

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني
الميدان: علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة: المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

بمعنوان:

مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة
(دراسة ميدانية من وجهة المحاسبين المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية)

من إعداد الطالب:

بضياف أيمن عبد المجيب

تم مناقشة المذكرة بتاريخ 2025 / 06 / 15 من طرف اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
01	بادي عبد المجيد	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
02	لزهارى زواويد	أستاذ محاضر - أ	جامعة غرداية	مشرفاً
03	بيشي اسماعيل	أستاذ محاضر - أ	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2025/2024

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني
الميدان: علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
شعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

بمعنوان:

مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة
(دراسة ميدانية من وجهة المحاسبين المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية)

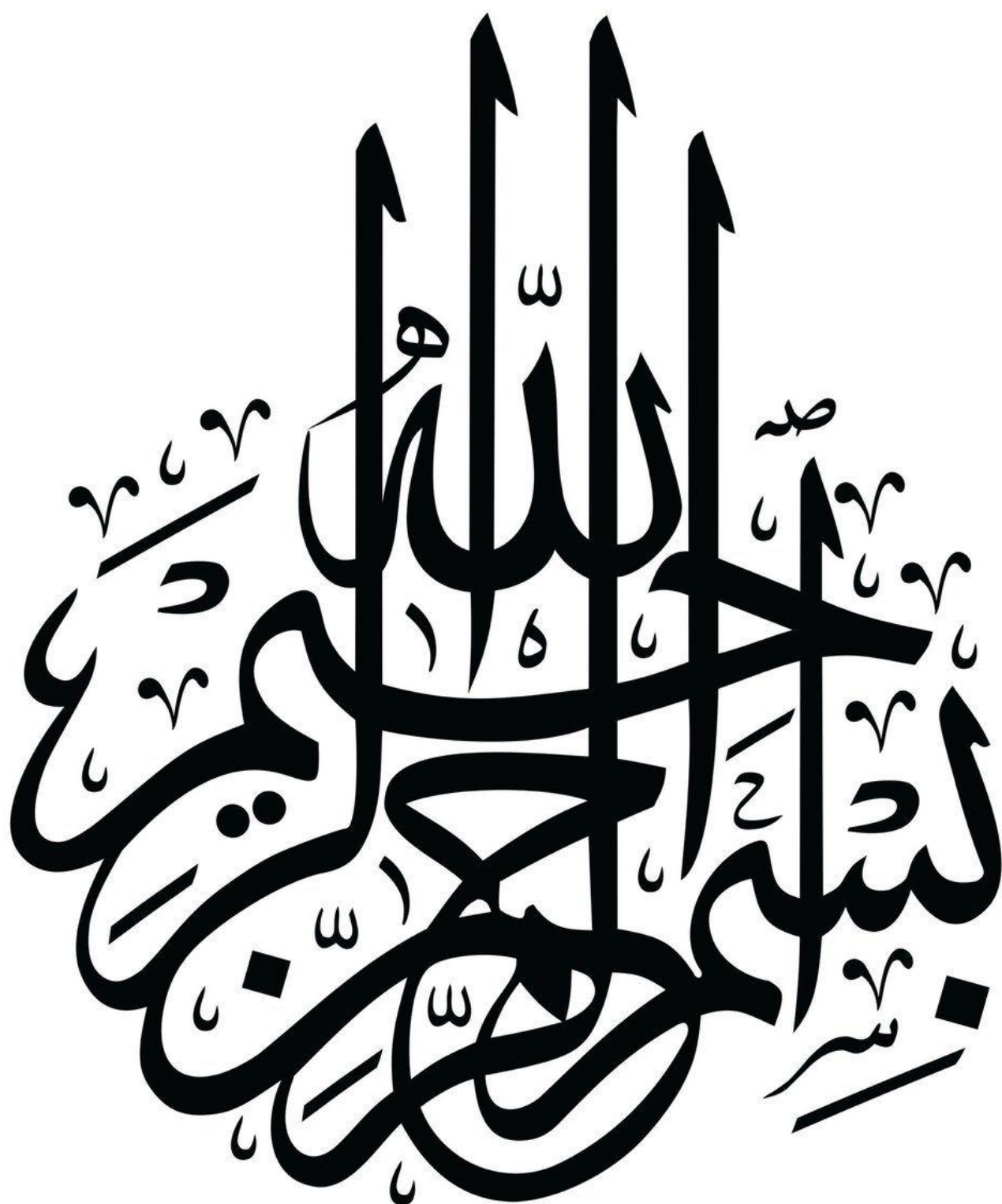
من إعداد الطالب:

بضياف أيمن عبد المجيب

تم مناقشة المذكرة بتاريخ 2025 /06/15 من طرف اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
01	بادي عبد المجيد	أستاذ	جامعة غرداية	رئيسا
02	لزهارى زواويد	أستاذ محاضر-أ-	جامعة غرداية	مشرفاً
03	بيشي اسماعيل	أستاذ محاضر-أ-	جامعة غرداية	مناقشا

الموسم الجامعي: 2025/2024



شُكْرُ وَعِرْفَانٌ

الحمد لله الذي علّم بالقلم، علّم الإنسان ما لم يعلم، والصلاة والسلام على أشرف الخلق والمرسلين، سيدنا محمد، وعلى آله وصحبه أجمعين.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله."

بتوفيق من الله تم إنجاز هذه المذكرة، ثم بالدعم والمساندة التي تلقيتهما من أشخاص كرام كان لهم الأثر البالغ في مسيرتي.

أتقدّم بأسمى آيات الشكر والتقدير والعرفان إلى مشرفي العزيز الدكتور لزهاوي زواويد، الذي كان خير سند وداعم، على صبره الكبير، وتوجيهاته الحكيمة، وكل ما قدّمه لي من نصائح وملاحظات علمية ساعدتني في إخراج هذا العمل إلى أحسن صورة ممكنة.

كما لا يفوتني أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى جميع أساتذتي الكرام في جامعة غرداية، الذين كان لهم دور أساسي في تكويني العلمي والمعرفي، ورافقونا بالتوجيه والمساعدة خلال كامل مسيرتنا الجامعية.

وأتوجه كذلك بالشكر العميق إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين، الذين تفضلوا بقبول مناقشة هذه المذكرة المتواضعة، وخصّونا من وقتهم الثمين لمراجعتها وتقييمها.

ولا أنسى أن أخص بالشكر والعرفان أخي وصديقي شوقي لطيف، الذي كان سندًا حقيقيًا لي، ورافقني بكل تفانٍ، ولم يبخل عليّ بمساعداته ونصائحه القيّمة التي كانت دافعًا لي للاستمرار. وفي الختام، أردد قول الشاعر:

إذا غامرتَ في شرفِ مَرُومٍ * فلا تقنّع بما دونَ النجوم

لكل من كان له يد في هذا العمل، أقول: شكرًا من القلب، جزاكم الله عني خير الجزاء.



إِهْدَاء

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله.

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، أما بعد:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

- الوالدين الكريمين حفظهما الله،

- إلى روح أجدادي وجداتي، وعمي عبد الله - رحمهم الله جميعاً وأسكنهم فسيح جناته.

- إلى شيعي سالم محمد الأنصاري - حفظه الله - الذي كان لي نعم المعلم والموجه.

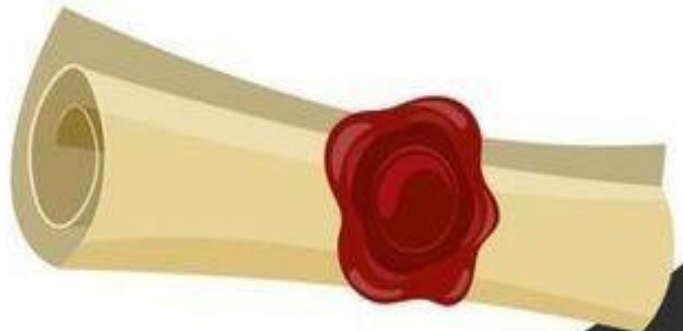
- إلى إخوتي وأخواتي الذين كانوا لي عوناً وسنداً في كل مراحل حياتي.

- إلى أصدقائي الأوفياء الذين كانوا قريين من القلب.

- إلى جميع أساتذتي الذين ساندوني من قريب وبعيد

- إلى أستاذي المشرف الدكتور لزهاري زواويد على نصائحه وتوجيهاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير في هذا الإنجاز، فله جزيل الشكر.

- أهدي هذا العمل المتواضع لكم جميعاً، سائلاً المولى عز وجل أن يكون خالصاً لوجهه الكريم.



هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المحاسبين لمفهوم محاسبة الاستدامة، وأبعادها المختلفة (الاقتصادية، البيئية، والاجتماعية)، ومدى انعكاس هذا الإدراك على ممارستهم المحاسبية، تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، واستهدف عينة من المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية إضافة إلى نسبة قليلة من المحاسبين المعتمدين والمقدر عددهم (84)، الذي تم توزيع عليهم استبيان يتكون من (29 عبارة)، تم الاعتماد في تحليل البيانات على برنامج SPSS- 27، إضافة إلى برنامج Smart-Pls 4 لنمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على المربعات الصغرى الجزئية.

وخلصت الدراسة في الجانب المتعلق بالتحقق من فرضيات الدراسة إلى وجود تأثير لإدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، ووجود علاقة تأثير بين الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة والتحديات والمعوقات المرتبطة بها، كما توصلت النتائج إلى قدرة هذه المتغيرات المستقلة بالتنبؤ جزئياً بالمتغير التابع رغم ضعف التأثير لبعض المتغيرات، لكن تحقق الملاءمة التنبؤية يدل على وجود اتساق عام مقبول وقدرته على تفسير وتوقع التغيرات في المتغير التابع؛ مما يعزز من صلاحية النموذج.

كما قدمت الدراسة مجموعة من الاقتراحات أهمها: زيادة الاهتمام بالعناصر البيئية والاجتماعية، من خلال: نشر ثقافة حماية البيئة عن طريق عقد الندوات والمحاضرات، وتعزيز دور الهيئات المهنية من خلال إصدار توجيهات تُسهّل تبني ممارسة محاسبة الاستدامة، وتشجيع المؤسسات على تبني معايير الإفصاح عن الاستدامة التابعة للمعايير الدولية، وأن يقوم المحاسبون بمتابعة جميع النشرات الحديثة التي تصدر من المنظمات المهنية العالمية في مجال محاسبة الاستدامة لتحسين من إدراك هذه الأبعاد، وضرورة إدماج محاسبة الاستدامة ضمن البرامج التعليمية والتكوينية للمحاسبين، والعمل على توعية المؤسسات الاقتصادية بأهمية تطبيق أبعاد الاستدامة لتحقيق التنمية المستدامة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الاستدامة، الإدراك المحاسبي، أبعاد محاسبة الاستدامة.

This study aimed to assess accountants' awareness of the concept of sustainability accounting and its various dimensions—economic, environmental, and social—and how this awareness is reflected in their accounting practices. A descriptive-analytical method was adopted, targeting a sample of 84 professionals working in economic institutions, including a small number of certified accountants. A 29-item questionnaire was distributed, and data were analyzed using SPSS version 27, alongside Smart-PLS 4 for structural equation modeling based on partial least squares.

The study found that accountants' awareness of the economic, social, and environmental dimensions significantly influences actual practices in sustainability accounting. It also identified a relationship between these practices and the challenges and obstacles encountered in their implementation. Although some variables showed weak individual effects, the independent variables collectively demonstrated the ability to partially predict the dependent variable. The model exhibited acceptable predictive relevance, suggesting a coherent structure capable of explaining and anticipating variations in sustainability accounting practices, thereby supporting its overall validity.

Based on these findings, the study presents several key recommendations: increasing emphasis on environmental and social dimensions by promoting a culture of environmental protection through seminars and lectures; strengthening the role of professional bodies by issuing guidelines that facilitate the adoption of sustainability accounting; encouraging institutions to align with international sustainability disclosure standards; promoting continuous professional development by urging accountants to stay updated with global publications in the field; integrating sustainability accounting into educational and training programs; and raising awareness among economic institutions about the importance of applying sustainability principles to support sustainable development.

Keywords: Sustainability Accounting, Accounting Awareness, Dimensions of Sustainability Accounting.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
IV	الإهداء
V	شكر وتقدير
VI	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول والأشكال
XII	قائمة الاختصارات والرموز
XIII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
1	<u>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمحاسبة الاستدامة</u>
2	تمهيد الفصل الأول
3	<u>المبحث الأول: الأدبيات النظرية لمحاسبة الاستدامة</u>
3	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة الاستدامة
13	المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول التنمية المستدامة
24	المطلب الثالث: الأبعاد الرئيسية لمحاسبة الاستدامة
26	<u>المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة للموضوع)</u>
26	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
30	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
34	المطلب الثالث: التعليق على الدراسات السابقة وما يُميز الدراسة الحالية
41	خلاصة الفصل الأول

قائمة المحتويات

42	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع.
43	تمهيد الفصل الثاني.....
44	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
44	المطلب الأول: منهج ومجتمع وعينة الدراسة.....
45	المطلب الثاني: أدوات الدراسة.....
48	المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة
51	المبحث الثاني: عرض، تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
51	المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية
57	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة
60	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
73	المطلب الرابع: مناقشة النتائج
75	خلاصة الفصل الثاني.....
76	الخاتمة.....
80	قائمة المصادر والمراجع.....
85	الملاحق.....

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
7	التطور التاريخي وأهم الأطر للمحاسبة من أجل الاستدامة.	الجدول رقم (1-1)
10	إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة.	الجدول رقم (2-1)
16	أهداف التنمية المستدامة.	الجدول رقم (3-1)
34	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة العربية.	الجدول رقم (4-1)
37	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة الأجنبية.	الجدول رقم (5-1)
44	عينة الدراسة.	الجدول رقم (1-2)
47	توزيع عبارات الاستبيان على الأبعاد في محاور الدراسة.	الجدول رقم (2-2)
47	الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي.	الجدول رقم (3-2)
48	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.	الجدول رقم (4-2)
49	اختبار ثبات استبيان الدراسة.	الجدول رقم (5-2)
50	اختبار التوزيع الطبيعي.	الجدول رقم (6-2)
51	توزيع أفراد العينة حسب الصنف.	الجدول رقم (7-2)
52	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	الجدول رقم (8-2)
53	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التخصص.	الجدول رقم (9-2)
54	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	الجدول رقم (10-2)
55	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.	الجدول رقم (11-2)
56	توزيع أفراد العينة حسب قطاع العمل.	الجدول رقم (12-2)
58	المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة.	الجدول رقم (13-2)
59	المؤشرات الإحصائية لوصف محور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.	الجدول رقم (14-2)
60	المؤشرات الإحصائية لوصف محور التحديات والمعوقات.	الجدول رقم (15-2)
62	معاملات التحميلات الخارجية (Outer loadings).	الجدول رقم (16-2)
64	قيم ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha).	الجدول رقم (17-2)
64	قيم معامل (Rho De Joreskog).	الجدول رقم (18-2)
65	الموثوقية المركبة (Composito Reliability).	الجدول رقم (19-2)

قائمة الجداول والأشكال

65	قيم متوسط التباين المستخرج (AVE).	الجدول رقم (20-2)
66	مصفوفات التشعبات المتقطعة (Cross loadings).	الجدول رقم (21-2)
67	معيار فورنيل لاركر (Fornell-Larcker).	الجدول رقم (22-2)
69	اختبار مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات في النموذج الهيكلي للدراسة.	الجدول رقم (23-2)
69	قيم معاملات المسارات للعلاقات في النموذج الهيكلي.	الجدول رقم (24-2)
71	تقييم معامل التحديد المعدل (R^2).	الجدول رقم (25-2)
71	تقييم حجم التأثير (f^2).	الجدول رقم (26-2)
72	تقييم الملائمة التنبؤية Q^2 .	الجدول رقم (27-2)
72	نتيجة الفرضية الخامسة	الجدول رقم (28-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة الاستدامة.	الشكل رقم (1-1)
15	أبعاد التنمية المستدامة.	الشكل رقم (2-1)
21	التطور التاريخي للتنمية المستدامة.	الشكل رقم (3-1)
25	الأبعاد الرئيسية لمحاسبة الاستدامة.	الشكل رقم (4-1)
46	النموذج المعتمد في الدراسة.	الشكل رقم (1-2)
52	توزيع أفراد العينة حسب الصنف.	الشكل رقم (2-2)
53	توزيع أفراد العينة حسب العمر.	الشكل رقم (3-2)
54	توزيع أفراد العينة حسب التخصص.	الشكل رقم (4-2)
55	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	الشكل رقم (5-2)
56	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.	الشكل رقم (6-2)
57	توزيع أفراد العينة حسب قطاع العمل.	الشكل رقم (7-2)
61	نموذج الدراسة المفترض.	الشكل رقم (8-2)
68	عرض مسارات علاقات التأثير بين المتغيرات في النموذج الهيكلي.	الشكل رقم (9-2)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 01	الاستبيان الموجه للعينة.	86
الملحق رقم 02	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.	89
الملحق رقم 03	اختبار معامل الثبات.	89
الملحق رقم 04	اختبار التوزيع الطبيعي.	90
الملحق رقم 05	خصائص العينة	91
الملحق رقم 06	المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة.	92
الملحق رقم 07	المؤشرات الإحصائية لوصف محور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.	92
الملحق رقم 08	المؤشرات الإحصائية لوصف محور التحديات والمعوقات	93
الملحق رقم 09	معاملات التحميلات الخارجية (Outer loadings).	93
الملحق رقم 10	موثوقية الاتساق الداخلي والصلاحية التقاربية.	94
الملحق رقم 11	مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross loadings).	94
الملحق رقم 12	مقياس فورنيل لاركر (Fornell-Larcker).	95
الملحق رقم 13	اختبار مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات في النموذج الهيكلي للدراسة.	95
الملحق رقم 14	قيم معاملات المسارات للعلاقات في النموذج الهيكلي.	95
الملحق رقم 15	تقييم معامل التحديد (R^2).	95
الملحق رقم 16	تقييم حجم التأثير (f^2).	95
الملحق رقم 17	تقييم المعاملات التنبؤية (Q^2).	95
الملحق رقم 18	نتيجة الفرضية الخامسة	104

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
SA	Sustainability Accounting	محاسبة الاستدامة
ESG	Environmental, Social and Governance	البيئية، الاجتماعية والحوكمة
EA	Environmental Accounting	المحاسبة البيئية
SEA	Social and Environmental Accounting	المحاسبة الاجتماعية والبيئية
SD	Sustainable Development	التنمية المستدامة
SDGs	Sustainable Development Goals	أهداف التنمية المستدامة
GRI	Global Reporting Initiative	المبادرة العالمية لإعداد التقارير
TBL	Triple Bottom Line	الثلاثية المحاسبية (الربح، الناس، الكوكب)
SASB	Sustainability Accounting Standards	مجلس معايير محاسبة الاستدامة
ISSB	Inter Services Selction Borad	المجلس الدولي لمعايير الاستدامة
GSSB	Global Sustainability Standards Board	مجلس معايير الاستدامة العالمية



مقدمة

أ-توطئة:

لقد مرت مهنة المحاسبة بعدة تطورات وتحولات إلى أن وصلت إلى ما عليه الآن من تفرعات وتخصصات، ومن بين هذه الفروع نجد محاسبة الاستدامة التي هي سبيل موضوع مذكرتنا، والتي تعتبر من بين أحدث مراحل التطور المحاسبي في الوقت الحالي، لحاجة أصحاب المصالح إليها باعتبارها أداة رئيسية لتقييم وقياس التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية لتصبح أكثر استدامة، خلافا للمحاسبة المالية التي تركز على الأداء المالي فحسب، من خلال تقديم أفضل صورة حول أداء المنشأة، عبر المعايير التي تفرضها الممثلة في معايير SASB، وإصدار تقارير خاصة بهذه الأخيرة والإفصاح عنها بشكل شفاف من أجل اتخاذ قرارات صائبة.

لقد ساهم مفهوم محاسبة الاستدامة في إحداث تحولات جهورية في المحاسبة، إذ تهدف هذه الأخيرة إلى دمج أبعادها ضمن النظام المحاسبي، بما يعزز جودة التقارير وشفافيتها؛ لأن فهم وتطبيق أبعاد محاسبة الاستدامة بشكل دقيق وفعال يُعدّ عاملاً لمواكبة التغيرات والتحديات التي تواجهها الشركات، ومع تزايد الاهتمام بمواضيع الاستدامة على الصعيد الدولي والمحلي، أصبح من الضروري التركيز على تدريب محاسبين متخصصين في هذا المجال؛ وذلك لفهم وتطبيق وتقييم مدى إدراك المحاسبين لهذه الأبعاد للوصول إلى الأهداف المرجوة.

ورغم كل ذلك، إلا أن هناك عوائق وتحديات تواجه العديد من المؤسسات الاقتصادية في التطبيق الفعلي، وهذا راجع إلى نقص وعي وإدراك المحاسبين هذه الأبعاد؛ فهناك من يهتم بالجانب البيئي والاجتماعي ويهمل الجانب الاقتصادي والعكس صحيح، هذا بدوره يضر بسمعة المؤسسة.

بناءً على ما تقدم، جاءت هذه الدراسة لتحديد العلاقة بين أبعاد محاسبة الاستدامة ومدى إدراك المحاسبين لأبعادها من وجهة نظر المهنيين بولاية غرداية.

• الإشكالية الرئيسية:

تتمثل مشكلة الدراسة في التحدي المتزايد الذي تواجهه مهنة المحاسبة عمومًا، ويُعاني منه المحاسبون خصوصًا، في ظل تنامي متطلبات الاستدامة وظهور أبعاد جديدة تتعلق بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي، حيث أصبح من الضروري على المحاسبين المهنيين أن يمتلكوا وعياً كافياً من خلال إدراكهم وفهمهم العميق لمحاسبة الاستدامة؛ حيث أن الهدف الأساسي هو التطبيق الفعلي لممارسات محاسبة الاستدامة، وهذا من شأنه يزيد من التعرف على التحديات والمعوقات التي تواجهها المؤسسات، مما يعزز الشفافية والمساءلة، ويُساعد أصحاب المصلحة على فهم أداء المؤسسة بشكل صحيح واتخاذ قرارات مستنيرة.

ولتحقيق هذه الأهداف لا بد من الهيئات المهنية على تقييم مدى إدراك المحاسبين لهذه الأبعاد، والعمل على تكوين وتدريب المحاسبين لتعزيز كفاءتهم والمساهمة في دعم الاقتصاد المستدام.

وعليه فإن الغرض من هذه الدراسة هو توضيح العلاقة بين محاسبة الاستدامة ومدى إدراك المحاسبين لأبعادها، إضافة إلى توضيح العلاقة بين أبعاد محاسبة المستدامة والممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، ومن أجل تحقيق هذا الغرض وجب الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

إشكالية الدراسة:

ما مدى إدراك المحاسبين للأبعاد والممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة بولاية غرداية؟

• الأسئلة الفرعية:

يدفعنا التساؤل الرئيس مجموعة من الأسئلة وهي كالتالي:

- هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة؟
- هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاجتماعي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة؟
- هل يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) لإدراك المحاسبين للبعد البيئي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة؟
- هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين أبعاد محاسبة الاستدامة والتحديات والمعوقات المرتبطة بها؟
- هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة والتحديات والمعوقات المرتبطة بها؟

- فرضيات الدراسة:

- من أجل تحديد مجال البحث، وبهدف الإجابة عن مختلف التساؤلات المطروحة، تم وضع مجموعة من الفرضيات:
- الفرضية الأولى: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.
- الفرضية الثانية: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاجتماعي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.
- الفرضية الثالثة: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) لإدراك المحاسبين للبعد البيئي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.
- الفرضية الرابعة: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين أبعاد محاسبة الاستدامة والتحديات والمعوقات المرتبطة بها.
- الفرضية الخامسة: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) بين الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة والتحديات والمعوقات المرتبطة بها.

• مبررات اختيار الموضوع:

- يجدر بالإشارة إلى أن اختيار هذا الموضوع لم يكن محض الصدفة، وإنما تم اختياره بناءً على أسباب موضوعية وذاتية عديدة نوجزها في الآتي:
- يُعد من المواضيع الهامة والحديثة والمعقدة، بارتباطه المباشر في تخصص المحاسبة، باعتباره أن أشرنا إليه في مقياس ندوة في القضايا المعاصرة الدولية عند الأستاذ عجيبة.
 - قلة الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع المذكرة، جعلتني اختار هذا الموضوع، إضافة إلى التحديات والمعوقات التي تواجه المحاسبين في قياس وتقييم الأداء البيئي والاجتماعي لأبعاد محاسبة الاستدامة وخاصة في البلدان العربية.
 - رغبتني في الاطلاع على موضوع محاسبة الاستدامة، جعلني أهتم بفهم جوانب عديدة في هذا المجال والتركيز على مفاهيمه الأساسية، خاصة الأبعاد الأساسية لمحاسبة الاستدامة، ومحاولة إفادة الطلبة في إثراء هذا الموضوع.
 - نقص الوعي وكذلك الدعم من هذا الجانب، وعدم وجود نظام محاسبي يراعي هذه الجوانب، إضافة إلى ذلك كفاءة المحاسبين وندرة الموارد البشرية القادرة على تطبيق هذا النوع من المجال، وهذا بنسبة أكبر في بلادنا العربية.

- سعي الطالب لفهم الأسباب والمشاكل التي يواجهها المحاسبون في تطبيق هذا النوع من المجال، ومحاولة الاستفادة المحاسبين الأكاديميين والمهنيين من هذه الدراسة، من خلال إيجاد حل لهذا التحدي من أجل تدريب محاسبين متخصصين في هذا المجال لاتخاذ قرارات رشيدة.

■ أهمية الدراسة:

وتُرجع أهمية الدراسة الحالية إلى ما يلي:

■ الأهمية العملية:

تعد الدراسة الحالية استكمالاً وإثراءً للدراسات والبحوث السابقة المتعلقة بموضوع محاسبة الاستدامة؛ إذ تهدف إلى تسليط الضوء على مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، ومدى ارتباط ذلك الوعي بالأداء المهني ومدى مساهمتهم في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما أن هذه الدراسة تعتبر من المواضيع التي حظيت باهتمام عام من طرف المنظمات الدولية، لعلاقتها بالبيئة والمجتمع وحوكمة الشركات، جاءت هذه الدراسة لمعالجة مشكلة نقص الوعي من طرف المحاسبين بهذه الأبعاد، ومدى تأثير هذا الوعي على أداءهم المهني.

● الأهمية العلمية:

يعتبر موضوع محاسبة الاستدامة من المواضيع الناشئة، حيث تناولت العديد من الدراسات مفاهيم هذه الأخيرة بالتركيز فقط على الجانب النظري والتطبيقي لها، إلا أن قليلاً من الدراسات النادرة جدا ركزت على الجانب الإدراكي؛ حيث تكمن أهمية هذه الدراسة في التركيز وفهم مستوى إدراك المحاسبين لهذه الأبعاد، ومن هنا تبرز الأهمية العلمية لهذه الدراسة، ونسعى أن تكون إضافة قيمة لمكتبة الجامعة.

■ أهداف الدراسة:

من أجل مناقشة الأفكار السابقة، جاءت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

- ✓ تتمحور هذه الدراسة حول التعرف على مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، وتنظر الدراسة لهذا الإدراك من وجهة نظر عينة الدراسة.
- ✓ كما تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور معايير محاسبة الاستدامة وأبعادها في تحسين المصادقية وتعزيز جودة الإفصاح، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.
- ✓ تسليط الضوء على دور محاسبة الاستدامة في تحسين الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية ذات البعد غير المالي.

✓ معرفة ما إذا كان هناك تفاوت في درجة الإدراك بين المحاسبين باختلاف مستوياتهم وخبرتهم المهنية وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

✓ تقديم بعض التوصيات المقترحة للهيئات المهنية والتعليمية في الجزائر لتعزيز إدراج مفاهيم محاسبة الاستدامة ضمن المناهج التعليمية.

■ حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تحتم الدراسة إبراز العلاقة بين محاسبة الاستدامة ومدى إدراك المحاسبين لأبعادها.
 - الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة عند المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية ذات القطاع العام ونسبة قليلة في القطاع الخاص وهذا في ولاية غرداية، ومن بين هذه الشركات (شركة سونلغاز، الشركة الجزائرية لصناعة الأنايب، Canas، Casons، المركز الجوازي للضرائب CPI، مديرية التجارة، نفطال....).
 - الحدود الزمنية: تمتد فترة الدراسة الميدانية من بداية شهر مارس 2025 إلى شهر أفريل من نفس السنة، وتضمنت زيارة لبعض مكاتب المهنيين ومكاتب الشركات الاقتصادية الصناعية والتجارية بالولاية (الموضحة أعلاه)، وهذا لتوزيع الاستبيان، وإتمام دراسة الموضوع.
 - الحدود البشرية: تضمنت الدراسة استقصاء وجهات نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية المحاسبين في الشركات الاقتصادية، إضافة إلى بعض مكاتب المهنيين ذات القطاع الخاص (بنسبة قليلة).
- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بغية الإحاطة بمختلف أبعاد الموضوع وتماشياً مع طبيعته، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وإتمام الجوانب النظرية للدراسة، وهذا من خلال الاطلاع على مختلف المراجع من مذكرات ورسائل علمية ومقالات أكاديمية ومصادر أجنبية، كما استخدمت الدراسة أداة الاستبيان خدمةً لأهدافها، وتم الاستعانة ببرنامج SMART- PLS 4 من خلال نمذجة المعادلات الهيكلية القائمة على التباين بغية اختبار الفرضيات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل إليها، بالإضافة إلى الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 27 للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعة في إطار هذه الدراسة.

