

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا للتجارة

أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية والمالية

تخصص: محاسبة

الموضوع:

مقومات تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن
المسؤولية الاجتماعية

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات بالجزائر

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

محمد براق

أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة

من إعداد الطالب:

محمد علاء الدين جنائي

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ	أ.د. مقراني عبد الكريم
مقررا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ	أ.د. براق محمد
ممتحنا	المدرسة العليا للتجارة	أستاذ	أ.د. بوحديدة محمد
ممتحنا	جامعة البليدة 02	أستاذ محاضر أ	د. العرابي حمزة
ممتحنا	جامعة بومرداس	أستاذ محاضر أ	د. درار عياش
ممتحنا	جامعة البويرة	أستاذ محاضر أ	د. مداني لخضر

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر

أشكر الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز هذه الرسالة وأعانتني عليها بالصبر الذي هو مفتاح كل الأعمال.

وأقدم بكل كلمات الشكر والعرفان وأسمى عبارات الاحترام والتقدير إلى الأستاذ الدكتور محمد براق صاحب الفضل في توجيهي والذي لم يبخل عني بشيء فكان نعم المشرف.

وأوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول المشاركة في مناقشة هذا البحث وتقييمه.

كما أشكر كل من قدم لي يد المساعدة أو أسدى إلي نصيحة أو كلمة تشجيع.

الإهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه، إلى كل من اقتدى بسنة رسولنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى نبع الحنان أُمي الغالية التي حملتني وهنا على وهن جنينا، وسقتني لبن التوحيد مع الأخلاق رضيعا، وعلمتني صغيرا ورافقتني بدعائها كبيرا.

إلى أبي الفاضل، الحريص علي، رؤوف بي، سندي المتين وأئيسي المعين.

إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة وأسرتي الصغيرة.

إلى من أنار لي الطريق في سبيل تحصيل ولو قدر بسيط من المعرفة،

أساتذتي الكرام.

إلى كل من جمعني معهم المشوار الدراسي من بدايته إلى اليوم.

الفهرس العام

الفهرس العام

شكر

الإهداء

I.....	الفهرس العام
V.....	قائمة الجداول
VIII.....	قائمة الأشكال
IX.....	قائمة الملاحق
X.....	قائمة المختصرات
XI.....	الملخص باللغة العربية
XII.....	الملخص باللغة الأجنبية
أ-ي.....	المقدمة العامة
1.....	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية
2.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات
2.....	المطلب الأول: مراحل تطور الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات
7.....	المطلب الثاني: تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وأهم النظريات المفسرة لها
15.....	المطلب الثالث: أبعاد وركائز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات
18.....	المطلب الرابع: تبني المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بين اتجاهات التأييد والاعتراض
22.....	المبحث الثاني: ماهية محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات
22.....	المطلب الأول: نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ومفاهيمها الأساسية
30.....	المطلب الثاني: أهداف وأهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومزايا تطبيقه.....33
- المطلب الرابع: مجالات أنشطة محاسبة المسؤولية الاجتماعية.....35
- المبحث الثالث: محددات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.....40**
- المطلب الأول: محدد نطاق وأبعاد المسؤولية الاجتماعية.....40
- المطلب الثاني: محدد قياس التكاليف والعوائد الاجتماعية.....42
- المطلب الثالث: محدد إحداث المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي.....45
- خلاصة الفصل الأول.....47**
- الفصل الثاني: القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.....48**
- المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي.....49**
- المطلب الأول: مفاهيم عامة حول عملية القياس المحاسبي.....49
- المطلب الثاني: مكونات عملية القياس المحاسبي وآلياتها.....52
- المطلب الثالث: خطوات وأساليب عملية القياس المحاسبي.....55
- المطلب الرابع: موضوعية ومحددات عملية القياس المحاسبي.....62
- المبحث الثاني: القياس المحاسبي الاجتماعي.....65**
- المطلب الأول: ماهية الأداء الاجتماعي.....65
- المطلب الثاني: مفاهيم متعلقة بالقياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.....68
- المطلب الثالث: القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية.....71
- المطلب الرابع: معايير وأساليب ومؤشرات القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.....73
- المبحث الثالث: قياس مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.....83**
- المطلب الأول: قياس عمليات مجال المساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع).....83
- المطلب الثاني: قياس عمليات مجال المساهمات البيئية.....85

- 88.....المطلب الثالث: قياس عمليات مجال الموارد البشرية.
- 89.....المطلب الرابع: قياس عمليات مجال المنتج.
- 91.....**خلاصة الفصل الثاني**
- 92.....**الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية**
- 93**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي**
- 93.....المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية.
- 100.....المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي.
- 103.....المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المفصح عنها.
- 107.....المطلب الرابع: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه.
- 110**المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية**
- 111.....المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي وأسباب الاهتمام به.
- 114.....المطلب الثاني: معايير إعداد المعلومات عن المسؤولية الاجتماعية.
- 116.....المطلب الثالث: أساليب وآليات الإفصاح الاجتماعي.
- 118.....المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على الإفصاح الاجتماعي.
- 120**المبحث الثالث: نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية**
- 121.....المطلب الأول: التقارير المنفصلة الوصفية للإفصاح الاجتماعي.
- 122.....المطلب الثاني: التقارير المنفصلة النقدية للإفصاح الاجتماعي.
- 128.....المطلب الثالث: تقارير مالية واجتماعية مدمجة.
- 132.....المطلب الرابع: مشاكل الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.
- 135**خلاصة الفصل الثالث**

- 136 **الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات..**
- 137 **المبحث الأول: واقع المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات البترولية بالجزائر.....**
- المطلب الأول: واقع تطبيق المسؤولية الاجتماعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية.....137
- المطلب الثاني: المسؤولية الاجتماعية والنصوص التشريعية والتنظيمية.....139
- المطلب الثالث: مؤسسات الصناعة البترولية ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية.....141
- المطلب الرابع: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات البترولية بالجزائر (سوناطراك نموذجا). 146
- 151 **المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية (الطريقة والإجراءات).....**
- المطلب الأول: وصف مجتمع وعينة الدراسة.....151
- المطلب الثاني: أسلوب جمع البيانات والمعلومات.....153
- المطلب الثالث: أداة الدراسة واختبارات الصدق والثبات.....154
- المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.....162
- 164 **المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة واختبار الفرضيات.....**
- المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.....164
- المطلب الثاني: تحليل وعرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة.....167
- المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....176
- المطلب الرابع: تحليل الفروق الخاصة بالمتغيرات الشخصية.....178
- 185 **خلاصة الفصل الرابع.....**
- 186 **الخاتمة العامة.....**
- 203-192 **قائمة المراجع.....**
- xxix-i **الملاحق.....**

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
84	مؤشر قياس الأداء الاجتماعي اتجاه العمال	(1-2)
85	مؤشر قياس الأداء الاجتماعي اتجاه حماية البيئة	(2-2)
86	مؤشر قياس الأداء الاجتماعي اتجاه خدمة المجتمع	(3-2)
86	مؤشر قياس الأداء الاجتماعي اتجاه خدمة المستهلك	(4-2)
122	تقرير وصفي للإفصاح عن البعد الاجتماعي	(1-3)
123	قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية	(2-3)
125	قائمة النشاط الاجتماعي الاقتصادي للسنة (ن)	(3-3)
126	قائمة الدخل الاجتماعي	(4-3)
128	قائمة التأثير الاجتماعي	(5-3)
130	قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية عن السنة المنتهية	(6-3)
132	نموذج لقائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية	(7-3)
152	جدول الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان	(1-4)
155	مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الفقرات	(2-4)
157	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	(3-4)

158	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	(4-4)
159	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	(5-4)
160	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع	(6-4)
161	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للفقرات	(7-4)
162	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach's	(8-4)
163	اختبار اعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي) (Kolmogorov-Smirnov)	(9-4)
164	درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي	(10-4)
165	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	(11-4)
166	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(12-4)
166	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	(13-4)
167	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	(14-4)
167	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	(15-4)
168	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول	(16-4)
170	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني	(17-4)
172	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث	(18-4)
174	نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الرابع	(19-4)

176	تحليل محاور الاستبانة	(20-4)
177	جدول اختبار الفرضية الأولى	(21-4)
178	جدول اختبار الفرضية الثانية	(22-4)
170	جدول اختبار الفرضية الثالثة	(23-4)
180	جدول اختبار الفرضية الرابعة	(24-4)
181	جدول نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب العمر	(25-4)
181	جدول نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب المؤهل العلمي	(26-4)
183	جدول نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب التخصص العلمي	(27-4)
184	جدول نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب سنوات الخبرة	(28-4)
185	جدول نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب المركز الوظيفي	(29-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	أصناف أصحاب المصالح	(1.1)
17	هرم كارول Carroll للمسؤولية الاجتماعية	(2.1)
98	سيرورة النظام المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية	(1.3)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
vi-i	استبيان الدراسة	01
vii	عينة المؤسسات البترولية	02
xxix-viii	المعالجة الإحصائية للدراسة	03

قائمة المختصرات

بيان الاختصار	المصطلح
American Accounting Association	AAA
Financial Accounting Standards Board	FASB
International Accounting Standards	IAS
International Accounting Standards Committee	IASC
International Financial Reporting Standards	IFRS
International Organization for Standardization	ISO
Région Moyen-Orient- Afrique du Nord	MENA
Organization For Economic Co-Operation And Development	OECD
Responsabilité sociale des Entreprises	RSE
Securities Exchange Commission	SEC
Statistical Package For Social Science	SPSS

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في مدى إدراك المؤسسات البترولية في الجزائر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، والوقوف على واقع توفر مقومات لتلك المؤسسات عن القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية. من خلال إتباع منهج وصفي ومنهج تحليلي، حيث تم التعرض إلى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

أما فيما يخص الجانب الميداني، فقد تم الاعتماد على استبيان وزع على مجتمع الدراسة المكون من المؤسسات البترولية الموجودة في الجزائر لاختبار مدى إدراك المؤسسات البترولية في الجزائر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، وكذا الوقوف على مدى توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الجزائر، والمحددات التي تحد منها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات في الجزائر مطالبة بتحقيق المسؤولية الاجتماعية، كما أنها لا تدرك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بشكل كافي، بالإضافة إلى عدم توفر المقومات الكافية للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر والإفصاح عنها. كما لا توجد نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات بالقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، حيث يعتبر توفرها السبيل الوحيد لضمان تطبيقها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة المسؤولية الاجتماعية، تكاليف ومنافع اجتماعية، أداء اجتماعي، قياس اجتماعي، إفصاح اجتماعي، مؤسسات بترولية.

ABSTRACT

This study aimed to investigate the extent of the awareness of the petroleum companies in Algeria to the concept of social responsibility and to stand on the reality of the capabilities of those companies in the measurement and the accounting disclosure of social responsibility. Through a descriptive approach and an analytical approach, where it has exposed to accountability of social responsibility, in addition to the measurement and the accounting disclosure of social responsibility.

Concerning the field side, a survey was distributed to the study community, which is composed of the petroleum companies located in Algeria, to test the extent to which Algeria's petroleum companies are aware of the concept of social responsibility, and to stand on the capacities of the measurement and the accounting disclosure for the social responsibility in Algeria, and the constraints that limit them.

The study concluded that the companies in Algeria are required to achieve social responsibility, as they do not understand sufficiently the concept of accounting for social responsibility, besides, to the lack of adequate capacities for accounting measurement of social responsibility by the Algerian petroleum companies and its disclosure. As well, there are no legislative and regulatory texts that oblige companies to the measurement and accounting disclosure of social responsibility, where its availability is the only way to ensure their application.

Keywords : Accountability of social responsibility, Social costs and benefits, Social performance, Social measurement, Social disclosure, Petroleum companies.

المقدمة العامة

1. أهمية البحث

بدأت المجتمعات مع تفاقم الآثار السلبية للأزمة المالية العالمية تطالب المؤسسات الاقتصادية أن تهتم أكثر بالجانب الأخلاقي والاجتماعي، وهذا نتيجة لسلسلة من الانهيارات لمؤسسات وخاصة في البلدان المتقدمة. مما أدى إلى تضاعف الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، والدور الاجتماعي الذي تؤديه هذه الأخيرة في المجتمع، لكونها تساهم في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وكذا المحافظة على حقوق أصحاب المصالح.

