاب رأسمالها سواء أكانت المنظمة مملوكة ملكية خاصة أو عامة.

4/2/2/3 إجراءات الخاصة بتدقيق الأداء الاجتماعي

a. إجراءات فحص الأداء الاجتماعي تجاه العاملين

حيث يتم إتباع الخطوات التالية¹:

- 1- فحص وتدقيق مبالغ الأجور والمرتبات والمكافآت والحوافز والبدلات والمنح والإعانات بهدف التحقق من دفعها وسدادها في المواعيد المقررة، ومن أن ما يحصل عليه العاملون من أجور وما في حكمها في مستوى مناسب حيث يتساوى في نفس الوقت مع متوسط ما يحصل عليه العاملين في المنظمات الأخرى المماثلة؛
- 2- فحص وتدقيق نظم إعانات الوفاة والعجز الكامل والحزئي ومكافآت التقاعد ونظم الإعانات والمعاشات الإضافية بهدف التحقق من مناسبة تلك الأنظمة ومن انتظام صرفها للعاملين المستحقين لها؛
- 3- فحص وتدقيق إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف، ومبالغ ونظم العلاج داخل وخارج المنظمة بهدف التحقق من سلامة بيئة العمل وتوافر سبل الرعاية الطبية والصحية للعاملين؛
- 4- فحص وتدقيق إعداد المتدربين ونظم التدريب داخل وخارج المنظمة والمبالغ المنفقة على التدريب، ومتوسط نصيب الفرد من تلك المبالغ؛
- 5- فحص ودراسة أرقام ومعدلات دوران العمل بالمنظمة ونظم الاتصال (صناديق الشكاوي والاقراضات، ونظم الاجتماعات الدورية، للتحقق من توافر وسائل اتصال فعالة ذات اتجاهين بين العاملين؛
- 6- تدقيق تكاليف بعثات الحج والعمرة والتسهيلات المقدمة للعاملين وإعداد الأفراد ونظم اختيارهم لتلك البعثات والمبالغ الخاصة بتوفير إقامة الشعائر الدينية والمبالغ المنفقة على الندوات للتحقق من تقديم المنظمة لتلك الخدمات بشكل مناسب؛

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 112.

7- تدقيق وفحص المبالغ التي تم إنفاقها على رحلات المصايف والنوادي والحفلات والأنشطة الرياضية وإعداد الأفراد المستفيدين من تلك الأنشطة ونظم الاختيار للتحقق من تقديم المنظمة لتلك الخدمات بشكل مناسب.

b. إجراءات فحص وتدقيق الأداء الاجتماعي تجاه العملاء

يتعين إتباع الخطوات التالية¹:

1- فحص ودراسة وتدقيق نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة للتحقق من مناسبة هامش الربح وعدالة الأسعار المحددة للسلع والخدمات؛

2- فحص ودراسة نظم الضمانات والصيانة والخدمات المقدمة للسلع والخدمات للتحقق من التزام المنظمة بتلك الضمانات وتقديمها للعملاء في الوقت والشكل المناسب؛

3- فحص شكاوي ومقترحات العملاء عن السلع والخدمات المقدمة ودراسة مسبباتها والاطلاع على ما اتخذته الإدارة بشأنها للتحقق من وجود الأمان الكامل عند استخدام السلع والخدمات ومن تلافيها ورضا العملاء عموماً.

4- فحص المبلغ المنفقة على أبحاث ودراسات السوق ودراسة خطط وبرامج الإنتاج للتحقق من بذل المنظمة للجهود اللازمة للارتقاء بمستوى السلع والخدمات وتقديمها في تشكيلات تناسب مع كافة الدخول والأذواق لإشباع رغبات العملاء؛

5- فحص وتدقيق مبالغ الإعلان ومضمونه وبيانه للتحقق من صدق وموضوعية وضروريته في تنشيط المبيعات؛

6- فحص ودراسة نظم التعبئة والتغليف للتحقق من توافر كافة البيانات والمعلومات اللازمة على عبوات تلك السلع بشكل موضوعي وصادق.

c. إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي تجاه المجتمع

حيث يتعين إتباع الخطوات التالية²:

1- فحص وتدقيق مبالغ الهيئات والتبرعات التي قدمتها المنظمة للمؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والاجتماعية بالمجتمع للتحقق من دعم المنظمة لتلك الهيئات؛

2- فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التي وقعت على المنظمة كنتيجة للتخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج بطريقة غير سليمة أو تلويث الهواء أو الماء للتحقق من التزام المنظمة بنصوص القوانين في المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث بكافة أشكاله؛

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 113.

² نفسه، ص 114.

- 3- دراسة وفحص برامج المنظمة وجهودها في حل مشكلات الإسكان والانتقال للتحقق من كفاية ومناسبة الجهود المبذولة في تلك المجالات؛
- 4- دراسة وفحص برامج المنظمة وجهودها في بيان مظاهر ومسببات بعض المشكلات الاجتماعية وسبل الوقاية منها.

d. إجراءات فحص وتدقيق الأداء الاجتماعي اتجاه الملاك

حيث ينبغي إتباع الخطوات التالية¹:

- 1- إجراء كافة الاختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من أن العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً في حدود العائد المناظر في الأنشطة المماثلة؛
- 2- فحص سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من أن المنظمة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات مصطنعة بالأسواق، كما أنها لا تدخل في اتفاقيات سرية بهدف تضخيم معدلات عائد على الاستثمار تزيد على المعدلات المتعارف عليها. أما في ظل الملكية العامة فإن المدقق يتعين عليه التحقق من أن المنظمة قد بذلت كافة الجهود واللازمة لتحقيق الأهداف التي رمت إليها الدولة من التدخل في ذلك النشاط والتي أبرزها ما يلي:
- (a) فحص وتدقيق مدى استفادة الدولة من فائض إيرادات المنظمة، وما توفر من عملات أجنبية لأزمة لدفع خطط التنمية الاجتماعية والاقتصادية بالدولة.
- (b) فحص ما تضيفه المنظمة إلى الدخل القومي في شكل ما تحصل عليه الدولة من عوائد موزعة أو ضرائب وما إلى ذلك
- (c) فحص ما تضيفه المنظمة إلى الناتج القومي للبلاد من قيمة مضافة وما توفره من فرص عمالة على المستوى القومي.

تنتهي عملية تدقيق الأداء الاجتماعي بإعداد التقرير عن العمل الذي قام به المدقق والنتائج التي توصل إليها ورأيه الفني المحايد عما إذا كانت التقارير تعطي صورة صادقة وواضحة عن الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية. وهناك وجهتي نظر فيما يتعلق بتقرير التدقيق الاجتماعي عن التقرير المالي، الأولى: وترى الفصل بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الاجتماعية، وبالتالي فإن لكل نظام تقاريره الخاصة به، أما الثانية: فتري أنه لا يوجد انفصال

¹ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص ص 114-115.

نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الاجتماعية، وبالتالي فإنه يتم إعداد تقارير واحدة تشمل المعلومات المالية والاجتماعية.

ومن وجهة نظرنا نؤيد الرأي الأول وذلك لتبين مدى قيام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية.

5/2/2/3 أهداف تدقيق الأداء الاجتماعي

يمكن بلورة أهداف تدقيق الاداء الاجتماعي في النقاط التالية¹:

1. يسمح للمؤسسة بالاشراف الفعال وتوجيه الاداء، وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية، وفهم تكلفة ومضامين الاثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاطها، للاختيار من بين الاولويات، وتعديل التطبيق في ظل النتائج المستخلصة؛
2. يسمح لجمهور المؤسسة بالتأثير على أدائها وسلوكها والتأثير على سياساتها المستقبلية؛
3. يمكن المؤسسة من التقرير عن أدائها وانجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على اثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها؛
4. يسمح لموالي المؤسسة ومقرضيها وجمهورها (عمالها وعملائها وموظفيها والمجتمع) للحكم على ما إذا كانت المنشأة قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية التي قامت لتحقيقها.

6/2/2/3 تدقيق الاداء الاجتماعي وتدقيق التنمية المستدامة

يمكن الاستفادة من اجراءات تدقيق الاداء الاجتماعي عند التحقق من الأداء الاجتماعي في مجال تدقيق التنمية المستدامة، حيث أن إعداد المعلومات الاجتماعية والتحقق من تلك المعلومات لا تختلف عن الاجراءات المستخدمة في إعداد وتدقيق الاداء الاجتماعي في مجال تدقيق التنمية المستدامة، ومن ثم يمكن استخدام تلك الاجراءات في التحقق من مؤشرات الأداء الاجتماعي في مجال تدقيق التنمية المستدامة.

إلا أن هناك صعوبات بشأن تقييم الاداء الاجتماعي للتنمية المستدامة، وذلك لصعوبة وضع معايير مقبولة لتقييم امور اجتماعية معينة مثل خدمة المجتمع المحيط بالمؤسسة والعلاقات مع الموردين والمستهلكين، ويعتبر ذلك سبب في عدم وجود معايير مقبولة قبولا عاما لتدقيق التنمية المستدامة في مجملها حتى الان².

3/2/3 أثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء الاجتماعي

يساهم تدقيق الأداء الاجتماعي إيجابا في زيادة مصداقية وإمكانية الاعتماد على الإفصاح الاجتماعي، أو زيادة مصداقية المحتوى المعلوماتي لهذا الإفصاح. وهذا من شأنه أن يساهم إيجابا في تفعيل آلية الشفافية والإفصاح

¹ صالح العقدة، يوسف سعادة، مدى أدراك المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي، 09.05.2010.

² عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، الجزء الثالث، ص 561.

كأحد أهم آليات حوكمة الشركات، خاصة في مجال الشفافية والتي تعكس إفصاح الشركات عن سياستها الاجتماعية.

وباعتبار أن التدقيق بصفة عامة أداة للرقابة، فإن تدقيق الأداء الاجتماعي أيضا أداة للرقابة الاجتماعية، وهي الرقابة التي تستهدف ضمان تحقيق المؤسسات للأهداف الاجتماعية، وبالتالي فهو يساعد أصحاب المصلحة في مراقبة الأداء الاجتماعي لمجلس الإدارة، وهي من أهم آليات حوكمة الشركات خاصة وان هناك الآن طلب رسمي الآن على التقرير والإفصاح عن الأمور الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وطلب على تدقيق هذا الإفصاح كما سبقت الإشارة.

3/3 تدقيق الأداء البيئي ضمن إطار حوكمة الشركات

خلال السبعينات وبداية الثمانينات اتجهت الجهود نحو قياس الأداء البيئي ضمن تدقيق الأداء الاجتماعي سواء أكان داخل القوائم المالية أو في تقارير منفصلة، ويشير ذلك أن الأداء البيئي كان يتم قياسه والإفصاح عنه ضمن إطار محاسبة الأداء الاجتماعي، وكان يتم التحقق منه ضمن أداء عملية التدقيق الاجتماعي، إلا أنه في الثمانينات وبداية التسعينات خاصة في ضوء الاهتمام بالمشاكل البيئية ذات العلاقة الوثيقة بالتنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية، ونتيجة لنمو الوعي البيئي وتزايد الاهتمام بالمحافظة وحماية الموارد البيئية كانت البدايات الحقيقية لتدقيق الأداء البيئي بالاعتباره احد محاور الرئيسية لتحسين الأداء البيئي للتنمية المستدامة، وخدمة تدقيق الأداء البيئي لها دور رقابي في مجال حوكمة الشركات سواء من خلال توسيع دور التدقيق الرقابي أو من خلال إرساء مبادئ حوكمة الشركات و باعتباره أحد أركان تدقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية.

1/3/3 المحاسبة عن الأداء البيئي

نظرا لأهمية البيئة وضرورة حمايتها وتنميتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة، ازداد اهتمام المؤسسة بأدائها البيئي. وبالتالي فإنه من الضروري أن تتبنى إدارة المؤسسة البرامج التي تمكنها من الرقابة على أدائها البيئي. الأمر الذي أدى إلى ازدياد الاهتمام بنظام محاسبة الأداء البيئي، التي تعتبر مصدر رئيسي لتوفير المعلومات المرتبطة بأنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

1/1/3/3 مفهوم الأداء البيئي للتنمية المستدامة

على الرغم من أن القوانين والتشريعات تنص أو تتطلب بشكل أو بآخر على ضرورة التزام المؤسسات باتجاه البيئة التي تعمل فيها، فقد تأخر الاهتمام من جانب مختلف المؤسسات بالأداء البيئي، لأن إدارة المؤسسات لم يكن لديها الإحساس الكافي للاضطلاع بمسؤوليتها البيئية، وعلى ذلك كان الاتجاه نحو التنمية المستدامة التي تركز على

الإدارة الواعية للبيئة فيما يتعلق بالموارد والإمكانات البيئية المتاحة التي تتعرض للتدهور وسوء الاستخدام. حيث تعتمد الإدارة الواعية للبيئة على تبني مفهوم الأداء البيئي، الذي ينصرف إلى الوفاء بالالتزامات البيئية التي تحددها القوانين والأنظمة والسياسات البيئية، ويتضمن الأداء البيئي أن تعمل المنشأة بطريقة مسؤولة تجاه حماية الكائنات الحية الاستخدام الكفء للموارد، تقليل النفايات والتخلص منها، الاستخدام الملائم للطاقة، تقليل المخاطر، الخسائر والتغطية التأمينية، الإدارة البيئية، الإفصاح البيئي، أهمية تحقيق الكفاءة البيئية eco-efficiency. بمعنى الاضطلاع الدقيق بالأنشطة البيئية والتقدير الكفء للالتزامات البيئية.¹

أما بالنسبة إلى lilly scheibe فيشمل الأداء البيئي: " كل تصرفات المنظمة إتجاه البيئة بغض النظر عن قابليتها أو عدم قابليتها للقياس، وبغض النظر أيضا عن تأثيرها عليه أو عدمه، أي أن الأداء البيئي هو كل تأثير على البيئة سواء أكان ذلك إيجابيا أو سلبيا"²

2/1/3/3 مفهوم المحاسبة عن الأداء البيئي

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة، نتيجة الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها، وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها³:

أ. المحاسبة الخضراء. ب. المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة. ج. المحاسبة البيئية والاقتصادية.

وأياً كانت التسمية فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها المؤسسات للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً مبدأً (من يلوث يدفع).

¹ السيد احمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 286.
² عثمان حسن عثمان. دور إدارة البيئة في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية. مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة. جامعة فرحات عباس، سطيف. 08/07، 2008، ص 526.
³ خليل إبراهيم رجب، زياد هاشم يحيى، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، ص 07، 03.09.2010.

3/1/3/3 أهمية المحاسبة عن الأداء البيئي

المحاسبة عن الأداء البيئي نظام للمعلومات يستهدف جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للمؤسسة، لإنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب ذات المصلحة بالمؤسسة، خاصة الملاك والمستثمرون المحتملون وجهات الرقابة الرسمية والدائنون ونقابات العمال، وتفيد المعلومات المحاسبية البيئية في مساءلة المؤسسة اجتماعياً، فمن حق المجتمع الذي أمدّها بالأموال أن لا تسبب هذه المؤسسة ضرراً له بتلويث البيئة، ومن حق المجتمع مساءلة إدارة المؤسسة عن هذا الضرر إن وقع، ومراقبة أدائها لمسئولياتها نحو الحفاظ على البيئة من التلوث، واتخاذ الإجراءات الكافية، وإتباع الآليات المناسبة، لإزالة هذا التلوث إن حدث، ولذلك فإن المعلومات المحاسبية البيئية في غاية الأهمية لإتمام المساءلة الاجتماعية لإدارة المؤسسة.¹

ويمكن تلخيص إستخدامات أهمية ومنافع محاسبة الأداء البيئي في الشكل التالي:

¹ عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 106.

الشكل رقم 3-10: إستخدامات ومنافع المحاسبة عن الأداء البيئي



المصدر: هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم الى الملتقى العلمي الدولي السنوي بعنوان أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، 19/17 افريل 2006، ص 13.

4/1/3/3 الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي

يعرف الإفصاح البيئي على أنه مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل، ويأخذ الإفصاح عن بنود المعلومات البيئية العديد من الأشكال مثل: البيانات الوصفية، الوقائع، الأرقام والملاحظات بالقوائم المالية. ويعتبر الإفصاح البيئي مؤشرا على ما إذا كانت المؤسسات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، كما يعتبر الإفصاح البيئي مهما

لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها.

يشمل الإفصاح على ما يلي:

1- الإفصاح عن السياسات والأنشطة البيئية؛

2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بقضايا البيئة؛

3- الإفصاح عن التكاليف والمطلوبات البيئية بالمبالغ.

يمكن أن يقدم الإفصاح في إيضاحات حول البيانات المالية أو في جزء منفصل خارج البيانات المالية، وهذا الكشف يمكن مستخدمي المعلومات من تقييم توقعات الشركة في الوقت الحاضر وفي المستقبل فيما يخص الأداء البيئي على الوضع المالي للمؤسسة، وتعطي المستفيد صورة واضحة وتكون بمثابة الإعلان عن تكاليف حماية البيئة، كما أنها تهيئ الحافز للإدارة عن المسؤولية التي تحملتها اتجاه المجتمع والبيئة، فضلا عن إعطاء صورة لمستخدمي الكشوفات لتقدير الموقف الحقيقي للإدارة تجاه القضايا البيئية¹.

ففي دراسة قام بها البنك الدولي لرد فعل في الأسواق المالية في الأرجنتين والشيلي والفلبين والمكسيك، وأثر الأداء البيئي عليها، وأظهر تقرير البنك أن سعر السهم في هذه البلدان ارتفع بمعدل 20% عندما تم الاعتراف بالأداء البيئي الجيد للشركات المصدرة للأسهم، وأنه ينخفض بمعدل 15% استجابة لشكاوي المواطنين المتضررين من التلوث، وانتهى تقرير البنك الدولي إلى أن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي يمكن أن يؤثر بصورة مباشرة على أداء الشركات وقدرتها على تحقيق الأرباح وسمعتها من خلال الأسواق المالية².

2/3/3 تدقيق الأداء البيئي

حيث يتضمن أدب التدقيق عددا من المصطلحات لوصف انعكاس المؤثرات البيئية على مجال التدقيق، ومن هذه المصطلحات: المراجعة البيئية، ومراجعة الأداء البيئي، والمراجعة الخضراء، ومراجعة الالتزامات البيئية، والمراجعة التنبؤية وتتبنى الدراسة الحالية مصطلح تدقيق الأداء البيئي باعتباره أكثر شمولاً وتأكيداً على أهمية الأداء البيئي في إطار الأداء الشامل والمستدام للمؤسسة.

¹ بن افرج زويينة، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسير والعلوم التجارية، 11/10 نوفمبر، 2008، ص 05.

² بالرفقي تيجاني، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة. جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07، 2008، ص 350.

1/2/3/3 السياق التاريخي لتدقيق الأداء البيئي

يرجع تاريخ تطور تدقيق الأداء البيئي إلى بداية الثمانينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أدى حصول الحوادث البيئية إلى تعرض بعض الشركات الصناعية هناك إلى دفع غرامات وتعويضات هائلة نتيجة للمسؤولية عن الأضرار التي نشأت من تلك الحوادث. ولقد أظهرت تلك الأحداث الحاجة إلى آلية داخلية تضمن عدم تكرار حدوث تلك الحوادث، كما تضمن أن النظم المطبقة داخل تلك المؤسسات وكل الإجراءات والوسائل المستخدمة سوف تؤدي إلى التوافق مع التشريعات البيئية القائمة. ولقد تشابه ذلك مع الآليات المستخدمة بالفعل كالتدقيق المالي داخل المؤسسات أو ما يعرف أحيانا بالتدقيق الداخلي. لذا فقد أطلقت تسمية التدقيق البيئي أسوة بالتدقيق أو المراجعة المالية، ثم اخذ هذا المفهوم في التطور والانتشار¹.

2/2/3/3 مفهوم تدقيق الأداء البيئي

فيما يلي بعض التعاريف المقدمة لتدقيق الأداء البيئي بشكل عام:

- ✓ فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الادارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الادارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها.²
- ✓ تعريف وكالة حماية البيئة EPA حيث تم تعريف تدقيق الأداء البيئي بأنه عبارة عن " عملية فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات القانونية للعمليات الإنتاجية، وما يرتبط منها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها"³.
- ✓ تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي The commission of the european communités تبنت تلك اللجنة برنامج للإدارة والمراجعة EMAS أقر حتمية قيام المؤسسات عمل تدقيق بيئي ونشر نتائجها في صورة قائمة بيئية يتم التصديق عليها عن طريق مدققين معتمدين وتضمن ذلك البرنامج تدقيق الأداء البيئي على أنه عبارة عن: " عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن القضايا البيئية الهامة والملائمة"⁴.

¹ إبراهيم عبد الجليل السيد، مرجع سبق ذكره، ص 426 .

² جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 433.

³ أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، مرجع سبق ذكره، ص 134.

⁴ جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص 530.

✓ تعريف الغرفة الدولية التجارية (ICC) تم تعريف تدقيق الأداء البيئي بأنه عبارة عن: " أداة إدارية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية"¹.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن تدقيق الأداء البيئي إما أن يتم من طرف المؤسسة وذلك بالاعتماد على قسم التدقيق الداخلي في المؤسسة لأنجازها، وإما بواسطة جهة خارجية مستقلة، وذلك بالاستعانة بالمدققين الخارجيين. وبالتالي فإن تدقيق الأداء البيئي قد يكون تدقيقاً داخلياً تستخدم نتائجه لأغراض إدارة المؤسسة، أو قد يكون تدقيقاً خارجياً تستخدم نتائجه لأغراض جهات أخرى.

4/3/2/3 أنواع تدقيق الأداء البيئي

جميع أنواع تدقيق الأداء البيئي يمكن أن تصنف إلى سبعة أنواع، بحيث يمكن أن تؤدي كالتدقيق الداخلي أو بواسطة منظمات خارجية متخصصة أو بواسطة مدققون خارجيون، وأياً كان القائم بالتدقيق فإن التصنيف ينطوي على ما يلي²:

- أ- تدقيق الالتزام: وهي تحديد ما إذا كانت الأنشطة والعمليات تتم في نطاق القيود القانونية التي تفرضها التشريعات وهي تنطوي على تقييم مفصل للعمليات الماضية والحالية والمخططة، وهذا التصنيف يتضمن ثلاثة أنشطة
- تقييم أولي يستخدم لتوجيه النظر نحو مجالات المشاكل المحتملة والتي يجب أن تكون بصفة خاصة موضع اهتمام نشاط التدقيق في المستقبل؛
- فحص بيئي وتقييم مواقع يتم القيام به إذا ما أظهرت المرحلة السابقة أن هناك مخاطر تلوث وعدم توافق وهذا النشاط يتضمن تفسير التحليل الفني.
- ب- تدقيق نظام إدارة البيئة: ويركز على الأنظمة القائمة للتأكد من أنها تعمل بطريقة ملائمة لإدارة الأخطار البيئية المستقبلية؛

¹ كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدام للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 7/8 أفريل 2008، ص 601.

² كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 456-457.

ج- تدقيق اقتناء الممتلكات: وتركز على تقييم الالتزامات البيئية المحتملة المرتبطة بعملية الاقتناء أو الحيازة والتي قد تزيد عن القيمة السوقية للأصل بسبب تلويثه للبيئة. هناك أدوات لإدارة المخاطر يمكن أن تستخدمها البنوك ومشتري الأراضي، ووكالات الإقراض وأي تنظيم يشتري أراضي بتسهيلات أو يقبلها كهبة أو تبرع.

د- تدقيق مستودعات المعالجة وسهولة التخلص: وهي تتضمن تعقب المواد الضارة حيث يجب تعقبها من لحظة نشأتها حتى التخلص منها. وكل ملاك هذه المواد مسؤولون عنها كما أن المسؤولية تحمل أيضا للمالك والمستأجر والمدير والمقرض.

هـ- تدقيق منع التلوث: وهي تنطوي على تقييم للعمليات يخدم في تحديد فرص تقليل النفايات والمخلفات إلى حدها الأدنى، ومنع التلوث في منبعه بدلا من الرقابة عند نهاية العملية.

و- تدقيق الالتزامات البيئية المحتملة: وهي تنطوي على فحص قانوني في تحديد قيم الالتزامات المحملة والمرتبطة بمسائل بيئية محددة، وذلك مع التقرير عن هذه الالتزامات.

ز- تدقيق المنتج: وهي تنطوي على تقييم عملية الانتاج وذلك بهدف توفير قدر من التأكد بأن المنتج متوافق مع القيود المحددة ومع الاهتمامات البيئية الحساسة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأنواع من التدقيق للأداء البيئي لا تؤدي كلها مرة واحدة بواسطة المدقق الداخلي أو الخارجي، ولكن يمكن أن تؤدي بصورة فردية أو بمزيج منها.

4/2/3/3 مجال عمل تدقيق الأداء البيئي الداخلي والخارجي

1/4/2/3/3 تدقيق الأداء البيئي الداخلي

يعد هذا النوع من عناصر نظام التدقيق داخل المنظمة، يهتم بتدقيق أنشطة المؤسسة خلال فترات زمنية محددة تسمى بفترة التدقيق حيث تكون أقل من ثلاثة سنوات، يقوم بهذه العملية مجموعة من الأفراد يشتغلون داخل المؤسسة، ومن أجل توافر الموضوعية والخلو من التحيز، فإن هؤلاء الأفراد يشترط فيهم أن يكونوا مستقلين وحياديين عن الموضوع والأنشطة محل التدقيق، كما يشترط في هؤلاء الأفراد كذلك - سواء على المستوى الفردي أو الجماعي - المعرفة والمهارات، التي تكون مطلوبة لأداء هذا العمل.¹

وتدقيق الأداء البيئي الداخلي يمكن أن يغطي المجالات التالية:²

- تدقيق الالتزام: compliance audit وذلك للتحقق من الالتزام البيئي داخل الوحدة بالسياسات الموضوعية والقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات هذا الأداء.

¹ كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، مرجع سبق ذكره، ص 602-603.

² كمال خليفة أبو زيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 455.

