

تطورات عمليات التدقيق في المجال الحوكمي لتجسيد استدامة المؤسسات الاقتصادية دراسة لبعض المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت في الجزائر

د. غلاب فاتح، جامعة محمد بوضياف. المسيلة

الملخص: 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 لابد من إضفاء المصداقية على المعلومات البيئية والاجتماعية التي تفصح عنها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عن طريق التحقق منها من قبل جهة محايدة.

حيث تهدف هذه الدراسة؛ إلى معرفة مدى شمول نطاق التدقيق الداخلي والخارجي ضمن إطار حوكمة الشركات إلى الجوانب الاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية (الممارسة الحالية)، كما تهدف الدراسة إلى اكتشاف 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. حيث اتضح أن عمليات التدقيق الخاصة بالاستدامة في المؤسسات محل الدراسة منعدم تماما.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الاجتماعي، التدقيق البيئي، تدقيق التنمية المستدامة، حوكمة الشركات.

Abstract: Increasing attention in recent years the impact of economic institutions on society and the environment, has taken the stakeholders a significant number of initiatives to assess the impact of corporate social, environmental, and taken up by companies, many of them to report on this impact, it must give credibility to environmental information and social disclosed by economic institutions, through verification by a third party neutral. And interest in social and environmental aspects by internal auditors.

Where the aim of this study to know the extent of coverage of the scope of internal and external audit within the framework of corporate governance to social and environmental aspects of sustainable development in industrial enterprises Algeria (current practice), and the study aims to discover the views of the industrial enterprises in Algeria about the service confirmation of new and of scrutiny development sustainable (future practice) and that the extent of their willingness to request this service, modern confirmation

Key words: social audit, environmental audit, audit of sustainable development, corporate governance

مقدمة:

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 باهتمامها بالجوانب البيئية والاجتماعية كشرط لاستمرارها وبقائها. وكرد فعل لهذه التحديات أصبحت المؤسسة تقوم بتقديم تقارير عن تأثيرها على المجتمع والبيئة المحيطة بها، وتحمل هذه التقارير عناوين مختلفة يطلق عليها في الغالب تقارير اجتماعية وبيئية أو تقارير الاستدامة، مما دفع بالمؤسسة لإجراء عمليات تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي عن طريق المدققين الخارجيين والمستقلين، 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 حاليا هناك محاولات لتطوير عملية التدقيق والتحقق من أداء المؤسسات من ناحية تحقيقها لأهداف التنمية المستدامة، ومن هنا وجد الطلب على خدمة التأكيد المهني الجديدة التي تهدف إلى تدقيق التنمية المستدامة داخليا وخارجيا، وتعتبر هذه التطورات الحديثة التي حصلت على وظيفة التدقيق لانتقالها من التدقيق المالي إلى تقييم كافة جوانب التنمية المستدامة؛ لها اثر 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.

إشكالية الدراسة:

إلى أي مدى يمكن لوظيفة التدقيق المساهمة في تجسيد الاستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ولمعالجة هذه الإشكالية يتطلب منا الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماهو مفهوم تدقيق التنمية المستدامة وما العلاقة بينها وبين تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي؟
2. هل تقوم المؤسسات الصناعية محل الدراسة بقياس والافصاح عن جوانب الاستدامة؟
3. هل يقوم المدققون الداخليون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة؟
4. هل تقوم المؤسسات الصناعية محل الدراسة بتدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي إضافة إلى أدائها المالي من طرف المدققين الخارجيين؟
5. ما مدى وعي المؤسسات الصناعية محل الدراسة بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلا؟
6. فيما تتمثل الآثار الحوكمية للتدقيق والتحقق من جوانب التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية؟

فرضيات الدراسة

1. لا تقوم المؤسسات محل الدراسة بقياس والافصاح عن جوانب الاستدامة.
2. يقوم المدققون الداخليون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي في المؤسسات الصناعية محل الدراسة.
3. تقوم المؤسسات الصناعية بتدقيق والتحقق من أدائها الاجتماعي والبيئي إضافة إلى أدائها المالي من طرف المدققين الخارجيين محل الدراسة.
4. هناك وعي لدى المؤسسات الصناعية محل الدراسة بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلا.
5. تتمثل الآثار الحوكمية للتدقيق والتحقق من جوانب الاستدامة في تفعيل دورها الرقابي.

منهجية الدراسة: في ضوء طبيعة مشكلة البحث، اعتمدنا في الجزء النظري على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لوصف موضوع البحث، واعتمدنا على المنهج التاريخي لتبيين تطورات وظيفة التدقيق عبر الزمن. وفي الجزء الميداني من البحث تم الاعتماد على منهج دراسة حالة على بعض من المؤسسات الصناعية بالجزائر، من خلال إجراء قائمة استبيان التي تم تصميمها لهذا الغرض والمقابلة الشخصية كضرورة أملتتها مجريات البحث الميداني قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية، وتم تجميع البيانات وتنظيمها وتحليلها بالاعتماد على برنامج SPSS- 17. حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية، وبعض الاختبارات مثل الاختبار الثنائي واختبار ستيودنت واختبار اقل فرق دال **Least Significant Difference**.