في ظل تزايد التغيرات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي يشهدها العالم وظهور المؤسسات المساهمة ومتعددة الجنسيات التي أصبحت تتحكم في العديد من البلدان ومواردها، وصارت إمكانيات بعضها تفوق إمكانيات العديد من البلدان. ومع تطور أهداف المؤسسات بتطور أشكالها القانونية عبر الزمن، فبعد أن كان يتمثل هدفها الجوهري في تحقيق أقصى ربح، ظهر هدف آخر وهو الهدف الاجتماعي.

يعود قيام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق مفهوم المسؤولية الاجتماعية العديد من المزايا، منها بتحسين علاقتها مع المجتمع المحلي من خلال سد احتياجات المجتمع ومتطلباته الحياتية والمعيشية الضرورية، كما يساعد المؤسسة الحفاظ على البيئة التي تقيم فيها على تقليل المخاطر التي تواجهها، وهكذا ستؤدي ممارسة المسؤولية الاجتماعية إلى تحسين سمعة المؤسسة لدى المجتمع. وبالتالي، الحصول على مزايا تنافسية للمؤسسة.

لقد حازت المعلومات غير المالية على اهتمام غير مسبوق من طرف العديد من الأكاديميين والمهنيين نتيجة انهيار بعض المؤسسات الاقتصادية، وخاصة أن المعلومات المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية وهذا يعتبر قصوراً في حد ذاته.

تعد القوائم المالية والتقارير السنوية المرجع الأساسي لكل الجهات التي لها مصلحة من نشاط المؤسسة. لذا، صار من الضروري أن تتضمن التقارير المالية المنشورة إلى جانب نتائج الأداء الاقتصادي للمؤسسات، نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعي لها أي ما يُعرف بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية. وتعتبر هذه الأخيرة أحدث مراحل التطور المحاسبي. ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة لزيادة حجم وقرارات المؤسسات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق.

ونتيجة لقصور المحاسبة التقليدية لعدم قدرتها على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب مثل قياس التكلفة والعائد الاجتماعي، ظهر في الفكر المحاسبي مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، من خلال تقديم نماذج عن قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية والإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية إلى جانب المعلومات الواردة بالقوائم المالية بهدف قياس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

تعمل محاسبة المسؤولية الاجتماعية على تحديد المركز المالي والنتيجة للمؤسسات الاقتصادية من منظور اجتماعي، بمعنى إدخال الجوانب الاجتماعية في قوائم المؤسسات الاقتصادية لمعرفة المركز المالي والنتيجة الحقيقية، لأن التعامل مع المجتمع يحقق تكاليف ومنافع متعددة. وعلى هذا الأساس، فإحداث محاسبة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تشمل خضوعها للمساءلة ليس أمام المساهمين فحسب وإنما أمام أصحاب المصلحة ككل، فهي تلزم المؤسسات بالتقيد بالنصوص التشريعية والتنظيمية التي تخص المجتمع والبيئة، عن طريق حماية الموارد من الإهدار والاستعمال العقلاني لها. وبالتالي، الحفاظ على حق الأجيال المستقبلية.

يُشكل اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالآثار الاجتماعية لنشاطاتها، والتعبير عنها بالقياس والإفصاح المحاسبي خطوة مهمة لانسجام تلك الآثار الاجتماعية مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة. وهنا يتعين على المحاسبة أن تضطلع بدور فاعل في جمع، تصنيف، فحص وتحليل المعلومات الخاصة بالأداء الاجتماعي للمؤسسات. وقد تبنى هذا الدور العديد من المنظمات المحاسبية الدولية منذ عقد السبعينيات من القرن العشرين، ونفذت العديد من المؤسسات في العالم الإرشادات والتوصيات الصادرة عن هذه المنظمات. الأمر الذي دفع هذه المؤسسات إلى الاهتمام بالأضرار التي تصيب المجتمع، وذلك من خلال اعتماد نظم محاسبية فاعلة للقياس والإفصاح عن التكاليف والعوائد الاجتماعية الناتجة عن أنشطة هذه المؤسسات الاقتصادية.

يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي مؤشرا ذا اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية مدركة للقضايا الاجتماعية التي قد تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل مقياسا لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث الاجتماعية والبيئية، وجهود المؤسسات نحو المجتمع والبيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

وفي هذا الصدد، فإن على المؤسسات الاقتصادية أن تقبل مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية سواء المفروضة عليها بالتزام قانوني أو تكون تطوعيا أو تلك التي ترتبط بمصلحتها الذاتية، على أساس أن عدم مقابلة هذه المسؤوليات قد يهدد بقاءها واستمرارها، وعلى المؤسسات الاقتصادية الجزائية أن تقوم بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وعن أدائها الاجتماعي باعتبارها تؤثر وتتأثر بالمجتمع الذي تعيش به.

لذا، تتبع أهمية البحث في أنها تبرز الآثار الإيجابية الناتجة عن توفير مقومات لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية كفرع جديد من فروع المحاسبة، مع تبيان النماذج المحاسبية الخاصة بقياس التكاليف الاجتماعية وكيفية تطبيقها للإفصاح عن الأداء الاجتماعي، كما يتم توضيح مدى توفر مقومات للقياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية بالمؤسسات العاملة بقطاع المحروقات بالجزائر.

2. أسباب اختيار الموضوع

جاء اختيار هذا الموضوع بناء على عدة اعتبارات، من بينها:

- التخصص من أهم العوامل الذاتية الذي أدى إلى اختيار هذا الموضوع.
- كثرة الحديث عن موضوع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في السنوات الأخيرة على المستوى الدولي.
- الرغبة في توسيع المعرفة أكثر في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- الحاجة إلى البحوث المتعلقة بمفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- التقرب من المؤسسات الاقتصادية ومعرفة طبيعة ممارستها للمسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها.

3. أهداف البحث

يركز هذا البحث على إبراز الأهداف الآتية:

- الوقوف على مستوى إدراك المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.
- إلقاء الضوء على الأدبيات التي عالجت وجود مقومات لتطبيق القياس والإفصاح في محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ومحاولة صياغة إطار نظري لها.
- التعرف على واقع توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات العاملة بقطاع المحروقات بالجزائر.
- التعرف على المحددات التي تحد من القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات البترولية العاملة بقطاع المحروقات في الجزائر.

4. الدراسات السابقة وعلاقتها بموضوع البحث

سيتم التعرض إلى الدراسات السابقة في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية من خلال الكشف عن مدى التجانس فيما بينها وأهم أهدافها والنتائج التي توصلت إليها، وعلاقتها بموضوع الذي هذا البحث، وذلك كما يلي:

1.4. الدراسات السابقة في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية

توجد عدة دراسات سابقة باللغة العربية والأجنبية أجريت في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ومن بينها ما يلي:

1.1.4. أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية التي قام بها الطالب محمد بولصنام سنة 2015، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بعنوان:

واقع وآفاق الإفصاح الاجتماعي في الجزائر -دراسة حالة قطاع الاتصالات-

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي تؤديه مؤسسات الاتصالات الجزائرية في خدمة المجتمع عن طريق دعمها لأبعاد المسؤولية الاجتماعية كخدمة العمال، تحسين المنتج، خدمة المجتمع، البيئة، إضافة إلى إلقاء الضوء على واقع المسؤولية الاجتماعية فيها والتعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية لها.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تطورا في حجم الإفصاح الاجتماعي في التقارير السنوية لمؤسسات الاتصالات الجزائرية خلال السنوات المدروسة، بالإضافة إلى التطور النوعي للإفصاح الاجتماعي ليشمل مجالات أخرى غير المجالات الأربعة الأساسية كالإفصاح الأخلاقي، والإفصاح عن الصحة والسلامة، كما توجد العديد من المعوقات التي تحد من الإفصاح الاجتماعي للمؤسسات تلخصت في النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح الاجتماعي، صعوبة قياس الأداء الاجتماعية وارتفاع التكاليف المتوقعة من الإفصاح الاجتماعي، وبعض العوامل الثقافية والاجتماعية الأخرى.

2.1.4. أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية التي قامت بها الطالبة قريو أسماء سنة 2015، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بعنوان:

التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحقيق استدامة المؤسسات الاقتصادية - دراسة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور حوكمة المؤسسات ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية والمنافع التي تحققها للمؤسسات الاقتصادية، من خلال الحفاظ على مصالح الأطراف ذات العلاقة، وتحديد العائد الاجتماعي والإفصاح عنه، بالإضافة إلى معرفة مدى وعي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية كل من الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الاستدامة، ومدى استعدادها لتطبيق قواعدهما في ظل غياب النصوص التشريعية والتنظيمية الملزمة لذلك.

وخلصت الدراسة أن هناك وعياً كبيراً من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول أهمية الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية في الحد من التلاعبات واجتباب الوقوع في المخاطر التي تؤدي إلى الإفلاس. كما تساعد على اتخاذ القرار كونها تعزز المساءلة وتوزع المهام بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمدراء.

3.1.4. أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير التي قام بها الطالب محمد فلاق سنة 2014، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف بالجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بعنوان:

مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في المؤسسات الاقتصادية – دراسة ميدانية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الإيزو 9000

هدفت الدراسة إلى معرفة مستوى إدراك المديرين في المؤسسات الاقتصادية قيد الدراسة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، وتوضيح طبيعة التأثير بين تطبيق المسؤولية الاجتماعية ومدى إدانة الميزة التنافسية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على الإيزو 9000 .

وخلصت الدراسة أنه في ظل البيئية التنافسية، يصبح نجاح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يعتمد فقط في قدرتها على أكفاً السبل لتمويل المدخلات إلى سلع وخدمات، بل كذلك على قدرتها على معالجة القضايا الاجتماعية سواء أكانت مؤسسات كبيرة أو مؤسسات متوسطة أو صغيرة. فقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح يتطلب منها توفير بيئة عمل مناسبة وعادلة للعاملين، والقيام بدور مؤثر في المجتمع ومساعدة الحكومة. كما تحسن سمعتها لدى المستهلك خاصة إذا ما كانت تقوم ببرامج اجتماعية ملموسة يشعر بأهميتها المستهلك فيؤدي إلى استحداث ولاء من المستهلك إلى المؤسسة. وكل هذا يؤدي إلى استدامة المزايا التنافسية في الأخير.

4.1.4. أطروحة الدكتوراه في المحاسبة التي قام بها نوفان حامد محمد العليمات سنة 2010 من جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، بعنوان:

القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية – حالة تطبيقية على مؤسسة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة-

هدفت الدراسة إلى وضع إطار عام مقترح لقياس التكاليف الاجتماعية، وبيان أهمية قياس هذه التكاليف لتحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية لمؤسسة مصفاة البترول الأردنية والمؤسسات المماثلة لها.

وقد نتج عن الدراسة العملية، أنه لا يوجد تطبيق فعلي (قياس وإفصاح) لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة المذكورة، وأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف الاجتماعية، مما يؤثر في النتائج وبيانات التكاليف للنشاط، وعلى اتخاذ القرارات وأن المؤسسة موضع الدراسة تلوث البيئة بحد أعلى من المستويات المسموح بها، مما يؤدي إلى الإضرار بالعاملين، المجتمع، والغلاف الجوي، وهدر للطاقات الإنتاجية الضائعة، وارتفاع تكاليف الصيانة لممتلكاتها. وبالتالي، تصبح هذه المؤسسات عبئاً على المجتمعات التي تعيش فيها بدل المساهمة في تنميتها.

5.1.4. الدراسة التجريبية التي قام بها جايد مشكور وعلي نعيم جاسم (2011) بعنوان:

القياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة تطبيقية في مؤسسة أور العامة للصناعات الهندسية -

هدفت الدراسة إلى تحديد إطار مفاهيمي للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من حيث المفهوم والمتغيرات ومجالات التطبيق، والتعرف على أساليب ومداخل القياس والإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم الختامية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى أن الجهود المشتركة لجميع الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية يجب أن تتضافر من أجل إلزام المؤسسات الاقتصادية بالقياس والإفصاح عن أدائها الاجتماعي بصورة مجموعة قوائم ملحقة، لغرض الاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية والاجتماعية.