■ صعوبات الدراسة:

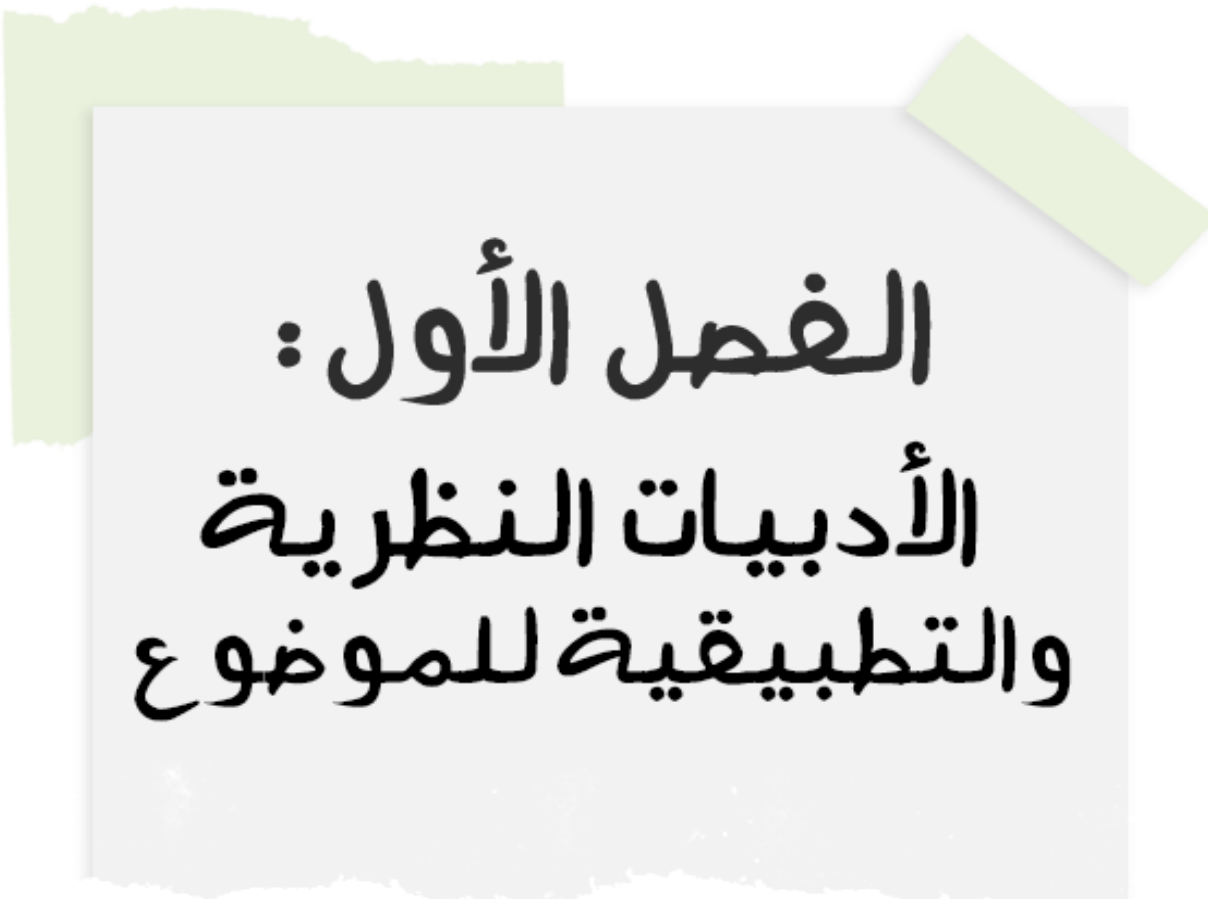
في الواقع، واجهتنا العديد من الصعوبات أثناء إنجاز هذا العمل المتواضع، ومن أبرز هذه الصعوبات كانت صعوبة تحديد موقع المهنيين، وصعوبة الحصول على إذن الدخول إلى الشركات الاقتصادية.

كما أن فترة إجراء الدراسة تزامنت مع انشغالات كثيرة لمهنيي المحاسبة، خاصة خلال فترة الجرد والتصريحات السنوية، وهذا ما أدى إلى صعوبة استرجاع نسخ كافية من الاستبيانات، بالإضافة أنه كانت هناك ردود من النسخ المسترجعة فارغة، وهناك من أطلال علينا في ردود الاستبيان، وربما يعود إلى الفترة التي تم فيها توزيع الاستبيان (فترة راحة لأغلب الموظفين في الشركات تزامنت مع حلول شهر رمضان الكريم).

🔗 تقسيمات الدراسة:

بهدف اختبار الفرضيات وبلوغ الهدف من الدراسة، تم تجزئتها إلى فصلين تسبقهما مقدمة عامة وتتعقبهما خاتمة، حيث تهدف هذه الأخيرة إلى توضيح النتائج التي تم التوصل إليها وتقديم التوصيات المقترحة التي يمكن أن تسد بعض جوانب التقصير والثغرات في الموضوع.

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كما سبقت الإشارة: فصل أول يمثل الأساس النظري والمعنون بالأدبيات النظرية والدراسات السابقة، والمتضمن المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة الاستدامة والتنمية المستدامة وأبعادها الرئيسية، إضافة إلى عرض للدراسات السابقة التي تناولت نفس الموضوع بصنفيين العربية منها والأجنبية، ومن ثم إبراز ما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات، أما الفصل الثاني فيمثل الجانب التطبيقي والتحليلي للموضوع، والمتمثل في الطريقة والأدوات التي تم استخدامها في الدراسة، بالإضافة إلى عرض وتحليل للنتائج المتوصل إليها بالاعتماد على الأساليب الإحصائية، وهذا للإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة وإثبات أو نفي الفرضيات التي تم التطرق إليها في جانب المقدمة العامة.



الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للموضوع

■ تمهيد:

مرت مهنة المحاسبة بعدة مراحل جعلت من مفهوم هذه الأخيرة يتطور عبر مرور الزمن، وبمرور الوقت بدأت تتفرع حسب احتياج الأفراد والمجتمعات إليها؛ فعلى سبيل الذكر في موضوعنا نجد أنّ محاسبة الاستدامة تعتبر من المواضيع الحديثة التي لها اهتمام كبير على الصعيد العالمي، وخاصة البلدان العربية؛ حيث أصبحت معظم المؤسسات والهيئات العالمية تهتم بمفاهيمها، وبات من الضروري إدماج مبادئ ومعايير محاسبة الاستدامة، مع مراعاة أبعادها الرئيسية، وضرورة الاهتمام بتحقيق أهداف التنمية المستدامة المنصوص عليها.

رغم ذلك فإنه تواجه معظم الشركات، وخاصة بلداننا العربية عدة تحديات ومعوقات في التطبيق الفعلي، وهذا بدوره أدى إلى بروز الحاجة والضرورة إلى تطوير دور المحاسب وتوسيع نطاق مسؤولياته من خلال تدريبه وتكوينه في هذا المجال، مما يساهم في تعزيز الشفافية واتخاذ قرارات أكثر وعياً واستدامة.

ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

■ المبحث الأول يهدف إلى استعراض الأدبيات النظرية المتعلقة بمحاسبة الاستدامة والتنمية المستدامة والأبعاد الأساسية لها.

■ أما المبحث الثاني فقد خصصناه إلى عرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا العربية منه والأجنبية، ومن ثم التعليق عليها والتطرق إلى ما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات.

— المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الاستدامة

نتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة بحيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب الأول مفاهيم عامة حول محاسبة الاستدامة، والمطلب الثاني يتعلق بالمفاهيم العامة للتنمية المستدامة، أما المطلب الأخير فخصصناه للأبعاد الرئيسية لمحاسبة الاستدامة.

■ المطلب الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة الاستدامة

يُعد مفهوم محاسبة الاستدامة من المواضيع الجديدة التي ظهرت في العصر العالي، حيث تركز هذه الأخير على تقييم وقياس أبعادها الثلاثة المتمثلة في الجانب البيئي، الاقتصادي، الاجتماعي.

في هذا المطلب سنتطرق إلى أربعة نقاط أساسية حول محاسبة الاستدامة. أولاً مفهوم محاسبة الاستدامة، ثم نتحدث عن التطور التاريخي وبعدها معايير محاسبة الاستدامة، وفي الأخير سنتحدث عن إرشادات تطبيق محاسبة الاستدامة.

➤ أولاً: مفهوم محاسبة الاستدامة

هناك العديد من المراجع التي قدمت تعاريف ومفاهيم حول محاسبة الاستدامة، ومن الأمثلة على ذلك:

— ينصب الاهتمام في هذا السياق على المعلومات المحاسبية الموجودة والخاصة بالأداء الاقتصادي، وإمكانية ربطها بالمؤشرات التي تقدم أو تفسر مدى التنمية المستدامة التي تحققها الشركات ومدى أدائها البيئي. ويستخدم أسلوبين في هذا المجال، الأسلوب الأول عبارة عن استخدام مجموعة حسابات البيئة ضمن وحدات غير نقدية مرافقة لمؤشرات الأداء البيئي التقليدية والأسلوب الثاني عبارة عن حسابات البيئة المعبر عنها بصورة نقدية والمستخدم لتعديل إجماليات محاسبة الشركات التقليدية مثل الربح أو القيمة المضافة، والحسابات النقدية الموسعة أو حسابات التكلفة الكلية. والفكرة من وراء ذلك عدم استبدال التطبيقات المحاسبية السائدة في الواقع العملي، حيث إن السجلات الموجودة التي تتضمن التدفقات المالية، تم تحديدها وتعريفها بصورة أساسية لتوفير معلومات اتخاذ القرارات وبالمقابل ما زالت محاسبة التنمية المستدامة في مرحلتها الأولية ولم يتم تحديدها وتعريفها بصورة يتفق عليها الجميع. تقع المسؤولية المحاسبية الأساسية على عاتق الشركات التي لها رقابة مباشرة على المتغيرات الخارجية الناتجة عن نشاطاتها؛ حيث يولد النشاط الاقتصادي بصورة مباشرة التلوث من خلال مدخلات العملية

الإنتاجية، والمثال الواضح استخدام الطاقة. وإن المحاسبة عن خصائص التغير البيئي على مستوى الشركات يطرح تحديات في مواضيع القياس وكيفية تأثير التنمية المستدامة في الشركات".¹

❖ يشير Kolk أن محاسبة الاستدامة أصبحت تدريجياً أداة إدارية تستعملها الوحدات الاقتصادية لتصبح أكثر استدامة ومنذ نشر التقارير البيئية المنفصلة الأولى في عام 1989، زاد عدد الوحدات الاقتصادية التي بدأت في نشر معلومات حول سياساتها وتأثيراتها المتعلقة بالبيئية أو الاجتماعية أو الاستدامة بشكل كبير.²

وعليه فإن محاسبة الاستدامة تعد مصدر للمديرين وأصحاب المصلحة، وهي مفيدة لتقييم وإدارة المخاطر الاجتماعية والبيئية، وتحديد كفاءة الموارد وأساس توفير التكاليف في حياة الوحدات الاقتصادية، إذ تربط التحسينات في القضايا الاجتماعية والبيئية بالفرص المالية.

الغرض من محاسبة الاستدامة هو تقييم الأداء البيئي والاجتماعي وحوكمة الشركات من خلال حساب أشكال رأس المال الغير المالي المرتبط بقضايا حوكمة الاستدامة البيئية والبشرية والاجتماعية وحوكمة الشركات، والتي تعتمد عليها من أجل إنشاء قيمة مستدامة وطويلة الأجل.

❖ عرفها الدكتور محمد عباس بدوي على أنها "نظام المعلومات يختص في وظيفة قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي والتقرير عن النتائج، بما يكفل تقييم إسهام المنشأة في تحقيق التنمية المستدامة"³

❖ يمكن تعريفها على أنها "أداة تستخدمها الوحدات الاقتصادية لتصبح أكثر استدامة من خلال تبني سياسات جديدة تؤثر على أداء الوحدة الاقتصادية، وبالتالي تساهم في تحسين جودة الخدمات المقدمة".⁴

يتضح آنفاً أن محاسبة الاستدامة هي الإجراءات المحاسبية التي تلزم الوحدات الاقتصادية على مراعات الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية وتفصح عنها عند القيام بأنشطتها المختلفة، في ظل ظروف معينة.

¹ تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، دار تويته للنشر والتوزيع، الجيزة، 2019، ص: 2098.

² Kolk, A. (2003). Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250. Business Strategy and the Environment, 12(5), 279–291

³ مروة جبار هليل، مدى إمكانية محاسبة الاستدامة في قياس كلف الطاقة المتجددة لإنتاج الطاقة الكهربائية: دراسة تطبيقية مقارنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الكلية التقنية الجنوبية/الكلية التقنية الإدارية، قسم المحاسبة، 2021، ص: 137.

⁴ أفراح عبد الرايات، ستار خلاوي، دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 37، 2020، 41–83.

❖ محاسبة الاستدامة هي عملية تحديد وقياس والإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة، بهدف تعزيز الشفافية والمساءلة في أداء المؤسسات تجاه أصحاب المصلحة والمجتمع ككل.

❖ عرفها كل من Wagner & Schaltegger على أنها مجموعة فرعية من المحاسبة والتقارير التي تتعامل مع الأنشطة والأساليب والأنظمة لتسجيل وتحليل وإعداد تقارير التأثيرات البيئية والاجتماعية للشركة⁵.

❖ عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها "قدرة المؤسسة على تحقيق قيمة مضافة والاستمرار كوحدة اقتصادية.

❖ يعرف David and Richardson محاسبة الاستدامة بأنها استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية، بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي⁶.

- هي نظام متكامل يستعمل للقياس والإفصاح للإبلاغ عن التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية للوحدة بذلك فهي تجسد التزام الوحدة الاقتصادية بالشفافية، والانحرافات ليست دائما اقتصادية يمكن أن تكون بيئية أو اجتماعية فإن المحاسبة ضرورية لجميع الانحرافات.

- يمكن تعريفها باختصار على أنها "المحاسبة التي تدمج الجوانب الاجتماعية والبيئية والاقتصادية لأنشطة المنظمة"⁷.

- المحاسبة المستدامة: "مجموعة من الإجراءات المحاسبية اللازمة لجمع البيانات عن البيئة والمجتمع لاستخدامها لتحسين أداء الأعمال في مجالات متعددة"⁸.

كما من خلال هذه التعاريف يمكن تعريف محاسبة الاستدامة على أنها عملية تكاملية تهتم بقياس وتقييم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي لأنشطة المؤسسات الاقتصادية، مما يضمن تعزيز الشفافية والمصداقية وذلك لتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

⁵ Wagner, M., & Schaltegger, S, **How does it matter? Sustainability accounting as a supportive tool in decision-making processes**. Greener Management International, (44), 2003, 135–148.

⁶ David Bent., & Julie Richardson, **Sustainability Accounting Guide**. Forum for the Future, 7, 2003.

⁷ Rob Gray, Carol A. Adams, Dave Owen, **Accountability, social responsibility and sustainability: Accounting for society and the environment**. Pearson Education, 12, 2010.

⁸ Abdelhalim Miliani /Mohammed Kameli, **International Sustainability Standards for Accounting in Algeria: IFRS-S1 and IFRS-S2 horizons**, Management & Economics Research Journal, Vol. 06, No. 04, University of Djelfa-Algeria , 2024, p60.

يمكن حصر أهمية محاسبة الاستدامة في النقاط التالية:⁹

1. إدارة المخاطر وتعزيز السمعة:

من خلال تقييم التأثيرات البيئية والاجتماعية، يمكن للمؤسسات تحديد المخاطر المحتملة واتخاذ تدابير للحد منها، مما يساهم في تحسين سمعتها وزيادة ثقة أصحاب المصالح.

2. تحسين الكفاءة التشغيلية:

تساعد محاسبة الاستدامة في تحليل استخدام الموارد وتحديد مختلف مجالات الهدر، مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف التشغيلية.

3. تظهر أهمية محاسبة الاستدامة من خلال جمع وتحليل واستخدام المعلومات في تحسين الأداء البيئي والاجتماعي للشركات بشكل حقيقي دون تزوير.

4. تقييم الأداء الحقيقي للشركات:

توفير بيانات دقيقة وموثوقة حول أداء الشركة في مجال الاستدامة، مما يساعد المستثمرين والهيئات الرقابية على اتخاذ قرارات مستنيرة.

5. تحسين الشفافية والمساءلة:

تعزيز الشفافية والمساءلة في أداء الشركات فيما يتعلق بالاستدامة، مما يدفعها إلى تبني ممارسات أكثر استدامة.

6. دعم اتخاذ القرارات المستدامة:

توفير معلومات موثوقة لصناع القرار في الشركات والحكومات والمجتمع المدني، مما يساعدهم على اتخاذ قرارات مستدامة تراعي الأبعاد البيئية والاجتماعية.

⁹ نوت، المحاسبة المستدامة، مقال منشور بتاريخ نوفمبر 2025، متاح على الرابط التالي:

<https://noot.co/post/almhasb-almstamd> تم استرداده بتاريخ 20 أبريل 2025، على الساعة 17:45 مساءً

➤ ثانياً: التطور التاريخي لمحاسبة الاستدامة

يمكن توضيح التطور التاريخي للأطر المفاهيمية في الجدول التالي: ¹⁰

الجدول رقم: (01-01): التطور التاريخي وأهم الأطر للمحاسبة من أجل الاستدامة

القرن	أهم الأطر للمحاسبة من أجل الاستدامة
أوائل الستينيات وسبعينيات القرن الماضي	المنظمات التجارية تعترف بدورها بالاجتماع إلى جانب تعظيم الربح، وكانت أدوات الإبلاغ عبارة عن تقارير غير مالية مستقلة قدمت معلومات إلى الأطراف الخارجية، متمثلة بالإبلاغ الاجتماعي في هولندا وفرنسا وفي الدول الأخرى فقد استخدمت الإبلاغ البيئي وفي أمريكا ترجع حركة الاستدامة والإبلاغ عنها إلى مؤتمر يوم الأرض الأول والمنعقد في 22 نيسان/أفريل 1970.
عقد الثمانينيات	تم أخذ جوانب الأداء الاجتماعي والامتثال للمعايير الأخلاقية للمنظمة فضلاً عن الجانب الاقتصادي في الاعتبار في عملية اتخاذ القرار الاستثماري. واكتسبت تقارير الاستدامة أهمية كبيرة بعد تقرير الأمم المتحدة عام 1987 (مستقبلنا المشترك) باعتبارها كوسيلة لتحقيق التوازن بين القضايا الاقتصادية والبيئة مع الأخذ بنظر الاعتبار المفاضلة بين المنافع والمزايا الاقتصادية قصيرة الأجل والآثار طويلة الأجل على الأجيال القادمة. وإصدار أول مبادئ توجيهية للإبلاغ عن البيئة من قبل التحالف الأمريكي للاقتصادات المسؤولة بينا عام 1989 وهي منظمة غير ربحية حددت مجموعة من المبادئ التوجيهية.
عقد التسعينيات	اتسمت بالبحث عن مؤشرات جديدة لتقييم أداء الشركات وتقدير قيمة الشركة عبر المقاييس غير المالية. وإلزامية الإبلاغ عن الاستدامة في بعض البلدان الأوروبية مثل فلندا عام 1997. » وفي عام 1999 انضم برنامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP) إلى (CERES) كشريك في مشروع مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI). » في عام 1997 أطلقت مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) لتحقيق الاتساق والتوحيد العالمي للإبلاغ عن الاستدامة وركزت على إدماج الأداء البيئي في تقارير الشركات وفي المبادئ التوجيهية. » وفي عام (2000) أصدرت المبادئ التوجيهية الأولى (1) للإبلاغ عن الاستدامة واعقبها 2002 2006 2011 2013
	اكتسبت التقارير الطوعية للمسؤولية الاجتماعية للشركات زخماً قوياً وتقدم كبير في الإبلاغ عن

¹⁰ باسم عبد الحسن عبود القصاب، تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة بحث تطبيقي في شركات القطاع الزراعي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه في علوم المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، 2024، ص: 60.

الاستدامة وذلك بسبب مطالب المستثمرين المسؤولين اجتماعيا والمبادرات الإدارية بشأن العلامة التجارية والتشجيع من الجهات التنظيمية وواضعي السياسات والمعايير، فكانت مبادئ (UNPRI) مبادرة أسواق الأوراق المالية للاستثمار المستدام من قبل الأمم المتحدة من أجل تسهيل الحوار بين البورصات والشركات والجهات التنظيمية لتحسين شفافية الشركات في الأداء المستدام.

» في 2006 اصدرت (GRI) الجيل الثالث من المبادئ التوجيهية، وازدادت عدد الشركات التي أنظمت إلى المبادرة العالمية ونتيجة لذلك قامت إحدى شركات التدقيق الكبرى في 2008 بتدقيق إطار ومحتوى تقارير الاستدامة التي تعدها الشركات في العديد من الدول.

» في 2011 إصدار تحديث للجيل الثالث (3.1).

» في 2014 إصدار (G4) من المبادئ التوجيهية (GRI) الذي يغطي الأداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي والحوكمة.

تقديم مجموعة ارشادات كأداة فنية طوعية في أثناء انعقاد مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية المنعقد في 2013 تهدف إلى مساعدة أسواق الأوراق المالية والشركات والجهات التنظيمية المختلفة التي تتحمل مسؤولية الإبلاغ والتفكير بتبني مبادرة جديدة أو تطوير مبادرة قائمة بالفعل تهدف إلى تدعيم الإبلاغ عن الاستدامة ومساعدة الشركات لتلبية احتياجات المستثمرين المتزايدة للمعلومات لمواكبة المتطلبات والتوقعات المتعلقة بالإفصاح، وإدارة الأداء الخاص بالاستدامة وتناول المخاطر والفرص والاجتماعية والبيئية.

» في 2010 تشكل المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل الذي يهدف أساساً لإنشاء إطار الإعداد التقارير المتكاملة المقبولة عالمياً لتوحيد الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بأداء الاستدامة وتعزيز الإبلاغ المتكامل الذي يربط بين الاستدامة وقيمة الشركة في تشرين الثاني من العام ذاته وضعت المنظمة الدولية للتوحيد القياسي (ISO 2600) وهي وثيقة توجيهية مقبولة عالمياً للمسؤولية الاجتماعية تخص جميع أنواع المنظمات الحكومية وغير الحكومية والشركات العامة والخاصة الصغيرة والكبيرة، ويغطي مجموعة واسعة من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة والاخلاقية أي يشمل جميع أبعاد الاستدامة (EGSEE)

» انعقاد مؤتمر قمة الأرض عام 2012 في البرازيل ويسمى بقمة ريو 2020 الذي أكد على تعزيز الاقتصاد الأخضر لدعم التنمية المستدامة ومن ثم الإبلاغ عن الاستدامة.

المصدر: من إعداد الطالب استناداً على المرجع أعلاه.

العقد الاول والثاني من
القرن 21

➤ ثالثاً: معايير محاسبة الاستدامة

1. مجلس معايير المحاسبة للاستدامة

:The Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

"يُعد مجلس معايير المحاسبة للاستدامة أحد المنظمات العاملة في مجال المحاسبة من أجل الاستدامة. وهي منظمة غير ربحية تضع معايير محاسبة الاستدامة التي تتطلب من الشركات الامتثال للاستدامة."¹¹

2. معايير محاسبة الاستدامة (SASB):

تتضمن ما يلي:¹²

أ. أوصاف الصناعة: والتي تهدف إلى مساعدة الكيانات على تحديد إرشادات الصناعة المعمول بها من خلال وصف نماذج الأعمال والأنشطة المرتبطة بها والسمات المشتركة الأخرى التي تميز المشاركة في الصناعة؛

ب. موضوعات الإفصاح: والتي تصف مخاطر أو فرص محددة متعلقة بالاستدامة مرتبطة بالأنشطة التي تقوم بها الكيانات داخل صناعة معينة؛

ت. المقاييس: والتي تصاحب موضوعات الإفصاح والمصممة، إما بشكل فردي أو كجزء من مجموعة، لتوفير معلومات مفيدة بشأن أداء الكيان لموضوع إفصاح محدد؛

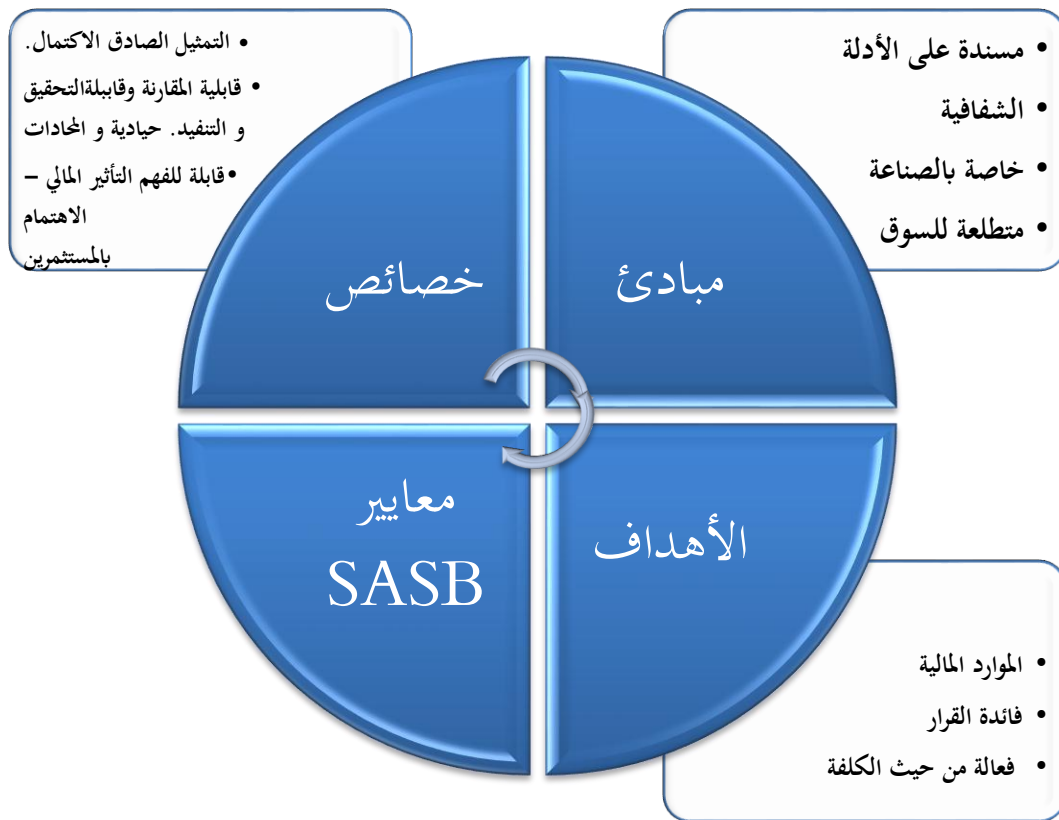
ث. البروتوكولات الفنية: والتي توفر إرشادات حول تعريفات ونطاق وتنفيذ وعرض المقاييس المرتبطة؛

ج. مقاييس النشاط: والتي تحدد حجم الأنشطة أو العمليات المحددة التي يقوم بها الكيان والمقصود استخدامها مع المقاييس لتطبيع البيانات وتسهيل المقارنات بين الشركات والصناعات والمناطق الجغرافي.

¹¹ Tolga Yeşil, ANALYSIS OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING STANDARDS: A REVIEW, ENTREPRENEURSHIP AND SUSTAINABILITY ISSUES, Volume 12 , No 1, Türkiye, 2024 ,p304

¹² Sustainability Accounting Standards Board (SASB), 2006, p3.

الشكل رقم (01-01): الإطار المفاهيمي لمعايير محاسبة الاستدامة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على ما سبق

رابعاً: إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة

لخصت الخطوات وإرشادات مهمة تفعيل معايير محاسبة الاستدامة في المؤسسة في الجدول التالي:¹³

الجدول رقم (1-2): إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة

إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة
القابلية للتطبيق Applicability: وتتضمن توضيحاً بأن إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة والتقرير عنها تشمل معايير أو معايير الصناعة، حيث تم دمج هذا الدليل بالإشارة إليه في كل معيار صناعي ويعتبر جزءاً من المعيار نفسه.
التوافق والمطابقة للمعايير Standards Conformance:

¹³ نهار سعد مطلق المطيري، مدى إدراك المحاسبين لإرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 50، 2020، ص 4-6.

✍ يستخدم مصطلح "يجب" في جميع أنحاء معايير SASB للإشارة إلى تلك العناصر التي تعكس متطلبات المعايير.

✍ يستخدم المصطلح "ينبغي" للإشارة إلى التوجيه، والذي بالرغم من أنه غير مطلوب، فإنه يوفر نهجاً موصى به لتنفيذ المعيار.

✍ يستخدم المصطلح "يجوز" أيضاً للإشارة إلى التوجيه غير المطلوب، ولكنه يوفر نهجاً اختياريًا لتنفيذ المعيار.

الحذف والتعديلات **Deletion and modifications**:

✍ يجب على الكيان الإفصاح عن حذف الموضوع والمقاييس المرتبطة به بناءً على عدم قابلية التطبيق. وإذا اعتقد الكيان أنه من الضروري تعديل مقياس ما،

✍ يجب على الكيان الكشف عن حقيقة أن تم تغيير المقياس، وكذلك الأساس المنطقي للتغيير.

حدود الإبلاغ **Reporting Boundaries**:

✍ يجب أن تشمل حدود التقارير الخاصة الإفصاحات التي تتوافق مع معايير محاسبة استدامة جميع الكيانات الأم والفرعية التي تم توحيدها لأغراض إعداد التقارير المالية، وألا يتم تعديل الإفصاحات الخاصة بالكيانات الموحدة وفقاً لحقوق الأقلية، يجب استبعاد الكيانات غير الموحدة من حدود التقارير.

صياغة التقارير **Reporting**:

✍ استخدام البيانات المالية: يجب أن تكون هذه البيانات المالية متوافقة مع البيانات المالية المقابلة الواردة في البيانات المالية للمنشأة.

✍ مقاييس النشاط والتطبيق: يجوز لأي كيان الكشف عن بيانات أعمال إضافية لنفس الغرض بالاقتران مع إفصاحاتها وفقاً للمعايير.

✍ وحدات القياس: ما لم ينص على خلاف ذلك، يجب أن تكون التقارير في النظام الدولي للوحدات عندما يتم تحديد عملة التقارير كوحدة قياس، يجب على المنشأة استخدام عملة التقارير في بياناتها المالية

✍ عدم التأكد: في حالة وجود عدم يقين بشأن الإبلاغ عن البيانات، يجب على الكيان مناقشة طبيعته واحتمالية ذلك.

التقديرات **Estimates**:

✍ تدرك SASB أن التقديرات القائمة على أساس علمي، مثل الاعتماد على بعض عوامل التحويل أو استبعاد القيم الدنيا، قد تحدث لبعض الإفصاحات الكمية، حيثما كان ذلك مناسباً.

✍ لا يثبت معيار معايير المحاسبة المالية (SASB) استخدام التقديرات أو النطاقات أو استبعاد القيم الدنيا.

✍ عند استخدام تقدير أو نطاق أو استبعاد قيمة دنيا. يجب على الكيان مناقشة طبيعته وإثبات أساسه لإدراجها في محاولة لتقديم محاسبة ذات مغزى وذات صلة للمقياس.

فترة التقرير Reporting period:

ما لم ينص على خلاف ذلك، يجب أن تتوافق فترة التقرير مع السنة السنوية المالية للمنشأة.

الحوكمة والرقابة الداخلية والتأكدات: (Governance, Internal Control and Assurances):

✍ يجب أن يكون الإفصاح للمستثمرين دقيقاً وموثوقاً. وبناءً على ذلك، يجب على الكيان المسؤول عن إعداد التقارير تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام حوكمة حول تطوير معلومات الاستدامة والإفصاح عنها - بما في ذلك مشاركة الإدارة، ورقابة مجلس الإدارة، والرقابة الداخلية - التي تشبه إلى حد كبير ما تستخدمه.