- تدقيق نظام الإدارة البيئية: وذلك للوقوف على الكيفية التي يعمل بها نظام إدارة البيئية بالمؤسسة، خاصة وأنه من الملاحظ أن العديد من الهيئات والسلطات العاملة في مجال حماية البيئة تلقي باللوم على أنظمة الإدارة البيئية في حالة الفشل البيئي، ومن أمثلة هذا المجال تدقيق إدارة المخلفات والنفايات الناتجة عن نشاط المؤسسة.
- تدقيق عملية المحاسبة البيئية: وذلك للتحقق من سلامة القياس والإفصاح للآثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاساتها على القوائم المالية المنشورة.

2/4/2/3/3 تدقيق (التحقق) الأداء البيئي الخارجي

سبق القول بأن كافة المؤسسات تقوم بالتقرير عن المعلومات البيئية يمكن أن يتم نشرها سواء في تقاريرها السنوية أو في تقرير منفصلة، وقد سبق الإشارة أيضا بأن المعلومات البيئية يمكن أن يتم نشرها في تقرير بيئية واجتماعية أو تقرير الاستدامة. والجدير بالملاحظة أيضا فإن عدد المؤسسات تختار أن تكون لديها معلومات بيئية مدققة أو تم التحقق منها *verified or audited*. ذلك التدقيق أو التحقق يعتبر اختياريا وليس إلزاميا، حيث أنه غير مرتبط بالمتطلبات القانونية أو التشريعات أو مع تلك المتعلقة بمعايير أو خطط بالايزو 14001. إن الايزوا 14001 يتطلب من المسجلين أن يقوم بنشر سياستهم البيئية، إلا أنها لم تتطلب أي افصاحات أخرى. كما أنها لم تتطلب أن يتم التحقق من وتدقيق تلك المعلومات البيئية التي يتم التقرير عليها خارجيا. علاوة على ذلك تتطلب من المسجلين أن يكون لديهم نظام إدارة بيئية EMS يتم تدقيقه والتحقق منه خارجيا. ويتناقض ذلك مع نظام الإدارة والتدقيق الأوربي EMAS الذي يتطلب من المسجلين أن يقوموا بنشر قوائم بيئية يتم تدقيقها سنويا، وأيضا يكون لديهم برنامج مراجعة Audit Programme على نظام الإدارة البيئي وكافة العناصر الأخرى الخاصة بالتسجيل يتم تدقيقها في فترة لا تزيد عن 36 شهرا، وجدير بالذكر فان الآلية الخاصة بالمتابعة والرقابة على الأداء البيئي - بمعنى آخر التدقيق البيئي - تعتبر احد عناصر نظام الإدارة البيئية.¹

وتجدر الإشارة إلى أن سلسلة معايير الإيزو وضعت مجموعة من عشرين معيارا في مجال الإدارة البيئية وفي ما يتعلق بتدقيق الأداء البيئي فقد تضمنت ثلاثة معايير يتعين تطبيقها وهي:²

1- ايزو 14011- إرشادات لتدقيق الأداء البيئي: إجراءات تدقيق الجزء الاول: تدقيق أنظمة الإدارة البيئية

.EMS

2- ايزو 14011 - إرشادات لتدقيق الأداء البيئي: إجراءات تدقيق الجزء الثاني: تدقيق الالتزام C A.

¹ أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التاكد، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص 568 .

² نفسه، ص 522.

3 - ايزو 14011- إرشادات تدقيق الأداء البيئي: إجراءات تدقيق الجزء الثالث: تدقيق القوائم البيئية.

إلا أنه هناك عدة صعوبات في تكتنف هذا النوع من التدقيق وهذا من خلال ثلاثة عوامل رئيسية هي على وجه التحديد كما يلي:

- 1- نقص المعايير والمقاييس المقبولة بصفة عامة لأغراض التقرير البيئي؛
- 2- غياب مؤشرات الأداء الكمية المقبولة عموماً وبسبب الطبيعة الذاتية والتنوع لكثير من المعلومات التي يتم تضمينها في تلك التقارير؛
- 3- نقص معايير التحقق المقبولة بوجه عام أو معايير التأكد والغياب العام لأدلة الإثبات الحاسمة. والجدول الموالي يبين لنا مزايا وقيود عملية تدقيق الأداء البيئي الداخلي والخارجي:

الجدول رقم 3-5: مزايا وقيود تدقيق الأداء البيئي

التدقيق والتحقق الخارجي	تدقيق الأداء البيئي الداخلي
المزايا	
<p>1- صورة او شهرة معززة للشركة؛</p> <p>2- مصداقية معززة للمعلومات البيئية والمالية المنشورة؛</p> <p>3- مخاطر منخفضة للفحوصات القانونية المرتبطة بالأمور البيئية؛</p> <p>4- مخاطر منخفضة للتقاضي ضد التضليل عن طريق مستخدمي المعلومات البيئية المنشورة؛</p> <p>5- قرارات استثمارية محسنة عن طريق المستثمرين والدعم المحتمل المتزايد؛</p> <p>6- تحسينات في نظم الإدارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية ونظم التقرير.</p>	<p>1- تجنب (تدنية) الالتزامات ذات الصلة بالبيئة؛</p> <p>2- عمليات تشغيلية أكثر كفاءة (وفورات التكلفة)؛</p> <p>3- أقساط تأمين منخفضة؛</p> <p>4- قرارات إدارية محسنة تؤدي إلى تعزيز الأداء المالي والبيئي</p> <p>5- إدارة بيئية محسنة وتعزيز حماية البيئة؛</p> <p>6- إدارة محسنة المخاطر؛</p> <p>7- الوفاء بالمتطلبات العميل وعلاقات معززة مع العميل؛</p> <p>8- صورة او شهرة معززة للشركة.</p>
القيود	
<p>1- نتائج معاكسة محتملة للتقرير عن المعلومات البيئية؛</p> <p>2- غياب معايير مقبولة ومتعارف عليها للتقرير والتحقق البيئي؛</p> <p>3- تكاليف مرتفعة لإنتاج التقارير البيئية وإخضاعها للتدقيق.</p>	<p>1- موارد مطلوبة لتطوير وتنفيذ والحفاظ ببرنامج تدقيق الأداء البيئي؛</p> <p>2- التسوية الذي يحدث في التسهيلات محل التدقيق؛</p> <p>3- نتائج معاكسة للتدقيق التي لا تغطي انتهاكات المتطلبات القانونية البيئية.</p>

المصدر: أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، مرجع سبق ذكره، ص 591.

5/2/3/3 معايير التدقيق الدولية وتدقيق التنمية المستدامة

يمكن الاستفادة من معايير التدقيق الدولي أو تطويعها بما يخدم مجال تدقيق التنمية المستدامة، وفي هذا الصدد يجب الإشارة إلى قائمة الممارسات رقم 1010 (IAPS,1010) الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان مراعاة الأمور البيئية (كأحد أبعاد التنمية المستدامة) عند تدقيق القوائم المالية¹. والهدف من هذه القائمة هو تقديم إرشادات لمساعدة مراقب الحسابات على تطبيق المعايير الدولية في ظل الحالات التي تكون فيها الأمور البيئية لها أهميتها في القوائم المالية للمؤسسات، وبالتالي فهذه القائمة لا تهدف إلى إرساء مبادئ جديدة أو إجراءات رئيسية جديدة.

ووفقاً لهذه القائمة، فإن الأمور البيئية أصبحت أكثر جوهرية لما لها من تأثير جوهري محتمل على القوائم المالية، ومن ثم فإن الإدارة أصبحت مسؤولة عن الاعتراف، القياس والإفصاح عن الأمور البيئية، وفي حالة ما إذا كانت الأمور البيئية مهمة للمؤسسة، فإنه من المحتمل أن يكون هناك خطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية ينشأ من مثل هذه الأمور، وفي مثل هذه الحالات فإن مراقب الحسابات في حاجة إلى الإهتمام بالأمور البيئية عند تدقيقه للقوائم المالية.

وحيث أن الأمور البيئية قد تكون معقدة في كثير من الأحيان، فإنها تحتاج إلى إهتمام إضافي من مراقبي الحسابات، وتقدم هذه القائمة مساعدة عملية لمراقبي الحسابات من وضع إرشادات لمراقبي الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية، بخصوص الأمور البيئية من حيث طبيعة، توقيت ومدى الإجراءات وخصوصاً فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية²:

- معرفة طبيعة عمل المؤسسة (المعيار الدولي للتدقيق 310 " معرفة طبيعة عمل المؤسسة"؛
- تقدير المخاطر والرقابة الداخلية (المعيار الدولي للتدقيق 400 " تقدير المخاطر والرقابة الداخلية"؛
- مراعاة القوانين والأنظمة (المعيار الدولي للتدقيق 250 " مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية"؛
- الإجراءات الجوهرية الأخرى (المعيار الدولي للتدقيق 260 " الاستفادة من عمل خبير " وبعض المعايير الأخرى).

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، الجزء الثالث، ص 556.

² طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث، تقارير المراجع والمجالات الخاصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 717 .

خلاصة القول يمكن الاستفادة من معايير التدقيق الدولي عند التحقق من الأداء المالي والأداء البيئي في مجال تدقيق التنمية المستدامة، حيث أن معايير إعداد المعلومات المالية والتحقق من تلك المعلومات لا تختلف عن المعايير المستخدمة في إعداد وتدقيق القوائم المالية، ومن ثم يمكن استخدام معايير التدقيق الدولي في التحقق من مؤشرات الأداء المالي والبيئي في مجال تدقيق التنمية المستدامة.

كما أنه يمكن الاستفادة أيضا من معايير التدقيق الدولي عند التحقق من الأداء البيئي في مجال تدقيق التنمية المستدامة وذلك على النحو التالي¹:

– **الإستفادة من المعيار الدولي للتدقيق رقم 315:** وفقا لهذا المعيار فإن مراقب الحسابات مطالب بالحصول على معرفة كافية ببيئة نشاط العميل، ومن ثم فإن مراقب الحسابات مطالب بأن يلم بالمتطلبات والمشاكل البيئية المحيطة بالمشروع والتي يكون لها أثر على القوائم المالية للمشروع، كذلك على مراقب الحسابات أن يلم تماما بطبيعة الصناعة التي يعمل بها المشروع، فهناك صناعات معينة بطبيعتها تتميز بارتفاع الخطر البيئي بها مثل صناعة الكيماويات البترول التعدين. ويجب على مراقب الحسابات أن يربط الخطر البيئي بالخطر المتلازم والذي يؤدي الى وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية للمشروع نتيجة علاقة المشروع بالبيئة، ومن أمثلة الخطر البيئي، خطر تكاليف الالتزام أو خطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

– **إرشادات للمعيار الدولي رقم 580:** يجب أن يحصل مراقب الحسابات على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول الأمور البيئية الجوهرية، حيث قد تكون معظم الأدلة المتوفرة لمراقب الحسابات والمتعلقة بالأمور البيئية مقنعة وليست حاسمة.

– **الإستفادة من الخبراء البيئيين وفقا للمعيار الدولي رقم 620:** يجب على مراقب الحسابات مناقشة هؤلاء الخبراء مما يزيد من قدرته على فهم طبيعة، مجال، هدف، وحدود تقديرات وتقارير الخبراء ومن الضروري أيضا لمراقب الحسابات أن يناقش الافتراضات والطرق والإجراءات ومصادر المعلومات المستخدمة من قبل الخبراء، وقد يحتاج مراقب الحسابات إلى تكليف خبير آخر لدراسة عمل الخبراء البيئيين بالمؤسسة أو لتطبيق إجراءات إضافية.

– **إرشادات المعيار الدولي رقم 250:** يجب على مراقب الحسابات إعمال الشك المهني بحيث يجب عليه أن يستفسر عن مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية، بحيث يؤدي عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، الجزء الثالث، ص ص 560-561.

البيئية إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، ولأغراض تخطيط التدقيق فإن على مراقب الحسابات الإلمام بالتشريعات البيئية ودراسة أثر الخروج عليها على تحريف القوائم المالية.

- **تخطيط إجراءات التخطيط وفقا للمعيار الدولي رقم 300:** فإن على مراقب الحسابات يجب أن يعتمد على تقديره متضمنا الخطر البيئي وخطر الرقابة، عند تحديد ومدى توقيت وطبيعة الإجراءات الجوهرية للتدقيق، لتخفيض خطر عدم إكتشاف وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لمستوى مقبول.

3/3/3 أثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء البيئي

لا شك أن الدور الإيجابي للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات أصبح مجالاً للإهتمام المهني والعلمي والأكاديمي والعملي، وتكاد تجمع الكتابات في هذا المجال على أهمية تدقيق الأداء البيئي في تفعيل حوكمة الشركات. وفي ما يلي أهم إسهاماتها:¹

1/3/3/3 مصداقية الإفصاح البيئي

يساهم تدقيق الأداء البيئي إيجاباً في زيادة مصداقية وإمكانية الاعتماد على الإفصاح البيئي، أو بعبارة أخرى زيادة مصداقية المحتوى المعلوماتي لهذا الإفصاح. وهذا من شأنه أن يساهم إيجاباً في تفعيل آلية الشفافية والإفصاح كأحد أهم آليات حوكمة الشركات، خاصة في مجال الشفافية البيئية والتي تعكس إفصاح الشركات الملوثة للبيئة عن أدائها البيئي.

2/3/3/3 تفعيل الرقابة البيئية

يُعتبر أن التدقيق بصفة عامة أداة للرقابة فإن تدقيق الأداء البيئي أيضاً أداة للرقابة البيئية، وهي الرقابة التي تستهدف ضمان تحقيق الشركات للأهداف البيئية، وكون تدقيق الأداء البيئي أداة للرقابة البيئية فإنها تساعد أصحاب المصلحة في مراقبة الأداء البيئي لمجلس الإدارة من ناحية، وتعمل على إشاعة التوازن بين مصالحهم جميعاً من ناحية أخرى، وهي من أهم آليات حوكمة الشركات.

3/3/3/3 أثر الإفصاح البيئي على أسعار الأسهم

من المتفق عليه محاسبياً أن هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح عن المعلومات البيئية وأسعار الأسهم في البورصة. ولكن هذه العلاقة التأثيرية مشروطة بمصداقية تلك المعلومات، وهي خاصية يوفرها تدقيق الأداء البيئي

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، الجزء الثالث، ص ص 386-387.

وعندئذ يساهم تدقيق الأداء البيئي في الحفاظ على مصالح حملة الأسهم، وهي واحدة من أهم آليات حوكمة الشركات.

4/3/3/3 زيادة مساحة التدقيق الحوكمي

إذا كان هناك اتفاق مهني وأكاديمي على دور التدقيق المالي في حوكمة الشركات، فإن تدقيق الأداء البيئي الخارجي يساهم إيجاباً في توسيع هذا الدور للأسباب التالية:

- أ- أن تدقيق الأداء البيئي يتغلب على كثير من عيوب التدقيق المالي للشركات الملوثة للبيئة؛
- ب- أن تدقيق الأداء البيئي يحتاج بالضرورة إلى تقييم نظم الإدارة البيئية؛
- ج- أن تدقيق الأداء البيئي أداة للرقابة البيئية؛
- د- أن تدقيق الأداء البيئي احد أركان تدقيق إستدامة الشركات؛
- هـ- أن تدقيق الأداء البيئي مدخل لتفعيل التوكيد المهني.

4/3/3 إطار مقترح لتدقيق التنمية المستدامة

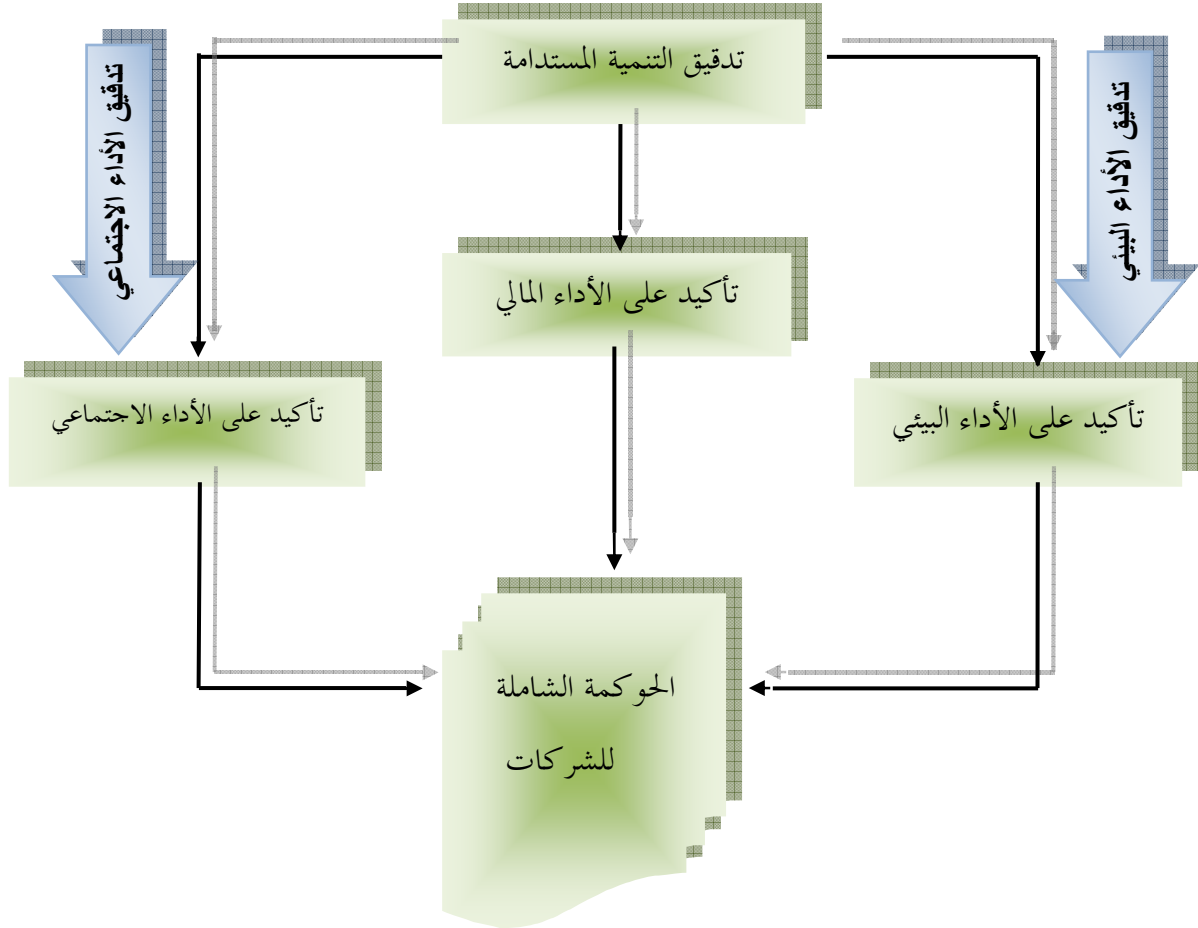
يمكن القول أن وظيفة تدقيق التنمية المستدامة خدمة جديدة وهي في مرحلتها الأولية، بحيث أنه لا توجد معايير لتدقيق التنمية المستدامة معمول بها حتى الآن. وأن عملية التدقيق تتطلب عادة مجموعة من معايير التدقيق والتي على أساسها تكون عملية التقييم، وبما أنه لا توجد معايير حقيقية لتقييم التنمية المستدامة لما يشكل لهذه الخدمة الجديدة نوعاً من التحدي لقيامها بالشكل الكامل المرغوب فيه.

وإذا كان لنا أن نبحث عن نهج لتدقيق التنمية المستدامة هناك بعض الدروس المفيدة التي يمكن إستخلاصها من عدة إجراءات داخل المؤسسة، وهناك مجموعة متنوعة من النهج التي تم وضعها لوظيفة التدقيق والتي تم التطرق إليها والمتمثلة في تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي، بما في ذلك الأساليب المتاحة لتقييم الاستدامة عن طريق الجهود التي قامت بها المنظمات والهيئات الدولية للتقييم ووكالات التصنيف، منها لتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي والمتمثلة في معيار تدقيق الأداء الاجتماعي SA8000 ومعيار الثقة للأداء الاجتماعي AA1000 ومعيار الايزوا 14000 الذي يوفر مجموعة من المعايير لمعالجة مجموعة متنوعة من قياس وتقييم القضايا البيئية بالمؤسسة.

من كل ما سبق نستنتج أنه يمكن الإستفادة و/أو تطويع من إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي في المؤسسة الإقتصادية عند التحقق من مؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي في مجال تدقيق التنمية المستدامة بإعتبار أن هناك ثبات على مقاييس تقييم الأداء المالي حتى الآن، وبالتالي فهذه الخدمة الجديدة والمتمثلة في تدقيق التنمية المستدامة تخدم أهداف الحوكمة الشاملة المستدامة، التي تأخذ بعين الاعتبار التوليفة: الاقتصادية- البيئية-

الإجتماعية، بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية. وتعتبر هذه الخدمة كأداة للمؤسسة المستدامة، الأمر الذي يعد علاجا لقصور دور تدقيق الحسابات في دعم حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة، وهذا وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم 3-11: إطار مقترح لتدقيق التنمية المستدامة



المصدر: من إعداد الباحث

خلاصة الفصل

- تتطلب التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات تبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي لأغراض تحقيق الكفاية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة، بمعنى الإضطلاع الدقيق بالأنشطة الاجتماعية والبيئية والتقدير الكفء للإلتزامات بها، بحيث يمكن على أساسها معرفة مدى الإلتزام الاجتماعي والبيئي للمؤسسات؛
- تعبر خدمة تدقيق التنمية المستدامة خدمة تأكيدية حديثة توفر تأكيد على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي حيث تهدف إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة، أو بمعنى آخر تأكيدات الإدارة بشأن الاستدامة للبرهنة على أن المؤسسة تلتزم في أداؤها بالتنمية المستدامة، ويمكن القول بأن هذه الخدمة لها آثار إيجابية على حوكمة الشركات سواء من خلال تجسيد آليات حوكمة الشركات أو من خلال توسيع دورها الرقابي في مجال حوكمة الشركات، أي أداة لرقابة أصحاب المصلحة على إدارة المؤسسات؛
- تدقيق الأداء الاجتماعي يمثل رأياً على الأداء الاجتماعي للمؤسسة كأحد أبعاد التنمية المستدامة وهو يمثل مدى تأكيد مزاعم الإدارة بشأن أداؤها الاجتماعي، وهذا النوع من التدقيق له مردود رقابي أيضاً في مجال حوكمة الشركات خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات التي لها برامج اجتماعية، وخاصة أنه هناك طلب رسمي حول الإفصاح عن التنمية المستدامة وتدقيق هذا الإفصاح؛
- تدقيق الأداء البيئي يمثل رأياً على الأداء البيئي كأحد أبعاد التنمية المستدامة، ويتم من طرف المؤسسة وذلك بالإعتماد على قسم التدقيق الداخلي لإنجازها، وإما بواسطة جهة خارجية مستقلة، وذلك بالإستعانة بالمدققين الخارجيين ويعتبر أحد أركان تدقيق التنمية المستدامة، وأن لتدقيق الأداء البيئي آثار إيجابية بالنسبة لحوكمة الشركات من خلال تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات أو من خلال توسيع الدور الرقابي للتدقيق؛
- فيما يتعلق بتدقيق الأداء غير المالي فإن هناك صعوبة للقيام بهذا النوع، بسبب إنعدام وجود معايير مقبولة دولياً لتوفير ضمانات بشأن عملية التدقيق، لذلك فإن طرائق التحقق والتدقيق تختلف حسب كل حالة، ولكن هناك بعض من يؤيد المعايير المقبولة قبولا عاما لتقرير التنمية المستدامة لسهولة تفسير المعلومات الواردة بتقارير التنمية المستدامة لما يوفر سهولة لتدقيق التنمية المستدامة.

الفصل الرابع

دراسة لبعض المؤسسات الصناعية

تمهيد

يهدف هذا الفصل إلى عرض ومناقشة الجوانب التطبيقية لموضوع الدراسة، وذلك من اجل التعرف على واقع الممارسة العملية للتدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي والبيئي ضمن الإطار الشامل والمستدام في المؤسسات الصناعية، والتعرف على وجهات نظر المؤسسات محل الدراسة من خدمة التأكيدية الجديدة وهي تدقيق التنمية المستدامة مستقبلا، والتعرف أيضا على الآثار الحوكمية لتطورات التدقيق والتحقق ضمن تحديات التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، وعرض النتائج المتوصل إليها مع الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة في الإشكالية، كما يمكن تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات في نهاية البحث. ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم دراسته على النحو الآتي:

1/4 تقديم عام لمؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة.

2/4 أسباب اختيار مؤسسات الإسمنت.

3/4 منهجية الدراسة الميدانية.

1/4 تقديم عام للمؤسسات الصناعية محل الدراسة

1/4/4 معلومات عامة حول المؤسسات الصناعية

قبل تقديم عام للمؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة، لا بد من الضروري البدء بتقديم الشركة الوطنية لمواد البناء، التي تنقسم إلى أربعة فروع وكل فرع منها ينقسم بدوره إلى وحدات، بحيث تعتبر الشركات محل الدراسة واحدة منها. حيث تأسست الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC بموجب الأمر رقم 280/67 المؤرخ في 20 ديسمبر 1967م، إذ تم تقسيمها إلى أربعة مؤسسات جهوية هي:

- المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للوسط ERCC.
- المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للغرب ERCO.
- المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للشلف ECDE.
- المؤسسة الجهوية للاسمنت ومشتقاته للشرق ERCE.