6.1.4. الدراسة التجريبية التي قام بها يوسف محمود جربوع (2007)، بعنوان:

مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في المؤسسات بقطاع غزة

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، والتعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات بقطاع غزة، وتوفير المعلومات عن السياسات والبرامج الاجتماعية لهذه المؤسسات، واقتراح نموذج لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

توصلت الدراسة إلى أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية لم تحظ بالقدر الكافي من الاهتمام من جانب الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في فلسطين. كما أظهرت أن الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية هو إطار غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع، كما أظهرت الدراسة أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، وبالتالي يمكن تحديد سبل قياسه والإفصاح عن نتائجه بشكل موضوعي.

7.1.4. الدراسة التجريبية التي قام بها عبد الفتاح أحمد حاجي (2013) بعنوان:

Corporate social responsibility disclosures over time: evidence from Malaysia

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على الإفصاح الاجتماعي بالاعتماد على عينة دراسية مكونة من 85 مؤسسة مدرجة في سوق ماليزيا المالي بين سنوات 2006-2009، وهذا بعدما شهدت بيئة الأعمال الماليزية العديد من التغيرات العالمية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقات إيجابية بين بعض المتغيرات كحجم المؤسسة وملكية المؤسسة للقطاع الخاص، وحجم مجلس الإدارة، بالإضافة إلى العلاقة القوية بين تحسين صورة المؤسسة وزيادة الإفصاح الاجتماعي.

8.1.4. الدراسة التجريبية التي قام بها David Owen And Glen Lehman (2000) بعنوان:

Social And Environmental Accounting: Trends And Directions For The Future

هدفت هذه الدراسة إلى القيام بإجراء استكشاف لأهم الاتجاهات المستقبلية للمحاسبة الاجتماعية والبيئية في المملكة المتحدة، وذلك من خلال دراسة استكشافية لواقع العلاقة بين المؤسسات والمجتمع، للوصول إلى أهم العناصر الأساسية التي ستتوج هذين الجانبين من جوانب علم المحاسبة في المستقبل إلى التطور والتأصيل لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة.

وقد خلصت الدراسة إلى أن علم المحاسبة يمكن أن يساهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة من خلال التقارير الاجتماعية التي تحتوي على بيانات صادقة، والتي تلزم المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية تجاه البيئة والمجتمع .

2.4. ما يميز البحث عن الدراسات السابقة

اهتمت الدراسات السابقة بالإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، من خلال تناولها مشكلة القياس والإفصاح المحاسبي لبعض مجالات المسؤولية الاجتماعية. في حين جاءت هذه الدراسة بمعالجة الفكر النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية بالإضافة إلى معرفة واقع توفر

وجود مقومات للقياس والافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالتقارير المالية من طرف المؤسسات العاملة بقطاع المحروقات بالجزائر، باعتبارها عصب الاقتصاد بالنسبة للدولة والمجتمع، وتحمل جزء كبير من التلوث الذي تلحقه بالبيئة.

5. إشكالية البحث

يعتبر التعرض إلى الدور الاجتماعي للمؤسسات ومدى توفرها على مقومات للقياس والافصاح المحاسبي عن مسؤوليتها الاجتماعية من بين المواضيع التي أخذت اهتمام العديد من المختصين والخبراء والباحثين في مجال المسؤولية الاجتماعية، وهنا توجد وجهتي نظر مختلفتين اتجاه المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، تتمثل الأولى في كون المؤسسات وحدات اقتصادية تهدف إلى تعظيم الأرباح وهذا ينعكس إيجابيا على مختلف نواحي الحياة في المجتمع، أما وجهة النظر الثانية فتري أن المؤسسات الاقتصادية هي وحدات اجتماعية يجب أن تؤدي دوراً اجتماعياً في مجتمعها وبيئتها.

كما أن من أبرز أهداف قياس، عرض والافصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية هو توفير معلومات وتقارير اجتماعية، والتي من شأنها أن تعكس مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي، سعياً من خلالها إلى توفير المعلومات المفيدة التي تساعد في اتخاذ القرارات لدى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة.

وعلى ضوء ما سبق ذكره، يمكن طرح السؤال الرئيس للبحث كما يلي:

ما هي مقومات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وماذا عن واقع توفر تلك المقومات لتطبيقها من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر؟

وتقود هذه الإشكالية إلى طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وما هو التطور التاريخي الذي مرت به؟
- ما هي أهم الاسهامات النظرية في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟
- ما هي أهم النماذج المقترحة في القياس والافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟
- ما هو مستوى إدراك المؤسسات البترولية بالجزائر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية؟
- ما واقع تطبيق القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر؟
- ما واقع الافصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر؟

- ما هي المحددات التي تحد من القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات البترولية بالجزائر؟

6. فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية، يتم وضع الفرضية العامة الموالية:

توجد مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، كما تتوفر هذه المقومات في الواقع لتطبيقها من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر.

أما فيما يخص الفرضيات الجزئية فتتمثل فيما يلي:

- المؤسسات البترولية في الجزائر لها معالم ورؤى واضحة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.
- توجد مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية بالجزائر.
- توجد مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية بالجزائر.
- توجد عدة محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لآراء أفراد عينة الدراسة حول واقع توفر مقومات للقياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات العاملة بقطاع المحروقات تعزى للمتغيرات الشخصية.

7. المناهج المتبعة

نتيجة لطبيعة أهداف هذه الدراسة، وهي الوقوف عن واقع توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعي بالمؤسسات الاقتصادية، ومن خلال الأسئلة التي تسعى هذه الدراسة للإجابة عليها، يتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي للمعطيات التي بواسطتها يمكن وصف وتحليل المتغيرات التي تؤثر على وجود مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالتقارير المالية، وذلك من منطلق أن هذا المنهج يتناول الممارسات والظواهر كما هي على أرض الواقع.

ولكي يكون الربط بين الدراسة النظرية والواقع العملي، يتم القيام بدراسة ميدانية عن طريق عمل قوائم استقصاء لعينة من المؤسسات لمعرفة واقع توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

8. خطة البحث

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة، يتم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول. يعرض الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، حيث يعالج المسؤولية الاجتماعية من خلال تناول الإطار المفاهيمي لها، بالإضافة إلى ماهية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وأهم مجالاتها ومحدداتها.

ويتم تخصيص الفصل الثاني للقياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي عنها، حيث يتناول ماهية القياس المحاسبي، كما يعرض ماهية القياس الاجتماعي من تعريف وأهم أساليب ومعايير قياسه. وفي آخر هذا الفصل تتم دراسة أهم نماذج القياس المقترحة لقياس مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

أما الفصل الثالث يتعرض للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، حيث يعالج ماهية الإفصاح المحاسبي بصفة عامة؛ ومن ثم، يتناول ماهية الإفصاح الاجتماعي، وعرض أهم النماذج المقترحة للإفصاح الاجتماعي، ومعرفة أهم المحددات والمعوقات التي تحد من الإفصاح الاجتماعي.

في حين أن الفصل الرابع عبارة عن دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية التابعة لقطاع المحروقات بالجزائر، وذلك لمعرفة واقع وجود مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات في الجزائر والمحددات التي تعيق من القياس الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

صارت الجوانب الأخلاقية والاجتماعية القضية أكثر اهتماماً والتي تشغل المؤسسات الاقتصادية في الوقت الحاضر، حيث هناك الكثير من المشكلات التي يعاني منها المجتمع، والتي انعكست على مجالات عدة من الحياة اليومية للأفراد. وللتعبير عن اهتمام هذه المؤسسات بالبعد الأخلاقي والاجتماعي ظهر مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، والذي يعتبر من خلاله أن المؤسسة الاقتصادية طرفاً فاعلاً ومسؤولة في المجتمع والبيئة التي تتواجد فيها.

ساعد التنامي المشهود للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الفكر المحاسبي على ابتكار نوع جديد من المحاسبة غير المحاسبة المالية المعروفة، وهو الاهتمام أكثر بتحديد وقياس والإفصاح عن الأحداث والعمليات التي توضح مدى مشاركة المؤسسات في تحقيق أهداف المجتمع، إذ ارتبط هذا الاهتمام بما يعرف بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

ولكي يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عملياً، يجب على مديري المؤسسات الاقتصادية إدراك والإلمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات، ومن ثم العمل على توفير مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عنها في صورة تقارير مالية.

لذلك، يتناول هذا الفصل الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال معالجة ثلاثة مباحث هي كالآتي:

- الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؛
- ماهية محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- محددات محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

شهدت بيئة المؤسسات الاقتصادية تطورات سريعة وجذرية، حيث لم يعد المجتمع ينظر إلى هذه المؤسسات نظرة تقليدية تركز على النواحي الاقتصادية فقط، وذلك بإنتاج السلع أو تقديم الخدمات بنوعية معينة وأسعار محددة، بل يجب مراعاة أهداف ومتطلبات أخرى للأطراف البيئية والمجتمعية، وهي اعتبار أن المؤسسات جزءاً من المجتمع ككل، وأن عليها مشاركة المجتمع وتحمل مسؤوليتها تجاهه، ويتحتم عليها أيضاً أن تستجيب لتوقعات وتطلعات المجتمع، وذلك بالمساهمة في إشباع حاجاته الاقتصادية والاجتماعية، حيث أن استمرار المؤسسة مرهون بقدرتها على خدمة المجتمع.

لذا، يتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من حيث نشأتها ومفهومها وأبعادها ومبادئها، بالإضافة إلى دوافع وتحديات الاهتمام بها.

المطلب الأول: مراحل تطور الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تأثرت المسؤولية الاجتماعية بالعديد من المتغيرات التي أدت إلى تعزيز قبولها في حيز الواقع، أو حتى تجاهلها في بعض الحالات تبعاً إلى أسباب كثيرة من أبرزها طبيعة البيئة المحيطة بالمؤسسة التي تعمل فيها، وما ساد من فهم متباين للمسؤولية الاجتماعية لدى مسيري المؤسسات.¹

تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل متسارع متأثر بالمتغيرات السياسية والاقتصادية التي حصلت في فترات نشوئه. والمتابع للتطور التاريخي الحاصل في مصطلح المسؤولية الاجتماعية عبر فترات زمنية طويلة، تمتد من الثورة الصناعية التي شهدتها أوروبا إلى العولمة التي يعيشها العالم بأسره، ولهذا سيتم عرض هذه المراحل كالاتي:

1. الثورة الصناعية وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية

بدأت الثورة الصناعية في بريطانيا خلال القرن الثامن عشر ميلادي، وانتقلت إلى أجزاء من أوروبا وأمريكا الشمالية. تتميز هذه المرحلة بوجود استغلال غير عقلاني لجهود العاملين والموارد البشرية، حيث تم تشغيل الأطفال والنساء لساعات طويلة وفي ظروف عمل قاسية وأجور متدنية. وما يستنتج من هذا الوضع أن المالكين هم المستفيد الأول، ولا وجود لاهتمام بالعمال والمجتمع والوعي البيئي، وهذا راجع لكون الثورة الصناعية كانت في بدايتها، وأن وفرة المياه والمساحات الشاسعة

¹ فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، العراق، 2003، ص:35.

والموارد الطبيعية غير المستغلة لم تثر انتباه المجتمع بدافع زيادة كفاءة استغلال الموارد خاصة القوى العاملة.¹

غير أن الاقتصادي آدم سميث (1723-1790) "الذي يعتبر من المنظرين الأوائل للنظام الرأسمالي ابتكر مبدأ اليد الخفية Invisible Hand القائم على أن المصلحة الخاصة والسعي الدائم نحو تحقيقها يعتبر المحرك للنشاط الاقتصادي والمحقق لأهدافه في النهاية، أي أن البحث عن المصلحة الخاصة يحقق المصلحة العامة تلقائياً. فكل صاحب مؤسسة يسعى لتحقيق ربحه الخاص لا بد أن يلبي رغبات المستهلكين بإنتاج حاجاتهم، ولا بد أن يمنح العامل فرصاً للترقية والتحفيز، وهم بدورهم يساهمون في زيادة مجموع العائد. وبالتالي، الوصول إلى الرفاهية الاقتصادية والسلم الاجتماعي"².