✍ يجب على الكيانات النظر في تضمين وصف سردي للعوامل المادية اللازمة لضمان اكتمال البيانات المبلغ عنها ودقتها وقابليتها للمقارنة، قد يشمل الوصف السرد مناقشة ما يلي:

✍ حوكمة الكيان حول المخاطر والفرص المتعلقة بالموضوع، بما في ذلك إشراف مجلس الإدارة ودور الإدارة في تقييم وإدارة هذه المخاطر والفرص.

✍ النهج الاستراتيجي للكيان فيما يتعلق بالتأثيرات الفعلية والمحتملة للمخاطر والفرص ذات الصلة بالموضوع على أعمال المنظمة واستراتيجيتها وتخطيطها المالي على المدى القصير والمتوسط والطويل.

✍ عملية الكيان لتحديد وتقييم وإدارة المخاطر المتعلقة بالموضوع، وكيفية دمج هذه المخاطر في عملية إدارة المخاطر الشاملة للجهة.

✍ استخدام الكيان للمقاييس أو الأهداف لتقييم وإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالموضوع.

✍ تشير معايير SASB إلى القوانين والتشريعات والمبادئ التوجيهية والبروتوكولات والمعايير والمنشورات والمراجع الأخرى أو تدمجها بالإحالة نظرًا لأنه قد يتم مراجعة مثل هذه المراجع من وقت لآخر، يتم تشجيع الكيانات على النظر في دمج تحديث مرجع في تطبيقهم للمعيار، ويجب على الكيان الذي يتضمن مرجعاً محدثاً الإفصاح عن هذه الحقيقة والأساس المنطقي.

المصدر: من إعداد الطالب استناداً للمرجع أعلاه.

■ المطلب الثاني: مفاهيم عامة حول التنمية المستدامة

يُعد مفهوم التنمية المستدامة من المواضيع المتداولة منذ القدم، تعتبر هذه الأخيرة من المواضيع الهامة التي أحظيت باهتمام كبير من قبل الباحثين، ظهر مفهومها بعد الحرب العالمية، مرت بعدة مراحل وخصائص إلى أن وصلت إلى مفهومها الدقيق، حيث تركز هذه الأخيرة على عناصرها الثلاثة: الاقتصاد والبيئة والمجتمع.

في هذا المطلب سنتطرق إلى ثلاث نقاط أساسية حول التنمية المستدامة أولاً مفهوم التنمية المستدامة وأهدافها، تطور مفاهيم التنمية المستدامة وأخيراً خصائص ومبادئ التنمية المستدامة.

أولاً: مفهوم التنمية المستدامة وأهدافها

1- مفهوم التنمية المستدامة:

تعددت تعاريف التنمية المستدامة، فثم ما يزيد عن ستين تعريفاً لهذا النوع من التنمية، وعموماً ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العلمية للبيئة والتنمية عام 1987، وقد عرفت التنمية في هذا التقرير على أنها "تلك التنمية التي تلبي حاجيات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة في تلبية حاجياتهم، وعرف قاموس ويبستر Webster هذه التنمية على أنها تلك التنمية التي تستخدم الموارد الطبيعية دون أن تسمح باستنزافها أو تدميرها جزئياً أو كلياً، وعرفها وليم رولكر هاوس W.Ruckelshaus مدير حماية البيئة الأمريكية على أنها "تلك العملية التي تقرر بضرورة تحقيق نمو اقتصادي يتلاءم مع قدرات البيئة"¹⁴.

قد اتفق العديد من دول العالم بمناسبة انعقاد مؤتمر الأرض سنة 1992 في مدينة ريودي جانيرو البرازيلية على تعريف التنمية المستدامة بأنها "تنمية توفق بين التنمية البيئية والاقتصادية والاجتماعية فتنشأ دائرة صالحة بين هذه الأقطاب الثلاثة فعالة من الناحية الاقتصادية عادلة من الناحية الاجتماعية وممكنة من الناحية البيئية، إنها التنمية التي تحترم الموارد الطبيعية والنظم البيئية وتدعم الحياة على الأرض وتضمن الناحية الاقتصادية دون إهمال الهدف الاجتماعي الذي يتجلى في مكافحة الفقر والبطالة وعدم المساواة والبحث عن العدالة".

¹⁴ عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، 2014، ص: 25.

❖ وقد اختلفت تعاريف التنمية المستدامة بعدها باختلاف الزاوية التي ينظر منها إليها:

- "فمن الناحية الاقتصادية تعني التنمية المستدامة للدول المتقدمة إجراء خفض استهلاك الطاقة والموارد، أما بالنسبة للدول النامية فهي تعني توظيف الموارد من أجل الحد من الفقر وتحسين الإطار المعيشي للفرد.
- أما من الناحية الاجتماعية فإن التنمية المستدامة تعني السعي إلى تحقيق استقرار النمو السكاني ورفع مستوى الخدمات الصحية والتعليمية.
- وبخصوص الجانب البيئي فتعني حماية الموارد الطبيعية والاستخدام الأمثل والعقلاني للأراضي الزراعية والموارد المائية.
- وأما على الصعيد التكنولوجي فتعني نقل المجتمع إلى عصر الصناعات النظيفة التي تستخدم تكنولوجيا منظمة للبيئة وتنتج الحد الأدنى من الغازات الملوثة.¹⁵

كما عرفت أيضا:

❖ "بأنها مجموعة السياسات والإجراءات التي تتخذ للانتقال بالمجتمع إلى وضع أفضل، باستخدام التكنولوجيا المناسبة للبيئة، لتحقيق التوازن بين بناء الموارد الطبيعية وهدم الانسان لها، في ظل سياسة محلية وعالمية للمحافظة على هذا التوازن".¹⁶

❖ التنمية المستدامة: "هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها الخاصة".¹⁷

❖ من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج أن التنمية المستدامة تسعى إلى التطور الاقتصادي، والاجتماعي والبيئي، من خلال استثمار موارد بشرية بشكل فعال تلبي احتياجات الأجيال الحاضرة، من دون المساس بتلبية الحاجيات وحقوق الأجيال القادمة، وهذا ما تهدف إليه هذه الأخيرة.

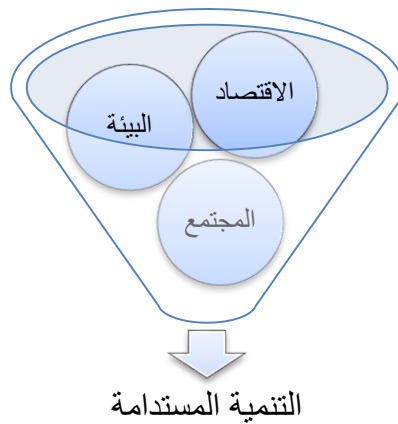
¹⁵ الجودي صاطوري، التنمية المستدامة في الجزائر: الواقع والتحديات، مجلة الباحث، العدد 16، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعريش، الجزائر 2016، ص300.

¹⁶ يونس عيسى، ميطر عائشة، عماري عائشة، التعليم من أجل التنمية المستدامة، الخلدونية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 13، 2021، ص: 63.

¹⁷ Report of the World Commission on Environment and Development، p1.

ومنه نوضح أبعاد التنمية المستدامة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-02): أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: من اعداد الطالب استنادا بالمراجع السابقة

2- أهداف التنمية المستدامة:

تسعى التنمية المستدامة من خلال آلياتها ومحتواها إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي:¹⁸

أ. احترام البيئة الطبيعية: وذلك من خلال التركيز على العلاقة بين نشاطات السكان والبيئة، وتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان، وبالتالي للتنمية المستدامة هي التي تستوعب العلاقة الحساسة بين البيئة الطبيعية والبيئة المبنية وتعمل على تطوير هذه العلاقة لتصبح علاقة تكامل وانسجام.

ب. تحقيق استغلال واستخدام عقلائي للموارد: وهنا تتعامل التنمية مع الموارد على أنها موارد محدودة لذلك تحول دون استنزافها أو تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بشكل عقلائي.

ت. ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع: تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع، وذلك من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في المجال التنموي، وكيفية استخدام المتاح والجديد منها في تحسين نوعية حياة المجتمع وتحقيق أهدافه المنشودة، دون أن يؤدي ذلك إلى مخاطر وآثار بيئية سلبية، أو على الأقل أن تكون هذه الآثار مسيطرة عليها بمعنى وجود حلول مناسبة لها.

ث. إحداث تغيير مستمر ومناسب في حاجات وأوليات المجتمع: وذلك بإتباع طريقة تلائم إمكانياته وتسمح بتحقيق التوازن الذي بواسطته يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية، والسيطرة على جميع المشكلات البيئية.

¹⁸ عيسى قبوق، كافي محمد، السياسة البيئية والتنمية المستدامة في الجزائر، مجلة آفاق علمية، العدد 13، 2017، ص: 12.

➤ يُمكن ذكر أهداف التنمية المستدامة في الجدول الآتي التي وضعت من قبل منظمة الأمم المتحدة¹⁹

الجدول رقم (01-03): أهداف التنمية المستدامة

الأهداف	مقصد الهدف
01- القضاء على الفقر.	- القضاء على الفقر المدقع للناس أجمعين أينما كانوا بحلول عام 2030. - تخفيض نسبة الرجال والنساء والأطفال من جميع الأعمال الذين يعانون الفقر بجميع أبعاده. - ضمان تمتع جميع الرجال والنساء والأطفال، ولا سيما الفقراء والضعفاء منهم، بنفس الحقوق في الحصول على الموارد الاقتصادية، وكذلك حصولهم على الخدمات الأساسية، وبالحصول على الموارد الطبيعية والتكنولوجيا الجديدة الملائمة والخدمات المالية.
02- القضاء على الجوع	- القضاء على الجوع وضمان حصول الجميع ولا سيما الفقراء والفئات الضعيفة، بما فيهم الرضع، على ما يكفيهم من الغذاء المأمون والمغذي طوال العام بحلول عام 2030. - ضمان وجود نظام إنتاج غذائي مستدام، وتنفيذ ممارسات زراعية متينة تؤدي إلى زيادة الإنتاجية والمحاصيل، وتُساعد على الحفاظ على النظم الإيكولوجية.
03- الصحة الجيدة والرفاه	- خفض النسبة العالمية للوفيات النفسية إلى أقل من 70 حالة وفاة لكل 100000 مولود بحلول عام 2030. - وضع نهاية لأوبئة الإيدز والسل والملاريا والأمراض المدارية المهملة، ومكافحة التهاب الكبد الوبائي والأمراض المنقولة بالمياه، والأمراض المعدية وذلك بحلول عام 2030. - زيادة التمويل في قطاع الصحة وتوظيف القوى العاملة في هذا القطاع وتطويرها وتدريبها واستقبالها في البلدان النامية.
04- التعليم الجيد	- ضمان تكافؤ جميع النساء والرجال في الحصول على فرص التعليم المهني والتعليم العالي الجيد والميسور التكلفة، بما في ذلك التعليم الجامعي وذلك بحلول عام 2030. - ضمان أن يتمتع جميع البنات والبنين والفتيات والفتيان بتعليم ابتدائي وثانوي مجاني ومنصف وجيد، مما يؤدي إلى تحقيق نتائج

¹⁹ United Nations, Sustainable Development Goals, Accessed may 08th 2025.

تعليمية ملائمة وفعالة بحلول عام 2030.	
- القضاء على جميع أشكال التمييز ضد النساء والفتيات في كل مكان. - تعزيز استخدام التكنولوجيا التمكينية، وخاصة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، من أجل تعزيز مكانة المرأة. - اعتماد سياسات سليمة وتشريعات قابلة للإنفاذ وتعزيز السياسات والتشريعات القائمة من هذا القبيل للنهوض بالمساواة بين الجنسين، وتمكين كل النساء والفتيات على جميع المستويات.	05- المساواة بين الجنسين
- الوصول إلى مياه الشرب الآمنة والميسورة. - خدمات الصرف الصحي للجميع - تحسين نوعية المياه عن طريق الحد من التلوث.	06- المياه النظيفة وخدمات الصرف الصحي
- الوصول إلى خدمات الطاقة الحديثة. - زيادة الطاقة المتجددة. - تعزيز التعاون الدولي من أجل تسيير الوصول إلى بحوث وتكنولوجيا الطاقة المتجددة.	07- طاقة نظيفة وبأسعار معقولة
- الحفاظ على النمو الاقتصادي الفردي وفقا للظروف الوطنية. - حماية حقوق العمل وتعزيز بيئة عمل سالمة وأمنة لجميع العمال.	08- العمل اللائق والنمو الاقتصادي
- تعزيز البحث العلمي وتحسين القدرات التكنولوجية في القطاعات الصناعية في جميع البلدان. - دعم تطوير التكنولوجيا المحلية والبحث والابتكار في البلدان النامية.	09- الصناعة والابتكار والبني التحتية
- التوصل تدريجيا إلى تحقيق نمو الدخل. - التمكين الاجتماعي والاقتصادي والسياسي للجميع.	10- الحد من أوجه عدم المساواة
- ضمان حصول الجميع على مساكن وخدمات أساسية ملائمة وآمنة وميسورة التكلفة. - دعم أقل البلدان نمواً، بما في ذلك من خلال المساعدة المالية والتقنية. - الحد من الأثر البيئي السلبي للمدن.	11- المدن المستدامة
- الحد بدرجة كبيرة من إنتاج النفايات، من خلال المنع والتخفيض وإعادة التدوير وإعادة الاستعمال. - تحقيق الإدارة المستدامة والاستخدام الكفؤ للموارد الطبيعية، بحلول عام 2030.	12- الاستهلاك والإنتاج المسؤولان

13- العمل المناخي - تعزيز المرونة والقدرة على الصمود في مواجهة الأخطار المرتبطة بالمناخ والكوارث الطبيعية في جميع البلدان. - تحسين التعليم وإذكاء الوعي والقدرات البشرية والمؤسسية للتخفيف من تغير المناخ.	14- الحياة تحت الماء - منع التلوث البحري بجميع أنواعه، والحد منه بدرجة كبيرة. - إدارة النظم الإيكولوجية البحرية والساحلية على نحو مستدام وحمايتها.
15- الحياة في البر - تعزيز تنفيذ الإدارة المستدامة لجميع أنواع الغابات، ووقف إزالة الغابات. - مكافحة التصحر، وترميم الأراضي والتربة المتدهورة.	16- السلام والعدل والمؤسسات القوية - الحد بدرجة كبيرة من جميع أشكال العنف. - الحد بدرجة كبيرة من الفساد والرشوة بجميع أشكالهما. - تعزيز القوانين والسياسات غير التمييزية لتحقيق التنمية المستدامة.
17- عقد الشراكات لتحقيق الأهداف - تعزيز تعبئة الموارد المحلية، بوسائل تشمل تقديم الدعم الدولي إلى البلدان النامية. - تعزيز تطوير التكنولوجيا سليمة بيئياً ونقلها وتعميمها ونشرها إلى البلدان النامية بشروط مواتية.	

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المرجع السابق

➤ ثانياً: تطور مفاهيم التنمية المستدامة

قد سبق ظهور مفهوم التنمية المستدامة انعقاد العديد من المؤتمرات والملتقيات الدولية وإصدار تقارير دولية مهدت لظهور مفهوم التنمية المستدامة ومن أهم هذه المحطات والتواريخ:²⁰

تقرير حول حالة البيئة العالمية 1950: لقد نشر الاتحاد العالمي للحفاظ على الطبيعة l'Union internationale pour la conservation de la nature أول تقرير حول حالة البيئة العالمية وهدف هذا التقرير إلى دراسة حالة ووضعية البيئة في العالم، وقد أعتبر هذا التقرير رائداً خلال تلك الفترة في مجال المقاربات المتعلقة بالمصالحة والموازنة بين الاقتصاد والبيئة في ذلك الوقت.

²⁰ بايزيد علي، التنمية المستدامة: مفاهيمها - أبعادها، ومؤشراتها حالة مؤشر الأداء البيئي العالمي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 02، 2022، ص: 272.

» مؤتمر قمة نادي روما 1972: كان لتقرير نادي روما (حدود النمو تعبير عن المأزق الذي تواجهه البشرية، بفعل نزوب الموارد الاقتصادية والنمو المتسارع للسكان في مستقبل قريب)، أقرب بكثير مما يتوقعه الكثيرون الفضل في انتقال وعي العالم من مرحلة البيئة المفتوحة إلى البيئة المغلقة.

» لجنة بروتلاند 1987: في عام 1982، أنشأت الجمعية العامة للجنة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية المشار إليها بالاسم الشائع لجنة بروتلاند" لكي تتولى دراسة العلاقة بين البيئة والتنمية. ثم بعد خمسة أعوام، نشرت لجنة بروتلاند تقريرها البارز المعنون بـ "مستقبلنا المشترك"، الذي عرف التنمية المستدامة بأنها المقدرة على جعل التنمية مستدامة - بوصفها التنمية التي تفي باحتياجات الحاضر من دون تعريض قدرة الأجيال المقبلة على الوفاء باحتياجاتها هي الأخرى".

» مؤتمر قمة الأرض ريو دي جانيرو 1992: ثم اكتسب مفهوم التنمية المستدامة مزيداً من الصيت البارز إبان مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية الذي عُقد في عام 1992 في ريو دي جانيرو في البرازيل وفي ذلك المؤتمر، أصدرت الحكومات إعلان ريو بشأن البيئة والتنمية، حيث كان تصريح قوي من قبل قال موريس "Maurice Stornig" وهو أحد منظري المفهوم "البيئي - تنموي": نموذج البيئة والتنمية الذي وضعناه يؤدي إلى تدمير الموارد الطبيعية، وهو غير قابل للحياة، ويلزم أن نغيره « ، واعتمدت جدول أعمال القرن 21 الأمم المتحدة، 3-4 جوان (1992) الذي تضمن برنامجاً لإجراءات العمل المرغوب في اتخاذها وهي بقيامها بذلك إنما أكدت أنه ينبغي للدول أن تتعاون معاً على الترويج لإقامة نظام اقتصادي دولي مساند ومنفتح من شأنه أن يؤدي إلى نمو اقتصادي وتنمية مستدامة في كل البلدان، وذلك من أجل التصدي على نحو أفضل لمشاكل التدهور البيئي.

» مؤتمر كوبنهاغن 1995: في مؤتمر كوبنهاغن (مؤتمر القمة العالمي للتنمية الاجتماعية) احتلت مسألة التنمية الاجتماعية الأهمية الأكبر، مع مناقشة كيفية معالجة الفقر والعمالة والاندماج الاجتماعي وتوفير التعليم والصحة للجميع والمساواة بين الرجل والمرأة وتدعيم برامج التنمية في الدول الأقل نمواً.

» وبعد هذا المؤتمر بسنة أي في عام 1996 عقد اجتماع في مدينة بيلاجيو الإيطالية وحضره مجموعة من الخبراء لوضع مبادئ الاستدامة، وقد أسفر عن وضع عشرة مبادئ على رأسها المبدأ الأول يؤكد على ضرورة وضع رؤية واضحة للتنمية المستدامة يتم ترجمتها إلى أهداف قابلة للتحقق، وقد شددت المبادئ الأخرى على اكتمال المنظمات المعنية بالاستدامة وتكاملها، ووضع الآليات الكفيلة بالاستمرار وعدم الانقطاع لحين الرؤية والأهداف.

» مؤتمر نيويورك 2000: هو مؤتمر الألفية أكد على ضرورة دعم جميع الحكومات لمبادئ التنمية المستدامة، وقد احتوت الأهداف الإنمائية للألفية على هدف يختص بالاستدامة البيئية، وتأكيد على ضرورة دمج مبادئ الاستدامة بالسياسات والبرامج التنموية، مع تجنب الإسراف في استخدام الموارد واستهلاكها.

» مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة جوهانسبورغ 2002: في المؤتمر هذا القمة العالمي للتنمية المستدامة، الذي عُقد من 26 أوت إلى 4 سبتمبر 2002 في جوهانسبورغ في جنوب أفريقيا، فقد جدد قادة العالم التزامهم بإعلان الألفية، واعتمدوا خطة تنفيذية تشجع، فيما تتضمنه السلطات المعنية على جميع المستويات على وضع التنمية المستدامة في الحسابان في أثناء عملية اتخاذ القرارات، بما في ذلك اتخاذ إجراءات عمل للترويج لإدماج التكاليف البيئية معاً على الصعيد الداخلي ولاستخدام الأدوات الاقتصادية.²¹

» 2005: أصبح بروتوكول كيوتو حيز التنفيذ حول تخفيض الانبعاثات المؤدية إلى الاحتباس الحراري.

» 2007: خلال الفترة الممتدة بين 03-14 ديسمبر سنة 2007 انعقد المؤتمر الدولي لمواجهة التغيرات المناخية بمدينة بالي بإندونيسيا، وتمحورت نقاشات هذا المؤتمر حول العديد من المشاكل البيئية الخطيرة أهمها ارتفاع درجة حرارة الأرض بشكل كبير بسبب الاحتباس الحراري.

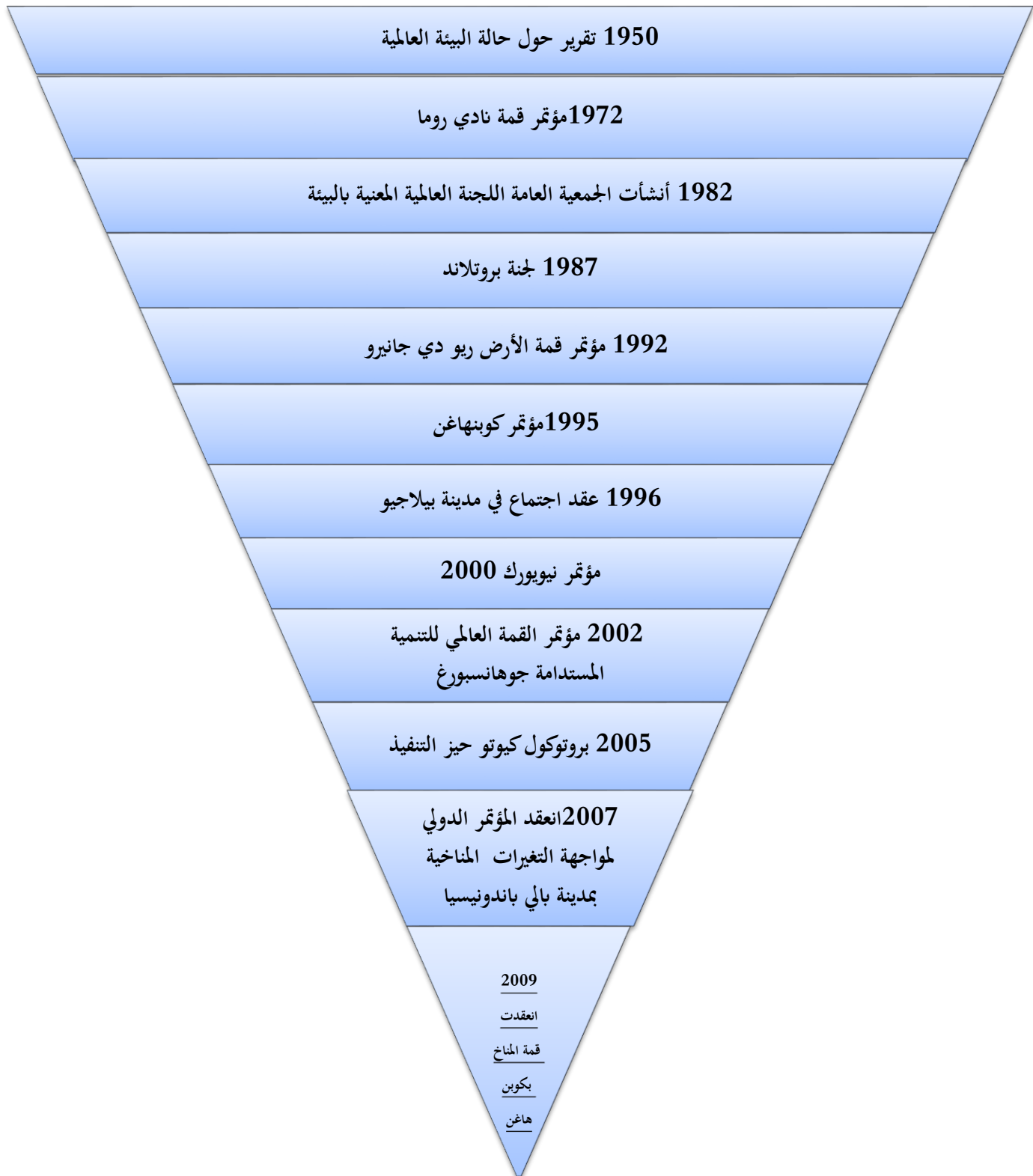
» بعدها بثلاث سنوات انعقدت قمة المناخ بكوبن هاغن سنة 2009:

بسبب تأكد جميع الأطراف السياسية أن حالة البيئة في العالم مازالت في تدهور مستمر بالرغم من عقد العديد من المؤتمرات وإبرام العديد من الاتفاقيات، وقد ناقشت قمة المناخ هذه التغيرات المناخية الأخيرة، وكيفية مواجهة ظاهرة الاحتباس الحراري وكذلك سبل تحقيق تنمية عالمية مستدامة تراعي الجوانب البيئية في مختلف استراتيجياتها الكلية والجزئية، لكن هذه القمة لم تخرج باتفاقيات ملزمة وكمية كالتى خرج بها بروتوكول كيوتو، واكتفى الأعضاء المشاركون بتحديد خطوط عريضة للعمل من أجل محاربة التغير المناخي ومكافحة الاحتباس الحراري.²² إذن يمكن القول بأن التنمية المستدامة، النموذج التنموي الجديد لم يكن وليد الصدفة، وإنما ظهر نتيجة مجموعة من الجهود والاتفاقيات ويعتبر تقرير مستقبلنا المشترك سنة 1987، نقطة التحول الرئيسة في مفهوم التنمية المستدامة والشكل التالي يلخص التطور التاريخي لظهور التنمية المستدامة.

²¹ بايزيد علي، مرجع سابق، ص: 273.

²² سمير جعفر، التنمية المستدامة واستراتيجيات تطبيقها في الجزائر دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد دولي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمد حضر بسكرة، 2018-2019، ص: 13-14.

الشكل رقم (01-03): التطور التاريخي لظهور التنمية المستدامة



المصدر: من إعداد الطالب استنادا للمراجع السابقة.

➤ ثالثاً: خصائص ومبادئ التنمية المستدامة

1- خصائص التنمية المستدامة:

من أهم خصائص التنمية المستدامة نجد:²³

- ☞ هي تنمية تعتبر البعد الزمني فيها هو الأساس، فهي تنمية طويلة المدى بالضرورة؛
- ☞ رعاية حق الأجيال القادمة من الموارد الطبيعية للمجال الحيوي؛
- ☞ تلبية الاحتياجات الأساسية للفرد في المقام الأول؛
- ☞ الحفاظ على المحيط الحيوي في البيئة الطبيعية من خلال عناصره الأساسية كالهواء والماء والتربة والموارد الطبيعية؛
- ☞ تنمية متكاملة يعتبر الجانب البشري فيها وتنميته هي أولى أهدافها، فهي تراعي الحفاظ على القيم الاجتماعية والاستقرار النفسي والروحي للفرد والمجتمع؛
- ☞ التنمية المستدامة هي تنمية لا تقوم بتبسيط المنظومة البيئية لسهولة التحكم فيها، فهي تراعي الحفاظ على النوع الوراثي.
- ☞ التنمية المستدامة تقوم على مبدأ التنسيق والتكامل بين سياسات استخدام الموارد واتجاهات الاستثمار والاختيار التكنولوجي والشكل المؤسسي بما يجعلها جميعاً تعمل بتفاهم وانتظام.

2- مبادئ التنمية المستدامة:

المبادئ الأساسية تقوم عليه التنمية المستدامة وتتجلى في:²⁴

- المبدأ الأول: استخدام أسلوب النظم في أعداد وتنفيذ خطط التنمية المستدامة

يعد أسلوب النظم أو المنظومات من بين الشروط الأساسية لإعداد وتنفيذ خطط التنمية المستدامة وتنطلق من أن البيئة الإنسانية أي مجتمع ما هي إلا جزء فرعي من النظام الكوني، وأي تغيير يطرأ على محتوى أي نظام فرعي فهو بالضرورة يؤثر على الأنظمة الفرعية الأخرى، فالتنمية المستدامة من خلال هذا المبدأ تعمل على تحقيق التوازن والانسجام بين النظم الفرعية بشكل يؤدي إلى نتيجة توازن بنية الأرض خاصة، ويهدف للحفاظ على حياة مجتمعات من خلال الاهتمام بجميع النواحي الاجتماعية والاقتصادية والبيئية.

²³ بوخاري فاطنة، التنمية المستدامة في الجزائر بين النظرية والتطبيق المعوقات والتحديات دراسة حالة الجزائر 1990-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 05، العدد 01، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، 2020، ص: 100.

²⁴ عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار الصفا، عمان، 2010، ص: 30، 31.

— المبدأ الثاني: المشاركة الشعبية

تحتاج المشاركة جميع الجهات ذات العلاقة في اتخاذ قرارات جماعية خاصة في مجال ومتابعة الخطة، فالتنمية المستدامة تبدأ من المستوى المحلي وهذا يعني أنها تنمية من الأسفل (development from below) ويطلق على هذا المفهوم بالتنمية من الأسفل تبدأ من المستوى المحلي، فالإقليمي فالوطني. ويمكن تلخيص الدور المتعاضم الحكومات المحلية والمجالس البلدية في:

- إن الحكومات والجماعات المحلية تستطيع الحد من الزيادة في ارتفاع درجة حرارة الأرض من خلال إيجاد طرق فعالة لتفعيل الأرض، وتطوير برامج ترشيد استهلاك الطاقة.
- تستطيع إدارة ومعالجة النفايات البيئية والتجارية والصناعية، بحيث أصبحت تقوم بتطوير برامج خاصة للتقليل من هذه الظاهرة، مثل برامج تدوير وإعادة تصنيع كميات كبيرة منها.
- الحد من انبعاث كلور الكربون المسؤول عن المؤثر في طبقة الأوزون، مثل التوعية بمخاطر هذه الغازات السامة وعدم استغلالها.
- كذلك في معنية بتخفيض استهلاك مشتقات النفط من خلال إيجاد بدائل.

— المبدأ الثالث: مبدأ المسؤولية المشتركة

بمعنى أن مسؤولية التنمية المستدامة هي مسؤولية كل الدول على سواء.

— المبدأ الرابع: مبدأ الاحتراز البيئي

بمعنى أنه إذا كان هناك شك في أن هناك تأثير سلبي لمادة ما لم تظهر أدلة على ذلك لا يسمح تداوله إلى أن يوجد الدليل على خطواته.

— المبدأ الخامس: مبدأ التوظيف الأمثل للموارد الاقتصادية

وذلك باستغلال الموارد بطريقة مثالية وتوظيفها بشكل مناسب.

— المبدأ السادس: مبدأ استمرار عمر الموارد الاقتصادية

عمر الموارد الاقتصادية والتخطيط الاستراتيجي لهذه الموارد وجود موارد اقتصادية متجددة طويلة الأجل.