وتعتبر هذه الأخيرة من أهم الفروع من حيث تغطيتها للطلب الوطني المتزايد على الاسمنت، وهي شركة ذات أسهم برأس مال قدره 15 مليار دينار جزائري، إذ يشمل على خمس وحدات إنتاجية وهي:

- مؤسسة الاسمنت عين كبيرة - سطيف -
- مؤسسة الاسمنت عين التوتة - باتنة -
- مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان - قسنطينة -
- مؤسسة الاسمنت حجار السود - سكيكدة -
- مؤسسة الاسمنت الماء لبيض - تبسة -

التي هي موضوع هذه الدراسة، حيث وبعد التعديل الجديد، تم تأسيس الجمع الصناعي المتخصص في إنتاج الاسمنت و مواد بناء GROUPE GICA في نوفمبر 2009م ليحل محل شركة تسيير مساهمات الدولة فرع صناعة الاسمنت، وهذا ضمن إطار تطبيق الإستراتيجية الصناعية الجديدة في الجزائر، حيث أوضح الجمع أن الإنتاج الوطني من الإسمنت بلغ سنة 2009 م ما لا يقل عن 18 مليون¹ طن منها 63 بالمائة إنتاج مؤسسات عمومية. اما الباقي فهو الشريك الفرنسي لافارج المنافس الوحيد. بالنسبة لمهام وأهداف هذه الجمع الجديد، الرفع من الإنتاج الوطني للاسمنت ووضع شبكة مراقبة وتوزيع وضبط من أجل الاستجابة إلى الطلب الوطني وكذا العمل على تراجع المضاربة.

¹ معلومات مقدمة من المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم 4-1: الطاقة الإنتاجية الاسمية والإنتاج الفعلي للاسمنت والكلنكر في الجزائر لسنة 2008م

الوحدة: ألف طن/ العام

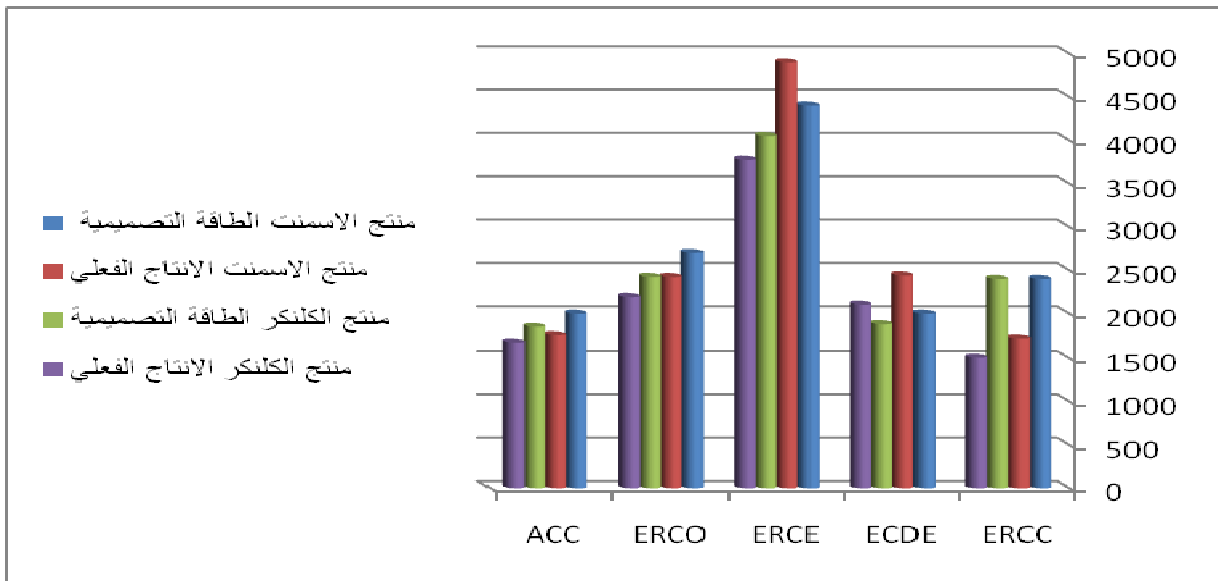
منتج الكلنكر		منتج الاسمنت		المؤسسات العاملة بالقطاع
الإنتاج الفعلي	الطاقة التصميمية	الإنتاج الفعلي	الطاقة التصميمية	
1507	2400	1713	2400	ERCC
2105	1880	2441	2000	ECDE
3775	4050	4901	4400	ERCE
2191	2425	2424	2700	ERCO
1665	1850	1752	2000	ACC
11243	12605	13231	13500	المجموع

Source : sgp-gica.dz, 12.11.2010, <http://www.sgp-gica.dz>

ويمكن تمثيل بيانات الجدول وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 4-1: التمثيل البياني للطاقة الإنتاجية الاسمية والإنتاج الفعلي للاسمنت والكلنكر في الجزائر لسنة

2008م.



المصدر: أعد الشكل باعتماد على بيانات الجدول أعلاه.

الملاحظ من الجدول والشكل أعلاه، أن الجمع الشرقي ERCE يستحوذ على نسبة 37% من الحصة السوقية لإنتاج الاسمنت التي فاقت الطاقة الإنتاجية الاسمية والمقدرة حوالي 33%، أما الكمية المنتجة من الكلنكر نجد أنها استحوذت على نسبة 34% مقابل الطاقة الاسمية منه والمقدرة 32% لعام 2008م. مما يؤكد أهمية المؤسسات المتواجدة بالشرق الجزائري على تغطية الطلب الوطني من مادة الاسمنت عن باقي المؤسسات الاسمنت الأخرى.

الجدول رقم 4-2 : معلومات عامة حول المؤسسات محل الدراسة

طبيعة النشاط	الصفة القانونية	تاريخ بداية النشاط	مؤسسات محل الدراسة
صناعة وتجارة الاسمنت	Spa	1973	مؤسسة الاسمنت لحجار السود سكيكدة -SCHS-
صناعة وتجارة الاسمنت	Spa	1978	مؤسسة الاسمنت لعين الكبيرة سطيف -SCAK-
صناعة وتجارة الاسمنت	Spa	1982	مؤسسة الاسمنت لحامه بوزيان قسنطينة -SCHB-
صناعة وتجارة الاسمنت	Spa	1986	مؤسسة الاسمنت لعين توتة باتنة -SCAT-
صناعة وتجارة الاسمنت	Spa	1993	مؤسسة الاسمنت لماء لبيض تبسة -SCT-

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من خلال الجدول 4-2 أن المؤسسات محل الدراسة قد أنشأت في الفترة ما بعد 1962م، أي بعد فترة التأميم التي قامت بها الجزائر و حتى تأسيس الشركة الوطنية لمواد البناء SNMC سنة 1967م، ويمكن القول أن تطور صناعة الاسمنت في الجزائر قد مرت بعدة مراحل، وأكثرها تبقى مهمة بالنسبة لنا كجزء من برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية، التي أطلقت لتلبية الاحتياجات الحالية، وخاصة التعديلات الجديدة بتأسيس الجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GROUPE GICA كتعويض لشركات تسير المساهمات في إطار تطبيق الإستراتيجية الصناعية الجديدة في الجزائر. الذي يدخل كذلك ضمن برامج تفعيل التنمية المستدامة في بلادنا.

الجدول رقم 3-4 : معلومات عامة حول الفروع التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر بالجهة الشرقية للبلاد
المعلومات تخص عام 2010م

الحصة السوقية ²	عدد ¹ العمال	رقم الأعمال (مليون دج)	الإنتاج الفعلي (طن)	الطاقة الإنتاجية (آلاف الأطنان)	مؤسسات الإسمنت بالشرق الجزائري التابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر GROUPE GICA
8.1	373	4.909	1.610	1.000	مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة سطيف -SCAK-
5.17	450	3.926	780	1.000	مؤسسة الإسمنت لحامه بوزيان قسنطينة -SCHB-
4.98	291	2.707	721	1.000	مؤسسة الإسمنت لحجار السود سكيكدة -SCHS-
7.58	576	2.250	1.171	1.000	مؤسسة الإسمنت لعين توتة باتنة -SCAT-

المصدر: من إعداد الباحث وفقا للدراسة الميدانية

الملاحظ من الجدول 3-4 أن الطاقة الإنتاجية (بآلاف الأطنان) كلها متساوية بين مؤسسات صناعة الاسمنت والمقدرة بـ: 1.000 طن، أما الإنتاج الفعلي في المؤسساتين -SCAK- و-SCAT- تجاوزت الألف طن، عكس المؤسساتين -SCHB- و-SCHS- التي لم تلحق حتى الألف طن ، أما من ناحية الدور الاجتماعي للمؤسسات محل الدراسة، فهي تستقطب العدد الكبير لليد العاملة، من خلال الجدول نجد أن مؤسسة عين توتة هي الأكثر استقطابا لليد العاملة بحيث تخلق 576 منصب من اليد العاملة، ثم تليها مؤسسة الاسمنت لحامه بوزيان - قسنطينة- ب 450 يد عاملة. أما بالنسبة للحصة السوقية فهي مستحوذة من طرف مؤسسة عين كبيرة والمقدرة بـ: 8.1 بالمائة عن باقي المؤسسات.

ويمكن الإشارة إلى أن مصنع الاسمنت لحجار السود بولاية سكيكدة رأسمالها موزع كالتالي:

- 65% لمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر؛
- 35% شركات بوزي Buzzi الإيطالية.

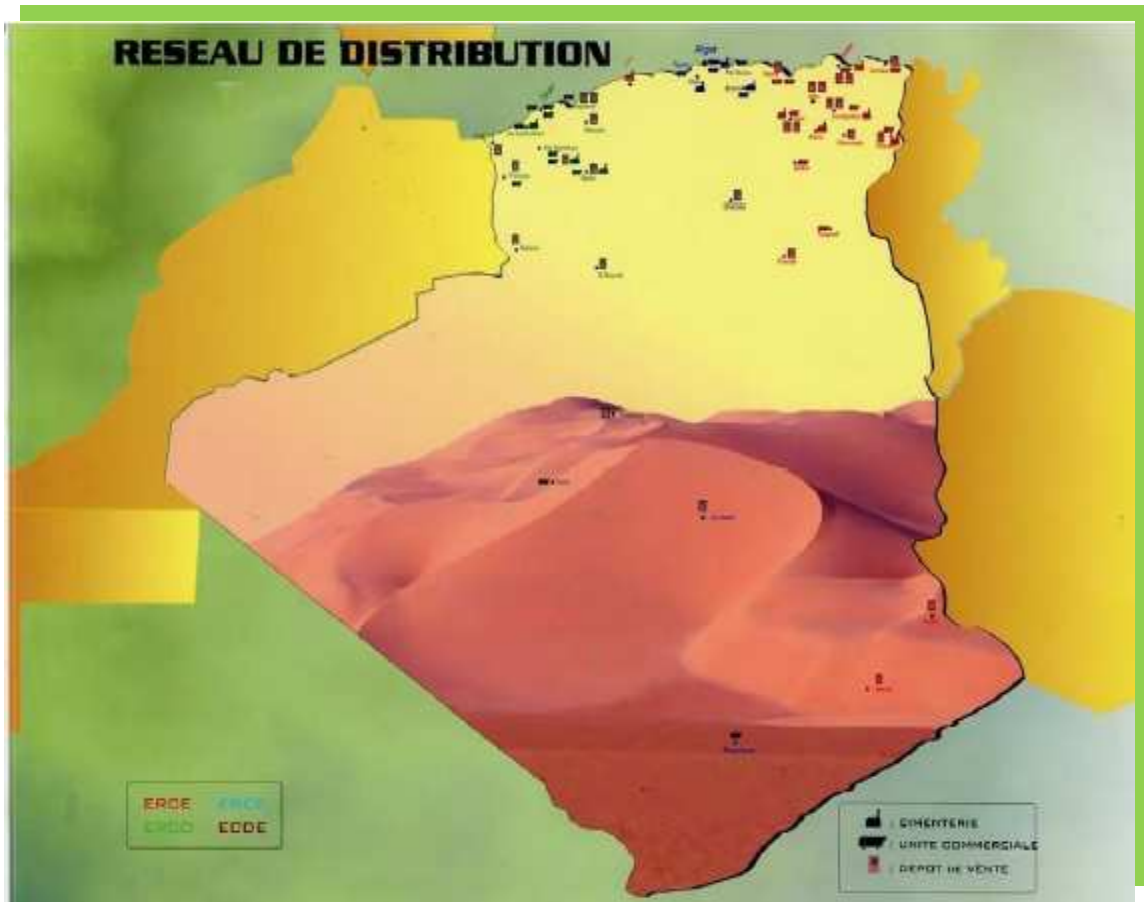
¹ عدد العمال هو الرقم الإجمالي لكامل الوحدات التابعة لكل مؤسسة من مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة.

² الحصة السوقية تخص سنة 2008

2/1/4 شبكة توزيع مؤسسات الاسمنت

مؤسسات صناعة الاسمنت هي موزعة حسب الشبكة التالية على كامل التراب الوطني، وزعت من الشرق إلى الشمال إلى الغرب في البلاد، بلاضافة إلى نقاط و هياكل للتوزيع فهي موزعة أيضا بشكل يمكنها من ان تكون قريبة من مناطق الاستهلاك المحلي، وموجودة تقريبا في اغلب الولايات هذه التغطية، و كما سبق القول ان مصانع الاسمنت محل الدراسة تتركز في الجهة الشرقية من البلاد، التي تقوم بتزويد البلاد كلها بما في ذلك الجنوب من منتج الاسمنت. مما جعلها الأكثر استحوادا على السوق المحلية. وفي مايلي شكل يوضع توزيع مصانع الاسمنت العمومية في الجزائر:

الشكل رقم 4-2: شبكة توزيع مؤسسات صناعة الاسمنت



Source : sgp-gica.dz, 13.11.2010, <http://www.sgp-gica.dz>

2/4 أسباب اختيار مؤسسات الاسمنت

تحتل صناعة الاسمنت مكانا بارزا في اقتصادات جميع الأمم، حيث تعتبر من القطاعات الحيوية في اقتصاديات البلدان، من خلال انتاج المواد الأكثر استخداما في بناء الهياكل والمباني والبنية التحتية، والغرض الرئيسي من الاسمنت يسهم في تحسين ظروف والرفاه للمجتمعات، ويتميز قطاع الاسمنت بارتفاع التكاليف وبنسبة كثافة عالية من رأس المال/ نسبة مصاريف التشغيل. كذلك تعتبر من الصناعات الثقيلة الجدمستهلك للطاقة. وترتبط التنمية المحلية في الجزائر بقوة استهلاك لهذه المادة، حيث في السنوات الأخيرة ونتيجة للتطورات الحاصلة في مجال الإنشاء والتعمير، قد جعلت الحاجة إلى منتج الاسمنت ملحة أكثر مما كانت عليه ما قبل سنوات الثمانينات نتيجة لبرنامج الإنعاش الاقتصادي والمشاريع الكبرى التي تقوم بها الجزائر (الطريق السريع شرق غرب، السكك الحديدية، سدود ومليون سكن... الخ).

بلاضافة إلى كونه قطاعا استراتيجيا، كذلك تطلب الأمر اختيار قطاع الاسمنت نظرا لدوره الاقتصادي والاجتماعي المهمين وكذلك لما لهذا القطاع من تأثير بالغ على البيئة:

1/2/4 الدور الاقتصادي

فالاسمنت هو المادة الأولية الأساسية اللازمة لانجاز كافة مشاريع البناء. فمخطط الإنعاش الاقتصادي الذي شرعت الدولة الجزائرية في تطبيقه منذ سنة 2001م ما كان له أن يتحقق بوتيرته الحالية لولا المساهمة الفاعلة لهذا القطاع، لذلك ونتيجة شدة الطلب المتزايد على مادة الاسمنت خلال السنوات العشر الأخيرة، يعرف السوق حاليا تذبذبا ذلك أن حجم الإنتاج الوطني الحالي أصبح غير كافي لمواجهة العرض المتأني من السوق نظرا لكثرة المشاريع العمرانية المبرمج انجازها¹.

ويمكن حصر هذه الأهمية في النقاط التالية:

- تلبية الحاجات المتزايدة في مجال البناء والإسكان نظرا للحاجة المتزايدة للسكن، حيث تتفاقم هذه المشكلة وتزداد حدتها الاجتماعية من سنة إلى أخرى.
- تطوير الأنشطة الاقتصادية وتعزيز الجهود الوطنية المبذولة في مجال التصنيع عبر مخطط التنمية الشاملة.

2/2/4 الدور الاجتماعي

يعتبر قطاع الاسمنت من أحد أهم القطاعات الاقتصادية التي تستقطب العدد الكبير لليد العاملة. فبواسطته يتم خلق مناصب شغل كثيرة و يقلل بذلك من حدة أزمة البطالة، و المساهمة في امتصاص البطالة التي تفشت خاصة لدى الشباب، مع العلم أن هذه الصناعة هي أكثر الصناعات استقطابا لليد العاملة. فقطع الاسمنت التابع للقطاع العام يوظف لوحده أكثر من 6.000 عامل مباشر، ناهيك عن مناصب العمل غير المباشرة التي تخلقها الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بهذه الصناعة. فبعض الدراسات أكدت أن مصنع واحد للاسمنت في الجزائر بإمكانه

¹ لعاب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص 08.

أن يوظف أكثر من 500 عامل وبإمكانه خلق مناصب شغل غير مباشرة تصل إلى 10 مرات عدد العمال المباشرين، وتمثل مناصب الشغل غير المباشرة في اليد العاملة المستعملة من طرف المقالع وشركات النقل وشركات الصيانة وشركات الوقاية والأمن¹.

3/2/4 أثره على البيئة

يعتبر التلوث البيئي الناجم عن العمليات الصناعية من أخطر أنواع التلوث والأكثر تأثيراً على الإنسان والحيوان والنبات، حيث تنفذ المصانع المختلفة في العالم ملايين الأطنان سنوياً من الملوثات التي ينتجها الإنسان إضافة إلى الملوثات الطبيعية من براكين وزلازل وأعاصير وغيرها والتي لا دخل للإنسان لحدوثها، وتعتبر صناعة الاسمنت من الصناعات الملوثة للبيئة وخاصة تلويث الهواء سواء داخل بيئة المصنع أو في البيئة المحيطة بالمصنع لما تطرحه في الجو من غبار وغازات بدءاً من قسم المقالع وانتهاءً بقسم التعبئة²:

- تفجير المواد الأولية
- نقل وتكسير المواد الأولية
- تجفيف وطحن المواد
- مستودعات الخلط
- الفرن وتوابعه
- تبريد الكلنكر
- نقل وتخزين الكلنكر
- طحن الكلنكر
- تعبئة الاسمنت

وتشكل مخلفات مصانع الإسمنت مشكلة بيئية واقتصادية كبيرة تؤثر على صحة الإنسان والحيوان والنبات، إذ يتسرب إلى الهواء غبار الانبعاثات الغازية بدءاً من المقالع إلى البيئة المحيطة بالمعمل. وتمثل الملوثات التي يجب السيطرة عليها بدءاً من المقالع إلى أقسام التعبئة وأخذها بعين الاعتبار: في الغبار والأتربة المنطلقة من المداخن في معامل الإسمنت في انبعاثات الغبار الأصفر من 10 ميكرون، أكسيد الآزوت (NOX)، أكسيد الكبريت (SOX)، أول أكسيد الكربون (CO)، ثاني أكسيد الكربون (CO₂)، المركبات الهيدروكربونية، الفورانز، الوقود ومادة الديوكسين التي تعد من أكثر المواد التي عرفتها البشرية من حيث تسميتها العالية، حيث استخدمها الأمريكيون في حرب الفيتنام، لما لها من أثر شديد للفتك بالبشر، وتستهلك صناعة الإسمنت بين 60 و130 كيلوغراماً من المحروقات الزيتية و110 كيلواط في الساعة من الطاقة الكهربائية و1.5 طن من المواد الخام لإنتاج طن واحد من الإسمنت، مما يبين آثار اقتصادية وبيئية سلبية ناتجة عن إنتاج سنوي يصل إلى أكثر من مليار طن سنوياً على المستوى العالمي.

يمكن تمثيل أهم الملوثات الناتجة عن صناعة الإسمنت في الجدول التالي:

¹ نفسه.

² سمير زاهد، الملوثات الناجمة عن صناعة الاسمنت وطرق التخفيف منها، المؤسسة العامة للإسمنت، دمشق، 2003، ص 03.

الجدول رقم 4-4 : ملوثات الهواء الناتجة عن صناعة الإسمنت وأهم الأضرار الناتجة عنها

الملوّث	الأثر على الإنسان	الأثر على الممتلكات	الأثر على النبات
أكاسيد الكبريت (SOx)	تسبب أمراض الجهاز التنفسي	تسبب تآكل المعادن وتشقق التماثيل والدهان والمواد الجلدية وتضرر بالمنسوجات والكتب	تسبب أضراراً خطيرة للنباتات والأشجار
أكاسيد النيتروجين (NOx)	تتسبب في تهيج العين والأنف وتسبب أضرار الجهاز التنفسي	تسبب تآكل المعادن	توقف نمو النبات
الجسيمات العالقة أو الدقائق	تسبب مشاكل الرؤية وأمراض الجهاز التنفسي وخاصة الرئتين وآلام العيون والإجهاد والتوتر النفسي	تسبب تآكل المعادن ودهان أوجه المباني	تتراكم على أوراق النبات فتضر بعملية التمثيل الضوئي مما يؤثر على نمو النبات وإنتاجيته
أول أكسيد الكربون (CO)	يحد من قابلية حمل الدم للأكسجين وقد يسبب أضراراً بخلايا المخ أو الاختناق كما يؤثر على الدورة الدموية والجهاز العصبي	يضرر بالممتلكات والمنسوجات	يسبب ارتفاع درجة الحرارة وبالتالي تدهور إنتاجية العديد من المحاصيل الزراعية
الهيدروكربونات (HC)	قد تكون مسببة للسرطان	تتحد مع الأكسجين وأكسيد النيتروجين وتكون كيمائيات ضوئية مؤكسدة	تؤخر نمو النبات وتضر الأوراق والبراعم
الضباب الدخاني	التهابات العين - الربو - التأثير على وظائف الرئتين والقلب	تؤثر على المنسوجات وعلى دهان المباني	يؤثر على أوراق النبات وبالتالي على نموها
الكيمائيات الضوئية المؤكسدة (الأزون O3)	تسبب تهيجاً وأضراراً للعين والأذن والأنف والحلق والرئتين	تسبب تشققاً للمطاط وغيره من المواد	تسبب أضراراً لكثير من المحاصيل والأشجار
الرصاص (Pb)	قد يتسبب في أمراض الكلى والجهاز العصبي ويؤثر خاصة في الأطفال (يؤدي إلى زيادة التخلف العقلي والتشنجات ونوبات التغيرات السلوكية)	-	-

المصدر: جامعة الدول العربية، حالة التلوث الصناعي في الوطن العربي، برنامج الأمم المتحدة للبيئة، 1996، ص 24.

بالإضافة إلى العرض السابق يمكن أن تصل تأثير التلوث الناتج عن صناعة الإسمنت وذلك بالتأثير على العامل ونشاطه وإنتاجيته وربما حتى وفاته من خلال إصابته ببعض الأمراض الخطيرة، مثل أمراض الجهاز التنفسي وغيرها من الأمراض الخطيرة، ومن ناحية أخرى يظهر تأثيره على الممتلكات من خلال :

✓ سرعة استهلاك قطع الغيار وانخفاض العمر الافتراضي للآلات والمعدات؛

✓ انخفاض مدى الرؤية وبالتالي استهلاك كميات عالية من الكهرباء بالإضافة إلى إمكانية

حدوث الحوادث؛

✓ زيادة تكاليف صيانة وإصلاح الممتلكات العقارية بالإضافة إلى تشويه المنظر الجمالي

للمنطقة نظراً لتراكم الأتربة عليها.

3/4 الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث تحديد المنهج المناسب لدراستنا الميدانية وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، كما سوف نحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع المنهج المختار، بلاضافة الى مجال الدراسة المنجزة. وأخيرا وصف وتحليل مجتمع وعينة الدراسة.

1/3/4 مصادر جمع المعلومات

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و منهج دراسة حالة، ذلك بهدف بيان موضوع الدراسة، وتم الحصول على البيانات اللازمة في الجانب التطبيقي من خلال المقابلة الشخصية وتوزيع استمارة استبان تم إعدادها لهذا الغرض، بحيث تم توزيعها على أهل الاختصاص، فقد تم تقسيها إلى قسمين يحتوي القسم الأول على بعض الخصائص والسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويحتوي القسم الثاني على الأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة، وتم إعطاء مجموعة أسئلة تحتمل الإجابة بنعم أو لا، والبعض الأخر تم إعطاء خمسة بدائل لكل سؤال وهي (موافق، موافق بشدة، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، هذا لتشجيع أفراد عينة الدراسة على الإجابة، والقدرة على الوصول إلى نتائج دقيقة من خلال التحليل، وقد تم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

1/1/3/4 مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت، وقد تم اخذ بعض مؤسسات صناعة الاسمنت للجهة الشرقية للبلاد، وذلك من الولايات التالية: سطيف، باتنة، قسنطينة، سكيكدة، تبسة. كما كنا نرغب في اخذ جميع المؤسسات في ولايات الوطن لكن لتكلفة الممكن التي يمكن أن تأخذها عملية إجراء هذه العملية والوقت الضيق المخصص لإجراء البحث. (امتد هذا الاستبيان من أواخر جويلية إلى شهر نوفمبر من سنة 2010).

الجدول رقم 4-5: الإحصائيات الخاصة باستمارة الإستبيان

الرقم	مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات غير المسترجعة
01	مؤسسة الاسمنت عين الكبيرة - سطيف	10	06	04
02	مؤسسة الاسمنت عين توتة - باتنة	10	06	04
03	مؤسسة الاسمنت حجار السود - سكيكدة	10	06	04
04	مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان - قسنطينة	10	06	04
05	مؤسسة الاسمنت ماء ليبيز - تبسة	10	00	10
المجموع	05	50	24	26
النسبة %	%100	%100	%48	%52

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من الجدول 4-5 أن كل مؤسسة من مؤسسات الاسمنت يمثلها 10 أفراد وذلك حسب الاستثمارات الموزعة، ولكن بعد إجراء الدراسة الميدانية للمؤسسات محل الدراسة تبين ان أفراد العينة لا يستطيعوا الإجابة وذلك لعدم إلمامهم بموضوع الدراسة، مما استدعى القيام بتوزيع الاستبانة على المدراء الماليين والمدققين الداخليين والى اطارات بقسم المحاسبة والمالية وقسم مراقبة التسيير وأقسام ضبط الجودة، وحسب الاستثمارات المسترجعة فكل مؤسسة يمثلها 06 أفراد، والملاحظ كذلك من الجدول ان مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة فلم تكون هناك أي نسبة إرجاع رغم المحاولات المتكررة من عند الباحث.