حدود الدراسة: من الناحية الميدانية، إقتصرت نطاق مجتمع الدراسة على بعض المؤسسات الصناعية خاصة الفئات ذات العلاقة بالموضوع، ولم يمتد إلى المدققين الخارجيين من حيث كيفية التقرير عن عمليات التدقيق والتحقق 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 بالجزائر، 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.

مباحث الدراسة: سوف نحاول من خلال هذه الورقة البحثية، التطرق إلى المباحث التالية الذكر:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛

المحور الثاني: تطور عمليات التدقيق لتجسيد الاستدامة ضمن إطار حوكمة الشركات؛

المحور الثالث: دراسة ميدانية على مؤسسات قطاع الاسمنت بالجزائر.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

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

إن لفظ الحوكمة Governance مشتق من الكلمة الإنجليزية govern أي يحكم ومنها أتت government , governore , governance... الخ والتي تعني حكومة، حاكم، الحوكمة بنتابع، 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 Governance⁽²⁾.

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 لتتداخل في الكثير من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية لذلك، لا يوجد تعريف موحد، وفمايلي نذكر بعض التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات:

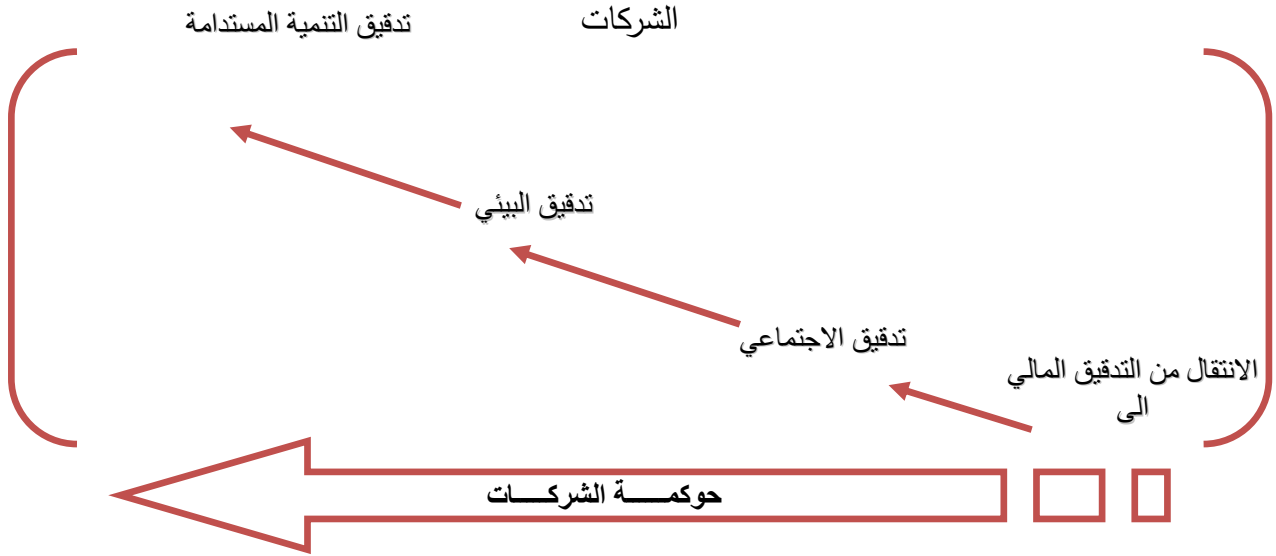
تعرف لجنة Cadbury حوكمة الشركات على أنها: ذلك النظام الذي وفقا له يتم تسيير ورقابة المؤسسة وتعنتي بإعطاء الوسائل اللازمة التي تسمح بإيجاد التوازن المنطقي للسلطة تقاديا لكل الانحرافات الشخصية، وتقوم على ثلاثة ركائز وهي مجلس الإدارة، التدقيق وإدارة أعمال المؤسسة⁽³⁾.
تعرف مؤسسة التمويل الدولية IFC بأنها "النظام التي تتم من خلاله إدارة الشركات، والتحكم في أعمالها"⁽⁴⁾.

تعرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD حوكمة الشركات بأنها: " ذلك النظام الذي يتم من 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"⁽⁵⁾.

من التعاريف السابقة نستنتج أن حوكمة الشركات هي:

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

الشكل رقم (02): تطورات وظيفة التدقيق لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة ضمن اطار حوكمة



المصدر: من إعداد الباحث

أ. تدقيق الاداء الاجتماعي ضمن اطار حوكمة الشركات: هناك عدة تعريفات قدمت لتدقيق الاداء الاجتماعي نذكر منها:

تدقيق الاداء الاجتماعي أنه دراسة منظمة وتقييمه للأداء الاجتماعي للمنشأة الذي يميزه عن الاداء الاقتصادي. وهو عبارة عن الفحص المنظم والمستقل للأساليب والإجراءات المستعملة من قبل المنشآت الاقتصادية المتعلقة بالمجتمع والبيئة آخذين بعين الاعتبار - إذا كان ضرورياً - المظاهر الفنية والإدارية والتنظيمية والقانونية⁽⁶⁾.