- المبدأ السابع: مبدأ التوازن البيئي والتنوع الأيديولوجي
- المبدأ الثامن: مبدأ التوفيق بين حاجات الأجيال الحالية والمستقبلية

بمعنى تحقيق متطلبات الحاضر دون إهمال حاجيات الأجيال المقبلة.

- المبدأ التاسع: مبدأ القدرة على البقاء والتنافسية
- المبدأ العاشر: مبدأ الحفاظ على سمات وخصائص الطبيعة مع تحديد وتطوير هياكل الإنتاج والاستثمار والاستهلاك²⁵

▪ المطلب الثالث: الأبعاد الرئيسية لمحاسبة الاستدامة

1. البعد البيئي:

يرتبط بالمعلومات المتعلقة بتأثير الشركات على البيئة وكيفية قياسها والابلاغ عنها والهدف منها هو تحسين أداء الشركات في الاستدامة البيئية على المدى البعيد من خلال أنظمة الإدارة في الشركات التي يمكن اعتبارها كأداة جديدة في الاستدامة البيئية، لذلك يمكن اعتبار أن التحدي البيئي الذي يواجهه الشركات هو كيفية وضع الخطط الإستراتيجية من قبل المتخصصين لديها في المحافظة على الموارد الطبيعية ومكافحة تلوث الماء والهواء وجميع الأمور المتعلقة بالبيئة، لأن هذه العملية لم تعد تقتصر على جهة أو فئة معينة بل أصبحت مسؤولية التدهور البيئي في جميع أنحاء العالم مسؤولية استراتيجية تحتاج إلى اهتمام جدي وموضوعي من قبل جميع الشركات في السيطرة والإدارة على الشؤون البيئية لكون الشركات هي أحد الأدوات في المحافظة على البيئة ووفقاً لمنظمة المعايير الدولية فإن مصطلح البيئة يعني: "البيئة المحيطة التي تعمل بها الشركة بما في ذلك الماء والهواء والأرض والموارد الطبيعية والحيوانات والنباتات والبشر وعلاقتها المتبادلة".

2. البعد الاقتصادي:

لقد حظي مفهوم التنمية الاقتصادية المستدامة باهتمام متزايد خلال السنوات الأخيرة من قبل الشركات إلى جانب مفهوم التنمية الاجتماعية والبيئية نظراً للتأثير الاقتصادي الكبير في البيئة والمجتمع ونتيجة للنمو الاقتصادي المتزايد وخاصة في قطاع الصناعة والانبعاثات الناتجة عنه ولما له من تأثير سلبي على البيئة أصبح هنالك قلق

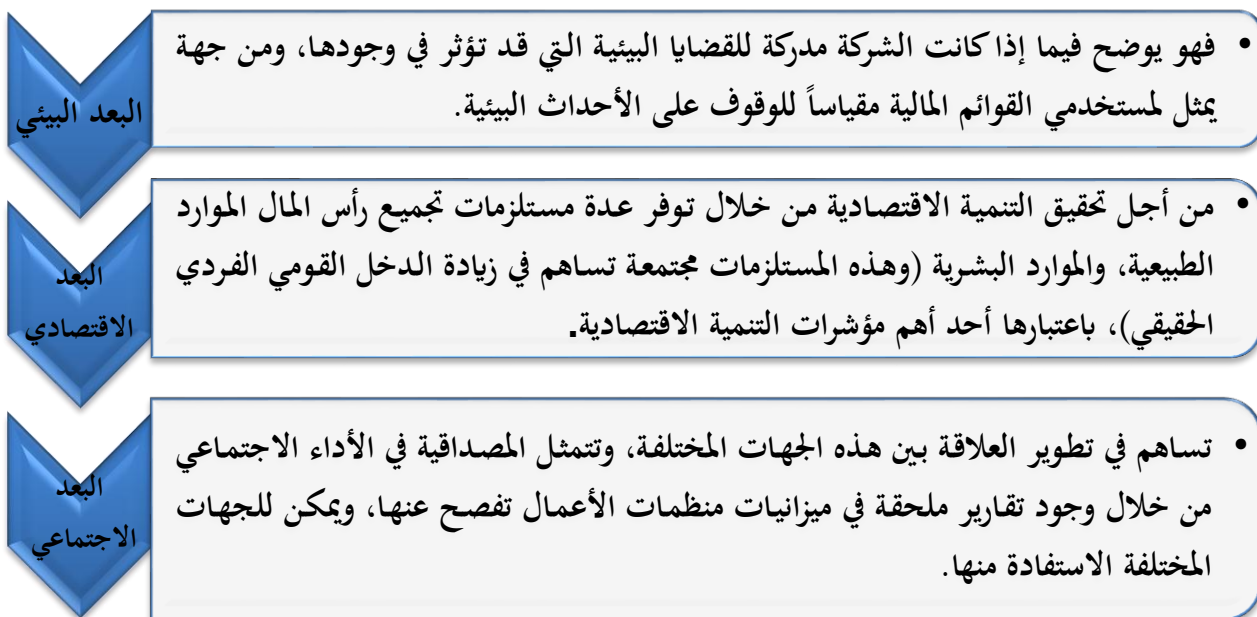
²⁵ عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، مرجع سابق، ص: 32.

شديد من قبل الناس بسبب تلوث الهواء والماء، إضافة إلى استنزاف الموارد الطبيعية لذلك يتطلب الأمر من قبل هذه الشركات الحد من تأثير النمو الاقتصادي والحفاظ على البيئة وحماية حقوق الأجيال القادمة.

3. البعد الاجتماعي:

يرتبط هذا المفهوم بأهمية المعلومات المتعلقة بتأثير أنشطة الشركات وعملاتها على المجتمع لكونه يهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال توزيع الموارد الطبيعية والاقتصادية وتنمية الثقافات واحترام حقوق الانسان والتنوع والمشاركة والتي يمكن اعتبارها كمؤشرات للبعد الاجتماعي، لأن العدالة الاجتماعية "مؤشر يعكس وبدرجة كبيرة نوعية الحياة التي يمكن قياسها من خلال معرفة السكان الذين يعيشون تحت مستوى خط الفقر وكذلك نسبة العاطلين عن العمل والصحة العامة والتعليم وحماية الناس من الجرائم ومعدلات النمو السكاني فهناك ارتباط وثيق بينها وبين مبادئ التنمية المستدامة".²⁶

الشكل رقم (01-04): الأبعاد الرئيسية لمحاسبة الاستدامة



المصدر: من إعداد الطالب استناداً للمراجع السابقة.

²⁶ اسعد محمد علي وهاب العواد، حسن عبد الكريم الابراهيمي، توظيف معايير محاسبة الاستدامة " معيار FNO101 في المصارف التجارية " لتعزيز ثقة المستثمرين- بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 05، العدد 01، العراق، 2021، ص ص: 6-7.

■ المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة).

في المبحث الثاني من هذا الفصل، سوف نتطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، وهذا بهدف توسيع المعارف ومحاولة الإلمام بمختلف جوانب الدراسة، حيث تم تصنيف هذا الدراسات في مطلبين؛ الأولى دراسات باللغة العربية، والثانية دراسات باللغة الأجنبية، وفي المطلب الثالث حاولنا تسليط الضوء عما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات.

■ المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

تم تخصيص هذا المطلب لعرض مجموعة من الدراسات التي تم إنجازها باللغة العربية سواء كانت داخل حدود الوطن أو خارجه، والتي تناولت بعض من متغيرات دراستنا من قريب أو من بعيد، وهذا بغية الاستفادة منها في إثراء مضمون دراستنا، والتي نعرضها حسب التسلسل الزمني كالتالي:

1. دراسة: (عبد الرحمن محمد، إجهاد محمد شرف، 2018)²⁷

تناولت الدراسة موضوع: "أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تطوير الإطار المفاهيمي لأبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة"، حيث سعت إلى التأصيل العلمي من خلال تحليل تأثير هذه المعايير على تعزيز الإطار المفاهيمي للمحاسبة المتعلقة بالتنمية المستدامة في قطاع البنوك والخدمات المالية المدرجة في بورصة فلسطين. واعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لصياغة الإطار النظري وتحديد مشكلة الدراسة، كما استخدم برنامج SPSS لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. تم جمع البيانات عبر استبانة وزعت على 39 من المدراء العامين والمدراء الماليين ورؤساء الأقسام والمحاسبين والمراقبين الماليين ومدققي الحسابات العاملين في المؤسسات المالية (البنوك المدرجة في بورصة فلسطين). وكشفت النتائج أن هذه المؤسسات تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدرجة كبيرة نسبياً، كما تتباين نسب الإفصاح المحاسبي عن مساهمتها في التنمية المستدامة بأبعادها الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والتكنولوجية.

أظهرت الدراسة أن تطبيق المعايير الدولية يؤثر بشكل متفاوت في تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن التنمية المستدامة، حيث بلغت نسبة تأثيره: 31% على البعد الاجتماعي، 60% على البعد البيئي، 38.9% على البعد الاقتصادي، 30.6% على البعد التكنولوجي.

²⁷ عبد الرحمن محمد، إجهاد محمد شرف، أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تطوير الإطار المفاهيمي لأبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، العدد 07، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا فلسطين، 2018.

وفي ضوء هذه النتائج، أوصى الباحثان بضرورة زيادة التزام المؤسسات المالية بتطبيق المعايير الدولية لتعزيز التنمية المستدامة في فلسطين، مع تطوير الإطار المفاهيمي لضمان الإثبات المحاسبي الفعال. كما شددوا على أهمية قياس وتسجيل الأبعاد الأربعة (الاجتماعي، البيئي، الاقتصادي، التكنولوجي) بما يتوافق مع المعايير الدولية لضمان الشفافية والمحاسبية.

2. دراسة: (نهار سعد مطلق المطيري، 2020)²⁸

تناولت الدراسة موضوع "مدى إدراك المحاسبين لإرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة في الشركات الصناعية المساهمة الكويتية"، حيث سعت إلى تقييم وعي المحاسبين بهذه الإرشادات، التي تشمل خمسة أبعاد رئيسية: القابلية للتطبيق، التوافق مع المعايير، حدود الإبلاغ، صياغة التقارير، والحوكمة والرقابة الداخلية. ولتحقيق أهداف البحث، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات من 82 محاسباً يعملون في الشركات الصناعية الكويتية.

تم تحليل البيانات بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، مع تطبيق أساليب إحصائية متنوعة مثل النسب المئوية، الانحراف المعياري، ومعامل كرونباخ ألفا لضمان موثوقية النتائج. وكشفت الدراسة أن المحاسبين يمتلكون إدراكاً متوسطاً بشكل عام لإرشادات محاسبة الاستدامة، مع تفاوت في مستوى الوعي بين الأبعاد المختلفة. كما أظهرت النتائج أن المحاسبين على دراية بالأطر المفاهيمية المتعلقة بمحاسبة الاستدامة.

وفي الختام، أوصت الدراسة الإدارات العليا في الشركات الصناعية الكويتية بتعزيز فهم المحاسبين لهذه المعايير من خلال تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية متخصصة، فضلاً عن دعم مبادرات محاسبة الاستدامة ودمجها في السياسات المحاسبية. كما دعت المحاسبين إلى مواكبة أحدث التطورات في هذا المجال عبر متابعة إصدارات الجهات العالمية والمنظمات المهنية لتعزيز معرفتهم.

3. دراسة: (تامر محمود محمد صالح، 2020)²⁹

تناولت الدراسة موضوع "أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة على قيمة البنك الإسلامي دراسة تطبيقية على البنوك الإسلامية العربية"، وهدفت إلى اختبار العلاقة بين مستوى الإفصاح عن الاستدامة وقيمة

²⁸ نهار سعد مطلق المطيري، مدى إدراك المحاسبين لإرشادات تطبيق محاسبة الاستدامة، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 50 (عدد خاص)، 2020.

²⁹ تامر محمود محمد صالح، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة على قيمة البنك الإسلامي دراسة تطبيقية على البنوك الإسلامية العربية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 04، العدد 03، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، 2020.

البنك الإسلامي. لتحقيق هذا الهدف، تم اعتماد المنهجين الاستقرائي والاستنباطي؛ حيث استُخدم المنهج الاستقرائي في تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة، بينما ساهم المنهج الاستنباطي في بناء فرضية الدراسة من خلال استنتاج العلاقة المتوقعة بين الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة والقيمة السوقية للبنك.

أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة معنوية بين مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة وقيمة البنك الإسلامي، ما يعكس إدراك أصحاب المصالح، ولا سيما المستثمرين، لأهمية تكامل معلومات الاستدامة مع المعلومات المالية في التقييم الشامل للأداء البنكي. كما كشفت النتائج عن أثر إيجابي ومعنوي لبعض الخصائص التنظيمية والسوقية (مثل مستوى المخاطر ومعدل النمو) على قيمة البنك. وفي ضوء هذه النتائج، أكدت التوصيات أهمية تحقيق التكامل بين الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في أنشطة البنوك الإسلامية، بما يعزز من قدرتها على تحقيق القيمة في الأجلين القصير والطويل. كما شددت على ضرورة قيام الجهات التنظيمية بوضع آليات تحفيزية تضمن التزام البنوك الإسلامية بالمعايير والإرشادات الصادرة عن كل من مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI) في مجال الإفصاح عن الاستدامة.

4. دراسة: (أسعد محمد علي وهاب العواد، حسن عبد الكريم الابراهيمي، 2021)³⁰.

تناولت الدراسة موضوع: "توظيف معايير محاسبة الاستدامة "معييار FNO101 في المصارف التجارية" لتعزيز ثقة المستثمرين"، وهدفت إلى التعرف على المؤشرات المدرجة ضمن هذا المعيار، وبيان أهمية الإفصاح عنها وفق معايير وإرشادات محاسبية محددة، ودراسة أثر تطبيقها من قبل المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على ثقة المستثمرين. كما سعت إلى إبراز دور الإفصاح المستدام في تحسين جودة البيانات المالية الداعمة لقرارات الاستثمار، وجذب رؤوس الأموال من خلال بناء شفافية وثقة أكبر في القطاع المصرفي. لتحقيق ذلك، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي.

أظهرت النتائج أن الالتزام بتطبيق معيار FNO101 يسهم في توحيد الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة على نحو يراعي خصوصية كل قطاع، بما يعزز فهم المستثمرين للمعلومات المالية وغير المالية. كما بينت أن بعض المصارف تُوظف المعايير الدولية بهدف تعزيز الاستمرارية والامتثال التنظيمي، دون توجّه استراتيجي نحو التنمية المستدامة، في حين تعمل مصارف أخرى على دمج أهداف بيئية واجتماعية ضمن أنشطتها. ومن المبادرات الداعمة لذلك مبادرة "ق بغداد" التي أطلقتها رابطة المصارف العراقية. وأوصت الدراسة بإلزام المصارف بتطبيق معيار FNO101،

³⁰ اسعد محمد علي وهاب العواد، حسن عبد الكريم الابراهيمي، توظيف معايير محاسبة الاستدامة "معييار FNO101 في المصارف التجارية" لتعزيز ثقة المستثمرين، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 05، العدد 01، العراق، 2021.

وتكثيف التوعية والتدريب حول مفاهيم الاستدامة، وتعزيز الإفصاح الشفاف بما يدعم ثقة المستثمرين ويضمن استدامة القطاع المصرفي.

5. دراسة: (صبيحي الصالح/ گه ردى سرکار مامند، 2021)³¹

تناولت الدراسة موضوع: "مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة في القطاعين العام والخاص في إقليم كوردستان - العراق"، وهدفت إلى قياس مستوى الوعي بمفهوم محاسبة الاستدامة لدى إدارات القطاعين، وتحليل واقع تطبيقاتها في الإقليم، إلى جانب تحديد المجالات التي تغطي بالأولوية من حيث درجة التطبيق. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي، واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات. أظهرت النتائج أن هناك إدراكًا نظريًا لدى الإدارات العامة والخاصة بأهمية التخطيط للتنمية المستدامة وتطبيقات محاسبة الاستدامة في أبعادها الثلاثة (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي)، إلى جانب الإفصاح والشفافية. غير أن التحديات السياسية والاقتصادية التي يشهدها العراق منذ أكثر من عقدین تمثل عائقًا رئيسيًا أمام تطبيق فعال لمحاسبة الاستدامة. كما بيّنت النتائج تفاوتًا في مستوى الوعي بين القطاعين، حيث يهيمن التوجه الحكومي الرسمي دون مشاركة فعالة للقطاع الخاص في التنمية.

وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز الوعي المؤسسي بأهمية محاسبة الاستدامة، وتبني إطار تشريعي منسجم مع المعايير الدولية (GRI، SASB)، مع العمل على دمج أبعاد الاستدامة في الخطط التنموية، وتحقيق توازن بين أدوار القطاعين العام والخاص، خصوصًا في ما يتعلق بالإفصاح والشفافية، بما يعزز من فعالية التنمية المستدامة في الإقليم.

6. دراسة: (أنيسه قاسم حسين البكيرات، 2024)³²

تناولت الدراسة موضوع: "دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية"، وسعت إلى توضيح مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تقييم التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق معايير الاستدامة، من خلال التركيز على مهام ومسؤوليات المدققين الداخليين في مراجعة الأنظمة الداخلية، وتقييم المبادرات البيئية والاجتماعية، بالإضافة إلى إبراز العلاقة بين جودة التقارير المالية وممارسات الاستدامة، وذلك بتحليل الفروق

³¹ صبيحي الصالح/ گه ردى سرکار مامند، مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة في القطاعين العام والخاص في إقليم كوردستان - العراق، مجلة قه لای زانست العلمية، المجلد 6، العدد 4، 2021.

³² أنيسه قاسم حسين البكيرات، دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، تخصص علوم المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2024.

بين الوحدات التي تخضع لتدقيق داخلي وتلك التي لا تخضع له. كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي، وشملت العينة مجموعة من المدققين والمحاسبين في الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. خلصت النتائج إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في دعم القرارات الاستثمارية لأصحاب المصالح، ويظهر وعيًا تنظيميًا بأهمية التخطيط من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، كما تبين أن مهام التدقيق تتعدى الجوانب المالية لتشمل الجوانب الفنية، حتى عند الحاجة إلى خبرات خارجية. في المقابل، لوحظ ضعف في مدى مواءمة نتائج الأداء مع الأنظمة الداخلية والخارجية، وكذلك في مساهمة الوحدات الاقتصادية في خدمة المجتمع. وتضمنت التوصيات توسيع نطاق التدقيق ليشمل جميع الأنشطة المرتبطة بالاستدامة، وتعزيز استجابة الإدارة لتوصيات التدقيق، إلى جانب رفع الوعي بدور التدقيق الداخلي في تعزيز جودة التقارير، وبأثر الالتزام بالمعايير البيئية والاجتماعية على سمعة الوحدة الاقتصادية.

■ المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

سوف نخصص هذا المطلب لعرض مجموعة من الدراسات الأجنبية وفق التسلسل الزمني التالي:

1. دراسة: (2020, Heba Shaker Fathy el bably).³³

تناولت الدراسة موضوع: "تقييم أثر ممارسات المحاسبة المستدامة الحالية على التقارير المحاسبية - دراسة تجريبية"، وهدفت هذه الدراسة إلى تقييم جهود المنظمات الدولية المختلفة فيما يتعلق بممارسات المحاسبة المستدامة، وكيف يواجه ممارسو إعداد تقارير الاستدامة العديد من التحديات في إعداد تقارير الاستدامة الإفصاحات التي تؤثر على إعداد التقارير المحاسبية، وتتمثل عينة الدراسة في 40 مستجيبًا من مختلف الشركات الصناعية في مصر، أظهرت نتائج الدراسة أن هناك تحديات عديدة تعيق تبني ممارسات المحاسبة المستدامة، أبرزها غياب الوعي بأهمية إعداد تقارير الاستدامة، وعدم وجود توجيهات ومعايير موحدة تُنظم عملية الإفصاح. وقد تبين أن ما يتم الإفصاح عنه يختلف من شركة لأخرى، مما يضعف من قابلية المقارنة والاتساق في المعلومات المحاسبية ذات الصلة بالاستدامة. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة توسيع البحث في هذا المجال للوقوف على أسباب ضعف الإبلاغ، والعمل على تطوير معايير موحدة من شأنها تعزيز الشفافية والموثوقية في التقارير المحاسبية المتعلقة بالاستدامة.

³³ Heba Shaker Fathy el bably, *Evaluating the Impact of Current Sustainability Accounting Practices on Accounting Reporting- An Empirical Study*, Vol.11, N1, 2020.

2. دراسة: (2022, Pei Bing)³⁴

تناولت الدراسة موضوع: "مشاركة المحاسبين في المحاسبة المستدامة"، وسعت إلى تقديم فهم شامل للعوامل المحفزة لسلوك المحاسبين تجاه محاسبة الاستدامة، بالاعتماد على نظرية السلوك المخطط (TPB). اعتمدت الدراسة على منهجيات بحثية متعددة، تمثلت في الاستبيان لتحليل العلاقة بين النية والسلوك من خلال محددات نظرية TPB، والمقابلات شبه المنظمة للتعلم في النتائج وتحليل توقعات المحاسبين حول مشاركتهم في محاسبة الاستدامة. كشفت النتائج أن المعيار الأخلاقي يمثل العامل الأهم في نية المحاسبين للانخراط في محاسبة الاستدامة، يليه التحكم السلوكي المتصور والموقف تجاه السلوك، بينما لم يكن المعيار الذاتي ذا تأثير معنوي. كما أظهرت النتائج أن المعتقدات السلوكية والمعارية ومعتقدات الرقابة تؤثر إيجابياً على توجهات المحاسبين، وأن العلاقة بين النية والسلوك قوية ولكنها تخضع للرقابة الفعلية. أبرزت المقابلات أهمية الاعتبارات المالية والتكاليف، إلى جانب تأثير الجهات الفاعلة داخل وخارج المؤسسة (كالعملاء والموردين والإدارة العليا) على المشاركة في محاسبة الاستدامة. أوصت الدراسة بمجموعة من الإجراءات، أبرزها: تعزيز التوجيه والتكوين، تغيير العقلية المهنية، وتكثيف التوعية والتعليم في مجال الاستدامة. كما ساهمت الدراسة في الأدبيات من خلال اعتماد منظور دقيق ونادر الاستخدام في أبحاث المحاسبة، بالإضافة إلى إدخال عنصر التحكم الفعلي ضمن نموذج TPB وتطبيق تقنية CTA-PLS الناشئة، ما يُعد مساهمة منهجية في هذا المجال.

3. دراسة: (Maria-Silvia Fota et al., 2024)³⁵

جاءت هذه الدراسة تحت عنوان: "كفاءات المحاسبين لإعداد التقارير المتعلقة بالاستدامة: دراسة استكشافية"، وهدفت إلى إبراز أهمية التعليم في بناء الكفاءات المحاسبية، من خلال دور الجامعات والجمعيات المهنية وأصحاب العمل في تشكيل المهارات المطلوبة لمهنة المحاسبة في سياق التقارير المتعلقة بالاستدامة. تم استخدام التحليل المقطعي لتحليل بيانات مستمدة من عينة شملت 168 مشاركاً يمثلون فئات مهنية متعددة: طلاب، محاسبين، غير محاسبين، وأساتذة جامعيين. أظهرت النتائج أن الكفاءات التقليدية الفنية في المحاسبة لا تزال تغطي بالأولوية، تليها المهارات الشخصية، ثم كفاءات الاستدامة. وقد رُصدت تباينات في تقييم أهمية هذه الكفاءات بين الفئات المستجوبة؛ حيث منح الأساتذة

³⁴ Pei Bing, **Accountants Engagement in Sustainability Accounting**, a thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, The University of Sheffield Management School, March 2022.

³⁵ Maria-Silvia Fota, et al., **Accountants' competencies for sustainability reporting: An exploratory study**, Accounting and Management Information Systems, Vol. 23, N02, Romania, 2024.

تقييماً أعلى لجميع فئات المهارات مقارنة بالحاسبين، بينما قلل غير الحاسبين من أهمية المهارات الشخصية وتلك المتعلقة بالاستدامة. كما أشير إلى الدور المحوري المنتظر من الجمعيات المهنية في تعزيز هذه الكفاءات إلى جانب الجامعات وأصحاب العمل.

وتوصي الدراسة بضرورة توسيع البحث حول كفاءات الحاسبين المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، وآليات تطويرها، ومدى تقبل العاملين في المهنة لهذه التحولات. كما دعت إلى تعزيز الفهم السياقي لأدوار الحاسبين من خلال دراسات ميدانية تأخذ بعين الاعتبار الأبعاد المحلية لممارسة المهنة.

4. دراسة: (2024, Muweh Nelson Akonjuen).³⁶

تناولت الدراسة موضوع: "دراسة العوامل المؤثرة على نوايا المشاركة المستقبلية لطلاب المحاسبة في المحاسبة المستدامة"، وهدفت إلى استكشاف تأثير البعد الداخلي للتعاطف على نوايا طلاب المحاسبة للمشاركة المستقبلية في ممارسات المحاسبة المستدامة. تكونت العينة من 30 استجابة ضمن مجتمع جامعي يضم طلاباً محليين ودوليين من خلفيات جغرافية متعددة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أبرزها أن ممارسات الاستدامة تُعزز من خلال تزويد المؤسسات بالأدوات اللازمة لتقليل الأثر البيئي لأنشطتها الاقتصادية، حيث يؤدي تبني سياسات وممارسات استدامة محسنة إلى خفض التأثيرات البيئية السلبية. وأظهرت النتائج أن للمحاسبين دوراً محورياً في هذا السياق، لا يقتصر على المعرفة الفنية بالاستدامة، بل يشمل أيضاً توظيف مهارات داخلية مثل التعاطف، وقيم السمو الذاتي، والكفاءة الشخصية. تُعد هذه المهارات محفزاً لتبني ممارسات مهنية أكثر التزاماً بالمسؤولية البيئية.

واختُتمت الدراسة بجملة من التوصيات، أبرزها دعم التوجهات التي تدعو إلى إدراج مهارات التعاطف ضمن مناهج التعليم المحاسبي، لما لها من دور فاعل في تعزيز السلوك المستدام بيئياً بين طلبة المحاسبة.

5. دراسة: (Gudbjartsson Einar, Jonsson Eythor Ivar, Snorrason Jon)³⁷

(Snorri, 2024):³⁷

تناولت الدراسة موضوع: "المحاسبون وتقارير الاستدامة"، وهدفت إلى استكشاف مدى جاهزية المدققين في آيسلندا للتعامل مع أطر الاستدامة الحالية. اعتمدت الدراسة على نهج كمي باستخدام استبيانات موجهة لأعضاء

³⁶ Muweh nelson Akonjuen, EXAMINING THE FACTORS INFLUENCING ACCOUNTING STUDENTS' FUTURE INVOLVEMENT INTENTIONS IN SUSTAINABILITY ACCOUNTING, Master's Thesis in Business Administration III, Department of Business Administration, Term 2024.

³⁷ Gudbjartsson Einar, Jonsson Eythor Ivar, Snorrason Jon Snorri , Accountants and Sustainability Reporting , Applied Economics and Finance, Vol. 11, No. 2, 2024.

جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في أيسلندا، وذلك خلال استطلاع رأي أُجري عام 2022، مع توظيف أدوات تحليل إحصائي مناسبة.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج المهمة، أبرزها أن مهنة التدقيق بحاجة إلى بذل جهود إضافية فيما يتعلق بإعداد تقارير الاستدامة، خاصة مع التغيرات المتوقعة في هذا المجال. ويتطلب ذلك توفير فرص مهنية لاكتساب المعرفة، وتطوير آليات فعالة لتنظيمها ونقلها داخل بيئة العمل. واعتُبر نقل المعرفة داخل مهنة التدقيق أحد أبرز التحديات المستقبلية.

واختتمت الدراسة بجملة من التوصيات، من أهمها الدعوة إلى إجراء بحوث مستقبلية تُدمج فيها المقابلات النوعية، بما يتيح فهماً أعمق لممارسات فرق التدقيق، وأدوارهم، وخبراتهم العملية في مجال تقارير الاستدامة. كما تم التأكيد على أهمية تركيز الدراسات المقبلة على شركات التدقيق باعتبارها جهات محورية في اكتساب الخبرات وتطوير الكفاءات في هذا المجال، إلى جانب التأكيد على ضرورة تعزيز التعليم والتدريب المتخصص في تقارير الاستدامة.

6. دراسة: (Seleshi Sisaye, Jacob G. Birnberg, 2025)³⁸

تناولت الدراسة موضوع: "تطور المحاسبة والإبلاغ عن الاستدامة في الولايات المتحدة: تطبيقات إطاراري الأنثروبولوجيا البيئية والبيئة الصناعية"، وركزت هذه الدراسة بشكل أساسي على توثيق دور وكالة حماية البيئة (EPA) إلى جانب وكالات الحكومة الفيدرالية الأمريكية (USFGA) في رسم معالم تقارير الاستدامة المالية، مع اهتمام خاص بإطار المحصلة النهائية الثلاثية (TBL). تم توظيف منهجية توضيحية، بالاعتماد على بيانات مستخلصة من وثائق حكومية وتجارية، إضافة إلى مصادر صادرة عن منظمات دولية. أظهرت النتائج أن محاسبة الاستدامة تندرج أساساً ضمن نموذج المحصلة النهائية الثلاثية، غير أن إعداد تقارير الاستدامة يظل إجراءً طوعياً وغير ملزم قانونياً. رغم ذلك، أصبح هذا النوع من التقارير معتمداً من قبل شركات المحاسبة والجمعيات المهنية كمكون داعم ومتكامل مع التقارير المالية التقليدية.

³⁸ Jacob G. Birnberg, Seleshi Sisaye, **The evolution of sustainability accounting and reporting in the United States: applications of the ecological anthropology and industrial ecology frameworks**, Journal of Business und Socio economic Development, Vol 5, No. 2, 2025.