2/1/3/4 أدوات البحث

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

أولاً: المقابلة الشخصية

لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من اجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها وازالة الغموض إن وجد، والحصول على معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية وهذا بغية منا للحصول على إجابات دقيقة، وكذلك يمكن اعتبارها ضرورة أملتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وبتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد وتشخيص تدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي و البيئي و أهم التصورات المستقبلية الممكنة حول التدقيق الداخلي

والخارجي للتنمية المستدامة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية، خاصة وأن الجزائر تعرف تغيرات جديدة على مستوى مهنة المحاسبة ومستوى الانفتاح على العالم الخارجي مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح لكافة أعمالها.

ثانيا: استمارة استبيان

تم استخدام طريقة الاستبيان كأحد أدوات البحث، بحيث تم إعداد الإستبانة بالاستعانة بكتب ومراجع تتعلق بالموضوع، بحيث تمت الاستفادة من الخلفية النظرية في صياغة أسئلة الاستبيان مع مراعاة تغطية الأسئلة لفرضيات البحث وقد تم إعداد الاستبيان وفق النحو التالي:

■ أن تحتوي الأسئلة على نوعين من الإجابة بالنسبة لأفراد العينة، فمنها مجموعة أسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة بـ: (نعم أو لا) قصد عملية التشخيص العملي ومجموعة أسئلة يقوم أفراد العينة أيضا بالإجابة وفق لإختيار بديل من خمس بدائل (موافق، موافق بشدة، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وذلك لمعرفة الرؤية المستقبلية؛

- عدم تكرار الأسئلة التي تؤدي إلى نفس الإجابة؛
- إعداد استبانة أولية من اجل استخدامها في جمع المعلومات والبيانات؛
- عرض الاستبانة على المشرف من اجل اختبار مدى ملائمتها لجمع المعلومات؛
- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
- عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم في تنقيح الاستبانة؛
- إجراء دراسة اختباريه للإستبانة وتعديلها حسب ما يناسب.

بحيث تم تقسيم الإستبانة إلى قسمين:

القسم الاول: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويتكون من 07 فقرات (اسم المؤسسة، الجنس، الدرجة العلمية، الوظيفة الحالية، الخبرة، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، العمر).

القسم الثاني: يتكون من 18 سؤال موزعة على ثلاثة محاور رئيسية التالية:

- المحور الاول: مدى قياس والإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة.

ويتكون من مجموعة أسئلة من 01 ← 07؛

- المحور الثاني: مدى قيام المؤسسة بتدقيق أدائها الاجتماعي

ويتكون من مجموعة أسئلة من 08 ← 10؛

- المحور الثالث: مدى قيام المؤسسة بتدقيق أدائها البيئي

ويتكون من مجموعة أسئلة من 11 ← 14؛

■ المحور الرابع: تدقيق التنمية المستدامة (..... النظرة المستقبلية)

ويتكون من مجموعة أسئلة من 15 ← 18.

كما تم وضع سلم ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للإستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 4-6: مقياس الإجابة على سلم ليكرت

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

■ المدى = 5 - 1 = 4 (5 أعلى نقطة لمقياس ليكرت و 1 ادنى 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 الأعلى.

وكانت الحدود الباقية كما يلي:

من 01 ← 1.80 غير موافق بشدة؛

من 1.80 ← 2.60 غير موافق؛

من 2.60 ← 3.40 محايد؛

من 3.40 ← 4.20 موافق؛

من 4.20 ← 05 موافق بشدة.

3/1/3/4 فرضيات الدراسة

الفرضية الاولى: تقوم المؤسسات الصناعية بقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي.

تهدف هذه الفرضية إلى معرفة فيما إذا كانت المؤسسات الصناعية محل الدراسة في الجزائر تقوم بقياس جوانب وأبعاد التنمية المستدامة وذلك بمدى استعمالها لأدوات المتاحة لقياس البعد الاجتماعي والبيئي في المؤسسة وكذلك مدى قيام المؤسسات بمواكبة التطورات في عمليات قياس التنمية المستدامة باستعمال مجموعة من المبادرات التي تقدم مجموعة من المؤشرات الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية (البعد الكلي للتنمية المستدامة) هذا من جهة، ومن جهة أخرى التأكد من مدى قيامها بعمليات الإفصاح عن تلك الأبعاد من خلال إشباع رغبات الأطراف ذات المصلحة، ومن خلال هذا الفرض يمكن التأكد من التحكم المؤسسي الشامل (حوكمة الشركات) من طرف المؤسسات الصناعية محل الدراسة.

الفرضية الثانية: يقوم المدققين الداخليين والخارجيين بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية

تهدف هذه الفرضية للتوصل فيما إذا كان المدققين الداخليين والخارجيين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة في الجزائر يقومون بتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي ضمن تحديات التنمية المستدامة، حيث يعتبر المدققين الداخليين مركز إهتمام في كل المؤسسات من خلال الوظائف التي تؤديها، وأن هذه الوظائف تزداد باستمرار لتواكب التطورات العديدة والمتسارعة في بيئة الأعمال، خاصة في ظل تحديات التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، وقد كان من أهم هذه التطورات التي يجب على المدققين الداخليين والخارجيين مواكبتها وهو القيام بتدقيق وتقييم الأداء البيئي والاجتماعي للتنمية المستدامة.

الفرضية الثالثة: هناك مستوى من الوعي لدى المؤسسات الصناعية بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلاً.

تهدف هذه الفرضية إلى التعريف على وجهات نظر المؤسسات محل الدراسة بالوظيفة الجديدة والمتمثلة في تدقيق التنمية المستدامة أو تدقيق تقارير التنمية المستدامة مستقبلاً، وذلك من خلال تبني المؤسسات مبادرة الإبلاغ أو بما يطلق عليه بالمبادرة العالمية لإعداد تقرير التنمية المستدامة وتدقيقها داخلياً عن طرق المدققين الداخليين والتحقق منها من طرف جهات محايدة مثل مكاتب التدقيق العالمية التي أخذت على عاتقها هذه المهمة.

الفرضية الرابعة: إن قيام المؤسسات الصناعية من تدقيق والتحقق من أدائها ضمن تحديات التنمية المستدامة يؤدي

إلى تفعيل حوكمة الشركات سواء من خلال توسيع الدور الرقابي أو تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات

تهدف هذه الفرضية إلى تبين أثر حوكمة الشركات لتدقيق والتحقق من أداء المؤسسات ضمن تحديات التنمية المستدامة. من تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي وصولاً إلى تدقيق التنمية المستدامة، بهدف تبين التطور الحاصل على وظيفة التدقيق لإنتقالها من الدور التقليدي المتمثل في الرقابة المالية إلى الأدوار الجديدة التي فرضتها التنمية المستدامة المتمثلة في الرقابة البيئية والاجتماعية.

3/1/3/4 الأساليب الإحصائية المستخدمة Method statistics

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS-17) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل، التي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدامها كل منها:

1- **الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس التزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة من المؤسسات الصناعية محل الدراسة بالإضافة إلى النسب المئوية والتكرارات.

2- **الانحراف المعياري:** تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

- 3- اختبار ذو الحدين (الثنائي) **Binomial Test** : الخاص بإلجابات المحتملة الجواب بـ: نعم أو لا.
- 4- اختبار ستويودنت (T): تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لإكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة الثابتة، حيث تم تحديد هذه القيمة بالقيمة 3.

5- صدق وثبات الأداة **Reliability Coefficient**

للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المثلة بالاستبانة، تم اختبار مدى صدق الإستبانة باستخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (**Cronbach Alpha**).

الجدول رقم 4-7: معامل ثبات كرونباخ ألفا

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.905	71

المصدر: مخرجات برنامج spss

وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة ولإستبانة بشكل عام 0.905 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات لأداة القياس.

2/3/4 تحليل نتائج الدراسة

1/2/3/4 خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم 4-8: خصائص عينة الدراسة

النسبة	التكرار	المتغير
%79,2	19	ذكر
%20,8	5	أنثى
الدرجة العلمية		
%29,2	7	أقل من ليسانس
%66,7	16	ليسانس
%4,2	1	ماجستير
/	/	دكتوراه
الوظيفة		
%16,7	4	مدير مالي
%16,7	4	مدقق داخلي
%16,7	4	محاسب
%50	12	إطارات سامية
الخبرة		
%37,5	9	أقل من سنة
%45,8	11	أقل من ثلاثة سنوات
%16,7	4	أقل من عشر سنوات
الفئات العمرية		
%37,5	9	أقل من 35 سنة
%41,7	10	أقل من 45 سنة
%20,8	5	أكبر من 45 سنة

المصدر: من إعداد الباحث

2/2/3/4 النتائج المتعلقة بالبيانات الأولية لعينة الدراسة

- نوع الجنس الشائع ما بين أفراد عينة الدراسة هو الذكور، إذ مثلوا ما نسبته (79,2%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، أما فئة الإناث فإنهم يمثلوا الباقي ما نسبته (20,8%)؛
- أما الدرجة العلمية فنجد ان درجة ليسانس هي السائدة بين أفراد عينة الدراسة، إذ مثلوا ما نسبته (66,7%) من إجمالي أفراد العينة، وان ما نسبته (29,2%) حاصلين على درجة اقل من ليسانس، اما درجة ماجستير فان ما نسبته (4,2%) فقط من أفراد العينة حاصل على شهادة الماجستير، في حين درجة الدكتوراه فهي منعدمة تماما بالنسبة لأفراد العينة للمؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة؛
- أما وظائف أفراد عينة الدراسة، المدراء الماليين فقد مثلوا ما نسبته (16,7%)، اما المحاسبين والمدققون الداخليون فقد مثلوا نفس النسبة أي ما نسبته (16,7%)، أما الإطارات السامية في المؤسسات محل الدراسة فقد مثلوا ما نسبته (50%)؛
- أن عدد سنوات الخبرة الشائع (45,8%) هي اقل من أربعة سنوات، وان ما نسبته (37,5%) هي اقل من واحد سنة أما ما نسبته (16,7%) اقل من عشر سنوات؛
- الفئة العمرية الشائعة ما بين أفراد عينة الدراسة هي الفئة العمرية اقل من 45 سنة، إذ مثلوا ما نسبته (41,7%)، أما الفئات الأقل من 35 سنة فقد مثلوا ما نسبته (37,5%)، اما ما نسبته (20,8%) فهي الفئة العمرية الاكبر من 45 سنة.

3/3/4 دراسة تحليلية لمحاول الاستثمار واختبار الفرضيات

في هذا البحث، سنقوم بدراسة وتحليل محاور الاستثمار الموزعة على المؤسسات محل الدراسة والمتمثلة في قياس والإفصاح عن التنمية المستدامة، التدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي والبيئي وصولاً إلى التصورات المستقبلية لتدقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية بالجزائر. ودراسة أثر هذه التطورات لوظيفة التدقيق على حوكمة الشركات. وبعدها يتم اختبار فرضيات الدراسة، ومن أجل ذلك، سنقوم بتحليل البيانات الخاصة بمحاور الاستثمار وإجراء مقارنة بين هذه المؤسسات لتسهيل عملية التحليل.

1/3/3/4 تحليل المحور الأول من الاستثمار. (قياس والإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة)

يتكون هذا العنصر من مجموعة الأسئلة ممتدة من السؤال الأول إلى غاية السؤال السابع، وتتم هذه الأسئلة بمعرفة مدى استعمال المؤسسات محل الدراسة بأدوات المتاحة لقياس أبعاد التنمية المستدامة و الإفصاح عنها معتمدين في ذلك على الأدوات المتاحة لكل جانب من جوانب التنمية المستدامة سواء البعد الاجتماعي أو البعد البيئي أو البعد الكلي للتنمية المستدامة، وكذا التطرق على عمل مجلس الإدارة وبالإشراف على عمليات الإفصاح والإتصال ومدى قيام الأطراف ذات المصلحة بطلب معلومات حول الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي ومدى إتاحة الفرصة للأطراف ذات المصلحة المشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة التي تقوم بها.

أولاً: قياس جوانب التنمية المستدامة

■ بالنسبة لأداء الاجتماعي

الجدول رقم 4-9: الأدوات المتاحة لقياس الأداء الاجتماعي كأحد أبعاد التنمية المستدامة

لا	نعم	أدوات القياس	أبعاد التنمية المستدامة
()	()	محاسبة الأداء الاجتماعي	1- الأداء الاجتماعي
()	()	معيار التدقيق الاجتماعي والمساءلة الاجتماعية SA 8000	
()	()	معيار الثقة AA1000 لقياس الأداء الاجتماعي والأخلاقي	
		أخرى.....	

المصدر: من إعداد الباحث

الإجابة على هذا السؤال كانت وفقاً للجدول التالي:

الجدول رقم 4-10: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

لا	نعم	أدوات القياس	أبعاد التنمية المستدامة
(√)	()	محاسبة الأداء الاجتماعي	1- الأداء الاجتماعي
(√)	()	معيار التدقيق الاجتماعي والمساءلة الاجتماعية SA 8000	
(√)	()	معيار الثقة AA1000 لقياس الأداء الاجتماعي والأخلاقي.	

المصدر: من إعداد الباحث

- انطلاقاً من الجدول 4-10، نلاحظ أن المستجوبين من مؤسسات الاسمنت الأربعة بنسبة 100% يؤكدون على عدم استعمالهم للأدوات المتاحة لقياس البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة، وبتالي فالمؤسسات صناعة الاسمنت لا تولي أي اهتمام بقياس وتسجيل المعلومات الاجتماعية نظراً لانعدام أي أداة قياس التي تخص هذا المجال، وعدم لجوء المؤسسات إلى وضع المواصفة القياسية لقياس الأداء الاجتماعي مثل المواصفة القياسية SA 8000 أو المعيار AA1000 وحتى عدم لجوء المؤسسات إلى وضع نظام لإدارة الصحة و السلامة المهنية التي تضمن سلامة العاملين وتعمل على نشر الوعي والتثقيف فيما يخص بالسلامة المهنية، مما جعل من المؤسسات محل الدراسة لا تولي الإهتمام الكافي لقياس الأداء الاجتماعي. في حين يمكن ذكر أن المستجوبين من مؤسسة عين كبيرة - سطيف - أكدوا أن المؤسسة هي الآن تقوم بتحضير لحصولها على شهادة نظام الصحة والسلامة المهنية OHSAS 18000، ويمكن الإشارة أيضاً إلى أن مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة تقوم باجراء استقصاءات للإصغاء الى الزبائن بهدف قياس مستوى رضا الزبائن والسهر على تلبية احتياجاتهم المنتظرة لتأمين استمرارية الشركة.
- وأثناء عملية المقابلة خاصة مع المدراء الماليين والمحاسبين في كل المؤسسات محل الدراسة فقد أجابوا بأن الأداء الاجتماعي حسب رأيهم يتم قياسه ضمن المحاسبة العامة "التقليدية"، ولكن في حقيقة الأمر المحاسبة العامة تقيس الجوانب التي تمس الجوانب المالية للبعد الاجتماعي كالأجور والرواتب وما يتعلق بها، دون اخذ بعين الاعتبار مجالات المسؤولية الاجتماعية التي تؤديها المؤسسة. كما وأن من أهم التحديات التي تواجه مثلاً معدي التقارير والقوائم الاجتماعية هو صعوبة الفصل بين التكاليف الاجتماعية والتكاليف الاقتصادية الأمر الذي بدوره يؤدي إلى خلق مشاكل في عملية القياس لكل نشاط بشكل مستقل، على سبيل المثال نجد أن تكاليف زيادة أمان المنتج مثلاً يمكن النظر إليها بأنها تكلفة اجتماعية لخلق حالة من الرضا والإشباع للزبائن، إلا انه من جهة ثانية يمكن اعتبارها تكلفة اقتصادية لزيادة تنافسية المنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف زيادة ربح المؤسسة.

■ بالنسبة للأداء البيئي

الجدول رقم 4-11: الأدوات المتاحة لقياس الأداء البيئي كأحد أبعاد التنمية المستدامة

أبعاد التنمية المستدامة	أدوات القياس	نعم	لا
2- الأداء البيئي	محاسبة الأداء البيئي	()	()
	الايزوا 14001	()	()
	نظام الإدارة والتدقيق الأوربي EMAS، الايزو 19000	()	()
	أخرى.....		

المصدر: من إعداد الباحث

الإجابة على هذا السؤال كانت وفقا لجدول التالي:

الجدول رقم 4-12: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة

أبعاد التنمية المستدامة	أدوات القياس	نعم	لا
2- الأداء البيئي	محاسبة الأداء البيئي	()	(√)
	الايزوا 14001	(√)	(√)
	نظام الإدارة والتدقيق الأوربي EMAS، الايزو 19000	()	(√)

المصدر: من إعداد الباحث

- من خلال إجابات المستجوبين في المؤسسات الأربعة محل الدراسة في الجدول 4-12 تأكد أن كل المؤسسات لا تقوم بأي تسجيل وقياس لأي معلومة من الأمور البيئية التي تسببها نتيجة عملياتها التصنيعية ومعالجتها لأضرار الناتجة عنها باستعمال المحاسبة عن الأداء البيئي " المحاسبة البيئية " .
- ويمكن الإشارة إلى الإجابة أعلاه في الجدول رقم 4-12، فقد تضمنت الإجابة نعم ولا في نفس الوقت، وذلك لأن ما نسبته 50% من المستجوبين من المؤسسات محل الدراسة، ونخص بذلك المستجوبين من مؤسسة عين كبيرة ومؤسسة عين توتة، فقد تم التركيز على المؤشرات التي تسمح بقياس الإنبعاثات والآثار التي تترتب عليها. يجدر التذكير أن هذه المؤشرات معمول بها فعلا من طرف المصانع الحاصلة على شهادة أيزو 14001 إصدار 2004. حيث أن هذه المواصفة تحتوي من ضمن متطلباتها قياس الأداء البيئي للمؤسسات، نتيجة لذلك فهي مطالبة باحترام متطلبات هذا النظام والذي يفرض عليها قياس أدائها البيئي من خلال وضع لوحة القيادة يطلق عليها لوحة القيادة البيئية tableau de bord environnemental والتي من خلالها يتم قياس فعالية نظام الإدارة البيئية، ويتم ذلك من خلال وضع مؤشرات بيئية، كما يتم تسطير أهداف بيئية سنوية ويقاس مستوى تحقيق تلك الأهداف بعد مطابقة ما تم تحقيقه مع ما تم التقدير له و تسطيره كأهداف.

- أما عن نظام الإدارة والتدقيق الأوربي، فإن مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة فلا تعتمد هذا المعيار. الذي يجبر المؤسسات على الإفصاح عن التقارير والقوائم البيئية وتدقيقها من جهات محايدة، عكس نظام الإدارة البيئي المطابق لمواصفات الايزو 14001 الذي يجبر المؤسسات بنشر سياساتهم البيئية ولم يشترط أي إفصاح عن الأمور البيئية.
- وتجدر الإشارة أثناء عملية المقابلة مع رؤساء المؤسسات محل الدراسة إلى أن التكاليف البيئية التي يتم إنفاقها من أجل التقليل من التلوث الناتج عن العملية التصنيعية وخاصة المبالغ التي يتم إنفاقها على "الفلاتر" يتم اعتبارها تكاليف اقتصادية، واعتبارها استثمارا في حد ذاته دون اعتبارها تكاليف بيئية واجبة على المؤسسة للحد من التلوث في ذهنهم. هذا مما يدل على انعدام الوعي البيئي لدى مسيري المؤسسات.
- بالنسبة للأداء المستدام (البعد الكلي للتنمية المستدامة)

الجدول رقم 4-13: الأدوات المتاحة لقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة

أبعاد التنمية المستدامة	أدوات القياس	نعم	لا
3-الأداء المستدام (الكلي) (الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي)	مبادرة الإبلاغ العالمية GRI	()	()
	بطاقة الأداء المتوازن المستدامة SBSC	()	()
	أخرى.....		

المصدر: من إعداد الباحث

الإجابة على هذا السؤال كانت حسب الجدول التالي:

الجدول رقم 4-14 : إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة

أبعاد التنمية المستدامة	أدوات القياس	نعم	لا
3-الأداء المستدام (الكلي) (الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي)	مبادرة الإبلاغ العالمية GRI.	()	(√)
	بطاقة الأداء المتوازن المستدامة SBSC.	()	(√)

المصدر: من إعداد الباحث

- إن النموذج الناجح فيما يتعلق بقياس الأداء المستدام للمؤسسات هو ما يطلق عليه بالمبادرة العالمية لإعداد التقارير الاستدامة، و التي تسمى أيضا بمبادرة الإبلاغ العالمية GRI. Global reporting Initiative ومهمتها تكمن في الرفع من طرق التقرير للتنمية المستدامة لمستوى يعادل تلك الخاصة بالتقرير المالي.
- إن كل المؤسسات الصناعية محل الدراسة من خلال الإجابات وفق الجدول 4-14 لا تقوم بقياس أداءها المستدام (البعد الكلي للتنمية المستدامة) المتضمن لجميع للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وذلك راجع إلى غياب الإدراك الكافي لدى المؤسسات بوجود مجموعة من المبادرات التي يمكن الاقتداء بها في إعداد التقارير حول التنمية المستدامة والمتمثلة في مبادرة الإبلاغ العالمية Global Reporting Initiative GRI، إلا انه يمكن الإشارة إلى أن

بعض مؤشرات هذه المبادرة مستعملة من طرف المؤسسات الاسمنت محل الدراسة لتطبيقها لنظم الإدارة المختلفة كنظام إدارة الجودة المطابق للموصفات القياسية أيزو 9001 إصدار 2000-2008 و نظام لإدارة البيئة المطابق للمواصفات القياسية أيزو 14001 إصدار 2004. إن هذه الأنظمة تفرض من المؤسسات التي تعتمد عليها على تطبيق جملة من الإجراءات المعمول بها داخل هذه المصانع مما يسمح باحترام التطابق مع بعض مؤشرات الاقتصادية والبيئية التي نصت عليها مبادرة الإبلاغ العالمية أما عن مؤشرات الأداء الاجتماعي التي نصت عليها مبادرة الإبلاغ العالمية فهي غائبة تماما هذا راجع الى عدم تبني مؤسسات الاسمنت معايير ومواصفات لقياس وتقييم أدائها الاجتماعي.

■ يمكن هنا الإشارة الى أن مؤسستين حامة بوزيان وحجار السود الحاصلة مؤخرا على إصدار جديد من ايزو 9001:2008 التي تم نشرها من طرف AFAQ AFNOR. حيث تهدف هذه المواصفة الى تسهيل التكامل مع غيره من المعايير وهناك بعض التوضيحات الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار، حيث هناك ثلاثة أهداف رئيسية لهذا المعيار الجديد تتمثل فيمايلي¹:

- توضيح وتحسين فهم ايزو 9001:2000 (النسخة السابقة)؛

- تحسين التوافق مع ايزو 14001:2004؛

- تبسيط الطريقة التي يمكن أن تكون متكاملة مع غيرها من معايير نظام الإدارة (مثل السلامة المهنية OHSAS 18000).

■ إن كل مؤسسات محل الدراسة حسب نفس الجدول لا تقوم بتبني بطاقة الأداء المتوازن المستدامة التي تعد من أهم الأدوات المستعملة لقياس الأداء المستدام والتي لقيت الانتشار الواسع على الساحة الدولية. ما يمكن استنتاجه أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بقياس أداها البيئي اضافة الى الأداء المالي المعتاد على قياسه إلا أنه يلاحظ غياب أداة تسمح بقياس الأداء الاجتماعي.

¹<http://www.afnor.org.iso/9001:2008>

لمزيد من المعلومات حول هذا الإصدار الاطلاع على الموقع التالي:

■ الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة

الجدول رقم 4-15 : كيفية الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة

4- كيف تفصح المؤسسة عادة عن جوانب التنمية المستدامة التي تؤديها؟			
(أ)			
لا يتم الإفصاح عنها	ضمن القوائم المالية	تقارير وقوائم منفصلة	
()	()	()	أ - الأداء المستدام (الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي)
()	()	()	ب- الأداء الاجتماعي
()	()	()	د- الأداء البيئي
وسائل أخرى يرجى ذكرها:.....			

المصدر: من إعداد الباحث

الإجابة كانت على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-16: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة

لا يتم الإفصاح عنها	ضمن القوائم المالية	تقارير وقوائم منفصلة	
(√)	()	()	أ - الأداء المستدام (الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي)
(√)	()	()	ب- الأداء الاجتماعي
(√)	()	()	د- الأداء البيئي

المصدر: من إعداد الباحث

■ من خلال إجابات المستجوبين من مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة وفق الجدول رقم 4-16 تبين أن مانسبته 100 % يؤكدون أن أهم لا يقومون بالإفصاح عن الأداء المستدام في تقارير سنوية عن التنمية المستدامة، التي تحتوي على جميع للنتائج الأداء الاقتصادي، البيئي والاجتماعي، ولا يقومون بأي إفصاح لا في المجال الاجتماعي ولا في المجال البيئي في تقارير منفصلة، ولكن تم الإشارة إلى الإفصاح عن بعض الجوانب البيئية والاجتماعية ضمن القوائم المالية التي تترتب عليها أعباء مالية، ولا يتم الإفصاح عن تلك الجوانب من خلال وسائل الصحف والمجلات وغيرها من وسائل الإعلام. إلا انه يمكن الإشارة الى أن الايزو 14001 يتطلب من المسجلين أن يقوموا بنشر سياساتهم البيئية ولم تتطلب أي افصاحات أخرى والمؤسسات محل الدراسة أغلبها حاصلة على هذه الشهادة وهي مؤسسة الاسمنت لعين كبيرة- سطيف- ومؤسسة عين التوتة- باتنة- مما تترتب عليهم نشر سياستهم البيئية، إلا أن نظام الإدارة والتدقيق الأوربي الذي يتطلب من المسجلين أن يقوموا بالإفصاح ونشر قوائم بيئية لكن

هذا النظام ولا مؤسسة من المؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر حاصلة على هذا النظام ما سبقت الإشارة. السبب كذلك يعود كما سبق القول أن المؤسسات محل الدراسة ليس لديها أي فكرة او حتى لإدراك الكافي لدي مسيري المؤسسات بوجود مجموعة من المبادرات العالمية التي يمكن الاقتداء بها في إعداد التقارير حول التنمية المستدامة و حول كيفية الإفصاح بها.