2. إسهامات المدارس الكلاسيكية والعلاقات الإنسانية في مجال المسؤولية الاجتماعية

أثارت المدرسة الكلاسيكية، وخصوصاً مدرسة الإدارة العلمية، موجة عارمة من الانتقادات التي عبرت بوضوح عن تصورات العديد من الباحثين حول ضرورة إحداث التوازن الهادف بين الأبعاد المادية والإنسانية في المؤسسات. وقد عبر أولفر شلدون Oliver Sheldon عن ذلك بقوله "أننا يجب أن نحقق توازناً عادلاً في دراستنا لأولويات الإنتاج من أدوات ومواد، وبين العوامل الإنسانية المرتبطة بالعمليات الإنتاجية، حيث إن المشكلة الحقيقية في الصناعة ليست في تنظيمها المعقد فحسب وإنما في تنظيمها الإنساني بالضرورة، طالما أنها تعتمد على الطاقة الإنسانية في أداء وظائفها"³.

لذا، بدأت الدراسات والأبحاث المتعلقة بدراسة واقع العمليات الإنتاجية وضرورة إحداث التوازن بين الأبعاد المادية التي "أكدت عليها النظريات الكلاسيكية وبين الأبعاد الإنسانية التي تفرزها طبيعة العلاقات الإنسانية السائدة فيها. وهذا ما جاءت به مدرسة العلاقات الإنسانية. كل هذا يمثل نقلة نوعية في تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث بدأ الاهتمام بالمستفيد الأول والأقرب للمالكين وهم العاملين"⁴.

¹ محمد بولصنام، واقع وآفاق الإفصاح الاجتماعي في الجزائر - دراسة حالة قطاع الاتصالات-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015، ص: 28.

² محمد فلاق، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014، ص: 14، 15.

³ خليل الشماع وحمود خضير كاظم، نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007، ص: 63.

⁴ محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 15.

3. تأثير الفكر الاشتراكي في المسؤولية الاجتماعية

تعد الأفكار الاشتراكية من العلامات البارزة التي دفعت المؤسسات في الغرب إلى تبني الكثير من عناصر المسؤولية الاجتماعية التي تخص المستفيدين باختلاف أنواعهم. فبالنسبة للعاملين وما يتعلق بظروف العمل والتقاعد والضمان الاجتماعي وإصابات العمل والاستقرار الوظيفي، كانت من أبرز المطالب التي ينادي بها العاملون في الغرب. وإن كان هناك جزء منها اعتمدته بعض المؤسسات الاقتصادية الأمريكية قبل ظهور الأفكار الاشتراكية والشيوعية. إن التطور الأهم في هذه المرحلة يتجلى في كون الأفكار الاشتراكية ما هي إلا تحدي للمؤسسات الخاصة بضرورة تحمل المسؤولية تجاه أطراف أخرى بالإضافة إلى المالكين.¹

4. تأثير الكساد الاقتصادي (النظرية الكنزية) في المسؤولية الاجتماعية

أدت أزمة الكساد العالمي إلى انهيار العديد من المؤسسات وتسريح آلاف العاملين وحوادث اضطرابات كثيرة مما استلزم تدخل الدولة لحماية مصالح العاملين وإيجاد فرص عمل بديلة لها، حيث ظهرت نظرية كينز الشهيرة التي تدعو إلى تدخل الدولة بحد معقول لإعادة التوازن الاقتصادي ويرجع ذلك أساساً إلى إهمال المؤسسات الاقتصادية لبعض مسؤولياتها الاجتماعية اتجاه أطراف متعددة من المستفيدين مما جعلها في تضارب مع مصالح هؤلاء، بحيث إن هدفها كان بيع أكبر كمية من المنتجات دون الأخذ بعين الاعتبار المستهلك ومصالحه المتعددة. كل ما سبق ذكره علاوة على تأثير أفكار الاشتراكية، أدى إلى بناء أرضية للتوجهات الأولى لتأصيل أفكار وتحديد عناصر المسؤولية الاجتماعية.²

5. التوسع الصناعي والحركات النقابية وتأثيرها في المسؤولية الاجتماعية

تعزز في هذه المرحلة أي بعد نهاية الحرب العالمية الثانية دور النقابات خاصة في المطالبة بتحسين ظروف العمل وسن القوانين التي تحمي العاملين وتعزز مشاركتهم في مجلس الإدارة، كما تعزز في هذه المرحلة أيضاً النظام الاشتراكي.

بعد نهاية الحرب العالمية الثانية وفي عام 1945 تم الإعلان عن إنشاء منظمة الأمم المتحدة ومواثيقها، ومن بينها حقوق الإنسان وعدم التمييز. وفي خضم هذه التطورات، جاءت تشكيلات النقابية العمالية لكي تدافع عن حقوق العاملين تجاه إدارات وأصحاب مختلف المؤسسات الاقتصادية، خاصة في الدول الأوروبية وأمريكا التي عانى فيها السود كثيراً من التفرقة العنصرية. ثم قامت

¹ طاهر الغالبي وصالح العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2010، ص: 57.

² محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 29.

الكثير من الدول بالاعتراف بالنقابات العمالية ودورها وتأثيرها.¹ كل هذا أدى إلى تعميق الوعي بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين والقضايا البيئية.

6. نمط الحياة والمسؤولية الاجتماعية

برز في هذه المرحلة اتجاه يدعو إلى توسيع مفهوم ومعنى المسؤولية الاجتماعية ، ليشمل أطرافا أخرى وليتجاوز النظرة الضيقة والمحصورة بحدود منفعة المالكين والمستثمرين، وأن تلبية حاجات المجتمع هو معيار مهم في وجود المؤسسة ونجاحها. وبالتالي، فإن التغيير في أهداف المجتمع يجب أن تنعكس على أنشطة وفعالية المنظمة بنفس الوقت سواء كانت اقتصادية أو فنية. ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد، بل ساهمت الجهات العلمية والأكاديمية في تعزيز هذا الاتجاه وتطويره. فقد عقدت جامعة هارفرد Harvard University في 1948 مؤتمرا علميا تحت عنوان المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال.²

7. المبادرات العالمية ودورها في تنمية المسؤولية الاجتماعية

شهد القرن العشرين وخصوصا ما بين الستينيات إلى التسعينيات أحداث مهمة في تنامي دور المسؤولية الاجتماعية، يمكن إبرازها كالآتي:

- في الخمسينيات من القرن العشرين وتحديدا سنة 1953، أصدر باون هوارد Bowen Howard كتابه "المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال"، حيث يعود له الفضل في وضع مصطلح المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال في علم إدارة الأعمال. ومع نهاية القرن العشرين ومع التطور السريع لمنظمات الأعمال وكذا التمييز بين الملكية والإدارة، تم انتشار وتبني هذا المفهوم على نطاق واسع.³
- وما بين الستينيات والسبعينيات من القرن العشرين، ظهرت تحركات اجتماعية تهتم بمواضيع مثل الأثر البيئي لمنظمات الأعمال، توجهاتها السياسية، المساواة في التعامل بين الجنسين، ونبذ التمييز العنصري.⁴

¹ جاد الرب سيد محمد، الأخلاقيات التنظيمية والمسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال العصرية، مطبعة الدار الهندسية، القاهرة، 2009، ص: 247.

² محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 16.

³ Aya Mohamed Safwat , "Corporate Social Responsibility: Rewriting the Relationship between Business and Society", International Journal of Social Sciences, Vol 04, N° 01, UK, 2015, p: 90

⁴ Delphine Gendre-Aegerter, La perception du dirigeant de PME de sa responsabilité sociale :une approche par la cartographie cognitive, Thèse présentée à la Faculté des Sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg pour l'obtention du grade de Docteur ès Sciences économiques et sociales, Fribourg, Suisse, 2008, p:130.

- وقد شهدت فترة التسعينيات الكثير من الفضائح والأزمات الاقتصادية التي كان لها أثر اجتماعي سلبي، مما أثار اهتمام الحكومات ووسائل الإعلام وغيرها من الأطراف، حيث تزايد الاهتمام بموضوعات أخلاقيات الأعمال والتنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية مع نهاية فترة الثمانينيات.

- وفي عام 1999، تم الاقتراح الأول للميثاق العالمي للمسؤولية الاجتماعية من طرف الأمين العام للأمم المتحدة سابقا كوفي عنان في خطابه أمام المنتدى العالمي الاقتصادي حين أطلق الميثاق بمرحلته النهائية في مقر الأمم المتحدة بنيويورك. وهو عبارة عن مبادرة مواطنة طوعية متعلقة بالمؤسسات يعرض تسهيلا وتعهدا من خلال عدة آليات (سياسة الحوار، المعرفة، شبكات محلية ومشاريع شراكة)، ويعتمد هذا الميثاق على المسؤولية الاجتماعية العامة بما في ذلك شفافية المؤسسات والقوى العاملة والمجتمع المدني للبدء والمشاركة في الأداء الجوهري المتعلق بمتابعة المبادئ المستند عليها الميثاق.¹

8. اقتصاد المعرفة وعصر العولمة ودورها في المسؤولية الاجتماعية

يتم تناول هذه المرحلة، من خلال التعرض إلى العناصر الموالية:

- تعتبر التطورات التكنولوجية المتزايدة من أحد أسباب نشأة المسؤولية الاجتماعية، والتي صاحبها العديد من التحديات أمام المؤسسات الاقتصادية ومنها ضرورة الالتزام بتطوير المنتجات وتطوير مهارات العاملين، وضرورة الاهتمام بالتغيرات في أذواق المستهلكين، خاصة في التحول من الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد القائم على المعلومات والمعرفة.²

- كما توجد دراسات أكدت على أن المسؤولية الاجتماعية يمكن أن تنشأ نتيجة لضغوط سياسية، والتي تتمثل في الدور الذي تقوم به الدولة من سن وفرض النصوص التشريعية والتنظيمية على الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية ومبادئها كالترامها بالنسب المقررة للتلوث مثلا.³

- كما تعتبر العولمة السبب وراء تفكير المؤسسات في تأثيرها على المجتمع ككل وخاصة أن قدرة القانون والدولة في تنظيم الأعمال التجارية أخذت في التناقص ووعي المستهلك أخذ في التزايد. وقد أظهرت الدراسات أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لا تتعارض بالضرورة مع تعظيم الربح لأنها

¹ محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 30.

² منى سعيد محروس أحمد، دراسة العلاقة بين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي وبين القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2016، ص: 46.

³ Astrid Juliane Salzmann, "The integration of sustainability into the theory and practice of finance: an overview of the state of the art and outline of future developments", Journal of Business Economics, Vol 83, N° 06, July 2013, p: 563.

يمكن أن تساعد على التعامل مع الأولويات غير التقليدية للمستثمرين والمستهلكين، وكذلك العاملين، وغالبا ما تتمثل هذه الأولويات في المعايير والقيم الأخلاقية المقبولة.¹

- تعتبر السوق من أهم الأسباب في نشأة المسؤولية الاجتماعية، حيث تنقسم السوق إلى أسواق العمالة وأسواق المنتجات وأسواق رأس المال. والمسؤولية الاجتماعية يمكن بدورها أن تؤثر على العلاقة بين أصحاب العمل والعاملين. كما تساهم في كسب ميزة تنافسية في أسواق المنتج لأن المستهلكين على استعداد لتحمل تكلفة أعلى للمنتجات طالما أنها من المؤسسات المسؤولة اجتماعيا، وكذلك يمكن أن تعمل على الحد من مشاكل الوكالة وتحسين السمعة، بالإضافة إلى تحسن فرص حصول المؤسسة على رأس المال.²

ومن خلال دراسة تاريخ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، يتبين أن الاهتمامات الاجتماعية تسبق الاهتمامات البيئية. ويعد هذا السبب الأساسي في نشأة مصطلح المسؤولية الاجتماعية، أما الاهتمامات والمخاوف البيئية فهي حديثة نسبيا، وتمت إثارة هذه المخاوف نتيجة لعدم اهتمام العديد من المؤسسات بالبيئة الطبيعية. ومن أجل التركيز أكثر على السياسات البيئية، قامت المؤسسات الاقتصادية بدمج السياسات الاجتماعية والبيئية في عملياتها الاقتصادية والمالية، ومن أهم الأمثلة على هذه الكوارث حادثة ناقلة النفط في آسكا Exxon-Valdez oil tanker، تسرب الزيوت في خليج المكسيك British Petroleum.³

ومنه، يمكن القول أن المسؤولية الاجتماعية ليست نتاجا للقضايا المعاصرة، أو أنها ترتبط بالجوانب الذاتية للموضوع فقط، إذ أن علاقتها ترتبط بالمتغيرات الحاصلة في المجتمع وبشكل موضوعي. وبالتالي، فإنها ليست بظاهرة جديدة تمثل استجابة للضغوط الاجتماعية والتي يمكن معالجتها من خلال القيام بأنشطة العلاقات العامة.