■ المطلب الثالث: التعليق على الدراسات السابقة وما يُميز الدراسة الحالية

في هذا المطلب سنحاول إبراز كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أولاً: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة العربية

لخصت أوجه التشابه والاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-04): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسة باللغة العربية:

الدراسات السابقة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة (عبد الرحمن محمد، إجهاد محمد شرف، 2018).	تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في عدة جوانب منها: - يتشابهان في أداة الدراسة وهي الاستبيان، وكذلك في دراسة العلاقة بين الاستدامة والإفصاح. - كلتا الدراستين استخدمت المنهج الوصفي التحليلي - بالإضافة إلى ذلك كلاهما استخدمتا البرنامج الإحصائي SPSS للقيام بعملية التحليل الإحصائي.	- تركز الدراسة السابقة على أثر IFRS على الاستدامة دون قياس الإدراك المحاسبي للأبعاد، بينما تركز الدراسة الحالية على مدى إدراك المحاسبين لمفهوم أبعاد محاسبة الاستدامة وقياس أبعادها. - كذلك تختلف في عينة الدراسة، حيث نجد الدراسة السابقة طبقت على قطاع البنوك والمؤسسات المالية المدرجة في بورصة فلسطين، بينما الدراسة الحالية طبقت على المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية بالولاية.
دراسة (نهار سعد مطلق المطيري، 2020).	- كلتا الدراستين تعتمدان على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، إضافة إلى ذلك تشابه الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى استهداف المحاسبين المهنيين العاملين في الشركات الاقتصادية. - كلاهما يهدفان إلى تقييم وقياس إدراك المحاسبين لمفاهيم تتعلق بالاستدامة. - كلاهما يهدفان للاهتمام بتوعية وتدريب المحاسبين، وحث الهيئات المختصة لتحسين إدراك المحاسبين لمفاهيم التنمية المستدامة وكيفية تطبيق معايير محاسبة الاستدامة، وفهمهم لإرشادات تطبيقها - كلتا الدراستين وجدت ضعف في إدراك ووعي المحاسبين بمجال محاسبة الاستدامة. - استخدمت كلتا الدراستين تقريباً نفس الأساليب الإحصائية مثل: معامل كرونباخ ألفا،	تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب نذكر منها: - الدراسة الحالية تركز على مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة وانعكاسها على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، بينما الدراسة السابقة تركز على إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة. - اعتمدت الدراسة الحالية في عملية التحليل الإحصائي إلى برنامج SPSS-24 وبرنامج Smart-pls-4.

	والنسب المئوية، اختبار One Sample T-test لاختبار فرضيات الدراسة.	
تختلف هذه الدراسة في موضوع الدراسة فنجد: - الدراسة الحالية تتحدث عن إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، والدراسة السابقة تتحدث عن أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة، وقيمة البنك الإسلامي. - كذلك تختلف في عينة الدراسة، فالدراسة الحالية موزعة على المحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، بينما الدراسة السابقة العينة موجهة لكافة البنوك الإسلامية العربية. - اعتمدت الدراسة السابقة على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي. - إضافة إلى ذلك استخدام الاستبيان في الدراسة الحالية، بينما في الدراسة السابقة تم الاعتماد على مدخل تحليل المحتوى لعينة من التقارير المالية والمواقع الالكترونية للبنوك الإسلامية.	تشارك هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في عدة نقاط من بينها: - تشارك هذه الدراسة في اهتمامها بمفهوم التنمية المستدامة وبالأخص الجوانب المحاسبية والإفصاح المرتبط بها. - تسعى الدراستان إلى دمج وتبني مفاهيم الاستدامة في الممارسات المحاسبية. - اعتمدت في تحليل أبعاد الاستدامة على عدة معايير لها صلة بالموضوع من بينها (SASB).	دراسة (تامر محمود صالح، 2020).

تختلف الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية في عدة جوانب نذكر منها: - اختلاف في القطاع الاقتصادي بين البلدين الجزائر والعراق، حيث في الجزائر استهدفنا المؤسسات الاقتصادية، بينما في العراق، استهدفت المصارف التجارية. - ركزت الدراسة الحالية التي هي محل دراستنا على الجانب الإدراكي للمحاسبين والممارسات الفعلية في مجال المحاسبة، بينما الدراسة السابقة ركزت على ضرورة تعزيز وتوعية المستثمرين العاملين في المصارف التجارية، إضافة إلى ذلك ركزت على الاهتمام بالاستدامة المصرفية. - تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في استخدام برنامج أكثر تقدم وهو برنامج Smart-Pls 4 في اختبار فرضيات الدراسة، عكس الدراسة السابقة التي اعتمدت فقط على برنامج SPSS والذي مع الوقت أصبحت هناك برامج أكثر دقة وتحليل منه.	- كلتا الدراستين تطرقت إلى مواضيع الاستدامة ومعايير محاسبة الاستدامة ومدى تأثيرها على الواقع العلمي. - كلتا الدراستين اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك استخدام الاستبيان كأداة رئيسية في عملية جمع البيانات الأولية. - كلتا الدراستان اعتمدا على الأفراد العاملين في المؤسسات الاقتصادية حسب نوع الشركة. - كلاهما حثا على إدراج مفهوم معايير محاسبة الاستدامة، وزيادة الدراسات ونشر التوعية المتعلقة بالاستدامة. - استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي التحليلي.	دراسة (أسعد محمد علي العواد، حسن عبد الكريم الإبراهيمي، 2021).
تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب: - الدراسة الحالية استخدمت في عملية اختبار الفرضيات على برنامج Smart-pls، وكذلك استخدام تحليل SEM-PLS في تحليل بيانات الدراسة، وهي أكثر تطورا، بينما الدراسة السابقة اعتمدت على برنامج SPSS و Easyfit. - الدراسة الحالية تركز على ثلاث أبعاد أساسية لمحاسبة الاستدامة، بينما الدراسة السابقة تضيف بعد رابع يتمثل في الإفصاح والشفافية. - اختلاف عينة الدراسة، حيث الدراسة السابقة تركز على إدارات القطاع العام والخاص، بينما الدراسة الحالية تركز على المحاسبين المهنيين.	- تهدف كلتا الدراستين إلى قياس الإدراك المحاسبي لمحاسبة الاستدامة. - كلاهما يستخدمان الاستبيان لجمع البيانات الأولية، ويستخدمان المنهج الوصفي والتحليلي. - كلاهما يهدفان إلى تعزيز الوعي بمحاسبة الاستدامة. - استخدمت كلتا الدراستين المنهج الوصفي التحليلي.	دراسة (صبيحي صالح، كه ردى سركار مامند، 2021).
- الدراسة الحالية تركز على إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، أما الدراسة السابقة فترتكز على دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير	- كلتا الدراستين قاما باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات. - كلتا الدراستين اعتمدت على المنهج الوصفي	

الاستدامة. - اختلاف العينة والمجتمع الذي وزع عليه الاستبيان - بالإضافة إلى المنطقة، فنجد في الدراسة الحالية وزع الاستبيان على المحاسبين، بينما في الدراسة السابقة قسم توزيع الاستبيان على المحاسبين والمدققين. - اعتمدت الباحثة في الدراسة السابقة على عدة مناهج، فركزت في الجانب النظري على المنهج الاستقرائي والاستنباطي، بينما في الجانب الميداني اعتمدت على المنهج الوصفي الاستطلاعي، على عكس الدراسة الحالية اعتمدت فقط على المنهج الوصفي التحليلي. - نلاحظ أن الدراسة السابقة تتضمن فرضيات أكثر تعقيدا تتضمن متغير وسيطي، بينما الدراسة الحالية تحتوي على متغيرين فقط.	التحليلي، باستخدام نمذجة SEM في تحليل البيانات. - تهدف الدراسة الحالية والسابقة إلى تعزيز دور محاسبة الاستدامة في تطوير مهنة المحاسبة. - كلاهما يهدفان إلى تدريب وتكوين المحاسبين والمدققين لتبني معايير محاسبة الاستدامة. - كلاهما استخدمتا برنامج التحليل الإحصائي SPSS، بالإضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي: كالانحراف المعياري، والوسط الحسابي الموزون، وأساليب إحصائية لاختبار الفرضيات.	دراسة (أنيسة قاسم حسين البكيرات، 2024).
---	--	--

المصدر: من إعداد الطالب استنادا للمراجع السابقة.

➤ ثانيا: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات باللغة الأجنبية.

لخصت أوجه التشابه والاختلاف في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-05): أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسات السابقة
تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب عديدة نذكر منها: - اعتمدت الدراسة الحالية في تحليل البيانات تحليل متقدم بالاعتماد على برنامج Smart-Pls4 و 27 SPSS، على عكس الدراسة السابقة لم تعتمد على البرنامج الإحصائي في تحليل البيانات، وعلى الأرجح تم استخدام Excel في عملية التحليل باستخدام النسب المئوية والمتوسطات. - الدراسة الحالية اهتمت بجانب إدراك المحاسبين المهنيين لأبعاد محاسبة الاستدامة، بينما الدراسة السابقة تركز على ممارسات الإفصاح.	- تهدف كلا الدراستين إلى تقييم الممارسات لمحاسبة الاستدامة. - كلتا الدراستين اعتمدت على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية. - كلتا الدراستين استخدمتا المنهج الوصفي التحليلي، مع تشابه في بعض الأساليب الإحصائية. - تهدف كلتا الدراستين إلى دمج وتبني أبعاد محاسبة الاستدامة في الممارسات الفعلية. - تهدف كلتا الدراستين إلى تدريب المحاسبين من خلال زيادة الوعي وتطويرهم.	دراسة: Heba Shaker Fathy (2020, el bably).

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب نذكر منها: - الدراسة السابقة ركزت على تحليل الجانب المتعلق بالنية والسلوك، بينما الدراسة الحالية ركزت على قياس مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة. - الدراسة السابقة اعتمدت على أدوات تحليل متقدمة مثل SEM-PLS وCTA-PLS، بينما الدراسة الحالية استخدمت SEM-PLS باستخدام برنامج SPSS و Smart-Pls 4. - اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في استخدام المنهج، فوجد الدراسة الحالية اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، بينما الدراسة السابقة اعتمدت على المنهج المختلط (كمي، نوعي)، بالاعتماد على نظرية TPB.	- كلتا الدراستين تطرقت إلى مفاهيم محاسبة الاستدامة، وركزت على ضرورة تبني أبعادها من طرف المحاسبين. - كلتا الدراستين اعتمدت على المحاسبين. - استخدمت كلتا الدراستين الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية. - كلاهما يهدفان إلى تعزيز الوعي المهني والتعليم، من خلال دمج محاسبة الاستدامة وتطبيقها من خلال الممارسات الفعلية. - كلتا الدراستين اعتمدت تقريبا على نفس الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسات، فكلتا الدراستين استخدمت نمذجة المعادلات الهيكلية SEM. - كلتا الدراستان يعتبران تكملة لبعضهما.	دراسة (Pei Bing,2022)
تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب نذكر منها: - هدفت الدراسة الحالية إلى تقييم مستوى الإدراك، بينما الدراسة السابقة ركزت على استكشاف أهمية الكفاءات المطلوبة. - اختلفت كذلك الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في استخدام المنهج، فاعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، بينما الدراسة السابقة اعتمدت على المنهج الاستكشافي. - كذلك يجدر بالإشارة إلى اختلاف النطاق الجغرافي فدراستنا الحالية كانت على الصعيد المحلي (غرداية)، بينما الدراسة السابقة فكانت على الصعيد الدولي (رومانيا).	- كلتا الدراستين هدفهما الأساسي فهم إدراك المحاسبين لمتطلبات الاستدامة. - كلتا الدراستين تطرقت إلى مفاهيم الاستدامة. - تشابهت الدراستين في استخدام الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة.	دراسة: Maria- Silvia Fota Alexandru Nicoleta- Elena Cristea/Nadia Albu Ureche,2024)
تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب نذكر منها:	- تطرقت الدراستان إلى تعريف مفاهيم محاسبة الاستدامة، وبرزت أهميتها.	

- الدراسة الحالية تهدف إلى قياس مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، بينما الدراسة السابقة تهدف تحديد العوامل النفسية والاجتماعية المؤثرة على نوايا طلاب المحاسبة، للمشاركة المستقبلية في محاسبة الاستدامة. - تختلف الدراسة الحالية أيضا عن الدراسة السابقة في مجتمع الدراسة، فنجد في دراستنا الحالية اعتمدنا على المحاسبين المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، بينما الدراسة السابقة استهدفت طلاب محليون ودوليون من مناطق مختلفة. - اختلفت كذلك الدراسة الحالية عن السابقة في استخدام المنهج، فنجد أن الدراسة الحالية استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، بينما الدراسة السابقة اعتمدت على المنهج الاستكشافي، لدراسة النوايا المستقبلية وتقييم البعد الداخلي. - في الأخير نستنتج أنَّ الفرق الجوهرى بين دراستنا والدراسة السابقة يكمن في أن الدراسة الحالية اهتمت بالجانب الإدراكي، بينما الدراسة السابقة اهتمت بالنوايا المستقبلية للطلاب.	- كلتا الدراستين تهدفان إلى تحسين الممارسات الفعلية لمحاسبة الاستدامة، عبر فهم أوسع للجانب الإدراكي. - استخدمت كلتا الدراستين الاستبيان موجه لعينة محددة.	دراسة: (MUWEH NELSON AKONJUN, 2024)
تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب نذكر منها: - الدراسة السابقة استهدفت المحاسبين القانونيين، بينما الدراسة الحالية ركزت على المحاسبين المهنيين. - اختلفت الدراسة السابقة عن الحالية كذلك في أسلوب التحليل، حيث اعتمدت الدراسة السابقة على التحليل الوصفي فقط، بينما الدراسة الحالية استخدمت أسلوبا متقدما في تحليل البيانات عن طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية SEM.	- كلتا الدراستين تستهدف مهنيي المحاسبة، من خلال تقييم إدراك ووعي المحاسبين بأبعاد محاسبة الاستدامة. - تعتمد كلتا الدراستين على التحليل الكمي الوصفي. - استخدمتا الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية.	دراسة: Gudbjartsson) Einar/ Jonsson Eythor Ivar/ Snorrason Jon Snorri ,2024)
تختلف الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة في عدة جوانب عديدة منها: - تهدف الدراسة الحالية لقياس مدى إدراك	- كلتا الدراستين ركزت على مفاهيم محاسبة الاستدامة والتنمية المستدامة، وتناولت أبعادها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.	

المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، وانعكاس ذلك الإدراك على الممارسات الفعلية، بينما الدراسة السابقة تهدف إلى تشكيل مسار التقارير المالية للاستدامة، مع التركيز بشكل خاص على TBL. - اعتمدت الدراسة السابقة على التحليل الوثائقي للسياسات والتقارير الرسمية من مؤسسات حكومية، بينما الدراسة الحالية استخدمت الاستبيانات لجمع البيانات الأولية.	- تهدف الدراستين إلى التحسين من الممارسات الفعلية، بالإضافة إلى تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية،	دراسة : (Seleshi Jacob /Sisaye ،G. Birnberg ،2025).
--	---	--

المصدر: من إعداد الطالب استنادا للمراجع السابقة.

➤ ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات

بناءً على ما تم ذكره، يمكننا تلخيص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

○ تُعتبر دراستنا الحالية في جامعة غرداية هي الأولى من نوعها (في حدود علمنا)، والتي تركز على مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة من وجهة نظر المحاسبين المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية بولايتنا؛ إذ تعتبر هذه الأخيرة من أحدث الدراسات التي ما زالت تساهم في تطوير مجال محاسبة الاستدامة؛ من خلال تركيزها الكامل على جميع الأبعاد الرئيسية، خلافاً للدراسات السابقة التي اهتمت بذكر بعد واحد، وهذا ما جعلها تتسم بالشمولية، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة ركزت على الجانب الإدراكي للمحاسبين، لأن أغلب الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليها لم تتطرق إلى هذا الجانب، وبتركيزها كذلك على محور آخر يتعلق بالتحديات والمعوقات التي يواجهها المحاسبون في التطبيق الفعلي لمحاسبة الاستدامة، وهذا بحد ذاته يُعتبر إضافة قيمة للدراسة باعتمادها على عدة متغيرات.

○ استخدمت دراستنا الحالية الأسلوب الإحصائي: النمذجة بالمعادلات الهيكلية البنائية باستخدام المربعات الصغرى بواسطة البرنامج الإحصائي (SMART PLS)، وبرنامج التحليل الإحصائي (SPSS)، وتعتبر دراستنا هذه من القلائل (في حدود علمنا) على مستوى تخصص المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية بجامعة غرداية، التي تستخدم برنامج SMART PLS باعتباره برنامج إحصائي متقدم، وبرنامج SPSS الذي أغلب الدراسات ركزت عليه بشكل عام.

○ أدرجت هذه الدراسة فئة رأي المهنيين، يتمثلون في المحاسبين المهنيين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية ذات القطاع العام والخاص.

○ اهتمت الدراسة بالجانب الإدراكي للمحاسبين المهنيين، لأن هذا الجانب لم يحظَ باهتمام الكثير من الدراسات السابقة التي في الغالب اهتمت بالجوانب النظرية والتطبيقية لمفاهيم الاستدامة ومحاسبة الاستدامة، دون التطرق لإدراك المحاسبين لهذه الأبعاد، بالإضافة إلى أنها تم عملها في فترة وجيزة، خلافاً للدراسات الأجنبية التي امتدت لسنوات طويلة.

○ وفي الختام، على الرغم من أن هذه الدراسة ليست جديدة، إلا أنها دراسة مكملية لما سبق ومتجددة بحكم أبعادها، والجانب الإدراكي الذي تطرقنا إليه، ونأمل أن تأتي بنتائج جديدة تساهم في تعزيز فهم المهتمين وأصحاب الاختصاص. كما أننا نطمح أن تكون هذه الدراسة إضافة علمية قيمة للمكتبة الجزائرية ومكتبة جامعة غرداية على وجه الخصوص، في مجال دراسة محاسبة الاستدامة.

■ خلاصة الفصل:

من خلال ما جاء في الفصل الأول، من عرض للأدبيات النظرية لمحاسبة الاستدامة والتنمية المستدامة والتطرق إلى الأدبيات التطبيقية بواسطة عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بمحتوى الدراسة، وعرض ما يميز دراستنا الحالية عن باقي الدراسات، يمكننا استخلاص بعض النقاط من خلال هذا الفصل:

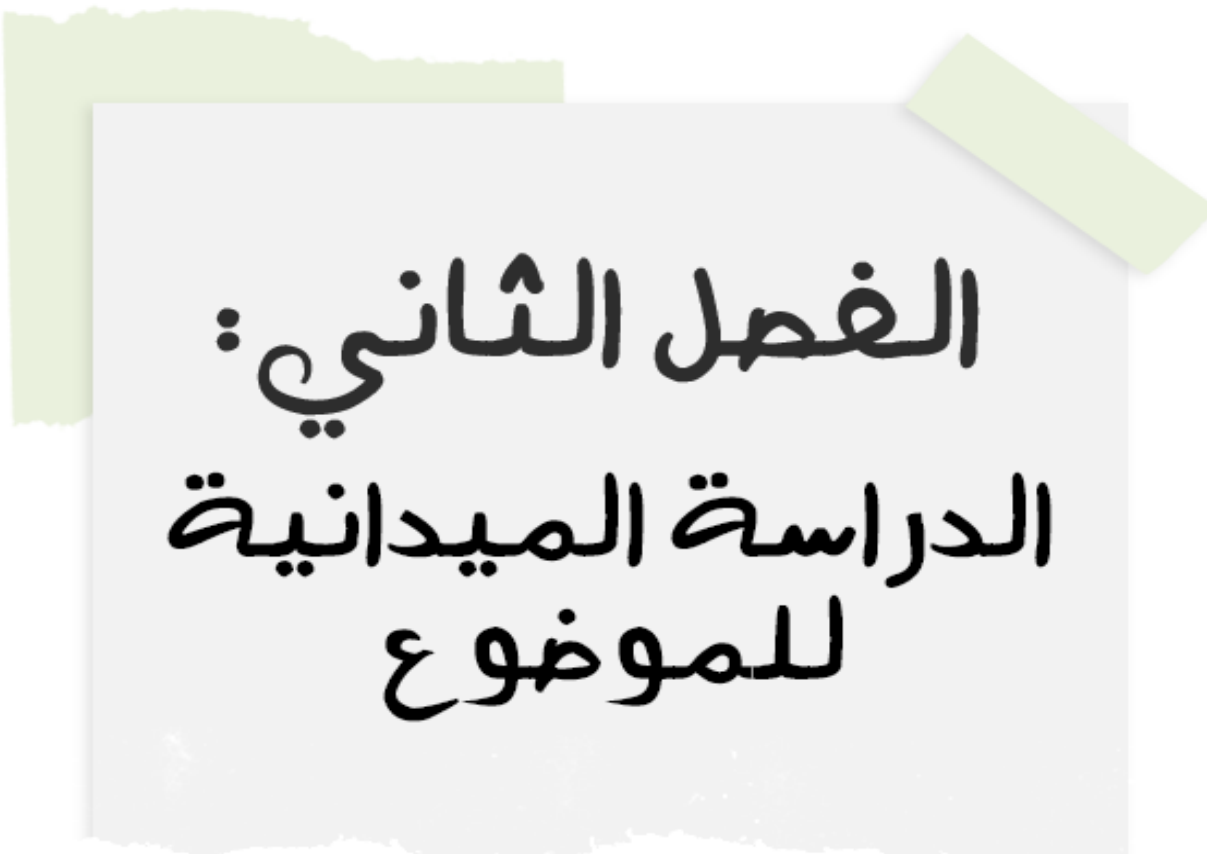
- من الملاحظ أن موضوع الدراسة حديث نسبياً خاصة في البيئة المحاسبية للبلدان العربية، وهذا لاختلاف إدراك المحاسبين لهذه الأبعاد التي تعود إلى عدة أسباب وعوامل، ومحاولة تبين وإدماج معايير محاسبة الاستدامة وفق متطلبات البلاد؛ مما يستوجب اتخاذ تدابير جديدة لحل هذا المشكل من خلال تعزيز بيئة داعمة تكون ضمن إطار محاسبة الاستدامة.

- يُمكن حصر أهمية محاسبة الاستدامة في عدة نقاط نذكر منها: إدارة المخاطر وتعزيز السمعة، عن طريق تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركات، إضافة إلى ذلك تقييم الأداء الحقيقي للشركات، لتوفير بيانات دقيقة وموثوقة حول أداء الشركة.

- تُظهر كذلك الدراسات السابقة أنّ محاسبة الاستدامة ومفهوم التنمية المستدامة مرّاً بعدة تطورات جذرية، إلى أن وصلا إلى ما هما عليه الآن.

- تُظهر الأدبيات أنه يوجد تبيان في مدى استيعاب المحاسبين لمفاهيم محاسبة الاستدامة، وهذا راجع لأسباب عديدة منها: نقص الوعي بهذا المجال، وضعف الموارد البشرية المؤهلة لهذا المجال، وغياب المعايير اللازمة والواضحة لتبني معايير محاسبة الاستدامة.

- تعتبر محاسبة الاستدامة من بين أنواع المحاسبة التي تراعي الأبعاد الثلاثة: البيئية والاقتصادية والاجتماعية، هذا بخلاف ذاته يُصعب على المحاسبين إدراكها الكامل وفهم أبعادها من قبل المحاسبين، وخاصة في المؤسسات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة.



الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

■ تمهيد:

بعد تحديد معالم الموضوع نظريًا واستعراض الدراسات السابقة يصبح من الضروري إجراء تحليلًا عمليًا للحقائق المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك من خلال القيام بالدراسة الميدانية على بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية، وبغية تحقيق ذلك واختبار فرضيات الدراسة قمنا بتقسيم هذا الفصل منهجيًا إلى مبحثين، المبحث الأول تقييم الإطار النظري (الطريقة والإجراءات) للدراسة الميدانية تناولنا فيه وصفًا مفصلاً للإجراءات التي اتبعناها في تنفيذ هذه الدراسة والمعالجات الإحصائية المستخدمة، أما المبحث الثاني خصصناه عرض، تحليل ومناقشة النتائج.



■ المبحث الأول: الطريقة والإجراءات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول التعرف على "مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة"، بداية سنحاول تحديد المنهج المعتمد في الدراسة بعدها نتعرف على مجتمع وعينة الدراسة ثم سنتطرق إلى محتوى الاستبيان والاختبارات المتعلقة به وفي الأخير الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليله.

● المطلب الأول: منهجية الدراسة

نعرض في هذا المطلب أسلوب الدراسة المتبع بغية الوصول إلى الأهداف بالإضافة إلى توضيح مجتمع وعينة الدراسة وفق ما يتطلبه موضوع بحثنا.

أولاً: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة.

ثانياً: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة هم الأفراد المستهدفون بالبحث، حيث تُعمم عليهم النتائج. في هذه الدراسة، ركز البحث على ممارسي مهنة المحاسبة، وخاصة العاملين في المؤسسات الاقتصادية (العام والخاص) بولاية غرداية، بالإضافة إلى عدد محدود من المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين، وذلك لاستطلاع آرائهم حول أسئلة مرتبطة بموضوع البحث.

ثالثاً: عينة الدراسة

تم اختيار كل من تتوفر فيه شروط الدراسة وبذلك فقد تم توزيع أكثر من 85 استمارة، بمعدل استبيان لكل فرد، معتمدين بذلك على الطريقة اليدوية لتسهيل المهمة، حيث تم استرجاع 80 منها، واستبعدت 6 استبيانات لعدم صلاحية إجاباتها للتحليل، وبذلك نكون قد أخضعنا 74 استبانة.

الجدول رقم (II-01): عينة الدراسة

النسبة المئوية	المجموع	البيان
100%	85	عدد النسخ الموزعة
94.12%	80	عدد النسخ المسترجعة
7.06%	6	عدد النسخ الملغاة
87.06%	74	عدد النسخ الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على الاستثمارات الموزعة.



يتّضح من خلال الجدول رقم (II-01) أن عدد الاستبيانات التي تم توزيعها على أفراد العينة بلغ 85 استبياناً، حيث تم الاعتماد على الطريقة اليدوية في التوزيع لضمان الوصول المباشر إلى المبحوثين وتسهيل عملية الاسترجاع، وقد تمكنا من استرجاع 80 استبياناً، أي بنسبة استرجاع قدرها 94.12%، وهي نسبة مرتفعة تعكس جدية المشاركين في التعاون معنا، غير أن 6 استبيانات تم استبعادها نظراً لعدم اكتمال الإجابات أو لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وهو ما يمثل نسبة 7.06% من مجموع الاستبيانات المسترجعة، وعليه فقد بلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل النهائي 74 استبياناً، بنسبة تمثل 87.06% من مجموع الاستبيانات الموزعة، وهي نسبة كافية تسمح بتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية.

• المطلب الثاني: أدوات الدراسة

لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة استخدمنا الاستبيان الذي يعد من أكثر أدوات البحث شيوعاً في مجال الدراسات والبحوث المسحية، مع توظيف الاختبارات الإحصائية المناسبة.

أولاً: نموذج الدراسة

تم بناء نموذج الدراسة انطلاقاً من فرضياتها التي تهدف إلى الكشف عن طبيعة الأثر والارتباط بين المتغيرات محل الدراسة، حيث تُعد أبعاد محاسبة الاستدامة الثلاثة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، والبعد البيئي) متغيرات مستقلة، في حين تُعد الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة متغيراً تابعاً لها، كما تم اعتبار التحديات والمعوقات المرتبطة بمحاسبة الاستدامة متغيراً تابعاً لكل من أبعاد محاسبة الاستدامة من جهة، والممارسات الفعلية من جهة أخرى، ويعكس هذا النموذج رغبة الطالب في اختبار أثر إدراك المحاسبين لهذه الأبعاد على مستوى التطبيق العملي لمحاسبة الاستدامة، إلى جانب الوقوف على طبيعة العلاقة بين هذه الممارسات والتحديات التي تعترضها، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة.

1. المتغير المستقل الأول: إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة

يُقصد به مستوى وعي وفهم المحاسبين لمفهوم محاسبة الاستدامة من خلال أبعادها الرئيسية، ويتمثل في إدراكهم لأهمية تضمين الأبعاد الثلاثة (الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي) في العمليات المحاسبية.

2. المتغير المستقل الثاني: الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة

يُقصد به مدى تطبيق الشركات الفعلية لمفاهيم محاسبة الاستدامة من خلال أنشطة وممارسات عملية تشمل قياس التكاليف الاقتصادية المرتبطة بالاستدامة، وإعداد تقارير سنوية تتضمن معلومات عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وتحسين كفاءة استخدام الموارد المالية والطبيعية، بالإضافة إلى تحسين ظروف العمل والرفاهية

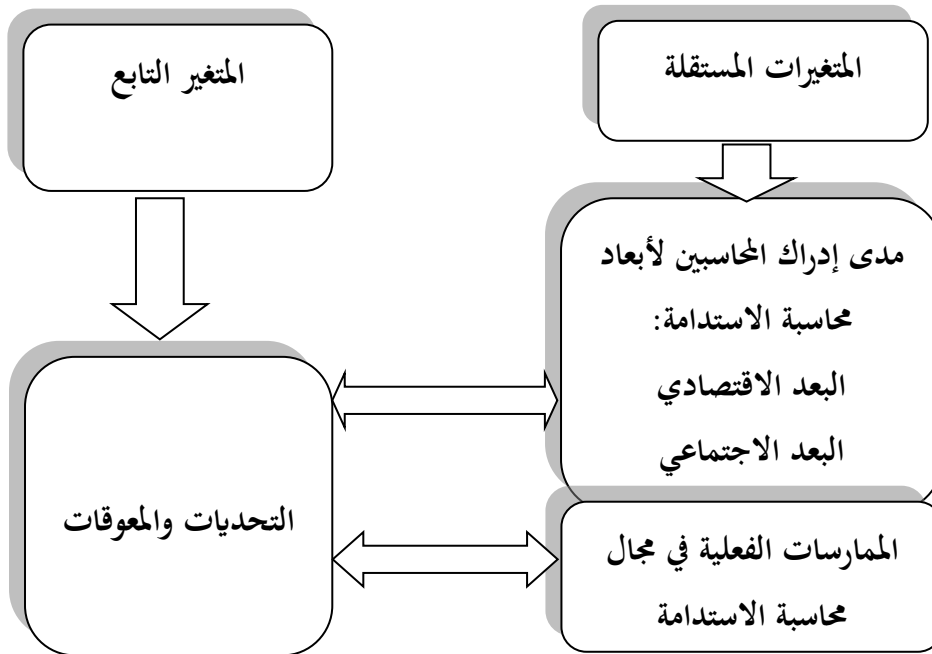


الاجتماعية للموظفين، وتقديم التبرعات والمساعدات الاجتماعية للمجتمع، وقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

3. المتغير التابع: التحديات والمعوقات

يُقصَد به مجموعة الصعوبات والعوامل التي تعيق تطبيق محاسبة الاستدامة في المؤسسات، والتي تشمل نقص الوعي بأهميتها لدى المحاسبين والإدارة، وغياب معايير محاسبية واضحة للإفصاح عنها، وارتفاع التكاليف المرتبطة بتطبيقها، إضافة إلى نقص الكفاءات البشرية المتخصصة في هذا المجال، وغياب الحوافز والدعم الحكومي لتشجيع الشركات على تبني ممارسات محاسبة الاستدامة.

الشكل رقم (II-01): النموذج المعتمد في الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على المعلومات السابقة

ثانياً: مضمون الاستبيان

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها، وبناءً على أدبيات الدراسة، قام الطالب بتصميم استبيان طبقاً للمحاور الأساسية المتعلقة بالموضوع نعرضها كالتالي:

الجزء الأول يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة والجزء الثاني متعلق بمحاور الدراسة، الذي ينقسم إلى ثلاث محاور، يتعلق:

المحور الأول: بمدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة الذي ينقسم إلى ثلاثة أبعاد؛

الفصل الثاني ————— الدراسة الميدانية للموضوع

للـ المحور الثاني: الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

للـ المحور الثالث: التحديات والمعوقات.

