



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع

محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل قواعد حوكمة الشركات
دراسة اتجاه آراء لعينة من مهنيين في شركات اقتصادية
لولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالبة:

د/ كردودي سهام

غاوي عفاف

| | |
|------------|---------------|
|/2018 | رقم التسجيل: |
| | تاريخ الإبداع |

الموسم الجامعي 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي

أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا

تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي

عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

صدق الله العظيم (النمل ، 19)

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي المتواضع هذا إلى

من قال الله تعالى فيهما

"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا."

الآية 24 من سورة الإسراء .

إلى من ربياني على الأخلاق والفضيلة وشملائي بالحنان والعطف وكانا لي درع أمان أحتمي به في نائبات الزمان وتحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان واللذان لم يبخلا عليا يوما بالدعم والنصيحة والتشجيع تاج رأسي ووليا نعمتي رمز العطاء والداي العزيزان.

إلى أخوتي وأخواتي، وكل أحفاد العائلة، وكل الأحباب من قريب أو بعيد

وإلى كل من عائلتي:

غاوي ، عيداوي

إلى من أحمل له الحب والاحترام، إلى من أرى التفاؤل بعينه، والسعادة في ضحكته

إلى رفقاء دربي في هذه الحياة ومن لا تحلو الحياة من دونهم صديقاتي العزيزات رحيمة، إيمان

ليلي، هاجر، نصيرة.

شكر و عرفان

مصادقا لقوله تعالى: " ولئن شكرتم لأزيدنكم " أحمد وأشكر المولى عز وجل شأنه الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم، و أعطانا من القوة و القدرة ما نحتاج للوصول إلى هذا المستوى وإتمام هذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه.

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذة المشرفة كريدودي سهام التي تفضلت بقبول الإشراف على هذه المذكرة و لم تبخل علينا بإرشاداتها و توجيهاتها السديدة جعلها الله في ميزان حسناتها.

أيضا أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة لتخصيص جزء من وقتهم لتمحيص هذا العمل. ولا أنسى أن أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. كما أتقدم بالشكر والعرفان إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر صديقاتي المقربات أدام الله فرحهم.

ومن باب رد الجميل لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل زملائي وكل من ساعدني وقدم لي مختلف النصائح ولم يبخل علي بأي شيء. وفي الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به والله الحمد والمنة.



الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل مبادئ حوكمة الشركات، باعتبار هذه الأخيرة مشكل محاسبي تنفادي أغلب أو كل الشركات الاقتصادية ممارسته، وذلك راجع لعدم وجود اتفاق حول طرق محاسبية تأخذ باعتبارها جميع الجوانب لممارسات المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها، وعليه فإن تطبيق مبادئ الحوكمة يحقق المسؤولية اتجاه أصحاب المصالح وكذا يحقق الإفصاح والشفافية كمبدأ رئيسي.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على استبانة، حيث كانت نسبة الاستجابة (68%)، كعينة صالحة للتحليل الإحصائي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن مبادئ حوكمة الشركات تساهم بشكل كبير في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بما تقدمه هذه الأخيرة من منافع وتحمله من تكاليفي صلب القوائم المالية، وذلك لأن الإفصاح المحاسبي يسعى إلى تلبية الاحتياجات المعلوماتية لأصحاب المصالح والمستفيدين من القوائم المالية التي تعرضها الشركة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة مسؤولية اجتماعية، حوكمة شركات، إفصاح محاسبي، أصحاب مصالح، شركات اقتصادية.

Abstract:

The subject of this study is to know the accountability of social responsibility under the principles of corporate governance, as the latter is an accounting problem that most or all economic companies avoid practicing. This is because there is no agreement on accounting methods that take all aspects of social responsibility practices and disclosure. Achieves responsibility towards stakeholders and achieves transparency and disclosure as a principle key.

To achieve the objectives of this study, a questionnaire was used. The response rate (68%) was a valid sample for statistical analysis.

The study concluded that the principles of corporate governance contribute significantly to the disclosure of social responsibility by providing the benefits and costs of the latter in the financial statements, because accounting disclosure seeks to meet the information needs of the stakeholders and beneficiaries of the financial statements presented by the company.

Keywords: Accounting, Social Responsibility, Corporate Governance, Accounting Disclosure, Stakeholders, Economic Companies.



فهرس المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--|---|
| - | البسمة |
| - | إهداء |
| - | شكر وعرفان |
| I | ملخص |
| II | فهرس المحتويات |
| IV | فهرس الجداول |
| V | فهرس الأشكال |
| VI | فهرس الملاحق |
| أ-هـ | مقدمة |
| الفصل الأول: الإطار النظري محاسبة المسؤولية الاجتماعية | |
| 02 | تمهيد |
| 03 | المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 03 | المطلب الأول: عوامل ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 05 | المطلب الثاني: أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية ونطاق مجالاتها |
| 08 | المطلب الثالث: الحاجة إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 10 | المبحث الثاني: مداخل وفروض محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 10 | المطلب الأول: مداخل واتجاهات محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 13 | المطلب الثاني: المبادئ الهامة ومتطلبات محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 16 | المطلب الثالث: طبيعة المحاسبة عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 23 | المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية الاجتماعية: مشاكل، إفصاح ومعوقات |
| 23 | المطلب الأول: مشاكل محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 26 | المطلب الثاني: الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية |
| 34 | المطلب الثالث: مشاكل ومعوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية |
| 40 | خلاصة |
| الفصل الثاني: حوكمة الشركات وعلاقة مبادئها بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | |
| 42 | تمهيد |
| 43 | المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات |
| 43 | المطلب الأول: المفاهيم المختلفة لحوكمة الشركات |

فهرس المحتويات

| | |
|---|---|
| 45 | المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات ومقومات تطبيقها |
| 49 | المطلب الثالث: أبعاد حوكمة الشركات ومبادئها |
| 56 | المبحث الثاني: حوكمة الشركات من المنظور المحاسبي |
| 56 | المطلب الأول: الأهداف والأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات |
| 59 | المطلب الثاني: المتطلبات المحاسبية في حوكمة الشركات |
| 62 | المطلب الثالث: الحوكمة الضريبية |
| 63 | المبحث الثالث: علاقة قواعد حوكمة الشركات بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية |
| 63 | المطلب الأول: المحاسبة عن المسؤولية |
| 65 | المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وقواعد حوكمة الشركات |
| 68 | خلاصة |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الشركات الاقتصادية لولاية بسكرة | |
| 70 | تمهيد |
| 71 | المبحث الأول: عرض وتحليل الاستبيان |
| 71 | المطلب الأول: عرض الاستبيان |
| 73 | المطلب الثاني: منهجية الدراسة |
| 74 | المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان |
| 74 | المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة |
| 79 | المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان |
| 80 | المطلب الثالث: تحليل وتفسير اتجاهات آراء العينة لكل محور من محاور الدراسة |
| 91 | خلاصة |
| 93 | الخاتمة |
| 97 | قائمة المراجع |
| 102 | قائمة الملاحق |

فهرس الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|---|------------|
| 72 | مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها | 01-03 |
| 73 | معايير تحديد الاتجاه | 02-03 |
| 75 | عدد الاستبيانات الموزعة | 03-03 |
| 75 | توزيع العينة حسب الجنس | 04-03 |
| 76 | توزيع العينة حسب التخصص المهني | 05-03 |
| 77 | توزيع العينة حسب الخبرة المهنية | 06-03 |
| 78 | توزيع العينة حسب المؤهل العلمي | 07-03 |
| 79 | مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة | 08-03 |
| 80 | اتجاهات آراء أفراد العينة حول الفلسفة الإدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية | 09-03 |
| 83 | اتجاهات آراء أفراد العينة حول درايتهم بمبادئ حوكمة الشركات | 10-03 |
| 87 | اتجاهات آراء أفراد العينة حول تقييم محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة | 11-03 |

فهرس الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|---------------------------------|-----------|
| 34 | خطوات المراجعة الاجتماعية | 01-01 |
| 47 | أهمية حوكمة الشركات | 02-02 |
| 75 | عدد الاستبيانات الموزعة | 01-03 |
| 76 | توزيع العينة حسب الجنس | 02-03 |
| 77 | توزيع العينة حسب التخصص المهني | 03-03 |
| 78 | توزيع العينة حسب الخبرة المهنية | 04-03 |
| 79 | توزيع العينة حسب المؤهل العلمي | 05-03 |

فهرس الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق | رقم الملحق |
|--------|--|------------|
| 102 | تقرير وصفي للإفصاح عن البعد الاجتماعي | الملحق 01 |
| 103 | قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية | الملحق 02 |
| 104 | قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي | الملحق 03 |
| 106 | قائمة الدخل الاجتماعي | الملحق 04 |
| 107 | قائمة التأثير الاجتماعي عن السنة المنتهية | الملحق 05 |
| 109 | قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية عن السنة المنتهية | الملحق 06 |
| 111 | قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية | الملحق 07 |
| 113 | قائمة الاستبيان | الملحق 08 |
| 118 | قائمة الأساتذة المحكمين | الملحق 09 |

مقدمة

مقدمة

يلقى تأثير الشركات على المجتمع اهتماما عالميا، وتتزايد تطلعات المستهلكين والمستثمرين والموظفين وشركاء الأعمال والمجتمعات المحلية فيما يتعلق بدور الأعمال في المجتمع، ويجري حاليا وضع مبادئ عامة ومبادئ توجيهية ومدونات قواعد لتنظيم سلوك الشركات، وتطالب الحكومات والمنظمات غير الحكومية والمجتمعات المحلية بالمزيد من الشفافية والمساءلة.

وباعتبار أن للشركات التزامات بجانب حقوقها اتجاه المجتمع الذي يوفر لها متطلبات البيئة الاقتصادية الصحيحة أدى هذا إلى ظهور ما يسمى بالمسؤولية الاجتماعية حيث يهدف هذا المفهوم إلى ألا تكتفي المؤسسة باستغلال الموارد المتاحة لها بما يخدم أهدافها الاقتصادية بل أن لديها مسؤولية تصل إلى مراعاة المتطلبات الاجتماعية لهذا المجتمع الذي تتواجد به باعتبارها عنصرا فاعلا ومن أجل قياس وتقدير مختلف التكاليف الاجتماعية عليها بإدماجها في وظيفة المحاسبة وهذا ما أصبح يعرف بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

وجاءت هذه الأخيرة اهتماما بمدى تحقيق الأداء الاجتماعي منافسة مع الهدف الاقتصادي الكلاسيكي، وذلك من خلال أن المؤسسة شريك في المجتمع وبالتالي وجب عليها قياس التكاليف الاجتماعية والتقارير عنها ضمن القوائم المالية، فمجموعات أصحاب المصلحة تصمم أدوات للتقييم وفقا للمعايير، والحكومات تضع تشريعات تلزم بإعداد التقارير الاجتماعية في إطار حوكمة الشركات من أجل التعبير المحاسبي الصحيح والحقيقي للمسؤولية الاجتماعية.

حيث برزت أهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية نتيجة زيادة حجم المشاكل الناجمة عن التلوث البيئي المنجر عن التوسع الصناعي فضلا عن المشاكل الاجتماعية الناجمة عن علاقة إدارة الشركة الاقتصادية بالمجتمع والأفراد العاملين وضغط الحكومات بضرورة التزام الشركات الاقتصادية بمسئوليتها الاجتماعية، مما يقابل هذا الالتزام ضرورة تحمل هذه الشركات لتلك المسؤوليات والإفصاح عنها في تقاريرها المالية، وفي هذا البحث ما يوضح عن أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية وهذا في ظل قواعد حوكمة الشركات وكذا توضيح المعوقات التي تحد من الإفصاح عن هذه المسؤولية الاجتماعية.

1. الإشكالية:

كما ذكرنا سابقا في التمهيد نجد أن مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية يرتبط بمفاهيم أخرى ذات العلاقة، والمتمثلة في قواعد حوكمة الشركات، ومن خلال هذا نطرح الإشكالية الرئيسية التالية: "كيف تتم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات؟"



مقدمة

ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هي طبيعة فلسفة محاسبة المسؤولية الاجتماعية لدى الشركات عينة الدراسة؟ وما هي المعوقات أمام مبادرات محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟.
2. هل توجد لدى الشركات المختارة للدراسة الدراية بمبادئ حوكمة الشركات؟.
3. هل توجد لدى الشركات عينة الدراسة توجه لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه كل صاحب مصلحة في الشركة؟.

II. فرضيات البحث:

من خلال إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

1. لا يوجد لدى الشركات المختارة للدراسة فلسفة إدارية تجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية، كما لا يوجد معوقات أمام مبادراتها.
2. لا يوجد لدى الشركات عينة الدراسة الدراية بمبادئ حوكمة الشركات.
3. لا يوجد لدى الشركات عينة الدراسة توجه لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة.

III. دوافع اختيار البحث:

تعددت دوافع ومبررات الاختيار لهذا الموضوع كالتالي:

1. يعتبر هذا الموضوع مشكل محاسبي معاصر قابل للدراسة بالتالي الاطلاع والبحث على تفاصيله تقربه أكثر من الواقع وتمكن من إيجاد حلول.
2. محاولة مناقشة موضوع متميز لم يتم تقديم دراسات سابقة كافية به.
3. محاولة الإثراء في هذا الموضوع و توفير معلومات له نظرا لأهمية هذا الموضوع في الوقت الراهن لأنه يعتبر أحد الجوانب الهامة في العلوم المحاسبية.
4. إضافة إلى هذه أردنا المساهمة ولو بجزء قليل فيما يخص محاسبة المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة الشركات ومدى تأثير هذه الأخيرة من أجل التقليل من الوقوع في الأخطاء مع تحقيق سلامة التطبيق.

IV. أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الفائدة العلمية والنظرية التي تمكن الباحث من الفهم الجيد للموضوع والاستفادة منه، وذلك من خلال ما تقدمه الدراسة من أجل الاطلاع والتعرف أكثر على محاسبة المسؤولية

مقدمة

الاجتماعية وتكمن أهميته في العمليات التي تحدث بين الشركة والبيئة الاجتماعية وفي كيفية القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية، وهذا ظل مبادئ حوكمة الشركات التي تنظم وتضمن السير الحسن والشفافية في عملية تسيير الشركات.

.v. أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إيجاد الإجابة للتساؤلات المطروحة حول الموضوع، وكذا:

- ✓ التعرف على مفهوم وطبيعة محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- ✓ بيان دور تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في زيادة الشفافية في القوائم المالية؛
- ✓ التعرف على المعوقات أمام مبادرات محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- ✓ بيان ممارسات محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركة الاقتصادية؛
- ✓ بيان دور مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

.vi. حدود البحث:

الإطار المكاني: دراسة حالة: اتجاه آراء عينة من الشركات الاقتصادية.

الإطار الزمني: الفترة الزمنية من 15 أبريل إلى 05 جوان 2018.

.vii. منهج البحث:

المنهج الوصفي: اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي وذلك من خلال مراجعة الأدبيات ودوريات حول محاسبة المسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات، مع التطرق إلى أهم الجوانب النظرية المتعلقة بهما للتوصل إلى فهم العلاقة بينهما.

المنهج التحليلي: تحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على الدور التي تقوم به مبادئ حوكمة الشركات من أجل التطبيق الجيد لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ومن أجل الإفصاح عنها في التقارير المالية.

.viii. صعوبات البحث:

من الطبيعي أن لكل دراسة مجموعة من الصعوبات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ قلة المراجع فيما يخص الكتب والدراسات السابقة التي تتطرق لموضوع الدراسة.
- ✓ نقص تطبيق الموضوع محل الدراسة وقلة الاهتمام به فيما يخص حدثته مما يصعب الدراسة في الإطار التطبيقي.

.IX. الدراسات السابقة:

لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات أهمية كبيرة وذلك راجع إلى تطبيق مبادئ الحوكمة من قبل هذه الشركات، وذلك لدورها في تحقيق رفاة المجتمع، وفي ما يلي عرض لبعض الدراسات السابقة:

✓ دراسة (بدوي وعثمان، 2000)، بعنوان: "الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية". هدفت الدراسة إلى التعرف على أسس الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، ويتطلب تحقيق هذا الهدف دراسة الإسهامات الفكرية والمهنية المتاحة في هذا المجال بغية تقييمها للتوصل إلى المحاور الأساسية التي يمكن أن يركز عليها الإفصاح الملائم عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.

✓ دراسة (اللولو، 2009)، بعنوان "مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة" هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، والوقوف على مدى اهتمام تلك الشركات بمجالات المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها، ودراسة مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لديها.

✓ دراسة (شريفة جعدي) المعنونة ب"المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في ظل حوكمة الشركات"، مداخلة من الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، 2013، والتي هدفت إلى توضيح المفاهيم الأساسية لحوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، إضافة إلى توضيح العلاقة الترابطية التي تحكم الحوكمة بالمسؤولية الاجتماعية.

✓ دراسة (فياض علان المساعيد، 2013) بعنوان نموذج مقترح لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في شركات المساهمة الصناعية الأردنية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية وأهدافها للشركات المساهمة الصناعية الأردنية، وإبراز الدور للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في شركات المساهمة الصناعية الأردنية.

.X. هيكل البحث:

قسمت هذه الدراسة إلى ثلاث فصول:

✓ الفصل الأول: تطرقنا فيه إلى الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، وقسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، والمبحث الثاني

مقدمة

مداخل وفروض محاسبة المسؤولية الاجتماعية، أما المبحث الثالث مشاكل، إفصاح ومعوقات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث تناولنا من خلال هذه المباحث لمختلف تعريفات محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي اجتهد ووضعها من المحاسبين والهيئات الدولية المتخصصة، بالإضافة إلى التطرق إلى أهدافها ومبادئها وفروضها ومجالاتها، فضلا عن الإشارة إلى طرق قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية وكذا الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

✓ **الفصل الثاني:** قمنا فيه بدراسة الإطار النظري لحوكمة الشركات، وقسم بدوره أيضا لثلاث مباحث، المبحث الأول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، والمبحث الثاني حوكمة الشركات من المنظور المحاسبي، والمبحث الثالث علاقة قواعد حوكمة الشركات بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ومن خلاله قدمنا مجموعة من التعريفات المختلفة لحوكمة الشركات والأهمية والمبادئ، كما تطرقنا فيه إلى الحوكمة المحاسبية والضريبية، وأخيرا إلى علاقة مبادئ الحوكمة بالإفصاح المحاسبي.

✓ **الفصل الثالث:** دراسة ميدانية بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss20، لمعرفة اتجاه آراء الشركات عينة الدراسة حول محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات.



الفصل الأول

الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

تمهيد

ظلت المحاسبة تقوم بالمهمة التقليدية لها والمتعارف عليها من خلال تسجيل وتبويب وقياس الأحداث ذات الأثر المالي والتقارير عن كل الأحداث بهدف خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما ازداد الاهتمام لاحتياجات العديد من الأطراف الأخرى كالمستثمرين والاحتياجات الأخرى ذات العلاقة تزامنا مع التوسع الهائل في نشاطات الكيان على مستوى العالم. الأمر الذي مكن تلك الشركات من السيطرة على الموارد البيئية على حد سواء.

ولما أدى استخدام تلك المواد إلى إحداث آثار سلبية على البيئة والإنسان معا كان لابد للمحاسبة من الخروج عن إطارها التقليدي المتعارف عليه إلى إطار يتصف بالشمولية ويعمل على رصد الأحداث والتقارير عنها في شتى المجالات ومن ضمنها التقرير عن المسؤولية الاجتماعية؛ ومن خلال هذا الفصل سنتطرق لمختلف النقاط التي تمكنا من عرض أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

في هذا الفصل سنحاول التطرق إلى مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومجالاتها ومتطلبات تطبيقها والتدقيق الاجتماعي ونماذج الإفصاح عنها، وذلك من خلال التقسيم إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثاني: مداخل وفروض محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية الاجتماعية: مشاكل، إفصاح ومعوقات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن الشركة يجب أن لا تكتفي باستغلال الموارد المتاحة لها بما يخدم أهدافها الاقتصادية بل أن مسؤوليتها تمتد إلى مواجهة المتطلبات الاجتماعية أيضا. فإكتساب ثقة الجمهور ورضا المستهلكين يساعد في خدمة أهداف الشركة، وعلى هذا الأساس فلا بد للشركة أن تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع مما ينعكس هذا على خدمة نشاط الشركة.

المطلب الأول: عوامل ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية

أولا: عوامل ظهورها

إن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية في تزايد مستمر إذ اتضح أن المحاسبة في الوقت الحاضر يجب أن لا تقتصر على النواحي المالية والاقتصادية فقط بل يجب أن يمتد دورها ليشمل الاهتمام بتأثير تلك الوحدة على المجتمع، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى نظام محاسبي يمكن من قياس وتلخيص وتسجيل الأحداث والعمليات الاجتماعية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية، بالإضافة إلى توصيل تلك المعلومات عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة المحاسبية إلى الأطراف المهمة باقتصاديات تلك الوحدة¹. ومن هنا فإن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تظهر نتيجة العديد من العوامل أهمها:²

1. تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للشركات التي كان هدفها يتمثل في تحقيق الربح، إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة للشركة كظهور التفاوت الكبير في الدخل وتلوث البيئة نتيجة مزاوله النشاط، قد أثر في مكانة هذا الهدف ولم تعد الأرباح المحققة التي كانت المبرر الأساسي للشركات تستخدم كمعيار شامل لتقييم الأداء، وعليه أصبح المحاسب معني بتحديد مدى التزام الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية، فضلا عن توفير المعلومات الملائمة عن التكاليف والمنافع الاجتماعية التي تتكبدتها أو تقدمها الشركة بالتالي تحديد صافي المساهمة الاجتماعية لها، الأمر الذي انعكس على مسؤوليات الإدارة في صورة تحملها لنوعين من المسؤولية، الأولى تتمثل في

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، قضايا محاسبية معاصرة، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2017، ص 87.

² يوسف هارون خميس محمد وفاطمة عامر حماد، تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية ودوره في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 136.

- تحقيق الرفاه الاقتصادي لملاك الشركة (تعظيم الربح) أما الثانية فتتمثل في تحقيق الرفاه الاجتماعي؛
2. ازدياد المطالبة من قبل بعض الهيئات والجمعيات المهنية للشركات الاقتصادية للإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي لا سيما بعد التطور الكبير في المجال الصناعي وزيادة التلوث للبيئة المحيطة بالشركات، بهدف معرفة مدى قيام الشركة بمسئوليتها الاجتماعية، ويبرز هذا الاتجاه من خلال استعراض النقاط التالية:
- إيضاح جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)¹ أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية.
 - تكوين عدد من اللجان التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)² لدراسة وتطوير أنظمة القياس في المحاسبة الاجتماعية، لمعاونة المشروعات الاقتصادية في هذا المجال.
 - مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية الشركات بضرورة الإفصاح عن سياساتها في مجال محاربة تلوث البيئة وما تم تنفيذه منها.
 - مطالبة مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا بإعادة النظر في مجال وأهداف القوائم المالية المنشورة على ضوء المتطلبات الجديدة لمستخدميها، ولقد أوضح المجمع أن المجتمع يعتبر من بين مستخدمي بيانات القوائم المالية المنشورة ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة أهداف المجتمع.
3. تجاهل إدخال التكاليف الأنشطة التي لها مضمون اجتماعي عند تحديد تكلفتها الحقيقية، إذ تتمثل مخرجات أي نظام محاسبي في مجموعة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي سوف تتحول بدورها إلى مجموعة من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية. فالتركيز على حصر التكاليف الخاصة بالشركة واعتبارها التكلفة الحقيقية للنشاط بغض النظر عما إذا كان هذا النشاط له تأثير على البيئة أو المجتمع، فعلى سبيل المثال هناك العديد من الصناعات التي تؤدي إلى تلوث البيئة سواء كان ذلك في صورة تلوث للهواء أو الماء أو إحداث ضوضاء وهذا التأثير الضار ما هو إلا تكلفة اجتماعية لا تأخذ في الاعتبار عند تحديد التكلفة الحقيقية للنشاط المعين؛
4. أدى التركيز على جانب التكاليف في مجال قياس الأداء الاجتماعي وإهمال المنافع الاجتماعية إلى ارتفاع التكاليف الكلية للشركات التي تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية وانخفاض أرباحها مما أدى إلى

¹ (AAA): American Accounting Association.

² (AICPA): American Institute Of Certified Public Accountants.

إظهارها بمظهر غير ملائم عند مقارنتها بشركات أخرى لا تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية. لذا يتطلب الأمر عند دراسة الأداء الاجتماعي أن يؤخذ في الاعتبار المنافع الاجتماعية الناتجة عن أنشطة الشركة من جهة والتكاليف الاجتماعية لتلك الأنشطة من جهة ثانية.

ثانياً: تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

هناك تعريفات مختلفة للمحاسبة على المسؤولية الاجتماعية والتي سيتم إيجازها فيما يلي:

1. تم تعريفها بأنها عبارة عن أهداف اجتماعية تتمثل بتحقيق أنشطة اختيارية وإجبارية في صالح المجتمع ككل، مثل المحافظة على البيئة، تشغيل اليد العاملة، أمان المنتجات، وأصبح من واجب المحاسب في الوحدة إيجاد أدوات ومقاييس للتعبير والإفصاح عن تلك الأنشطة للوحدة المحاسبية¹؛
2. وهي "منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الأطراف المستفيدة داخل المجتمع بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي لتلك الشركة"²؛
3. وتعرف أيضاً بأنها: " أداة لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية اتجاه مختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع. فالهدف من النظام المحاسبي الاجتماعي هو تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية الدورية للشركة التي تنتج من مقابلة التكاليف الاجتماعية بالمنافع الاجتماعية وتوصيل المعلومات الاجتماعية. وتوجه نتائج القياس المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة من خلال قوائم اجتماعية حددت لهذا الغرض"³؛
4. وتم تعريفها بأنها "فرع من فروع المحاسبة يهدف إلى تحديد نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي من منظور اجتماعي باعتبارها عضواً فاعلاً في المجتمع، وترتبط بالفئات الأخرى فيه ضمن علاقة تعاقدية مستمدة من قواعد البعد الاجتماعي الذي يجمع بين مصالح تلك الفئات"⁴.

المطلب الثاني: أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية ونطاق مجالاتها

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سابق، ص 87.

² إياد محمد عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرقابة الاجتماعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص: 47.

³ مقدم وهيب، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة وهران، 2014، ص: 174.

⁴ حامد أحمد صالح أبو سمرة، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، 2009، ص 19.

أولاً: الأهداف

يمكن القول بشكل عام أن أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية تتمثل بالآتي¹:

1. تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للشركة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضاً تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع وينبع هذا الدور من قصورا لمحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي لشركات الأعمال، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.
2. تقييم الأداء الاجتماعي للشركة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية الشركة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح الشركة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء شركات الأعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضاً بوظيفة القياس المحاسبي.
3. الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها الشركة والتي لها آثار اجتماعية كأثر قراراتها على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد. ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للشركة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضاً إيصال هذه البيانات لأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حدٍ سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامّة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي².

ثانياً: نطاق مجالاتها

في ظل الاعتبارات التي ألزمت الشركات الاقتصادية المعاصرة بقبول القيام ببعض الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، ظهرت عدة محاولات تهدف إلى تحديد الأنشطة المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات الاقتصادية التي ينبغي أن تدخل في دائرة اهتمام المحاسبة. وقد وجدت اتجاهات متباينة في تحديد هذه

¹ عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، منشورات المنظمة العربية للتممية

الإدارية، جامعة الدول العربية، 2015، ص 141.

² عادل محمد محمد حسن، مرجع سابق، ص 141.