وفي تعريف آخر فإن تدقيق الاداء الاجتماعي هو عبارة عن فحص وتقييم الاداء 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 الاداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع التدقيق⁽⁷⁾.

يرى عبد الوهاب نصر: على أن تدقيق الاداء الاجتماعي يمثل خدمة مهنية توكيدية تصديقيه تستهدف إبداء مراقب الحسابات لرأي فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة بشأن الاداء الاجتماعي، وفي هذا الصدد يراعى ما يلي⁽⁸⁾:

- إن هذا التدقيق له مردود رقابي خاصة فيما يتعلق بالمؤسسات التي لها برامج اجتماعية؛
- إن المسؤولية الاجتماعية أحد أضلاع ملف التنمية المستدامة؛
- إن هناك طلب على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وهناك طلب على مصداقية هذا الإفصاح ولن تتحقق تلك المصداقية سوى من خلال المراقبة الاجتماعية؛

➤ إن هناك طلب رسمي الآن على الإفصاح عن استدامة المؤسسات ماليا وبيئيا واجتماعيا وأيضا طلب على تدقيق هذا الإفصاح.

. اثر حوكمة الشركات لتدقيق الاداء الاجتماعي: يساهم تدقيق الأداء الاجتماعي في تحقيق الآثار الايجابية لحوكمة الشركات من خلال توسيع دورها الرقابي والمتمثل في الرقابة الاجتماعية، وتحقيق أهم مبادئها والمتمثلة في مصداقية الإفصاح والشفافية الاجتماعية، بالإضافة إلى زيادة تفعيل دور المؤسسات من خلال تبني مسؤوليتها الاجتماعية.

ب. مفهوم تدقيق الأداء البيئي: ما 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 الإدارية البيئية، وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها⁽⁹⁾.

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"⁽¹⁰⁾.

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

. أثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء البيئي: لا شك أن الدور الإيجابي للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات أصبح مجالا للاهتمام المهني والعلمي والأكاديمي والعملية، وتكاد تجمع الكتابات في هذا المجال على أهمية تدقيق الأداء البيئي في تفعيل حوكمة الشركات⁽¹¹⁾.

وتبين الآثار الحوكمية لتدقيق الأداء البيئي من خلال النقاط التالية:

- مصداقية الإفصاح البيئي؛
- تفعيل الرقابة البيئية؛
- أثر الإفصاح البيئي على أسعار الأسهم؛
- زيادة مساحة التدقيق الحوكمي.

ج. تدقيق التنمية المستدامة ضمن اطار حوكمة الشركات: إهتمت العديد من الدراسات بإلقاء الضوء على طبيعة خدمة تدقيق التنمية المستدامة، ومن أهم المشاكل التي تواجه مراقب الحسابات عند التحقق من محتوى تقارير التنمية المستدامة وكيفية الحد من تلك المشاكل أو تخفيضها.

حيث يعرفها الكاتب عبد الوهاب نصر علي⁽¹²⁾، إستنادا إلى مفهوم تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها GAAP، وبالرجوع إلى 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 الاستدامة على أنها: " خدمة توكيدية تصديقيه تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة من خلال إختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي فني 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 والاجتماعي والبيئي للشركات"⁽¹³⁾.

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 فني محايد بشأن مدى صدق مزاعم الإدارة للتنمية المستدامة وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة؛

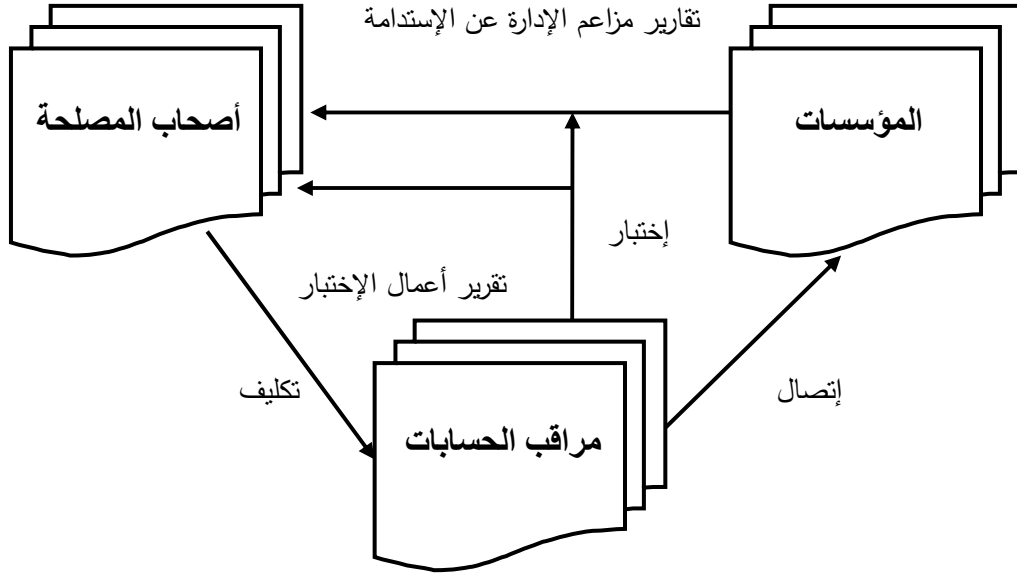
▪ تأكيدات على الأداء المالي، البيئي والأداء الاجتماعي؛