مما سبق يمكن القول أن النظم المحاسبية المطبقة الآن في مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة لا تشمل على الطرق الخاصة بالحاسبة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية، وأن كل ما يتم الإفصاح عنه في التقارير والقوائم المالية من معلومات خاصة بالأنشطة الاجتماعية لا تخرج عن حدود تلك الأنشطة التي يترتب عليها أعباء مالية، ويتم الإفصاح عنها على أساس أنها جزء من المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الاقتصادية، وليس بوصفها تتعلق بمدى مساهمة المؤسسة لمسئوليتها الاجتماعية والبيئية، أما المعلومات التي تخص الأنشطة الاجتماعية للمجتمع ولا يترتب عليها أعباء مالية مثل مساهمة الشركة في تلويث البيئة نتيجة للأتربة والغبار المتطاير من ممارستها لأنشطتها فلا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية التي تقوم المؤسسات بنشرها سنويا، مما يستدعي بذل الجهود لدراسة المشكلات المتعلقة بعمليات الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة وإيجاد الحلول المناسبة لها. وهذا الغياب من وجهة نظرنا راجع أيضا إلى جملة من الأسباب يمكن ذكر أهمها:

✓ غياب القوانين والتشريع الذي يجبر المؤسسات على الإفصاح الجوانب الاجتماعية والبيئية، فنظام الإفصاح الوحيد والذي يكتسي الطابع الإلزامي هو ذلك الذي يتعلق بالقوائم المالية السنوية، هذا الأخير وحتى وإن كان موجودا في القانون التجاري الجزائري لسنة 1975م بالنسبة لشركات الأسهم فإنه لم تشرع الجزائر في تطبيقه إلا منذ سنة 2005م بالنسبة للأشكال القانونية الأخرى للشركات وهذا في إطار صياغة جملة من القوانين التي تدخل ضمن تأهيل المحيط الاقتصادي الجزائري.

✓ غياب جماعات الضغط المتمثلة في الجمعيات والمنظمات خاصة منها تلك الناشطة في مجال حماية البيئة التي تفرض على المؤسسات القيام. يمثل هذا الإفصاح إضافة إلى تقاريرها المالية.

✓ أن ما يميز المؤسسات الاقتصادية في الجزائر أنه معظمها مغلق وهي تتعامل وتتفاعل مع دائرة صغيرة من الأطراف وهم المستثمرين والشركاء وتعمل في ظل أدنى مستوى من الإفصاح.

الجدول رقم 4-17: معلومات حول الأطراف ذات المصلحة والمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة

لا	نعم	(ب)
()	()	5- هل يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال؟
()	()	6- هل يطلب الأطراف ذات المصلحة معلومات حول الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي؟
()	()	7- هل يتم إتاحة الفرصة إلى الأطراف ذات المصلحة للمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة التي تقوم بها؟

المصدر: من إعداد الباحث

النسبة للسؤال رقم 5 كانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-18: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام مجلس الإدارة بالإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال

النسبة	التكرار	الإجابة
100%	24	نعم
00	00	لا
100%	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

بالنسبة للسؤال رقم 6 كانت الإجابة وفق الجدول التالي

الجدول رقم 4-19: إجابات أفراد العينة عن مدى طلب الأطراف ذات المصلحة معلومات حول الأداء الاجتماعي

والبيئي

النسبة	التكرار	الإجابة
37.5%	09	نعم
62.5%	15	لا
100%	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

بالنسبة للسؤال رقم 7 كانت الإجابة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-20: إجابات أفراد العينة عن مدى إتاحة الفرصة الى الأطراف ذات المصلحة للمشاركة في تنفيذ برامج

المؤسسة

النسبة	التكرار	الإجابة
45.83%	11	نعم
54.16%	13	لا
100%	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

- من خلال إجابة المستجوبين من خلال الجدول رقم 4-18، نلاحظ أن مؤسسات محل الدراسة يقوم فعلا مجلس الإدارة بالإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال ولكن أكد المستجوبين من المؤسسات الأربعة أن هذه الحالة تخص الأداء المالي والتمثلة في التقارير والقوائم المالية التي تقوم المؤسسات بإفصاح عنها. على عكس الإشراف على الأمور البيئية والاجتماعية لأنه كما سبق القول فإن الإفصاح منعدم تماما لدى المؤسسات الأربعة. وعليه فلا بد على أعضاء مجالس الإدارة المؤسسات الاسمنت إن يكونوا مسؤولون عن الإشراف على عملية كشف البيانات لأصحاب المصلحة والتواصل معهم، بما يساعد على تحسين فهم الجمهور لهيكل المؤسسة و أنشطتها وسياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية و الأخلاقية، وعلاقة الشركة بالمجتمع المحلي التي تعمل فيه.
 - أما الإجابة وفق الجدول رقم 4-19، يلاحظ انه لا يوجد إلحاح من مختلف الأطراف ذات المصلحة لطلب معلومات حول الجوانب البيئية والاجتماعية، ومن وجهة نظرنا نجد مساعدا لتجاهل المؤسسات وعدم قدرتها لتعرف على متطلبات ورغبات الأطراف ذات المصلحة، من أجل الإستجابة لطلبات هذه الأطراف، هذا وقد أضاف المستجوبين من المؤسسات الأربعة أن هناك طلب من مديرية البيئة لمعلومات حول الأمور البيئية المدى قيام المؤسسات بالإهتمام بالجانب البيئي وقيامها بالحد من التلوث عن المصانع.
 - وأن المؤسسات محل الدراسة حسب الجدول رقم 4-20، تقوم بإتاحة الفرصة أحيانا بإشراك الأطراف ذات المصلحة في تنفيذ برامجها خاصة العمال وليس بشكل دائم.
- في هذا المحور تجدر الإشارة إلى أنه هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق قواعد الحوكمة والمعلومات المقدمة بشأن الاستدامة أو التنمية المستدامة، وأن تطبيق هذه القواعد يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح مما يؤكد أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما على الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ التي تقوم عليها حوكمة الشركات، فإن إطار إجراءات حوكمة الشركات يجب أن يحقق الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة وأن تطبيق قواعد حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المقدمة عن التنمية المستدامة، ومنه قدرة المؤسسة على التحكم المؤسسي الشامل " الحوكمة

الشاملة" باعتبار أن المعلومات التي تنتجها سواء تقارير البيئية/أو الاجتماعية أو تقارير التنمية المستدامة من أهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس مختلف المخاطر بأنواعها المختلفة التي قد تحيط بالمؤسسة الاقتصادية. ومنه يمكن أن نستنتج أن الإفصاح والشفافية يعد مطلباً ضرورياً حتى يعكس الواقع الحقيقي للمؤسسات ومدى التزامها بالقوانين والتعليمات التي تقرها الجهات المسؤولة، من أجل التأكد من حسن إدارتها بأسلوب علمي يؤدي إلى حماية أموال المساهمين وتوفير معلومات عادلة و شفافة لجميع الأطراف ذات العلاقة، وفي الوقت نفسه توفر أداة جيدة للحكم على أداء مجلس الإدارة ومحاسبتهم، وبالتالي فإن إلزام المؤسسات بتطبيق مبادئ وقواعد حوكمة الشركات يؤدي بالضرورة إلى رفع جودة تقارير الإستدامة بما تتضمنه من إفصاح وشفافية. ويمكن القول إجمالاً أن مصانع الاسمنت محل الدراسة تقوم بتقويم جوانب التنمية المستدامة (بيئي، اجتماعي إضافة إلى الأداء المالي) عن طريق مايلي:

- ✓ لوحات القيادة البيئية لقياس الأداء البيئي التي تعتبر ضمن متطلبات مواصفة الايزو 14001 لقياس الأداء البيئي (مؤسسة عين كبيرة سطيف- مؤسسة عين توتة باتنة)؛
 - ✓ لوحات قيادة الجودة لقياس فعاليات العمليات الداخلية التي تعتبر كذلك ضمن متطلبات مواصفة الايزو 9001 اصدرها 2000، 2008 (مؤسسة الحاصلة على شهادة الجودة صيغة 2008 هي مؤسسة حجار السود سكيكدة، ومؤسسة حامة بوزيان سكيكدة)؛
 - ✓ استقصاءات التي تقوم بها كل مؤسسات صناعة الاسمنت للإصغاء الى الزبائن بهدف قياس مستوى رضا الزبائن والسهر على تلبية احتياجاتهم المنتظرة لتأمين استمرارية الشركة؛
 - ✓ بلاضافة إلى التقارير و القوائم المالية لقياس الأداء المالي المعتاد عليه من طرف كل المؤسسات محل الدراسة.
- 1/3/3/4 اختبار الفرضية العامة الأولى المتعلقة بـ: تقوم المؤسسات الصناعية بقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي.

حيث تم اختبار هذه الفرضية بمجموعة من الفرضيات الجزئية التالية وقد تم استخدام اختبار الثنائي Binomial Test

القاعدة الأولى: قياس الأداء الاجتماعي والبيئي بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة

الفرضية الفرعية الأولى: تقوم المؤسسات الصناعية بقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة.

الجدول رقم 4-21 : نتائج اختبار Binomial لقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
قياس الأداء الاجتماعي	Group 1	.00	24	1.00	.50	.000
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

يمكن التوصل إلى اختيار 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 $p = 0.5$ ، حيث p هو احتمال الحصول على إجابة "نعم" أو إجابة "لا"، ونقبل الفرض البديل H_1 القائل بأن $p \neq 0.5$ ، ونكتب الفرضيتين الصفرية والبديلة (l'hypothèse nulle et l'hypothèse alternative) كما يلي:

$$H_1 : p > 0.5 \quad \leftarrow \rightarrow \quad H_0 : p \leq 0.5$$

وبالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول رقم 4-21 يتبين أن قيمة Sig = 0.00 وهي أصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل بأن النسبة مساوية القيمة 0.05، ونقبل الفرض البديل القائل بأن النسبة تختلف عن النسبة 0.05، وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول رقم 4-21 تتركز عند الصفر، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض العدم (الفرضية الصفرية) القائل بأن المؤسسات محل الدراسة لا تقوم بقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة، ورفض الفرضية البديلة القائل بأن المؤسسات الصناعية تقوم بقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة. الفرضية الفرعية الثانية: تقوم المؤسسات الصناعية بقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة

الجدول رقم 4-22: نتائج اختبار Binomial لقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
قياس الأداء البيئي	Group 1	1.00	12	.50	.50	1.000
	Group 2	.00	12	.50		
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

بالنظر إلى الجدول 4-22 نلاحظ أن قيمة Sig = 1.00 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرض العدم القائل بأن النسبة مساوية القيمة $p = 0.5$ ونرفض الفرض البديل القائل بأن النسبة تختلف عن النسبة $p \neq 0.5$ ، وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول رقم 4-22 تتركز عند النصف 1/2، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض العدم (الفرضية الصفرية) القائل بأن المؤسسات محل الدراسة لا تقوم بقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة، ورفض الفرضية البديلة القائل بأن المؤسسات الصناعية تقوم بقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة.

وما قد تم ملاحظته من المستجوبين من المؤسسات عين كبيرة-سطيف- وعين توتة-باتنة- تقوم بقياس الأداء البيئي عن طريق الايزو 14001 أي أن الفرضية الفرعية الثانية لقياس الأداء البيئي للتنمية المستدامة محققة عند هاتين المؤسساتين أما المؤسساتين حامة بوزيان-قسنطينة- وحجار السود- سكيكدة- هذه الفرضية غير محققة وبالتالي رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية العدم لهتين المؤسساتين الأخيرتين.

أما فيما يخص التقرير والإفصاح عن التنمية المستدامة، كما سبق القول النموذج الناجح فيما يتعلق بقياس الإفصاح عن الأداء المستدام للمؤسسات هو ما يطلق عليه بالمبادرة العالمية لإعداد التقارير الاستدامة و التي تسمى أيضا بمبادرة الإبلاغ العالمية. Global reporting Initiative GRI ومهمتها تكمن في الرفع من طرق التقرير للتنمية المستدامة لمستوى يعادل تلك الخاصة بالتقرير المالي. كما سبقت الإشارة فهي غير مستعملة من طرف المؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة.

القاعدة الثانية: الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة

الفرضية الفرعية الاولى: تقوم المؤسسات محل الدراسة بإفصاح عن الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

الجدول رقم 4-23: نتائج اختبار Binomial للإفصاح عن الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
الإفصاح عن الأداء الاجتماعي	Group 1	.00	24	1.00	.50	.000
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

بالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول يتبين ان قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض عدم القائل بان النسبة مساوية $p = 0.5$ ونقبل الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف عن $p \neq 0.5$ وباعتبار ان الإجابات حسب الجدول رقم 4-23 تتركز عند الصفر، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض عدم (الفرضية الصفرية) القائل بان المؤسسات محل الدراسة لا تقوم بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة، ورفض الفرضية البديلة القائل بان المؤسسات الصناعية تقوم بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

الفرضية الفرعية الثانية: تقوم المؤسسات محل الدراسة بإفصاح عن الأداء البيئي للتنمية المستدامة

الجدول رقم 4-24: نتائج اختبار Binomial للإفصاح عن الأداء البيئي للتنمية المستدامة

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
الإفصاح عن الأداء البيئي	Group 1	.00	24	1.00	.50	.000
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

بالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول رقم 25 يتبين أن قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض عدم القائل بان النسبة مساوية $p = 0.5$ ونقبل الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف عن

$p \neq 0.5$ ، وباعتبار ان الإجابات حسب الجدول رقم 4-24 تتركز عند الصفر، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض عدم الفرضية الصفرية القائل بان المؤسسات محل الدراسة لا تقوم بالإفصاح عن الأداء البيئي للتنمية المستدامة، ورفض الفرضية البديلة القائل بان المؤسسات الصناعية تقوم بالإفصاح عن الأداء البيئي للتنمية المستدامة.

✓ من خلال عمليات الاختبار يمكن القول حول الفرضية الأولى:

✓ قبول فرضية عدم القائل بأن:

المؤسسات الصناعية لا تقوم بقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى أدائها المالي

3/3/3/4 تحليل المحور الثاني من الاستمارة (تدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي)

أولاً: تدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي للمؤسسة

الجدول رقم 4-25 : إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المدققين الداخليين والخارجين بفحص الجوانب

الاجتماعية

المدقق الخارجي ¹		المدقق الداخلي		هل تقوم المؤسسة بفحص الجوانب الاجتماعية التالية؟
النسبة الإيجابية %	الإجابة الإيجابية	النسبة %	الإجابة الإيجابية	
00	00	/	/	تدقيق والتحقق من التقارير والقوائم الاجتماعية "إن وجدت".
100	24	100	24	أ - فحص وتدقيق مبالغ الأجور والمرتبات والمكافآت والحوافز والمنح.
100	24	100	24	ب- فحص وتدقيق نظم إعانات الوفاة ومكافآت التقاعد والمعاشات الإضافية.
100	24	100	24	ج فحص وتدقيق إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف.
100	24	100	24	د تدقيق تكاليف بعثات الحج والعمرة، رحلات المصايف والحفلات والأنشطة الرياضية.
100	24	62.5	15	هـ- فحص وتدقيق نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير.
00	00	00	00	و- فحص وتدقيق مدى صدق الإعلانات عن المنتجات.
100	24	100	24	ز- فحص شكاوي ومقترحات العملاء عن السلع والخدمات المقدمة.
00	00	00	00	ح- فحص برامج المؤسسة وجهودها في حل مشكلات الإسكان.
100	24	100	24	ط- فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التي وقعت على المنظمة كنتيجة للتخلص من نفايات الإنتاج بطريقة غير سليمة أو تلويث الهواء أو الماء.
00	00	33.33	08	ي- فحص سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من ان المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات مصطنعة بالأسواق.
00	00	33.33	08	م-التحقق من ان المؤسسة قد بذلت كافة الجهود لتحقيق الأهداف التي رمت إليها الدولة.

المصدر: من إعداد الباحث

¹ تخص هذه الإجابات مستجوبين المؤسسات وليس المدققين الخارجيين فيما إذا كانت تلك الجوانب تلقى الاهتمام الواسع من طرف المدققين الخارجيين.

- الإجابة على تدقيق والتحقق من التقارير والقوائم الاجتماعية فإن المستجوبين من مؤسسات الاسمنت أجابوا إجابة منطقية بنسبة 100% هذا لعدم إستعمالهم للمحاسبة عن الأداء الاجتماعي، لأنها هي التي تقوم بقياس والإفصاح عن الأمور الاجتماعية.
- الملاحظ من خلال إجابات المستجوبين بأن المؤسسات تقوم بإجراءات فحص الأداء الاجتماعي تجاه العاملين بنسبة 100% من خلال الأجزاء أ، ب، ج، د سواء أقام بها المدقق الداخلي أو الخارجي من خلال تأكدها والتحقق من دفعها وسدادها من قبل المؤسسة، وقد أضاف المستجوبين أن المؤسسات تقوم بتدريب العمال داخل المؤسسة وتقييم هذا التعداد من المتدربين خاصة في مجال الجودة والبيئة، حيث تعتبر هذه الإجراءات من خلال قيام المؤسسات بحفظ حقوق العاملين، إحدى الحوافز التي تساعد على زيادة إنتاجية العمال وهذا ما يعود بالفائدة على المؤسسات. والمسؤولية الاجتماعية في هذا المجال تتبلور من خلال العمل على توفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة من الولاء والانتماء من قبل العاملين اتجاه المؤسسة.
- أما عن إجراء فحص الأداء الاجتماعي اتجاه العملاء، بالنسبة لتدقيق نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير فقد كانت نسبة الإجابات الايجابية تقدر بـ: 62.5% بأن المدقق الداخلي يقوم بتقييم نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير أما الإجابات عن المدقق الخارجي فكانت بنسبة 100%، لكن يمكن الإشارة بأن التسعير تتحكم فيه الدولة وهذا من خلال قيام كل المؤسسات الاسمنت التابعة للمجمع الصناعي لاسمنت الجزائر GROUPE GICA بتقييم تكاليفها بعد ذلك يتم تحديد الأسعار وفقا لذلك، بحيث يتم مراجعتها ومدى مطابقتها مع الأسعار المقررة من قبل الوزارة وبعد ذلك تقوم الدولة بتحديد أسعار المنتج من الاسمنت بشكل موحد بحيث يتناسب مع الأسعار التي حددت من طرف المؤسسات. أما عن تدقيق مدى صدق الإعلانات عن المنتجات فإن الإجابة كانت سلبية 100% من طرف المؤسسات الأربعة، وتبرير ذلك أنه كيف يمكن القيام بهذه العملية والطلب أكبر من العرض بالنسبة للسوق الجزائرية وتعتبر إجابة منطقية من وجهة نظرنا، خاصة وأن الجزائر رغم رفع الإنتاج من منتج الاسمنت لازالت تقوم بإستيراد الاسمنت لتغطية العجز الوطني من هذه المادة. أما عن فحص شكاوي ومقترحات العملاء عن السلع والخدمات المقدمة فإن الإجابة كانت ايجابية بنسبة 100%، بمعنى تقوم المؤسسات بها من خلال إجراء استقصاءات التي تقوم بها كل مؤسسات صناعة الاسمنت للإصغاء الى الزبائن بهدف قياس مستوى رضا الزبائن والسهر على تلبية احتياجاتهم المنتظرة لتأمين استمرارية الشركة. أما المدقق الخارجي فكانت الإجابة مماثلة لأنه يقوم بالإطلاع على ما إتخذته الإدارة من وجود الأمان الكامل عند استخدام السلع والخدمات ومن تلافيتها ورضاء العملاء بشكل عام.
- أما عن إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي تجاه المجتمع، فإن المستجوبين من المؤسسات الأربعة كانت إجاباتهم كلها ايجابية 100%، بحيث المؤسسات تقوم بفحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التي وقعت على المؤسسة كنتيجة للتخلص من تلويث الهواء للتحقق من في المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث بكافة أشكاله، ماعد ذلك فالمؤسسات لا تولي أي أهمية بمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع كجهودها في حل مشكلات الإسكان ...

- أما عن إجراءات فحص وتدقيق الأداء الاجتماعي اتجاه الملاك، فإن الإجابات كانت بنسبة 33.33% بأن مؤسسات صناعة الاسمنت تحت الملكية العامة وهدفها هو تحقيق الأهداف التي رمت إليها الدولة، وتم إضافة بأن هذا النوع من الإجراء يقوم بها المجمع الصناعي لاسمنت الجزائر GROUPE GICA للتحقق من كافة جهود المؤسسات لتحقيق ما ترقى إليه الدولة.
 - وأثناء عملية المقابلة مع رؤساء المؤسسات محل الدراسة فقد تم الإشارة إلى انه يتم الاعتماد كذلك على قوانين العمل والسهر على تطبيقها من اجل الحكم بالاهتمام ببعض المجالات الاجتماعية التي تقوم بها خاصة بما يتعلق بالعمال، إلا أن هذه الوحدة غير كافية فلا بد من قيام بعملية تدقيق الاداء الاجتماعي.
- ما يمكن استنتاجه أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بفحص عدد محدود من الجوانب الاجتماعية، وبتالي فعمليات التدقيق الداخلي و الخارجي لهذه البرامج تنصب على الأثر المالي وليس على الأثر الاجتماعي للمؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ما يمكن ملاحظة أن ممارسة تدقيق الأداء الاجتماعي يقوم به المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة ضمن عمله المعتاد من جانب تحقيق الأبعاد الاجتماعية ذات الطبيعة المالية للتأكد من صحتها عن طريق فحص المستندات والسجلات المؤسسة المرتبطة بالنشاط الاجتماعي للمؤسسة، تتضمنها أما الممارسة الفعلية ذات الطبيعة المميزة لتدقيق الأداء الاجتماعي تكون من جهة خارجية عن المؤسسة ويرجع ذلك إلى أسباب عديدة:

✓ حتى يطمئن المجتمع صاحب المصلحة بالنسبة للنشاط الاجتماعي على نتائجها؛

✓ حتى تساعد المؤسسة من تحديد الرؤية الصحيحة بالنسبة لمسؤوليتها الاجتماعية داخل المؤسسة.

ثانيا: الآثار الحوكمية لتدقيق الاداء الاجتماعي

الجدول رقم 4-26: إجابات أفراد العينة عن مدى تحقق حوكمة الشركات عن طريق تدقيق الأداء الاجتماعي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	إلى أي مدى تعتقد ان قيام مؤسستك بتدقيق أداؤها الاجتماعي يؤدي إلى:
موافق بشدة	,44843	4,8750	أ- زيادة مصداقية الإفصاح الاجتماعي.
موافق بشدة	,48154	4,8333	ب- تفعيل الرقابة الاجتماعية.
موافق بشدة	,35864	4,0417	ج- تفعيل اهتمام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية.

المصدر: من إعداد الباحث

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول 4-26 أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت النسبة ايجابية وتقدر بـ: 91.67% أي قريبة من العدد 05 المحدد على سلم ليكرت، كلها بدرجة موافقة (موافق بشدة) وكانت مرتبة حسب درجة الأهمية بالنسبة للمستجوبين من المؤسسات الصناعية محل الدراسة.

4/3/3/4 اختبار الفرضية الخور الثاني الخاصة بتدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي

الجدول رقم 4-27: نتائج اختبار Binomial لدى قيام المدقق الداخلي لفحص الجوانب الاجتماعية

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
تدقيق الداخلي للأداء الاجتماعي	Group 1	9.00	8	.33	.50	.000
	Group 2	8.00	16	.67		
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

بالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول 4-27 يتبين أن قيمة Sig = 0.00 وهي أصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض عدم القائل بأن النسبة مساوية القيمة 0.05 ونقبل الفرض البديل القائل بأن النسبة تختلف عن النسبة 0.05 وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول أعلاه تتركز عند الواحد، هذا ما يؤكد لنا قبول الفرضية البديلة القائل بأن المؤسسات محل الدراسة يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء الاجتماعي، ورفض الفرضية الصفرية لعدم قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب الاجتماعية

الجدول رقم 4-28: نتائج اختبار Binomial لدى قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب الاجتماعية

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
التدقيق الخارجي للأداء الاجتماعي	Group 1	7.0	24	1.00	.50	.0015
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

بالنظر إلى قيمة Sig من خلال الجدول يتبين ان قيمة Sig = 0.015 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض عدم القائل بأن النسبة مساوية $p = 0.5$ ونقبل الفرض البديل القائل بأن النسبة تختلف عن $p \neq 0.5$ ، وباعتبار ان الإجابات حسب الجدول رقم 30 تتركز عند الواحد، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض البديل القائل بأن المؤسسات محل الدراسة تقوم بتدقيق أداؤها الاجتماعي من طرف المدققين الخارجيين ، ورفض الفرضية الصفرية القائلة بأن المؤسسات لا تقوم بتدقيق أداؤها الاجتماعي من طرف المدققين الخارجيين.

الجدول رقم 4-29: نتائج اختبار T الأثار الحوكمية للتدقيق الأداء الاجتماعي

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
اثر حوكمة الشركات	20.208	23	.000	1.58333	1.4212	1.7454

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول 4-29 يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة وهي (20.208) مع قيمة T الجدولية وذلك بدرجة حرية 23 وبمستوى دلالة 5%، حيث نرفض فرض العدم القائل ان المتوسط الحسابي لا يختلف معنويا عن القيمة 3 عند مستوى دلالة 5% في حال قيمة T اكبر من القيمة الجدولية، ويمكن التوصل لهذه النتيجة أيضا عن طريق الاعتماد على قيمة Sig التي تم احتسابها مباشرة من برنامج spss، ففي حالة كون قيمة Sig اصغر من 0.05 نرفض فرض العدم القائل بان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3، ونقبل الفرض البديل القائل بان الوسط الحسابي يختلف معنويا عن القيمة 3، وبالنظر إلى إشارة المتوسط يمكن معرفة أماكن تركيز الإجابات، حيث تم تحديد القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3 فإذا كانت إشارة المتوسط سالبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 1 و 2 وإذا كانت موجبة، هذا يعني أن الإجابات تتركز بين 4 و 5.