الأنشطة وتبويبها في مجموعات متجانسة. والاتجاه السائد لتحديد مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات الاقتصادية هو تقسيمها إلى أربعة مجالات هي:¹

التفاعل مع المجتمع، والمساهمة في تنمية الموارد البشرية، والمساهمة بتنمية الموارد الطبيعية والبيئة، وتحسين نوعية المنتج أو الخدمة.

ويمكن تحديد مجموعات الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي التي تقوم بها الشركة في الوقت الراهن على النحو الآتي:

1. الأنشطة ذات العلاقة بالمجتمع: وتتمثل بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع لغرض المساهمة بتنمية ورفاهية المجتمع كالأنشطة الخاصة برعاية المعوقين، وتدريب طلبة الجامعات، وتدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة والأمراض.
2. الأنشطة ذات العلاقة بالعاملين (الموارد البشرية): وتتضمن الأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمنظمة وتحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً. ومن أمثلة هذه الأنشطة توفير الرعاية الصحية للعاملين وتهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن والسلامة.
3. الأنشطة ذات العلاقة بالبيئة: وتشمل الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي والتي تهدف لحماية الموارد الطبيعية والبيئة المحيطة والمحافظة عليها. ويعتبر الاهتمام بهذا المجال أمراً حيوياً ليس فقط لأثره على نوعية الحياة، بل لأثره على ما تتحمله الدول من نفقات للمحافظة على البيئة الطبيعية.
4. الأنشطة ذات العلاقة بحماية المستهلك: وتشتمل على بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة والمحافظة على مصالحهم، ومنها على سبيل المثال تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه، ووضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.

ومما سبق نجد على الترتيب ما يلي:

¹هناك محمد هلال الحنيطي وإنعام محسن حسن، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن، جامعة عمان العربية، 2011، ص7.

- يتمثل المجال الأول في توفير فرص عمل متكافئة لجميع أفراد المجتمع.
- يتمثل مجال العاملين في استقطاب واختيار وتدريب الموارد البشرية لتحقيق أهداف الشركة.
- أما مجال البيئة فيطمح في الحد من الآثار الناتجة عن ممارسة الشركة لنشاطها والتي تؤثر على البيئة.
- ويشتمل المجال الأخير على تحقيق رضا المستهلك والمحافظة عليه.

كما حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نسبة مجالات للأداء الاجتماعي هي:

البيئة- الموارد غير المتجددة- الموارد البشرية - المتعاملون (الموردين، العملاء، المجتمع).

أما جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فقد قامت بإجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات التي تعد قوائم وتقارير اجتماعية وذلك من أجل التعرف على أساس القياس والإفصاح فقد أصدر تقريراً بخمسة مجالات للأداء الاجتماعي هي كالآتي:

الرقابة على البيئة-توظيف الأقليات-العاملون-تحسين المنتج-خدمة المجتمع¹.

المطلب الثالث: الحاجة إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية

نظراً لاتساع دائرة أصحاب المصالح في الشركة المعاصرة والمتمثل في الملاك والمستثمرون، والموردون، والمستهلكون، والعاملون، ونقابات العمال، والجهات الحكومية، والمنظمات الدولية، وجمعيات حماية المستهلك، والمقرضون، والبورصات المالية، وجمعيات حماية البيئة، وجمعيات حقوق الإنسان، وجمعيات ذوي الاحتياجات الخاصة وغيرها، يصبح من الأهمية بمكان اتساع حجم ونوعية التقرير عن المعلومات المحاسبية لتشمل إضافة للتقارير المالية التقليدية التقارير عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركة ومدى الالتزام بالتشريعات واللوائح القانونية والمساهمات الطوعية الاختيارية التي تحقق الرفاه في المجتمع المحلي.

ولما كان المفهوم السائد في إعداد البيانات الحسابية الختامية لأي نشاط أن تتحمل الفترة الزمنية للنشاط بما لها وما عليها مما يخص تلك الفترة الزمنية من الإيرادات والمصروفات. ولما كانت عملية الحفاظ على البيئة في

¹يوسف بوخلخال، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية (الإفصاح المحاسبي)، مؤتمر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الأغواط، محور معايير قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال تجاه أصحاب المصالح، 2011، ص 3.

المحيط الذي نعيش فيه مطلباً عاماً لا يحق لأي فرد أو شركة العبث فيه على حساب الآخرين باعتباره حقاً عاماً إذ أن من يحاول ذلك عليه أن يلتزم بتعويض الآخرين بما قد يلحقهم من أضرار نتيجة ذلك¹.

وتتمثل مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤلية الاجتماعية فيما يلي:

1. يعمق هذا النظام الدور الاجتماعي لشركات الأعمال المختلفة بتحفيزها لخدمة البيئة التي تعمل فيها ومشاركة الدولة أعباء التنمية الاجتماعية والاقتصادية.
2. يوفر تطبيق هذا النظام الفرصة لإدخال البعد أو العامل البيئي في أنظمة الحسابات القومية وهذا ما يوفر ميزتين هامتين، أولهما: توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى القومي. وثانيهما: توفير الفرصة لتحسين الأسس المتبعة في قياس الناتج المحلي الإجمالي وكذلك معدلات النمو المحققة فيه، بما يتماشى مع النظام المصحح بيئياً لقياس هذا الناتج والذي اقترحه الأمم المتحدة عام 1993م.

حيث إن التزام الشركات بمسؤولياتها الاجتماعية يعود عليها بالعديد من المزايا ومنها:²

1. تحسين سمعة الشركات والتي تبنى على أساس الكفاءة في الأداء، والنجاح في تقديم الخدمات، والثقة المتبادلة بين الشركات وأصحاب المصالح ومستوى الشفافية الذي تتعامل به هذه الشركات، ومدى مراعاتها للاعتبارات البيئية واهتمامها بالاستثمار البشري، ويسهم التزام الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية بدرجة كبيرة في تحسين سمعتها.
2. تسهيل الحصول على الائتمان المصرفي خاصة في ضوء استحداث بعض المؤشرات التي تؤثر على القرار الائتماني للبنوك.
3. استقطاب أكفأ العناصر البشرية حيث يمثل التزام الشركات بمسؤوليتها اتجاه المجتمع الذي تعمل به عنصر جذب أمام العناصر البشرية المتميزة.
4. بناء علاقات قوية مع الحكومة مما يساعد في حل المشكلات أو النزاعات القانونية التي قد تتعرض لها الشركات أثناء ممارستها نشاطها الاقتصادي.
5. حسن إدارة المخاطر الاجتماعية التي تترتب على قيام الشركات بنشاطها الاقتصادي.

¹رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 339-340.

²عادل محمد محمد حسن، مرجع سابق، ص 144.

6. رفع قدرة الشركات على التعلم والابتكار.

وبالإضافة إلى ما سبق فإن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تقدم صورة أفضل عن نشاط الشركات مما يساعدها للعمل في المستقبل؛ والمساهمة في سد احتياجات المجتمع ومتطلباته.

المبحث الثاني: مداخل وفروض محاسبة المسؤولية الاجتماعية

من نتيجة البحوث المحاسبية المستمرة، تطوير فرع محاسبي جديد يعرف بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، يتضمن مداخل واتجاهات ومبادئ وخطوات من أجل التطبيق الجيد لهذا النظام، وتعد طبيعة هذا النظام عبارة عن تكاليف ومنافع اجتماعية ناتجة عن نشاط الشركة.

المطلب الأول: مداخل واتجاهات محاسبة المسؤولية الاجتماعية

أولاً: مداخل محاسبة المسؤولية الاجتماعية

العديد من الدراسات والأبحاث تناولت تطور الفكر المحاسبي في مجال المسؤولية الاجتماعية، وقد خلصت إلى أنه يمكن التمييز بين ثلاثة مداخل رئيسة للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية¹:

المدخل الأول: وهو المدخل التقليدي والذي تتحدد فيه مسؤولية الشركة في توجيه الموارد المتاحة بما يحقق زيادة في الأرباح مع الالتزام بالقيم والقواعد السائدة في المجتمع، وقد تبني (ميلتون فريدمان) ذلك المفهوم الكلاسيكي للمسؤولية الاجتماعية حيث إن المشروعات يجب أن تحقق أرباحاً وتتوسع في خلق فرص عمل من خلال زيادة حجمها وفتح فروع جديدة لها حيث أكد أن الشركات ستدعم الحكومة بشكل أفضل عندما تحقق أرباحاً كبيرة وتسدد نتيجة ذلك ضرائب أكثر وهذا سينعكس بشكل مشاريع حكومية أكثر تسهم في رفع مستوى المعيشة وزيادة رفاهية المجتمع.

المدخل الثاني: الذي ظهر في أوائل السبعينيات من القرن الماضي، حيث يرى بأن إدارة الشركة يجب أن تتخذ القرارات التي تساعد على إحداث التوازن العادل بين مطالب المساهمين ومطالب العاملين ومطالب العملاء ومطالب المجتمع بوجه عام. فهي تمثل تحالف المصالح وهو الأسلوب الوحيد الذي يمكن للشركة من تحقيق هدفها الأسمى وهو تعظيم الربح في المدى الطويل؛

¹حامد أحمد صالح أبو سمرة، مرجع سابق، ص 29.

والمدخل الثاني يأخذ بالاعتبار أهمية الأهداف الاجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الربح، وبهذا يتحمل الشركة نوعين من المسؤولية:

مسؤولية اجتماعية: تتمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي والحد من الآثار السلبية لنشاط الشركة.

مسؤولية خاصة: تتجلى في تحقيق أرباح لأصحاب الشركة.

ويسمى المدخل الثاني بمدخل أصحاب المصالح Stakeholder تمييزاً له عن المدخل الأول الذي يسمى بمدخل أصحاب الملاك Shareholder، وقد تم تطوير هذا المدخل في السبعينيات، حيث يعترف بأهمية الأهداف الاجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الربح؛ لذا تمثل المسؤولية الاجتماعية للشركة قيماً على هدف تعظيم الربح من خلال مراعاة المشروع للتأثيرات الجانبية على المجتمع المحيط به عند ممارسة نشاطه الطبيعي.

المدخل الثالث: وفق هذا المدخل ينظر إلى الشركة على أنها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر منه، وبالتالي يجب على إدارة الشركة أن تحافظ على التوازن مع هذا النظام الاجتماعي الأكبر وذلك تحقيقاً لأغراض البقاء والنمو. أي أن المصلحة الذاتية للشركة تحتم عليه أن يتعامل بصورة إيجابية مع متطلبات المسؤولية الاجتماعية لتحقيق الرفاه للمجتمع؛ وطبقاً لهذا المدخل ينظر إلى الربح باعتباره وسيلة لتحقيق غاية وليس غاية بحد ذاتها وبالتالي على الإدارة التوفيق بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالشركة، مثلاً: مطالبات العاملين بأجور أعلى، تحسين خطط التقاعد والضمان الاجتماعي للعاملين، مطالبات المستهلكين بسعر مخفض وجودة أعلى ومنتج آمن، المشاركة الإيجابية في حل مشكلات المجتمع وعدم اعتبار ذلك قيماً على النشاط الاقتصادي، بل التزاماً من الشركة نفسها اتجاه المجتمع.

وتعد الاتجاهات الثلاثة السابقة مراحل متعاقبة لتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات المحاسبية وعليه يعد الاتجاه الأخير هو الاتجاه الغالب في الوقت الحالي.

ثانياً: اتجاهات محاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن علماء المحاسبة يحاولون وضع إطار فكري واضح لاستيعاب هذا الفرع المحاسبي الجديد فقد أسفرت جهودهم لثلاث (3) اتجاهات رئيسية:¹

الاتجاه الأول: تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية امتداد لمجال المحاسبة الحالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي. ويتطلب هذا الاتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعددًا جديدًا بإضافة الأداء الاجتماعي جنبًا إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية. ويظهر هذا الاتجاه جليًا في محاولة تطوير مفاهيم لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية مقابلة لتلك المفاهيم التقليدية في المحاسبة المالية مثل: العمليات الاجتماعية Social Transactions، التكاليف الاجتماعية، المنافع أو العائد الاجتماعية، صافي الأصل الاجتماعي، الدخل الاجتماعي، حقوق المجتمع، المراجعة الاجتماعية الداخلية والخارجية. ويتضح هذا الاتجاه بصورة أكبر في محاولات إعداد تقارير بيئية واجتماعية كجزء مكمل للقوائم المالية التقليدية:

- قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.
- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية.
- القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية.
- تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد.

الاتجاه الثاني: تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الشركة. وتجري هذه المحاولات في اتجاه تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وفق نظرية الشركة Enterprise Theory باعتبار مختلف فئات المجتمع ككل أصحاب مصلحة في الشركة. وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار اقتصاديات الرفاه Welfare Economics. وطبقًا لهذا الاتجاه ينظر إلى المحاسبة الحالية- مالية وإدارية- على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

الاتجاه الثالث: تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة؛ أي أنها وفق هذا الاتجاه تعد فرعًا متميزًا له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، مثل الفروع

¹محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، 2009، ص39.

المحاسبية الأخرى المستقلة: محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، محاسبة الموارد البشرية، محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

باختصار شديد: الاتجاه الأول هو الدمج والاتحاد، الاتجاه الثاني يجعل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي الأساس أو الإطار العام وباقي فروع علم المحاسبة تابعة لها، الاتجاه الثالث هو الاستقلالية.

المطلب الثاني: المبادئ الهامة ومتطلبات محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يقوم نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أربع فروض أساسية هي:¹

1. إن على الشركة التزامات ومسؤوليات اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وهي تقبل تحمل هذه الالتزامات وتحمل هذه المسؤوليات.
2. تتصف الموارد الاقتصادية للمجتمع بالندرة، ويتوجب استغلالها بفاعلية قصوى بشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي.
3. لا تعد الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفذها الشركة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعا مجانية Free Goods وإنما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على الشركة تعويض المجتمع عما تستنفذه منها.
4. للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ الشركة لمسؤولياتها اتجاهه، وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

ولا تختلف الأسس والمبادئ والمفاهيم الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية عن المبادئ والمفاهيم المتعارف عليها لنظام المحاسبة المالية، سوى في تكييفها بما يتلاءم مع طبيعة وأغراض نظام المحاسبة الاجتماعية.

¹محمد سالم اللولو، مرجع سابق، ص31.

متطلبات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

لكي يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية فان هناك متطلبات أساسية لابد من وجودها وإن لم تكن موجودة يجب السعي لإيجادها لفوائد هذه المتطلبات يمكن إيجازها في¹:

- نظام موازنة جيد يضمن تقدير الموازنة تفصيلاً لمستوى الأقسام من ناحية تحديد أنواع النفقات مفصلة.
- هيكل تنظيمي جيد ومفهوم تتضح فيه الأهداف العامة للتنظيم وللأقسام وكذلك المهام والصلاحيات والمسؤوليات والسياسات والإجراءات ولإمام التام بإطار التخطيط بالشركة ومعرفة المعدلات التخطيطية الخاصة بكل من عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات وغيرها مع وجوب إظهار وربط مسؤولية الشخص الذي وضع هذه المعدلات في مركز المسؤولية التابع له.
- دليل حسابات موحد ومتناسق مع التنظيم الإداري الموافق عليه يراجع بصفة دورية ليتلاءم مع التنظيم الإداري القابل للتطوير مع ضرورة استخدام أسلوب الترميز المناسب لكي تعطي التقارير المناسبة بالشكل والوقت المناسب وبتحديد مراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة، ويجب أن يكون مركز المسؤولية مرتبطاً بشخص معين أو بمجموعة من الأشخاص حتى يسهل الرقابة على أعمالهم أو على مراكز المسؤولية التي يشرفون عليها.
- نظام تكاليف جيد يساعد في التحليل على مستوى الأقسام بغرض رفع مستوى الأداء والفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة بهدف ربط العناصر التي لها علاقة بمركز وإبعاد العناصر التي تعتبر في مسؤولية مراكز أخرى.
- استخدام الحاسب الآلي البرامج المناسبة المتطورة نظراً لضخامة البيانات المراد تجميعها وتبويبها وكذلك التقارير المراد إخراجها في وقتها المناسب.
- التقارير المناسبة لابد من تحديد التقارير المناسبة لاحتياجات المستفيدين مما يعني ضرورة القيام بتحليل كامل لهذه الاحتياجات بحيث تحدد الكم والكيف لهذه المعلومات وكذلك مواعيد إخراجها وتحديد من تعطى له هذه التقارير.
- قياس الأداء الفعلي للوقوف على الكميات والقيم الفعلية ومقارنتها بالكميات والقيم التقديرية لنفس مركز المسؤولية المشرف عليه شخص معين إذا ما توفرت هذه المتطلبات فانه يمكن تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية وتحقيق الفوائد المرجوة منه. وتختلف الشركات فيما بينها في مدى توافر هذه المتطلبات

¹سعيد مخلد النعيمات وفارس جميل حسين، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن، جامعة الإسراء، الأردن، ص 319-320.

- ربط عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات بمراكز المسؤلية في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بعد تحديد هذه المراكز ومعرفة الشخص المسؤول عن كل مركز مسؤلية. ولذلك يجب السعي لاستكمالها واستكمال ما لم يكن موجود منها كذلك يجب ملاحظة أن هذه العملية ديناميكية متغيرة طبقاً لظروف البيئة المحيطة تغيراتها السياسية والاجتماعية والتكنولوجية والعلمية.... الخ فالنظر للتحسين يجب أن يكون مستمرا.

الخطوات التي يمكن إتباعها في تطبيق نظام محاسبة المسؤلية الاجتماعية:

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤلية الاجتماعية في أي شركة بإتباع الخطوات التالية¹:

أ - دراسة التنظيم الإداري والمستويات الإدارية وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

ب- تحديد مراكز اتخاذ القرارات في تنظيم وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة وتعتبر هذه بمثابة مراكز مسؤلية التي يصمم نظام محاسبة المسؤلية على أساسها.

ج - حصر عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمارات التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤلية أو مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقدارها والتي تعتبر بالتالي خاضعة لسلطة مركز المسؤلية ومن ثم يعتبر مسؤولاً عنها.

د- تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤلية بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها وتحدد معايير الأداء الواجب على المركز الاhtداء بها بصدد تنفيذ خطته المستهدفة ثم وضع الموازنة لكل مركز بحيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الأداء والانجاز لمدير هذا المركز أو للمدير نفسه.

هـ - وضع نظام محاسبي يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسؤلية.

و - إعداد تقارير الأداء على أساس هرمي بحيث تتدفق التقارير من أسفل إلى أعلى وبالقدر المناسب من التفصيل على كل مستوى من المستويات التنظيمية وتتضمن هذه التقارير مقارنة بين البيانات الفعلية والبيانات المقدرة الانحرافات غير المفصلة لكل مركز مسؤلية ويتم دراسة هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات لمعالجتها تجدر الإشارة إلى أن نظام محاسبة المسؤلية الذي يتلاءم مع التنظيم الإداري لشركة معينة قد لا

¹سعيد مخلد النعيمات وفارس جميل حسين، مرجع سابق، ص 320.

يتلاءم مع احتياجات شركة أخرى لاختلاف التنظيم لهذه الشركة، كما أن العمليات الإنتاجية ذاتها تختلف من شركة لأخرى وعليه ينبغي أن يتم تصميم نظام محاسبة المسؤولية لأي شركة بشكل يتفق مع التنظيم الإداري لهذه الشركة.

المطلب الثالث: طبيعة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعتبر كل من التكاليف والمنافع الاقتصادية من المفاهيم المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية وتسمح باتساع الإطار المفاهيمي لها.

أولاً: مفهوم التكاليف والمنافع الاجتماعية

يمكن تعريف كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية كما يلي¹:

1. مفهوم التكاليف الاجتماعية: وتعرف على أنها "تكاليف الاختلال الوظيفي الناشئة عن السلوك السلبي للعاملين، نتيجة عدم توفر ظروف عمل مناسبة وما تتفقه الشركة لتحسين تلك الظروف، فالتكاليف الاجتماعية هي ما ينفق (أو ما سيتم إنفاقه) لإزالة الضرر الناتج عن مزولة الشركة لنشاطها مثل التلوث وتنقسم التكاليف الاجتماعية إلى:

-تكاليف اجتماعية مباشرة (من وجهة نظر شركة الأعمال): وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها إجبارياً أو اختيارياً بتنفيذ بعض البرامج والأنشطة الاجتماعية، فهي أعباء لا تعود بمنفعة أو عائد عليها مباشرة؛

-تكاليف اجتماعية غير مباشرة (من وجهة نظر المجتمع): وتتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات لموارد نتيجة ممارسة الشركات لنشاطها الخاص، إذ يمثل تلوث المياه والهواء مثلاً تكلفة اجتماعية يتحملها المجتمع.

2. مفهوم المنافع الاجتماعية: تشير إلى المزايا التي حصل عليها المجتمع نتيجة مزولة الشركة للعمل

الاجتماعي، وهناك صعوبة وتعقيد في قياسها مما ألزمت العديد من الباحثين بعد الاهتمام بها بسبب

¹محمد طرشي وإيمان يخلف، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، محور المداخلة الثاني، جامعة حسينية بن بو علي، الشلف، ص

عوامل، إضافة إلى صعوبة القياس، وهي العنصر الشخصي المتحيز البعيد عن الموضوعية في أمور ليست لها مبادئ قياسية.

مما سبق يتضح أن المنافع الاجتماعية تعبر عن العائد الاجتماعي الذي يمثل المزايا التي يحصل عليها المجتمع نتيجة قيام الشركة لأنشطتها الاجتماعية.

قياس التكاليف الاجتماعية

تكمن المشكلة التي تواجه المحاسبة في وجود اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في هذا النوع من التكلفة، فتعتبر وجهة النظر المحاسبية أن التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها الشركة نتيجة قيامها بمسئولياتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية، والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة أو عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف، نجد أن هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية أساساً في القياس.

أما وجهة النظر الاقتصادية فتعتبر أن التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار، ونتيجة لممارسة الشركة لنشاطها الاقتصادي، فهي إذن قيمة الموارد التي يضحى بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات. ويعتمد هذا المفهوم تكلفة الفرصة البديلة أساساً في القياس، عبر أنه لا يمكن الأخذ بإحدى وجهتي النظر وإهمال الأخرى، فكلاهما على نفس القدر من الأهمية¹.

وتشمل التكاليف الاجتماعية على ما يلي:²

- المبالغ التي تدفعها الشركة للجهات الحكومية (يمثل مبالغ نقدية يسهل قياسها)؛
- المبالغ التي تتحملها الشركة اختياراً ولا تتعلق بنشاطها الاقتصادي، وتشمل قياس تكلفة الأصول التي تستخدمها لتحقيق أهدافها الاجتماعية (إقامة محطات استراحة للعمال وغيرها)، وتقاس تكلفة هذه الأصول بالتكلفة التاريخية ويتم حساب قسط الإهلاك المتعلق بها في كل سنة مالية؛

- الأضرار التي يتحملها المجتمع حيث هناك صعوبة في قياسها وذلك لصعوبة خضوع مثل هذه الأضرار للقياس الكمي وكيفية ترجمته إلى قيم نقدية، لذلك يتم اللجوء إلى عدة طرق غير مباشرة للتعبير عن الأضرار

¹مقدم وهيبية، مرجع سابق، ص 163.

²محمد طرشي وإيمان يخلف، مرجع سابق، ص 7-8.

نقدا من بينها أسلوب قياس تكلفة منع حدوث الأضرار الاجتماعية، الذي يقوم على أنه كلما قامت الشركة لإنفاق على منع حدوث التلوث مثلا انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع من هذا التلوث، وبالتالي فإن تكاليف المنع هي الأقرب إلى تحديد التكاليف الاجتماعية (قيمة الأضرار)، إضافة إلى أسلوب تكاليف التصحيح التي تقوم الشركة بإنفاقها لغرض إعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريبا أو لإنشاء مورد جديد ليحل مكان المورد الاجتماعي الذي أثر بالأنشطة الاقتصادية للشركة (مثل تطهير مكان من التلوث الذي أحدثته الشركة).

❖ الاعتراف بالتكاليف الاجتماعية: يجب الاعتراف بالتكاليف الاجتماعية في الفترة التي تحدث فيها، ثم استيفاء معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول وإضافتها في قائمة الدخل على مدى الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة.

قياس المنافع الاجتماعية

من الصعب قياس المنافع الاجتماعية بشكل مباشر ودقيق باستعمال المقاييس المحاسبية التقليدية، حيث لا يمكن قياسها باستخدام وحدة النقد، وإنما يمكن التعبير عنها بالنماذج الوصفية مثل مدى ارتفاع المستوى الثقافي أو العلمي نتيجة التدريب، كما يمكن قياس المنافع الاجتماعية عن طريق استخدام القيم السوقية لهذه المنافع، وذلك من خلال إيجاد علاقة بين الأداء الاجتماعي والمنافع الناتجة عنه، حيث يمكن قياسها بالقيمة المقابلة لها في السوق¹. وبالتالي فهي تمثل عقبة في بناء أي نموذج مقترح للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية، وتعود صعوبة القياس إلى العوامل التالية:

- فوائد المنافع الاجتماعية يتحقق معظمها لأطراف خارج الشركة (ينشأ عنها منافع اجتماعية للمجتمع وليس للشركة)، كما يصعب قياس مثل هذه المنافع نقداً؛

- صعوبة تقدير قيمة نقدية لهذه المنافع والتحقق منها وتحديدتها ولا تتفق مع سياسة الحيطة والحذر التي تتبعها المحاسبة؛

- أن للعائد الاجتماعي الذي يمثل المنفعة التي تعود على المجتمع عدة فوائد (توفير فرص عمل، توفير سلع وخدمات لجميع أفراد المجتمع، ... الخ)؛

¹مقدم وهيبه، مرجع سابق، ص 163.

-الدخل الاجتماعي: ويمثل صافي المساهمة الاجتماعية للشركة معبرا عنه الفرق بين الربح المحاسبي والإسهام الاجتماعي للشركة والذي يمثل في الفرق بين التكاليف والمنافع الاجتماعية؛

-الأطراف الاجتماعية المفيدة: وهي تلك الأطراف التي ترتبط بعلاقة اجتماعية وتقع على الإدارة المسؤولة اتجاهها، وتستخدم كمخرجات الشركات التي تعمل ضمن المجتمع وتتأثر بمخلفات (المستثمرين، المستهلكين، العمال...الخ)، فالمحاسبة المالية تهتم فقط بحقوق الملاك والتغيرات التي تطرأ عليها، في حين أن المحاسبة الاجتماعية تتوسع في تحديد الأطراف التي تهتم بها وذلك من أجل تحقيق أهدافها؛

-صافي الأصل الاجتماعي: ويستخدم في أي شركة لقياس إجمالي المساهمة في رفاة المجتمع (لا يستخدم هذا المفهوم في المحاسبة المالية بالرغم من أهميته في مجال اتخاذ القرارات)¹.

ثانيا: أساليب قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية

يوجد أسلوبين (2) لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية:²

الأسلوب الأول: قياس تكاليف منع حدوث الأضرار الاجتماعية: حيث أن التكلفة الاجتماعية هي قيمة الأضرار التي تقع على المجتمع نتيجة قيام المشروع بأنشطته الاقتصادية وقد يكون من الصعب أو غير العملي تحديد قيمة هذه الأضرار ومن ثم يجب اللجوء إلى أسلوب بديل يمكننا من تحديد رقم يقارب التكلفة الاجتماعية الصحيحة ويمكن القول أن التكلفة الاجتماعية التي يمكن قياسها على مستوى المشروع هي تكلفة تجنب الأضرار الاجتماعية أي تكاليف المنع ففي مجال التلوث البيئي تكون التكاليف الاجتماعية معادلة تقريبا لتكاليف منع التلوث ويقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه كلما قامت الشركة بالإنفاق على منع التلوث انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع وكانت تكاليف المنع أقرب للتكاليف الاجتماعية (قيمة الأضرار) المترتبة على الأنشطة الاقتصادية للشركة. ومع ذلك فإن الافتراض بوجود علاقة عكسية بين قيمة الأضرار التي يتحملها المجتمع وتكاليف المنع ليس صحيحا في جميع الحالات فإنفاق مبلغ ضئيل نسبيا قد يمنع أضرارا اجتماعية ذات قيمة كبيرة نسبياً ثم أن التكاليف التي تنفقها الشركة لمنع حدوث الأضرار الاجتماعية لا تكون عادة مساوية قيمة

¹ محمد طرشي وإيمان يخلف، مرجع سابق، ص 8.