▪ فحص وتقييم المؤسسة بغرض البرهنة على ممارستها للتنمية المستدامة.

ج.1. مجال تدقيق التنمية المستدامة: وفقا للتعاريف 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 وآليات برامج الإستدامة؛
- كفاية الإفصاح عن مدى نجاح الشركة في تنفيذ برامج للتنمية المستدامة.

بحيث يمكن بلورة حدود ومجال تلك الخدمة وعمليات الإتصال الخاصة بها في الشكل التالي:
الشكل رقم (03): حدود ومجال خدمة تدقيق التنمية المستدامة وعمليات الإتصال الخاصة بها



المصدر: عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الثالث، مرجع سبق ذكره، ص 567.

ج.2. اثر حوكمة الشركات لتدقيق التنمية المستدامة: باعتبار أن خدمة تدقيق التنمية المستدامة هي اختبار مزاعم الإدارة بشأن مقدرة المؤسسة على الاستدامة، فإن أثارها الحوكمية الإيجابية تعتبر أمراً منطقياً لأنها وظيفة رقابية أي أداة لرقابة أصحاب المصلحة على إدارة الشركات. ويمكن بلورة هذا الدور فيما يلي⁽¹⁴⁾:

➤ تخدم هذه الخدمة أهداف الحوكمة الشاملة بمعنى حوكمة الأداء المالي والبيئي والاجتماعي للمؤسسات، الأمر الذي يعد علاجاً لقصور دور تدقيق الحسابات في دعم حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة؛

➤ إن اختبار مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة يتضمن رأياً على الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وبالطبع فإن هذه الخدمة تدعم الرقابة الاجتماعية على المؤسسات، وبالتالي تساعد على دعم حوكمة أصحاب المصالح المهمين مثل المجتمع ونقابات واتحادات العمال؛

➤ إن اختبار مزاعم الإدارة بشأن الاستدامة يتضمن رأياً على الأداء البيئي للمؤسسات، تعتبر أمراً منطقياً في سياق رأيه على الاستدامة نفسها، فإن هذا التقرير يخدم أهداف الحوكمة للشركات، خاصة الشركات الملوثة للبيئة أو التي تمارس نشاطاً يفترض أنه ذو تأثير سلبي محتمل على البيئة.

المحور الثالث: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية: دراسة ميدانية على مؤسسات قطاع الاسمنت بالجزائر.

نتناول في هذا الجزء تحديد المنهج المناسب لدراستنا الميدانية وفقا لطبيعة موضوع بحثنا، كما سوف نحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع المنهج المختار.

1/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.

الجدول رقم 01: 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 لبيض - تبسة	10	00	10
المجموع	05	50	24	26
النسبة %	%100	%100	%48	%52

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من الجدول رقم 01 أن كل مؤسسة من مؤسسات صناعة الاسمنت يمثلها 10 أفراد وذلك حسب الاستمارات الموزعة، ولكن بعد إجراء الدراسة الميدانية للمؤسسات محل الدراسة تبين أن أفراد العينة لا يستطيعوا الإجابة وذلك لعدم إلمامهم بموضوع الدراسة، مما استدعى القيام بتوزيع الاستبانة على المدراء الماليين والمدققين الداخليين والى إطارات بقسم المحاسبة والمالية وقسم مراقبة التسيير وأقسام ضبط الجودة، وحسب الاستمارات المسترجعة فكل مؤسسة يمثلها 06 أفراد، والملاحظ كذلك من الجدول إن مؤسسة الاسمنت بولاية تبسة فلم تكون هناك أي نسبة إرجاع رغم المحاولات المتكررة من عند الباحث.

2/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 من الفرضيات المتعلقة بالموضوع:

1/2 المقابلة الشخصية: لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، والحصول على

معلومات مهمة من خلال المقابلة الشخصية، وهذا بغية منا للحصول على إجابات دقيقة، وكذلك يمكن اعتبارها ضرورة أملتتها مجريات البحث الميداني؛ قصد التعمق أكثر في الدراسة الاستقصائية.

2/2 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.

كما تم وضع سلم ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 2: 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/ 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 استخدام كل منها:

- 1/3 اختبار ذو الحدين (الثنائي) Binomial Test : الخاص بالإجابات المحتملة الجواب ب: نعم أو لا.
- 2/3 اختبار ستويودنت (T): تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لاكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة الثابتة، حيث تم تحديد هذه القيمة بالقيمة 3.
- 3/3 صدق وثبات الأداة Reliability Coefficient: للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس الممثلة بالاستبانة، تم اختبار مدى صدق الإستبانة باستخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا.