المطلب الثاني: تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وأهم النظريات المفسرة لها

قد يكون من الصعب إيجاد تعريف محدد ومتفق عليه للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، بل إن هناك تعاريف عديدة، وتتعدد هذه التعاريف حسب طبيعة بيئة العمل المحيطة، ونطاق نشاط المؤسسة. وبالتالي، فإن تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ليس ثابتا، بل هو تعريف ديناميكي، ويتطور مع المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

¹ Astrid Juliane Salzmann, Op-cit, 2013, p: 562.

² Ibid, p: 564.

³ منى سعيد محروس أحمد، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 46.

لذا، يمكن استعراض عدد من التعاريف للمسؤولية الاجتماعية والنظريات المفسرة لها من وجهات نظر مختلفة، وذلك بالتعرض إلى العناصر المذكورة أدناه:

1. تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

وردت وجهات نظر متعددة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، ويمكن استعراض بعض هذه التعاريف بهدف إظهار وجهات النظر المختلفة. ولهذا، سنتم دراسة أهم التعاريف الواردة عن الأكاديميين وبعدها الهيئات والمنظمات الدولية.

1.1 تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من طرف الأكاديميين

من أول التعاريف للمسؤولية الاجتماعية يوجد تعريف هوارد باون Howard Bowen في 1953، حيث عرفها على أنها "الالتزام الاجتماعي لمنظمات الأعمال".¹

كما عرف دريكار Drucker المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بأنها "التزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه". وقد شكل هذا التعريف منطلقاً لدراسات لاحقة فتحت الباب واسعاً لدراسة الموضوع في اتجاهات وتوجهات مختلفة.²

وقد قدم كارول Carroll تعريفاً للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وهو "أن المسؤولية الاجتماعية تشمل أربعة جوانب رئيسية، وهي الجوانب الاقتصادية، القانونية، الأخلاقية، والخيرية لدى المجتمع تجاه المؤسسة".³ وهذا التعريف لا يقتصر على المساهمين فقط ولكن يشمل جميع أصحاب المصالح.

في حين ميز روبينز Robbins بين المسؤولية الاجتماعية والاستجابة الاجتماعية، فأشار للأولى "بأنها اعتبارات أخلاقية تركز على الأهداف في صورة التزامات طويلة المدى وتساهم في تعزيز الصورة الجيدة عن المؤسسة في المجتمع الذي تعمل فيه. في حين أن الاستجابة الاجتماعية ما هي إلا الرد العملي بوسائل مختلفة على ما يجري من تغييرات وأحداث اجتماعية على المديين القصير والمتوسط".⁴

¹ Aya Mohamed Safwat, **Op.cit**, 2015, p: 90.

² طاهر محسن منصور الغالي وصالح مهدي محسن العامري، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 49

³ Aya Mohamed Safwat, **Op.cit**, 2015, p: 90.

⁴ Robbins Stephen, **Management: concepts and Applications**, Prentice tall Inc, USA, 1999, p : 149.

وفي هذا الإطار، هناك من يعرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بأنها "الالتزام المستمر من طرف المؤسسات بالتصرف أخلاقياً، والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للعاملين وعائلاتهم والمجتمع ككل، حيث يرى بعض مؤيدي حوكمة المؤسسات ضرورة ربطها بنظرية أصحاب الشأن أو المصالح، ليمتد نطاقها ويشمل كل ما له صلة بالمؤسسة والمجتمع ككل".¹

أما رونالد بول Ronald Paul فعرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على أنها "استراتيجيات تتبعها مؤسسات لها التزامات اجتماعية حضارية التي تتجاوز الدول الاقتصادية من إنتاج وتوزيع السلع والخدمات النادرة، بالإضافة إلى توليد مستوى مقنع من الأرباح لحملة أسهمها".²

2.1. تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من طرف الهيئات والمنظمات الدولية

أما فيما يخص تعريف المسؤولية الاجتماعية من طرف الهيئات والمنظمات الدولية، فتنتم معالجتها كما يلي:

- هناك تعريف شائع يستخدم من طرف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة، يعرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بأنها "الالتزام المستمر للمؤسسات بالمشاركة في التنمية الاقتصادية المستدامة من خلال العمل مع العاملين وعائلاتهم، والمجتمع المحلي والإقليمي بغرض تحسين جودة حياتهم".³

- في حين عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها "التزام المؤسسة وأصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع المحلي ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد".⁴

- بالإضافة إلى هذين التعريفين، عرفها البنك الدولي على أنها "التزام المؤسسات بالسلوك الأخلاقي، وكذلك المساهمة في التنمية الاقتصادية المستدامة من خلال التعاون مع أصحاب المصالح لتحسين سير العمل وجدول أعمال التنمية المستدامة والارتقاء بالمجتمع ككل، والمؤسسات التي تتفق مع هذا المبدأ سوف تأخذ في اعتبارها المصالح العامة عند اتخاذ القرار باستخدام دالة الهدف ثلاثية الأبعاد التي تركز على الموارد البشرية والبيئة والأرباح. وعلى ذلك تعتبر المسؤولية الاجتماعية شكلاً من

¹ أحمد علي خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص: 191.

² Ronald Paul Hill & all. , "Corporate Social Responsibility and Socially Responsible Investing: A Global Perspective", Journal of Business Ethics, Vol 70, N° 02, 2007, p: 166.

³ Mehdi Amini and Carol C. Bienstock, "Corporate Sustainability: An Integrative Definition and Framework to Evaluate Corporate Practice and Guide Academic Research", Journal of Cleaner Production, Vol 76, N° 01, 2014, p: 16.

⁴ Marie Françoise Gruyonnard et Frédérique Willard, Management environnemental au développement durable, ADEME, France, 2004, p : 68.

أشكال التنظيم الذاتي المدمج في نموذج أعمال المؤسسة، حيث يتضمن التزام المؤسسة بالمساهمة في الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية¹.

- كما يعرفها الاتحاد الأوروبي على أنها "مفهوم تقوم المؤسسات بمقتضاه بتضمين اعتبارات بيئية واجتماعية في أعمالها، وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي، ويركز الاتحاد الأوروبي على فكرة أن المسؤولية الاجتماعية هي مفهوم تطوعي لا يستلزم سن النصوص التشريعية والتنظيمية أو وضع قواعد محددة تلتزم بها المؤسسات للقيام بمسؤولياتها اتجاه المجتمع"².

بعد استعراض جملة من التعاريف الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، يمكن إعطاء تعريف وتصور جامع للمسؤولية الاجتماعية على أنها مفهوم تقوم من خلاله المؤسسات الاقتصادية بتضمين مجموعة من السياسات والإجراءات، إضافة إلى اعتبارات اجتماعية وبيئية وأخلاقية في أنشطتها على نحو تطوعي، وتتفاعل بشكل إيجابي تجاه أصحاب المصالح، بمن فيهم المجتمع المحلي والبيئة.

3.1. أسباب زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

من بين أهم الأسباب التي أدت إلى تزايد الحديث عن برامج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، زيادة الاهتمام بالقضايا المتعلقة بالفقر، وانخفاض مستوى معيشة بعض الفئات، والبطالة، وهي أمور ظلت لفترة طويلة من الزمن من مسؤوليات الحكومات. ولكن مع تنامي الاهتمام بالتنمية الاجتماعية والتأكيد على أهمية إقامة شراكات بين الحكومة والقطاع العام والقطاع الخاص والمجتمع المدني. وفي ضوء تأكيد المؤسسات من أن تدهور مستوى التنمية الاجتماعية يؤدي إلى هروب رأس المال ويؤثر سلباً على الاستثمار المحلي والأجنبي، زاد الاهتمام بهذا المفهوم.³

كما توجد العديد من الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، منها ما يلي:⁴

- الأثر السلبي لقيام الصناعات الحديثة ودورها في القضاء على ثروات طبيعية وتلويث البيئة والإضرار بالصحة العامة للإنسان والكائنات الحية الأخرى.

¹ Astrid Juliane Salzmann, Op.cit, 2013, p : 566 .

² حسين الأسرج، "المسؤولية الاجتماعية للشركات"، مجلة جسر التنمية، العدد 90، الكويت، 2010، ص: 3.

³ محمد علاء الدين جناي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في ظل قواعد الحوكمة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013، ص: 45.

⁴ محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2008، ص: 420.

- الضغوط التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية من أجل إلزامها بالمشاركة في معالجة مشكلات البيئة، بحيث تتحمل هذه المؤسسات تكاليف إزالة الآثار السلبية التي أحدثتها أنشطتها الإنتاجية.
- عدم قدرة الحكومات لوحدها على حل مشكلات البيئة التي لوثتها المؤسسات الاقتصادية وتحمل المجتمع جزء كبيراً من تبعاتها.
- مطالبة منظمات المجتمع المدني في تحقيق قدر من العدالة الاجتماعية وحقوق الإنسان، وحرص كثير من دول العالم على تنفيذ برامج تنمية الموارد البشرية.
- التغيرات القيمية في المجتمعات الإنسانية والنظرة الحديثة للفرد والمجتمع، والدعوة إلى إيجاد توازن بين مصالح المؤسسات ومصالح المجتمع بفئاته المتعددة.

2. الاتجاهات الفكرية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية

تختلف الرؤى الفكرية في إيجاد تفسيرات لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. لذا يمكن التعرض إلى الأفكار والنظريات التي عالجت هذا المفهوم من خلال تناول العناصر الموالية:

1.2. المسؤولية الاجتماعية وفق نظرية المساهمين Shareholders

تركز نظرية المساهمين (النظرية النيوكلاسيكية) للمسؤولية الاجتماعية في تحقيق المكسب المادي. فالمسؤولية الاجتماعية وفقاً لهذه النظرية هي "تحقيق أقصى قدر من الأرباح للمساهمين. فالوظيفة الوحيدة للمؤسسات الاقتصادية هي استخدام مواردها والمشاركة في الأنشطة الرامية إلى زيادة الأرباح. هذا الموقف مؤسس على فكرة أن تعظيم الثروة يعني تحقيق الرفاه العام. وبالتالي، تشير نظرية المساهمين إلى أن المؤسسات الاقتصادية ليست لديها مسؤولية اجتماعية، حتى ولو كانت هي سبب المشكلة المطروحة"¹

هذه النظرية تركز أساساً على أعمال الاقتصادي ميلتون فريدمان Milton Friedman في إحدى مقالاته "المؤسسة لها مسؤولية اجتماعية واحدة تتمثل في استخدام مواردها وممارسة أنشطتها التي تمكنها من تعظيم أرباحها، بشرط واحد فقط وهو احترام قواعد اللعبة، أي ممارسة النشاط ضمن منافسة حرة ومفتوحة دون خداع أو غش"، وبعد عرضه لهذه الأفكار ومن خلال ميولاته، حيث

¹ زكية مقري و نعيمة بجاوي، دلالات إسلامية للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: دراسة موازنة بين النظامين الإسلامي والوطني، الملتقى الدولي الأول: الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، يومي 24/23 فيفري 2011، ص: 3.

أصبح رائداً للمدرسة النيوليبرالية، ومقولته الشهيرة "الربح هو المعيار الوحيد لكل القيم" في كتابه الرأسمالية والحرية"¹.

وبالرغم من تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية لم يغير فريدمان Friedman موقفه تجاهها. والسؤال المطروح لماذا تهجم فريدمان على المسؤولية الاجتماعية إلى هذا الحد، والإجابة في الحقيقة مختفية وراء رأيه الذي يزعم بأن مفهومي المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والأداء المالي لهما مفهومان متناقضان، لأن أهداف كل منها تقصي الأخرى. ولذلك نصب فريدمان Friedman نفسه كمدافع عن الأداء المالي للمؤسسة، حيث يرى بأن دفع الأموال من أجل نتائج غير أكيدة لن يكون أبداً في صالح المؤسسة، ولهذا فهي تعتبر إهداراً للمال يقلل من الربح النهائي لها.²

2.2. المسؤولية الاجتماعية وفق نموذج أصحاب المصالح Stakeholders

يتم التعرض لنظرية أصحاب المصالح من جانبين هما:

1.2.2. تقديم نظرية أصحاب المصالح

يعتبر إدوارد فريمان Edward Freeman وأرشي كارول Archie Carroll من بين أهم المنظرين البارزين لنظرية أصحاب المصالح،

ويعرف إدوارد فريمان Edward Freeman صاحب المصلحة بأنه "كل فرد أو مجموعة من الأفراد بإمكانهم التأثير أو التأثر بإنجاز المؤسسة لأهدافها. وتعود أصول نظرية أصحاب المصلحة إلى التيار الفكري (الأعمال والمجتمع)، والذي يعتبر أن المؤسسة وقطاع الأعمال يمثلان جزء من المجتمع"³.