² فياض علان فياض المساعد، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة المسؤولة الاجتماعية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2013، ص 84.

هذه الأضرار ومع ذلك فإن تكلفة المنع تمثل أفضل رقم تقريبي لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع أي أفضل رقم بديل للتكاليف الاجتماعية الصحيحة.

الأسلوب الثاني: تكاليف إعادة الوضع إلى ما كان عليه: وهي تكاليف تقريبية أخرى بديلة للتكاليف الاجتماعية وهي المبالغ التي يقوم المشروع بإنفاقها سواء لإعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريباً أم لإنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للشركة فمثلاً أن التكاليف الاجتماعية المترتبة على شركة الأسمدة الناجمة عن تلوث بحرية مجاورة للشركة المذكورة تتمثل في التكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل تطهير هذه البحيرة لإعادة حالتها إلى ما كانت عليه قبل التلوث. وعلى الرغم من أن مفهوم تكاليف إعادة الوضع إلى ما كان عليه (تكاليف التصحيح) قد يحظى بالقبول من جانب المحاسبين إلا أنه أقل قبولاً من مفهوم تكلفة المنع وذلك للأسباب التالية:

- أن الوقاية خير من العلاج وبالتالي فإن تكاليف المنع أقل عادة من تكاليف إزالة الضرر وأن المنع مفهوم مقبول نفسياً بديل على توقع المشكلة ومعالجتها قبل حدوثها.
- أن مفهوم إعادة الوضع إلى ما كان عليه، مفهوم غامض نسبياً ففي كثير من الحالات قد لا يكون واضحاً كيفية قياس تكلفة التصحيح وإزالة التلوث أو إزالة الضوضاء.
- إن إعادة الوضع إلى ما كان عليه قد لا تؤدي إلى تصحيح كل الأضرار التي أصابت الآخرين نتيجة الأنشطة الاقتصادية للشركة فبعض الأضرار المتسببة عن تلوث الهواء مثل سرطان الرئة لا يمكن تصحيحها بأي مبلغ من الكلفة.

ثالثاً: نماذج قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية

يمكن اختصار نماذج قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية كما يلي¹:

نماذج تعتمد على التكلفة: يشتق مفهوم تكلفة الموارد البشرية من المفهوم العام للتكلفة والتي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على المورد أو استبداله، وتأخذ تكلفة الموارد البشرية مدخلين هما التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية إضافة إلى مدخل تكلفة الفرصة البديلة:

¹محمد طرشي وإيمان يخلف، مرجع سابق، ص 5-7.

(1) مدخل التكلفة التاريخية: وتعرف بأنها التضحية التي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على البشر وتميئهم، وتعامل الموارد البشرية وفق هذه الطريقة كأصول الأخرى المادية، حيث تقسم تكلفة الموارد البشرية إلى قسمين، قسم يعامل كمصروفات جارية والآخر كمصروفات رأسمالية، وتشمل على المصاريف التي تؤدي إلى زيادة المنافع المستقبلية كنفقات التدريب والاختبار والتعيين والتنمية، وتكاليف غير مباشرة كتكاليف الترقية والندب... الخ، والتي يتم إطفائها على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

ورغم سهولة طريقة التكلفة التاريخية وإمكانات تطبيقها إلا أنه أخذ عليها عدم مراعاة التغيرات في الأسعار وقت التضخم وتفاوت القيمة الاقتصادية للموارد البشرية؛

(2) مدخل التكلفة الجارية: يعتمد هذا المدخل على القيام برسمة التكاليف وفقا للأسعار الجارية، وأخذ في الاعتبار التغيرات في الأرقام القياسية للأسعار حيث يتم احتساب تكلفة الأصول طويلة الأجل على أساس المتوقع إنفاقه في المستقبل بصرف النظر عن التكاليف الفعلية، ويصعب استخدام هذه الطريقة كونها تتعامل مع المستقبل وتتضمن عنصر عدم التأكد، إضافة إلى صعوبتها في حساب تكلفة الموارد البشرية التي تخضع إلى الكثير من التغيرات الداخلية والخارجية؛

(3) مدخل تكلفة الفرصة البديلة: يستند هذا المدخل على أساس مفهوم الميزة التنافسية التي تشير إلى أن المديرين في الشركة يتنافسون فيما بينهم للحصول على الفرد ذو المهارة النادرة الذي يساهم في زيادة الأرباح عن طريق الخدمات التي يقدمها، وما يدفع للحصول على الفرد ذو المهارة العالية (مثل حوافز العمل) يمثل تكلفة الفرصة البديلة لذلك المورد البشري، والتي تدخل في حساب معدل العائد على الاستثمار المتوقع من الفرد، وتؤدي هذه الطريقة إلى التخصيص الأمثل للأفراد في الشركة وتوفير أساس كمي للتخطيط وتقييم الأصول البشرية في الشركة.

نماذج تعتمد القيمة: وفق هذه النماذج، فإنه يتم تحديد قيمة الأصل بمقدار قدرته على تقديم منافع أو خدمات اقتصادية في المستقبل، وتستند كذلك على مفهومين مختلفين للقيمة الاقتصادية للموارد البشرية في كونها تعبر عن الفائدة من مورد معين، أي تعبر عن المنفعة وتسمى قيمة الاستعمال، وتعبر كذلك عن القدرة على شراء

السلع الكامنة في هذا المورد أي تعبر عن القوة الشرائية وتسمى قيمة التبادل، وفيما يلي أهم النماذج المستخدمة في هذا الخصوص¹:

- 1) نموذج الشهرة غير المشتراة: حيث اعتبر أن قيمة الموارد البشرية لشركة ما يمكن أن تقدر برسمة الإيرادات التي تزيد عن الإيرادات العادية للصناعة أو مجموعة الشركات التي تشكل الوحدة جزءا منها؛
- 2) نموذج الدخل: الذي يستند على المفهوم الاقتصادي لرأس المال الإنساني في البيانات المالية، حيث يتمثل في كونه مصدرا لتدفق الدخل وأن قيمته وثروته هي القيمة الحالية للدخول المستقبلية المخصصة بمعدل خصم معين للمالك لهذا الفرد، ويزود هذا النموذج مستخدمى البيانات المالية بمعلومات قابلة للتقويم حول التغيرات في القوى العاملة للشركة، ويفيد في إحصاء ديناميكية رأس المال؛
- 3) نموذج القيمة الاقتصادية: الذي اقترحوا فيه مقاييس متعددة للموارد البشرية متضمنة مفهوم القيمة الاقتصادية التي تضمن التنبؤ للإيرادات المستقبلية، وخصم تلك الإيرادات وتوزيع هذا المبلغ نسبيا على جميع الأصول ومنها الموارد البشرية، ويضع هذا النموذج الموارد البشرية مع الموارد الأخرى في نفس مستوى مساهمتها في الإيرادات؛
- 4) نموذج تقويم المكافآت المستقلة ومحددات قيمة الفرد: حيث ينظر نموذج تقويم المكافآت المستقلة إلى حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو مناصبهم في الشركة، والأمر الذي يدعو إلى تطبيق هذا النموذج عمليا هو التعرف على مجموعة المستويات الوظيفية التي يمكن أن يشغلها الفرد في الشركة ووصفها وتحديد قيمة كل منها ومدة الثبات المتوقعة لكل مستوى فيها، في حين يعتمد نموذج قيمة الفرد على المتغيرات الأساسية التي تحدد قيمة كل فرد في الشركة والعلاقة بين هذه المتغيرات وذلك من خلال ترجمة المحددات في صورة نقدية؛
- 5) نموذج الأبعاد الخمسة: الذي يقوم على أساس تقدير قيمة مدخلات القوى العاملة اللازمة لتحسين كفاءة العمل، ويمكن تقدير تلك الأبعاد من خلال التقييم الشخصي للعاملين ووضعهم الجسماني.
- 6) نموذج المنافع الصافية المعادلة لظروف التأكد المحسومة: حيث يعتمد هذا النموذج على أساس تقدير تكلفة الموارد البشرية مع مراعاة جانبي التكلفة والمنفعة لقيمة الموارد البشرية في الشركة، ويمكن استخدامه في الشركات التي يعتمد تحديد العوائد فيها على بيان للوقت الذي يقضيه العامل مع الزبون أو العميل.

¹محمد طرشي وإيمان يخلف، مرجع سابق، ص 6-7.

المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية الاجتماعية: مشاكل، إفصاح ومعوقات

إن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي يعد تجسيدا للاتجاه الحديث في الإعلام المحاسبي، والذي يوجه اهتمام المعلومات صوب أهداف أكثر اتساعا بحيث تتضمن خدمة المجتمع بأكمله والعمل على زيادة رفايته، وإن اهتمام الدولة والمجتمع بالآثار الاجتماعية انسجاما مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة.

المطلب الأول: مشاكل محاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن التحدي الذي يواجهه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، فالتشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط الشركة الذي يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل وعلى سبيل المثال لا الحصر، فتكاليف البحوث والتطوير أو تكاليف زيادة درجة الأمان للمنتج، يمكن النظر لها باعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق حالة من الرضا والإشباع عن منتجات الشركة داخل نفوس العملاء، إلا أنه من جهة ثانية يمكن اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء قوة دفع تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف زيادة ربح الشركة، وكذلك بالنسبة لتكاليف تدريب الموظفين في الشركة، فهي من ناحية تكاليف اجتماعية ضرورية لإتاحة الفرصة أمام العاملين للترقية والتدرج الوظيفي لخلق حالة من الولاء والانتماء لديهم تجاه الشركة، ومن ناحية ثانية يمكن النظر إليها كتكاليف اقتصادية لازمة لزيادة الإنتاجية والارتقاء بها كما ونوعاً لزيادة الربحية في الشركة وهكذا.

وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس للتكاليف والعوائد الاجتماعية من جهة ومشكلة إيجاد وتحديد المعايير الاجتماعية من جهة ثانية، وهنا نستطيع أن نقول بأن أهم مشاكل القياس للمحاسبة الاجتماعية هي:¹

مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى الشركة: تكمن هذه المشكلة في تفسير ماهية التكاليف الاجتماعية، حيث هناك وجهتي نظر متعارضتين، الأولى اقتصادية والثانية محاسبية، فالاقتصاديون يرون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في المساوئ التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة الشركة لنشاطها، كالتلوث الناتج عن النواتج الكيماوية أو دخان المصانع أو أية مواد ضارة أخرى، وبالتالي فإن هذه التكاليف يتحملها المجتمع وليس أصحاب الشركة. في حين يرى المحاسبون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأعباء المالية التي ينفقها

¹سعدون مهدي الساقى وعبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، جامعة الإسراء، الأردن، ص 199.

التنظيم ولا يتطلبها نشاطه الاقتصادي فضلاً عن عدم حصول المنظمة على أية منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف، بل يتم إنفاقها نتيجة للالتزام الشركة ببعض المسؤوليات الاجتماعية لقوانين تفرضها الحكومة. ونلاحظ هنا بأن الرأي الثاني أي الرأي المحاسبي لا بد منه في حالة ممارسة المحاسبة الاجتماعية على مستوى الوحدة الاقتصادية.

مشكلة قياس العوائد الاجتماعية على مستوى الشركة: تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية وتأخذ أبعاداً أكثر من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية، نظراً لكونها تتحقق لأطراف قد تكون من خارج التنظيم كالمستهلكين أو العملاء أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل التنظيم كالعاملين أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل أو خارج التنظيم، وذلك حسب الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها الشركة، هذا فضلاً عن أن العديد من العوائد الاجتماعية قد يصعب قياسه نقدياً بصورة مباشرة، وخاصة بالمقاييس المحاسبية التقليدية المتعارف عليها، وتكون بعيدة عن التقدير الشخصي، الأمر الذي يقلل درجة الثقة في النتائج إلى حد كبير، وكل ذلك في الأصل يرجع إلى أن العوائد الاجتماعية قد تكون في صورة سلوكية تؤثر على النواحي النفسية أو المعنوية فتؤدي إلى حالة من الرضا لدى الأفراد عن الشركة ينعكس أثره بالتالي مرة أخرى على الشركة في صورة إمداد المجتمع له بالموارد اللازمة أو خلق أسواق جديدة لمنتجاته أو تتدفق الاستثمارات عليه بشكل أفضل من غيره .. وهكذا. ولا شك أن هذه الظواهر غير كمية ويصعب قياسها بالوحدات النقدية مباشرة. فمثلاً كيف يمكن لنا قياس القيمة النقدية للمنفعة التي يحصل عليها أفراد البيئة المحيطة نتيجة لتقليل الضوضاء الناتجة عن الآلات أو الحد من تلوث البيئة الناتج عن عمليات التشغيل، أو قيمة الانطباع الحسن المتولد عن المستهلكين تجاه الشركة. الأمر الذي حدا بكثير من الكتاب والباحثين إلى تجاهل العوائد الاجتماعية والاكتفاء بقياس التكاليف الاجتماعية.

مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي: تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأية شركة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام الشركة بمسئولياتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للشركة اكتسابها نتيجة هذه التضحية والتي تتبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركة باعتبارها النشاط المسبب لعملية الإنفاق وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفه وإبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العملية. وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق، وهذا مما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماماً، وإضافة إلى ذلك ما يواجهه مصممي

التقارير الاجتماعية من صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية والاقتصادية، فالتشابك الموجود بين مختلف الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية يولد صعوبة الفصل.

وتواجه شركات الأعمال الكثير من الصعوبات عند قياس التكاليف الاجتماعية خلال مدة معينة وتحديد علاقتها بالمنافع والعوائد الاقتصادية المتولدة عن هذه التكاليف خلال نفس المدة، بهدف إعداد التقرير المفرد بالأرقام لبيان الربح الذي يتحقق في نهاية الفترة التي تمت فيها عملية القياس، فمثلاً التكاليف الاجتماعية الخاصة بمساهمات وتبرعات الشركات للمؤسسات الثقافية والتعليمية في المجتمع، وتكاليف برامج محو الأمية لأفراد المجتمع تساهم في ارتفاع المستوى التعليمي والثقافي لأفراد المجتمع، إلا أن منافع وعوائد تلك التكاليف لا يمكن قياسها على المدى القصير، وكذلك إذا أخذنا التكاليف الاجتماعية المتعلقة بإزالة التلوث المائي أو التكاليف المتعلقة بنقاء هواء المجتمع من التلوث أو تكاليف برامج توعية الأفراد بأهمية المحافظة على موارد وطاقت المجتمع وأن كان لها عوائد اجتماعية كالارتقاء بالمستوى الصحي لأفراد المجتمع والمحافظة على موارد وطاقت المجتمع، إلا أن هذه المنافع والعوائد من الصعوبة إخضاعها للقياس النقدي على المدى القصير .. الخ. ولهذا فإن أهم مشاكل التقرير المحاسبي للنشاط الاجتماعي تتبلور في مشكلة الوقوف على أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي وصولاً إلى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية.

استخلاصاً لما ذكر فإن مشاكل محاسبة المسؤولية الاجتماعية تظهر في النقاط التالية:¹

- صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية نظراً للتشابك الكبير بينهما.
- اختلاف التفسيرات المتعلقة بمفهوم التكاليف الاجتماعية وكيفية قياسها. حيث هناك وجهتي نظر متعارضتين، الأولى اقتصادية والثانية محاسبية.
- مشكلة قياس العوائد الاجتماعية أكثر تعقيداً من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية. لأنها قد تتحقق لأطراف من خارج الشركة أو من داخلها أو لكليهما، كما يصعب قياس العوائد الاجتماعية نقدياً.
- من الصعب قياس تكاليف الأداء الاجتماعية ومقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للشركة اكتسابها نتيجة هذه التضحية.

¹مقدم وهيبة، مرجع سابق، ص178.

- تظهر صعوبات عند قياس التكاليف الاجتماعية خلال مدة معينة وتحديد علاقتها بالمنافع الاقتصادية المتولدة عن هذه التكاليف خلال نفس المدة، لأن بعض العوائد لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي في المدى القصير، حيث أنها لا تظهر إلا بعد فترة زمنية طويلة.

المطلب الثاني: الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية

أولاً: مفهوم الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يمكن تعريف الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنه "عرض البيانات و المعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للشركة".¹

كما عرف بأنه "الطريقة التي بموجبها تستطيع الشركة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية".²

و قد تزايد الاهتمام بالإفصاح عن بيانات الأداء الاجتماعي التي تتحملها الشركات الاقتصادية وذلك لعدة أسباب منها:³

أسباب تتعلق بتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية:

نظرا لاحتمال تعارض مصالح الفئات المختلفة في الشركات الاقتصادية فإن هناك اتجاه أن التقارير والقوائم المالية يجب أن تسلك منهاجا شموليا بحيث تغطي احتياجات كافة الفئات في المجتمع، والسبب في ذلك هو أن تغليب وجهة نظر معينة في إنتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الأخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية الأمر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع.

ويحقق الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية ما يلي:

¹ محمد سالم اللولو، مرجع سابق، ص 65.

² جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة المجمعة-المملكة العربية السعودية، العدد 17، 2016، ص 111.

³ مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 14، 2014، ص 245.

- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يساهم في معالجة القصور في توفير البيانات والمعلومات ذات المضامين الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية؛
- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة بين الشركات المختلفة ويحقق العدالة فيما بين هذه الشركات؛
- تضمين القوائم المالية عن الأنشطة الاجتماعية يساهم بشكل أفضل في تقييم أداء الشركة اجتماعيا، ومن ثم التقييم الشامل للشركة؛
- يساهم الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية في الإفصاح عن كل الأحداث الجوهرية التي تتلاءم مع احتياجات كافة مستخدمي المعلومات وبالشكل الذي يساهم في اتخاذ قرارات الاستثمار، حيث أن المستثمر لا يقتصر على الجانب الاقتصادي فقط لاتخاذ قرار الاستثمار بل تعدى ذلك إلى الجوانب الأخرى مثل الدينية والسياسية والاجتماعية، وهذا ما نتج عنه ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي؛
- الإفصاح عن بيانات ومعلومات الأنشطة الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية يجنب الشركات التدخل الحكومي وتحمل العقوبات والغرامات والإجراءات القانونية المفروضة عليها في حال عدم الالتزام بالإفصاح عن هذه المعلومات، حيث أصبح تدخل الدولة واضحا بالنسبة للمشاكل البيئية والاجتماعية التي تسببها الشركات؛
- التقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي للشركة لم يعد اختيارا مطروحا أمام الشركات، وإنما أصبح الأمر إجباريا واجبا حتى بدون وجود نص قانوني ملزم بذلك الإفصاح، فأى شركة ما هي في النهاية إلا منظمة اجتماعية يلزم عليها إذا ما أرادت البقاء والاستمرار أن تخدم رغبات أفراد المجتمع المحيط بها وتلاقي توقعاتهم؛
- وفاء الشركات بأداء مسؤولياتها الاجتماعية والتقرير عن نتائج ذلك الأداء الاجتماعي هو في حقيقة الأمر البديل الوحيد المتاح للشركات لتحقيق أهدافها الاقتصادية التقليدية على اعتبار أن إعلام أفراد المجتمع بنتائج ذلك الأداء إنما يعني في النهاية خلق نوع من التناغم بين الإيقاع الاقتصادي للشركة وبين توقعات المجتمع منها.

أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة:

أوضحت دراسة جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية سنة 1957 حول أهداف القوائم المالية ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية ونصت على وجوب التقرير عن أنشطة الشركة الاقتصادية التي يكون لها تأثير في المجتمع كأحد أهداف القوائم المالية الرئيسية.

ويمكن تلخيص أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين والمحاسبة بالإفصاح عن بيانات ومعلومات الأنشطة الاجتماعية كالتالي:

- إن المحاسبة هي إحدى العلوم الاجتماعية ولكي تتطور يتطلب منها أن تغير من اتجاهاتها التقليدية، وأن تهتم بمساعدة المجتمع في التعرف على المحاسبة الاجتماعية للشركات؛
- إن المحاسبة علم متطور وعليها أن تلبى احتياجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالتأثيرات المترتبة على أنشطتها تجاه المجتمع والتي أصبحت مطلبا جديدا إلى جانب المعلومات الاقتصادية؛
- المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية المحافظة على وجهة النظر الداخلية للوحدة الاقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع، ويجب أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفء للموارد وحماية المجتمع والبيئة وتحميل الشركة بتكاليف ذلك؛
- إن التغيير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر الاجتماعية بضرورة تحمل الشركات للتكاليف الاجتماعية يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الاجتماعية عن طريق وظيفة المحاسبة؛
- إن المحاسبة عن المسؤلية الاجتماعية أصبحت معنية بتوفير المعلومات وإعداد التقارير الاجتماعية و التي من شأنها أن تعكس مدى التزام الشركات بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي سعيا وراء توفير القدر الكافي من المعلومات المفيدة في اتخاذ القرار لدى مختلف الأطراف ذات الصلة، حيث أن هناك أصواتا عديدة تنادي بضرورة تخفيف الممارسات المتعلقة باستخدام المعلومات المحاسبية أيا كان طبيعتها من قبل المحاسبين للأغراض الداخلية فقط، بل من الواجب صرف هذه المعلومات نحو الأطراف الخارجية المستفيدة من تلك المعلومات؛
- إن العديد من المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للشركة الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية وتؤثر جوهريا على أصول الشركة ونفقاتها والتزاماتها، ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها؛
- إن عملية قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للشركات والتقارير عن نتائجه بالإضافة إلى كونها جزءا أساسيا من مسؤوليات المحاسب والمراجع فإنها أيضا واجب عليها تجاه الرأي العام للمجتمع؛
- إن دور المحاسب هو ليس تحديد أهداف وغايات المجتمع، وإنما المساهمة في مجال تحديد المقاييس العملية التي تعبر عن هذه الأهداف والإفصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية، لتكون المعلومات المقدمة سواء الكمية وغير الكمية (الوصفية) أساسا لتقييم وترشيد أداء المسؤلية الاجتماعية للشركة، وبالتالي فإن وقوف المحاسب موقف سلبي اتجاه تأثيرات الشركة على المجتمع سيترتب عليه إظهار

الشركات التي تتعاس عن القيام بمسئولياتها الاجتماعية في صورة أفضل من الشركات التي تقدم مساهمة إيجابية في زيادة رفاهية المجتمع.

- نتيجة الاهتمام الواسع بالبيئة وأثر أنشطة الشركات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار وسبل معالجتها، وفي هذا المجال أشار بيكر إلى أن المحاسبة البيئية تقوم بدور المشاركة في صنع القرار والتخطيط ومراقبة وتقييم الأداء ضمن معايير SO14001I3

- إن كثيرا من الممارسات التطبيقية الحالية للمحاسبة تقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف دون أخذ التكاليف البيئية في الحسبان سعيا وراء تحقيق معدلات عالية من الأرباح، وهو ما يعني إهمال الشركات الاقتصادية لجزء لا يستهان به من تكاليف الإنتاج وتحمله للمجتمع، فمعني ذلك أن المحاسبة تكون قد ساهمت بصورة غير مباشرة في إفساد البيئة نتيجة عدم إدخالها تكلفة الرقابة على التلوث والحد منه ضمن معادلة أرباحها وما يترتب على ذلك من إضعاف الثقة في البيانات والمعلومات التي تتضمنها تلك التقارير والقوائم الأمر الذي يقلل من الاعتماد على نتائج أعمال تلك الشركات الاقتصادية كمؤشر لتقييم الأداء؛

وأخيرا تجدر الإشارة إلى أن معيار العرض والإفصاح قد تطور عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والاجتماعي للشركة.

ثالثا: نماذج الإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

باستقراء الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والتي تقوم الشركات الاقتصادية بإتباعها. تبين أن هناك طريقتين¹:

أولاً: طريقة الفصل: وهي عرض معلومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مستقلة عن قوائم المحاسبة المالية.

ثانياً: طريقة الدمج: وهي دمج معلومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية مع المعلومات التقليدية للمحاسبة المالية ضمن قوائمها المالية ذات الغرض العام.

¹ أرضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 274-276.

وبذلك تنوعت إسهامات الفكر المحاسبي بين هاتين الطريقتين، فبعض الباحثين اتجه لإعداد نماذج منفصلة لعرض معلومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، والبعض الآخر اتجه لإعداد نماذج مدمجة بين المعلومات الاجتماعية والمالية التقليدية، لذا سيتم عرض لأهم النماذج المتعلقة بإعداد التقارير الاجتماعية بإيجاز كالتالي:¹

أولاً: تقارير اجتماعية منفصلة: وتأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية حسب هذه الطريقة أحد أشكال ثلاثة، وهي:

1. التقارير الوصفية: حيث تصف بطريقة سردية أو روائية أو قصصية الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها الشركة، وهي تتضمن وصفاً لتلك الأنشطة وفاء للالتزامات الشركة الاجتماعية، وهي عادة أنشطة الالتزام الاختياري للشركة، دون محاولة تقييم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة، ويعد هذا التقرير من أكثر الأشكال شيوعاً في عملية التقرير عن المسؤولية الاجتماعية، ويمكن عرض تقرير كهذا على شكل ميزانية ذات أصول وخصوم، تبين الأصول الجوانب الإيجابية التي قدمت عن طريق قيام الشركة بنشاط ما، بينما تمثل الخصوم السلبيات التي تحتاج إلى حل. (الملحق رقم 01)
2. تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف: وهي تقارير تصح عن جانب التكاليف لتأثيرات أنشطة الشركة الاجتماعية دون التعرض لقيمة المنافع التي حققتها تلك الأنشطة، فلا يتم الإفصاح عن المنافع في هذه التقارير نظراً لصعوبة قياسها. ويمكن عرض نوعين من القوائم لهذا النوع من التقارير كالتالي:

أ- قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية: تتضمن هذه القائمة كل المبالغ التي قامت الشركة بإنفاقها على رقابة تلوث وحماية البيئة والتبرعات الخيرية والفوائد الإضافية الأخرى للعاملين. حيث ينظر إلى كل المبالغ التي أنفقتها الشركة من هذا القبيل على أنها منافع للمجتمع وفي نهاية القائمة يتم إظهار إجمالي التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية كنسبة من قيمة المبيعات أو من نفقات الإعلان مثلاً لمعرفة إلى أي مدى اتجهت الشركة في المساهمة بالأنشطة الاجتماعية. (الملحق رقم 02)

ب- قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي: يتم إعداد هذه القائمة دورياً مع القوائم المالية التقليدية لتوفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها المجموعات المختلفة المهتمة بالبعد الاجتماعي والاقتصادي للشركة. كما يتم تبويب الأنشطة الاجتماعية في قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي إلى ثلاث مجموعات كل مجموعة تمثل مجالاً رئيسياً من مجالات المسؤولية الاجتماعية وهي: الأنشطة الخاصة بالأفراد، الأنشطة الخاصة بالبيئة، الأنشطة الخاصة بالمنتج من سلعة أو خدمة. ويتم تقسيم عناصر

¹محمد سالم اللولو، مرجع سابق، ص 69-80.