الجدول رقم 3: 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 وللإستبانة بشكل عام 0.905 %، وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات لأداة القياس.

5/ قياس جوانب التنمية المستدامة

الجدول رقم 4: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بقياس الأداء الاجتماعي للتنمية المستدامة

أبعاد التنمية المستدامة	أدوات القياس	نعم	لا
1- الأداء الاجتماعي	محاسبة الأداء الاجتماعي	()	(√)
	معياري التدقيق الاجتماعي والمساءلة الاجتماعية SA 8000	()	(√)
	معياري الثقة AA1000 لقياس الأداء الاجتماعي والأخلاقي.	()	(√)

المصدر: من إعداد الباحث

▪ انطلاقاً من الجدول 04، نلاحظ أن المستجوبين من مؤسسات الاسمنت الأربعة بنسبة 100% يؤكدون على عدم استعمالهم للأدوات المتاحة لقياس البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة، وبالتالي فإن مؤسسات 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 المعياري AA1000 وحتى عدم لجوء المؤسسات إلى وضع نظام لإدارة الصحة و السلامة المهنية التي تضمن سلامة العاملين وتعمل على نشر الوعي والتثقيف فيما يخص بالصحة والسلامة 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 18000 OHSAS،

الجدول رقم 5: 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	()	(√)
	الاييزوا 14001	(√)	()
	نظام الإدارة والتدقيق الأوربي EMAS، الايزو 19000	()	(√)

المصدر: من إعداد الباحث

- من خلال إجابات المستجوبين في المؤسسات الأربعة محل الدراسة في الجدول 05 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 05، 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، فان مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة فلا تعتمد على هذا المعيار.

6/ الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة

الإجابة كانت على هذا السؤال كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 6: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المؤسسة بالإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة

لا يتم الإفصاح عنها	ضمن القوائم المالية	تقارير وقوائم منفصلة	
(√)	()	()	أ- الأداء الاجتماعي
(√)	()	()	ب- الأداء البيئي
وسائل أخرى يرجى ذكرها:			

المصدر: من إعداد الباحث

- من خلال إجابات المستجوبين من مؤسسات صناعة الاسمنت محل الدراسة وفق الجدول رقم 06 تبين أن ما نسبته 100 % يؤكدون أنهم لا يقومون بالإفصاح لا في المجال الاجتماعي ولا في المجال البيئي ضمن القوائم المالية اوحى 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.

الجدول رقم 7: 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 H0 القائل $p = 0.5$ ، حيث p هو احتمال الحصول على إجابة "نعم" أو إجابة "لا"، ونقبل الفرض البديل H1 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 07 يتبين أن قيمة Sig = 0.00 وهي أصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل بأن النسبة مساوية للقيمة 0.05، ونقبل الفرض البديل القائل بأن النسبة تختلف عن النسبة 0.05، وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول رقم 7 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.

الجدول رقم 8: 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 رقم 08 نلاحظ أن قيمة Sig = 1.00 وهي أكبر من 0.05 وبالتالي نقبل فرض العدم القائل بأن النسبة مساوية للقيمة $p = 0.5$ ونرفض الفرض البديل القائل بأن النسبة تختلف عن النسبة $p \neq 0.5$ ، وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول رقم 8 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.

الجدول رقم 9: 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 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 09 تتركز عند الصفر، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض العدم (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.

الجدول رقم 10: 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 10 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 إن الإجابات حسب الجدول رقم 10 تتركز عند الصفر، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض العدم 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.

7/ تدقيق الأداء الاجتماعي الداخلي والخارجي**الجدول رقم 11: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المدققين الداخليين والخارجيين بفحص الجوانب الاجتماعية**

هل تقوم المؤسسة بفحص الجوانب الاجتماعية التالية؟			
المدقق الخارجي*		المدقق الداخلي	
النسبة الإيجابية %	الإجابة النسبة الإيجابية %	النسبة الإيجابية %	الإجابة النسبة الإيجابية %

00	00	/	/	تدقيق والتحقق من التقارير والقوائم الاجتماعية "إن وجدت".
100	24	100	24	أ - فحص وتدقيق مبالغ الأجور والمرتببات 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 للنخلص 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

* 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 صناعه 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 إيجابه 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 بالاطلاع على ما اتخذته 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 أن 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، ماعدا 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.

8/ اثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء الاجتماعي

الجدول رقم 12: إجابات أفراد العينة عن مدى تحقق حوكمة الشركات عن طريق تدقيق الأداء الاجتماعي

إلى أي مدى تعتقد أن قيام مؤسستك بتدقيق أدائها الاجتماعي يؤدي إلى:	المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
أ- زيادة مصداقية الإفصاح الاجتماعي.	4,8750	,44843	موافق بشدة
ب- تفعيل الرقابة الاجتماعية.	4,8333	,48154	موافق بشدة
ج- تفعيل اهتمام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية.	4,0417	,35864	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

▪ ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول 12 أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت النسبة ايجابية وتقدر ب: 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.