كما أيضاً يعرف أصحاب المصالح أيضاً على أنهم الأطراف "الذين لديهم مصالح أو منافع في الجانب التنظيمي، حيث يمكنهم التأثير على هذا الجانب"⁴.

¹ Michel Capron et Françoise Quairiel Lanoizelée, **Mythes et réalités de l'entreprise responsable : acteurs, enjeux, stratégies**, éditions la découverte, Paris, 2004, p:94.

² Marie D'HUART et Serge DEBACKER, **Responsabilité sociétale**, Les publications de l'IEPF, Canada, 2007, p : 17.

³ Bruno Boidin, Nicolas Postel et Sandrine Rousseau, **La responsabilité sociale des entreprises : une perspective institutionnaliste**, Presses universitaires du Septentrion, France, 2009 , p : 99.

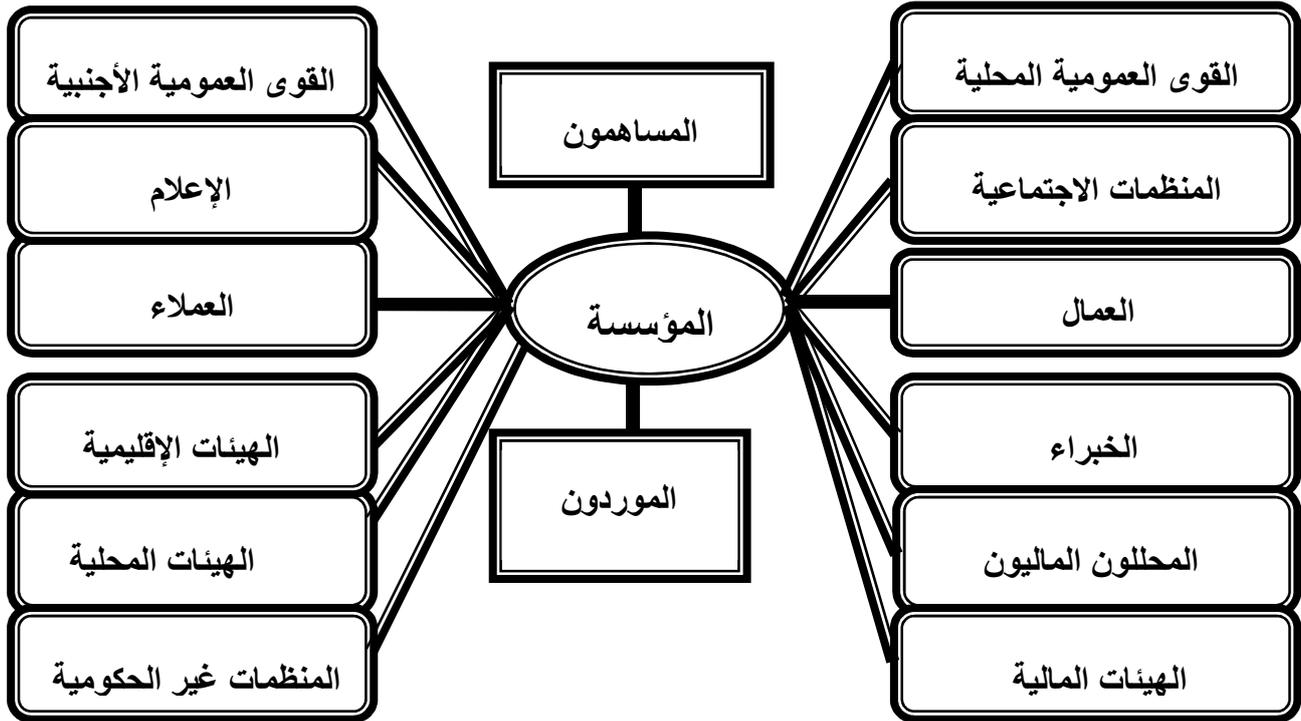
⁴ Floriane Bouyouud, **Op-cit**, 2010, p : 53.

ويعني بأصحاب المصالح حسب هذه النظرية الأفراد والجماعات من داخل المؤسسة (مديرين، أجراء، موظفين) أو من خارج المؤسسة (الدولة، الزبائن، الموردين، البنوك، المساهمين... إلخ) الذين لهم متطلبات تجاه المؤسسة، ولهم حقوق ومنافع في أنشطة المؤسسة السابقة والحالية والمستقبلية.¹

لذا، توجد العديد من التصنيفات لأصحاب المصالح أين يوجد عدد معتبر منها، لكن التصنيف الذي يمكن اعتباره تصنيفاً وسطاً بين باقي التصنيفات هو التصنيف المقترح من طرف كلاركسون Clarkson، والذي يصنف أصحاب المصالح إلى أطراف رئيسية وأخرى ثانوية. أين يمكن أن يضم الصنف الأول أصحاب المصالح الذين لهم علاقة مباشرة بالنشاط الاقتصادي ولهم عقد ظاهر مع المؤسسة وهم العمال، المساهمون، الموردون والزبائن. والنوع الثاني من أصحاب المصالح هم الذين لهم علاقة سواء طوعية أو لا مع المؤسسة في إطار غير تعاقدي.²

والشكل الموالي يوضح أصناف أصحاب المصالح كما يلي:

شكل(1-1): أصناف أصحاب المصالح



المصدر: Didier Cazal, Op-cit, Mai 2005, p :6.

¹ طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 79.

² Didier Cazal, RSE et parties prenantes: Quels fondements conceptuels, Les Cahiers de la Recherche, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises "CLAREE", Mai 2005.p : 06.

2.2.2. مساهمة نظرية أصحاب المصالح في بروز المسؤولية الاجتماعية

ساهمت نظرية أصحاب المصالح بشكل بارز في تطوير مفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث منح مؤسسو هذه النظرية إطاراً نظرياً لتطوير مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

كما اتفقوا على قضيتين رئيسيتين تشكل رؤيتهن للمسؤولية الاجتماعية، فمن جهة لا يعتبر المساهمون المجموعة الوحيدة التي من أجلها يجب أن تحقق المؤسسة الأرباح، فلا ينبغي أن يكون الربح هو الهدف الوحيد للمؤسسة. ومن جهة أخرى، يجب التعامل مع أصحاب المصلحة بحسب ترتيب درجة السلطة لديهم وشرعيتهم وحاجتهم المستعجلة ومتطلباتهم، وهذا التعامل يكون مبنياً على التصرفات الاجتماعية والأخلاقية المسؤولة.¹

3.2. المسؤولية الاجتماعية وأفكار هاورد باون Howard Bowen

يتم التعرض للعمل الكبير الذي قام به هاورد باون، والذي كان له دور كبير في تأكيد أهمية فكرة المسؤولية الاجتماعية، فقد كان لتأسيس الحقل الأكاديمي المعروف باسم "المنظمة والمجتمع" والذي أسس لأول مرة بالولايات المتحدة الأمريكية خلال سنوات الخمسينيات، والذي ساهم باون Bowen في جانب كبير من نقاشاته حيث قدم مساهمة علمية قيمة، وفيما يلي أهم الأفكار التي طرحها:

- قدم تعريفاً لمصطلح المسؤولية الاجتماعية لرجال الأعمال على أنها "سيتم استعمالها بشكل كبير مستقبلاً، وستحول اهتمام رجال الأعمال لاتباع سياسات، اتخاذ قرارات ومتابعة التوجهات المرغوبة والمتوافقة مع أهداف وقيم المجتمع"، هذا التعريف حسب باون Bowen لا يعني أنه ولكون رجال الأعمال أفراداً من المجتمع لا يحق لهم انتقاد القيم المتعارف عليها وتقديم وجهة النظر الخاصة بهم، لكن في الوقت نفسه وباعتبارهم أعضاء في المجتمع عليهم ألا يكونوا غير مبالين بهذه القيم.²

- مفهوم المسؤولية الاجتماعية الذي يأخذ في الحسبان الجانب الطوعي لرجال الأعمال سيتحول إلى وسيلة عملية لحل المشاكل الاقتصادية بشكل أكثر شمولاً من الطريقة التي كانوا يتبعونها. وبالنظر للأهمية المتزايدة للمسؤولية الاجتماعية أشار باون Bowen وبطريقة ملفتة بأن الحوار المتعلق بالمسؤولية الاجتماعية لن يجد فقط القبول لدى المدراء بل سيصبح موضة بالنسبة لهم، وقد كان توجهه نحو المستوى الاجتماعي الكلي "Macro-sociale"، حيث كان رهانه متعلق بالتوجه

¹ وهيبه مقدم، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2014، ص: 78.

² Floriane Bouyoud, Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises, Thèse pour l'obtention du titre docteur en sciences de gestion, conservatoire national des arts et métiers, France, 2010, p: 57.

بالاقتصاد الأمريكي إلى الفصل بين رفاهية المجتمع والمصلحة الخاصة، وقام كذلك بإدخال مرادفات للمسؤولية الاجتماعية التي لا تزال مستخدمة إلى هذا اليوم، مثل مسؤولية المجتمع، الالتزامات الاجتماعية وأخلاقيات المؤسسة.¹

- صار مفهوم المسؤولية الاجتماعية حالياً وبعد أكثر من خمسين سنة من التطور، يملك صفة الالتزام الإرادي لمدراء المؤسسات. وقد قام أتباع باون Bowen بتطوير كبير لنظريته وقاموا بإنشاء حقل أكاديمي آخر "المؤسسة داخل المجتمع".²

المطلب الثالث: أبعاد وركائز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

ميز كارول Carroll بين أربعة أبعاد لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والتي ينبغي أن تضطلع بها إدارة المؤسسات لكي تستطيع التطور والنماء والبقاء وتحقيق الأهداف المختلفة. كما توجد ركائز يقوم عليها مفهوم المسؤولية الاجتماعية الذي يختلف عن المفهوم الخيري، وسوف تتم معالجة هذا المطلب كما يلي:

1. أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تتكون المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من أربعة أبعاد، وهذا ما ساهم به كارول Carroll في توسيع مفهوم المسؤولية الاجتماعية، وهي كما يلي:³

1.1. البعد الاقتصادي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تمارس المؤسسات أنشطة اقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية، وتستخدم الموارد بشكل رشيد لتنتج سلعاً وخدمات بنوعية راقية. كما يقتضي هذا البعد المنافسة العادلة عن طريق احترام قواعد المنافسة وعدم إلحاق الأذى بالمنافسين، إلى منع الاحتكار والأضرار بالمستهلكين. كما يعتمد هذا البعد على الاستفادة من التقدم التكنولوجي واستخدامه في معالجة الأضرار التي تلحق بالبيئة.

2.1. البعد القانوني للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

يقتضي هذا البعد الالتزام الواعي والطوعي بالنصوص التشريعية والتنظيمية الحاكمة لمختلف جوانب المجتمع، سواء كان هذا في الاستثمار أو حماية المستهلك من المواد الضارة، وحماية البيئة

¹ محمد علاء الدين جناني، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 32.

² Floriane BOUYOUD, Op-cit, 2010, p : 58.

³ نعمة عباس الخفاجي وطاهر محسن الغالبي، قراءات في الفكر الإداري المعاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 289.

عن طريق التلوث بشتى أنواعه، وصيانة الموارد الطبيعية وتنميتها. كما يقتضي البعد القانوني للمسؤولية الاجتماعية بتحقيق العدالة والسلامة، سواء عن طريق التقليل من إصابات العمل أو تحسين ظروف العمل، وإعطاء فرص العمل لذوي الاحتياجات الخاصة، إضافة إلى احترام حقوق الإنسان.

3.1. البعد الأخلاقي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

ترعى من خلاله المؤسسات الجانب الأخلاقي في كل قراراتها ومسارها في الصناعة التي تعمل فيها، تجنباً لأي ضرر قد يلحق بالمجتمع. وهذا الجانب لم يوطر بنصوص ملزمة لكن احترامها يعتبر أمراً ضرورياً لزيادة سمعة المنظمة وقبولها، فعلى المؤسسة أن تلتزم بعمل ما هو صحيح وعادل.