هذه المجالات الثلاث من حيث تأثيراتها كلاً على حدة إلى تكلفة تحسينات وتطرح منها تكلفة الأضرار.
(الملحق رقم 03)

3. تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف والمنافع: وهي تقارير تفصح عن كل من تكاليف ومنافع أنشطة الشركة الاجتماعية، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات. وتتميز في أنها تعد أكثر شمولاً حيث إنها تتضمن كلاً من التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية والمنافع الناتجة عن هذه الأنشطة، بحيث يمكن للمطلع على هذه التقارير أن يحصل على صورة كافية إلى حد ما عن الأداء الاجتماعي للشركة، وإن كان قياس المنافع صعباً كما سبقت الإشارة، حيث إن معظمها لا يتحقق للشركة ذاتها وإنما للمجتمع عامة، هذا بالإضافة إلى صعوبة تحديد قيم نقدية لمعظم هذه المنافع، إلا إذا تم اللجوء إلى التقدير الشخصي، وبالتالي قد لا يعتمد على النتائج بشكل كبير، ويمكن أن نميز في هذه التقارير بين قائمة الدخل الاجتماعي وقائمة التأثير الاجتماعي على النحو التالي:

أ قائمة الدخل الاجتماعي: تبين هذه القائمة صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية، الأمر الذي يعكس صافي مساهمة الشركة للمجتمع ويتم التوصل إلى صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية بإضافة مبلغ على القيمة المضافة التي حققتها الشركة، ويمثل هذا المبلغ ما يعرف بالوفورات الاقتصادية الخارجية أو المنافع الاجتماعية، وتخصم من الناتج التكاليف التي تفرضها الشركة على المجتمع، أي قيمة الأضرار التي تصيب المجتمع نتيجة قيام الشركة بنشاطها الاقتصادي وتعرف هذه الأضرار بالآثار السلبية الخارجية أو التكاليف الاجتماعية. وهذه القائمة تبدأ من حيث ينتهي النشاط الاقتصادي حيث إن نقطة البداية في هذه القائمة هي القيمة المضافة (صافي الربح المحاسبي) وتتصف هذه القائمة بالشمول.
(الملحق رقم 04)

ب قائمة التأثير الاجتماعي: حسب هذه القائمة فإن المنافع تحدد على أساس قيمة الفوائد التي تحققت للمجتمع، بينما التكاليف تمثل قيمة التضحيات التي قام بها المجتمع للشركة أو الأضرار التي سببتها الشركة للمجتمع. والمنافع الاجتماعية طبقاً لهذه القائمة تتضمن كل المنافع التي قامت الشركة بتوفيرها للمجتمع وحصل على مقابل لها. وكذلك كل المنافع التي لم يحصل في مقابلها إيراد أو التي حصل في مقابلها على تعويض لكنه غير كاف. أما التكاليف الاجتماعية فهي أي تضحية أو أضرار يقع عبؤها على المجتمع أو على أحد عناصره، أي تتضمن جميع التضحيات التي يقدمها المجتمع للشركة وتقوم

الشركة بسداد مقابلها وتشكل التكاليف الاجتماعية أيضاً قيمة الأضرار التي تسببها الشركة للمجتمع.
(الملحق رقم 05)

ثانياً: تقارير مالية واجتماعية مدمجة: يقوم هذا الاتجاه على أساس إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للشركة، بحيث يتم إدماج كل من المعلومات الاجتماعية والمالية في تقرير واحد، وأن يكون هذا الإدماج ضمن إطار التقارير المالية التقليدية، بحيث تصبح المعلومات الاجتماعية جزء من المعلومات المالية. ويعتمد مؤيدو هذا الاتجاه على مبررين أساسيين:

- الأنشطة الاجتماعية تؤثر بالفعل في نتائج النشاط الاقتصادي ومن ثم يجب أن ينعكس ذلك في التقارير المالية وإلا أصبحت نتائجها مضللة.
- إن الشركة وحدة واحدة لا تتجزأ، ومن ثم فإن كلاً من أهدافها الاقتصادية والاجتماعية تعد متكاملة وتمثل معاً الأهداف الكلية للشركة.

ويمكن عرض نوعين من التقارير المدمجة كالتالي:

1. قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية: وتهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للشركة على صافي الربح. فتوضح أثر المساهمات البيئية والاجتماعية المفروضة بقرارات سيادية على هذا الربح، وكذلك أثر المساهمات البيئية والاجتماعية الاختيارية.
(الملحق رقم 06)

2. قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية: تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجال الأداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير. ويفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل. وما يقابلها من أموال خصصتها الشركة لاقتنائها. (الملحق رقم 07)

ثالثاً: المراجعة الاجتماعية -التدقيق الاجتماعي-

مفهوم المراجعة الاجتماعية¹: إن المهمة الأساسية للمراجعة الاجتماعية هي محاولة دراسة أداء شركات الأعمال لمسؤوليتها الاجتماعية، ومن ثم تحليل هذا الأداء إلى مكونات يمكن التحقق والتثبت منها، وإيجاد الطريقة التي

¹مقدم وهيبة، مرجع سابق، ص 178.

تمكننا من قياس هذه المكونات. وعليه فالمراجعة الاجتماعية تركز على اختبار كفاءة التطبيق لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كنظام داخل منظمة الأعمال ثم إعلام الجهات ذات العلاقة بنتائج هذا الاختبار. وإن من شأن الشركة بأخذ الأهداف الاجتماعية للمجتمع بعين الاعتبار عند تطبيقها لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية زيادة الثقة في كفاءة هذا النظام عند القيام بإجراءات مراجعته.

ويقصد به أيضا التحليلات العامة لتأثيرات أنشطة شركات الأعمال المعاصرة الخاضعة للمساءلة وإخلاء مسؤوليتها الاجتماعية، ويتم هذا التدقيق الاجتماعي من قبل هيئات مستقلة عن تلك الشركات، وعادة دون ضرورة موافقة الشركة المعنية؛ وبمعناه الواسع يستخدم التدقيق الاجتماعي من المجتمع - أو مجموعات معنية داخل المجتمع- لمحاسبة ومساءلة الشركة، سواء أحببت ذلك أم لا. لذلك تعد المساءلة الاجتماعية للشركات نشاطا ديموقراطيا، حتى ولو لم تكن الهيئة القائمة بالتدقيق نفسها هيئة منتخبة¹.

أهمية التدقيق الاجتماعي:

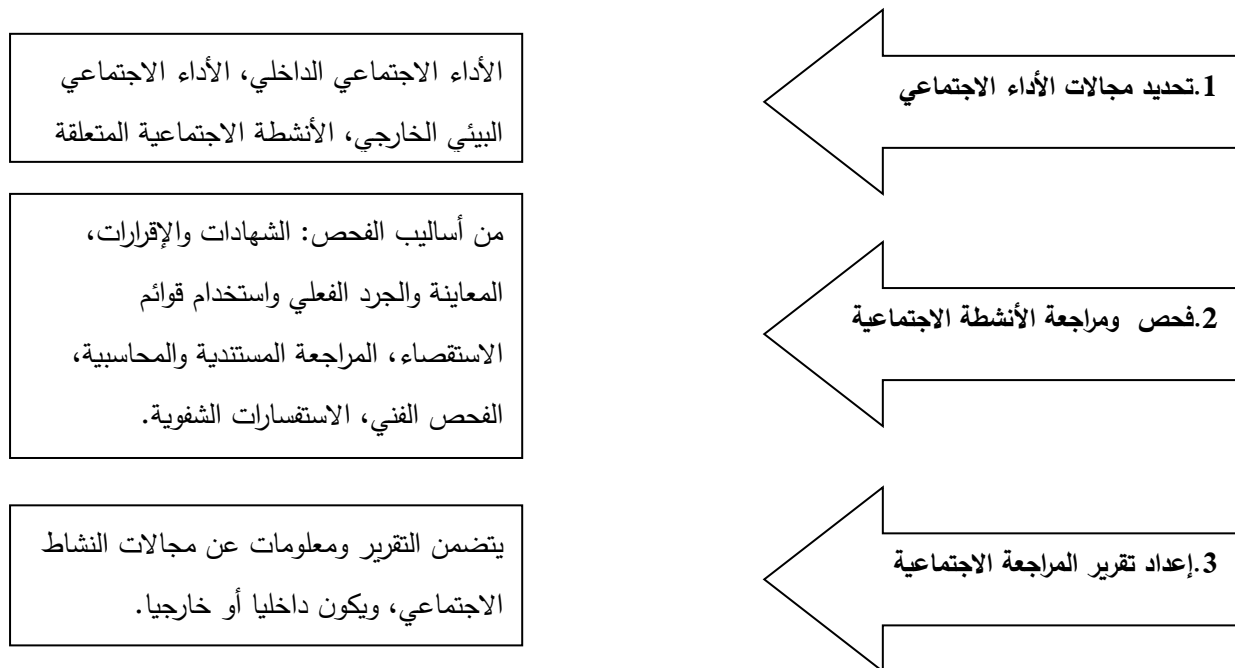
يسمح بالتدقيق الاجتماعي بتحقيق ما يلي²:

- الإشراف الفعال وتوجيه الأداء، وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية، وفهم تكلفة ومضامين الآثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاط الشركة للاختيار من بين الأولويات.
- يصبح لجمهور الشركة مجال واسع للتأثير على أدائها وسلوكها، وعلى سياساتها المستقبلية.
- يمكن الشركة من التقرير عن انجازاتها الاجتماعية بطريقة مبينة على إثباتات موثقة.
- يسمح لممولي الشركة ومقرضيها وجمهورها: عمالها وعملائها وموظفيها والمجتمع، بالحكم إذا ما كانت الشركة قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية.
- تحسين الشركة لأدائها الاجتماعي سنة بعد أخرى، بطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس.

¹رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر-مرجع سابق-، ص 295.

²جمال سالمي، التدقيق الاجتماعي في ظل اقتصاد المعرفة، بحث مقدم إلى الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11 و 12 أكتوبر، 2010، ص 6-7.

الشكل رقم (01-01): خطوات المراجعة الاجتماعية¹



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مذكرة مقدم وهيبة، مرجع سابق.

المطلب الثالث: مشاكل ومعوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

أولاً: مشاكل الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

إن الادعاء بعدم قدرة النظام المحاسبي على تقديم معلومات عن آثار أنشطة الشركات على البيئة والمجتمع إنما يعني ضمناً تأمين وتشجيع تلك الشركات التي تقوم بتلويث البيئة، وعليه لا بد من أن تقوم تلك الشركة باستخدام المدخل الملائم لتحليل وتحميل تكاليف الأداء البيئي على أنشطتها وذلك بالتعاون بين القائمين على العملية المحاسبية في الشركات وبين الفنيين بهدف إدارة تكاليف الأداء البيئي لتحقيق أداء اقتصادي كفاء وفعال، وهذا يؤكد على ضرورة عدم الاستسلام للمشكلات التي تحد من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، بل ضرورة العمل على تذليلها للوصول إلى التقرير الموضوعي عن واقع حال الشركات ومركزها المالي الحقيقي المحمل بتكاليف أدائها الاجتماعي، ومن هذه المشكلات مشكلة أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي، ومشكلة

¹ مقدم وهيبة، مرجع سابق، ص 179.

استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي، ومشكلة استحداث المعايير الملائمة للتقرير المحاسبي الاجتماعي¹:

مشكلة أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي:

ينقسم الباحثون وكتاب الفكر المحاسبي، إلى مدرستين فكريتين بشأن أسلوب وطريقة التقرير المحاسبي عن الأداء الاجتماعي هما:

المدرسة الأولى: تنظر إلى المسؤولية الاجتماعية لإدارة التنظيم والمسؤولية الخاصة، باعتبارها أهداف اجتماعية ومالية مندمجة أو متداخلة، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير شاملة تكون فيها الجوانب الاجتماعية والمالية والاقتصادية متكاملة. المدرسة الثانية: تنظر إلى المسؤولية الاجتماعية لإدارة التنظيم والمسؤولية الخاصة، باعتبارها مسؤوليتين محاسبيتين متميزتين، الأمر الذي يتطلب فصلهما بواسطة تقارير مستقلة.

وإن الدراسات العلمية ومحاولات التطبيق العملي قد استقرت على إتباع إحدى الطريقتين ويرى أصحاب طريقة الفصل أن مشكلات قياس المنافع والتكاليف الاجتماعية تفرض على القائمين بمهمة تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركة ضرورة إعداد تقارير اجتماعية منفصلة عن تقارير المحاسبة المالية نظراً لاختلاف طبيعة المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية، إلا أن أصحاب هذا الاتجاه يختلفون فيما بينهم حول أسلوب القياس الذي يستخدم وفي نفس الوقت، إن هذه الطرق تعاني من صعوبات القياس المحاسبي المالي لمعظم أنشطة المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي تقتصر إلى درجة مقبولة من الموثوقية أو الموضوعية، الأمر الذي يضعف من ملاءمتها لاتخاذ القرار لدى أصحاب المصالح.

وحسب بعض الدراسات فإنه لا توجد طريقة معينة للإفصاح عن المعلومات البيئية محاسبياً حيث إن هناك العديد من النماذج التي طرحت في هذا المجال وجميعها تختلف في هذا الجانب أو ذاك ومنها على سبيل المثال نموذج (AAA) ونموذج (Estes) ونموذج (Linowes) ونموذج (الصعيدي) ونموذج (عبد المجيد) ونموذج (الفضل)، وقد ترجع الاختلافات السابقة إلى أن هذه العناصر تعتبر محاولات فردية محدودة تعبر عن وجهات نظر الشركات التي أعدتها ولا يحكمها إطار علمي متكامل... وخلصنا في هذا الشأن إلى عدم وجود اتفاق حول نموذج محاسبي عملي يأخذ في اعتباره جميع الجوانب المختلفة لقياس هذه الأنشطة والتقرير عنها.

¹احمد أحمد صالح أبو سمرة، مرجع سابق، ص 37-40.

ويضاف، بأنه يجب الأخذ في الاعتبار وجود نظام محاسبي منفصل عن نظام المحاسبة المالية، واحتواء النموذج للأنشطة البيئية والاجتماعية والمساهمات البيئية والمساهمات العامة والموارد البشرية ومساهمات المنتج وقياس الأبعاد المختلفة للمساهمات البيئية والاجتماعية الموجبة والسالبة التي تترتب على الالتزام الاختياري أو الإجمالي، وفي النهاية التقرير عن نتائج القياس في صورة ملائمة وبعيدة عن التحيز وذات مرونة وقابلية للفهم، بحيث تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي للشركة، حيث يتم إنشاء حسابات وقوائم مالية معدلة بالمساهمات البيئية بعد الوصول إلى صافي الربح المحاسبي، وقد توصل إلى أنه يجب أن تضاف أربعة تقارير أو قوائم للتقرير عن الأنشطة الاجتماعية هي: قائمة الربح المعدل بأعباء المسؤولية الاجتماعية وقائمة المركز المالي المعدلة بتأثير المساهمات الاجتماعية وتقرير الأداء الاجتماعي متعدد الأبعاد والقائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية.

وبالتالي فإن تقرير الأداء البيئي-الاجتماعي متعدد الأبعاد-يتميز بما يلي:

1. يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق أهداف المسؤولية الاجتماعية، وذلك على الأساس الرقابي الذي يسمح بمقارنة ما يجب أن يكون مع ما هو كائن فعلاً.
2. تقدم المعلومات الناجمة دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحاً لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية.
3. يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المختصة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية بغض النظر عما صرف فعلاً في سبيل ذلك. ويغطي تقرير الأداء البيئي-الاجتماعي متعدد الأبعاد نفس المجالات التي غطتها التقارير السابقة في الإفصاح المحاسبي، وهذه المجالات هي: المساهمات البيئية، والمساهمات العامة، والموارد البشرية، وأخيراً مجال المنتج.

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أنه على الرغم من الاختلاف هنا وهناك في آلية الإفصاح إلا أنه من الضروري في كل الحالات معالجة بيانات الأداء الاجتماعي محاسبياً والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية التي حققتها الشركة خلال مراحل العملية الإنتاجية، وتقديم هذه المعلومات لأصحاب المصالح لتمكينهم من الإحاطة بالنتائج الحقيقية لأداء الشركة، كي تتمكن الشركة من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتعزيز العوائد أو تقليل الخسائر.

مشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي:

يُرى أن الطبيعة المميزة للبيانات الاجتماعية والتي يجب أن تظهرها القوائم المالية الاجتماعية الختامية للمجتمع، لا تتفق وقواعد الاتصال المحاسبي للقوائم المالية التقليدية في المحاسبة المالية، الأمر الذي يفرض استحداث بعض القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الاجتماعي القائم على الانفصال بين المحاسبة المالية والاجتماعية، وقد أُقترح أن يكون الحد الأدنى لهذه القواعد ممثلاً في الملائمة للغرض الاجتماعي، والإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية، وقابلية القوائم للمراجعة الخارجية، وتمائل الممارسات الاجتماعية في الشركات المماثلة، واتساق الممارسة الاجتماعية على مر الزمن.

مشكلة استحداث المعايير الملائمة للتقرير المحاسبي الاجتماعي:

تقتضي هذه المشكلة استحداث بعض المعايير التي تلائم إعداد القوائم الاجتماعية في المحاسبة الاجتماعية، وبصفة خاصة في حالة انفصالها عن القوائم المالية التقليدية، وقيامها على أساس القياس النقدي للعوائد الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية، وحللاً لهذه المشكلة نرى إمكانية استخدام معايير التقارير الاجتماعية التي اقترحتها اللجنة المنبثقة عن جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)، والتي تقسم المعايير إلى ثلاثة مجموعات مستقلة هي:

1. مجموعة المعايير الأساسية وتتكون من ثلاثة معايير هي: الملائمة، والبعد عن التحيز، والقابلية للفهم.
2. مجموعة المعايير الثانوية وتتكون من ستة معايير هي: التوقيت، والقابلية للفحص، والفحص المستقل، والكمال، والقابلية للمقارنة، والإيجاز.
3. مجموعة الاعتبارات الإضافية وتتكون من عشرة اعتبارات هي: مغزى البيانات والمحلية، والحيطة والحذر، والقابلية للقبول، وإتاحة الفرصة للرأي المعارض، والثبات، والقابلية للقياس الكمي، والتعبير النقدي، وملائمة العرض، والمقابلة والقابلية للتقييم.

ثانياً: معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

الأصل اللغوي لكلمة معوقات هي: كلمة عوق: عاق-عوقاً وعوق أعاق إعاقه وإعتاق إعتاقاً عن كذا. صرفه وثبطه وأخره عنه، يقال "أعاق بي الزاد إعواقاً" أي عجزت عن السفر، العائق عوائق وعوق: كل ما عاقك وشغلك، عوائق الدهر: شواغله. العائقة أو العوائق وتعرف: هي مؤنث العائق وهو ما يعيق عن العمل، وتعرف المعوقات بأنها: "جميع العوائق المالية والإدارية والفنية والاجتماعية والشخصية التي تعوق المدير عن تحقيق

أهداف برامجه الإدارية" ويمكن تعريف معوقات الإفصاح الاجتماعي إجرائياً بأنها الأسباب أو العوامل التي قد تعرقل أو تقلل أو تعطل قدرة الشركات أو المنشآت بشكل عام على الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية.

ومن أجل التغلب على معوقات الإفصاح يجب أخذ العوامل التالية بالاعتبار:

1. تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
2. تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
3. تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
4. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
5. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

ويمكن تصنيف العوامل المؤثرة في محتوى القوائم المالية أو توقيت إصدارها إلى مجموعتين: الأولى تختص بمستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات (أو جانب الطلب على المعلومات المالية) والثانية تختص بعرض تلك المعلومات، فالمجموعة الأولى تتمثل في المساهمين والمستثمرين والمحليين الماليين والمقرضين والدائنين والمديرين والعاملين والعملاء والأجهزة الحكومية وفئات أخرى مثل أجهزة البحث العلمي والأكاديميين وأجهزة حماية البيئة وغيرها، أما المجموعة الثانية فتتمثل في الأجهزة الحكومية الرقابية وقوى السوق والتكاليف المرتبطة بالإفصاح مثل تكاليف التجميع والتشغيل والتكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية والتكاليف السياسية والتكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للشركة.

ويمكن القول أن هناك بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين على النحو التالي:

الأول: عوامل داخلية يمكن السيطرة عليها وتذليلها مثل الثقافة السائدة داخل الشركة والكيفية التي يتم التعااطي بها مع المسؤولية والتكاليف الاجتماعية والبيئية وإدراك إدارة الشركة لمسؤوليتها الاجتماعية والقيام بواجبها اتجاه ذوي المصالح من مستثمرين وموردين ودائنين وموارد بشرية ومستهلكين ومجتمع محلي.

الثاني: عوامل خارجية ناتجة عن البيئة والظروف التي تعمل من خلالها هذه الشركة، مثل التشريعات والقوانين السارية وأجهزة الرقابة داخل المجتمع، والدور الذي قد تلعبه الحكومة في تشجيع المحاسبة والإفصاح عن المعلومات ذات الدلالات الاجتماعية، ومنظمات الضغط المجتمعية ومدى الإلزام المفروض على الشركات، ومدى قيام الشركات المنافسة بدورها الاجتماعي والبيئي، ومنها ما يعود إلى الجمعيات المهنية ومهنة المحاسبة نظرياً وتطبيقياً¹.

¹حامد أحمد صالح أبو سمرة، مرجع سابق، ص52.

خلاصة

إن الاهتمام بموضوع محاسبة المسؤولية الاجتماعية أمر مهم حاليا في عالم الشركات، ولذلك أولت لها محاسبة خاصة، لها مبادئ و فرضيات كما لديها عديد التقارير التي تعدها الشركة حول الوضعية الاجتماعية التي تتماشى و عملها، و بالتالي فإن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي يعد تجسيدا للاتجاه الحديث في الإعلام المحاسبي، و الذي يوجه اهتمام المعلومات صوب أهداف أكثر اتساعا بحيث تتضمن خدمة المجتمع بأكمله و العمل على زيادة رفاهيته، و تعتبر عملية التعرف على نطاق المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنواعها من الأمور التي تتسم بالصعوبة و ذلك بسبب تعدد الآراء حول نطاق الإفصاح المحاسبي و شكله، كما يتضمن العديد من النماذج التي اقترحت للتقرير عن الأنشطة ذات الطابع الاجتماعي التي تمارسها الشركات، الأمر الذي جعل من ذلك التعدد مشكلة تواجه المحاسبين عند تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية، إذ أن عدم الاتفاق على نموذج معين يعني ذلك اختلاف تطبيق هذا النظام بين الشركات و بالتالي تعذر توفر معيار القابلية للمقارنة في تقارير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

الفصل الثاني

حكمة الشركات وعلاقتها بقواعدها بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

تمهيد

أصبحت حوكمة الشركات من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال الشركات والمنظمات الدولية، خصوصا بعد التغيرات التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة والمتمثلة في الأزمات المالية والاقتصادية وما تبعها من انهيارات مالية لعدد الشركات وذلك نظرا للتلاعبات والغش المالي والفساد الإداري في بعض الشركات الدولية العملاقة، الأمر الذي دعا إلى إيجاد معايير أفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والإشراف الفعال على الشركات والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة للشركات أو ما يطلق عليها "حوكمة الشركات".

وفي هذا الصدد تطرق العديد من الاقتصاديين والمحليين إلى أهمية ومدى تأثير مفهوم حوكمة الشركات في العديد من النواحي الاقتصادية والقانونية والاجتماعية الهادفة لصالح الأفراد والشركات والمجتمعات ككل بما يعمل على سلامة الاقتصاديات وتحقيق التنمية الشاملة في كل من الدول المتقدمة والناشئة على حد سواء.

وللإلمام أكثر بالموضوع سنحاول في هذا الفصل عرض مفهوم الحوكمة وما يتعلق بها أهمية ومقومات وأبعاد ومبادئ وأيضا علاقة حوكمة الشركات بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تقسيمه إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني: حوكمة الشركات من المنظور المحاسبي.

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات موضوع واسع النطاق حيث أنه تم التطرق إليه في جميع الميادين وكافة المستويات، وذلك بعد الفضائح المالية التي حدثت في كثير من دول العالم وتحديدا في الدول المتقدمة، سعيا منه من أجل التحكم الرشيد في الشركات وهذا لضمان مصالح مختلف الأفراد.

المطلب الأول: المفاهيم المختلفة لحوكمة الشركات

أولا: دوافع ظهور حوكمة الشركات

هناك عدة دوافع ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في الدول الغربية ساهمت في خروج مفهوم حوكمة الشركات نذكر منها:¹

- انفجار الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997: التي يمكن اعتبارها أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط العمال والعلاقات فيما بين شركات العمال والحكومة، قد كانت المشاكل عديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبة مبتكرة.
- تصاعد قضايا الفساد في كبرى الشركات الأمريكية: مثل شركتي Enron و Worldcom في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001 حيث أن القوائم المالية لهذه الشركات كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها وذلك بالتواطؤ مع الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة وهو ما يجعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة الشركات بشكل عام.
- ممارسات متعددة الجنسيات: ازدادت جراء هذه الممارسات حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات، فهي تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية، فرغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسيات فإن هناك 100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم من خلال ممارساتها الاحتكارية.
- ضعف نوعية المعلومات: وهو ما يؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وانتشار الفساد وانعدام الثقة.

¹محسن أحمد الخضيري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص13.

ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات

سنقتصر في استعراض مفهوم حوكمة الشركات على النظر إليها من بعض الجوانب الهامة كالجوانب القانونية والاقتصادية والاجتماعية:¹

- **المفهوم القانوني:** تقوم حوكمة الشركات من الناحية القانونية بالتأكد من الالتزام بتطبيق الأشكال المختلفة من عقود بين كافة الأطراف المعنية في الشركة، وتعد حجر الزاوية في تنظيم العلاقات التعاقدية بين هؤلاء الأطراف بما يعمل على ضمان حقوق كل طرف منهم، وتقوم بالتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي يمكن أن تنتج من الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القوانين أو القرارات والنظم الأساسية المنظمة للشركة. فمفهوم حوكمة الشركات يعني من الناحية القانونية مجموعة من القيود التعاقدية المتشابكة التي يتم على أساسها التحكم في قرارات القائمين على الشركة، لتحقيق الربحية والعدالة لجميع الشركاء، وتعني أيضاً "التنظيم الداخلي والعقود القانونية والتنظيمية"، ومدى اكتمال تلك العقود منذ بداية تأسيس الشركة، ومدى نجاحها في تحديد وتنظيم العلاقات المختلفة بين الأطراف المعنية من عدمه. كما يقصد بحوكمة الشركات أيضاً من الناحية القانونية "النظام المؤسسي والتنظيمي الداخلي الشامل للشركة والذي يضمن التوصل إلى أكفأ السبل لعملية اتخاذ القرار والتدخل السليم في الوقت المناسب لحماية حقوق الأطراف المعنية.

- **المفهوم الاقتصادي:** يعني مفهوم حوكمة الشركات من هذه الناحية الأسلوب الذي عن طريقه يستطيع المستثمرون الذين يوفرّون التمويل للشركات من خلال أسواق المال تحقيق قدر من الطمأنينة يضمن حصولهم على عائد لاستثماراتهم. ولا يهدف مفهوم حوكمة الشركات إلى حماية أقلية المساهمين فقط، ولكن الأهم من ذلك حماية كبار المقرضين والمستثمرين والمساهمين لضمان عوائد مجزية لهم لأن هؤلاء هم الفئة القادرة على المشاركة الفعالة في نمو الشركات وبالتالي تحقيق خطط التنمية المطلوبة خاصة في الدول النامية التي تشهد تحولات اقتصادية.

- **المفهوم الاجتماعي:** يتسع مفهوم حوكمة الشركات في معناه الواسع ليشمل الجانب الاجتماعي وحماية الأطراف المختلفة ويضمن المسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات اتجاه مجتمعها -المسؤولية الاجتماعية للشركات- مفهوم حوكمة الشركات لا يضم الشركات والمؤسسات الاقتصادية وأسواق المال فحسب، بل يمتد ليشمل كل المؤسسات ووحدات الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء مملوكة للقطاع الخاص أو العام

¹ أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي الاسكندرية، 2012، ص 88-91.