من خلال الجدول تبين ان قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل ان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل ان الوسط يختلف معنويا عن القيمة 3، وبما ان الإجابات تتركز بين 4 و 5 هذا ان تدقيق الأداء الاجتماعي له اثر على حوكمة الشركات.

✓ الفرضية الثانية:

يقوم المدققون الداخليون والخارجيون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية.

✓ الفرضية الفرعية الأولى قبول الفرضية البديلة القائلة بأن:

يقوم المدققون الداخليون والخارجيون بتدقيق الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية.

إلا أنه يمكن القول أن عمليات التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي تشمل على بعض الجوانب الاجتماعية التي لها الأثر المالي، وبالتالي فعمليات التدقيق الداخلي أو الخارجي لهذه البرامج تنصب على الأثر المالي وليس على الأثر الاجتماعي للمؤسسات.

5/3/3/4 تحليل المحور الثالث من الاستمارة (تدقيق الداخلي والخارجي للأداء البيئي)

أولاً: تدقيق الداخلي والخارجي للأداء البيئي للمؤسسة

الجدول رقم 4-30 : إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المدققين الداخليين والخارجيين بفحص الجوانب البيئية

المدقق الخارجي		المدقق الداخلي		إلى أي مدى تخضع الجوانب البيئية التالية الى التدقيق الداخلي والخارجي؟
النسبة %	الإجابة الإيجابية	النسبة %	الإجابة الإيجابية	
00	00	/	/	تدقيق القوائم والتقارير البيئية ان وجدت.
00	00	00	00	أ- تدقيق المحاسبة البيئية.
00	00	50	12	ب- تدقيق نظم الإدارة البيئية.
00	00	50	12	ج- تدقيق دور مؤسستك في مكافحة التلوث.
00	00	50	12	د- تدقيق الالتزامات البيئية.
00	00	50	12	هـ- تدقيق عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات.

المصدر: من إعداد الباحث

- الإجابة على تدقيق والتحقق من التقارير والقوائم البيئية فان المستجوبين من مؤسسات الاسمنت محل الدراسة أجابوا إجابة منطقية بنسبة 100% هذا لانعدام استعمالهم للمحاسبة عن الاداء البيئي.
- الجوانب البيئية المذكورة فإنها تحظى باهتمام المدققون الداخليون، كما هو ملاحظ من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة ان المستجوبين بنسبة 50% من المؤسسات الأربعة محل الدراسة، وما تمت ملاحظته أن المستجوبين من المؤسسات عين كبيرة -سطييف- وعين توتة-باتنة- يقوم المدققون الداخليون بتقييم الجوانب البيئية المذكورة خاصة وأهمها متحصلتين على شهادة الايزوا 14001 وبالتالي فهي مطالبة بتدقيقها لهذا النظام للوقوف على الكيفية التي يعمل بها هذا النظام وإدارة المخاطر البيئية مستقبلا، حيث يقوم التدقيق الداخلي البيئي بتقييم المنهجي والموضوعي لنظام الإدارة البيئية وأدائها البيئي وتتضمن تدقيق السياسة البيئية الموضوعية من قبل المؤسسة، مواضيع الأهداف البيئية الخاصة بالمؤسسة، برامج الإدارة البيئية. وبعدها تسلم نتائج التدقيق البيئي الداخلي على شل تقارير إلى مجلس الإدارة العليا للمؤسسة، وما تم ملاحظته أيضا في مؤسسات صناعة الاسمنت ان قسم التدقيق الداخلي يلعب دورا مهما فيما يتعلق بتقييم نظام ادارة الجودة ISO 9000 هذا ما يعكس التطور الحاصل في وظيفة التدقيق

الداخلي هذا من جهة، ومن جهة أخرى خاصة وان المؤسسات التي لها نظام الإدارة البيئي الايزوا 14001 مؤسسة عين كبيرة وعين توتة فهي ملزمة بتدقيق هذا النظام من طرف AFAQ AFNOR وانه يلزم المؤسسة بتحسين المستمر في الأداء البيئي ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الواجبة التطبيق كان الحفز المناسب بقيام المؤسسات بتدريب المدققين الداخليين لتدقيق نظام الإدارة البيئي وتدقيق مدى قيام المؤسسة بمكافحة التلوث، ومن ناحية أخرى وهي الأهم اهتمام المؤسسة عن طريق المدققين الداخليين بفحص وتدقيق عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات، وبالتالي فهم يقومون بالتأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها و ان قيام المؤسسة بهذه العمليات بصورة دورية، وبعدها تقوم الجهة المانحة لهذه الشهادة AFAQ AFNOR بفحص وتقييم نظام الإدارة البيئي مرة كل سنة.

كما انه يمكن الإشارة إلى كل المؤسسات محل الدراسة، وهنا وفق للدراسة الميدانية لوحظ من المؤسسات الاسمنت محل الدراسة قد تم إدراج ضمن الهياكل التنظيمية لهذه المؤسسات قسم لمديرية الجودة والبيئة من اجل تحسين نوعية المنتج وإنتاج منتج نظيف وصديق للبيئة، فهي تعمل على ضمان جودة المنتج وفقا للمواصفات القياسية العالمية الخاصة بالجودة والبيئة وحماية البيئة، حيث تقوم مديرية الجودة والبيئة في المؤسسات عين كبيرة وعين توتة بمتابعة النظام بصفة دورية، وتدقيق أهداف المؤسسة وقياس الحياض سواء سلبا أو إيجابا وتعديل الأهداف بما يضمن استمرار التحسين المستمر، بالإضافة إلى تدقيق ومراجعة تقارير التدقيق الداخلي لنظام الإدارة البيئية والتي تعطي مؤشرات لكفاءة النظام وحل كل المعوقات وتصحيح كل نقاط عدم التطابق والتي تحتاج إلى قرار على مستوى الإدارة العليا

اما عن إجابات أفراد العينة سلبية بنسبة 100% حول الجوانب البيئية التي يخضع لها المدققون الخارجيون، بحيث أشار المستجوبين فإنهم يقومون بعملية التدقيق في حدود ضيقة مثل التأكد من صرف المؤسسات للأعباء ذات الطبيعة المالية مساهمة الشركة في الحد من تلويث البيئة نتيجة للأتربة والغبار المتطاير من ممارستها لأنشطتها، مما يعني أن المدققين الخارجيين لا يتعرضون في المؤسسات محل الدراسة بتدقيق وفحص الأنشطة والتأثيرات التي تحدثها تلك المؤسسات في البيئة التي تمارس فيها نشاطها، رغم أهمية مكافحة التلوث والاستخدام الاقتصادي للمصادر الطبيعية ضمن إطار التنمية المستدامة، الا انهم لا يعيروها أي اهتمام يذكر.

مما سبق نستنتج ان النتائج المتحصل عليها تؤكد عدم اهتمام المؤسسات محل الدراسة بموضوع الإفصاح عن التقارير البيئية والتحقق من أدائها البيئي، ولعل ذلك يرجع من وجهة نظرنا إلى أن إفصاح المؤسسات اليوم وتدقيق من أدائها البيئي لا زال طوعيين (اختياريين) وحسب رغبة كل مؤسسة، حيث حتى الآن لم يأخذ صفة الإلزام هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فان النتائج أعلاه تشير إلى انخفاض الوعي البيئي لدى هذه المؤسسات في هذا المجال ونرى أن ضعف دور المدققين الخارجيين في تدقيق الأداء البيئي للمؤسسات، وقلة ممارستها الحالي يرجع إلى عدم استعداد المؤسسات ذاتها إلى تدقيق أدائها البيئي، والى عدم اهتمام المدققين أنفسهم بالجوانب البيئية، وربما يرجع سبب ذلك إلى عدم وجود معايير واضحة للتدقيق الأداء البيئي. وأما عن الوسائل التي يمكن من خلالها

تفعيل دور المدقق الخارجي هو تدخل الدولة بمجموعة من التشريعات والقوانين البيئية ملزمة تأتي في مقدمة الوسائل للضغط على زيادة دور المدقق في الجوانب البيئية وزيادة ضغط الأطراف ذات المصلحة بزيادة الإفصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي. وكذلك يمكن القول ان وجود تقارير بيئية يتم التحقق منها خارجيا يزيد من احتمال تحسين نظام الإدارة البيئي للمؤسسة واليات الأداء والتقرير البيئي وذلك بان المحققين الخارجيين من المحتمل ان يقوموا بفحص العناصر المختلفة لنظام الإدارة البيئية وتحديد مواطن الضعف والفرص الخاصة بالتحسين و القيام بالتوصيات والمقترحات الملائمة، وذلك بدوره يزيد كثيرا من الفوائد و مزايا التي يمكن ان تحققها المؤسسة وتجنّبها ثغرات التي قد يقع فيها التدقيق الداخلي. وبما ان هناك اثر ايجابي للتحقق من معلومات التقارير البيئية، فلأمر يحتاج إلى التغلب على بعض المشاكل المتمثلة في نقص المعايير لإعداد مثل هذه التقارير، ومع ذلك نقترح ان معيار الايزوا 14000 يمكن ان يحل مشكلة نقص معايير إعداد التقارير البيئية والتحقق منها، لان هذا المعيار يقدم طريقة منهجية موضوعية للتحقق من تقارير الأداء البيئي للمؤسسات.

ثانيا: الآثار الحوكمية لتدقيق الأداء البيئي

الجدول رقم 4-31: إجابات أفراد العينة عن مدى تحقق حوكمة الشركات عن طريق تدقيق الأداء البيئي

البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
أ- زيادة مصداقية الإفصاح البيئي.	4,8750	,44843	موافق بشدة
ب- تفعيل الرقابة البيئية.	4,8750	,44843	موافق بشدة
ج- تفعيل اثر الإفصاح البيئي على أسعار الأسهم.	1,9583	,80645	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحث

ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول 4-31 أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت النسبة ايجابية وتقدر بـ: 97.5% أي فريية من العد 5 المحدد على سلم ليكرت كلها بدرجة موافقة (موافق بشدة) بالنسبة للإجابتين "أ، ب" وكانت إجابة العبارة "ج" سلبية بنسبة 39.166%، والسبب الوحيد ان أسهم مؤسسات الصناعية محل الدراسة غير متداولة في سوق الأوراق المالية، وان ما يميز المؤسسات الاقتصادية في الجزائر أنه معظمها مغلق وهي تتعامل وتتفاعل مع دائرة صغيرة من الأطراف و هم المستثمرين والشركاء.

6/3/3/4 اختبار فرضيات الخاصة بهذا المحور تدقيق الأداء البيئي الداخلي والخارجي

الجدول رقم 4-32: نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الداخلي لفحص الجوانب البيئية

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
تدقيق الداخلي للأداء البيئي	Group 1	4.00	8	33.34	.50	.541
	Group 2	.00	16	66.66		
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول 4-32 أن قيمة Sig تساوي 0.541 وبتالي نقبل فرض العدم القائل بان النسبة مساوية القيمة $p = 0.5$ ونرفض الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف عن النسبة $p \neq 0.5$ ، وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول أعلاه تتركز عند النصف $1/2$ ، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض العدم (الفرضية الصفرية) القائل بان المدققون الداخليون بالمؤسسات الصناعية لا يقومون بتقييم الأداء البيئي للتنمية المستدامة، ورفض الفرضية البديلة القائل بان المدققون الداخليون بالمؤسسات الصناعية يقومون بتقييم الأداء البيئي للتنمية المستدامة.

الجدول رقم 4-33: نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب البيئية

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
تدقيق الخارجي للأداء البيئي	Group 1	.00	24	1.00	.50	.000
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول 4-33 أن قيمة Sig تساوي 0.00 وقي قيمة اصغر من قيمة المعنوية 0.05 وبتالي نقبل فرض العدم القائل بان النسبة مساوية القيمة $p = 0.5$ ونرفض الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف عن النسبة $p \neq 0.5$ وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول أعلاه تتركز عند الصفر، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض العدم (الفرضية الصفرية) القائل بان المدققون الخارجيون بالمؤسسات الصناعية لا يقومون بتقييم الأداء البيئي للتنمية المستدامة، ورفض الفرضية البديلة القائل بان المدققون الخارجيون بالمؤسسات الصناعية يقومون بتقييم الأداء البيئي للتنمية المستدامة

الجدول رقم 4-34: نتائج اختبار T لأثار الحوكمة للتدقيق الأداء البيئي

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
اثر حوكمة الشركات	11.825	23	.000	.90278	.7448	1.0607

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول 4-34 يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة وهي (11.825) مع قيمة T الجدولية وذلك بدرجة حرية 23 وبمستوى دلالة 5%، حيث نرفض فرض العدم القائل ان المتوسط الحسابي لا يختلف معنويا عن القيمة 3 عند مستوى دلالة 5% في حال قيمة T اكبر من القيمة الجدولية، ويمكن التوصل لهذه النتيجة أيضا عن طريق الاعتماد على قيمة Sig التي تم احتسابها مباشرة من برنامج spss، ففي حالة كون قيمة Sig اصغر من 0.05 نرفض فرض العدم القائل بان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3، ونقبل الفرض البديل القائل بان الوسط الحسابي يختلف معنويا عن القيمة 3، وبالنظر إلى إشارة المتوسط يمكن معرفة أماكن تركيز الإجابات، حيث تم تحديد القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3 فإذا كانت إشارة المتوسط سالبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 1 و 2 وإذا كانت موجبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 4 و 5.

من خلال الجدول تبين ان قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل ان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل ان الوسط يختلف معنويا عن القيمة 3، وبما ان الإجابات تتركز بين 4 و 5 هذا ان تدقيق الأداء الاجتماعي له اثر على حوكمة الشركات

✓ الفرضية الثانية:

يقوم المدققون الداخليون والخارجيون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية.

✓ الفرضية الفرعية الثانية قبول فرضية العدم القائلة بأن:

لا يقوم المدققون الداخليون والخارجيون بتدقيق الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

7/3/3/4 تحليل المحور الثالث من الاستمارة (تدقيق التنمية المستدامة.....منظور مستقبلي)

أولاً: تدقيق التنمية المستدامة

الجدول رقم 4-35: مدى قيام المؤسسات بالتحقق من تقارير التنمية المستدامة "ان وجدت"

الإجابة	التكرار	النسبة
هل تم التحقق من تقارير التنمية المستدامة " إن وجدت" من طرف جهات متخصصة؟	24	%100

المصدر: من إعداد الباحث

تكشف الإجابة وفق الجدول 4-35 أنها إجابة منطقية بنسبة 100% للمؤسسات الاسمنت محل الدراسة انها لاتقوم بتحقيق وتدقيق من تقارير التنمية المستدامة من طرف أي جهة خارجية، لهذا كما سبق الذكر لانعدام تبني مبادرات التقرير العالمية GRI التي تحاول الرفع من طرق التقرير للتنمية المستدامة لمستوى يعادل تلك الخاصة بالتقرير المالي.

الجدول رقم 4-36 : تدقيق التنمية المستدامة (منظور مستقبلي)

إلى أي مدى تعتقد ان عملية تدقيق التنمية المستدامة" تقارير التنمية المستدامة" تتطلب من مؤسستك مايلي؟	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
أ- وجود خطط وبرامج للتنمية المستدامة داخل المؤسسة.	4,3750	,57578	موافق بشدة
ب- تفعيل برامج التنمية المستدامة.	4,5417	,58823	موافق بشدة
ج- شمولية البرامج للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.	4,3333	,56466	موافق بشدة
د- كفاية الإفصاح عن خطط واليات برامج التنمية المستدامة ومدى نجاحها.	4,6250	,57578	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من الجدول 4-36 أن إجابات أفراد العينة من المؤسسات الاسمنت محل الدراسة كانت ايجابية بنسبة 89.375% وبدرجة الموافقة موافق بشدة، حيث تولي المؤسسات الأربعة أهمية كبيرة بتدقيق أبعاد وجوانب التنمية المستدامة بشكل متكامل وما يلاحظ هو تركيز ايجابيات المؤسسات محل الدراسة على العبارة "د" بنسبة 92.5% على كفاية الإفصاح عن خطط واليات برامج التنمية المستدامة ومدى نجاحها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمكن اعتبار ان استجابة المؤسسات لعملية تدقيق التنمية المستدامة دال على أهمية التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات سواء من خلال تحقق الربحية وتخفيض التكاليف وزيادة المنافسة على المدى الطويل.

الجدول رقم 4-37: مدى تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة (.....منظور مستقبلي)

لا	نعم	السؤال
()	()	هل تعتقد أنه على مؤسستك تطبيق نظام للإدارة التنمية المستدامة لتوفير معلومات حول العناصر المتفرقة المرتبطة بالتنمية المستدامة ؟

المصدر: من إعداد الباحث

الإجابة على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي

الجدول 4-38: إجابات أفراد العينة عن مدى تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة

الإجابة	التكرار	النسبة
نعم	23	96%
لا	01	4%
المجموع	24	100%

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من خلال الجدول 4-38، أن الإجابة كانت ايجابية كما كان متوقع بنسبة 96% من مؤسسات صناعة الاسمنت، خاصة وانه هناك اقتناع من طرف الادرات العليا بان المؤسسات اليوم تحت تحديات التنمية المستدامة، وبالتالي فهي مستعدة لوضع وتطبيق هذا النظام الذي بدوره يمكن من جمع المعلومات المتفرقة حول شمولية أبعاد التنمية المستدامة داخل هذه المؤسسات.

الجدول رقم 4-39: آليات تفعيل و تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة (.....منظور مستقبلي)

الانحراف المعياري	المتوسط	درجة الموافقة	
,58823	4,5417	موافق بشدة	أ- المدقق الداخلي في موضع جيد لتطبيق هذا النظام.
,40825	4,9167	موافق بشدة	ب- المدقق الداخلي في موضع جيد لتدقيق هذا النظام.
,20412	3,9583	موافق	ج- المحاسب في موضع جيد لتوفير معلومات عن التنمية المستدامة.
,40825	4,9167	موافق بشدة	د- يجب تكوين المحاسب والمدقق الداخلي في مجال خدمة التنمية المستدامة

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول 4-39 انه هناك اتفاق من جميع مستجوبي المؤسسات الصناعية محل الدراسة عن الآليات التي تمكن من تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة، وهي المدقق الداخلي والمحاسب وذلك بنسبة

91.67% وبدرجة موافق بشدة، بحيث يمكن اعتبار المحاسبة المستدامة أداة فعالة يمكن توظيفها لمساعدة المؤسسات لتصبح أكثر استدامة، ولها دور كبير في تكامل نظم الأعمال للوصول إلى قياس الأداء المستدام في المؤسسة والإفصاح عنه وبالتالي فلمحاسب له دور كبير في مجال خدمة التنمية المستدامة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمكن اعتبار أيضا ان نشاط المدقق الداخلي في موضع جد مساعد في بناء المزيد من العمليات المستدامة من خلال تنفيذ وتقييم نظام إدارة التنمية المستدامة، هذا لن يتأتى الا بحصول المحاسب والمدقق الداخلي على تقنيات قياس وتدقيق الاستدامة المعمول بها.

ثانيا: الآثار الحوكمية لتدقيق التنمية المستدامة (.....منظور مستقبلي)

الجدول رقم 4-40: الآثار الحوكمية لتدقيق التنمية المستدامة (منظور مستقبلي)

البيان	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
أ- تسهيل شفافية كل اعمال المؤسسة.	4,8750	,44843	موافق بشدة
ب- تعزيز المسائلة.	4,5833	,58359	موافق بشدة
ج- تسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة المؤسسات.	4,6667	,56466	موافق بشدة
د- زيادة مصداقية الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة.	4,7917	,50898	موافق بشدة
هـ- إدارة المخاطر المتعلقة بالتنمية المستدامة.	4,5417	,58823	موافق بشدة
و- تفعيل الرقابة الاجتماعية	4,5417	,58823	موافق بشدة
ز- تفعيل الرقابة البيئية.	4,8333	,48154	موافق بشدة
ط- خدمة أهداف الحوكمة الشاملة حوكمة الأداء المالي، البيئي، الاجتماعي	4,8333	,48154	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ انه هناك إجماع بنسبة 94.17% من طرف المؤسسات الصناعية وبدرجة موافق بشدة على كامل النقاط المدرجة، والتي من الممكن اعتبارها من الآثار الايجابية التي تحدث عندما تقوم المؤسسات بعملية تدقيق التنمية المستدامة مستقبلا، بمعنى قيام المؤسسات بالتحقق من أدائها المالي، الاجتماعي والبيئي فإنها تمثل رأي حول الاداء البيئي والاجتماعي مما يزيد من تفعيل الرقابة البيئية والاجتماعية، أي توسيع الدور الرقابي لوظيفة التدقيق في مجال خدمة التنمية المستدامة، مما يزيد شفافية اعمال المؤسسة ورقابة أطراف ذات المصلحة على إدارة المؤسسات... إضافة الى خلق سلوك جديد للشفافية والانفتاح، مما يؤدي الى عدم التوقف عند حوكمة الشركات الجيدة، وإنما تجاوزها الى الحوكمة الشاملة، أخذا بعين الاعتبار الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وهو ما تسعى إليه

خدمة تدقيق التنمية المستدامة. الأمر الذي يعد علاجاً لقصور وظيفة التدقيق المالي في خدمة حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة.

8/3/3/4 اختبار فرضيات الخاصة بهذا المحور تدقيق التنمية المستدامة - منظور مستقبلي -

الجدول رقم 4-41: نتائج اختبار T لمدى وعي المؤسسات للتدقيق المستدامة

One-Sample Test						
Test Value = 0						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مستوى الوعي بتدقيق التنمية المستدامة	53.069	23	.000	4.46875	4.2946	4.6429

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول 4-41 يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة وهي (53.069) مع قيمة T الجدولية وذلك بدرجة حرية 23 وبمستوى دلالة 5%، حيث نرفض فرض العدم القائل ان المتوسط الحسابي لا يختلف معنويًا عن القيمة 3 عند مستوى دلالة 5% في حال قيمة T اكبر من القيمة الجدولية، ويمكن التوصل لهذه النتيجة أيضا عن طريق الاعتماد على قيمة Sig التي تم احتسابها مباشرة من برنامج spss، ففي حالة كون قيمة Sig اصغر من 0.05 نرفض فرض العدم القائل بان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3، ونقبل الفرض البديل القائل بان الوسط الحسابي يختلف معنويًا عن القيمة 3، وبالنظر إلى إشارة المتوسط يمكن معرفة أماكن تركيز الإجابات، حيث تم تحديد القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3 فإذا كانت إشارة المتوسط سالبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 1 و2. وإذا كانت موجبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 4 و5. من خلال الجدول تبين ان قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل ان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل ان الوسط يختلف معنويًا عن القيمة 3 وبما أن الإجابات تتركز بين 4 و5 هذا يبين ان هناك وعي بأهمية تدقيق التنمية المستدامة مستقبلاً.

الجدول رقم 4-42: نتائج اختبار T للآثار الحوكمية للتدقيق المستدامة

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الآثار الحوكمية	22.193	23	.000	1.70833	1.5491	1.8676

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول 4-42 يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة وهي (22.193) مع قيمة T الجدولية وذلك بدرجة حرية 23 وبمستوى دلالة 5%، حيث نرفض فرض العدم القائل ان المتوسط الحسابي لا يختلف معنويًا عن القيمة 3 عند مستوى دلالة 5% في حال قيمة T اكبر من القيمة الجدولية، ويمكن التوصل لهذه النتيجة أيضا عن طريق الاعتماد على قيمة Sig التي تم احتسابها مباشرة من برنامج spss، ففي حالة كون قيمة Sig اصغر من 0.05 نرفض فرض العدم القائل بان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3، ونقبل الفرض البديل القائل بان الوسط الحسابي يختلف معنويًا عن القيمة 3، وبالنظر إلى إشارة المتوسط يمكن معرفة أماكن تركيز الإجابات، حيث تم تحديد القيمة المعيارية للمتوسط بالقيمة 3 فإذا كانت إشارة المتوسط سالبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 1 و 2 وإذا كانت موجبة، هذا يعني ان الإجابات تتركز بين 4 و 5. من خلال الجدول تبين ان قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل ان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل ان الوسط يختلف معنويًا عن القيمة 3، وبما ان الإجابات تتركز بين 4 و 5 هذا يؤكد أن تدقيق التنمية المستدامة لها آثار إيجابية على حوكمة الشركات.

✓ من خلال عملية الاختبار وفق الجدول رقم 4-41 حول الفرضية الثالثة تبين:

✓ قبول الفرضية البديلة القائلة بأن:

هناك مستوى من الوعي لدى المؤسسات الصناعية بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلا.