الجدول رقم 13: نتائج اختبار Binomial لمدى 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 13 يتبين أن قيمة Sig = 0.00 وهي أصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض عدم القائل بان النسبة مساوية القيمة 0.05 ونقبل الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف عن النسبة 0.05 وباعتبار أن الإجابات حسب الجدول أعلاه تتركز عند الواحد، هذا ما يؤكد لنا قبول الفرضية البديلة القائل بان المؤسسات محل الدراسة يقوم المدقق الداخلي بتقييم الأداء الاجتماعي، ورفض الفرضية الصفرية لعدم قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب الاجتماعية

الجدول رقم 14: نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب الاجتماعية

Binomial Test						
	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)	
التدقيق الخارجي للأداء الاجتماعي	Group 1	.07	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 بان النسبة مساوية $p = 0.5$ ونقبل الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف

عن $p \neq 0.5$ ، وباعتبار ان الإجابات حسب الجدول رقم 14 تتركز عند الواحد، هذا ما يؤكد لنا قبول فرض البديل القائل بأن المؤسسات محل الدراسة تقوم بتدقيق أدائها الاجتماعي من طرف المدققين الخارجيين، ورفض الفرضية الصفرية القائلة بأن المؤسسات لا تقوم بتدقيق أدائها الاجتماعي من طرف المدققين الخارجيين.

الجدول رقم 15: 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 15 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 أن الإجابات تتركز بين 1 و2 وإذا كانت موجبة، هذا يعني أن الإجابات تتركز بين 4 و5.

من خلال الجدول تبين أن قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل ان الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل أن الوسط يختلف معنويا عن القيمة 3، وبما ان الإجابات تتركز بين 4 و5 هذا أن تدقيق الأداء الاجتماعي له اثر على حوكمة الشركات.

9/ تدقيق الأداء البيئي الداخلي والخارجي

الجدول رقم 16: إجابات أفراد العينة عن مدى قيام المدققين الداخليين والخارجيين بفحص الجوانب البيئية

إلى أي مدى تخضع الجوانب البيئية التالية إلى التدقيق الداخلي والخارجي؟			
المدقق الخارجي		المدقق الداخلي	
النسبة الإيجابية %	الإجابة	النسبة الإيجابية %	الإجابة
00	00	/	/
00	00	00	00
00	00	50	12

تدقيق القوائم والتقارير البيئية ان وجدت.

أ- تدقيق المحاسبة البيئية.

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 الأداء البيئي.

الجوانب البيئية المذكورة فإنها تحظى باهتمام المدققون الداخليون، كما هو ملاحظ من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة أن المستجوبين بنسبة 50% من المؤسسات الأربعة محل الدراسة، وما تمت ملاحظته أن المستجوبين من المؤسسات عين كبيرة -سطيف- وعين توتة-باتنة- يقوم المدققون الداخليون بتقييم الجوانب البيئية المذكورة خاصة وأنهما متحصلتين على شهادة الايزوا 14001 وبالتالي فهي مطالبة بتدقيقها لهذا النظام للوقوف على الكيفية التي يعمل بها هذا النظام ولإدارة 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 أن 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 بالتحسين المستمر في الأداء البيئي ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الواجبة التطبيق كان المحفز 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 و تنفيذها و أن قيام المؤسسة بهذه العمليات بصورة دورية، وبعدها تقوم الجهة المانحة لهذه الشهادة AFAQ AFNOR بفحص وتقييم نظام الإدارة البيئي مرة كل سنة.

أما 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.

10/ اثر حوكمة الشركات لتدقيق الأداء البيئي

الجدول رقم 17 : 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 17 أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت النسبة ايجابية وتقدر بـ: 97.5% أي فريبة من العد 5 المحدد على سلم لبركت كلها بدرجة موافقة (موافق بشدة) بالنسبة للإجابتين "أ، ب" وكانت إجابة العبارة "ج" سلبية بنسبة 39.166%، والسبب الوحيد أن 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 وهم المستثمرين والشركاء.

الجدول رقم 18: 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 18 أن قيمة Sig تساوي 0.541 وبالتالي نقبل فرض العدم القائل بان النسبة مساوية القيمة $p = 0.5$ ونرفض الفرض البديل القائل بان النسبة تختلف عن النسبة $p = 0.5$ ، 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 19: نتائج اختبار Binomial لمدى قيام المدقق الخارجي لفحص الجوانب البيئية

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
التدقيق الخارجي للأداء البيئي	Group 1	.00	24	1.00	.50	.000
	Total		24	1.00		

المصدر: مخرجات برنامج spss

▪ نلاحظ من الجدول 19 أن قيمة Sig تساوي 0.00 وقي قيمة اصغر من قيمة المعنوية 0.05 وبتالي نقبل فرض عدم 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 عدم (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 20: نتائج اختبار T لأثار الحوكمية للتدقيق للأداء 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 20 يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة وهي (11.825) مع قيمة T الجدولية وذلك بدرجة حرية 23 وبمستوى دلالة 5%، حيث نرفض فرض عدم القائل أن 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 عدم 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 أن الإجابات تتركز بين 1 و 2 وإذا كانت موجبة، هذا يعني إن الإجابات تتركز بين 4 و 5.