العاملة في المجتمع. فحوكمة الشركات هي منظور مجتمعي تنموي للوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد والمجتمع ككل، وقد ظهر فيما يسمى بمبادرات العمل المسؤول في هذا الشأن أو ما يسمى بالمسؤولية الاجتماعية.

ولتفعيل حوكمة الشركات يتطلب توافر مجموعة من الخصائص التي تمثل سمات الحوكمة، والتي تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها المتعددة، ويتضمن حوكمة الشركات الخصائص التالية¹:

1. الانضباط، أن تمارس الإدارة مهامها في ضوء إطار معين من قواعد السلوك الأخلاقي، من خلال الالتزام بالأخلاق والسلوك المهني في تحقيق مصالح جميع الأطراف.
2. الشفافية، يتم الإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء الشركة.
3. الاستقلالية، تمارس الإدارة مهامها دون ممارسة ضغوط عليها من أي طرف يدفع الإدارة لاتخاذ مواقف وقرارات فيها تحيز لأي طرف.
4. المسؤولية الاجتماعية، تدرك الشركة المسؤولية الاجتماعية والتمسك بالمعايير الأخلاقية، لما لها من أثر كبير في زيادة الإنتاجية وتحسين سمعة الشركة.
5. المسؤولية، يكون للإدارة كافة الصلاحيات والسلطات التي تمكنها من اتخاذ كافة الإجراءات، وتكون مسؤولة من المساهمين.
6. العدالة، تقوم كل الأنظمة في الشركة بمعاملة كافة المساهمين والجهات ذات العلاقة بعدالة والأخذ في الاعتبار مصالحهم.
7. المساءلة، تلتزم الإدارة التنفيذية بالإجابة على استفسارات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالقرارات التي اتخذتها وتنفيذ الخطط، كما يلتزم مجلس الإدارة بالاستجابة لاستفسارات المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات ومقومات تطبيقها

أولاً: أهمية حوكمة الشركات

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

تظهر أهمية حوكمة الشركات فيما يلي¹:

- تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة من خلال وضع أسس العلاقة بين مديري الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين.
- تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق أهداف الشركة التي ترعى مصلحة المساهمين.
- تؤدي إلى الانفتاح على أسواق المال العالمية وجذب قاعدة عريضة من المستثمرين خاصة الأجانب لتمويل المشاريع التوسعية.
- تحضى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين لأن تلك القواعد تضمن حماية حقوقهم.
- تكفل الحقوق العادلة لكافة المساهمين كحق التصويت وحق المشاركة في القرارات التي تؤدي إلى تغييرات جوهرية على أداء الشركات في المستقبل.
- الإفصاح الكامل على أداء الشركات والوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا.
- يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.
- تعمل حوكمة الشركات على محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده والقضاء عليه نهائياً.
- تعتبر أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي، يؤدي إلى حماية أموال المساهمين.
- تضمن حوكمة الشركات الاستفادة من النظم المحاسبية والرقابية المعمول بها في الشركات.
- تحقق أعلى قدر من الفعالية للمراجعين الخارجيين، وتحقق أعلى درجة من الاستقلالية لهم.
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، وهذا بدوره يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة في الدولة.
- توفير مصادر تمويلية محلية أو دولية للشركات من خلال الجهاز المصرفي أو من أسواق المال.

¹ عبد الوهاب نصر على، شحاتة علي شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص-ص 28-29.

ومنه نجد أن حوكمة الشركات تعتمد على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديموقراطي يقوم على أساس القانون، وللحوكمة دورا حاسما في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في الأزمات، وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء، مما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه السوق والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي¹.

الشكل رقم (02-02): أهمية حوكمة الشركات.

| بالنسبة للدولة | بالنسبة للشركات | بالنسبة للمستثمرين |
|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • تدعم القدرة التنافسية للشركات. • تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية. • تدعم النمو والأداء الاقتصادي الجيد. • تضبط عناصر الفساد في أي مرحلة. • تساعد في إمكانية الانضمام للنظم المالية الدولية. | <ul style="list-style-type: none"> • تعزيز وتحسين الأداء بالشركات. • تحسين الوصول للأسواق المالية وزيادة القدرة التنافسية. • خفض تكلفة رأس المال. • تضمن الاستمرار والاستقرار المالي. • يؤدي إلى ارتفاع قيمة الأسهم وزيادة الطلب عليها. | <ul style="list-style-type: none"> • تساعد على تخطيط المخاطر غير الاستثمارية. • تضمن التعامل بعدالة وشفافية. • تمكن من الحصول على المعلومات الموثوقة. • تؤدي إلى ارتفاع درجة حماية حقوقهم في الشركات. • تولد الثقة بين المستثمرين والشركات المستثمر فيها. |

المصدر: عبد المطلب عثمان محمود نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية: جامعة

الدول العربية، القاهرة، 2015، ص65.

¹محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص15.

ثانياً: مقومات تطبيق حوكمة الشركات

يتطلب التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات توافر مجموعة من المقومات تمثل الدعائم الأساسية والتي تضمن لحوكمة الشركات أن تقوم بدورها اتجاه شركات الأعمال وهي¹:

- توافر مجموعة من القوانين والتشريعات واللوائح التي تحدد حقوق ومسؤوليات واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية بالشركات، وكذلك جزاءات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات، وتجاوز تلك الاختصاصات.
- تشكيل لجان رئيسية تابعة لمجالس الإدارات ومنها لجان المراجعة لها من الصلاحيات ما يكفل لها حق ممارسة دورها الرقابي على أعمال المراجع الداخلي والخارجي ومتابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ ما تحويه هذه التقارير من مقترحات وتوصيات.
- فعالية نظام التقارير، وأن يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات المناسبة عن أداء الشركات لجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة عن من يستخدمون المعلومات المالية المنشورة للشركات في اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات، وتساعده مجموع من الأنظمة منها، نظام الرقابة الداخلية ونظام محاسبة المسؤولية يوفر مجموع من المؤشرات المالية وغير المالية اللازمة للمساءلة والتقييم.
- تفعيل دور المؤسسات الرقابية المنظمة لعمل الشركات، والجهات غير الحكومية المساندة للشركات للقيام بمسؤولياتها اتجاه تطبيق وتطوير إجراءات حوكمة الشركات.

هناك مقومات أخرى للتطبيق الجيد لحوكمة الشركات يمكن إبرازها فيما يلي²:

- وضع رؤية واضحة تحدد معالم إستراتيجية الشركة وكيفية تحقيق هذه الرؤية، وذلك من خلال ترجمته إلى خطط وأهداف طويلة وقصيرة الأجل.

¹ عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2015، ص65.

² عبد الله عبد الطيف عبد الله محمد، مشكلات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على القيد والتداول في سوق الأوراق المالية_مبدأ الإفصاح والشفافية، (القاهرة: جامعة عين شمس، مؤتمر الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، 3-4 ماي، 2008)، ص7.

- المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات ومن توجيه مسار العمل وفي تحديد المجالات النشاط.
- ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني الرشيد من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة بالحوكمة.

بعدما ذكرنا مقومات حوكمة الشركات فلا بد أن نتطرق إلى الأطراف التي تعمل من أجل سلامة تطبيقها، حيث تشكل الحوكمة جزءا متكاملًا من نسيج النظام العام، وتضع إطار ضابط للسلوك وحاكم للتصرفات، وتحقق مصالح المجتمع المتعددة، ويمكن توضيح هذه الأطراف كالتالي¹:

1. المساهمين، يقومون بتقديم رأس مال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح، ولهم الحق في اختيار مجلس الإدارة في التأسيس لحماية حقوقهم.
2. مجلس الإدارة، يمثلون المساهمين والأطراف الأخرى في الشركة، ويشاركون في وضع إستراتيجية الشركة، وتحديد الحوافز المناسبة للإدارة، ومراقبة وتقويم أدائها، وتعظيم قيمة الشركة.
3. الإدارة، وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقرير الخاص بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية التي تنشرها للمساهمين.
4. أصحاب المصالح، مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة ومنهم الدائنين، والموردين، والعمال والموظفين، والذين يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة.

المطلب الثالث: أبعاد حوكمة الشركات ومبادئها

أولاً: أبعاد حوكمة الشركات

تتخصر أبعاد حوكمة الشركات فيما يلي²:

¹محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 16.

²مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد-24- الرابع والعشرين، العدد الأول، 2008، ص98.

1. البعد الاقتصادي: ويتضمن السياسات الاقتصادية الكلية، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية وغير المالية، والتي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها، ويتضمن هذا البعد:
 - الإفصاح المالي: ويشمل التقارير المالية السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير المراجعة الخارجية ومقاييس الأداء.
 - الرقابة الداخلية: ويشمل المراجعة الداخلية، لجان المراجعة، إدارة المخاطر.
 2. البعد الاجتماعي والقانوني: يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية، والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى. تتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين، ويتضمن هذا البعد:
 - الهيكل التنظيمي: يشمل تحديد الواجبات، توزيع المسؤوليات وخطوط التفويض للسلطات وتعيين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية وغيرها.
 - السلوك الأخلاقي: يشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عال من السلوك المثالي فيها والتقييد بقواعد السلوك المهني.
 3. البعد البيئي: العمل على حماية البيئة من أثر إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.
- للحوكمة أبعاد متعددة ولا يمكن حصرها في بعد واحد كالربح والخسارة، وتنصهر أبعاد الحوكمة الثلاثة مع خصائصها في كل شركة لتعطي مؤشر للتطبيق السليم للحوكمة.

ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات

مبادئ حوكمة الشركات هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تحقق أفضل قدر من الحماية والتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وقد تم صياغة ستة (6) مبادئ أساسية لحوكمة الشركات من قبل كل من صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي بالمشاركة مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية¹:

1) ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

¹علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2015، ص 25.

يركز هذا المبدأ على حتمية أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق وأن يكون متوافقاً مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

كي يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات، فإنه من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعال يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة.

وينبغي للدول التي تسعى إلى تنفيذ تلك المبادئ أن تراقب إطار حوكمة الشركات بها، بما في ذلك المتطلبات التنظيمية، وشروط القيد بالبورصة وممارسات الأعمال، بهدف تقوية إسهامه في نزاهة السوق وفي الأداء الاقتصادي ككل. وفي ضوء ما سبق يتطلب هذا المبدأ ما يلي:

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، وعلى الحوافز التي يخلقها المشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية.
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية، وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محدداً بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

2) حقوق المساهمين والهياكل الأساسية للملكية:

ينصب المبدأ الثاني بصفة أساسية على حماية الحقوق الأساسية للمساهمين، ولعل من أهم تلك الحقوق هو حقهم في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

- ينبغي أن تتضمن الحقوق الأساسية للمساهمين، الحق في وجود طرق مضمونة لتسجيل الملكية، والحق في الحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، والحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، والحق في نصيب من أرباح الشركة.

- ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة في، وأن يحصلوا على، المعلومات الكافية عن القرارات التي تتعلق بأي تغييرات أساسية في الشركة مثل تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يماثلهما من مستندات، وكذلك ما يتعلق بالترخيص بإصدار أسهم إضافية، وأيضا أي عمليات استثنائية قد تؤدي إلى بيع الشركة.
 - ينبغي أن تكون للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة، والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، كما ينبغي أن يحاط المساهمون علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت.
 - وفي هذا الصدد ينبغي إمداد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ ومكان وجدول أعمال الجمعية العامة، وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي سيتم اتخاذ قرارات بشأنها في الاجتماع.
 - كذلك ينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة بما في ذلك الأسئلة المتعلقة بالمراجعة الخارجية السنوية، ووضع بنود على جدول الأعمال الخاص بالجمعية العامة، واقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة.
 - ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي أن تكون لدى المساهمين القدرة على التعبير عن آرائهم فيما يتعلق بسياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وكبار التنفيذيين في الشركة.
 - ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت سواء شخصيا أم غيابيا، مع إعطاء نفس الأثر للأصوات سواء تم الإدلاء بها حضوريا أو غيابيا.
- (3) المعاملة العادلة للمساهمين:

يهتم هذا المبحث بالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، على أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال في حال انتهاك حقوقهم.

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية، كما ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها، أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة، والتي يتم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.

- وإحدى الطرق التي يمكن للمساهمين أن ينفذوا بها حقوقهم هي قدرتهم على اتخاذ الإجراءات القانونية والإدارية ضد إدارة الشركة ومجلس الإدارة.
 - وأحد المحددات الرئيسية لدرجة احترام حقوق المساهم هي توافر طرق فعالة للحصول على تعويض للشكاوي، وبتكلفة معقولة وبدون تأخير طويل.
 - كما تزداد ثقة مستثمري الأقلية عندما يوفر النظام القانوني آليات لمساهمي الأقلية لرفع دعاوى قانونية إذا ما توافرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد تم انتهاكها.
 - وهناك بعض المخاطر في أن النظام القانوني، الذي يمكن أي مستثمر من تحدي نشاط الشركة أمام المحاكم، قد يصبح طريقاً إلى الإفراط في التقاضي، ولذا فإن كثيراً من النظم القانونية قد أدخلت نصوصاً لحماية الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة ضد إساءة استغلال التقاضي.
 - ويرتبط بما سبق أن يفصح أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بالشركة لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أم غير مباشر، أم بالنيابة عن طرف ثالث، أي مصلحة مادية بالشركة.
- (4) دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

يشير المبدأ الرابع إلى حتمية أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون.

- ويؤيد تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للشركات القائمة على أسس مالية سليمة.
- ويتطلب ذلك وجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح بحيث تساعد تلك الآليات في تحسين مستويات الأداء، كما يجب أن تتوفر الضمانات التي تكفل لهم الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.
- تهتم حوكمة الشركات بتأمين تدفق رأس المال المستثمر إلى الشركات سواء في شكل حقوق ملكية أو انئتمان، وتهتم حوكمة الشركات كذلك بإيجاد طرق لتشجيع مختلف أصحاب المصالح في الشركة على القيام بالاستثمار في رأس المال البشري (الموارد البشرية) والمادي الخاص بالشركة وفقاً للمستويات الاقتصادية المثلى.
- والقدرة التنافسية ونجاحها في النهاية ما هو إلا نتيجة لعمل الفريق الذي يمثل الإسهامات المقدمة من مختلف الموارد، والتي تشمل: المستثمرين، والعاملين، والدائنين، والموردين.

- وينبغي على الشركات أيضا أن تعترف بأن إسهامات أصحاب المصالح تشكل أحد الموارد القيمة لبناء شركات تنافسية ومربحة ، ومنه فإن المصالح طويلة الأجل للشركات تقتضي ضرورة تعزيز التعاون المنتج للثروة بين أصحاب المصالح.
 - وينبغي في إطار الحوكمة الاعتراف بأن مصالح الشركة تجري خدمتها عن طريق الاعتراف بمصلحة أصحاب المصالح وإسهامهم في نجاح الشركة في الأجل الطويل.
 - كذلك ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين، وقد تفيد تلك الآليات الشركات مباشرة أو بشكل غير مباشر من خلال استعداد العاملين لاستثمار مهاراتهم الخاصة في الشركة.
 - ويتطلب الأمر عند قيام أصحاب المصالح بالمشاركة في عملية حوكمة الشركات، السماح لهم بالحصول على المعلومات اللازمة التي يمكن الاعتماد عليها لقيامهم بمسؤولياتهم، وبالقدر الكافي، في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
 - كذلك يعتبر الدائنون، وبصفة خاصة، في الأسواق الصاعدة من أصحاب المصالح الرئيسية، وتعتمد شروط وحجم ونوع الائتمان المقدم للشركات الكبيرة على حقوقهم ومدى تنفيذها.
- (5) الإفصاح والشفافية:

أشار مبدأ الإفصاح والشفافية إلى أنه يتعين الالتزام بالإفصاح الدقيق في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية والرقابة على الشركة.

- يعد وجود نظام إفصاح قوى يشجع على الشفافية أمرا رئيسيا لضمان قدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم على أسس مدروسة، كما أن عدم كفاية المعلومات أو عدم وضوحها يؤدي إلى إعاقة قدرة الأسواق على العمل، وزيادة تكلفة رأس المال، وينشأ عنه ضعف في تخصيص الموارد.
- ولا يتوقع أن تفرض متطلبات الإفصاح أية أعباء إدارية أو تكلفة غير معقولة على الشركات، كما لا يتوقع أيضا من الشركات أن تفصح عن معلومات قد تسبب خطرا أو تهدد مركزها التنافسي إلا إذا كان الإفصاح ضروريا لتوفير المعلومات الكاملة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ولتجنب تضليل المستثمر.
- وحتى يمكن تقرير ما هي المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها كحد أدنى، فإن كثير من الدول تطبق فكرة الأهمية النسبية.

- ويساعد الإفصاح أيضا في تحسين فهم الجمهور لسياسات الشركة وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية.
 - تعتبر القوائم المالية المعتمدة من مراجع الحسابات والتي تظهر الأداء المالي والمركز المالي للشركة من أكثر المصادر استخداما للحصول على المعلومات عن الشركات، ويهتم المستثمرون بالمعلومات التي تلقي ضوءا على الأداء المستقبلي للشركة.
 - يتم تشجيع الشركات إلى الإفصاح عن السياسات المتصلة بأخلاقيات الأعمال، والبيئة والسياسات اتجاه الالتزامات العامة الأخرى بالإضافة إلى الأهداف التجارية. وقد تكون هذه المعلومات هامة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين لإجراء تقييم أفضل للعلاقات فيما بين الشركات والمجتمعات التي تعمل فيها والخطوات التي اتخذتها هذه الشركات لتنفيذ أهدافها.
 - ويطلب المستثمرون معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك عن كبار التنفيذيين حتى يقيموا خبراتهم ومؤهلاتهم، وذلك لتقدير أي احتمالات لتعارض المصالح. وتعتبر المعلومات عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين أيضا موضوعا يهم المساهمين. وبصفة خاصة الارتباط بين المكافآت وأداء الشركة.
 - يتعين كذلك الإفصاح التام عن العمليات الهامة المتصلة بأطراف من الشركة أو أقاربهم.
 - يحتاج مستخدمو المعلومات المالية، وكذلك المشاركون في السوق إلى معلومات عن المخاطر المادية المتوقعة التي قد تتضمنها تلك المعلومات، المخاطر الخاصة بالصناعة أو المناطق الجغرافية التي تعمل فيها الشركة، ومخاطر الأسواق المالية، والمخاطر المتصلة بالالتزامات البيئية.
- (6) مسؤوليات مجلس الإدارة:

طبقا لهذا المبدأ فإن إطار حوكمة الشركات يجب أن يركز الضوء على الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين، وفي سبيل تحقيق ذلك فإنه يجب أن يعمل مجلس الإدارة على أساس توافر المعلومات الكاملة وعلى أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.

- وفي ظل حوكمة الشركات فإن ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة تعد من الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة، وذلك يتطلب بالضرورة وجود مراجع مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة،

- وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية والالتزام بأحكام القوانين، كما يقع على عاتق مجلس الإدارة الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.
- ولتمكين مجلس الإدارة من القيام بتلك المسؤوليات فإنه يجب تتوافر لديه المعلومات الدقيقة وذات الصلة في التوقيت المناسب.
 - ❖ يتبين من تلك المبادئ الستة السابقة أن للحوكمة جانب سلوكي أخلاقي، ويرى البعض أن الممارسات الأخلاقية في الأعمال تعني القدرة على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين، واكتساب عملاء جدد، كما أن لها أثر إيجابي على العاملين بالشركة، بالإضافة إلى إتاحة الفرص للشركة في التعامل مع السوق العالمية وكبار الموردين.

المبحث الثاني: حوكمة الشركات من المنظور المحاسبي

إن الهدف الأساسي للحوكمة هو القضاء على التعارض وتحقيق قدر من التوازن بين الأطراف ذات المصالح المتعارضة، وبالتالي مفهوم حوكمة الشركات يختلف بحسب البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يطبق فيها، وانطلاقاً مما ذكر في الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات فإنه توجد علاقة وثيقة تربط بين الحوكمة والمحاسبة، فبالرغم من تعدد الجوانب الفكرية للحوكمة إلا أنه عند تطبيقها نجد أن الأبعاد المحاسبية تحتل الجزء الأكبر لضمان حوكمة جيدة وفعالة.

المطلب الأول: الأهداف والأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

أولاً: أهداف الحوكمة المحاسبية

للحوكمة المحاسبية أهداف وجدت من أجل تحقيقها، لخصت فيما يلي¹:

- تحقيق العدالة في جميع معاملات وعمليات الشركات، وإجراء عمليات المحاسبة والمراجعة على نحو يمكن من محاربة الفساد المالي والإداري.
- زيادة القدرة التنافسية للشركات، وتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد القومي.
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركات من قبل الجهات التي لديها الصلاحيات اللازمة، وتدعيم المسألة المحاسبية فيها.

¹عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص62.

- تقويم أداء الإدارات العليا، وتعزيز المسألة ورفع درجة الثقة في القرارات التي يتخذونها.
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير المتعارف عليها، وخلق أنظمة للرقابة الذاتية في الشركات.
- ضمان مراجعة الأداء المالي والتشغيلي والاستثماري للشركات، للتأكد من حسن استخدام أموال الشركات، ومدى الالتزام بالقوانين.
- تحسين كفاءة وفعالية الشركات، وتعظيم أرباحها على المدى الطويل.
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتدعيم المواطنة الاستثمارية، وتعميق دورها في تنمية المدخرات لرفع معدلات الاستثمار من ناحية ودعم قدرته التنافسية من ناحية أخرى.
- تمكين الشركات من الحصول على التمويل المناسب من مصادر محلية وخارجية، والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة والتحوط لها.
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة في الشركات، وتفعيل التواصل بينهم.
- تجنب الوقوع في الفضائح المالية والمحاسبية، نظرا لآثارها السلبية التي تعود للمساهمين والشركات والاقتصاد القومي.
- تعزيز الإفصاح الشامل عن جميع أنشطة الشركات.

ثانيا: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات

ويمكن ذكرها فيما يلي¹:

- المساءلة والرقابة المحاسبية: أين يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المساءلة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك.

في ضوء ذلك يمكن القول بأن المساءلة والرقابة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات تأخذ اتجاهاً:

الأول: المساءلة والرقابة الرأسية، من المستويات الإدارية الأعلى إلى المستويات الإدارية الأدنى.

¹دريس خالد، صديقي مسعود، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، الملتقى الدولي الأول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق: جامعة العربي بن مهيدي - البواقي - الجزائر، 2010، ص 8.

الثاني: المساءلة والرقابة الأفقية، وهي المتبادلة بين كل من مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح في الشركة.

- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة: من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات هو ضعف المحاسبة والمراجعة وممارستها بالشكل السليم يؤدي إلى تطبيق الحوكمة ويحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية.
- دور المراجعة الداخلية: تساعد المراجعة الداخلية الشركات في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعية لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة المراجعة.
- دور المراجع الخارجي: نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية.
- دور لجان المراجعة: من الضروري وجود لجان مراجعة في الشركات التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، حيث تقوم هذه اللجان بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة المحاسبية.
- تحقيق الإفصاح والشفافية: تعتبر عملية عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم بها حوكمة الشركات.
- إدارة الأرباح: تمارس إدارة بعض الشركات بسياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف، حيث إدارة الأرباح تعني قيام الإدارة بالتأثير على أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف من ذلك، ولكن في ظل تطبيق حوكمة الشركات والحد من سلطة الإدارة وإتاحة الفرصة للأطراف الأخرى لحماية حقوقها مع وجود الضوابط المختلفة، فإن إدارة الأرباح تصبح لا وجود لها.
- تقييم أداء الوحدات الاقتصادية: من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة.

إلا أن الأبعاد المحاسبية لنظام الحوكمة تعطي ثلاث مراحل وهي:

1. مرحلة الرقابة على العمل المحاسبي وتشمل نوعين من الرقابة: الرقابة القبلية والرقابة البعدية.

2. مرحلة الممارسة الفعلية للعمل الحاسبي بداية بالالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وتقويم ومتابعة الأداء، وإدارة الأرباح وانتهاء بالإفصاح عن نتيجة هذه الممارسة في شكل تقارير وقوائم مالية.
3. مرحلة ما بعد الممارسة الفعلية وتشمل أدوار كل من لجان المراجعة والمراجعة الخارجية وما تحققه من إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها.

المطلب الثاني: المتطلبات المحاسبية في حوكمة الشركات

إذا كان الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يمثل خلاصة الدور المحاسبي، فهناك مشاكل قد تعترض هذا الإفصاح ترتبط بالاعتراف والقياس المحاسبي، مما يعني أن التقارير المالية قد لا تعبر عن بعض متطلبات حوكمة الشركات، وقد يرجع ذلك إلى قصور في معايير المحاسبة الحاكمة لإعداد هذه التقارير المالية، ومن تلك المتطلبات ما يلي¹:

1. الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

تعتبر الأصول غير الملموسة من أهم العوامل التي تساهم في تعظيم قيمة الشركة، خاصة الأصول غير الملموسة المتولدة داخليا والتي تسمى برأس المال الفكري، وأن عدم الاعتراف بهذه الأصول من شأنه أن يؤدي إلى قوائم مالية لا تعبر بصورة صادقة أو دقيقة عن الأداء المالي والموقف المالي للشركة.

تؤدي حوكمة الشركات دورا مهما في زيادة القيمة السوقية للشركات وذلك من خلال زيادة جودة الإفصاح المحاسبي باعتباره أحد ركائز الحوكمة، كما تساهم الأصول غير الملموسة في زيادة هذه القيمة، حيث يوجد مبالغ كبيرة مستثمرة في الشركات العالمية في شكل أصول غير ملموسة، حيث تقدر قيمة رأس المال الفكري لبعض الشركات التكنولوجية ببلايين الدولارات، وعلى الرغم من ذلك فإن كثير من هذه الأصول غير معترف بها في التقارير المالية، أو توجد فجوة كبيرة بين القيمة السوقية والدفترية لهذه الأصول في بعض الشركات، ويرجع تلك الفجوة في جزء منها إلى القيمة المخفية للأصول غير الملموسة غير الظاهرة في الميزانية العمومية لبعض الشركات.

يضاف إلى ذلك القصور المحاسبي المرتبط بطبيعة الدور المحاسبي في احتواء هذه الأصول تتعلق في الخصائص التالية:

¹عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص 169.

- دور وطبيعة المحاسبة: تزايد الاعتماد على الأصول غير الملموسة المتولدة داخليا، بينما المحاسبة تهتم بالمعاملات والأحداث الناتجة عنها، وذلك يمثل عائق نحو الاعتراف بها.
 - الملائمة والموثوقية: إن القياس والتقرير عن رأس المال الفكري يحقق الملائمة، إلا أن هذه القيمة المقاسة أقل موثوقية ولا يمكن التحقق منها مقارنة بالأصول الملموسة.
 - الاعتراف والإفصاح: التقرير عن رأس المال الفكري إما أن يتم في صلب القوائم المالية، وبالتالي يصطدم بالمعايير المحاسبية القائمة التي حددت شروطا للاعتراف لا تتوفر في هذه الأصول، إما أن يتم في قوائم مالية ملحقة ومن ثم يتطلب توفير الأساليب والطرق المستخدمة في قياسه وتقييمه.
2. الإفصاح عن الأنشطة خارج الميزانية العمومية:

يعتبر الإفصاح عن الأنشطة خارج الميزانية العمومية من متطلبات حوكمة الشركات وتمثل إحدى أسباب نشأتها وزيادة الاهتمام بها، وقد بين شرح مبادئ حوكمة الشركات في مبدئها الخامس أن إخفاق ممارسات الحوكمة غالبا ما يرتبط بالإخفاق في الإفصاح عن الصور الكاملة للشركة، وخاصة عندما تستخدم العناصر غير المدرجة بالميزانية العمومية لتقديم الضمانات أو الالتزامات بين الشركات التي تربط بعلاقات معينة.