4.1. البعد الخيري للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

يشتمل على التبرعات الهبات والمساعدات الاجتماعية الخيرية التي تخدم المجتمع ولا تهدف إلى الربح. كما قد تتبنى المؤسسة في هذا الإطار قضية أساسية من قضايا المجتمع وتعمل على دعمها ومتابعتها. وتم توظيف هذه الأبعاد في شكل هرمي متسلسل لتوضيح طبيعة الترابط بين هذه العناصر هذا من جانب. ومن جانب آخر فإن استناد أي بعد آخر يمثل حالة واقعية وفقاً للشكل الآتي:

شكل رقم (2.1): هرم كارول Carroll للمسؤولية الاجتماعية



المصدر:

Carroll Archie, "The Pyramid of Corporate Social Responsibility Toward The Moral Management of Organizational Stakeholders", Business- Horizons, July. August, 1991, p : 405.

2. ركائز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تتحدد أهم سمات المسؤولية الاجتماعية من خلال الركائز الآتية:¹

- **انتفاء المسؤولية القانونية**، تعني المسؤولية الاجتماعية قيام المؤسسة تلقائياً ببعض النشاطات الاجتماعية، وليس استجابة للقوانين، فالمسؤولية الاجتماعية تبدأ حيث ينتهي القانون.
- **غياب المسؤولية التعاقدية**، لا يجب أن يتم الالتزام الاجتماعي وفاء لأي صيغة تعاقدية مع أي مؤسسة أخرى، بل هو عمل طوعي ترى المؤسسة أنها ملزمة بأدائه كونها مواطناً صالحاً.
- **استبعاد حسابات الربح والخسارة**، يجب أن لا يرتبط قرار ممارسة المسؤولية الاجتماعية بدراسة احتمالات الربح والخسارة.
- **توفر الأساس التطوعي**، في غياب المسؤولية القانونية والتعاقدية ومع استبعاد حسابات الربح والخسارة، يصبح قيام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية أمراً تطوعياً بحتاً.

3. المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بأخلاقيات الأعمال

يمكن التعرض إلى العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال من خلال العناصر التالية:

- تتعلق الأخلاقيات بالقيم الداخلية والتي هي جزءاً من البيئة الثقافية للمؤسسة، وأيضاً بأشكال القرارات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، وذلك بما يتصل بالبيئة الخارجية. إذ أن المسألة الأخلاقية تؤثر في تصرفات الفرد أو المجموعة أو المؤسسة بشكل سلبي أو إيجابي على الآخرين.²
- ينطوي قيام المؤسسات بتبني مسؤوليتها الاجتماعية على إيمانها بأبعاد أخلاقية راسخة، إذ أن اتخاذ القرارات مهما كانت طبيعتها ينبغي أن تركز إلى منظومة أخلاقية متكاملة تشكل المسؤولية الاجتماعية إحدى اللبانات الأساسية لها. وفي الوقت الذي تحاول المؤسسات الوصول إلى معايير أخلاقية يمكن تطبيقها على المستوى العالمي، فإن التركيز يعود لينصب على اتخاذ القرارات ومدى التزامه بمراعاة البعد الأخلاقي عند اتخاذ القرار.³
- يمكن القول أن أخلاقيات العمل هي الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح، وما هو مرفوض أو خاطئ، بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة

¹ وهيبية مقدم، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 82.

² Daft et Richard L, **Management**, South-Western et College Publishing, Canada, 2003, p :139.

³ محمد علاء الدين جناي، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 50.

في المجتمع بحكم العرف والقانون ، والذي تؤدي فيه ثقافة وقيم المؤسسة وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده.¹

- المسؤوليات الأخلاقية تشمل سلوكا متوقعا يتجاوز الالتزامات القانونية والمسؤوليات المتميزة، فالمؤسسات ليست مسؤولة فقط عن مالكيها ولكن عن موظفيها وزبائنها والمجتمع بشكل عام. ونتيجة لذلك، فإن زيادة الأرباح يجب أن لا تكون الهدف الوحيد للمؤسسات، و أن تسود القناعة بأن الأموال المحولة إلى أفعال اجتماعية في المدى القصير سينتج عنها تحسينات في المجتمع تجعل من السهل بقاء الأعمال والتمتع بالأرباح طويلة الأمد.²

ويمكن القول بأن المسؤولية الاجتماعية تشكل أحد أهم الأبعاد التي تركز عليها القرارات الأخلاقية للمؤسسة والتي تشكل بدورها مزيجا من المتغيرات المؤثرة. وعليه، فإن المسؤولية الاجتماعية تعتبر أهم أركان تلك الفلسفة والتي تتعلق بنهاية المطاف بمدى تأثير قرارات المؤسسة على المجتمع.

المطلب الرابع: تبني المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بين اتجاهات التأييد والاعتراض

سيتم التعرض إلى الدوافع المؤيدة والمعارضة لتبني المسؤولية الاجتماعية، وأهمية تبنيها في المؤسسات الاقتصادية، وهذا على النحو الآتي:

1. دوافع تأييد تبني استراتيجية المسؤولية الاجتماعية

تتنوع أبعاد الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية ما بين الدوافع الاستراتيجية مثل تحقيق الربحية أو الدوافع الأخلاقية، لذا توجد عدة دوافع تفسر ممارسة المؤسسة لأبعاد المسؤولية الاجتماعية، وسيتم تناول هذا الدوافع كما يلي:

1.1. إرضاء متطلبات أصحاب المصالح

يمكن تفسير قيام المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية من خلال ما يلي:

¹ مسان كرومية، المسؤولية الاجتماعية وحماية المستهلك في الجزائر -دراسة حالة المؤسسات العاملة بولاية سعيدة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة الأفراد وحوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014، ص: 42.

² عبد اللطيف كرزابي، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين في إطار أخلاقيات الأعمال، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 2012، ص: 11.

1.1.1. إرضاء متطلبات أصحاب المصالح وفقاً للمنظور المحدود للالتزام بالمسؤولية الاجتماعية

يعتبر فريدمان Friedman من أول المؤيدين له هو حيث نشر في مجلة نيويورك تايمز مقالة بعنوان "المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لزيادة الأرباح"، وأعلن أنه لا يمكن تعريف المسؤولية الاجتماعية من نواحي أخرى بخلاف تعظيم حقوق المساهمين، وقدم لذلك مجموعة من المبررات، وهي أن المؤسسة شخصية اعتبارية. وبالتالي، لا يمكن أن تكون مسؤولة أخلاقياً، كما أضاف أنه إذا كانت المؤسسة تقبل المسؤوليات الاجتماعية، فإن الأرباح لم تعد هدفها الرئيسي. كما يؤكد فريدمان أن Friedman أن المسيرين وكلاء عن المساهمين، هذا من جانب. ومن جانب آخر فهم يقومون بحماية مصالحهم الخاصة ويرى أن تكاليف تحقيق الالتزامات الأخلاقية سوف يكون له تأثير سلبي على المساهمين نظراً لأنها تؤثر على توزيعات الأرباح، كما يمكن أن تؤثر على المستهلكين لأنها تتسبب في زيادة الأسعار فضلاً عن تأثيرها على العاملين لأنها تتسبب في انخفاض الأجور.¹

2.1.1. إرضاء متطلبات أصحاب المصالح وفقاً للمنظور الأعمق للالتزام بالمسؤولية الاجتماعية

أما المنظور الأعمق للقيام بممارسات المسؤولية الاجتماعية يفترض أن المؤسسات لديها التزامات أخلاقية تتجاوز الدور الأساسي البحث للقيام بأعمالها، بمعنى أن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية يتجاوز مجرد تحقيق الأرباح، وأن هذه المؤسسات تدرك أن العلاقة بين قطاع الأعمال والمجتمع جزء لا يتجزأ من القيم الأخلاقية، ويحركها السلوك الاجتماعي الإيجابي الكامن في معتقداتها، وهو ما يفسره جوهر نظرية أصحاب المصالح المعيارية المتمثلة في القيم والالتزامات الأخلاقي.²

2.1. الدوافع الأخرى للالتزام بالمسؤولية الاجتماعية

وتشير التجارب الدولية إلى أن أهمية تبني الدور الاجتماعي، وتتمثل الدوافع وراء قيام المؤسسات الاقتصادية بمهام المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:³

- أدى الاتجاه الواسع نحو التخصيص إلى تخلي الحكومات عن أدوارها التقليدية الاجتماعية والتزاماتها اتجاه مواطنيها، مما تطلب وجود جهة أخرى تساعد في تأمين هذه الالتزامات، وبالطبع فإن هذه الجهات التي ستحل محل الحكومة هي إدارة المؤسسات التي تم تخصيصها.

¹ Mohamed Toukabr Jilani Faouzi " Corporate Social Disclosure: Explanatory Theories and Conceptual Framework", International Journal of Academic Research in Management, Vol 3, No 2, 2014, p: 212.

² Astrid Juliane Salzmann, Op.cit., 2013, p:597

³ نسيم غلاي، الحكومة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015، ص: 99.

- تقوم الحكومات بمساندة المؤسسات الاقتصادية على القيام بهذا الدور بوسائل متعددة، منها الإعفاءات الضريبية للكثير من المساهمات الاجتماعية أو التشجيع عليها بوسائل مختلفة.
- يرى أنصار هذا الرأي أن الأرباح على المدى البعيد يمكن أن تزداد من خلال تبني المؤسسة دورا اجتماعيا أكبر، حيث إن رضا المجتمع، ومد جسور التعاون والتفاهم والثقة معه يمثل مدخلا مهما، وإن كان مكلفا اليوم فإنه سيشكل استثمار مستقبلي مهم للمؤسسة
- تحسين الصورة العامة للمؤسسة حينما تؤدي دورا اجتماعيا (تحسين السمعة).
- المسؤولية الاجتماعية شكل من التدابير الوقائية لتجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة التي ستحدث عاجلا أم آجلا.
- التقليل من إجراءات الحكومة وقوانينها المتعلقة بالتدخل في شؤون المؤسسات.

2. الاتجاهات المعارضة للقيام بتبني المسؤولية الاجتماعية

- يرى الكثير من معارضي المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عدم حاجة المؤسسات للالتزام الاجتماعي، ويبررون ذلك بأن المسؤولية الاجتماعية ليست مسؤولية المؤسسات وإنما مسؤوليات الحكومات التي تجبي الضرائب من أجل الأغراض الاجتماعية والتنموية، وتبريراتهم في ذلك هي كما يلي:¹
- الالتزام بمهام المسؤولية الاجتماعية يحول المؤسسة إلى شكل لا يختلف عما هو سائد في المؤسسات الحكومية.
- إذا انفردت المؤسسة بإنفاق المبالغ على تنفيذ برامج المسؤولية الاجتماعية، فإن ذلك يعني تحملها تكلفة إضافية تنعكس على زيادة أسعار السلع التي تتعامل بها. وبالتالي، تنعكس سلبا على موقفها وقوتها التنافسية في السوق.
- محدودية الخبرة والمهارة المتاحة لدى المؤسسات الاقتصادية في معالجة المشكلات الاجتماعية التي تعترض عملها.
- تُضعف الأهداف الرئيسية الأخرى للمؤسسات لكونها تستنزف طاقة ليست بالقليلة من جهد المؤسسة، كما أن المشكلات الاجتماعية هي من مسؤولية الدولة فقط.