أما بخصوص الفرضية الرابعة: فحسب الجداول رقم 4-29/4-34/4-40 التي تخص اختبار الفرضية الرابعة القائلة: إن التدقيق والتحقق من جوانب التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات سواء من خلال توسيع الدور الرقابي أو تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات

✓ يمكن القول حول الفرضية الرابعة: قبول الفرضية البديلة القائلة:

إن التدقيق والتحقق من جوانب التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات سواء من خلال توسيع الدور الرقابي أو تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات

خلاصة الفصل

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية، وبعد عملية إسقاط الدراسة النظرية على بعض المؤسسات الصناعية والمتمثلة في مؤسسات صناعة الاسمنت للجهة الشرقية للبلاد، اتضح أن نشاط مؤسسات صناعة الاسمنت ذو آثار بيئية واجتماعية حيث ومن خلال النتائج المتوصل عليها عن طريق إجابات المستجوبين من مؤسسات صناعة الاسمنت التي مست أصحاب الاختصاص، فقد أكدت الدراسة بأن الممارسة الحالية للنظم المحاسبية ووظيفة التدقيق الداخلي والخارجي تأخذ بعين الاعتبار الجوانب الاجتماعية ذات الأبعاد المالية أما عن الجوانب البيئية فالمدققين الداخليين يلعبون دورا مهما في تقييم نظم الإدارة البيئية ومكافحة التلوث، أما المدققين الخارجيين فلا يعبرونها أي اهتمام يذكر، في المؤسسات الصناعية محل الدراسة، أما بخصوص المبادرات العالمية لقياس وتدقيق التنمية المستدامة فقد لاقت مستوى من الوعي لدى المستجوبين من طرف أصحاب الاختصاص في المؤسسات الصناعية محل الدراسة. وأكدت الدراسة انه لا بد من تكوين المحاسب والمدقق الداخلي في إعداد وتدقيق تقارير التنمية المستدامة داخليا مستقبلا، بإضافة إلى انه هناك إجماع على الآثار الحوكمية لتدقيق جوانب التنمية المستدامة سواء من خلال توسيع دورها الرقابي أو من خلال تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات، خاصة أمام التحديات التي تواجهها الجزائر من اجل الانفتاح والاندماج في الاقتصاد العالمي، وما تتطلبه من توفير جو من الثقة والشفافية في مساهمة المؤسسات في التنمية المستدامة.

الختمة العامة

تناول موضوع البحث دراسة وتحليل لأهم التطورات التي حدثت على وظيفة التدقيق لمساهمتها في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، وتبين أثر هذه التطورات الإيجابية على حوكمة الشركات، مجسدين ذلك في الواقع العملي، من خلال قيامنا بدراسة لبعض المؤسسات الصناعية لقطاع الإسمنت في الجزائر، من خلال المقابلة الشخصية واستعمال أداة للإستبيان لجمع المعلومات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، وتناولت الدراسة النظرية ثلاثة فصول، تناول في الفصل الأول الإطار والهيكل العام لحوكمة الشركات والفصل الثاني تناولنا فيه الإطار الفكري للتدقيق اما الفصل الثالث فقد تناولنا فيه دور التدقيق في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات، اما الفصل الرابع فقد قمنا بدراسة ميدانية لبعض المؤسسات الصناعية وقد وقع الإختيار على مؤسسات صناعة الاسمنت للجهة الشرقية من البلاد، وقد توصلنا الى النتائج والتوصيات التالية:

نتائج الدراسة النظرية

- تتطلب التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات تبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي لأغراض تحقيق الكفاية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة، بمعنى الاضطلاع الدقيق بالأنشطة الاجتماعية والبيئية والتقدير الكفء للالتزام بها، بحيث يمكن على أساسها معرفة مدى تقدم المؤسسة اتجاه الاستدامة؛
- إن التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقدير. مواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة؛
- تعتبر خدمة تدقيق التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة هدفها التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي، إلا أن هذه الخدمة في مرحلتها الأولية، بحيث انه لا توجد معايير لتدقيق التنمية المستدامة معمول بها مما يشكل نوعا من التحدي حتى الآن؛
- هناك البعض من يؤيد المعايير المقبولة قبولا عاما لتقرير التنمية المستدامة بسبب سهولة تفسير المعلومات الواردة بتقارير التنمية المستدامة مما يساعد على سهولة تدقيق التنمية المستدامة؛
- إذا كان لنا أن نبحث عن نهج لتدقيق التنمية المستدامة هناك بعض الدروس المفيدة التي يمكن استخلاصها من عدة إجراءات داخل وخارج المؤسسة، المتمثلة في إجراءات تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي، بما في ذلك الأساليب المتاحة لتقييم الاستدامة عن طريق الجهود التي قامت بها المنظمات والهيئات الدولية للتقييس ووكالات التصنيف، منها لتقييم الأداء الاجتماعي والبيئي والمتمثلة في معيار تدقيق الأداء الاجتماعي SA8000، معيار الثقة AA1000 ومعيار الايزوا 14000، لتحقيق الاستدامة داخل المؤسسات؛
- تجدر الإشارة إلى أنه مع تنامي وزيادة الوعي بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة، فانه وفي ظل هذه التحديات، لا يمكن التوقف عند الحوكمة الجيدة فقط، وإنما يجب تجاوزها إلى الحوكمة الشاملة المستدامة التي تأخذ بعين الاعتبار التوليفة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية مجتمعة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

نتائج الدراسة الميدانية

- في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة التي أجريت على بعض من المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت بالجزائر، تم التوصل إلى النتائج التالية التي تعتبر اختباراً لفرضيات البحث:
- إن النظم المحاسبية المطبقة الآن في المؤسسات الصناعية محل الدراسة لا تشتمل على الطرق الخاصة بالمحاسبة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية، وأن كل ما يتم الإفصاح عنه في التقارير والقوائم المالية من معلومات خاصة بالأنشطة الاجتماعية والبيئية لا تخرج عن حدود تلك الأنشطة التي يترتب عليها أعباء مالية، ويتم الإفصاح عنها على أساس أنها جزء من المعلومات التي تتعلق بالأنشطة الاقتصادية، وليس بوصفها تتعلق بمدى مساهمة المؤسسة لمسئوليتها الاجتماعية والبيئية.
 - إن بعض من المؤسسات محل الدراسة تقوم بقياس أدائها البيئي من خلال التركيز على مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس الانبعاثات الناتجة عن التلوث، وكذا الآثار التي تترتب عليها، وتجدر الإشارة أن هذه المؤشرات متحكم فيها في المؤسسات الصناعية الحاصلة على شهادة أيزو 14001 إصدار 2004م.
 - عدم لجوء مؤسسات صناعة الإسمنت إلى أي أداة تسمح بقياس الأداء الاجتماعي كأحد أبعاد التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية، بإستثناء قياس رضا الزبائن من خلال عملية الإستقصاءات التي تمسهم.
 - عدم تبني المؤسسات الصناعية محل الدراسة وجهلها بمجموعة المبادرات التي تقوم بقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة المتضمنة لجميع لنتائج الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي، ومن أهم تلك المبادرات والتي لاقت الانتشار الواسع على المستوى الدولي المتمثلة في مبادرة الإبلاغ العالمية Global Reporting Initiative GRI التي تقدم مجموعة من المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية كأساس للقياس والتقارير. كما أن كل مؤسسات محل الدراسة لا تقوم بتبني بطاقة الأداء المتوازن المستدامة وغير متحكم فيها، التي تعد من أهم الأدوات المستعملة لقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة.
 - من ضمن النتائج المتوصل إليها كذلك أن الإفصاح منعدم تماماً عن جوانب وأبعاد التنمية المستدامة المؤسسات الصناعية محل الدراسة، وهذا راجع إلى مجموعة من المبررات، التي من أهمها:
 - ✓ غياب القوانين والتشريعات التي تجبر المؤسسات بالإفصاح على الجوانب الاجتماعية والبيئية، أي أن الإفصاح عن تلك الجوانب يبقى طوعي وحسب رغبة كل مؤسسة، وتجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الوحيد الذي يكتسي الطابع الإلزامي الذي يتعلق بالقوائم المالية السنوية لسنة 1975م؛
 - ✓ غياب جماعات الضغط العاملة في مجال حماية البيئة التي تضغط على المؤسسات الصناعية للإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة،
 - ✓ غياب الإدراك الكافي لدى مسيري المؤسسات بوجود مجموعة من المبادرات العالمية التي يمكن الاقتداء بها في إعداد التقارير حول التنمية المستدامة و حول كيفية الإفصاح بها.

الختام

- المدققون الداخليون والخارجيون في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بتدقيق وفحص عدد محدود من الجوانب الاجتماعية، وبتالي فعمليات التدقيق الداخلي والخارجي لهذه البرامج تنصب على الأثر المالي وليس على الأثر الاجتماعي للمؤسسات.
- المدققون الداخليون في المؤسسات الصناعية يقومون بتقييم الأداء البيئي ويلعبون دورا هاما فيما يتعلق بمتطلبات شهادة الايزوا 14001. بالإضافة إلى قيامهم بتقييم وضبط الجودة وفقا لمعيار ISO 9000 إصدار 2008.2000.
- لا يقوم المدققون الخارجيون بتدقيق وتقييم الجوانب البيئية للمؤسسات الصناعية، إلا أنه يمكن الإشارة الى أن المؤسسات الحاصلة على الايزوا 14001 تقوم بتدقيق نظام الإدارة البيئي مرة كل سنة من طرف AFAQ AFNOR للوقوف على عمل النظام، والقيام بالتصحيحات اللازمة إن اقتضى الأمر.
- المؤسسات الصناعية محل الدراسة موافقون على قيام مؤسساتهم بعملية تدقيق التنمية المستدامة مستقبلا، وموافقون على تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة التي تمكن من جمع العناصر المتفرقة وملء الحلقات المفقودة حول التنمية المستدامة في المؤسسة.
- المؤسسات الصناعية محل الدراسة موافقون على الآليات الممكنة لتطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة والمتمثلة في المدقق الداخلي والمحاسب، لأنهم في موقع جيد لتطبيق وتقييم هذا النظام، وذلك بعد تنمية قدراتهم ومهاراتهم في مجال محاسبة وتدقيق التنمية المستدامة.
- هناك اتفاق من طرف المؤسسات محل الدراسة بأن تطورات التدقيق والتحقق في مجال خدمة التنمية المستدامة، بأن لها آثار ايجابية على حوكمة الشركات سواء من خلال تفعيل بعض آليات الحوكمة كالشفافية والإفصاح أو من خلال توسيع الدور الرقابي للتدقيق.

الإقتراحات

- بعد الاطلاع على النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة، فإننا نقترح بـ:
- ضرورة إعطاء عملية حوكمة الشركات الاهتمام الأكبر للمحافظة على المؤسسة الاقتصادية وبقائها واستمرار نشاطها الاقتصادي، والعمل وبصورة متناسقة بين جميع الجهات ذات العلاقة، ولأن التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) الجيد يفرض عناية خاصة ومسؤولية من إدارة الشركة والمؤسسة نحو المجتمع من حيث عدم التمييز في المعاملة والتقييد بمواضيع حقوق الإنسان ومواضيع البيئة، وتطوير إستراتيجية سليمة للحوكمة تساعد على تحسين كفاءة أداء تلك المؤسسات والتخصيص الأمثل للموارد.
 - إصدار عدد من القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تفرض على المدققين الداخليين والخارجيين بالإهتمام بها خاصة في ظل تحديات التنمية المستدامة.
 - يجب على المهتمين بالمهنة خاصة أساتذة المحاسبة والتدقيق عقد مؤتمرات و ورشات عمل مهمتها الأساسية الاستقرار على مقاييس عملية لتدقيق وتقييم مزاعم الإدارة بشأن الأداء البيئي والاجتماعي بصفة خاصة باعتبار انه هناك استقرار على مقاييس الأداء المالي للاستدامة.

الختام

- يجب أن تهتم البحوث المحاسبية بالبحث في اطر او نماذج مقترحة للإفصاح عن الاستدامة من خلال توسيع نطاق التقرير المالي الحالي بحيث يأخذ في الحسبان الأبعاد البيئية والاجتماعية لأداء المؤسسات.
- من بين الحلول الممكنة بالنسبة لهذه المؤسسات حتى تستطيع دمج الأدوات المذكورة سابقا، تطبيق نظام بطاقات الأداء المتوازن المستدامة. مبادرة الإبلاغ العالمية GRI وتطبيق نظام الإدارة المدمج *Système de management intégré* وتبني المواصفات القياسية لقياس وتقييم الأداء الاجتماعي مثل المواصفة القياسية SA 8000 أو المعيار AA1000.
- يجب إعادة النظر في الهياكل التنظيمية للمؤسسات الاقتصادية، لتتضمن تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة لسد الحلقات المفقودة حول التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- إمكانية دمج مقاييس الأداء المتوازن المستدامة وإرشادات التقرير عن الاستدامة الصادرة عن مبادرة العالمية للإفصاح GRI مع التقرير المالي الراهن.
- يجب على أقسام المحاسبة والتدقيق في الجامعة الاهتمام بتدريس الإفصاح عن الاستدامة من جهة، ودور المدقق الداخلي والخارجي في تدقيق وتقييم مزاعم الإدارة بشأن الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية للتنمية المستدامة من جهة أخرى.
- يجب على المؤسسات الصناعية بالجزائر أن تقوم بتدريب المدققين الداخليين على إعداد وتقييم تقارير الاستدامة، مما يزيد في مصداقيتها وجاذبيتها وتغير نظرة الغير لها بصورة ايجابية وبذلك ستساهم في تغيير محيطها وتؤثر فيه ايجابا بدلا من أن تخضع لضغوطاته فقط.
- إن إختبار أو تقييم مزاعم إدارة المؤسسة بشأن الاستدامة يؤدي الى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات من الناحية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية مما يجعل المؤسسة لها حوكمة شاملة، أي حوكمة الأداء المالي والبيئي والاجتماعي الأمر الذي يعد علاجا لقصور دور وظيفة التدقيق في تفعيل حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة.
- تفعيل دور المصنف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كالهئية الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لتدقيق الحسابات في مجال خدمة التنمية المستدامة.
- فمن بين الحلول الممكنة إقتراحها على هذه المؤسسات الصناعية، هو الاقتداء بالمؤسسات الرائدة عالميا في مجال التنمية المستدامة والسير على خطاها سواء فيما يتعلق بكيفية إدماج أبعاد التنمية المستدامة ضمن انشغالات إدارة المؤسسات أو في مجال إعداد تقارير التنمية المستدامة المستعملة في الإفصاح عن الأداء البيئي و الاجتماعي. وتدقيق هذا الإفصاح من طرف جهات محايدة، لعل المثال الذي يجب على هذه المؤسسات الاقتداء به هو شركة لافارج الفرنسية LAFARGE التي تعتبر من أهم الشركات الرائدة في تقارير التنمية المستدامة.

أفاق الدراسة

- تطبيق مؤشرات مبادرة الإبلاغ العالمية GRI للاستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- نموذج مقترح لمحاسبة وتدقيق التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات
- تفعيل دور المدقق الداخلي والخارجي في تدقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الختامة

نأمل في الأخير أن يساهم بحثنا هذا ولو بشيء القليل في تدعيم البحث العلمي، خاصة وأن الجامعة الجزائرية تفتقد إلى هذا النوع من البحوث، على أمل ان تفتح المجال لبحوث أخرى في المستقبل لمعالجة هذه الجوانب وتقديم الإضافة حتى تكون الاستفادة كبيرة، وان تلقى هذه المهنة الاهتمام الواسع في دفع عجلة التنمية المستدامة في بلادنا، وفي الأخير نرجوا من الله ان نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع.

✚ تم بعون الله تعالى.



بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة فرحات عباس - سطيف -

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

قسم العلوم الاقتصادية.

الدراسات العليا - مدرسة الدكتوراه -

تخصص: إدارة الأعمال الإستراتيجية والتنمية المستدامة

استبيان

تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ

ومعايير التنمية المستدامة

- دراسة لبعض المؤسسات الصناعية -

الأخ الكريم، الأخت الكريمة ...

السلام عليكم ورحمته تعالى وبركاته.

تحية طيبة وبعد...

يقوم الباحث بإجراء دراسة بالعنوان أعلاه، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة مدرسة الدكتوراه في إدارة الأعمال الإستراتيجية والتنمية المستدامة. نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان المرفق وذلك بوضع إشارة (x) في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علماً بأن البيانات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط. وان دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين يديكم، لذا نرجوا منكم إعطائه الأهمية المناسبة دعماً منكم للبحث العلمي في الجزائر.

الباحث / فاتح غلاب

الجزء الأول: بيانات عامة

1- اسم المؤسسة:.....

2- الجنس؟

أنثى	ذكر
()	()

3- الدرجة العلمية التي تحملونها حالياً؟

أقل من ليسانس	ليسانس	ماجستير	دكتوراه
()	()	()	()

4- وظيفتكم الحالية؟

مدير مالي	مدقق داخلي	محاسب	إطار سامي	أخرى.....
()	()	()	()	()

5- الخبرة؟

أقل من 01 سنة	أقل من 04 سنة	أقل من 10 سنة
()	()	()

6- لأي الفئات العمرية تنتمي؟

أقل من 25 سنة	أقل من 35 سنة	أقل من 45 سنة	أكبر من 45 سنة
()	()	()	()

الجزء الثاني: بيانات الدراسة

قياس والإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة.

الإجابة		هل تم استخدام الأدوات التالية في قياس الأداء لمؤسستك؟	
لا	نعم	أدوات القياس	
()	()	المحاسبة عن الأداء الاجتماعي	
()	()	معيار التدقيق الاجتماعي والمساءلة الاجتماعية SA 8000	
()	()	معيار الثقة AA1000 لقياس الأداء الاجتماعي والأخلاقي	
		أخرى.....	
()	()	المحاسبة عن الأداء البيئي	
()	()	الايروا 14001	
()	()	نظام الإدارة والتدقيق الأوربي EMAS، الايزو 19000	
		أخرى.....	
()	()	مبادرة الإبلاغ العالمية GRI	
()	()	بطاقة الأداء المتوازن المستدامة BSCS	
		أخرى.....	
4- كيف تفصح المؤسسة عادة عن جوانب التنمية المستدامة التي تؤديها؟ الإجابة وفق الجدول التالي.			
لا يتم الإفصاح عنها	ضمن القوائم المالية	تقارير وقوائم منفصلة	أبعاد التنمية المستدامة
()	()	()	أ - الأداء المستدام (الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي)
()	()	()	ب- الأداء الاجتماعي
()	()	()	د- الأداء البيئي
وسائل أخرى يرجى ذكرها:.....			
()	()	5- هل يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال؟	
()	()	6- هل يطلب الأطراف ذات المصلحة معلومات حول الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة الى الأداء المالي؟	
()	()	7- هل يتم إتاحة الفرصة الى الأطراف ذات المصلحة للمشاركة في تنفيذ برامج المؤسسة التي تقوم بها؟	

معلومات إضافية حول هذا المحور

.....

تدقيق الأداء الاجتماعي

8- هل تم التحقق من القوائم والتقارير الاجتماعية "إن وجدت" من قبل طرف خارجي؟ نعم () لا ().

9- ما هي الأمور الاجتماعية التي تخضع الى عمليات التدقيق من قبل المؤسسة؟ الإجابة من خلال الجدول

مدقق خارجي		مدقق داخلي		تدقيق الأداء الاجتماعي
		لا	نعم		لا	نعم
()	()	()	()	أ - فحص وتدقيق مبالغ الأجرور والمرتببات والمكافآت والحوافز والمنح
()	()	()	()	ب- فحص وتدقيق نظم إعانات الوفاة ومكافآت التقاعد والمعاشات الإضافية
()	()	()	()	ج- فحص وتدقيق إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف
()	()	()	()	د- تدقيق تكاليف بعثات الحج والعمرة رحلات المصايف والحفلات والأنشطة الرياضية
()	()	()	()	هـ- فحص وتدقيق نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير
()	()	()	()	و- فحص وتدقيق مدى صدق الإعلانات عن المنتجات
()	()	()	()	ز- فحص برامج المؤسسة وجهودها في حل مشكلات الإسكان
()	()	()	()	ح- فحص ودراسة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التي وقعت على المنظمة كنتيجة للتخلص من نفايات ومخلفات الإنتاج بطريقة غير سليمة أو تلويث الهواء أو الماء
()	()	()	()	ط- فحص سياسات البيع والتسويق والتخزين
()	()	()	()	ي- فحص سياسات البيع والتسويق والتخزين للتحقق من ان المؤسسة لا تمارس أساليب ملتوية لخلق أزمات مصطنعة بالأسواق
()	()	()	()	ك-التحقق من ان المؤسسة قد بذلت كافة الجهود لتحقيق الأهداف التي رمت إليها الدولة
فحص جوانب اجتماعية أخرى يرجى ذكرها:.....				
.....				

10- إلى أي مدى تعتقد ان قيام مؤسستك بتدقيق أدائها الاجتماعي يؤدي إلى ؟

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
()	()	()	()	()	أ- زيادة مصداقية الإفصاح الاجتماعي.
()	()	()	()	()	ب- تفعيل الرقابة الاجتماعية.
()	()	()	()	()	ج- تفعيل اهتمام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية.

..... معلومات إضافية حول هذا الحور.....

.....

تدقيق الأداء البيئي

11- هل تأخذ الأمور البيئية بعين الاعتبار أثناء قيام مؤسستك بإحضار أعمالها لعملية التدقيق المالي من طرف مراقب الحسابات؟ نعم () لا () .

12- هل تم التحقق من القوائم والتقارير البيئية " إن وجدت " من قبل طرف خارجي؟ نعم () لا () .

13- ما هي العناصر البيئية التي تخضع الى تدقيق الأداء البيئي ؟ الإجابة وفق الجدول التالي:

تدقيق الخارجي		مدقق داخلي		الأداء البيئي
		لا	نعم		لا	نعم
()	()	()	()	أ- تدقيق المحاسبة البيئية
()	()	()	()	ب- تدقيق نظم الإدارة البيئية.
()	()	()	()	ج- تدقيق دور مؤسستك في مكافحة التلوث.
()	()	()	()	د- تدقيق الالتزامات البيئية
()	()	()	()	هـ- تدقيق عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات.
فحص جوانب بيئية أخرى يرجى ذكرها.....				

14- إلى أي مدى تعتقد أن قيام مؤسستك بتدقيق أدائها البيئي يؤدي إلى ؟

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
()	()	()	()	()	أ- زيادة مصداقية الإفصاح البيئي.
()	()	()	()	()	ب- تفعيل الرقابة البيئية.
()	()	()	()	()	ج- تفعيل اثر الإفصاح البيئي على أسعار الأسهم.

معلومات إضافية حول هذا المحور

.....

تدقيق التنمية المستدامة.....(النظرة المستقبلية)

التنمية المستدامة هي تلك التنمية التي تعمل على تكامل الأبعاد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية. من خلال التعريف التالي:

15- هل تم التحقق من تقارير التنمية المستدامة " إن وجدت" من طرف جهات متخصصة؟ نعم () لا ().

16- إلى أي مدى تعتقد أن تدقيق التنمية المستدامة يتطلب من مؤسستك مايلي؟

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
()	()	()	()	()	أ- وجود خطط وبرامج للتنمية المستدامة داخل المؤسسة.
()	()	()	()	()	ب- تفعيل برامج التنمية المستدامة.
()	()	()	()	()	ج- شمولية البرامج للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
()	()	()	()	()	د- كفاية الإفصاح عن خطط واليات برامج التنمية المستدامة ومدى نجاحها.

17 - هل تعتقد أنه على مؤسستك تطبيق نظام للإدارة التنمية المستدامة لتوفير معلومات حول العناصر المتفرقة المرتبطة

بالتنمية المستدامة؟ نعم () لا ().

- إذا كان الجواب بنعم، هل تعتقد أن :

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
()	()	()	()	()	أ- المدقق الداخلي في موضع جيد لتطبيق هذا النظام.
()	()	()	()	()	ب- المدقق الداخلي في موضع جيد لتدقيق هذا النظام.
()	()	()	()	()	ج- المحاسب في موضع جيد لتوفير معلومات عن التنمية المستدامة.
()	()	()	()	()	د- يجب تكوين المحاسب والمدقق الداخلي في مجال خدمة التنمية المستدامة

18- إلى أي مدى تعتقد أن قيام مؤسستك بتدقيق التنمية المستدامة يؤدي إلى ؟

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
()	()	()	()	()	أ- تسهيل شفافية كل اعمال المؤسسة.
()	()	()	()	()	ب- تعزيز المسائلة.
()	()	()	()	()	ج- تسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة المؤسسات.
()	()	()	()	()	د-زيادة مصداقية الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة.
()	()	()	()	()	هـ-إدارة المخاطر المتعلقة بالتنمية المستدامة.
()	()	()	()	()	و- بما انه يمثل رأي حول أداء الاجتماعي فانه يؤدي إلى تفعيل الرقابة الاجتماعية
()	()	()	()	()	ز- بما انه يمثل رأي حول أداء البيئي فانه يؤدي إلى تفعيل الرقابة البيئية.
()	()	()	()	()	ط-خدمة أهداف الحوكمة الشاملة: حوكمة الأداء المالي، البيئي، الاجتماعي.

معلومات إضافية حول هذا المحور

.....

الإمضاء

في الأخير تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير .

قائمة المراجع

I. المراجع باللغة العربية	
أولاً: الكتب	
01	توفيق عبد الرحمان، منهج المهارات المالية والمحاسبية المتقدمة الرقابة المالية والتدقيق الداخلي، مركز الخبرات المهنية للإدارة (ميمك)، القاهرة، ط4، 2006.
02	التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 2004.
03	حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (المفاهيم -المبادئ- التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
04	حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثالث، تقارير المراجع والمجالات الخاصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
05	حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات (المفاهيم،المبادئ، التجارب، المتطلبات،شركات قطاع عام وخاص ومصارف)، الدار الجامعية، مصر، 2008/2007.
06	جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمات، 2000.
07	جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط 2، 2005.
08	الخصري محسن احمد، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2005.
09	الديب عوض لبيب فتح الله، احمد محمد كامل سالم، أصول المراجعة الحديثة، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2003-2002.
10	الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايا محمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت، 2001.
11	أبو زيد كمال خليفة، وآخرون، المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الالكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
12	سراي محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل - الإطار النظري - المعايير والقواعد - مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
13	السقا السيد احمد، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، مطابع غياشي، مصر، دون سنة نشر.
14	سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
15	سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
16	سليمان محمد مصطفى، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري " دراسة مقارنة"،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
17	شارلزهل، جونز جارديث، الإدارة الإستراتيجية (مدخل متكامل)، تعريب ومراجعة محمد سيد احمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008.
18	الشرع جاسم، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية، النشر بدعم من البنك الإسلامي الأردني للتمويل والاستثمار، 2003/2002.
19	الصبان محمد سمير، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
20	الصبان محمد سمير، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية واليات التطبيق- وفقا للمعايير المتعارف

	عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
21	الصحن عبد الفتاح، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1994.
22	الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001/1999.
23	طواهر محمد تهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
24	عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.
25	عبد ربه محمد عبد الكريم علي، محمد عزت محمد إبراهيم غزلان، اقتصاديات الموارد والبيئة، دار المعرفة الجامعية، إسكندرية، 2000.
26	العزاوي نجم، النقار عبد الله حكمت، إدارة البيئة نظم ومتطلبات وتطبيقات ISO 14000، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط1، 2007.
27	علي عبد الوهاب نصر، خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
28	علي عبد الوهاب نصر، خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
29	علي عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
30	علي عبد الوهاب نصر، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الرابع. المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مراجعة الأزمة المالية العالمية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
31	علي عبد الوهاب نصر، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
32	الغالب طاهر محسن، وائل محمد إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر عمان، 2007.
33	غالي جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
34	غنيم عثمان محمد، أبو زنت ماجدة، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2007.
35	القاضي حسين، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
36	لطفی احمد أمين السيد، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، الدار الجامعية، القاهرة، 2001/2002.
37	لطفی أمين السيد احمد، معايير المراجعة المهنية، حورس للطباعة والنشر، القاهرة، مصر، 2005.
38	لطفی أمين السيد احمد، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
39	لطفی أمين السيد احمد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
40	محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
41	نور احمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
42	وردم باتر محمد علي، العالم ليس للبيع: مخاطر العولمة على التنمية المستدامة، ط1، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

ثانيا: المجالات والمتقيات والنشريات	
43	إبراهيم محمد أحمد، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية - دراسة نظرية تطبيقية-، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق - بنها - العدد الأول، 2005.
44	ادامز روجر، الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وعن الاستدامة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركة على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة، نيويورك وجونيف، 2002.
45	بريش عبد القادر، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة العالمية، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي: الأزمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس- سطيف- 2009/09/21، 20
46	البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد 55، القاهرة، 2003.
47	بوعظم كمال، عبد السلام زايد، حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات - مع الإشارة إلى واقع حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية-، الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، عنابه، 2009.
48	بن أفرج زوينة، توافر الإفصاح والتدقيق البيئي ضرورة لتقييم أداء المنظمة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تسير والعلوم التجارية، 11/10 نوفمبر، 2009.
49	تيجاني بالرقمي، غربي عبد الحليم، نظام المحاسبة الخضراء في إطار التنمية المستدامة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة. جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07، 2008.
50	جامعة الدول العربية، حالة التلوث الصناعي في الوطن العربي، برنامج الأمم المتحدة للبيئة، 1996.
51	جهامي يوسف فرج، المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن: دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين القانونيين، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م 12، ع2، 1998.
52	الحمدي فؤاد محمد حسين، مواطنة الشركات والمؤسسات: المفهوم والعوائد، ورقة مقدمة إلى المؤتمر الثاني المنعقد تحت شعار "مواطنة الشركات والمؤسسات... والمسؤولية الاجتماعية"، مركز دراسات وبحوث السوق والمستهلك، 25/24 جوان 2009.
53	حدة فروحات، استراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من اجل تحقيق التنمية المستدامة - دراسة حالة الجزائر-، مجلة الباحث، العدد 07، 2010/2009.
54	خرخاش سامية، خرخاش نادية، معايير قياس وأداء المنظمة في ظل التنمية المستدامة، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، 11-10 نوفمبر 2009.
55	الخلاق سناء عبد الكريم، حوكمة المؤسسات المالية ودورها في التصدي للازمات المالية (التجربة الماليزية)، المؤتمر السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال (التحديات، الفرص، الآفاق)، الأردن، 2009.
56	خلف لعبيي هاتو، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، الأكاديمية العربية في الدانمرك، بغداد، 2009.
57	الرحيلي عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، م 22، ع 1، 2008.

58	ريجاوي مها محمود رمزي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات (حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية)، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، 2008.
59	زاهد سمير، الملوثات الناجمة عن صناعة الاسمنت وطرق التخفيف منها، المؤسسة العامة للاسمنت، دمشق، 2003.
60	السيد إبراهيم عبد الجليل، الإدارة البيئية، الموسوعة العربية من اجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني، البعد البيئي، ط1، 2006.
61	سوليفان جون وآخرون، مواطنة الشركات: مفهوم المواطنة وتطبيقاته في مجال الأعمال، مركز المشروعات الدولية الخاصة، cipe، 2004.
62	الشريف بقة، عبد الرحمان لعاب، التنمية المستدامة والتحديات الجديدة المطروحة أمام المؤسسات الاقتصادية مع الإشارة للوضع الراهن للجزائر، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة. جامعة فرحات عباس، سطيف، 08/07، 2008.
63	شكولنيكوف السكندر وآخرون، النموذج التجاري لمواطنة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ديسمبر 2004.
64	الصفار هادي رضا، المحاسبة عن البيئة المستدامة، بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي السنوي بعنوان أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، 19/17 افريل 2006.
65	الصيام احمد زكريا، دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009.
66	عدنان فباجة، اثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، ص 14.
67	عبد الحليم نادية راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر 2005.
68	عبد العليم إبراهيم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1991،
69	العاني كريم حارس، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية - دراسة تطبيقية في مملكة البحرين -، المؤتمر العلمي الرابع الريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة فيلادلفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، 16.15/03/2005.
70	عثمان حسن عثمان، دور إدارة البيئة في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية. مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة. جامعة فرحات عباس، سطيف. 08/07، 2008.
71	أبو العطا زمين، حوكمة الشركات .. سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن 2003.
72	القشي ظاهر، حازم الخطيب، الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2006.
73	لكوشتا هلبلينغ كاترين وآخرون، غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية، دليل لإرساء حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة، اصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.
74	لعاب عبد الرحمان، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع صناعة الاسمنت بالجزائر - ، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، 10-11 نوفمبر 2009.
75	مركز المشروعات الدولية الخاصة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 13، القاهرة، 2008.

76	مركز المشروعات الخاصة الدولية، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، 2001.
77	مركز المشروعات الدولية الخاصة، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات، 2003.
78	منصوري كمال محمد، جودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الاستدامين للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 7/8 أفريل 2008.
79	موسى غادة علي، مخاطر غياب الأمن الإنساني على البيئة والتنمية المستدامة، بحوث وأوراق عمل للمؤتمر العربي السادس للإدارة البيئية بعنوان التنمية البشرية وأثارها على التنمية المستدامة، شرم الشيخ جمهورية مصر العربية، المنظمة العربية للتنمية البشرية، ماي 2007.
80	ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009.
81	هلاي حسين مصطفى، من اجل إستراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2007.
82	الهيبي نوزاد عبد الرحمان، التنمية المستدامة في المنطقة العربية: الحالة الراهنة والتحديات المستقبلية، مجلة الشؤون العربية، 2006.
ثالثا: المؤتمرات، القوانين والمراسيم	
83	الأمر رقم 280/67 المؤرخ في 20 ديسمبر 1967.
84	الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية رقم 02 المؤرخة في 01/12/1988.
85	الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية رقم 20 المؤرخة في 27/04/1991.
86	مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركة على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة، نيويورك وجونيف، 2002.
رابعا: الرسائل الجامعية	
87	إياد محمد، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية: دراسة ميدانية (تطبيقية) على فنادق ذات فئات خمس نجوم في الأردن، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، قسم المحاسبة، 2008.
88	أبو حماد ماجد إسماعيل، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
89	عبد الصمد عمر علي، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدينة، 2009/2008.
II. المراجع باللغة الأجنبية	
01	Alamgir, m. Corporate governance - a risk perspective, paper presented to: governance and reform: paving the way to financial stability and development, a conference organized by the egyptian banking institute, cairo, 7/8 may 2007. Corporate
02	Benoit pige, gouvernance.contrôlé et audit des organisations. Edition economica, paris , 2008.
03	Eustache ebondo et mandzila, gouvernance d'entreprise une approche pare laudit et le controle interne, Ihamattan, paris, 2005.
04	Emmanuelle champion et corinne gendron, chantier responsabilite sociale corporative document synthese en appui a la reflexion du chantier rse, septembre 2003.
05	Gerard charreaux, vers une theorie du gouvernement des entreprises, iae dijon - crego / latec. Mai 1996.
06	Gerard charreaux, peter wirtz, gouvernance des entreprises.nouvelles perspective, edition economica, paris, 2006.

07	Gregory abate et autre, etude du gouvernement d'entreprise aux etats unis, au royaume uni et en france, ecole des mines de paris, juin 2000.
08	Hillary, r, developments in environmental auditing, managerial auditing journal, n 8 ,1995.
09	Hans nieuwlans, auditing sustainable development: internal auditors can add value by assessing their organization's sustainability management system, institute of internal auditors, 2007
10	Jaques renard, théorie et pratiques de l'audit interne, édition d'organisation ,6eme édition, paris, 2007
11	José bouaniche, éthique de l'auditeur, revue de l'institut française d'audit interne ifai, n°82, mars 2006.
12	Lionel collins et gerard vallon, audit et controle interne, aspects, financiers, operationnels et strategiques, 4eme edition, dalloz, paris, 1992.
13	Michael jensen and clifford smith, stockholder, manager, and creditor interests: applications of agency theory, harvard business school, 1985.
14	Observatoire de la responsabilité sociétale de l'entreprise , développement durable et entreprises, 2 edition. Afnor, 2008.
15	Organisation for economic co-operation and development, oecd principles of Corporate governance, paris, 2004.
16	Oecd, principles of corporate governance, 1999.
17	Piotr mazurkiewicz, devcomm-sdo, corporate environmental responsibility: is a common csr framework possible?, world bank, 2004
18	Pierre vernimmen, finance d'entreprise, 5eme édition, dalloz, paris, 2002.
19	R. Gray, current developments and trends in social and environmental, auditing international journal of auditing, n 3, 2000.
20	Ray whittington, kurt pany: principles of auditing, twelfth edition, mcgraw-hill, new york, usa, 1998.
21	samir hassan, Internal audit and business sustainability, eiod 3rd annual Conference on corporate governance, audit & business sustainability, 2006
22	Tiffany daykin.the role of internal auditing in sustainable development and corporate social reporting.the institute of internal auditors research foundation. 2006
23	Stephane andre, evaluation de la performance non financiere des entreprises: apport des methodes multicritere d'aide a la decision, these ecole doctorale decision, informatique, mathematiques, organisation. Universite paris ix dauphine. 1992.

III. المواقع الالكترونية

01	Http:// www.papers.ssrn.com
02	Http:// www.cipe.org
03	Http:// www.oecd.org
04	Http:// www.saaaid.net/Doat/hasn/hawkama.doc
05	Http:// www.jpsdirectory.brinkster.net
06	http://www.iefpedia.com/.../المحاسبة عن التنمية المستدامة.Doc
07	Http:// www.jps-dir.net/Forum/uploads/8724/15.doc
08	Http://www.eiodqa.eiod.org/.../internal%20audit%20and%20business%20Sustainability11
09	Http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/1443.html
10	Http://www.egyview.com/vb/t680.html
11	Http://www.sgp-gica.dz
12	Http://www.afnor.org
13	Http:// www.shatharat.net/veb/show_thread.php

فهرس المحتويات

آية قرآنية	
الإهداء	
شكر وتقدير	
IV	قائمة المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال البيانية.....
IX	قائمة المختصرات.....
X	قائمة الملاحق.....
أ-ذ	المقدمة.....
الفصل الأول: الهيكل والإطار العام لحوكمة الشركات	
02	تمهيد.....
03	1/1 الإطار العام لحوكمة الشركات.....
03	1/1/1 المقدمة والأسباب لظهور نظام حوكمة الشركات.....
03	1/1/1/1 عولمة أسواق رأس المال.....
04	2/1/1/1 نظرية الوكالة.....
06	3/1/1/1 الالتمارات والفضائح المالية.....
07	2/1/1 ماهية حوكمة الشركات.....
07	1/2/1/1 حوكمة الشركات (المفاهيم والمحددات).....
13	2/2/1/1 مبادئ حوكمة الشركات.....
17	3/2/1/1 أهمية وحتمية حوكمة الشركات.....
19	4/2/1/1 محددات تطبيق حوكمة الشركات.....
23	3/1/1 جهود المنظمات الدولية في وضع قواعد حوكمة الشركات.....
23	1/3/1/1 لجنة بازل.....
24	2/3/1/1 البنك الدولي.....
25	3/3/1/1 صندوق النقد الدولي.....
27	4/3/1/1 منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.....
27	2/1 الجوانب التقييمية والأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.....
27	1/2/1 الجوانب التقييمية لحوكمة الشركات.....

27	فاعلية حوكمة الشركات.....	1/1/2/1
28	مقومات فاعلية حوكمة الشركات.....	2/1/2/1
29	الربط بين قواعد حوكمة الشركات والأداء المالي.....	3/1/2/1
30	الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات.....	2/2/1
30	البعد الإشرافي والرقابي.....	1/2/2/1
30	البعد الأخلاقي.....	2/2/2/1
31	البعد الاستراتيجي.....	3/2/2/1
34	3/ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية.....	1/3/1
34	تجربة الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة في مجال حوكمة الشركات.....	1/1/3/1
34	تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في حوكمة الشركات.....	2/1/3/1
35	تجربة المملكة المتحدة في حوكمة الشركات.....	2/3/1
36	تجارب بعض الدول الآسيوية في مجال حوكمة الشركات.....	1/2/3/1
36	حوكمة الشركات في ماليزيا.....	2/2/3/1
37	حوكمة الشركات في اليابان.....	3/3/1
39	إصلاحات الدول العربية في مجال حوكمة الشركات.....	1/3/3/1
39	إصلاحات الدول العربية.....	2/3/3/1
40	حوكمة الشركات في الجزائر.....	.....
41	خلاصة الفصل.....	
الفصل الثاني: الإطار الفكري للتدقيق		
43	تمهيد.....	1/2
44	1/2 الإطار العام للتدقيق.....	1/1/2
44	ماهية التدقيق.....	1/1/1/2
45	لمحة تاريخية حول التدقيق.....	2/1/1/2
47	تعريف التدقيق.....	3/1/1/2
49	أهداف وأهمية التدقيق.....	2/2/2
52	الأسس العلمية للتدقيق.....	1/2/2/2
52	فروض التدقيق.....	2/2/2/2
53	مبادئ التدقيق.....	3/2/2/2
55	علاقة المحاسبة بالتدقيق.....	3/2/2
57	أنواع التدقيق.....	

57	..... من حيث الحدود و مدى الفحص.	1/3/2/2
58	..... من حيث الإلزام والتوقيت.	2/3/2/2
61	..... من حيث الاستقلال.	3/3/2/2
65	..... 2/2 معايير التدقيق.	
66	..... المعايير العامة.	1/2/2
66	..... معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.	1/1/2/2
67	..... معيار الاستقلال.	2/1/2/2
68	..... معيار العناية المهنية.	3/1/2/2
69	..... معايير العمل الميداني.	2/2/2
69	..... معيار كفاية التخطيط والإشراف.	1/2/2/2
70	..... معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلي.	2/2/2/2
70	..... معيار كفاية الأدلة.	3/2/2/2
70	..... معايير التقرير.	3/2/2
71	..... معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية.	1/3/2/2
71	..... معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية.	2/3/2/2
73	..... معيار ملائمة الإفصاح.	3/3/2/2
73	..... معيار وحدة الرأي.	4/3/2/2
75	..... 3/2 القواعد العامة للتدقيق.	
75	..... آداب وسلوك المهنة.	1/3/2
75	..... الاستقلال والموضوعية.	1/1/3/2
75	..... المسؤوليات والأعمال الأخرى.	2/1/3/2
77	..... الرقابة على النوعية " الجودة".	3/2/3/2
78	..... مسؤوليات المدقق.	2/3/2
78	..... مسؤولية المدقق تجاه العميل.	1/2/3/2
79	..... المسؤولية المدنية.	2/2/3/2
79	..... المسؤولية الجنائية.	3/2/3/2
81	..... خلاصة الفصل.	
الفصل الثالث: دور التدقيق في تجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات		
83	..... تمهيد.	

84	1/3 تدقيق التنمية المستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات.....	
84	التنمية المستدامة (المفهوم والأهمية).....	1/1/3
84	التطور التاريخي للتنمية المستدامة.....	1/1/1/3
85	مفهوم التنمية المستدامة.....	2/1/1/3
86	أهمية التنمية المستدامة بالنسبة للمؤسسات.....	3/1/1/3
87	استدامة المؤسسات (الأبعاد، المبادئ، المعايير).....	2/1/3
87	أبعاد التنمية المستدامة.....	1/2/1/3
88	مبادئ التنمية المستدامة.....	2/2/1/3
90	معايير قياس التنمية المستدامة.....	3/2/1/3
93	تقارير التنمية المستدامة.....	3/1/3
93	مفهوم الأداء المستدام.....	1/3/1/3
96	مفهوم تقارير التنمية المستدامة.....	2/3/1/3
97	مؤشرات تقارير التنمية المستدامة.....	3/3/1/3
101	أهمية تقارير التنمية المستدامة.....	4/3/1/3
102	اتجاهات الإفصاح عن الاستدامة دولياً.....	5/3/1/3
105	دور المحاسب في تقارير التنمية المستدامة.....	6/3/1/3
105	تدقيق التنمية المستدامة.....	4/1/3
106	السياق التاريخي لتدقيق التنمية المستدامة.....	1/4/1/3
106	مفهوم تدقيق التنمية المستدامة.....	2/4/1/3
107	معايير تدقيق التنمية المستدامة ومن يقوم بها.....	3/4/1/3
108	مجال تدقيق التنمية المستدامة.....	4/4/1/3
110	دور المدقق الداخلي في تدقيق التنمية المستدامة.....	5/4/1/3
114	اثر حوكمة الشركات لتدقيق التنمية المستدامة.....	6/4/1/3
115	2/3 تدقيق الأداء الاجتماعي ضمن إطار حوكمة الشركات.....	
115	المحاسبة عن الأداء الاجتماعي.....	1/2/3
115	مفهوم الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة.....	1/1/2/3
115	مفهوم المحاسبة عن الأداء الاجتماعي.....	2/1/2/3
116	أهمية المحاسبة عن الأداء الاجتماعي.....	3/1/2/3
117	الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.....	4/1/2/3
117	تدقيق الأداء الاجتماعي.....	2/2/3

117	.....السياق التاريخي لتدقيق الأداء الاجتماعي.	1/2/2/3
118	.....مفهوم تدقيق الأداء الاجتماعي.	2/2/2/3
120	.....متطلبات تدقيق الأداء الاجتماعي.	3/2/2/3
121	.....إجراءات الخاصة بتدقيق الأداء الاجتماعي.	4/2/2/3
124	.....أهداف تدقيق الأداء الاجتماعي.	5/2/2/3
125	.....تدقيق الأداء الاجتماعي وتدقيق التنمية المستدامة.	6/2/2/3
125	.....اثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء الاجتماعي.	3/2/3
126	.....3/3 تدقيق الأداء البيئي ضمن إطار حوكمة الشركات.	
126	.....الحاسبة عن الأداء البيئي.	1/3/3
126	.....مفهوم الأداء البيئي للتنمية المستدامة.	1/1/3/3
127	.....مفهوم الحاسبة عن الأداء البيئي.	2/1/3/3
127	.....أهمية الحاسبة عن الأداء البيئي.	3/1/3/3
129	.....الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.	4/1/3/3
130	.....تدقيق الأداء البيئي.	2/3/3
130	.....السياق التاريخي لتدقيق الأداء البيئي.	1/2/3/3
131	.....مفهوم تدقيق الأداء البيئي.	2/2/3/3
132	.....أنواع تدقيق الأداء البيئي.	3/2/3/3
133	.....مجال تدقيق الأداء البيئي الداخلي والخارجي.	4/2/3/3
136	.....معايير التدقيق الدولية وتدقيق التنمية المستدامة.	5/2/3/3
138	.....اثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء البيئي.	3/3/3
138	.....مصدقية الإفصاح البيئي.	1/3/3/3
138	.....تفعيل الرقابة البيئية.	2/3/3/3
138	.....اثر الإفصاح على أسعار الأسهم.	3/3/3/3
139	.....زيادة مساحة التدقيق الحوكمي.	4/3/3/3
139	.....إطار مقترح لتدقيق التنمية المستدامة.	4/3/3
141	.....خلاصة الفصل.	
الفصل الرابع: دراسة لبعض المؤسسات الصناعية		
143	.....تمهيد.	
144	.....1/4 تقديم عام للمؤسسات محل الدراسة.	
144	.....1/1/4 معلومات عامة حول مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة.	

148	شبكة توزيع مؤسسات صناعة الاسمنت.....	2/1/4
149	أسباب اختيار قطاع الاسمنت.....	2/4
149	الدور الاقتصادي.....	1/2/4
149	الدور الاجتماعي.....	2/2/4
150	الأثر البيئي.....	3/2/4
153	الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....	3/4
153	مصادر جمع المعلومات.....	1/3/4
153	مجتمع وعينة الدراسة.....	1/1/3/4
154	أدوات البحث.....	2/1/3/4
156	فرضيات الدراسة.....	3/2/3/4
157	الأساليب الإحصائية المستخدمة.....	4/2/3/4
159	تحليل نتائج الدراسة.....	2/3/4
159	خصائص عينة الدراسة.....	1/2/3/4
160	نتائج دراسة خصائص عينة الدراسة.....	2/2/3/4
161	دراسة تحليلية لمحاور الدراسة واختبار الفرضيات.....	3/3/4
161	تحليل المحور الأول من الاستمارة. (قياس والإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة).....	1/3/3/4
170	اختبار الفرضية العامة المتعلقة بقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي.....	2/3/3/4
174	تحليل المحور الثاني من الاستمارة (تدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي).....	3/3/3/4
177	اختبار الفرضية الخاصة بتدقيق الداخلي والخارجي للأداء الاجتماعي.....	4/3/3/4
179	تحليل المحور الثالث من الاستمارة (تدقيق الداخلي والخارجي للأداء البيئي).....	5/3/3/4
182	اختبار الفرضية الخاصة بتدقيق الداخلي والخارجي للأداء البيئي.....	6/3/3/4
184	تحليل المحور الرابع من الاستمارة (تدقيق التنمية المستدامة - النظرة المستقبلية-).....	7/3/3/4
187	اختبار الفرضية الخاصة بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلا.....	8/3/3/4
189	خلاصة الفصل.....	
191	الخاتمة.....	
197	المراجع.....	
205	الملاحق.....	
218	الفهرس.....	

الملخص

لقد تطور مفهوم التدقيق عبر الزمن واتسعت أهدافه ومجالاته، فلم يعد مقتصرًا على المجال التقليدي وهو المجال المالي فقط، بل توسع ليشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة التي تقوم بها، بحيث أصبحت المؤسسة اليوم أمام حتمية التحديات الجديدة التي فرضتها التنمية المستدامة، مما عجل بإهتمامها بالجوانب البيئية والاجتماعية كشرط لاستمرارها وبقائها. وكرد فعل لهذه التحديات أصبحت المؤسسة تقوم بتقديم تقارير عن تأثيرها عن المجتمع والبيئة المحيطة بها وتحمل هذه التقارير عناوين مختلفة يطلق عليها في الغالب تقارير اجتماعية وبيئية، مما دفع بالمؤسسة بإجراء عمليات تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي عن طريق مدققين خارجيين ومستقلين، وبسبب اهتمام المؤسسة بتلك الجوانب، فقد أدى بها إلى توفير أداة رقابية داخلية متمثلة في قسم التدقيق الداخلي لتتأكد من تحكمها في تلك الجوانب بكفاءة وفعالية. ونتيجة لإدراك الأطراف ذات المصلحة اليوم أن نجاح المؤسسات لا يعتمد على الاستدامة الاجتماعية والبيئية فقط وإنما بتكاملها مع الاستدامة الاقتصادية، لذلك حاليًا هناك محاولات لتطوير تقويم أداء المؤسسات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، ومن هنا وجد الطلب على خدمة التأكيد المهني الجديدة التي تهدف إلى تدقيق التنمية المستدامة داخليًا وخارجيًا، وتعتبر هذه التطورات الحديثة التي حصلت على وظيفة التدقيق لانتقالها من التدقيق المالي إلى تقييم كافة جوانب التنمية المستدامة لها أثر على حوكمة الشركات سواء من خلال توسيع دورها الرقابي أو من خلال تفعيل بعض آليات حوكمة الشركات. وبالتالي فإن حوكمة الشركات أصبح لها دور فعال في حماية مسار المؤسسة، وتأكيد صدقها ومصداقيتها، سواء في الحاضر أو امتداد ذلك إلى المستقبل.

الكلمات المفتاحية: التنمية المستدامة، تدقيق الأداء الاجتماعي، تدقيق الأداء البيئي، تدقيق التنمية المستدامة، حوكمة الشركات

Abstract

Audit concept has evolved over time and widened its objectives and areas. It is no longer limited to traditional domain which is the financial one, but has expanded to include all functions and activities of the corporation. Today, the corporation is facing inevitable new challenges posed by sustainable development. Such challenges have precipitated its concern about environmental and social aspects as a condition for continuing and survival. In response to these challenges, the corporation started reporting their impact on society and the environment surrounding these different addresses reports called mostly social and environmental reports, leading the corporation for social and environmental performance auditing by independent external auditors. Such concern had led the corporation to the creation of an internal control tool represented by the internal audit section to make sure those aspects are governed efficiently and effectively.

As a result of the awareness of stakeholders today that success depends not only on social and environmental sustainability, but on the integration with economic sustainability, now there are attempts to develop enterprise performance calendar in terms of achieving sustainable development objectives. Hence, there is demand for new vocational emphasis service aimed at sustainable development auditing both internally and externally. These modern developments that happened in the field of auditing, had led to the transition from financial auditing to the evaluation of all aspects of sustainable development affecting corporate governance, either by expanding its oversight role or by activating certain corporate governance mechanisms. Consequently, corporate governance has become instrumental in protecting the path corporation, and confirms its sincerity and credibility, both at present and in the future.

Key words: Sustainable development, social performance auditing, environmental performance auditing, auditing of sustainable development, corporate governance.