إن الأنشطة خارج الميزانية العمومية من المتغيرات التي تؤثر على قرارات المستثمرين في تقييم الشركات، وأنها تحتوي على أرقام كبيرة من الالتزامات والتعهدات والتي تتعدد صورها ومحتواها، والتي قد تكون غير خاضعة للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، كما أن عدم تنظيم المعايير المحاسبية لها يتيح للشركات أن تتبع سياسة الإفصاح الاختياري والتلاعب في التقارير المالية المنشورة لها.

3. الإفصاح عن المخاطر:

يمثل الإفصاح عن المخاطر من أهم المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، فقد جاء شرح المبدأ الخامس من مبادئ حوكمة الشركات، أن هناك حاجة لمستخدمي المعلومات في الحصول على المعلومات المتعلقة بالمخاطر الملموسة في المستقبل المنظور، والتي قد تشمل على المخاطر المرتبطة بصناعة معينة أو منطقة معينة، والمخاطر المالية في السوق متضمنة مخاطر أسعار الفائدة وأسعار العملات، والمخاطر المرتبطة بالمشتقات المالية و التعاملات المالية التي لا تظهر في الميزانية العمومية، والمخاطر المرتبطة بالالتزامات البيئية، ويعتبر الإفصاح عن المخاطر أحد المحددات التي تؤثر على سوق الأوراق المالية، وهناك نموذج يتضمن عدة محددات منها، محدد الشفافية الذي يتضمن عدة مؤشرات منها، المحتوى المعلوماتي للإفصاح

الذي يحتوي بدوره على الإفصاح عن المخاطر المالية ومخاطر التشغيل، ورغم ذلك يوجد قصور محاسبي في القياس والإفصاح عن عوامل المخاطرة.

إن الإفصاح المحاسبي يشوبه قصور في إعلام مستخدمي التقارير المالية عن المخاطر التي تصاحب بنود التقارير المالية، ومن ثم تترك أثراً كبيراً في عدم صحة التقديرات التي تبني عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية، مما ينعكس سلباً على كفاءة سوق الأوراق المالية. وبالتالي من الضروري الإفصاح الصريح عن عناصر المخاطر الحالية والمتوقعة الحدوث بصورة معقولة، والتي لها تأثير جوهري سلبي أو إيجابي على الموارد الاقتصادية للشركة، والالتزامات على تلك الموارد وفي جميع الصور الممكنة كماً ووصفياً بالتقارير المالية، مما يزيد من فعالية هذه التقارير لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

4. يتطلب المبدأ الخامس من مبادئ حوكمة الشركات ضرورة إعداد المعلومات ومراجعتها والإفصاح عنها وفقاً لمعايير محاسبية ذات جودة عالية وأن يفى ذلك بمتطلبات الإفصاح غير المالي، كما بين شرح هذا المبدأ أن المستثمرين عادة ما يهتمون بالمعلومات التي تعكس أداء الشركة ككل في المستقبل، وهذا يعني أهمية المعلومات المستقبلية في توجيه قرارات المستثمرين، كما أن مبادئ الحوكمة أشارت إلى عدة متطلبات للإفصاح غير المالي كإفصاح عن أهداف الشركة التجارية والاجتماعية والبيئية، والمعلومات التي تفيد في تقييم الكفاءة الإدارية لأعضاء مجلس الإدارة وملكيتهم، الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالموارد البشرية، الإفصاح عن هيكل وممارسات الحوكمة.

يعد الإفصاح عن المعلومات غير المالية والمعلومات غير المالية والمعلومات المستقبلية من أهم متطلبات تطوير التقارير المالية للوفاء بمتطلبات الحوكمة، وأشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى أن هناك فجوة بين المعلومات التي توفرها التقارير المالية والمعلومات التي يحتاج إليها المستخدمين في ظل الاقتصاد الجديد تتمثل في الإفصاح عن المعلومات غير المالية، والإفصاح عن المعلومات المستقبلية، والإفصاح عن الأصول غير الملموسة، كما أن الممارسات العملية للشركات قد لا تفي بمتطلبات الإفصاح في هذا الشأن نظراً إلى رغبة الإدارة في الإفصاح عن المؤشرات غير المالية ولكن بشرط وجود إلزام قانوني بذلك، كذلك عدم رغبتها في الإفصاح عن بعض المعلومات ككفاءة الكوادر الإدارية وسمعة الإدارة وعدد الأسهم المملوكة للمديرين والموظفين بالإضافة إلى عدم رغبتها في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية.

5. الإفصاح المحاسبي الإلكتروني:

تدعم حوكمة الشركات الاتجاه نحو الإفصاح المحاسبي عبر الانترنت كوسيلة لتعزيز وتطوير القنوات نقل المعلومات والأخذ بمنهج التوسع في الإفصاح لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين، ولتخفيض تكاليف إنتاج وتشغيل هذه المعلومات فقد أشار المبدأ الخامس إلى ضرورة أن تتيح قنوات نقل المعلومات إمكانية وصول مستخدمي تلك المعلومات إليها بصورة تتسم بالعدالة وسلامة التوقيت وفعالية التكاليف، كذلك يشير المبدأ إلى ضرورة الاهتمام بالإفصاح والنشر الالكتروني لمواجهة التكاليف المرتفعة في إنتاج وتوصيل المعلومات.

يكتسب الإفصاح الالكتروني أهمية خاصة في حوكمة الشركات، لذلك فهناك ضرورة لتفعيل قنوات نشر المعلومات حتى يتمكن المستخدمين من الحصول عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة من خلال التوسع في عملية الإفصاح الالكتروني، مع توفير كافة الضمانات لتأمين المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، والشركات التي تستخدم الانترنت في نشر تقاريرها المالية تتغير أسعار أسهمها وتستجيب بصورة أسرع من تلك الشركات التي لا تقوم بنشر تقاريرها على الانترنت، ويرجع ذلك إلى تحقيق خاصية وقتية المعلومات، إلا أن هناك اختلافات في الممارسات العملية للإفصاح الالكتروني لبعض الشركات من حيث محتوى التقارير المالية الالكترونية وأساليب العرض التي تؤثر على درجة التفصيل وطبيعة وأنواع المعلومات المفضح عنها، ويرجع ذلك إلى عدم وجود معيار محاسبي ينظم عمليات نشر وتوزيع المعلومات الكترونياً.

المطلب الثالث: الحوكمة الضريبية

تعتبر الحوكمة من القضايا التي لاقت قبولا كبيرا مؤخراً، فهي تضمن سلامة نتائج الأعمال، وذلك عن طريق الشفافية الكاملة في الإفصاح، فهي تحمل في طياتها البعد الأخلاقي للممارسات المحاسبية مما يترتب على تطبيقها قرارات رشيدة، وسليمة تصب في صالح المساهمين والشركات، وتطبيقها بالشكل المطلوب يساعد على عمليات التمويل، وجذب الاستثمارات.

لذلك فإن الحوكمة من المنظور المحاسبي تشير إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين، وحصولهم على العوائد المناسبة، وضمان عدم استخدام أموالهم في استثمارات غير آمنة، ويتم ذلك من خلال مجموعة

الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية، أو أنها الشفافية ومزيد من الإفصاح للبيانات والقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية.¹

حيث تعتبر الضرائب أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة وصولاً للعدالة الاجتماعية في مختلف الدول المطبقة لأنظمة الضرائب، حيث تعتبر الضرائب المصدر الأساسي للإيرادات العامة التي تساهم في تمويل الخزينة العامة للدولة، ولا بد من تفعيل الضبط المالي عن طريق تطبيق إجراءات الحوكمة في إدارة الضرائب للحصول على أداء فعال أفضل ودقة في العمل، وبالتالي الحد من التهرب الضريبي، والدقة في ربط الضريبة وتحصيلها، وهذا ما يدعى بالحوكمة الضريبية أي أن إدارة الضرائب تلتزم بتطبيق إجراءات الحوكمة، لرفع كفاءة الأداء الضريبي حيث أن الحوكمة نظام تستطيع من خلاله إدارة الضرائب توجيه أعمالها ومراقبتها على أعلى مستوى، وتعظيم الإيرادات الضريبية.

وبالتالي فإن تطبيق الحوكمة في الإدارة الضريبية، يساهم في تفعيل وسائل مكافحة التهرب الضريبي، وتحقيق العدالة والشفافية في فرض الضريبة، وضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي في هذه الإدارة.²

المبحث الثالث: علاقة حوكمة الشركات بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن الإطار العام لمفهوم الحوكمة لا يرتبط بالنواحي القانونية والمالية والمحاسبية فقط، ولكنه يرتبط كذلك ارتباطاً وثيقاً بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وسلطة التحكم بوجه عام، ويمكن القول بأنه إذا صلحت المؤسسة كنواة صلح الاقتصاد ككل، وإذا فسدت فإن تأثيرها من الممكن أن يمتد ليضر عدد كبير من فئات الاقتصاد والمجتمع، وتجدر هنا الإشارة لأهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية للشركات، والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية الشركة، ولكنها تهتم كذلك بتطور الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقدم ونمو المجتمع ككل.

المطلب الأول: المحاسبة عن المسؤولية

تعد حوكمة الشركات من أهم الأدوات والوسائل التي تحقق الصحة والسلامة المالية للشركات، وذلك من خلال الإفصاح والشفافية، وذلك من خلال الإفصاح والشفافية التي تظهر حقيقة الأوضاع بالشركة والعرض الوافي

¹شرقي فاطمة الزهراء، أهمية تقويم و قياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، الجزائر، 2016، ص 26.

² Alamgir, M. Corporate Governance; A Risk Perspective, Paper Presented to Corporate Governance and Reform, Paving the way to Financial Stability and development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7-8, 2007.

للتقارير والقوائم التي تظهر نتائج الأعمال بصدق، والعدل والإنصاف في توفير البيانات والمعلومات الموثوق فيها في الوقت المناسب للجميع على قدم المساواة، ولضمان فاعلية ذلك تتطلب الحوكمة وجود الإجراءات اللازمة لتحديد مجالات المحاسبة والمسؤولية.

وتعرف حوكمة الشركات بأنها تلك العملية التي يتم من خلالها اتخاذ مجموعة من الإجراءات بهدف إدارة الشركة والرقابة عليها وبما يسمح بمحاسبة المسؤولية، وبذلك تعد محاسبة المسؤولية محور هام لضمان فاعلية حوكمة الشركات، ويعود ذلك بصفة أساسية إلى أن الحوكمة تعني بتحسين الأداء والاستخدام الكفء للموارد، وهو ما يتطلب بالضرورة وجود نظام يضمن تحقيق مستوى مناسب لمحاسبة¹ المسؤولية؛ وتعتبر محاسبة المسؤولية إلى جانب الشفافية، هي صمام الأمان لتحقيق الثقة في القوائم والتقارير المالية.

إن تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية من شأنه أن يساهم بدور فعال في تحديد مجالات المساءلة، حيث يحتاج الأطراف ذات المصلحة في الشركة إلى الحصول على المعلومات التي تمكنهم من الحكم على القدرات الإدارية لإدارة الشركة.

وذلك يتطلب بالضرورة توافر تلك المعلومات في الوقت المناسب، وأن تكون قابلة للمقارنة وذات تفاصيل كافية وموثوق فيها، وهذا يتطلب بالضرورة أن يكون النظام الذي يفرز تلك المعلومات يتميز بدرجة عالية من الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليه وآمن بدرجة كافية.

إن المشكلة الرئيسية تكمن في عدم الشفافية، والثقافة العامة تقوم على سرية المعلومات ومركزيتها، ولا وجود لثقافة المساءلة والمسؤولية الاجتماعية، ومن ثم فإننا في حاجة لأن يكون داخل كل مؤسسة آليات للمساءلة ولوائح واضحة تحدد الحقوق والواجبات لكل الأطراف المتعاملة، ولا جدال في أن مهنة المحاسبة والمراجعة تمثل أداة هامة لتوفير آليات للمساءلة وإمكان المحاسبة عن المسؤولية، وذلك بما توفره من بيانات ومعلومات موثوق فيها ويمكن الاعتماد عليها.²

¹ علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، مرجع سابق، ص 41.

² نفس المرجع السابق، ص 42.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وقواعد الحوكمة

تتصف حوكمة الشركات بعدة خصائص ومن بين أهم هذه الخصائص المسؤولية الاجتماعية، حيث تعمل الحوكمة على جعل الشركات مسؤولة على القيام بالمسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها والحفاظ على البيئة من أجل البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، على الشركات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق وفرضت ظروف تنافسية جديدة.

يعالج هذا الجزء الإفصاح المحاسبي وعلاقته بقواعد الحوكمة التي حددتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما يلي:

1. الإفصاح المحاسبي وقاعدة وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:¹ يعتبر وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات من خلال وجود نظام إفصاح قوي ومعلومات محاسبية جيدة تشجع على الشفافية الحقيقية للشركات المدرجة في السوق، ويعتبر أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة.

2. الإفصاح المحاسبي وقاعدة حماية حقوق المساهمين:² من القواعد التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في حوكمة الشركات هو حقوق المساهمين من حيث الملكية وحقوق التصويت والحصول على المعلومات الكافية في الوقت المناسب، كما تضمن المبدأ الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن المساهمين من ممارسة الرقابة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس المال.

ويظهر في هذا المبدأ دور الإفصاح المحاسبي جلياً في تدعيم حوكمة الشركات من خلال تمكين المساهمين من الاطلاع على المعلومات المحاسبية بصورة تفصيلية إلى حد ما وبما يمنحهم قدرة الرقابة على الشركة واستثماراتهم فيها.

¹ زوينة بن فرح، التحكم في الإفصاح والتحفيز المحاسبي ضرورة للحكم على نداء المحاسب، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 4-5 ديسمبر 2012، ص ص: 9-10.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 40.

3. الإفصاح المحاسبي وقاعدة المعادلة المتساوية للمساهمين:¹ يتضمن هذا المبدأ معاملة المساهمين الذين ينتمون إلى الفئة نفسها معاملة متكافئة بحيث يتمكنون من الحصول على المعلومات المتعلقة بحق التصويت، ويظهر دور الإفصاح المحاسبي في هذا المبدأ في طلب المساهمين من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة لم تتصل بالمؤسسة ويجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية.

4. الإفصاح المحاسبي وقاعدة دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:² يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصلحة في مجال توفير الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للشركات القائمة على أسس مالية صحيحة، وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في هذا المبدأ بأنه لا يمكن لأصحاب المصالح في المؤسسة من تحقيق فرصة الحصول على كامل التعويضات في حالة انتهاكها من طرف إدارة الشركة ما لم يكن هناك إفصاح محاسبي عن الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة في إظهار نتائج نشاطها، فضلا عن أن الإفصاح المحاسبي يعزز من التعاون بين أصحاب المصالح والشركة من أجل العمل على تنميتها وديمومتها وذلك من خلال وصفه للواقع الحقيقي لها والذي بدوره يحدث حالة من الترابط والمشاركة فيما بينهما.

5. الإفصاح المحاسبي وقاعدة الإفصاح والشفافية:³ يشير مصطلح الشفافية إلى مبدأ توفير بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والتصرفات القائمة يمكن الوصول إليها بسهولة وتكون مرئية وقابلة للفهم، في حين يشير الإفصاح إلى العملية المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات في التوقيت المناسب وجعلها واضحة وظاهرة وتتوفر فيها الخصائص النوعية للمعلومات التي تشمل الملائمة والمصادقية والقابلية للفهم والمقارنة، ويكمن دور الإفصاح المحاسبي في هذا المبدأ بتوفير معلومات محاسبية مشتملة على خصائصها الرئيسية أي أن تكون معدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يضمن فعلا تحقيق الشفافية في المعلومات المفصح عنها.

¹عوض خلف دلف العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، الجلد الرابع، العدد 11، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت العراق، 2008، ص 137.

²طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، 2004، ص 43.

³جناي محمد علاء الدين ومحمد براق، مدى امكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة، جامعة حسيبة بن بو علي، يومي 14-15 نوفمبر 2016.

6. الإفصاح المحاسبي وقاعدة مسؤوليات مجلس الإدارة:¹ يتضمن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة أن إطار حوكمة الشركات يجب أن يتيح الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من طرف مجلس الإدارة ويضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة، وتظهر أهمية الإفصاح المحاسبي في مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، في أن هذا الأخير يعتمد بشكل أساسي على الإفصاح المالي وغير المالي الذي يقدم له لكي يمارس دوره في حوكمة الشركات.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظرو التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 504.

خلاصة

تعتبر حوكمة الشركات إحدى المتطلبات للنهوض بالاقتصاد، وذلك من خلال الانعكاس الايجابي لتطبيق الآليات والمبادئ القائمة على الإفصاح والشفافية والتي تسهر على الحفاظ على مصالح جميع الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، وتجنب هذه الأخيرة أعباء وتكاليف إضافية كوقوع نزاعات مع الأطراف الآخذة، هذا لأجل أن تكون القرارات والنتائج تحقق الأهداف العامة للشركة.

وقد تبين أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق الثقة في الشركات، ذلك لأن أغلب قراراتها في كل الجوانب تتسم بالشفافية والمصداقية، والحد من أساليب التضليل، وهذا ينتج عن طريق الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وخاصة مبدأ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وكذا الإفصاح عن الجانب الاجتماعي منها، الذي يعتبر عاملا مهما في ضمان استمرارية الشركة، أي أن الطريق الجيد والصحيح لحوكمة الشركات سيكون المدخل الفعال لتعزيز الإفصاح والشفافية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لعينة من الشركات الاقتصادية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي تمت في الفصلين السابقين والذي تعرفنا من خلالهما على محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات، وبغية إسقاط الجانب النظري على الواقع كان لا بد من إجراء دراسة ميدانية متمثلة في استبيان كونه الأنسب لطبيعة هذا البحث وطبيعة مجتمع الدراسة يحتوي على أسئلة مندرجة تحت محاور محددة، وبالتالي قمنا بتوزيع استمارة استبيان على الأفراد عينة الدراسة من أكاديميين في المجال المحاسبي ومهنيين من شركات اقتصادية مختلفة.

حيث نقدم وصفا لمنهجية الدراسة وإجراءاتها والأداة المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات وإجراءات التأكد من صدقها وثباتها، وأساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها، ذلك من خلال تفرغ البيانات وتحليل النتائج المعالجة باستخدام برنامج (SPSS (Statistical Package for Social Science) ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة

قصد استيفاء جزء من الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان وهو "عبارة عن قائمة من الأسئلة تهدف لدراسة فئة معينة وهو من أكثر أدوات البحث شيوعاً"، وتكمن أهميته في الحصول على بيانات عينة من الأفراد خلال فترة قصيرة بالإضافة إلى معرفة آراء المتخصصين حول الموضوع.

سنتعرض في هذا المبحث لتحليل الظروف التي أعد فيها الاستبيان وكيفية بناءه، ثم إخضاعه للتحكيم العلمي وفي النهاية اختباره بالشكل الذي يفى بالغرض، إضافة إلى ذلك سنوضح المنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

أولاً: مراحل إعداد الاستبيان

1. بناء استمارة الاستبيان:

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، كما تم صياغته باللغة العربية، حيث تضمن 37 سؤالاً. ثم قمنا بإخضاعه للتحكيم العلمي من طرف أساتذة متخصصين، وبعدها تم نشر الاستبيان.

2. نشر استمارة الاستبيان على عينة الدراسة:

اعتمدنا في توزيع الاستبيان على المقابلة الشخصية لموظفي مصلحة المالية والمحاسبة لكل من الشركة الوطنية نפטال، سوناطراك، وشركة المساهمة "رجال".

3. معالجة استمارة الاستبيان:

تم في هذه المرحلة تكوين مصفوفة الاستبيان مرتبة على ثلاث محاور وهي متعلقة بأربعة فرضيات، الفرضية الأولى التي تضم 9 أسئلة، والفرضية الثانية تضم 12 سؤال، والفرضية الثالثة تضم 16 سؤالاً. وبعد ذلك تم تفرغ المصفوفة في البرنامج SPSS v20 ويقصد به المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية ويسهل لنا البرنامج صنع القرار حيال موضوع الدراسة من خلال إدارته للبيانات وتحليله الإحصائي السريع للنتائج للحصول على النتائج المطلوبة. وبذلك بلغ عدد عبارات المحاور 37 فقرة، كانت الإجابة عليها وفق مقياس ليكارت الثلاثي مستخدمين بذلك ثلاث أنماط للإجابة هي (معارض، محايد، موافق).

حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية ثلاث درجات، وللإجابة التي تليها درجتين ثم درجة واحدة وهذا كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(03-01): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

| | | | |
|---------|-------|-------|-------|
| الدرجة | 1 | 2 | 3 |
| التصنيف | معارض | محايد | موافق |

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ج3، ص 538.

جدول(03-01): ليكارت الثلاثي يوضح تصنيف الإجابات من الدرجة الأولى إلى الدرجة الثالثة لمعرفة اتجاه الإجابات.

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد تصميم الاستبيان واختباره وتعديله يتم تعميمه على العينة المستهدفة من الدراسة، وبعد جمعه من المبحوثين يتم تحليله وهناك عدة برامج للتحليل الإحصائي ولكننا سنستخدم برنامج SPSS v20 وهو اختصار لعبارة Package For the Social Sciences Statistical وتعني (المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية)، وفيما يلي سنحلل الاستبيان باستخدام البرنامج حيث اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التي تتناسب وفرضيات الدراسة وتمثلت في:

1. معامل الثبات Reliability: يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.

ولإجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان نستخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ، ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمه المعامل تكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً.

2. معامل الصدق **Validity**: يقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه. ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات.¹

المتوسط الحسابي **Average or Mean**: ويصلح للبيانات الكمية فقط وهو وحيد ويتأثر بالقيم الشاذة. و يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح ثم نحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح كما يلي :

جدول (03-02): معايير تحديد الاتجاه

| المتوسط المرجح | المستوى |
|------------------|---------|
| من 1 إلى 1,66 | معارض |
| من 1,67 إلى 2,33 | محايد |
| من 2,34 إلى 3 | موافق |

المصدر: عز عبد الفتاح، مرجع سابق ص 538.

جدول رقم(03-02): الذي يتم من خلاله تحديد اتجاه عينة الدراسة وذلك بإتباع سلم ليكارت الثلاثي.

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

أولاً: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان 37 سؤالاً قسمت في ثلاثة محاور، ولقد تم إعداد الأسئلة طبقاً لطريقة الاستبيان المقيد، وتم تقسيم أسئلة الاستبيان وفق المحاور التالية:

الأسئلة الديمغرافية: يتضمن أسئلة عامة، الغرض منها جمع معلومات تخص الفرد المستجوب والتي تبدأ من السؤال 01 إلى غاية السؤال 04؛

¹ وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009، ص 38.

المحور الأول: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بالفلسفة الإدارية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، وهي من السؤال 01 إلى 09 سؤال.

المحور الثاني: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بمبادئ حوكمة الشركات، وهي من السؤال 10 إلى غاية 21 سؤال.

المحور الثالث: يتعلق بالأسئلة المرتبطة بتقييم محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه كل صاحب مصلحة في الشركة، وهي من السؤال 22 إلى غاية السؤال 37.

ثانيا: أهداف الدراسة: في ضوء ما سبق يمكن تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

- التعرف على اتجاهات أفراد العينة في محاسبة المسؤولية الاجتماعية من حيث فلسفتها والمعوقات التي تقف أمام مبادراتها.
- تهدف إلى التعرف على اتجاهات أفراد العينة نحو قواعد حوكمة الشركات ومدى تبنيهم ودرابنتهم لهذه المبادئ.
- تهدف إلى التعرف على اتجاهات أفراد العينة لتقييم محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه كل صاحب مصلحة في الشركة.

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

سيتم التحقق من الأهداف الموضوعية لهذه الدراسة واختبار صحة الفرضيات من خلال تبني المنهج التحليلي الذي سيتم إتباعه عند تناول الجوانب والأبعاد الخاصة بالدارسة الميدانية حيث سيتم جمع البيانات من أفراد العينة باستخدام الإستبانة.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

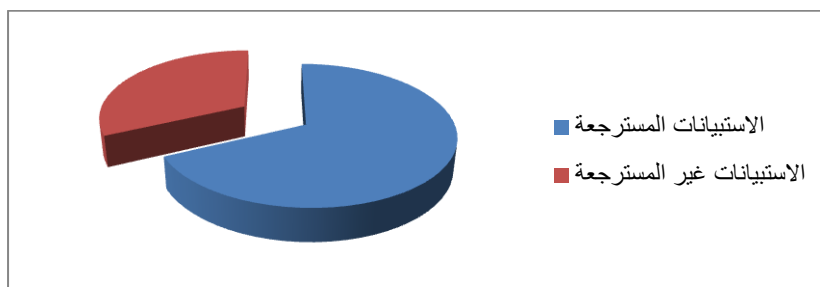
يتكون مجتمع الدراسة من 50 مشاهدة تتكون من: محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة والجباية وشركات اقتصادية، حيث تم تطبيق البحث الميداني وتوزيع استمارة الاستبيان في الفترة من 05 إلى 20 ماي 2018، وقد تم استرجاع 34 استمارة، وبذلك تكون النسبة المئوية للردود حوالي 68% وهي نسبة معقولة. وهذا ما يوضحه الجدول رقم 03-03 كما يلي:

جدول رقم(03-03): عدد الاستبيانات الموزعة

| البيان | العدد | النسبة |
|-------------------------------|-------|--------|
| عدد الاستبيانات المسترجعة | 34 | %68 |
| عدد الاستبيانات غير المسترجعة | 16 | %32 |
| مجموع الاستبيانات الموزعة | 60 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيان.

شكل رقم (03-01): عدد الاستبيانات الموزعة



المصدر: مخرجات نتائج EXLL.

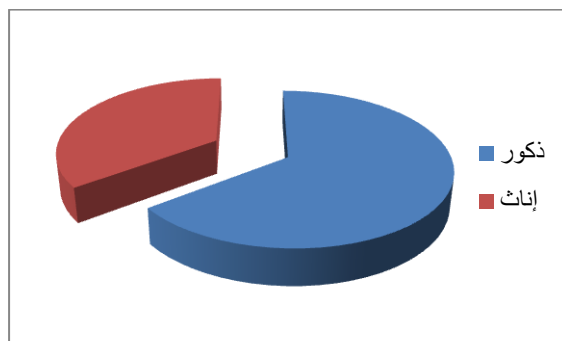
يبين الجدول رقم(03-03) والشكل رقم (03-01) عدد الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة ونسبة الاستبيانات المسترجعة وغير المسترجعة، حيث بلغت الاستبيانات المسترجعة حوالي %68 أما نسبة الاستبيانات غير المسترجعة فبلغت حوالي %32.

جدول رقم(03-04): توزيع العينة حسب الجنس

| البيان | التكرار | النسبة |
|---------|---------|--------|
| ذكور | 20 | %58.8 |
| إناث | 14 | %41.2 |
| المجموع | 34 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على spss v20.

شكل رقم (03-02): توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات نتائج EXLL.

نلاحظ من خلال الجدول رقم(03-04) والشكل رقم (03-02) أن معظم أفراد العينة كانوا ذكورا إذ تقدر نسبتهم ب (58.8%) في مقابل (41.2%) من أفراد العينة كانوا إناث.