▪ من خلال الجدول تبين إن قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبتالي نرفض فرض عدم القائل إن الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل إن الوسط يختلف معنويًا عن القيمة 3، وبما إن الإجابات تتركز بين 4 و 5 هذا أن تدقيق الأداء الاجتماعي له اثر على حوكمة الشركات.

▪ تحليل المحور الثالث من الاستمارة (تدقيق التنمية المستدامة.....منظور مستقبلي)
أولا: تدقيق التنمية المستدامة

الجدول رقم 20 : مدى قيام المؤسسات بالتحقق من تقارير التنمية المستدامة "ان وجدت"

النسبة	التكرار	الإجابة
100%	24	هل تم التحقق من تقارير التنمية المستدامة " إن وجدت" من طرف جهات متخصصة؟

المصدر: من إعداد الباحث

- تكشف الإجابة وفق الجدول 20 أنها إجابة منطقية بنسبة 100% للمؤسسات الاسمنت محل الدراسة انها لاتقوم بتحقق وتدقيق من تقارير التنمية المستدامة من طرف أي جهة خارجية، لهذا كما سبق الذكر لانعدام تبني مبادرات التقرير العالمية GRI او التقارير الثلاثية Tbi التي تحاول الرفع من طرق التقرير للتنمية المستدامة لمستوى يعادل تلك الخاصة بالتقرير المالي.

الجدول رقم 21: تدقيق التنمية المستدامة (منظور مستقبلي)

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	إلى أي مدى تعتقد إن عملية تدقيق التنمية المستدامة" تقارير التنمية المستدامة" تتطلب من مؤسستك مايلي؟
موافق بشدة	,57578	4,3750	أ- وجود خطط وبرامج للتنمية المستدامة داخل المؤسسة.
موافق بشدة	,58823	4,5417	ب- تفعيل برامج التنمية المستدامة.
موافق بشدة	,56466	4,3333	ج- شمولية البرامج للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
موافق بشدة	,57578	4,6250	د- كفاية الإفصاح عن خطط واليات برامج التنمية المستدامة ومدى نجاحها.

المصدر: من إعداد الباحث

- الملاحظ من الجدول 21 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" وبنسبة 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 22: 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 23: إجابات أفراد العينة عن مدى تطبيق نظام إدارة التنمية المستدامة

النسبة	التكرار	الإجابة
96%	23	نعم
4%	01	لا
100%	24	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

الملاحظ من خلال الجدول 23، أن الإجابة كانت ايجابية كما كان متوقع بنسبة 96% من مؤسسات صناعة الاسمنت، خاصة وأنه 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 24: آليات تفعيل وتطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامةمنظور مستقبلي

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	آليات تفعيل و تطبيق نظام لإدارة التنمية المستدامة
موافق بشدة	58823,	4,5417	أ- المدقق الداخلي في موضع جيد لتطبيق هذا النظام.
موافق بشدة	40825,	4,9167	ب- المدقق الداخلي في موضع جيد لتدقيق هذا النظام.
موافق	20412,	3,9583	ج- المحاسب في موضع جيد لتوفير معلومات عن التنمية المستدامة.
موافق بشدة	40825,	4,9167	د- يجب تكوين المحاسب والمدقق الداخلي في مجال خدمة التنمية المستدامة

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول 24 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 الاداء المستدام في المؤسسة والإفصاح عنه وبالتالي فمحاسب له دور كبير في مجال خدمة التنمية المستدامة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يمكن اعتبار أيضا أن نشاط المدقق الداخلي في موضع جد مساعد في بناء المزيد من العمليات المستدامة من خلال تنفيذ وتقييم نظام إدارة التنمية المستدامة، هذا لن يتأتى إلا بحصول المحاسب والمدقق الداخلي على تقنيات قياس وتدقيق الاستدامة المعمول بها.

ثانيا: الآثار الحوكمية لتدقيق التنمية المستدامة (.....منظور مستقبلي)

الجدول رقم 25: الآثار الحوكمية لتدقيق التنمية المستدامة (منظور مستقبلي)

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	البيان
موافق بشدة	44843,	4,8750	أ- تسهيل شفافية كل أعمال المؤسسة.
موافق بشدة	58359,	4,5833	ب- تعزيز المسائلة.
موافق بشدة	56466,	4,6667	ج-تسهيل رقابة الأطراف ذات المصلحة على إدارة المؤسسات.
موافق بشدة	50898,	4,7917	د-زيادة مصداقية الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة.
موافق بشدة	58823,	4,5417	هـ-إدارة المخاطر المتعلقة بالتنمية المستدامة.
موافق بشدة	58823,	4,5417	و- تفعيل الرقابة الاجتماعية.
موافق بشدة	48154,	4,8333	ز- تفعيل الرقابة البيئية.