واشتمل الاستبيان ككل على 29 عبارة (أنظر الملحق رقم 01)، حيث تم صياغة جميع عبارات الاستبيان بالأسلوب الثابت الايجابي، حتى يمكن معالجتها وفقا للأساليب الإحصائية والسلم المستخدم، ويمكن توضيح توزيع عبارات الاستبيان على الأبعاد في محاور الدراسة كالآتي:

الجدول رقم (02-II): توزيع عبارات الاستبيان على الأبعاد في محاور الدراسة

العبارات	الأبعاد	محاور الدراسة
5 – 1	البعد الاقتصادي	مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة
10 – 6	البعد الاجتماعي	
15 – 11	البعد البيئي	
9 – 1	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	
5 – 1	التحديات والمعوقات	

المصدر: من إعداد الطالب.

ثالثا: المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من خمسة خيارات: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (03-II): الخيارات المكونة لمقياس ليكرت الخماسي.

العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المعطيات السابقة

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، وتم تقسيم السلم إلى خمسة مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الآتي:



الفصل الثاني _____ الدراسة الميدانية للموضوع

الجدول رقم (II-04): قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة

الاتجاه	الوسط المرجح	درجة الموافقة
الاتجاه الأول	1 اقل 1.8	ضعيفة جداً
الاتجاه الثاني	1.8 اقل 2.6	ضعيفة
الاتجاه الثالث	2.6 اقل 3.4	متوسطة
الاتجاه الرابع	3.4 اقل 4.2	عالية
الاتجاه الخامس	4.2 إلى 5	عالية جداً

المصدر: إعداد الطالب بناءً على برنامج (SPSS)

واعتبرنا المتوسطات في الجدول رقم (II-04) هي الحد الفاصل بين مستوى الاستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الاستجابة للبعد أو المحور.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمدت الدراسة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: *S.P.S.S* (الإصدار 27) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعية في إطار هذه الدراسة، وتم اعتماد مستوى دلالة (0.05)، كما اعتمدت على الأدوات الإحصائية التالية:

1. قياس معامل الثبات.
2. اختبار التوزيع الطبيعي.
3. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.
4. اختبار فرضيات الدراسة باستخدام برنامج (SMART PLS).

● المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

استعنا لصدق أداة الاستبيان، في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 74 مفردة، بحساب معاملات الارتباط ومعامل الثبات.
أولاً: تحكيم أداة الاستبيان

قبل توزيع الاستبيان تم تحكيمه على مجموعة من الأساتذة المختصين الذين لهم دراية بتفاصيل الموضوع للأخذ بأرائهم حيث تم تثبيت العبارات المتفق عليها من أغلب المحكمين، وتم تعديل ما تم الاختلاف فيه ثم أعيد عرض الاستبيان مرة أخرى للتحكيم النهائي على الأساتذة، المبين أسمائهم في الجدول (أنظر الملحق رقم 02) مع مراعاة عدة نقاط مهمة ومن بينها:



✓ أن تصاغ الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الغموض وسوء الفهم.

✓ تجنب الأخطاء الإملائية قدر الإمكان لضمان دقة لغة الاستبيان.

✓ ربط ترتيب الأسئلة بموضوع الدراسة الميدانية لتحقيق الأهداف المرجوة.

ثانياً: ثبات الاستبيان

من أشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (*Cronbach's Alpha Coefficient*) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة (أنظر الملحق رقم 03)، وهذا لمعالجة عبارات استبيان الدراسة للتأكد من ثباتها، كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-05): اختبار ثبات استبيان الدراسة

الأبعاد	العبارات	معامل الثبات
البعد الاقتصادي	5	0,787
البعد الاجتماعي	5	0,734
البعد البيئي	5	0,830
مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	15	0,874
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	9	0,920
التحديات والمعوقات	5	0,739

المصدر: إعداد الطالب بناءً على برنامج (SPSS).

تشير نتائج الجدول رقم (II-05) إلى اختبار ثبات استبيان الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا، حيث توضح القيم المحققة مستوى الاتساق الداخلي بين العبارات التي تقيس كل بعد من أبعاد الدراسة، فقد حقق بعد البعد الاقتصادي قيمة ثبات بلغت (0,787)، وبعد البعد الاجتماعي قيمة (0,734)، في حين بلغ معامل الثبات في البعد البيئي (0,830)، مما يدل على أن جميع الأبعاد الفرعية لإدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة قد حققت مستوى ثبات مقبول، وقد بلغت القيمة الإجمالية لهذا البعد (0,874) مما يعكس مستوى عالٍ من الموثوقية، أما بالنسبة للمتغير المستقل الثاني الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة فقد حقق أعلى مستوى للثبات بين جميع المتغيرات بقيمة بلغت (0,920)، وهو ما يدل على تجانس عالي بين العبارات المكونة لهذا البعد، في حين بلغ معامل الثبات للمتغير التابع التحديات والمعوقات (0,739) وهي قيمة تقع ضمن المستوى المقبول علمياً، وبالتالي



الفصل الثاني ————— الدراسة الميدانية للموضوع

فإن كل قيم الثبات المحققة تفوق الحد الأدنى المقبول (0,70) مما يؤكد أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الموثوقية ويمكن الاعتماد عليه في قياس متغيرات الدراسة.

ثالثاً: اختبار التوزيع الطبيعي

اعتمد الدراسة على اختبار كولموغوروف-سميرنوف (*Kolmogorov-Smirnov*) للتحقق من التوزيع

الطبيعي (أنظر الملحق رقم 03)، في إطار تبرير دراسة النمذجة بالمعادلات البنائية القائمة على التباين *SEM-*

PLS التي لا تتطلب افتراضاً مسبقاً حول توزيع البيانات للعينة كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-06): اختبار التوزيع الطبيعي

متغيرات الدراسة	القيمة الإحصائية لاختبار	القيمة الاحتمالية Sig.
البعد الاقتصادي	0,179	0,000
البعد الاجتماعي	0,163	0,000
البعد البيئي	0,203	0,000
مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	0,097	0,000
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,089	0,000
التحديات والمعوقات	0,098	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (*SPSS*).

تشير نتائج اختبار كولموغوروف-سميرنوف (*Kolmogorov-Smirnov*) الموضحة في الجدول رقم (II-06) إلى أن جميع المتغيرات محل الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، حيث جاءت القيم الاحتمالية (*Sig.*) المصاحبة للقيم الإحصائية لجميع المتغيرات أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، إذ بلغت قيمة *Sig.* لكل من البعد الاقتصادي، والبعد الاجتماعي، والبعد البيئي (0.0000)، وكذلك بالنسبة للمتغير العام مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة (0.0000)، والممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة (0.0000)، وأخيراً التحديات والمعوقات (0.0000)، وبناءً على ذلك يتم رفض فرضية التوزيع الطبيعي للبيانات وقبول الفرضية البديلة التي تقر بعدم مطابقة البيانات للتوزيع الطبيعي، وهو ما يعزز ملاءمة استخدام تقنية النمذجة بالمعادلات البنائية القائمة على التباين *SEM-PLS* في تحليل بيانات الدراسة، باعتبارها تقنية لا تشترط تحقق الافتراض المسبق حول التوزيع الطبيعي للبيانات، وهو ما يضمن دقة وملاءمة النتائج الإحصائية المستخرجة من النموذج الهيكلي المقترح في الدراسة.



■ المبحث الثاني: تحليل، عرض ومناقشة النتائج

بعد التحقق من صدق وثبات الاستبيان، سنقوم في هذا المبحث بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، مع تحليل اتجاهات المستجوبين لأبعاد الدراسة، والتحقق من فرضيات الدراسة من خلال الكشف عن مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، والممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، والتحديات والمعوقات بولاية غرداية.

● المطلب الأول: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

تمثل خصائص العينة الجزء الأول من الاستبيان التي تشمل كل من الصنف والعمر والمستوى التعليمي والمسمى الوظيفي والخبرة المهنية (أنظر الملحق رقم 04).

أولاً: الصنف

الجدول رقم (II-07): توزيع أفراد العينة حسب الصنف

الصنف	التكرار	النسبة %
ذكر	46	62,2
أنثى	28	37,8
المجموع	74	100,0

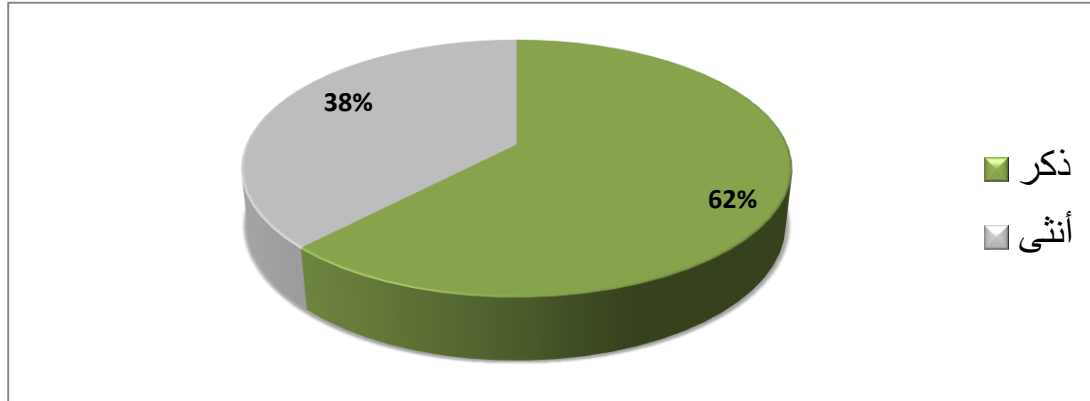
المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS)

يعرض الجدول رقم (II-07) توزيع أفراد العينة حسب الصنف، حيث يتبين أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هم من الذكور بنسبة 62.2% وبعدهد تكرار 46 فرداً، بينما يشكل الإناث نسبة 37.8% وبعدهد تكرار 28 فرداً، ليكون المجموع الكلي لأفراد العينة 74 فرداً.

وللتوضيح أكثر في وصف متغير الصنف يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:



الشكل رقم (II-02): توزيع أفراد العينة حسب الصنف



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

ثانياً: العمر

الجدول رقم (II-08): توزيع أفراد العينة حسب العمر

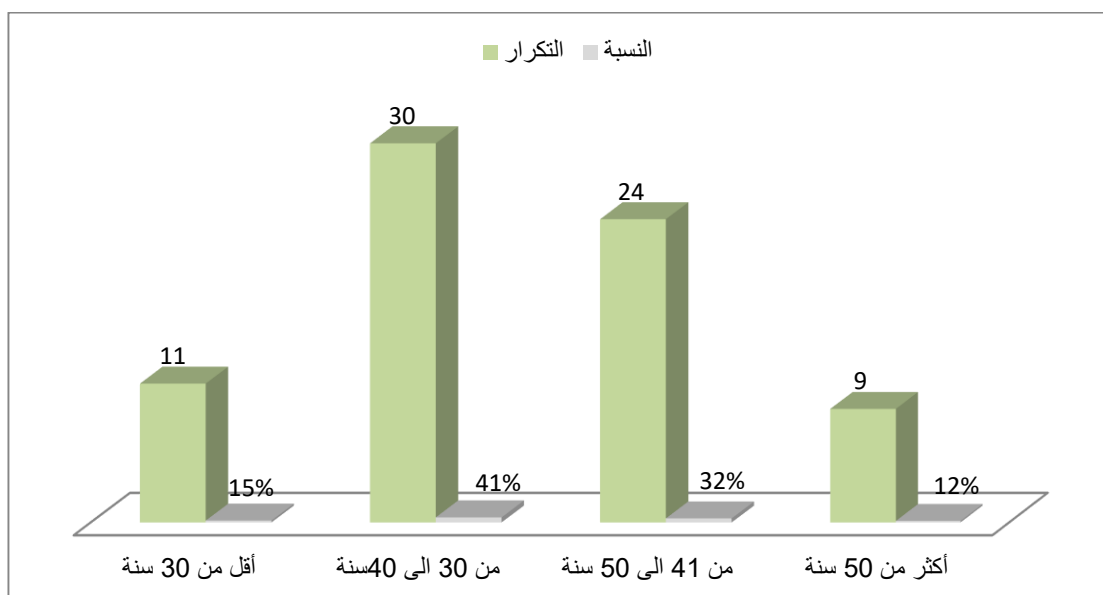
العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	11	14,9
من 30 إلى 40 سنة	30	40,5
من 41 إلى 50 سنة	24	32,4
أكثر من 50 سنة	9	12,2
المجموع	74	100,0

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS)

يظهر من الجدول رقم (II-08) توزيع أفراد العينة حسب العمر، حيث تبرز الفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة كأكبر مجموعة، إذ تمثل 40,5% من العينة، مما يشير إلى أن غالبية المشاركين يتمتعون بخبرة عملية جيدة قد تكون مفيدة في تحليل البيانات، كما تشكل الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة 32,4%، مما يضيف مزيداً من التنوع في الآراء والخبرات، بينما نجد أن الفئة الأقل من 30 سنة تشكل 14,9% فقط، في حين أن الأفراد الذين تتجاوز أعمارهم 50 سنة يمثلون 12,2% من العينة.

للتوضيح أكثر في وصف متغير العمر يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:

الشكل رقم (II-03): توزيع أفراد العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

ثالثاً: التخصص

الجدول رقم (II-09): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

النسبة %	التكرار	المستوى التعليمي
39,2	29	محاسبة
27,0	20	مالية
8,1	6	تدقيق
13,5	10	اقتصاد
12,2	9	أخرى
100,0	74	المجموع

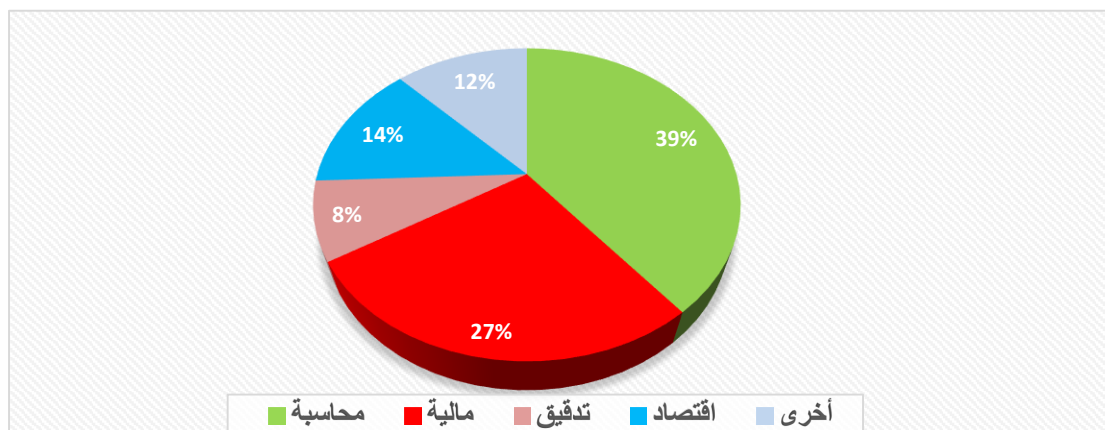
المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS)

يشير الجدول رقم (II-09) إلى توزيع أفراد العينة حسب التخصص، حيث تتصدر تخصصات المحاسبة بنسبة 39,2% باعتبارها التخصص الأكثر تمثيلاً ضمن العينة، تليها تخصصات المالية بنسبة 27,0% مما يدل على أن أغلب أفراد العينة ينتمون إلى مجالات ترتبط بشكل مباشر بموضوع الدراسة، كما تمثل تخصصات الاقتصاد نسبة 13,5%، في حين أن تخصص التدقيق يشكل نسبة 8,1%، أما التخصصات الأخرى فتتمثل 12,2%، وهو ما

الفصل الثاني _____ الدراسة الميدانية للموضوع

يعكس تنوعاً نسبياً في الخلفية الأكاديمية للمشاركين ويعزز من مصداقية النتائج من خلال تعدد زوايا النظر للمفاهيم محل الدراسة.

الشكل رقم (II-04): توزيع أفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS)

ثالثاً: المؤهل العلمي

الجدول رقم (II-10): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

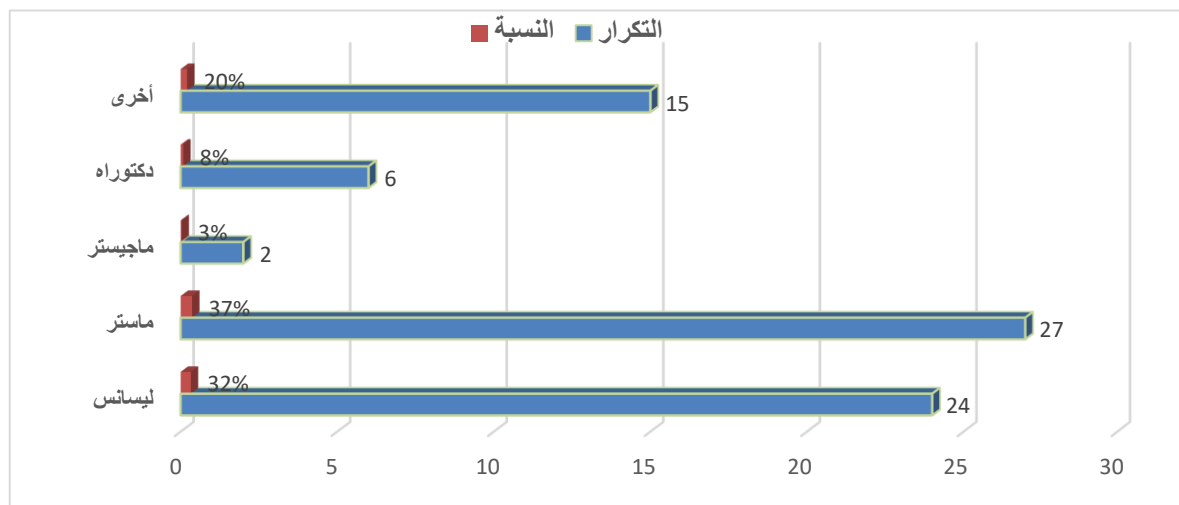
النسبة %	التكرار	المستوى التعليمي
32,4	24	ليسانس
36,5	27	ماستر
2,7	2	ماجستير
8,1	6	دكتوراه
20,3	15	أخرى
100,0	74	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على نتائج برنامج (SPSS)

يشير الجدول رقم (II-10) إلى توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، حيث يتبين أن غالبية الأفراد يحملون شهادة الماستر بنسبة 36,5%، يليهم حاملو شهادة الليسانس بنسبة 32,4% مما يدل على أن أكثر من نصف العينة ينتمون إلى فئة متقدمة من التعليم الجامعي، كما تمثل فئة المؤهلات الأخرى نسبة 20,3% وهو ما يشير إلى وجود خلفيات تعليمية متنوعة داخل العينة، بينما بلغت نسبة حاملي شهادة الدكتوراه 8,1% ونسبة الماجستير 2,7%.



الشكل رقم (II-05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

رابعاً: عدد سنوات الخبرة

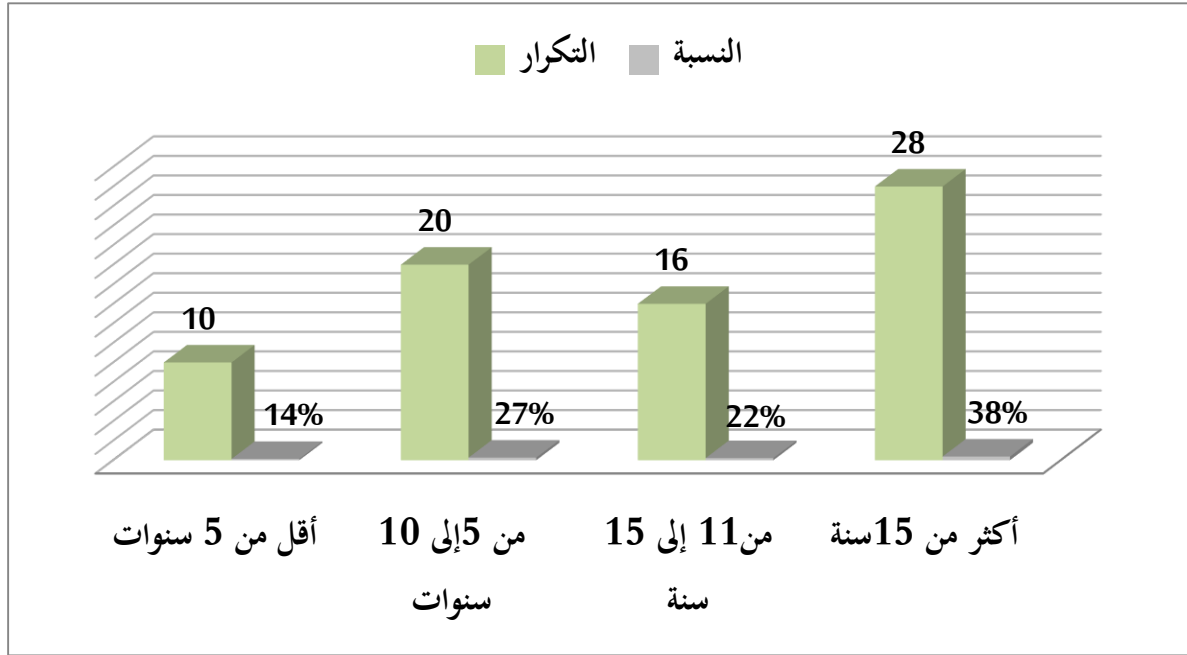
الجدول رقم (II-11): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	10	13,5
من 5 إلى 10 سنوات	20	27,0
من 11 إلى 15 سنة	16	21,6
أكثر من 15 سنة	28	37,8
المجموع	74	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

يشير الجدول رقم (II-11) إلى توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة، حيث تبين أن النسبة الأكبر من الباحثين يمتلكون خبرة تفوق 15 سنة بنسبة 37,8% مما يعكس وزناً معرفياً وتطبيقياً مهماً في مجال عملهم، تليها فئة ذوي الخبرة المتراوحة بين 5 إلى 10 سنوات بنسبة 27,0%، ثم فئة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 21,6%، في حين مثلت فئة الأقل خبرة أي أقل من 5 سنوات نسبة 13,5%.

الشكل رقم (II-06): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

خامسا: نوع المؤسسة التي تعمل بها

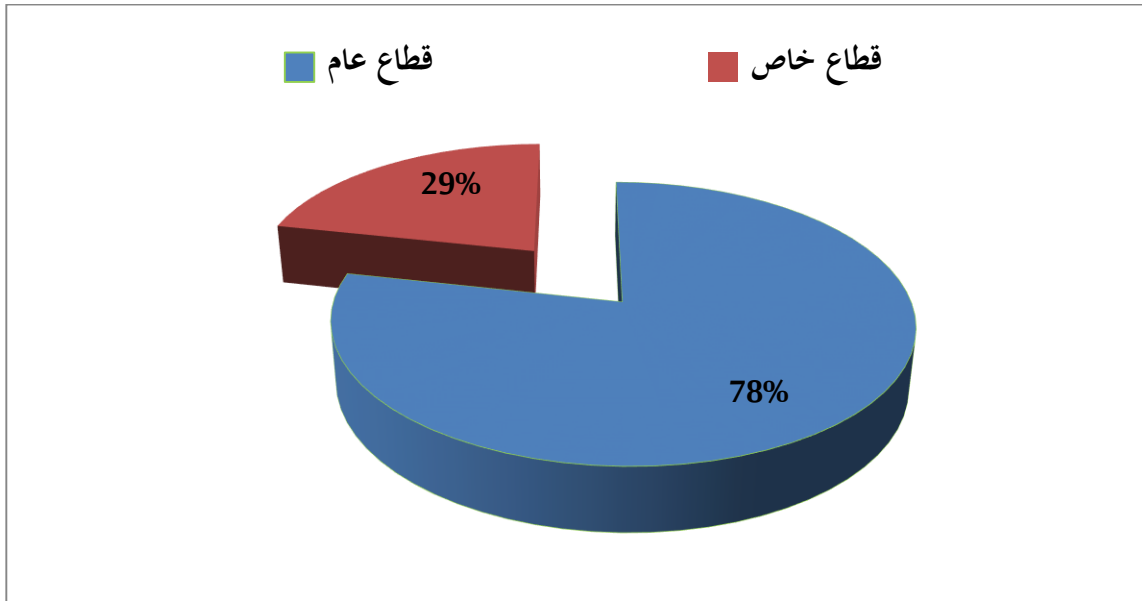
الجدول رقم (II-12): توزيع أفراد العينة حسب قطاع العمل

النسبة	التكرار	الخبرة
78,4	58	قطاع عام
21,6	16	قطاع خاص
100,0	74	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج برنامج (SPSS).

يشير الجدول رقم (II-12) إلى توزيع أفراد العينة حسب نوع المؤسسة التي يعملون بها، حيث يتبين أن الغالبية الساحقة من أفراد العينة ينتمون إلى القطاع العام بنسبة 78,4%، في حين أن 21,6% فقط يعملون في القطاع الخاص، ويعكس هذا التوزيع طبيعة الدراسة التي تركز على واقع محاسبة الاستدامة في المؤسسات الجزائرية، لاسيما في القطاع العام الذي يعد الأكثر انخراطاً في تطبيق السياسات المتعلقة بالاستدامة ومواجهة التحديات المرتبطة بها.

الشكل رقم (II-07): توزيع أفراد العينة حسب قطاع العمل



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

• المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمخاور الدراسة (اتجاهات المستجوبين)

أولاً: التحليل الوصفي لمخاور الدراسة

ارتكزت الدراسة في هذا الجزء على التحليل الوصفي للكشف عن مستويات مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، والممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، والتحديات والمعوقات بولاية غرداية.

1. التحليل الوصفي لأبعاد محور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة:

اعتمدت الدراسة في وصف أبعاد محور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة بولاية غرداية (انظر

الملحق رقم 06)، الذي اشتمل على ثلاثة أبعاد، على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة، كما

يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-13): المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأبعاد	درجة الموافقة
1	0,66037	3,9378	البعد الاقتصادي	عالية
2	0,59563	4,0595	البعد الاجتماعي	عالية
3	0,69278	3,9757	البعد البيئي	عالية
----	0,53131	3,9911	محور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	عالية

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

تشير نتائج التحليل الوصفي لمحور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة بولاية غرداية إلى أن متوسط إدراك أفراد العينة لجميع الأبعاد الثلاثة مجتمعة بلغ (3,9911) بانحراف معياري قدره (0,53131)، مما يعكس مستوى إدراك "عالٍ" بشكل عام، ويؤكد وعي المحاسبين بأهمية محاسبة الاستدامة في ممارساتهم المهنية، سواء من حيث البعد الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي، الأمر الذي يعزز من فرص دمج مبادئ الاستدامة في الأنشطة المحاسبية للهيئات محل الدراسة.

أما فيما يخص البعد الاجتماعي فقد جاء في المرتبة الأولى من حيث مستوى الإدراك بمتوسط حسابي (4,0595) وانحراف معياري (0,59563)، مما يدل على أن المحاسبين يولون أهمية كبيرة للجوانب الاجتماعية المرتبطة بمحاسبة الاستدامة، مثل العدالة الاجتماعية، ورفاه الموظفين، والمسؤولية تجاه المجتمع المحلي، وهو ما يعكس وعياً متقدماً بدور المحاسبة في خدمة المجتمع وليس فقط في تسجيل المعاملات المالية.

وجاء في المرتبة الثانية البعد البيئي بمتوسط حسابي بلغ (3,9757) وانحراف معياري قدره (0,69278)، وهو ما يدل على أن المحاسبين يدركون بدرجة عالية أهمية إدراج الاعتبارات البيئية ضمن العمل المحاسبي، مثل تقييم الأثر البيئي للأنشطة، والتقارير البيئية، والاستهلاك المستدام للموارد، رغم أن مستوى الإدراك كان أقل قليلاً مقارنة بالبعد الاجتماعي.

أما البعد الاقتصادي فقد حل في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3,9378) وانحراف معياري (0,66037)، وهو ما يشير إلى إدراك جيد لدى المحاسبين للعلاقة بين محاسبة الاستدامة والأداء المالي والاقتصادي للمؤسسة، إلا أن هذا الإدراك كان بدرجة أقل مقارنة ببقية الأبعاد، مما قد يُعزى إلى التركيز التقليدي على الأبعاد المالية بمعزل عن الجوانب الاجتماعية والبيئية في بعض المؤسسات.



2. التحليل الوصفي لمحور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة:

اعتمدت الدراسة في وصف محور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة بولاية غرداية، على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة (انظر الملحق رقم 07)، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-14): المؤشرات الإحصائية لوصف محور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة

الاستدامة

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	3,4961	0,97517	–	عالية

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS).

تشير نتائج التحليل الوصفي لمحور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة بولاية غرداية إلى أن المتوسط الحسابي بلغ (3,49) بانحراف معياري قدره (0,975)، وهو ما يعكس درجة موافقة عالية من طرف أفراد العينة حول وجود ممارسات فعلية ملموسة مرتبطة بمحاسبة الاستدامة داخل المؤسسات التي ينتمون إليها، حيث يدل هذا المستوى المرتفع من التقدير على تبني نسبي لمفاهيم الاستدامة في الإجراءات والتقارير المحاسبية، ما يعزز من أهمية دمج البعد البيئي والاجتماعي إلى جانب البعد المالي في التسيير المحاسبي، ويعكس وعياً مؤسسياً يتماشى مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة المسؤولة والمستدامة.

3. التحليل الوصفي لمحور التحديات والمعوقات :

اعتمدت الدراسة في وصف محور التحديات والمعوقات بولاية غرداية، على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة (انظر الملحق رقم 08)، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-15): المؤشرات الإحصائية لوصف محور التحديات والمعوقات.

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافق
التحديات والمعوقات	3,7054	0,75142	-	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS).

تشير نتائج التحليل الوصفي لمحور التحديات والمعوقات المرتبطة بتطبيق محاسبة الاستدامة في ولاية غرداية إلى أن المتوسط الحسابي بلغ (3,70) مع انحراف معياري قدره (0,751)، ما يعكس درجة موافقة عالية من طرف أفراد العينة بشأن وجود تحديات حقيقية ومعوقات مؤثرة تعترض تنفيذ وتفعيل محاسبة الاستدامة داخل المؤسسات، وهو ما يدل على وعي واضح بالمشكلات المحتملة سواء على مستوى الكوادر المؤهلة، أو غياب الإطار التنظيمي المناسب، أو ضعف الدعم المؤسسي، ما يستوجب اتخاذ تدابير جديّة لمعالجة هذه التحديات وتعزيز بيئة داعمة لمحاسبة الاستدامة.

● المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

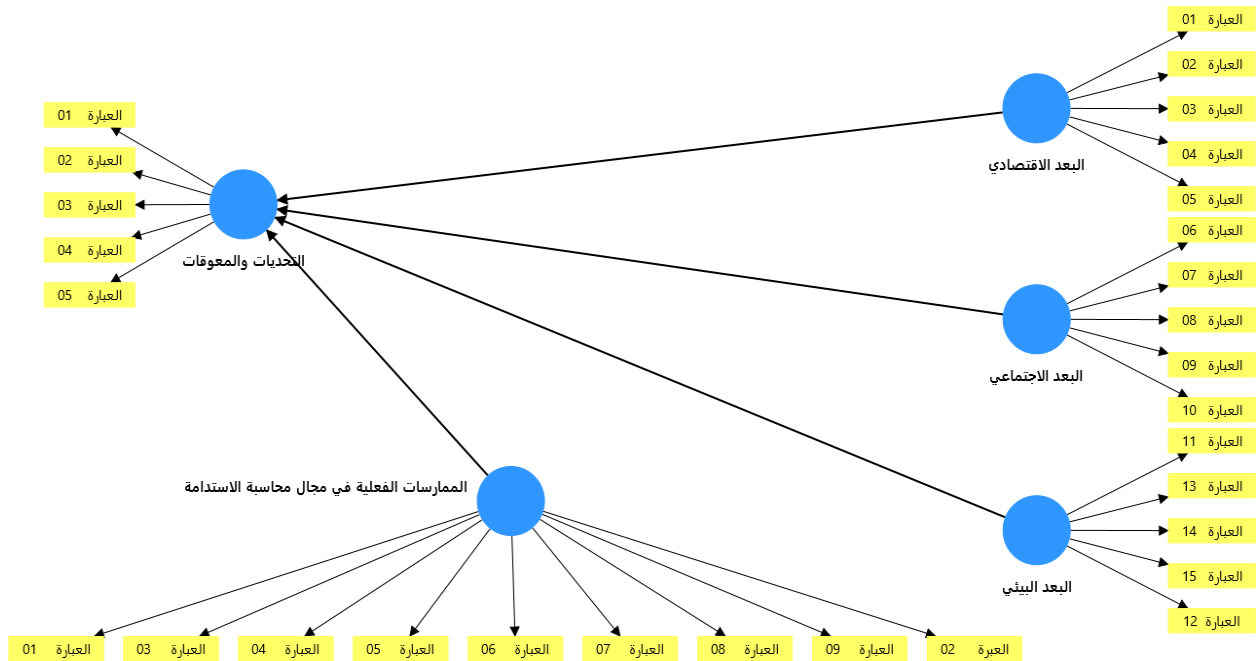
قبل التطرق إلى اختبار الفرضيات يجب تحديد نموذج الدراسة المفترض لتقييم النموذج القياسي وبعدها تقييم النموذج الهيكلي الذي يكشف عن مدى صحة فرضيات الدراسة.

أولاً: تحديد نموذج الدراسة المفترض

انطلاقاً من موضوع الدراسة وبتفحص مختلف الأدبيات يفترض الطالب النموذج الآتي:



الشكل رقم (08-II): نموذج الدراسة المفترض



المصدر: نتائج مخرجات برنامج (Smart PLS).

يشير الشكل رقم (08-II) إلى نموذج الدراسة المفترض وفق نمذجة (SEM-PLS) الذي يعرض العلاقات بين المتغيرات للنموذج الهيكلي والقياسي، كالاتي:

المتغير المستقل الرئيسي محاسبة الاستدامة، غرداية والذي يتكون من متغيرين فرعيين (مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة).

المتغير التابع المتمثل في التحديات والمعوقات.

ثانيا: تقييم النموذج القياسي للدراسة

يشمل تقييم النموذج القياسي التأكد من معاملات التحميلات الخارجية وموثوقية الاتساق الداخلي والموثوقية المركبة ومتوسط التباين المستخرج والصدق التمايزي الذي يشمل التباين بين العبارات وتمايز الأبعاد.

1. معاملات التحميلات الخارجية (Outer loadings):

لاختبار معاملات التحميلات الخارجية (انظر الملحق رقم 09) وكانت النتائج كالتالي:

الفصل الثاني ————— الدراسة الميدانية للموضوع

الجدول رقم (II-16): معاملات التحميلات الخارجية (*Outer loadings*)

المتغيرات الكامنة	المؤشرات (العبارات)	التحميلات الخارجية
البعد الاقتصادي	01 العبارة رقم	0,859
	02 العبارة رقم	0,863
	03 العبارة رقم	0,850
	04 العبارة رقم	0,747
	05 العبارة رقم	0,822
البعد الاجتماعي	06 العبارة رقم	0,799
	07 العبارة رقم	0,745
	08 العبارة رقم	0,756
	09 العبارة رقم	0,703
	10 العبارة رقم	0,918
البعد البيئي	11 العبارة رقم	0,864
	12 العبارة رقم	0,822
	13 العبارة رقم	0,825
	14 العبارة رقم	0,899
	15 العبارة رقم	0,872
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	01 العبارة رقم	0,766
	02 العبارة رقم	0,701
	03 العبارة رقم	0,798
	04 العبارة رقم	0,855
	05 العبارة رقم	0,787
	06 العبارة رقم	0,745
	07 العبارة رقم	0,767
	08 العبارة رقم	0,792
	09 العبارة رقم	0,739
التحديات والمعوقات	01 العبارة رقم	0,807
	02 العبارة رقم	0,770
	03 العبارة رقم	0,766
	04 العبارة رقم	0,698
	05 العبارة رقم	0,653

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (*Smart PLS*).



أظهرت نتائج الجدول رقم (II-16) الخاص بمعاملات التحميلات الخارجية (Outer Loadings) مستوى قوة العلاقة بين كل مؤشر والمتغير الكامن الذي ينتمي إليه، وقد كشفت التحميلات أن أغلب العبارات تجاوزت القيمة الحدية المقبولة إحصائيًا المقدرة بـ 0,70، مما يشير إلى تجانس المؤشرات ومصداقيتها في تمثيل الأبعاد المفاهيمية للنموذج، حيث سجل البعد الاقتصادي تحميلات عالية تراوحت بين 0,747 و 0,863 مما يعكس استقرار هذا البعد ومتانة عباراته في تمثيل إدراك المحاسبين للجانب الاقتصادي من محاسبة الاستدامة، كما جاءت تحميلات البعد الاجتماعي في حدود مقبولة تتراوح بين 0,703 و 0,918 وهو ما يدل على انسجام مقبول بين المؤشرات، رغم التباين النسبي بينها إلا أنها تبقى في الحدود المقبولة منهجيًا، أما البعد البيئي فقد برز بتحميلات قوية جدًا حيث تجاوزت كل عباراته عتبة 0,80 ما عدا عبارة واحدة تجاوزت 0,89 وهو ما يعزز دقة قياس هذا البعد في النموذج، وبالنسبة لمتغير الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة فقد جاءت جميع تحميلاته ضمن القيم المقبولة علميًا والتي تراوحت بين 0,701 و 0,855 ما يعكس صلاحية المؤشرات في تمثيل هذا البعد التطبيقي الهام، وتجدد الإشارة إلى أن متغير التحديات والمعوقات سجل تحميلات متفاوتة، إذ تراوحت بين 0,653 و 0,807، ورغم أن بعض العبارات مثل العبارة الخامسة جاءت بتحميل منخفض نسبيًا (0,653) إلا أنها لم تنخفض دون العتبة الدنيا المقبولة 0,60، كما أن المتغير بصفة عامة يتمتع بمؤشرات قوية ومتكاملة تبرر الاحتفاظ به كما هو، خاصة وأن هذه العبارة تحمل أهمية مفاهيمية في تمثيل جانب الحوافز الحكومية، وهو ما يعزز من جدوى إبقائها دون أن يؤثر ذلك بشكل جوهري على جودة النموذج، ومن ثم يمكن القول إن مؤشرات النموذج الحالي تتسم بصدق تكميلي مقبول وتعكس ملاءمة النموذج النظري للواقع التطبيقي الذي تمت دراسته.

2. موثوقية الاتساق الداخلي:

لاختبار ثبات موثوقية الاتساق الداخلي (انظر الملحق رقم 10)، وكانت النتائج كالتالي:

للقيم ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha):



الجدول رقم (II-17): قيم ألفا كرونباخ (*Cronbach's alpha*)

ألفا كرونباخ (<i>Cronbach's alpha</i>)	المتغيرات الكامنة
0,845	البعد الاجتماعي
0,886	البعد الاقتصادي
0,909	البعد البيئي
0,796	التحديات والمعوقات
0,916	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة
0,845	مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (*Smart PLS*)

يشير الجدول رقم (II-17) أن قيم معاملات ألفا كرونباخ لجميع المتغيرات أكبر من 70.0 ما يتطابق مع مؤشر الموثوقية المركبة.

معامل *Rho De Joreskog*:

يعتبر معامل *Rho De Joreskog* أكثر دقة من معامل ألفا كرونباخ بما أنه يدمج في عملية الحساب الأخطاء.

الجدول رقم (II-18): قيم معامل *Rho De Joreskog*

rho_A	المتغيرات الكامنة
0,881	البعد الاجتماعي
0,895	البعد الاقتصادي
0,911	البعد البيئي
0,809	التحديات والمعوقات
0,920	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة
0,881	مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (*Smart PLS*)

يشير الجدول رقم (II-18) أن قيم معامل *Rho De Joreskog* لجميع المتغيرات الكامنة محصورة بين

(0,809- 0,911) وجميع هذه القيم مقبولة بما أنها أكبر من 0.70.

الموثوقية المركبة (Composite Reliability):

يعتبر معامل ألفا كرونباخ حساس لعدد من العناصر في المقياس، وعموما تميل إلى التقليل من موثوقية الاتساق الداخلي، لذلك نعتمد على الموثوقية المركبة (CR) الذي يعتمد على مختلف التجميعات الخارجية للمتغيرات.

الجدول رقم (II-19): قيم الموثوقية المركبة (CR).

المتغيرات الكامنة	الموثوقية المركبة (CR)
البعد الاجتماعي	0,890
البعد الاقتصادي	0,917
البعد البيئي	0,933
التحديات والمعوقات	0,858
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,930
مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	0,890

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

يشير الجدول رقم (II-19) أن قيم الموثوقية المركبة (CR) لجميع المتغيرات محصورة بين (0,890-0,933) وجميع هذه القيم أكبر من 0.70 ما يدل على ترابط العبارات في قياس المتغيرات الكامنة، وبالتالي وجود موثوقية لنموذج القياس.

3. متوسط التباين المستخرج (AVE):

يعتبر متوسط التباين المستخرج (AVE) من المقاييس الشائعة في إثبات صحة التقارب على مستوى البناء، ويعرف هذا المعيار بأنه القيمة المتوسطة الكبرى للتجميعات المربعة للمؤشرات المرتبطة بالبناء.

الجدول رقم (II-20): قيم متوسط التباين المستخرج (AVE)

المتغيرات الكامنة	متوسط التباين المستخرج (AVE)
البعد الاجتماعي	0,620
البعد الاقتصادي	0,688
البعد البيئي	0,735
التحديات والمعوقات	0,549
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,598
مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	0,620

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).



الفصل الثاني ————— الدراسة الميدانية للموضوع

يشير الجدول رقم (20-II) أن قيم معامل متوسط التباين المستخرج (AVE) لجميع المتغيرات محصورة بين (0,549- 0,735) وجميع هذه القيم أكبر من 0.50 ما يدل على أن كل متغير كامن يفسر أكثر من نصف تباين المؤشرات التي تنتمي إليه، وبالتالي فصدق التقارب محقق في هذا النموذج.

4. الصديق التمايزي (Discriminant Validity):

اعتمدت الدراسة في التحقق من الصديق التمايزي على مصفوفة التشبعات المتقاطعة للتحقق من أن تشبع العبارات على المتغير الذي تنتمي إليه أكبر من تشبعاتها مع المتغيرات الأخرى في النموذج وعلى معيار فورنيل لاركر (Fornell-Larcker) للتحقق من تمايز المتغيرات.

أ. مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross loadings):

يوضح الجدول الموالي مصفوفة التشبعات المتقاطعة وذلك (حسب الملحق رقم 11).

الجدول رقم (21-II): مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross loadings)

الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	التحديات والمعوقات	البعد البيئي	البعد الاجتماعي	البعد الاقتصادي	
0,716	0,697	0,699	0,684	0,813	العبارة 01
0,714	0,732	0,722	0,676	0,844	العبارة 02
0,718	0,743	0,703	0,663	0,832	العبارة 03
0,782	0,772	0,773	0,712	0,905	العبارة 04
0,740	0,722	0,713	0,682	0,830	العبارة 05
0,724	0,613	0,663	0,752	0,621	العبارة 06
0,680	0,759	0,727	0,768	0,727	العبارة 07
0,625	0,562	0,546	0,779	0,563	العبارة 08
0,456	0,416	0,491	0,622	0,483	العبارة 09
0,617	0,658	0,764	0,834	0,764	العبارة رقم 10
0,690	0,653	0,737	0,673	0,658	العبارة رقم 11
0,694	0,663	0,791	0,762	0,784	العبارة رقم 12
0,620	0,688	0,750	0,727	0,727	العبارة رقم 13
0,696	0,753	0,819	0,720	0,688	العبارة رقم 14
0,564	0,540	0,726	0,658	0,637	العبارة رقم 15
0,687	0,812	0,740	0,740	0,648	العبارة 01
0,683	0,720	0,713	0,699	0,651	العبارة 02
0,661	0,818	0,727	0,754	0,692	العبارة 03



الفصل الثاني ————— الدراسة الميدانية للموضوع

0,743	0,823	0,686	0,720	0,672	العبارة 04
0,660	0,777	0,753	0,748	0,677	العبارة 05
0,592	0,820	0,780	0,745	0,671	العبارة 06
0,668	0,805	0,763	0,833	0,684	العبارة 07
0,666	0,747	0,717	0,633	0,711	العبارة 08
0,691	0,750	0,668	0,741	0,631	العبارة 09
0,815	0,731	0,743	0,759	0,666	العبارة 01
0,721	0,717	0,746	0,747	0,574	العبارة 02
0,657	0,527	0,589	0,535	0,567	العبارة 03
0,856	0,713	0,679	0,670	0,769	العبارة 04
0,795	0,635	0,655	0,580	0,743	العبارة 05

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

يشير الجدول رقم (II-21) أن جميع العبارات التي تقيس المتغيرات الكامنة التي تنتمي إليها، لا تقيس متغير كامن آخر، وهو واضح من قيم الارتباط بين المتغير الكامن والعبارات التي تقيسه أنها أكبر من قيمة الارتباط بين هذه العبارات والمتغيرات الكامنة الأخرى، ما يشير إلى أن العبارات مستقلة، وهذا ما يتفق مع نموذج الدراسة.

ب. معيار فورنيل لاركر (Fornell-Larcker):

اختبار معيار فورنيل لاركر (Fornell-Larcker) (أنظر الملحق رقم 12)، وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (II-22): معيار فورنيل لاركر (Fornell-Larcker)

الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	التحديات والمعوقات	البعد البيئي	البعد الاقتصادي	البعد الاجتماعي	
				0,857	البعد الاجتماعي
			0,841	0,829	البعد الاقتصادي
		0,752	0,535	0,583	البعد البيئي
	0,741	0,519	0,396	0,393	التحديات والمعوقات
0,773	0,466	0,468	0,316	0,365	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS)



يشير الجدول رقم (II-22) أن قيمة الارتباط لكل متغير مع نفسه أكبر من قيمة الارتباط مع المتغير الكامنة الأخرى، ما يشير إلى أن هذه المتغيرات مستقلة عن بعضها البعض.

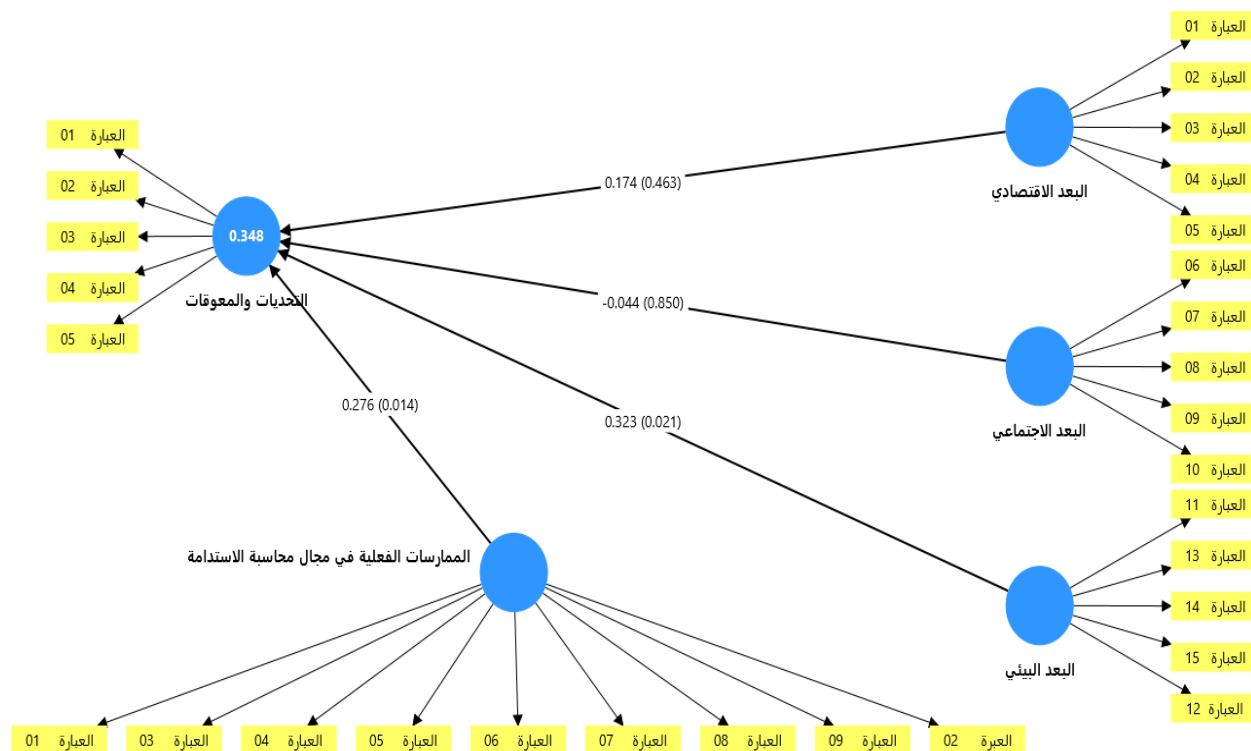
ثالثاً: تقييم النموذج الهيكلي للدراسة.

بعد التأكد من صحة النموذج القياسي يمكن تقييم نتائج النموذج الهيكلي للكشف عن معاملات المسارات لعلاقات التأثير بين المتغيرات وعن القدرات التنبؤية للنموذج، كالآتي:

1. مسارات العلاقات بين المتغيرات في النموذج الهيكلي:

يمكن عرض مسارات علاقات التأثير بين المتغيرات في النموذج الهيكلي كالآتي:

الشكل رقم (II-09): عرض مسارات علاقات التأثير بين المتغيرات في النموذج الهيكلي



المصدر: نتائج مخرجات برنامج (Smart PLS)

أ. تقييم التداخل الخطي بين المتغيرات في النموذج الهيكلي للدراسة:

بعد عرض مسارات العلاقات يجب التأكد من التداخل الخطي بين المتغيرات الرئيسية بالنموذج الهيكلي، كما هو مبين في الجدول الآتي:



الفصل الثاني ————— الدراسة الميدانية للموضوع

الجدول رقم (23-II): اختبار مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات في النموذج الهيكلي للدراسة

VIF	
3,777	البعد الاجتماعي - < التحديات والمعوقات
3,462	البعد الاقتصادي - < التحديات والمعوقات
1,726	البعد البيئي - < التحديات والمعوقات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

يشير الجدول رقم (23-II) أن جميع قيم (VIF) أقل من (5) ما يؤكد أن التداخل الخطي بين المتغيرات لا يشكل أي مشكلة في النموذج الهيكلي.

2. تقييم معاملات المسار للعلاقات في النموذج الهيكلي:

بعد توضيح مسار العلاقات مع التأكد من عدم وجود أي مشكلة في النموذج الهيكلي، يمكن تقييم معايير مسارات التأثير للتأكد من صحة الفرضيات (أنظر الملحق رقم 14)، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (24-II): قيم معاملات المسارات للعلاقات في النموذج الهيكلي

متغيرات الدراسة	معاملات المسار	T المحسوبة	قيمة الدلالة	النتيجة	القرار
البعد الاجتماعي - < التحديات والمعوقات	-0,044	0,189	0,850	غير دال	لا يوجد أثر
البعد الاقتصادي - < التحديات والمعوقات	0,174	0,734	0,463	غير دال	لا يوجد أثر
البعد البيئي - < التحديات والمعوقات	0,323	2,305	0,021	دال	يوجد أثر
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة - < التحديات والمعوقات	0,276	2,467	0,014	دال	يوجد أثر

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

يشير الجدول رقم (24-II) إلى معاملات مسار علاقات التأثيرات للنموذج الهيكلي المعتمد في التحقق من الفرضيات الآتية:

للم تحقق من الفرضية الأولى: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

تشير نتائج الجدول إلى أن قيمة معامل المسار بين البعد الاقتصادي والتحديات والمعوقات بلغت (0,174)، كما بلغت قيمة T المحسوبة (0,734) وهي أقل من القيمة الحدية (1,96)، بينما كانت قيمة الدلالة (0,463) أكبر



من مستوى الدلالة المعتمد (0,05)، وهو ما يدل على عدم وجود أثر معنوي دال، وبالتالي تُرفض الفرضية البديلة وتُقبل الفرضية الصفرية التي تنفي وجود علاقة تأثير بين إدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي والتحديات التي تعيق تطبيق محاسبة الاستدامة.

للم تحقق من الفرضية الثانية: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاجتماعي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

أظهرت النتائج أن قيمة معامل المسار كانت سالبة وغير معنوية حيث بلغت (-0,044)، وبلغت قيمة T المحسوبة (0,189) وهي بعيدة جدًا عن القيمة الحدية المطلوبة، كما أن قيمة الدلالة (0,850) تعد مرتفعة وتدل على عدم وجود دلالة إحصائية، لذلك تُرفض الفرضية البديلة وتُقبل الفرضية الصفرية، مما يعني أن إدراك المحاسبين للبعد الاجتماعي لا يؤثر بشكل مباشر على مستوى التحديات والمعوقات التي تواجه تطبيق محاسبة الاستدامة.

للم تحقق من الفرضية الثالثة: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد البيئي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

تشير نتائج النموذج إلى أن قيمة معامل المسار بين البعد البيئي والتحديات بلغت (0,323)، وكانت قيمة T المحسوبة (2,305) وهي تفوق القيمة الحدية (1,96)، كما أن قيمة الدلالة بلغت (0,021) وهي أقل من (0,05)، مما يؤكد وجود دلالة إحصائية للأثر، وعليه تُقبل الفرضية البديلة وتُرفض الفرضية الصفرية، مما يعني أن إدراك المحاسبين للبعد البيئي يساهم في تفسير التحديات والمعوقات التي قد تعيق تطبيق محاسبة الاستدامة.

للم تحقق من الفرضية الرابعة: يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة و التحديات والمعوقات المرتبطة بها.

أثبتت النتائج أن معامل المسار بين الممارسات الفعلية والتحديات بلغ (0,276)، وقيمة T المحسوبة كانت (2,467) وهي أعلى من (1,96)، كما أن قيمة الدلالة (0,014) تقع ضمن المستوى المقبول، وهو ما يدل على وجود أثر معنوي دال، لذلك تُقبل الفرضية البديلة وتُرفض الفرضية الصفرية، مما يعني أن الممارسات الفعلية التي تنفذها الشركات في مجال محاسبة الاستدامة لها تأثير مباشر على التحديات التي تواجه هذه الممارسات في الواقع.

3. تقييم معامل التحديد وحجم التأثير والملائمة التنبؤية:

بعد تقييم معاملات المسار للعلاقات في النموذج الهيكلي يمكن تقييم مستوى معامل التحديد وحجم التأثير والملائمة التنبؤية.

أ. تقييم معامل التحديد المعدل (R^2):

سيتم تقييم معامل التحديد المعدل، الجدول الموالي يوضح وذلك (حسب الملحق رقم 15)

الجدول رقم (II-25): تقييم معامل التحديد المعدل (R^2)

المتغيرات	معامل التحديد المعدل (R^2)	المستوى
التحديات والمعوقات	0,348	متوسطة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

يشير الجدول رقم (II-25) أن المتغير المستقلات (البعد الاجتماعي، البعد الاقتصادي، البعد البيئي، الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة) يفسرون نسبة 34,8 % من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع التحديات والمعوقات المرتبطة بمحاسبة الاستدامة.

ب. تقييم حجم التأثير (f^2):

سيتم تقييم حجم التأثير، الجدول الموالي يوضح وذلك (حسب الملحق رقم 16).

الجدول رقم (II-26): تقييم حجم التأثير (f^2)

المتغيرات	حجم التأثير (f^2)	المستوى
البعد الاجتماعي	0,001	ضعيف
البعد الاقتصادي	0,013	ضعيف
البعد البيئي	0,093	ضعيف
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,090	ضعيف

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

تشير نتائج الجدول رقم (II-26) إلى أن جميع المتغيرات المستقلة في النموذج تدرج ضمن مستوى التأثير الضعيف بناءً على معيار (Cohen, 1988) الذي يحدد أن حجم التأثير (f^2) يكون ضعيفاً إذا كان أقل من (0,15)، حيث أظهر البعد الاجتماعي حجم تأثير مقداره (0,001)، وهو ضئيل للغاية ما يشير إلى أن مساهمته في تفسير التحديات والمعوقات المرتبطة بمحاسبة الاستدامة تكاد تكون منعدمة، كما بلغ حجم تأثير البعد الاقتصادي (0,013)، وهو أيضاً منخفض جداً ويعكس ضعف دوره في التأثير على المتغير التابع، أما البعد البيئي فقد سجل قيمة (0,093)، رغم كونها أعلى نسبياً مقارنة بباقي الأبعاد إلا أنها لا تزال ضمن الفئة الضعيفة، مما يدل على محدودية أثره في النموذج رغم دلالة علاقته إحصائياً كما سبق بيانه، في حين جاءت الممارسات الفعلية في مجال

محاسبة الاستدامة بقيمة (0,090)، وهي قيمة تعكس حجم تأثير ضعيف رغم أن العلاقة كانت معنوية إحصائياً، ويُستنتج من ذلك أن التأثير الكلي لكل من المتغيرات المدروسة على التحديات والمعوقات لا يتعدى المستوى الضعيف، مما يشير إلى ضرورة البحث عن متغيرات أخرى قد تكون أكثر تفسيراً لهذا المتغير التابع أو العمل على تعزيز هذه الأبعاد في الممارسة المهنية لتحقيق أثر أقوى في الواقع التطبيقي لمحاسبة الاستدامة.

ت. تقييم الملائمة التنبؤية (Q^2):

الجدول رقم (II-27): تقييم الملائمة التنبؤية (Q^2).

المتغيرات	الملائمة التنبؤية (Q^2)	القرار
التحديات والمعوقات	0,179	محقق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (Smart PLS).

تشير نتائج الجدول رقم (II-27) إلى أن قيمة الملاءمة التنبؤية (Q^2) الخاصة بالمتغير التابع "التحديات والمعوقات" بلغت (0,179)، وهي قيمة إيجابية تدل على أن النموذج يتمتع بقدرة تنبؤية مقبولة، إذ إن المعيار الأساسي المعتمد في هذا السياق ينص على أنه كلما كانت قيمة (Q^2) أكبر من الصفر فإن ذلك يشير إلى وجود ملاءمة تنبؤية للنموذج، وبالتالي فإن النموذج المستخدم في هذه الدراسة قادر على التنبؤ جزئياً بالتحديات والمعوقات التي تواجه محاسبة الاستدامة انطلاقاً من المتغيرات المدخلة فيه، رغم أن حجم التأثير لبعض المتغيرات كان ضعيفاً كما أظهرت نتائج (f^2)، إلا أن تحقق الملاءمة التنبؤية يدل على وجود اتساق عام مقبول في بنية النموذج وقدرته على تفسير وتوقع التغيرات في المتغير التابع بشكل مبدئي مما يعزز من صلاحية النموذج للتحليل والتفسير في هذا السياق البحثي.

للتحقق من الفرضية الخامسة: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة و التحديات والمعوقات المرتبطة بها.

الجدول رقم (II-28): نتيجة الفرضية الخامسة

المتغيرات	معاملات الارتباط سبيرمان	قيمة الدلالة	النتيجة	القرار
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,438	0,001	دال	توجد علاقة
التحديات والمعوقات				

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج (SPSS).



تشير نتائج الجدول (II-28) المتعلقة باختبار الفرضية الخامسة إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة متوسطة القوة بين الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة والتحديات والمعوقات المرتبطة بها، حيث بلغت قيمة معامل ارتباط سبيرمان (0,438)، وهي قيمة دالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة (0,001) أي أقل بكثير من المستوى المعتمد في الدراسة ($0.05 \geq \alpha$)، ما يعني قبول الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين، ورفض الفرضية الصفرية التي تنفي هذه العلاقة، وتُشير هذه النتيجة إلى أن كلما زاد تطبيق الممارسات الفعلية لمحاسبة الاستدامة داخل المؤسسات زادت حدة التحديات والمعوقات التي تواجهها، وهو ما قد يُفسر بأن المؤسسات التي تسعى لتطبيق هذه الممارسات تصطدم بمجموعة من الصعوبات التنظيمية أو التقنية أو البشرية تعرقل جهودها في هذا الاتجاه، ما يؤكد أهمية فهم العلاقة بين التطبيق الفعلي والمعوقات لتحسين استراتيجيات إدماج محاسبة الاستدامة.

• المطلب الرابع: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة

أولاً: تفسير ومناقشة نتائج التحليل الوصفي لمغيرات الدراسة

تشير نتائج التحليل الوصفي لمحور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة إلى أن مستوى الإدراك العام لدى أفراد العينة يعتبر مرتفعاً، وهو ما يعكس وعياً واضحاً بأهمية دمج مفاهيم الاستدامة في الممارسات المحاسبية، سواء ما تعلق بالجانب الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي، مما يعزز من فرص اعتماد هذا التوجه في المؤسسات المدروسة.

وقد احتل البعد الاجتماعي المرتبة الأولى من حيث الإدراك، مما يدل على أن المحاسبين يولون اهتماماً كبيراً للمسؤوليات الاجتماعية، مثل العدالة والمساواة والرفاه داخل المؤسسات، ويؤمنون بدور المحاسبة في خدمة المجتمع، وليس فقط في تقديم بيانات مالية.