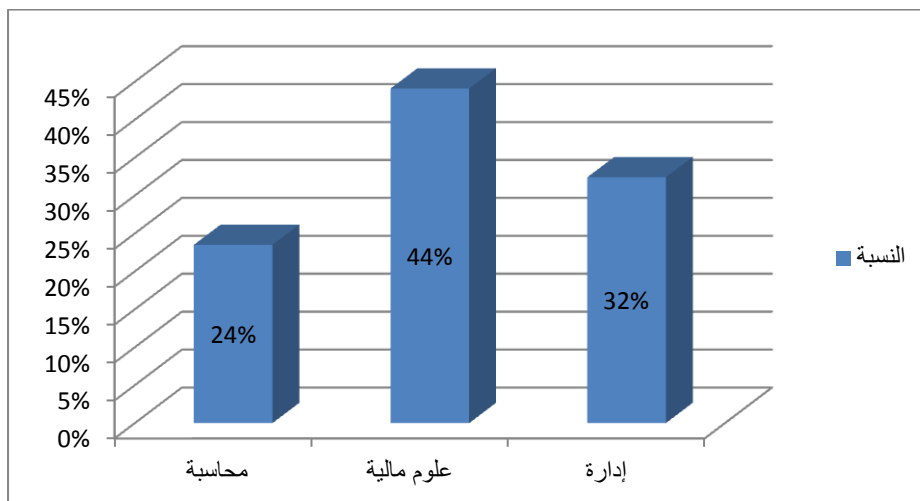
وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة والتي اختيرت بطريقة العينة المقصودة فيما يلي:

جدول رقم(03-05): توزيع العينة حسب التخصص المهني.

| النسبة | التكرار | المستوى المهني |
|--------|---------|----------------|
| 24% | 8 | محاسبة |
| 44% | 15 | علوم مالية |
| 32% | 11 | إدارة |
| 100% | 34 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20.

الشكل رقم (03-03): توزيع العينة حسب التخصص المهني.



المصدر: مخرجات نتائج EXLL.

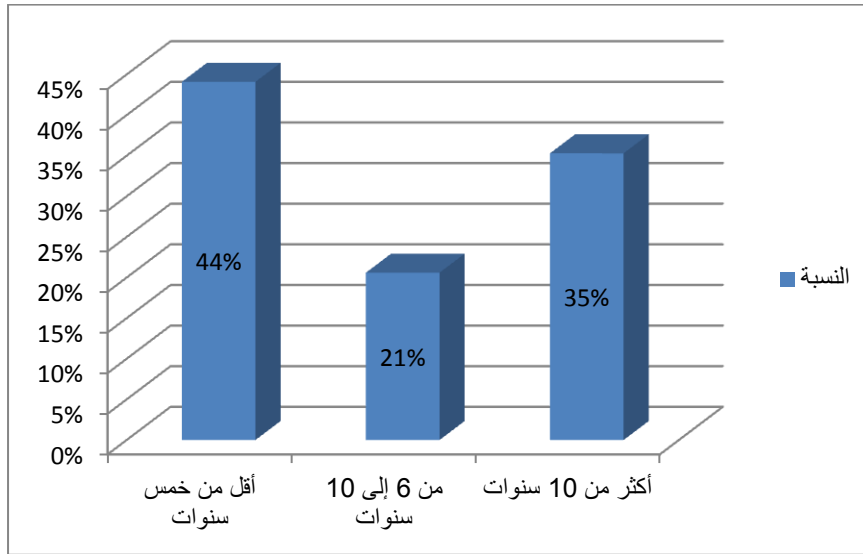
يبين الجدول رقم(03-05) والشكل رقم(03-03) أن 24% من عينة الدراسة هم تخصص محاسبة، و32% هم من تخصص إدارة، أما 44% فهم علوم مالية وهي النسبة الغالبة.

جدول رقم (03-06): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

| الخبرة | التكرار | النسبة |
|-------------------|---------|--------|
| أقل من خمس سنوات | 15 | 44.1% |
| من 6 إلى 10 سنوات | 7 | 20.6% |
| سنوات فأكثر | 12 | 35.3% |
| المجموع | 34 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20.

الشكل رقم (03-04): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: مخرجات نتائج EXLL.

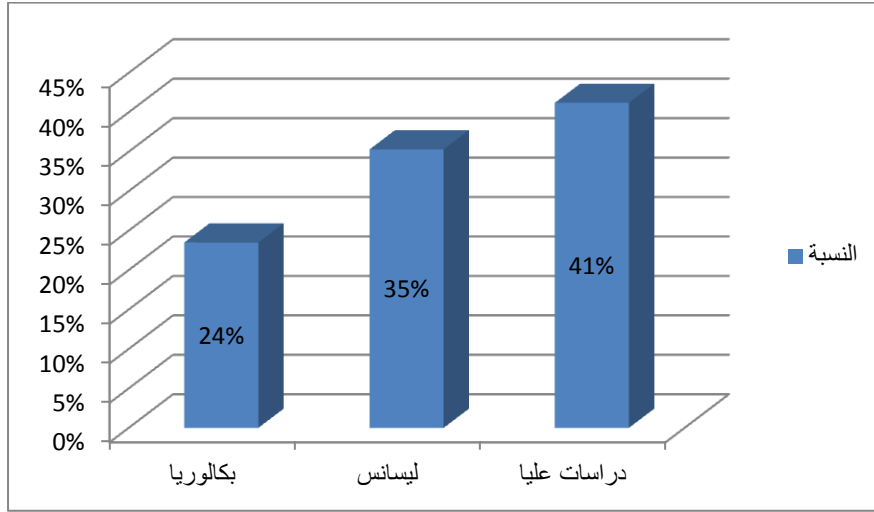
يبين الجدول رقم(03-06) والشكل رقم(03-04) أن عدد سنوات الخبرة لغالبية أفراد الدراسة أقل من 5 سنوات، إذ يمثلون ما نسبته (44%)، ثم تليها الفئة التي سنوات الخبرة لديها أكثر من 10 سنوات بنسبة تقدر ب(35%) من إجمالي أفراد الدراسة، حيث تدل نسبة كل من الفئتين السابقتين على أن غالبية أفراد العينة يملكون خبرة طويلة في المجال، وأخيرا جاءت الفئة التي لديها خبرة ما بين 6 و 10 سنوات بنسبة تقدر ب(21%).

جدول رقم (03-07) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

| المستوى العلمي | التكرار | النسبة |
|----------------|---------|--------|
| بكالوريا | 8 | 24% |
| ليسانس | 12 | 35% |
| دراسات عليا | 14 | 41% |
| المجموع | 34 | 100% |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20.

الشكل رقم (03-05): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات نتائج EXLL.

يبين الجدول رقم (03-07) والشكل رقم (03-05) الخاص بالتمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي أن غالبية أفراد العينة كانوا من دراسات عليا بنسبة تقدر ب (41%)، بينما كانت نسبة من هم حاملو شهادة الليسانس تقدر ب (35%)، وفي الأخير نسبة (24%) للأفراد المتحصلين على شهادة بكالوريا.

المطلب الثاني: دراسة درجة صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق الأداة مدى صلاحية الأداة لقياس الجانب التي تود قياسه، وهو عبارة عن مؤشر على قدرتها على قياس الجانب موضوع الاهتمام فيها، أما الثبات يعني الحصول على نفس النتائج فيما لو تم إعادة توزيع الاستبيان أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائجه وعدم تغيره بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

1. ثبات الاستبيان: للتأكد من ثبات استمارة البحث تم حساب معامل ألفا كرونباخ، إذ تم تقدير معامل الثبات

لكل محور، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (03-08): مقياس الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

| المحور | عدد العبارات | معامل الثبات | معامل الصدق |
|--------------|--------------|--------------|-------------|
| المحور الأول | 9 | 0.762 | 0.872 |

| | | | |
|-------|-------|----|---------------|
| 0.867 | 0.752 | 12 | المحور الثاني |
| 0.863 | 0.746 | 16 | المحور الثالث |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20

يلاحظ من الجدول رقم (03-08) أن معامل الثبات للمحور الأول 0.762 والمحور الثاني 0.752 أما المحور الثالث 0.746، في حين أن معامل الثبات الإجمالي لكل المحاور هو 0.790، وهي قيم مقبولة لأغراض الدراسة.

وهذا يعني أن الدراسة تتميز بالثبات والدقة، وعليه يمكننا القول أن هذه الاستمارة تتميز بالصدق مما يجعلنا على ثقة بصحتها وصلاحيتها لتحميل النتائج والإجابة على كافة تساؤلات الدراسة، واختبار الفرضيات.

المطلب الثالث: تحليل وتفسير اتجاهات آراء أفراد العينة لكل محور من محاور الدراسة

أولاً: اتجاهات آراء أفراد العينة حول الفلسفة الإدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يبين الجدول الموالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بالنسبة لعبارات المحور الأول كما يلي:

جدول رقم (03-09): اتجاهات آراء أفراد العينة حول الفلسفة الإدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

| الاتجاه | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | موافق | محايد | معارض | المحور الأول |
|---------|-----------------|-------------------|--------|--------|--------|---|
| | | | العدد | العدد | العدد | |
| | | | النسبة | النسبة | النسبة | |
| موافق | 2.44 | 0.824 | 22 | 5 | 7 | الربحية هي الهدف الوحيد من وراء نشاط الشركة الاقتصادية. |
| | | | %64.7 | %14.7 | %20.6 | |
| موافق | 2.41 | 0.821 | 21 | 6 | 7 | تشمل محاسبة المسؤولية الاجتماعية دور الشركة اتجاه الأطراف الآخذة. |
| | | | %61.8 | %17.6 | %20.6 | |
| موافق | 2.50 | 0.749 | 22 | 7 | 5 | برامج محاسبة المسؤولية الاجتماعية |

| | | | | | | |
|-------|-------|-------|---|-------|-------|---|
| | | | 64.7% | 20.6% | 14.7% | تعتبر برامج هامشية تقوم بها الشركة عندما يتوفر التمويل اللازم لها. |
| موافق | 2.59 | 0.657 | 23 | 8 | 3 | تعتبر الشركة القيام ببرامج محاسبة المسؤولية الاجتماعية تكلفة إضافية بالنسبة لها. |
| | | | 67.6% | 23.5% | 8.8% | |
| موافق | 2.44 | 0.786 | 21 | 7 | 6 | تهتم الشركة بالاطلاع على التجارب الدولية للشركات الرائدة في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية للاقتداء بها. |
| | | | 61.8% | 20.6% | 17.6% | |
| موافق | 2.53 | 0.748 | 23 | 6 | 5 | عدم وجود خطط واستراتيجيات واضحة لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية. |
| | | | 67.6% | 17.6% | 14.7% | |
| موافق | 2.47 | 0.788 | 22 | 6 | 6 | نقص برامج التوعية والإعلام بالدور الاجتماعي للقطاع الخاص. |
| | | | 64.7% | 17.6% | 20.6% | |
| موافق | 2.41 | 0.821 | 21 | 6 | 7 | عدم وجود طرق معتمدة تسهل قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية جراء تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات. |
| | | | 61.8% | 17.6% | 20.6% | |
| موافق | 2.41 | 0.821 | 21 | 6 | 7 | الإفصاح عن بيانات ومعلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية والتقارير يمنح الشركة الشهرة بين الأطراف الآخذة. |
| | | | 61.8% | 17.6% | 20.6% | |
| موافق | 2.467 | | المتوسط المرجح العام لآراء أفراد العينة | | | |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20.

يظهر الجدول رقم (03-09) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.59، 2.41) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.824، 0.657) بتقدير موافق في كل العبارات، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (2.467) وتطابق هذه القيمة درجة الموافقة بحسب معيار مقياس التحليل مما يشير إلى أنه توجد فلسفة إدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية، كما تشير إلى وجود معوقات أمام مبادرات هذا النظام.

إن حصلت العبارة رقم (04) "تعتبر الشركة القيام ببرامج محاسبة المسؤولية الاجتماعية تكلفة إضافية بالنسبة لها." على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.59) وانحراف معياري (0.657) بتقدير موافق، ثم تليها العبارة رقم (06) "عدم وجود خطط واستراتيجيات واضحة لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية." في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.53) وانحراف معياري (0.748) بتقدير موافق. ثم جاءت العبارة رقم (03) "برامج محاسبة المسؤولية الاجتماعية تعتبر برامج هامشية تقوم بها الشركة عندما يتوفر التمويل اللازم لها." في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.50) وانحراف معياري (0.749) بتقدير موافق. أما العبارة رقم (07) "نقص برامج التوعية والإعلام بالدور الاجتماعي للقطاع الخاص." فكانت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.47) وانحراف معياري (0.788) بتقدير موافق. واحتلت الفقرة رقم (01) "الربحية هي الهدف الوحيد من وراء نشاط الشركة الاقتصادية." المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.44) وانحراف معياري (0.824) بتقدير موافق، والفقرة رقم (05) "تهتم الشركة بالاطلاع على التجارب الدولية للشركات الرائدة في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية للاقتداء بها." في المرتبة السادسة بنفس المتوسط الحسابي للفقرة السابقة وانحراف معياري (0.786) بتقدير موافق. وفي سياق هذا الترتيب تأتي كل من الفقرة رقم (02) "تشمل محاسبة المسؤولية الاجتماعية دور الشركة اتجاه الأطراف الآخذة."، والفقرة رقم (08) "عدم وجود طرق معتمدة تسهل قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية جراء تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات."، والفقرة رقم (09) "الإفصاح عن بيانات ومعلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية والتقارير يمنح الشركة الشهرة بين الأطراف الآخذة." في المرتبة السابعة والمرتبة الثامنة والمرتبة التاسعة، على الترتيب وبنفس المتوسط الحسابي (2.41) ونفس الانحراف المعياري (0.821) وبدرجة تقدير موافق لكل فقرة.

الفرضية الأولى: لا توجد فلسفة إدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية، كما لا توجد معوقات أمام مبادراتها.

يؤكد اتجاه أفراد عينة الدراسة على أن عبارات المحور من العبارة (01) إلى العبارة (05) كانت موافق ومنه نرفض الفرضية الأساسية "لا توجد فلسفة إدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية" ونقبل الفرضية البديلة مما

يعني أنه يوجد فلسفة إدارية اتجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية. وهذا ما يدل على وجود ثقافة ودراية بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كما يوجد الوعي اللازم لتبني نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية لدى الشركات الاقتصادية عينة الدراسة، ولكن ما ذكر لا يدل على أن هذه الشركات تطبق محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنظام محاسبي تقوم بالإفصاح والتقرير عليه.

كما أكد اتجاه أفراد العينة أيضا على أن العبارات من (06) إلى (07) كانت موافق ومنه نرفض الفرضية الأساسية "لا توجد معوقات أمام مبادرات محاسبة المسؤولية الاجتماعية" ونقبل الفرضية البديلة حيث يوجد معوقات أمام مبادرات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث أن كل العراقل الواردة في العبارات الأربعة المذكورة سلفا لها دور في عدم تطبيق وممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات عينة الدراسة.

ثانيا: اتجاهات آراء أفراد العينة حول درايتهم بمبادئ حوكمة الشركات

جدول رقم (03-10): اتجاهات آراء أفراد العينة حول درايتهم بمبادئ حوكمة الشركات.

| الاتجاه | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | محايد | موافق | معارض | المحور الثاني |
|---------|-----------------|-------------------|--------|--------|--------|---|
| | | | العدد | العدد | العدد | |
| | | | النسبة | النسبة | النسبة | |
| موافق | 2.53 | 0.748 | 23 | 6 | 5 | يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة بشكل متساوي. |
| | | | %67.6 | %17.6 | %14.7 | |
| موافق | 2.50 | 0.788 | 23 | 5 | 6 | يحق للمساهمين الاطلاع على إجراءات الإفصاح. |
| | | | %67.6 | %14.7 | %17.6 | |
| موافق | 2.44 | 0.786 | 21 | 7 | 6 | تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة. |
| | | | %61.8 | %20.6 | %17.6 | |
| موافق | 2.44 | 0.824 | 22 | 5 | 7 | تتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي. |
| | | | %64.7 | %14.7 | %20.6 | |

| | | | | | | |
|-------|-------|-------|---|-------|-------|---|
| موافق | 2.47 | 0.748 | 21 | 8 | 5 | يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لأحكام القانون. |
| | | | %61.8 | %23.5 | %14.7 | |
| موافق | 2.65 | 0.646 | 25 | 6 | 3 | يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية. |
| | | | %73.5 | %17.6 | %8.8 | |
| موافق | 2.56 | 0.705 | 23 | 7 | 4 | وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة. |
| | | | %67.6 | %20.6 | %11.8 | |
| موافق | 2.44 | 0.824 | 22 | 5 | 7 | يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي بدون استثناء. |
| | | | %64.7 | %14.7 | %20.6 | |
| موافق | 2.53 | 0.706 | 22 | 8 | 4 | يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة للمسؤولية الاجتماعية في الشركة. |
| | | | %64.7 | %23.5 | %11.8 | |
| موافق | 2.59 | 0.701 | 24 | 6 | 4 | يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة. |
| | | | %70.6 | %17.6 | %11.8 | |
| موافق | 2.44 | 0.786 | 21 | 7 | 6 | يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح. |
| | | | %61.8 | %20.6 | %17.6 | |
| موافق | 2.56 | 0.705 | 23 | 7 | 4 | يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال. |
| | | | %67.6 | %20.6 | %11.8 | |
| موافق | 2.512 | | المتوسط المرجح العام لآراء أفراد العينة | | | |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20.

يظهر الجدول رقم (03-10) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.65، 2.44) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.824، 0.701) بتقدير موافق في كل العبارات، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ 2.512 وبتقدير موافق مما يشير إلى أنه يوجد دراية بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات في الشركات الاقتصادية.

إذ حصلت العبارة رقم (15) "يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية." على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.65) وانحراف معياري (0.646) بتقدير موافق، ثم تليها العبارة رقم (19) "يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف والرقابة." على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.59) وانحراف معياري (0.701) بتقدير موافق، والعبارة رقم (16) "وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة." على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.56) وانحراف معياري (0.705) بتقدير موافق، أما العبارة رقم (21) "يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال." فكانت في المرتبة الرابعة بنفس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة السابقة، ثم تليها العبارة رقم (10) "يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة بشكل متساوي." في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.53) وانحراف معياري (0.748) بتقدير موافق، وبالنسبة للعبارة رقم (18) "يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة للمسؤولية الاجتماعية في الشركة." فهي في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (2.53) وانحراف معياري (0.706) بتقدير موافق، أما العبارة رقم (11) "يحق للمساهمين الاطلاع على إجراءات الإفصاح." فكانت في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (2.50) وانحراف معياري (0.788) بتقدير موافق، واحتلت العبارة رقم (14) "يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقا لأحكام القانون." المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (2.47) وانحراف معياري (0.748) بتقدير موافق، والعبارة رقم (12) "تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة." في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي (2.44) وانحراف معياري (0.786) بتقدير موافق، تليها العبارة رقم (20) "يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح." في المرتبة العاشرة بنفس المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارة السابقة بتقدير موافق، وعلى هذا السياق تحتل كل من العبارة رقم (13) "تتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي." والعبارة رقم (17) "يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي بدون استثناء." على المرتبة الحادية عشر والمرتبة الثانية عشر على الترتيب، بمتوسط حسابي (2.44) وانحراف معياري (0.824) بتقدير موافق.

الفرضية الثانية: لا يوجد لدى أفراد العينة الدراية بمبادئ حوكمة الشركات.

يؤكد اتجاه أفراد عينة الدراسة على أن عبارات المحور كانت موافق بمتوسط حسابي (2.512)، ومنه نرفض الفرضية الأساسية "لا يوجد لدى أفراد العينة الدراية بمبادئ حوكمة الشركات"، ونقبل الفرضية البديلة مما يعني أنه يوجد دراية بمبادئ حوكمة الشركات لدى أفراد العينة، ولكن هذا لا يعني أن هذه الشركات الاقتصادية عينة الدراسة تطبق مبادئ حوكمة الشركات على الرغم من درايتهم بها.

ثالثاً: اتجاهات آراء أفراد العينة حول تقييم محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة.

جدول رقم (03-11): اتجاهات آراء أفراد العينة حول تقييم محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة.

| الاتجاه | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | موافق | محايد | معارض | المحور الثالث |
|---------|-----------------|-------------------|--------|--------|--------|--|
| | | | العدد | العدد | العدد | |
| | | | النسبة | النسبة | النسبة | |
| محايد | 2.06 | 0.983 | 17 | 2 | 15 | تساهم الشركة في إنجاز المشاريع الأساسية للمجتمع من مدارس ومستشفيات وطرق وبرامج إسكان. |
| | | | %50.0 | %5.9 | %44.1 | |
| موافق | 2.56 | 0.746 | 24 | 5 | 5 | تلتزم الشركة بتوفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع من أجل التخفيف من البطالة. |
| | | | %70.6 | %14.7 | %14.7 | |
| موافق | 2.50 | 0.749 | 22 | 7 | 5 | تقدم الشركة المساعدة المادية في حالة الكوارث الطبيعية مثل الزلازل والفيضانات والحرائق. |
| | | | %64.7 | %20.6 | %14.7 | |
| محايد | 2.21 | 0.914 | 18 | 5 | 11 | تقوم الشركة بإصدار تقرير سنوي يضم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي. |
| | | | %52.9 | %14.7 | %32.4 | |

| | | | | | | |
|-------|------|-------|-------|-------|-------|--|
| موافق | 2.47 | 0.788 | 22 | 6 | 6 | تزاعي الشركة القدرات الشرائية للمستهلكين عند تسعير منتجاتها/خدماتها. |
| | | | %64.7 | %17.6 | %17.6 | |
| موافق | 2.50 | 0.749 | 22 | 7 | 5 | تزاعي الشركة ظروف الصحة والسلامة عند عملية الإنتاج/ التصنيع/ تقديم خدمة. |
| | | | %64.7 | %20.6 | %14.7 | |
| محايد | 2.29 | 0.906 | 20 | 4 | 10 | تستمع الشركة إلى شكاوي المستهلك وتقوم بحلها. |
| | | | %58.8 | %11.8 | %29.4 | |
| موافق | 2.62 | 0.697 | 25 | 5 | 4 | تحقيق رضا المستهلكين من خلال التعرف على خصائص المنتج وطرق ومجالات استخداماته. |
| | | | %73.5 | %14.7 | %11.8 | |
| موافق | 2.44 | 0.786 | 21 | 7 | 6 | توفر الشركة البرامج التدريبية اللازمة من أجل تنمية مهارات العاملين. |
| | | | %61.8 | %20.6 | %17.6 | |
| موافق | 2.44 | 0.786 | 21 | 7 | 6 | تعمل الشركة على توفير الأمن الصناعي وتقادي حوادث العمل. |
| | | | %61.8 | %20.6 | %17.6 | |
| محايد | 2.26 | 0.828 | 17 | 9 | 8 | توظف الشركة عاملين من ذوي الاحتياجات الخاصة. |
| | | | %50.0 | %26.5 | %23.5 | |
| موافق | 2.41 | 0.821 | 21 | 6 | 7 | تقوم الشركة بعمل فحص طبي دوري للعاملين للتأكد من عدم وجود مخاطر في بيئة العمل. |
| | | | %61.8 | %17.6 | %20.6 | |
| موافق | 2.50 | 0.749 | 22 | 7 | 5 | تستخدم الشركة تقنيات ملائمة لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والماء، |

| | | | | | | |
|-------|-------|-------|---|-------|-------|--|
| | | | %64.7 | %20.6 | %14.7 | وللتخلص من النفايات ومخلفات التصنع. |
| محايد | 2.21 | 0.914 | 18 | 5 | 11 | تحصلت الشركة من قبل على أحد المواصفات والمعايير الدولية البيئية. |
| | | | %52.9 | %14.7 | %32.4 | |
| موافق | 2.59 | 0.701 | 24 | 6 | 4 | تمول حملات التوعية في مجالات حماية البيئة وحسن استغلال مواردها الطبيعية. |
| | | | %70.6 | %17.6 | %11.8 | |
| موافق | 2.62 | 0.779 | 27 | 1 | 6 | يوجد سياسة/ نظام لإدارة البيئة في الشركة. |
| | | | %79.4 | %2.9 | %17.6 | |
| موافق | 2.417 | | المتوسط المرجح العام لآراء أفراد العينة | | | |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss v20.

يظهر الجدول رقم (03-11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.62، 2.06) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.983، 0.697) بتقدير موافق في أغلب العبارات، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (2.417) وهو ما يطابق درجة الموافقة وفقا لمعيار مقياس التحليل مما يشير إلى أنه هناك تقييم لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة الاقتصادية.

إذ حصلت العبارة رقم (29) "تحقيق رضا المستهلكين من خلال التعرف على خصائص المنتج وطرق ومجالات استخداماته." على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.62) وانحراف معياري (0.697) بتقدير موافق، تليها العبارة رقم (37) "يوجد سياسة/ نظام لإدارة البيئة في الشركة." في المرتبة الثانية بنفس المتوسط الحسابي للعبارة السابقة وبانحراف معياري (0.779) بتقدير موافق، ثم العبارة رقم (36) "تمول حملات التوعية في مجالات حماية البيئة وحسن استغلال مواردها الطبيعية." في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (2.59) وانحراف معياري (0.701) بتقدير موافق، أما العبارة رقم (23) "تلتزم الشركة بتوفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع من أجل التخفيف من البطالة." فكانت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (2.56) وانحراف معياري (0.746) بتقدير موافق، وبعدها العبارة رقم (24) "تقدم الشركة المساعدة المادية في حالة الكوارث الطبيعية مثل الزلازل والفيضانات والحرائق." في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (2.50) وانحراف معياري (0.749) بتقدير موافق،

واحتلت العبارة رقم (27) "تراعي الشركة ظروف الصحة والسلامة عند عملية الإنتاج/ التصنيع/ تقديم خدمة". المرتبة السادسة، والعبارة رقم (34) "تستخدم الشركة تقنيات ملائمة لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والماء، وللتخلص من النفايات ومخلفات التصنع." المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (2.50) وانحراف معياري (0.749) أيضا وبتقدير موافق، وبالنسبة للعبارة رقم (26) "تراعي الشركة القدرات الشرائية للمستهلكين عند تسعير منتجاتها/خدماتها." فهي في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (2.47) وانحراف معياري (0.788) بتقدير موافق، والعبارة رقم (30) "توفر الشركة البرامج التدريبية اللازمة من أجل تنمية مهارات العاملين." والعبارة رقم (31) "تعمل الشركة على توفير الأمن الصناعي ونفاذي حوادث العمل." في المرتبة التاسعة والمرتبة العاشرة على الترتيب، بمتوسط حسابي (2.44) وانحراف معياري (0.786) بتقدير موافق، وكانت المرتبة الحادي عشر للعبارة رقم (33) "تقوم الشركة بعمل فحص طبي دوري للعاملين للتأكد من عدم وجود مخاطر في بيئة العمل." بمتوسط حسابي (2.41) وانحراف معياري (0.821) بتقدير موافق، والعبارة رقم (28) "تستمع الشركة إلى شكاوي المستهلك وتقوم بحلها." في المرتبة الثاني عشر بمتوسط حسابي (2.29) وانحراف معياري (0.906) بتقدير محايد، أما العبارة رقم (32) "توظف الشركة عاملين من ذوي الاحتياجات الخاصة." فهي في المرتبة الثالث عشر بمتوسط حسابي (2.26) وانحراف معياري (0.828) بتقدير محايد، ثم العبارة رقم (25) "تقوم الشركة بإصدار تقرير سنوي يضم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي." في المرتبة الرابع عشر والعبارة رقم (35) "تحصلت الشركة من قبل على أحد المواصفات والمعايير الدولية البيئية." في المرتبة الخامس عشر، بمتوسط حسابي (2.21) وانحراف معياري (0.914) بتقدير محايد، وأخيرا العبارة رقم (22) "تساهم الشركة في إنجاز المشاريع الأساسية للمجتمع من مدارس ومستشفيات وطرق وبرامج إسكان." في المرتبة السادس عشر بمتوسط حسابي (2.06) وانحراف معياري (0.983) بتقدير محايد.