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 أعمال 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، الاجتماعية والبيئية وهو ما تسعى إليه خدمة تدقيق التنمية المستدامة. الأمر الذي يعد علاجا لقصور وظيفة التدقيق المالي في خدمة حوكمة الأداء المالي فقط للإدارة.

- اختبار فرضيات الخاصة بهذا المحور تدقيق التنمية المستدامة - منظور مستقبلي -

الجدول رقم 26: 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 26 يمكن مقارنة قيمة T المحسوبة وهي (53.069) مع قيمة T الجدولية وذلك بدرجة حرية 23 وبمستوى دلالة 5%، حيث نرفض فرض العدم القائل إن 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 إن الإجابات تتركز بين 1 و 2. وإذا كانت موجبة، هذا يعني إن الإجابات تتركز بين 4 و 5. من خلال الجدول تبين إن قيمة Sig = 0.00 وهي اصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرض العدم القائل إن الوسط الحسابي يساوي القيمة 3 ونقبل الفرض البديل القائل إن الوسط يختلف معنويا عن القيمة 3 وبما أن الإجابات تتركز بين 4 و 5 هذا يبين أن هناك وعي بأهمية تدقيق التنمية المستدامة مستقبلا.

الجدول رقم 27: 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 27 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 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 يؤكد أن تدقيق التنمية المستدامة لها آثار ايجابية على حوكمة الشركات.

الخاتمة

في ضوء التحليلات النظرية والعملية للدراسة التي أجريت على بعض من المؤسسات الصناعية لقطاع الاسمنت بالجزائر، تم التوصل إلى النتائج التالية التي تعتبر اختبار لفرضيات الدراسة:

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 الاستقصاءات التي تمسهم.

■ عدم تبني المؤسسات الصناعية محل الدراسة وجعلها بمجموعة المبادرات التي تقوم بقياس الأداء الكلي للتنمية المستدامة المتضمنة لجميع لنتائج الأداء الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي.

■ من ضمن النتائج المتوصل إليها كذلك أن الإفصاح منعدم تماما 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؛

✓ انعدام دور جماعات الضغط العاملة في مجال حماية البيئة التي تضغط على المؤسسات الصناعية للإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة،

✓ غياب الإدراك الكافي لدي مسيري المؤسسات بوجود مجموعة من المبادرات العالمية التي يمكن الاقتداء بها في إعداد التقارير حول التنمية المستدامة و حول كيفية الإفصاح بها.

■ المدققون الداخليون والخارجيون في المؤسسات الصناعية محل الدراسة يقومون بتدقيق وفحص عدد محدود من الجوانب الاجتماعية، وبالتالي 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 14001تقوم بتدقيق نظام الإدارة البيئي مرة كل سنة من طرف AFAQ AFNOR للوقوف على عمل النظام، والقيام بالتصحيات 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 وملاءم 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.
- 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 والتفريق 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 الاهتمام 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.
 - يجب أن تهتم البحوث المحاسبية بالبحث في اطر أو 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 أو التقارير المتكاملة وتطبيق نظام الإدارة المندمج Système de management intégré وتبني المواصفات القياسية لقياس وتقييم الأداء الاجتماعي مثل المواصفة القياسية SA 8000 أو المعيار . وAA1000
 - 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 إيجابا بدلا من أن تخضع لضغوطاته فقط.
- إن اختبار أو تقييم مزاعم إدارة المؤسسة بشأن الاستدامة يؤدي إلى 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 المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لتدقيق الحسابات في مجال خدمة التنمية المستدامة.

الإحالات والمراجع:

- (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) jaques renard, theorie et pratiques de l'audit interne, edition d'organisation, 6eme edition, paris, 2007, p439.
- (4) alamgir, m, corporate governance - a risk perspective, paper presented to: corporate governance and reform: paving the way to financial stability and development, a conference organized by the egyptian banking institute, cairo, 7/8 may 2007. P 07.
- (5) gerard charreaux, vers une theorie du gouvernement des entreprises, mai 1996, iae dijon - crego / latec, p 03.
- (6) OECD, Principles of Corporate Governance, 1999, p 02.
- (7) يوسف فرج جهماني، 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.
- (8) محمد سمير الصبان، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 262.
- (9) 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 ص: 32-33 .
- (10) جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 433.
- (11) أمين السيد احمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 134.
- (12) جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص 530.
- (13) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 556.
- (14) المرجع نفسه، ص 386-387.
- (15) jaques renard, theorie et pratiques de l'audit interne, edition d'organisation, 6eme edition, paris, 2007, p 439.
- (16) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 566.
- (17) louis guay et autres, les enjeux et les defis du developpement durable, connaitre, decider, agir, collection sociologie contemporai-ne, les presses de l'universite laval, 2004