أما البعد البيئي فقد جاء في المرتبة الثانية، مما يشير إلى وجود إدراك ملحوظ بأهمية حماية البيئة من خلال التقارير المحاسبية، بما في ذلك التقييم البيئي وتقليص الأثر السلبي للأنشطة الاقتصادية، بالرغم من أن هذا الإدراك كان بدرجة أقل مقارنةً بالبعد الاجتماعي.

أما البعد الاقتصادي فقد احتل المرتبة الأخيرة، رغم أنه لا يزال يحظى بإدراك جيد، ما قد يُفسّر بتركيز بعض المؤسسات على النتائج المالية المباشرة على حساب الجوانب الأخرى، وهو ما يشير إلى الحاجة لتوازن أكبر في النظرة المحاسبية لمختلف أبعاد الاستدامة.



وفيما يخص الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، أظهرت النتائج وجود تطبيقات عملية لهذه المفاهيم داخل المؤسسات، مما يعكس تبنيًا تدريجيًا لهذا التوجه من قبل المحاسبين، ويؤكد على وجود جهود ملموسة في ربط الأنشطة المحاسبية بالأبعاد البيئية والاجتماعية إلى جانب البعد المالي، بما يتماشى مع التحولات الحديثة في الفكر المحاسبي.

أما بالنسبة لمحور التحديات والمعوقات، فقد بينت النتائج أن هناك اتفاقًا كبيرًا بين أفراد العينة على وجود صعوبات تعيق تفعيل محاسبة الاستدامة، سواء من حيث نقص الكفاءات، أو غياب تشريعات واضحة، أو ضعف في الالتزام المؤسسي، وهو ما يستدعي اتخاذ إجراءات داعمة وفعالة لتجاوز هذه العراقيل وتوفير بيئة مناسبة لتطبيق مفاهيم الاستدامة في العمل المحاسبي.

ثانياً: تفسير ومناقشة نتائج اختبار الفرضيات

لبناءً على نتائج التحليل الإحصائي، يمكن القول بأن الفرضية الأولى، التي تنص على وجود علاقة معنوية بين إدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي والممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة، قد تم رفضها، حيث لم تثبت النتائج وجود أي أثر معنوي بين المتغيرين، ما يشير إلى أن إدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي لا يؤثر بشكل مباشر على هذه الممارسات.

وبالنسبة لفرضية الثانية، فقد أظهرت النتائج أيضاً عدم وجود علاقة معنوية بين إدراك المحاسبين للبعد الاجتماعي والممارسات الفعلية في محاسبة الاستدامة، مما يعني أن إدراك الأبعاد الاجتماعية لا يشكل عائقاً أو محفزاً لتطبيق المحاسبة المستدامة في الواقع العملي.

أما الفرضية الثالثة، فقد تم قبولها بناءً على وجود تأثير معنوي بين إدراك المحاسبين للبعد البيئي والممارسات الفعلية، مما يعكس أهمية البعد البيئي في تطبيق محاسبة الاستدامة في المؤسسات.

وفيما يتعلق بالفرضية الرابعة، فقد أكدت النتائج وجود أثر معنوي للممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة على التحديات والمعوقات، مما يعكس تأثيراً مباشراً لهذه الممارسات على الصعوبات التي تواجهها المؤسسات في تطبيق الاستدامة.

تبين نتائج الفرضية الخامسة وجود علاقة ارتباطية إيجابية بين الممارسات الفعلية والتحديات والمعوقات المرتبطة بها، ما يعني أن تطبيق هذه الممارسات يزيد من التحديات التي قد تواجه المؤسسات، مما يستدعي تحليل هذه العلاقة لتحسين التطبيق الفعلي لمحاسبة الاستدامة.



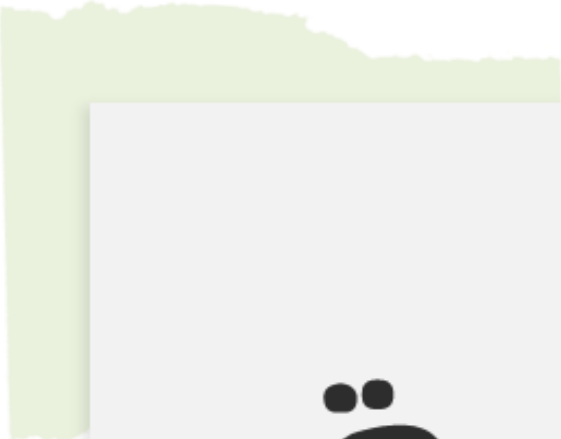
■ خلاصة الفصل:

حاولنا تطبيق ما تم الوصول إليه في الجانب النظري على الواقع، ومحاولة الإجابة عن التساؤلات الفرعية المرتبطة بإشكالية الموضوع واختبار صحة الفرضيات المقترحة، ومن خلال النتائج المتحصل عليها يتضح لنا أن إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة بولاية غرداية يختلف وفقاً للأبعاد الثلاثة (الاقتصادي، الاجتماعي، البيئي)، حيث أظهر المحاسبون وعياً كبيراً بالجوانب الاجتماعية والبيئية لمحاسبة الاستدامة، بينما كان إدراكهم للبعد الاقتصادي أقل نسبياً، كما تبين أن هناك تأثيراً معنوياً للبعد البيئي على التحديات والمعوقات المرتبطة بتطبيق محاسبة الاستدامة، مما يعكس أهمية إدراج الاعتبارات البيئية في ممارسات المحاسبة المستدامة.

أما فيما يتعلق بالممارسات الفعلية، فقد أظهرت النتائج وجود درجة عالية من تبني مفاهيم محاسبة الاستدامة داخل المؤسسات محل الدراسة، حيث يتم دمج الأبعاد الاجتماعية والبيئية في الإجراءات والتقارير المحاسبية، إلا أن هذه الممارسات تواجه تحديات ومعوقات تتعلق بنقص الدعم المؤسسي، وغياب الإطار التنظيمي المناسب، مما يعوق تنفيذ محاسبة الاستدامة بفعالية.

وعلى الرغم من ذلك، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباطية بين الممارسات الفعلية والتحديات، مما يدل على أن تطبيق ممارسات محاسبة الاستدامة يزيد من التعرف على التحديات التي قد تواجهها المؤسسات، وهذا يقتضي ضرورة تبني استراتيجيات متكاملة لتحسين هذه الممارسات وتجاوز المعوقات، وبالتالي تحسين قدرة المؤسسات على دمج محاسبة الاستدامة في سياساتها المالية والإدارية.





خاتمة

حاولنا من خلال دراستنا الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في معرفة إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، مع الكشف من وجهة نظر المحاسبين المهنيين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، وحتى نتمكن من الإجابة عن هذه الإشكالية قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين؛ بحيث رأينا في الفصل الأول المفاهيم النظرية المتعلقة بمحاسبة الاستدامة والتنمية المستدامة وأبعادها الرئيسية، أما الفصل الثاني فإنه يمثل الجانب التطبيقي، وحاولنا من خلاله تطبيق دراستنا على عينة الدراسة والمتمثلة في المحاسبين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية بالولاية.

وتوصلنا في الأخير إلى مجموعة من النتائج مكنتنا من إثبات أو نفي الإجابات المؤقتة التي تم طرحها سابقاً، وتمكننا من طرح بعض الاقتراحات للاستفادة منها، وطرح آفاق بحثية للدراسات المستقبلية، وبمكنا عرض هذا في الآتي:

أولاً: نتائج الدراسة

1. نتائج الدراسة النظرية:

تُكمن أهمية محاسبة الاستدامة، في قياس واتباع الأداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية؛ حيث يساهم كل بعد في تقديم صورة تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة لتحقيق التنمية المستدامة؛

تعتبر أبعاد محاسبة الاستدامة مرجعاً يستند إليه المحاسبون لتحقيق الإفصاح المحاسبي، مما يساهم في تحسين الشفافية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

يعتبر تطبيق محاسبة الاستدامة أمراً مهماً لعدة أسباب نذكر منها: تحسين الشفافية والمساءلة، توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول تأثير المؤسسات الاقتصادية على البيئة والمجتمع.

رغم أهمية محاسبة الاستدامة وتعدد مزاياها، إلا أن تطبيقها الفعلي وجد تحديات ومعوقات خاصة في البلدان العربية ومنها الجزائر، وذلك راجع لعدة أسباب منها: نقص الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة بين الإدارة والمحاسبين، ونقص الموارد البشرية المؤهلة في مجال محاسبة الاستدامة... إلخ.

إن تطبيق ممارسات محاسبة الاستدامة مع مرور الوقت يزيد من التعرف على التحديات والمعوقات التي قد تواجهها المؤسسات، مما يقتضي ضرورة تبني استراتيجيات متكاملة وبشكل فعال للتحسين من الممارسات وتجاوز هذه التحديات والمعوقات.

نتائج الدراسة الميدانية:

لم تحقق الفرضية الأولى:

التي تنص على أنه يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاقتصادي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

لم تحقق الفرضية الثانية:

التي تنص على أنه يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد الاجتماعي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

لم تحقق الفرضية الثالثة:

التي تنص على أنه يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإدراك المحاسبين للبعد البيئي على الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

لم تحقق الفرضية الرابعة:

التي تنص على أنه يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) للممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة و التحديات والمعوقات المرتبطة بها.

لم تحقق الفرضية الخامسة:

التي تنص على أنه توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة و التحديات والمعوقات المرتبطة بها.

ثانيا: الاقتراحات

من خلال مما سبق وما خلصت إليه الدراسة من نتائج، يسعنا تقديم بعض الاقتراحات على أمل أن تؤخذ

بعين الاعتبار للمساهمة في تطوير الجانب المتعلق بمحاسبة الاستدامة والتحديات التي تواجهها:

ضرورة تعزيز الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة ومفاهيمها وأبعادها لدى الإدارة والمحاسبين؛

العمل على تبني معايير محاسبة الاستدامة وموائمتها حسب ظروف البيئة الجزائرية؛

إقامة عدة دورات تكوينية تفصيلية للمحاسبين في مجال محاسبة، وذلك برفع الكفاءة المهنية؛

تنظيم ورشات نظرية وتطبيقية بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية لتعزيز الوعي الطلابي.

ثالثا: آفاق الدراسة

إضافة إلى ما سبق، نقترح بعض آفاق الدراسة والتي من وجهة نظرنا تستحق الدراسة فيها ومعالجة إشكالياتها التي نذكر منها:

- ❖ دور محاسبة الاستدامة في تحسين شفافية المعلومات المحاسبية وتعزيز ثقة أصحاب المصالح: دراسة تحليلية.
- ❖ مدى تأثير تبني محاسبة الاستدامة على الإفصاح المالي والشفافية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ دور الحوكمة المالية في دعم متطلبات الاستدامة في المؤسسات الجزائرية: مقارنة محاسبية.
- ❖ أثر التكامل بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة على أداء المؤسسة: دراسة مقارنة.
- ❖ فعالية برامج تكوين المحاسبين في مجال الاستدامة ودورها في دعم الانتقال نحو الاقتصاد الأخضر في الجزائر.



المراجع

1. أولاً: المراجع باللغة العربية.

I. الكتب:

1. تامر خميس، اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة، دار تويته للنشر والتوزيع، الجيزة، 2019.
2. عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

II. الأطروحات والرسائل والمذكرات الجامعية:

1. أنيسه قاسم حسين البكيرات، دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، تخصص علوم المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2024.
2. باسم عبد الحسن عبود القصاب، تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (FB-MP) وتأثيره في جودة الإبلاغ وقيمة الشركة بحث تطبيقي في شركات القطاع الزراعي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه في علوم المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء، 2024.
3. سمير جعفر، التنمية المستدامة واستراتيجيات تطبيقها في الجزائر دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد دولي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمد حضر بسكرة، 2018-2019.
4. مروة جبار هليل، مدى إمكانية محاسبة الاستدامة في قياس كلف الطاقة المتجددة لإنتاج الطاقة الكهربائية، دراسة تطبيقية مقارنة، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، الكلية التقنية الجنوبية/الكلية التقنية الإدارية، قسم المحاسبة، 2021.

III. المجلات العلمية:

5. أسعد محمد علي وهاب العواد، حسن عبد الكريم الابراهيمي، توظيف معايير محاسبة الاستدامة " معيار FNO101 في المصارف التجارية " لتعزيز ثقة المستثمرين- بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 05، العدد 01، 2021.
6. أفراح عبد الرايات، ستار خلاوي، دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 37، 2020.

7. بايزيد علي، التنمية المستدامة: مفهومها- أبعادها، ومؤشراتها حالة مؤشر الأداء البيئي العالمي، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 06، العدد 02، 2022.
 8. بوخاري فاطنة، التنمية المستدامة في الجزائر بين النظرية والتطبيق المعوقات والتحديات دراسة حالة الجزائر 1990-2015، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 05، العدد 01، 2020.
 9. تامر محمود محمد صالح، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة على قيمة البنك الإسلامي دراسة تطبيقية على البنوك الإسلامية العربية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد الرابع، العدد الثالث، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، 2020.
 10. الجودي صاطوري، التنمية المستدامة في الجزائر: الواقع والتحديات، مجلة الباحث، عدد 16، 2016.
 11. حمدون إيمان، براشد وفاء، اختلال التوازن في تأثير القطاع غير الرسمي على أبعاد التنمية المستدامة، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 11، العدد 01، 2025.
 12. صبحي الصالح/كه ردى سركار مامند، مدى أدراك أهمية محاسبة الاستدامة في القطاعين العام والخاص في إقليم كردستان - العراق، مجلة قه لاي زانست العلمية، المجلد 6، العدد 4، 2021.
 13. عبد الرحمن محمد، إجهاد محمد شرف، أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تطوير الإطار المفاهيمي لأبعاد المحاسبة عن التنمية المستدامة، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE، العدد 07، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا فلسطين، 2018.
 14. عيسى قبوق، كاكي محمد، السياسة البيئية والتنمية المستدامة في الجزائر، مجلة آفاق علمية، العدد 13، 2017.
 15. نهار سعد مطلق المطيري، مدى إدراك المحاسبين لإرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة، رماح للبحوث والدراسات، العدد 50 (خاص)، 2020.
 16. يونس عيسى، ميتر عائشة، عماري عائشة، التعليم من أجل التنمية المستدامة، مجلة الخلدونية، المجلد 13، العدد 01، 2021.
- IV. مواقع الأنترنت:

1. نوت، المحاسبة المستدامة، مقال منشور بتاريخ نوفمبر 2025، متاح على الرابط التالي: <https://noot.co/post/almhasb-almstdam> تم استرداده بتاريخ 20 أفريل 2025، على الساعة 17:45 مساء.

1- Articles:

17. Abdelhalim Miliani, Mohammed Kameli, **International Sustainability Standards for Accounting in Algeria: IFRS-S1 and IFRS-S2 horizons**, Management & Economics Research Journal, Vol. 06, No. 04, 2024.
18. Gudbjartsson Einar, Jonsson Eythor Ivar, Snorrason Jon Snorri, **Accountants and Sustainability Reporting**, Applied Economics and Finance, Vol. 11, No. 2, 2024.
19. Heba Shaker Fathy el bably, **Evaluating the Impact of Current Sustainability Accounting Practices on Accounting Reporting- An Empirical Study**, Vol.11, No.1, 2020.
20. Jacob G. Birnberg, Seleshi Sisaye, **The evolution of sustainability accounting and reporting in the United States : applications of the ecological anthropology and industrial ecology frameworks**, Journal of Business und Socio economic Development, Vol 5, No. 2, 2025.
21. Maria-Silvia Fota et al., **Accountants' competencies for sustainability reporting: An exploratory study**, Accounting and Management Information Systems, Vol. 23, N02, Romania, 2024.
22. Rob Gray, Carol A. Adams, Dave Owen, **Accountability, social responsibility and sustainability: Accounting for society and the environment**. Pearson Education, 12, 2010.
23. Tolga Yeşil, **Analysis of Sustainability Accounting Standards: A review**, Entrepreneurship and Sustainability Issues, Volume 12, No 1, Türkiye, 2024.
24. Kolk. A, **Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250**, Business Strategy and the Environment, 12(5), 2003, 279–291.
25. Wagner, M., & Schaltegger. S, **How does it matter? Sustainability accounting as a supportive tool in decision-making processes**. Greener Management International, (44), 2003, 135–148.

2- Periodicals & Reports:

26. David Bent., & Julie Richardson, **Sustainability Accounting Guide**. Forum for the Future, 7, 2003.
27. Report of the World Commission on Environment and Development, **Sustainability Accounting Standards Board (SASB)**, 2006.

3- University theses, dissertations and memoranda:

28. Muweh Nelson Akonjuen, *Examining the factors influencing accounting students' future involvement intentions in sustainability accounting*, Master's Thesis in Business Administration III, Department of Business Administration, Term 2024.

29. Pei Bing, *Accountants Engagement in Sustainability Accounting*, a thesis submitted in partial fulfilment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, The University of Sheffield Management School, March 2022.

4- Resources from Internet:

1. United Nations, *Sustainable Development Goals*, Accessed may 08th 2025. <https://www.un.org/sustainabledevelopment>



الملاحق

الملحق رقم (1): الاستبيان الموجه للعينة.

الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة للإجابة عليها، والتي تعالج موضوع مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة، والمتعلقة بذاكرة نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة، نرجو منكم التعاون والمساهمة بالإجابة عليها بكل دقة وموضوعية بوضع (X) في المكان المخصص لذلك مع العلم أن البيانات المقدمة من قبلكم ستستغل لأغراض علمية فقط، مع المحافظة على السرية والخصوصية، مقدرين إسهامكم في هذا الاستبيان وشاكرين تعاونكم سلفاً.

وتقبلوا أسمى عبارات التقدير والاحترام

• القسم الأول: المعلومات الشخصية

ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الجنس: ذكر () الأنثى ()

العمر: أقل من 30 () من 30 إلى 40 سنة () من 41 إلى 50 سنة () أكثر من 50 ().

التخصص: محاسبة () مالية () تدقيق () اقتصاد () أخرى ()

المؤهل العلمي: الليسانس () ماستر () ماجستير () دكتوراه () أخرى ()

عدد سنوات الخبرة: أقل من 05 سنوات () من 5 إلى 10 سنوات () ما بين 11 إلى 15 سنة () أكثر من 15 سنة ()

نوع المؤسسة التي تعمل بها: قطاع عام () قطاع خاص ()

• القسم الثاني: مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة

البعد الاقتصادي					
الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	محاسبة الاستدامة تساعد في تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.				
02	الإفصاح عن الأداء الاقتصادي يعكس كفاءة إدارة الموارد المالية للشركة.				
03	محاسبة الاستدامة تساهم في تعظيم الربحية من خلال تحسين استخدام الموارد.				
04	الإفصاح عن التكاليف الاقتصادية المرتبطة بالاستدامة يُعزز من شفافية الشركة.				
05	محاسبة الاستدامة تساعد في تقليل التكاليف الطويلة الأجل للشركات.				
البعد الاجتماعي					
06	محاسبة الاستدامة تساهم في تحسين العلاقات الاجتماعية بين الشركة والمجتمع.				
07	الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يعزز من سمعة الشركة وولاء العملاء.				
08	محاسبة الاستدامة تساعد في تحسين ظروف العمل والرفاهية الاجتماعية للموظفين.				
09	الإفصاح عن التبرعات والمساعدات الاجتماعية يعكس التزام الشركة بالمسؤولية الاجتماعية.				
10	محاسبة الاستدامة تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية داخل الشركة وخارجها.				
البعد البيئي					
11	محاسبة الاستدامة تساعد في تقليل التأثير البيئي للشركات.				

الملاحق

12	الإفصاح عن الأداء البيئي يعزز من شفافية الشركة ومسؤوليتها تجاه البيئة.				
13	محاسبة الاستدامة تساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد الطبيعية.				
14	الإفصاح عن التكاليف البيئية يعكس التزام الشركة بحماية البيئة.				
15	محاسبة الاستدامة تساعد في تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية وحماية البيئة.				

• القسم الثالث: الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة

الرقم	العبارة	لا تطبق	تطبق بدرجة قليلة	تطبق بدرجة متوسطة	تطبق بدرجة كبيرة	تطبق بدرجة كبيرة جدا
01	تقوم الشركة بقياس التكاليف الاقتصادية المرتبطة بالاستدامة.					
02	تقوم الشركة بإعداد تقارير سنوية تتضمن معلومات عن الأداء الاقتصادي.					
03	تقوم الشركة بتحسين كفاءة استخدام الموارد المالية لتعزيز الاستدامة.					
04	تقوم الشركة بإعداد تقارير سنوية تتضمن معلومات عن الأداء الاجتماعي.					
05	تقوم الشركة بتحسين ظروف العمل والرفاهية الاجتماعية للموظفين.					
06	تقوم الشركة بتقديم التبرعات والمساعدات الاجتماعية للمجتمع.					
07	تقوم الشركة بإعداد تقارير سنوية تتضمن معلومات عن الأداء البيئي.					
08	تقوم الشركة بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.					
09	تقوم الشركة بتحسين كفاءة استخدام الموارد الطبيعية لتقليل الأثر البيئي.					

• القسم الرابع: التحديات والمعوقات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	نقص الوعي بأهمية محاسبة الاستدامة بين المحاسبين والإدارة.					
02	عدم وجود معايير محاسبة واضحة للإفصاح عن محاسبة الاستدامة					
03	ارتفاع تكاليف تطبيق محاسبة الاستدامة.					
04	نقص الموارد البشرية المؤهلة في مجال محاسبة الاستدامة.					
05	عدم وجود حوافز حكومية لتشجيع الشركات على تطبيق محاسبة الاستدامة.					

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
قنون عبد الحق	أستاذ محاضر أ	جامعة تامنغست
قريشي بلقاسم	أستاذ محاضر أ	جامعة تامنغست
اولاد ابراهيم ليلي	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية

الملحق رقم (03): اختبار معامل الثبات.

Scale: البعد الاقتصادي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,787	5

Scale: البعد الاجتماعي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,734	5

الملاحق

Scale: البعد البيئي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,830	5

Scale: مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,874	15

Scale: الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,920	9

Scale: التحديات والمعوقات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,739	5

الملحق رقم (4): اختبار التوزيع الطبيعي.

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
البعد الاقتصادي	,179	74	,000	,932	74	,001
البعد الاجتماعي	,163	74	,000	,925	74	,000
البعد البيئي	,203	74	,000	,916	74	,000
مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	,097	74	,081	,977	74	,193
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	,089	74	,200*	,963	74	,030
التحديات والمعوقات	,098	74	,073	,976	74	,178

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

الملاحق

الملحق رقم (5): خصائص العينة.

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	46	62,2	62,2	62,2
	أنثى	28	37,8	37,8	100,0
	Total	74	100,0	100,0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30	11	14,9	14,9	14,9
	من 30 إلى 40 سنة	30	40,5	40,5	55,4
	من 41 إلى 50 سنة	24	32,4	32,4	87,8
	أكثر من 50 سنة	9	12,2	12,2	100,0
	Total	74	100,0	100,0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	29	39,2	39,2	39,2
	مالية	20	27,0	27,0	66,2
	تدقيق	6	8,1	8,1	74,3
	اقتصاد	10	13,5	13,5	87,8
	أخرى	9	12,2	12,2	100,0
	Total	74	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	الليسانس	24	32,4	32,4	32,4
	ماستر	27	36,5	36,5	68,9
	ماجستير	2	2,7	2,7	71,6
	دكتوراه	6	8,1	8,1	79,7
	أخرى	15	20,3	20,3	100,0
	Total	74	100,0	100,0	

الملاحق

عدد سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	10	13,5	13,5	13,5
	من 5 إلى 10 سنوات	20	27,0	27,0	40,5
	من 11 إلى 15 سنة	16	21,6	21,6	62,2
	أكثر من 15 سنة	28	37,8	37,8	100,0
	Total	74	100,0	100,0	

نوع المؤسسة التي تعمل بها

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	قطاع عام	58	78,4	78,4	78,4
	قطاع خاص	16	21,6	21,6	100,0
	Total	74	100,0	100,0	

الملحق رقم (6): المؤشرات الإحصائية لوصف أبعاد محور مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
البعد الاقتصادي	74	3,9378	,66037
البعد الاجتماعي	74	4,0595	,59563
البعد البيئي	74	3,9757	,69278
مدى إدراك المحاسبين لأبعاد محاسبة الاستدامة	74	3,9911	,53131
Valid N (listwise)	74		

الملحق رقم (7): المؤشرات الإحصائية لوصف محور الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	74	3,4961	,97517
Valid N (listwise)	74		

الملحق رقم (8): المؤشرات الإحصائية لوصف محور التحديات والمعوقات.

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
التحديات والمعوقات	74	3,7054	,75142
Valid N (listwise)	74		

الملحق رقم (9): معاملات التحميلات الخارجية (Outer loadings).

	Outer loadings
01 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,766
03 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,798
04 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,855
05 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,787
06 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,745
07 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,767
08 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,792
09 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,739
01 -> العبارة التحديات والمعوقات	0,807
02 -> العبارة التحديات والمعوقات	0,770
03 -> العبارة التحديات والمعوقات	0,766
04 -> العبارة التحديات والمعوقات	0,698
05 -> العبارة التحديات والمعوقات	0,653
01 -> العبارة البعد الاقتصادي	0,859
02 -> العبارة البعد الاقتصادي	0,863
03 -> العبارة البعد الاقتصادي	0,850
04 -> العبارة البعد الاقتصادي	0,747
05 -> العبارة البعد الاقتصادي	0,822
06 -> العبارة البعد الاجتماعي	0,799
07 -> العبارة البعد الاجتماعي	0,745
08 -> العبارة البعد الاجتماعي	0,756
09 -> العبارة البعد الاجتماعي	0,703
10 -> العبارة البعد الاجتماعي	0,918
11 -> العبارة البعد البيئي	0,864
13 -> العبارة البعد البيئي	0,822
14 -> العبارة البعد البيئي	0,825
15 -> العبارة البعد البيئي	0,899
12 -> العبارة البعد البيئي	0,872
02 -> العبارة الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,701

الملحق رقم (10): موثوقية الاتساق الداخلي والصلاحية التقاربية.

	Cronbach's alpha	Composite reliability (rho_a)	Composite reliability (rho_c)	Average variance extracted (AVE)
البعد الاجتماعي	0,845	0,881	0,890	0,620
البعد الاقتصادي	0,886	0,895	0,917	0,688
البعد البيئي	0,909	0,911	0,933	0,735
التحديات والمعوقات	0,796	0,809	0,858	0,549
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	0,916	0,920	0,930	0,598

الملحق رقم (11): مصفوفة التشبعات المتقاطعة (Cross loadings).

	البعد الاجتماعي	البعد الاقتصادي	البعد البيئي	التحديات والمعوقات	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة
العبارة 01	0,813	0,684	0,699	0,697	0,716
العبارة 02	0,844	0,676	0,722	0,732	0,714
العبارة 03	0,832	0,663	0,703	0,743	0,718
العبارة 04	0,905	0,712	0,773	0,772	0,782
العبارة 05	0,830	0,682	0,713	0,722	0,740
العبارة 06	0,621	0,752	0,663	0,613	0,724
العبارة 07	0,727	0,768	0,727	0,759	0,680
العبارة 08	0,563	0,779	0,546	0,562	0,625
العبارة 09	0,483	0,622	0,491	0,416	0,456
العبارة رقم 10	0,764	0,834	0,764	0,658	0,617
العبارة رقم 11	0,658	0,673	0,737	0,653	0,690
العبارة رقم 12	0,784	0,762	0,791	0,663	0,694
العبارة رقم 13	0,727	0,727	0,750	0,688	0,620
العبارة رقم 14	0,688	0,720	0,819	0,753	0,696
العبارة رقم 15	0,637	0,658	0,726	0,540	0,564
العبارة 01	0,648	0,740	0,740	0,812	0,687
العبارة 02	0,651	0,699	0,713	0,720	0,683
العبارة 03	0,692	0,754	0,727	0,818	0,661
العبارة 04	0,672	0,720	0,686	0,823	0,743
العبارة 05	0,677	0,748	0,753	0,777	0,660
العبارة 06	0,671	0,745	0,780	0,820	0,592
العبارة 07	0,684	0,833	0,763	0,805	0,668
العبارة 08	0,711	0,633	0,717	0,747	0,666
العبارة 09	0,631	0,741	0,668	0,750	0,691
العبارة 01	0,666	0,759	0,743	0,731	0,815
العبارة 02	0,574	0,747	0,746	0,717	0,721
العبارة 03	0,567	0,535	0,589	0,527	0,657
العبارة 04	0,769	0,670	0,679	0,713	0,856
العبارة 05	0,743	0,580	0,655	0,635	0,795

الملاحق

الملحق رقم (12): معيار فورنيل لاركر (Fornell-Larcker).

الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	التحديات والمعوقات	البعد البيئي	البعد الاقتصادي	البعد الاجتماعي	
					البعد الاجتماعي
			0,841	0,829	البعد الاقتصادي
		0,752	0,535	0,583	البعد البيئي
	0,741	0,519	0,396	0,393	التحديات والمعوقات
0,773	0,466	0,468	0,316	0,365	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة

الملحق رقم (13): اختبار مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات في النموذج الهيكلي للدراسة.

VIF	
3,777	البعد الاجتماعي -> التحديات والمعوقات
3,462	البعد الاقتصادي -> التحديات والمعوقات
1,726	البعد البيئي -> التحديات والمعوقات
1,302	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة -> التحديات

الملحق رقم (14): قيم معاملات المسارات للعلاقات في النموذج الهيكلي.

	Original sample (O)	Sample mean (M)	Standard deviation (STDEV)	T statistics (O/STDEV)	P values
البعد الاجتماعي -> التحديات والمعوقات	-0,044	-0,045	0,234	0,189	0,850
البعد الاقتصادي -> التحديات والمعوقات	0,174	0,220	0,237	0,734	0,463
البعد البيئي -> التحديات والمعوقات	0,323	0,297	0,140	2,305	0,021
الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة -> التحديات والمعوقات	0,276	0,282	0,112	2,467	0,014

الملحق رقم (15): تقييم معامل التحديد (R^2).

	R-square	R-square adjusted
التحديات والمعوقات	0,348	0,310

الملحق رقم (16): تقييم حجم التأثير (f^2)

f-square	
0,001	البعد الاجتماعي -> التحديات والمعوقات
0,013	البعد الاقتصادي -> التحديات والمعوقات
0,093	البعد البيئي -> التحديات والمعوقات
0,090	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة -> التحديات

الملحق رقم (17): تقييم الملائمة التنبؤية (Q^2)

	Q^2 predict	RMSE	MAE
التحديات والمعوقات	0,179	0,937	0,730

الملاحق

الملحق رقم (18): نتيجة الفرضية الخامسة

Correlations

		الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	التحديات والمعوقات
Spearman's rho	الممارسات الفعلية في مجال محاسبة الاستدامة	Correlation Coefficient	1,000
		Sig. (2-tailed)	,438**
		N	74
	التحديات والمعوقات	Correlation Coefficient	,438**
		Sig. (2-tailed)	1,000
		N	74

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



إنتهى