الفرضية الثالثة: لا يوجد توجه لدى الشركات لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة.

يؤكد اتجاه أفراد عينة الدراسة على أن أغلب العبارات في المحور كانت بدرجة موافق وبمتوسط حسابي (2.417)، ومنه نرفض الفرضية الأساسية "لا يوجد توجه لدى الشركات لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة"، ونقبل الفرضية البديلة مما يعني أنه يوجد توجه لدى الشركات لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة وهذا ما يدل على أن الشركات الاقتصادية

عينة الدراسة تمارس مسؤوليتها الاجتماعية اتجاه كل من المساهمين والمستهلكين بشكل مقبول، وتمارس بدرجة متوسطة اتجاه البيئة والمجتمع وهذه الممارسة لا تكفي من أجل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

خلاصة

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل مبادئ حوكمة الشركات، وتناولنا في هذا الفصل مبحثين حيث تم في المبحث الأول عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة، وفي المبحث الثاني تم تحليل نتائج الاستبيان من أجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة لواقع ممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الاقتصادية وهذا في ظل حوكمة الشركات، وقد خلصت الدراسة إلى أن كلما طبقت الشركات مبادئ الحوكمة على أحسن وجه وبصورة صادقة وشفافة فإنها تلقائياً تحقق المسؤولية اتجاه أصحاب المصالح، وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية عند القيام بممارسة أعمالها، ونتاج ما سبق فإن محاسبة المسؤولية الاجتماعية من متطلبات الإفصاح المحاسبي تطبيقاً للمبدأ الأساسي في الحوكمة مبدأ الإفصاح والشفافية.

الخطمة

الخاتمة

تعتبر الحوكمة إحدى أهم الوسائل الهادفة إلى تحقيق التنمية الاقتصادية ورفاهية المجتمع، وإرساء قيم الديمقراطية والعدالة، والمساواة في الفرص، والشفافية والإفصاح التي تضمن نزاهة المعاملات، وتعزيز سيادة القانون، ورسم الحدود الفاصلة بين المصالح الخاصة والعامة والحيلولة دون استغلال المنصب والنفوذ. حيث ترتبط الحوكمة ارتباطاً وثيقاً بمفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية والتي أصبحت أمراً ضرورياً، فعلى الشركات تطبيق مبادئ الحوكمة من أجل تحقيق المسؤولية اتجاه أصحاب المصالح وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه مجتمعاتها لكسب الاحترام ومنه ضمان النجاح، فمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ما هي إلا نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين الشركة والبيئة الاجتماعية من حولها ومن ثم الإفصاح عن آثار هذه العمليات، وإن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية.

1. النتائج

- باعتبار أن المحاسبة الاجتماعية نظام محاسبي ومجموعة من الطرق التي تستخدم في قياس الأداء الاجتماعي للشركة، فإنه من الضروري الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية بهدف إبلاغ وتوصيل المعلومات؛
- إن قياس الأحداث الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية والمتمثلة في التكاليف والمنافع الاجتماعية ومحاولة توصيلها إلى الأطراف ذات العلاقة بالشركة، فإنه يجب تطوير المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية لفهم كل متغير من المتغيرات الاجتماعية الموجودة بها الشركة؛
- يجب الإفصاح عن كافة البنود التي تعتبرها الشركة ضمن التكاليف الاجتماعية مع بيان حجم تلك التكاليف المحملة على قائمة الدخل والتي يجب رسملتها خلال الفترة؛
- يتم الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها أو ضمن القوائم المالية التقليدية أو الإفصاح عنهما مع بعض في تقرير موحد، وهذا أمر مهم لتوضيح البنود وزيادة الإيضاحات؛
- عدم وجود مفهوم محدد للتكاليف والمنافع الاجتماعية فضلا عن صعوبات القياس النقدي لها والتي دفعت إلى اللجوء إلى القياس الوصفي الذي لا يتفق مع ما أتت به المبادئ المحاسبية، وبالتالي فإن الإطار الفكري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية يخضع للاجتهد والحكم الشخصي بما يتناقض مع مبدأ الموضوعية في المحاسبة؛

الخاتمة

- الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من شأنه أن يساهم في تحسين نتائج وأداء الشركة الاقتصادية والكشف عن واقعها العملي من زاوية اجتماعية؛
- تعتبر المراجعة الاجتماعية ضرورية فهي تركز على اختبار كفاءة التطبيق لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية كنظام داخل شركة الأعمال، كما تعزز عملية المراجعة الاجتماعية الثقة في كفاءة نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- تعد محاسبة المسؤولية الاجتماعية أحد خصائص نظام الحوكمة الفعال؛
- عدم توفر المقومات الكافية لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية من طرف الشركات الاقتصادية والإفصاح عنها.

2. الاقتراحات والتوصيات

- على الشركة أن تأخذ خطوات جدية لرفع مستوى تنمية علاقتها مع كل من المجتمع والمستهلك والعاملين وكذا البيئة، من خلال الاهتمام بالمشكلات والقضايا الاجتماعية، مما يؤثر إيجاباً على الشركة؛
- العمل على إحداث دليل لحوكمة الشركات يعمل على تجسيد الدور الحوكمي وإلزام جميع الشركات المعنية بتطبيقه من خلال آلية واضحة ومحددة للإشراف والمتابعة بتنفيذ ضوابط حوكمة الشركات؛
- على الحكومة أيضاً أن يكون لها موقف اتجاه الشركات التي تطبق محاسبة المسؤولية الاجتماعية، من خلال تشريعات أو إجراءات تسمح بإعفائها من الضرائب أو غيرها من التسهيلات؛
- يجب تنشيط دور المنظمات والجمعيات المهنية الوطنية اتجاه توعية الشركات بمفهوم وأهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية؛
- زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية وتوزيع التكاليف للأنشطة الاجتماعية وتحديد العوائد الاجتماعية للشركات؛
- يجب المطالبة بوجود قوانين ومناشير ومراسم تدعو الشركات إلى الاهتمام بقياس العمليات الاجتماعية عند القيام بأنشطتها الاقتصادية المختلفة، وإيضاً عقد مؤتمرات وندوات لدراسة موضوع القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية، ووضع الحلول والمعالجات لمختلف المشاكل والمعوقات التي تواجه المحاسبين في هذا الموضوع؛
- إصدار التشريعات القانونية الخاصة والمعايير المساعدة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

3. آفاق البحث

الخاتمة

- محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومدى تحقيقها للتنمية المستدامة.
- دور المراجعة الاجتماعية في تفعيل نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في شركات المساهمة.
- علاقة محاسبة المسؤولية الاجتماعية بالمحاسبة البيئية.
- دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحسين الخدمات المصرفية.

قائمة المراجع

1. المراجع باللغة العربية:

*الكتب:

1. أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي الإسكندرية، 2012.
2. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظرو التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية.
3. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
4. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
5. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005.
6. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
7. عادل محمد محمد حسن، القياس والإفصاح ودورهما في محاسبة تكاليف الموارد البشرية في القطاع المصرفي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، 2015.
8. عبد الرزاق قاسم الشحادة، خالد راغب الخطيب، قضايا محاسبية معاصرة، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2017.
9. عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2015.
10. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ج3.
11. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة علي شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
12. علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2015.
13. محسن أحمد الخضير، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.

14. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، دار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
15. وليد عبد الرحمن خالد الفزا، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي spss، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، 2009.

***الرسائل والأطروحات:**

1. إياد محمد عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
2. حامد أحمد صالح أبو سمرة، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، 2009.
3. سعيد مخلد النعيمات وفارس جميل حسين، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن، جامعة الإسراء، الأردن.
4. فاطمة الزهراء شرقي، أهمية تقويم وقياس الأداء الضريبي في دعم عملية التحصيل دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية بسكرة، مذكرة في علوم التسيير، تخصص فحص محاسبي، الجزائر، 2016.
5. فياض علان فياض المساعد، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2013.
6. محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة.
7. هناء محمد هلال الحنيطي وانعام محسن حسن، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن، جامعة عمان العربية، 2011.
8. وهيبة مقدم، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة وهران، 2014.

***المجلات:**

1. جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة المجمعة-المملكة العربية السعودية، العدد17، 2016.
2. عوض خلف دلف العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع، العدد 11، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت العراق، 2008.
3. مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الاجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد14، 2014.
4. مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات، جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد-24- الرابع و العشرين، العدد الأول، 2008.
5. يوسف هارون خميس محمد وفاطمة عامر حماد، تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية ودوره في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركات، مجلة العلوم الاقتصادية، المملكة العربية السعودية، 2015.

*الملتقيات والمؤتمرات:

1. يوسف بوخلخال، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية(الإفصاح المحاسبي)، مؤتمر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الأغواط، محور معايير قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال تجاه أصحاب المصالح، 2011.
2. جمال سالمي، التدقيق الاجتماعي في ظل اقتصاد المعرفة، دراسة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثامن حول: مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11 و12 أكتوبر، 2010.
3. خالد دريس، مسعود صديقي، دور حوكمة الشركات في تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية لترشيد قرار الاستثمار، الملتقى الدولي الأول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع ورهانات وآفاق: جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي- الجزائر، 2010.
4. زوينة بن فرح، التحكم في الإفصاح والتحفظ المحاسبي ضرورة للحكم على ذكاء المحاسب، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 4-5 ديسمبر 2012.

5. عبد الله عبد اللطيف عبد الله محمد، مشكلات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على القيد والتداول في سوق الأوراق المالية_مبدأ الإفصاح والشفافية (القاهرة: جامعة عين شمس، مؤتمر الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، 3-4 ماي، 2008).
6. محمد طرشي وإيمان يخلف، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، محور المداخلة الثاني، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف.
7. محمد علاء الدين جناي ومحمد براق، مدى امكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث عشر جول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة، جامعة حسيبة بن بو علي، يومي 14-15 نوفمبر 2016.
8. مهدي سعدون الساقي وعبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، جامعة الاسراء، الأردن.

II. المراجع باللغة الأجنبية:

1. Alamgir, M. Corporate Governance; A Risk Perspective, Paper Presented to Corporate Governance and Reform, Paving the way to Financial Stability and development, a conference organized by the Egiption Banking Institute, Cairo, May 7-8, 2007.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: تقرير وصفي للإفصاح عن البعد الاجتماعي

خصوم

أصول

(1) فرص العمل

| | |
|---------------------------------------|--|
| - مازالت المرأة لا تشغل مراكز قيادية. | - أدى توسع النشاط إلى توفير 500 فرصة عمل جديدة منذ عام |
|---------------------------------------|--|

(2) الرقابة البيئية

| | |
|---|-----------------------------------|
| - ما زال الهواء يعاني من الغازات المتخلفة من القيام بالنشاط | - قامت الشركة بتشجير منطقة النشاط |
|---|-----------------------------------|

(3) التفاعل مع المجتمع

| | |
|--|--|
| - مازال السكن العمالي عاجزا عن تلبية مطالب العاملين. | -تمثل مساهمة النشاط برعاية العاملين 2% من النفقات. |
|--|--|

(4) حماية المستهلك

| | |
|--|--|
| - مازال النشاط يعاني من تطوير منتج بما يناسب احتياجات المجتمع. | - أخضع النشاط كامل منتجاته الى الرقابة على المواصفات المحددة من هيئة المواصفات للمقاييس. |
|--|--|

المصدر: محمد سالم اللولو، 2009، 70.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 02: قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية

| البيان | مبلغ جزئي | مبلغ إجمالي |
|--|-----------|-------------|
| حماية البيئة | Xx | |
| مرشحات كهربائية | Xx | |
| إجمالي التدفق النقدي البيئي | | Xxx |
| | | |
| +فوائد أخرى | Xx | |
| تبرعات خيرية | Xx | |
| نشاطات اجتماعية ثقافية عامة | | Xxx |
| إجمالي الفوائد الأخرى | | |
| | | |
| إجمالي التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية | | Xxx |
| كنسبة من إيرادات التشغيل | | X% |

المصدر: رضوان حلوة حنان، 2003، 287.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 03: قائمة النشاط الاجتماعي_الاقتصادي

| إجمالي | كلي | جزئي | البيان |
|--------|------|------|---|
| | | | <u>الأنشطة الخاصة بالإفراد</u> |
| | | | أ.تحسينات: |
| | | xx | 1.برامج تدريب العمال المعوقين |
| | | xx | 2.تبرعات المؤسسات التعليمية |
| | | xx | 3.تكاليف زيادة معدل دوران العمال بسبب برنامج تشغيل النساء |
| | | xx | 4.تكلفة الحضانة |
| | Xx | | إجمالي التحسينات |
| | | | ب.يطرح الأضرار: |
| | | xx | 1.تأجيل إضافة أجهزة أمان في الآلات |
| | (xx) | | |
| Xxx | | | ج.صافي التحسينات أو العجز في الأنشطة الخاصة بالأفراد |
| | | | |
| | | | <u>الأنشطة الخاصة بالبيئة</u> |
| | | | أ.تحسينات: |
| | | xx | 1.تكلفة استصلاح أرض خاصة بالنشاط القائم |
| | | xx | 2.تكلفة استبعاد المواد السامة |
| | Xx | xx | 3.تكلفة إضافة أجهزة الرقابة على التلوث |
| | | | إجمالي التحسينات |

قائمة الملاحق

| | | | |
|--|----|------|-----|
| ب. يطرح الأضرار: | | | |
| 1. التكلفة التي كان يجب تحملها للتشجير | xx | | |
| 2. التكاليف المقدرة لتطهير البحيرة من التلوث | xx | | |
| إجمالي الأضرار | | (xx) | |
| ج. صافي التحسين أو العجز في أنشطة البيئة | | | Xxx |
| | | | |
| <u>الأنشطة الخاصة بالمنتج</u> | | | |
| أ. التحسينات | | | |
| 1. تكلفة تعديلات على المنتج رفعت درجة أمانته | xx | | |
| إجمالي التحسينات | | Xx | |
| ب. يطرح الأضرار: | | | |
| 1. جهاز أمان موسى به | xx | | |
| إجمالي الأضرار | | (xx) | |
| ج. صافي التحسين أو العجز الخاص بالمنتج | | | Xxx |
| إجمالي التحسين أو العجز الاجتماعي الاقتصادي | | | Xxx |

المصدر: رضوان حلوة حنان، 2003، 281.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 04: قائمة الدخل الاجتماعي

| البيان | جزئي | كلي |
|--|------|------|
| القيمة المضافة نتيجة النشاط الاقتصادي | | Xxx |
| <u>يضاف مخرجات اجتماعية مرغوب فيها</u> | | |
| 1.تدريب العاملين | Xx | |
| 2.تحسين صحة العاملين | Xx | |
| 3.تشغيل الأميين | Xx | |
| إجمالي مخرجات اجتماعية مرغوب فيها | | Xx |
| إجمالي القيمة المضافة | | Xxx |
| <u>يخصم التأثيرات الاجتماعية غير المرغوب فيها و غير المدفوعة</u> | | |
| 1.تلوث الهواء | Xx | |
| 2.تلوث المياه | Xx | |
| 3.مشكلات صحية أخرى | Xx | |
| إجمالي التأثيرات الاجتماعية غير المرغوب فيها وغير المدفوعة | | (xx) |
| صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية | | Xxx |

المصدر: محمد سالم اللولو، 2009، 74.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 05: قائمة التأثير الاجتماعي عن السنة المنتهية

| إجمالي | كلي | جزئي | البيان |
|--------|-----|------|-----------------------------------|
| | | | المنافع الاجتماعية |
| | Xxx | | السلع و الخدمات التي تم توفيرها |
| | | | مدفوعات العناصر الاجتماعية |
| | | Xx | رواتب و أجور |
| | | Xx | مدفوعات لموردي السلع و الخدمات |
| | | Xx | ضرائب مسددة |
| | | Xx | تبرعات خيرية |
| | | Xx | توزيعات أرباح |
| | | Xx | فروض للغير و مدفوعات أخرى |
| | | Xx | مزايا عينية للعاملين |
| | | Xx | خدمات اجتماعية |
| | | Xx | تحسينات للبيئة |
| | | Xx | منافع أخرى |
| | Xxx | | إجمالي مدفوعات للعناصر الاجتماعية |
| Xxxx | | | إجمالي المنافع الاجتماعية |
| | | | التكاليف الاجتماعية |
| | Xxx | | سلع و مواد أولية تم الحصول عليها |
| | Xxx | | مباني و معدات مشتراة |
| | Xxx | | عمل وخدمات مستخدمة |

قائمة الملاحق

| | | | |
|------------------------------------|----|-----|--------|
| إصابات أمراض عمل | | Xxx | |
| خدمات عامة | | Xxx | |
| أضرار للبيئة : | | | |
| تلوث الهواء | Xx | | |
| تلوث الماء | Xx | | |
| مخلفات | Xx | | |
| إجمالي التكاليف الاجتماعية | | | (xxxx) |
| الفائض أو العجز الاجتماعي عن السنة | | | Xxxx |

المصدر: رضوان حلوة حنان، 2003، 285.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 06: قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية عن السنة المنتهية

| | | | | |
|--|---|----|-----|------|
| صافي الربح المحاسبي | | | | Xxxx |
| يضاف إليه: | | | | |
| أولاً: أعباء المسؤولية الاجتماعية الإلزامية | | | | |
| 1. مجال المساهمات البيئية | | | | |
| -تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء | x | | | |
| -تكلفة معالجة المخلفات السائلة | x | Xx | | |
| 2. مجال المساهمات العامة | | | | |
| -فروق توظيف عمولة زائدة | x | | | |
| -فروق توظيف المعوقين | x | | | |
| -فروق خدمات النقل والمواصلات | x | | | |
| -تكلفة خدمات إسكان العاملين | x | Xx | | |
| 3. مجال الموارد البشرية | | | | |
| -تكلفة تدريب العاملين | x | | | |
| -تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي | x | Xx | | |
| 4. مجال المنتج | | | | |
| -تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة | x | | | |
| -تكلفة اختبار أمان استخدام المنتج | x | Xx | | |
| إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإلزامية | | | xxx | Xxx |
| صافي الربح المعدل بالأعباء الإلزامية | | | | Xxxx |
| ثانياً: أعباء المسؤولية الاجتماعية الإلزامية | | | | |

قائمة الملاحق

| | | | | |
|--|---|----|-----|-------|
| 1. مجال المساهمات البيئية | | | | |
| -تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء | x | | | |
| -تكلفة المعالجة الإضافية السائلة | x | Xx | | |
| 2. مجال المساهمات العامة | | | | |
| -مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة | x | | | |
| -تكلفة خدمات ترفيهية لسكان المنطقة | x | | | |
| -تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة | x | | | |
| -تكلفة خدمات إسكان | x | Xx | | |
| 3. مجال الموارد البشرية | | | | |
| -تكلفة خدمات تعليمية للعاملين | x | | | |
| - تكلفة خدمات صحية للعاملين | x | | | |
| -تكلفة تدريب للعاملين | x | Xx | | |
| 4. مجال المنتج | | | | |
| -تكلفة عمليات الرقابة الإضافية على الجودة | x | | | |
| -تكلفة اختبارات إضافية لأمن المنتج | x | | | |
| إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية | | Xx | xxx | (xxx) |
| صافي الربح (عائد الوظيفة الاقتصادية) | | | | Xxxx |

المصدر: محمد سالم اللولو، 2009، 78.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 07: قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية

| | | | |
|---|---|----|----|
| مجموع صافي الأصول | | | Xx |
| يخصم منه: | | | |
| 1. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية | | | |
| - مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث | X | | |
| - أجهزة الرقابة على تلوث الهواء | X | | |
| - نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة | X | | |
| مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية | | Xx | |
| 2. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة | | | |
| - مباني وإنشاءات مركز ورعاية الطفولة | X | | |
| - منشآت سكنية للعاملين | X | | |
| - منشآت الرعاية الصحية | X | | |
| مجموع صافي أصول مجال مساهمات العامة | | Xx | |
| 3. صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية | | | |
| - مباني وإنشاءات مركز التدريب | X | | |
| - وسائل ومعدات التدريب | X | | |
| - معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل | X | | |
| مجموع صافي أصول مجال الموارد البشرية | | Xx | |
| 4. صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج | | | |

قائمة الملاحق

| | | | |
|--|---|----|-------|
| -أجهزة الرقابة على جودة المنتج | X | | |
| -أجهزة اختبار أمان المنتج | X | | |
| -مخزون ملصقات ونشرات | X | | |
| مجموع صافي أصول مجال المنتج | | Xx | |
| مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية | | | (xxx) |
| مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية | | | Xxx |
| مجموع الخصوم | | | Xxx |
| يخصم منه: | | | |
| تكاليف مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية | | | (xxx) |
| مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية | | | Xxx |

المصدر: رضوان حلوة حنان، 2003، 284.

قسم علوم التجارية مجال (LMD)

) السنة الثانية ماستر محاسبة

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير



استبانة البحث

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة بعنوان: "محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات".

ونظراً لأهمية رأيكم في هذا المجال نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، ونحيطكم علماً أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

إعداد الطالبة: غاوي عفاف

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية . يرجى وضع إشارة (X) في المربع المناسب.

| | | | |
|--------------------------|-----------------------|--------------------------|------------|
| <input type="checkbox"/> | التخصص العلمي: محاسبة | <input type="checkbox"/> | الجنس: ذكر |
| <input type="checkbox"/> | علوم مالية | <input type="checkbox"/> | أنثى |
| <input type="checkbox"/> | إدارة | | |

| | | | |
|--------------------------|----------------------------------|--------------------------|-------------------------|
| <input type="checkbox"/> | عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> | المؤهل العلمي: بكالوريا |
| <input type="checkbox"/> | من 6 إلى 10 سنوات | <input type="checkbox"/> | ليسانس |
| <input type="checkbox"/> | 10 فأكثر | <input type="checkbox"/> | دراسات عليا |

قائمة الملاحق

القسم الثاني: البيانات المتعلقة بالموضوع، يرجى وضع إشارة (X) في المربع المناسب.

المحور الأول: محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

| الرقم | العبارة | معارض | محايد | موافق |
|-------|---|-------|-------|-------|
| أولاً | الفلسفة الإدارية تجاه محاسبة المسؤولية الاجتماعية | | | |
| 01 | الربحية هي الهدف الوحيد من وراء نشاط الشركة الاقتصادية. | | | |
| 02 | تشمل محاسبة المسؤولية الاجتماعية دور الشركة اتجاه الأطراف الآخذة. | | | |
| 03 | برامج محاسبة المسؤولية الاجتماعية تعتبر برامج هامشية تقوم بها الشركة عندما يتوفر التمويل اللازم لها. | | | |
| 04 | تعتبر الشركة القيام ببرامج محاسبة المسؤولية الاجتماعية تكلفة إضافية بالنسبة لها. | | | |
| 05 | تهتم الشركة بالاطلاع على التجارب الدولية للشركات الرائدة في مجال محاسبة المسؤولية للاقتداء بها. | | | |
| 06 | عدم وجود خطط واستراتيجيات واضحة لممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية. | | | |
| 07 | نقص برامج التوعية والإعلام بالدور الاجتماعي للقطاع الخاص. | | | |
| 08 | عدم وجود طرق معتمدة تسهل قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية جراء تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات. | | | |
| 09 | الإفصاح عن بيانات ومعلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية والتقارير يمنح الشركة الشهرة بين الأطراف الآخذة. | | | |

المحور الثاني: حوكمة الشركات.

| الرقم | العبارة | معارض | محايد | موافق |
|-------|---------|-------|-------|-------|
|-------|---------|-------|-------|-------|

قائمة الملاحق

| | | | | |
|--|--|--|--|--------|
| | | | مبدأ ضمان حقوق المساهمين. | أولاً |
| | | | يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة بشكل متساوي. | 10 |
| | | | يحق للمساهمين الاطلاع على إجراءات الإفصاح. | 11 |
| | | | مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين. | ثانياً |
| | | | تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة. | 12 |
| | | | تتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي. | 13 |
| | | | مبدأ دور أصحاب المصالح. | ثالثاً |
| | | | يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لأحكام القانون. | 14 |
| | | | يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية. | 15 |
| | | | وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية الشركة. | 16 |
| | | | مبدأ الإفصاح والشفافية. | رابعاً |
| | | | يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي بدون استثناء. | 17 |
| | | | يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة للمسؤولية الاجتماعية في الشركة. | 18 |
| | | | مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة. | خامساً |
| | | | يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة إستراتيجية شاملة للإشراف | 19 |

قائمة الملاحق

| | | | |
|--|--|--|---|
| | | | والرقابة. |
| | | | 20 يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح. |
| | | | 21 يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال. |

المحور الثالث: تقييم محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه كل صاحب مصلحة في الشركة.

| الرقم | العبرة | معارض | محايد | موافق |
|--------|--|-------|-------|-------|
| أولاً | محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه المجتمع. | | | |
| 22 | تساهم الشركة في إنجاز المشاريع الأساسية للمجتمع من مدارس ومستشفيات وطرق وبرايمج إسكان. | | | |
| 23 | تلتزم الشركة بتوفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع من أجل التخفيف من البطالة. | | | |
| 14 | تقدم الشركة المساعدة المادية في حالة الكوارث الطبيعية مثل الزلازل والفيضانات والحرائق. | | | |
| 25 | تقوم الشركة بإصدار تقرير سنوي يضم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي. | | | |
| ثانياً | محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه المستهلكين. | | | |
| 26 | تراعي الشركة القدرات الشرائية للمستهلكين عند تسعير منتجاتها/خدماتها. | | | |
| 27 | تراعي الشركة ظروف الصحة والسلامة عند عملية الإنتاج/التصنيع/ تقديم خدمة. | | | |
| 28 | تستمع الشركة إلى شكاوي المستهلك وتهتم بحلها. | | | |

قائمة الملاحق

| | | | | |
|--|--|--|---|--------|
| | | | تحقيق رضا المستهلكين من خلال التعرف على خصائص المنتج وطرق ومجالات استخداماته. | 29 |
| | | | محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين -الموارد البشرية- . | ثالثا |
| | | | توفر الشركة البرامج التدريبية اللازمة من أجل تنمية مهارات العاملين. | 30 |
| | | | تعمل الشركة على توفير الأمن الصناعي وتقادي حوادث العمل. | 31 |
| | | | توظف الشركة عاملين من ذوي الاحتياجات الخاصة. | 32 |
| | | | تقوم الشركة بعمل فحص طبي دوري للعاملين للتأكد من صحتهم، والتأكد من عدم وجود مخاطر في بيئة العمل. | 33 |
| | | | محاسبة المسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة. | رابعاً |
| | | | تستخدم الشركة تقنيات ملائمة لتجنب مسببات تلوث الأرض والهواء والماء، وللتخلص من النفايات ومخلفات التصنع. | 34 |
| | | | تحصلت الشركة من قبل على أحد المواصفات والمعايير الدولية البيئية. | 35 |
| | | | تمول حملات التوعية في مجالات حماية البيئة وحسن استغلال مواردها الطبيعية. | 36 |
| | | | يوجد سياسة/ نظام لإدارة البيئة في الشركة. | 37 |

شكرا على دعمكم ومساعدتكم.

الملحق رقم 08: قائمة الأساتذة المحكمين

| الجامعة | التخصص | الأستاذ |
|-------------|---|----------------|
| جامعة بسكرة | تسيير المؤسسة الصغيرة والمتوسطة تكنولوجيا الاعلام والاتصال. | د. كردودي سهام |
| جامعة بسكرة | علوم التسيير. | د. زعرور نعيمة |
| جامعة بسكرة | محاسبة وجباية. | د. عباسي صابر |