¹ ثامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص ص: 53-

كما توجد اتجاهات أخرى تعارض قيام المؤسسات بالمسؤولية الاجتماعية، يتم ذكرها كالاتي:

- توسيع مفهوم المسؤولية الاجتماعية سوف تترتب عليه آثار ضارة على الاقتصاد المحلي، بحيث إن المؤسسة ستتحرف عن دورها الأساسي وهو تعظيم ثروة الملاك، إذ أن الأموال الموجهة للمشاركة الاجتماعية أو الأعمال الخيرية إنما هي في الأصل حق للملاك يجب أن يحصلوا عليه.¹

- الدور الاجتماعي ليس من اختصاص المؤسسات، إذ توجد مؤسسات أخرى غير ربحية تعنى بهذه الأمور. لذلك، لا يجب تشييت وظائف وأدوار القطاع الخاص، بل يجب أن تركز المؤسسات على أدائها الاقتصادي وتحاول الارتقاء به وخدمة المجتمع من خلال نجاحها الاقتصادي.²

- هناك من يرى أن المفاهيم الأخلاقية تنطبق على الأشخاص لا على المؤسسات، لأن الأشخاص وحدهم يستطيعون صنع المفاهيم الأخلاقية وتطبيقها. وطالما أن المسؤولية الاجتماعية قضية أخلاقية بالدرجة الأولى، إذا فهي مسألة ضمير وهذا لا يمكن إلا للشخص الطبيعي ولا ينطبق على المؤسسة لكونها شخصية اعتبارية.³

- المبالغة في التركيز على الدور الاجتماعي للمؤسسات سوف يدعم قوة هذه المؤسسات في المجتمع، ويمكن أن تسئ استخدامها. فالإنفاق على الالتزامات الاجتماعية سيمنح المؤسسات سلطة إضافية تعزز من نفوذها وتأثيرها على قرارات السلطات العمومية، وتمارس ضغوطا على المجتمع ومؤسساته.⁴

وبناء على ما تقدم ذكره، فيما يخص التعرض للعديد من مفاهيم المسؤولية الاجتماعية، أنه وفقا لاختلاف رؤى كل من هذه الدراسات حيث تناولتها بعض الدراسات من جانب المسؤولية تجاه أصحاب المصالح ككل، وتناولتها دراسات أخرى على أنها تحقيق للمزايا التنافسية. وكذلك تناولتها أخرى على أنها مسؤولية موجهة تجاه الحفاظ على موارد البيئة وتحقيق الاستدامة. يتضح أن مفهوم المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية هو المحرك الأساسي لقيام المؤسسة بأداء اجتماعي معين.

¹ عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال : نظريات ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 188.

² وهيبه مقدم، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 121.

³ محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء للطباعة والنشر، مصر، 2007، ص: 47.

⁴ وهيبه مقدم، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 121.

المبحث الثاني: ماهية محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تهتم المحاسبة المالية بالمهام المتعارف عليها من خلال تسجيل وتبويب وقياس الأحداث الاقتصادية ذات الأثر المالي والتقرير عنها بهدف خدمة مستخدمي المعلومات المالية. فيما ازداد الاهتمام باحتياجات العديد من الأطراف الأخرى كالعلاء والمجتمع المحلية البيئة والاحتياجات الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة.

في حين أخذت محاسبة المسؤولية الاجتماعية منذ نشأتها تلفت أنظار الباحثين والمهتمين من المحاسبين للمساهمة في إعداد إطار عام لها، بحيث يعد هذا الإطار أساساً يرتكز عليه المحاسبين العاملين بالمؤسسات أثناء تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية ضمن النظام المحاسبي أو إفراده بنظام مستقل.

المطلب الأول: نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ومفاهيمها الأساسية

تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي. ولقد كانت نشأة هذا التطور الحديث نتيجة للازدياد المضطرد في حجم وقدرات المؤسسات الاقتصادية المعاصرة، فهذه الأخيرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة نظر الاقتصاد الوطني في مجموعة أو من حيث تعدد الأطراف ذوي المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه المؤسسة.¹

لذا، يعالج هذا المطلب مفاهيم واتجاهات محاسبة المسؤولية الاجتماعية كما يلي:

1. التطور التاريخي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية وتعريفها

يمكن تناول التطور التاريخي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، مع عرض أهم التعاريف لها من خلال معالجة الآتي:

1.1. التطور التاريخي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

كان لظهور المؤسسات المساهمة على مختلف أشكالها نقطة تحول رئيسية في مسيرة النشاط الاقتصادي العالمي، حيث أصبحت هذه المؤسسات تمثل كيانات اقتصادية ضخمة تتحكم بحركة رأس المال بل لا وتسيطر على مجتمعات بأكملها متجاوزة بذلك البعد الاقتصادي الذي هو محور وجودها الأساسي، الأمر الذي أوصل تلك المؤسسات إلى التحكم بالموارد البيئية والبشرية على حد سواء. في

¹ يوسف محمد جربوع، "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، 2007، ص: 241.

الوقت ذاته أدى سوء استخدام تلك الموارد من طرف تلك المؤسسات إلى إحداث العديد من الآثار السلبية على البيئة والإنسان معا من أبرزها التلوث البيئي ونفاذ المصادر.¹

وبناء على كل ذلك، كان لابد للمحاسبة من الخروج عن إطارها التقليدي المتعارف عليه إلى إطار يتصف بالشمولية، ويعمل على رصد الأحداث والتقرير عنها، ويحقق النفع لكافة أطراف لمجتمع، ويأخذ بعين الاعتبار قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات جراء الآثار الاجتماعية والبيئية التي تلحق بالمجتمع نتيجة أداء تلك المؤسسات لأنشطتها في ظل عدم توفر نظم معلومات محاسبية تصمم لخدمة هذا الإطار.²

ووفقا لذلك فقد عرفت المحاسبة على أنها الفن والعلم المختص بقياس الأنشطة والظواهر ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية، حيث كان من أبرز نتائج هذا التوسع في الوظيفة المحاسبية ظهور ما يسمى محاسبة المسؤولية الاجتماعية كفرع من فروع المحاسبة ما زاد من أهمية وهدف الوظيفة المحاسبية الذي أعطاها دورا واسعا من الممكن أن تؤديه في خدمة المجتمع.

ظهر مفهوم "محاسبة المسؤولية الاجتماعية" في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين، كما يتحدث أغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية، فلم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين لجنة أوكلت إليها مهام معالجة مشكلة القياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وكان ذلك في العقد السابع من القرن العشرين.³

نالت المحاسبة الاجتماعية في فترة السبعينيات من القرن العشرين اهتماماً تجريبياً ملحوظاً ولقيت انتشاراً بحثياً واسعاً، تلاها خلال الثمانينيات وحتى منتصف التسعينيات إهمالاً واضحاً وصل إلى حد التجاهل من برامج البحث العلمي. أما المحاسبة البيئية، فقد بدأت جذورها الجينية أيضاً في السبعينيات. وقد استمر البحث بها بطيئاً إلى أن لاقت انبعاثاً وولادة جديدة خلال التسعينيات، حيث عاد الاهتمام العلمي بكل من المحاسبة الاجتماعية والمحاسبة البيئية في منتصف التسعينيات.⁴

¹ Wan Hill, Ian Fraster, "Patients Voices, "Right and Responsibilities : On Implementing Social Audit in Primary Health Care ", Journal of Business Ethics , Vol:17, N°: 13, 1996, p: 3.

² محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص: 41، 42.

³ نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص: 22.

⁴ Gray, And Bebbington, "Environmental Accounting, Managerialism And Sustainability : Is the safe in the hands of business and accounting ?", Advances in Environmental Accounting And Management, Vol 1, 2000, P: 295.

مع الدخول في الألفية الجديدة، بدأت كل من المحاسبتين الاجتماعية والبيئية تتكاملان معاً وتحوزان اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون، لتصبح تسمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي البديل لهما.¹

لذا، تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية أحد فروع المحاسبة الحديثة نسبياً، وأن أهميتها تتصاعد بشكل مضطرد وذلك بفعل تصاعد الدورين الاجتماعي والسياسي لمنظمات المحافظة على البيئة وحقوق الإنسان.

2.1. تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تعريف محدد وواضح لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، فهناك العديد من التعاريف التي قدمها الباحثون لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ويمكن تصنيف هذه التعاريف في فئتين، هما:²

- التعريف الضيق الذي يربط مسؤوليات المؤسسات الإنتاجية بهدف تحقيق الربح المنبثقة من مصلحة المستثمرين، ومالكي رؤوس الأموال فقط.

- التعريف الواسع الذي يركز على النظرة النظامية للمنظمات الإنتاجية على اختلاف أنواعها، والتي تهدف إلى تحقيق المصلحة العليا للمجتمع، بالإضافة إلى تحقيق المزيد من الأرباح.

وبما أن موضوع المسؤولية الاجتماعية من الموضوعات المشتركة بين علوم الإدارة والاتصال والاجتماع وغيرها. ونتيجة ذلك، اختلفت الآراء حول طبيعة المسؤولية الاجتماعية، ومجالاتها، وطرق قياسها، والرقابة عليها. وبالتالي، كان هناك مجال واسع للاختلاف على تعريفها، وتعدد الآراء حول طبيعتها، ومحتواها، ورسم أبعادها وطبيعة العلاقة بين الأطراف المعنية بها، وإزاء ذلك ظهر العديد من التعاريف لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

فقد عرفت محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها "مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للمؤسسات وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات".³

كما تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها "عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات قياس الأداء الاجتماعي على مستوى المؤسسة، ثم تقديم معلومة بطريقة منتظمة والتي تستخدم في

¹ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص: 247.

² محمد مطر، "محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 114، عمان، 2000، ص: 50.

³ محمد الصبان، "المحاسبة الاجتماعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 1987، ص: 104.

تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وأخيراً إيصال هذه المعلومات للأطراف المعنية داخل المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل المؤسسة أو خارجها".¹

بينما عرفها ليونيز Linowes على أنها "نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية التي تنشط فيها، ومن ثم الإفصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة. وعليه، فإن الهدف الرئيس لهذا النظام يتمثل في قياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات".²

واستناداً إلى ذلك، يمكن تحديد مفهوم للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها "منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤوليتها الاجتماعية لمختلف الأطراف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

3.1. 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 رئيسية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

1.3.1. المدخل الأول لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

وهو المدخل التقليدي الذي تحدد فيه مسؤولية المؤسسة 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 المؤسسات يجب أن تحقق أرباحاً وتتوسع في إيجاد فرص عمل من خلال زيادة حجمها وفتح فروع جديدة لها. وأكد أن المؤسسات ستدعم الحكومة بشكل أفضل عندما تحقق أرباحاً كبيرة. وتسدّد نتيجة ذلك، ضرائب أكثر وهذا سينعكس في شكل مشاريع حكومية أكثر تسهم في رفع مستوى المعيشة وزيادة رفاهية المجتمع.³

لذا، يعتبر أصحاب المدخل التقليدي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية أن هذه الأخيرة امتداد واستكمال لمجال المحاسبة المالية، من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمؤسسة، أي أنه يتم تضمين الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المالية نفسها.

¹ مؤيد الفضل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص: 164.

² محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 416.

³ نبيل سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، مكتبة جلاء الحديثة، بورسعيد، مصر، الطبعة 2، 1999، ص: 10.

2.3.1. المدخل الثاني لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

ظهر في أوائل السبعينيات من القرن العشرين، حيث يرى أصحاب هذا المدخل بأن إدارة المؤسسة 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 المؤسسات من تحقيق هدفها الأسمى وهو تعظيم الربح في المدى الطويل، مع الأخذ بالاعتبار أهمية الأهداف الاجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الربح. وبهذا تتحمل المؤسسة نوعين من المسؤولية اجتماعية تتمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي والحد من الآثار السلبية لنشاطها، ومسؤولية خاصة تتجلى في تحقيق أرباح لأصحاب المؤسسة. ويسمى المدخل الثاني بمدخل أصحاب المصالح تميزاً له عن المدخل الأول الذي يسمى بمدخل المساهمين. وقد تم تطوير هذا المدخل في السبعينيات، حيث يعترف بأهمية الأهداف الاجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الربح.¹

ويعتبر أصحاب هذا المدخل أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة، حيث أنها مأخوذة من وجهة نظر المجتمع وليس المؤسسة، وينتج عن ذلك إعادة تعريف المحاسبة، ومفاهيمها على ضوء اقتصاديات الرفاه welfare Economics. وينظر للمحاسبة المالية حسب هذا الاتجاه على أنها جزء من إطار شامل وهو إطار المحاسبة الاجتماعية.

3.3.1. المدخل الثالث لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

وفق هذا المدخل ينظر إلى المؤسسة على أنها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر منه. وبالتالي، يجب على إدارة المؤسسة أن تحافظ على التوازن مع هذا النظام، وذلك تحقيقاً لأغراض البقاء والنمو، أي أن المصلحة الذاتية للمؤسسة تحتم عليها أن تتعامل بصورة إيجابية مع متطلبات المسؤولية الاجتماعية لتحقيق الرفاه للمجتمع.²

وهذا المدخل هو الأكثر انفتاحاً لمتطلبات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث يعتبر أصحاب هذا الاتجاه أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة، أي أنها فرع متميز له خصوصيات داخل الإطار العام للمحاسبة، مثل الفروع الأخرى، (مالية، تكاليف، إدارية، موارد بشرية).

ومن خلالها هذه الاتجاهات الثلاثة السابقة التي أبداها المتخصصون في المحاسبة، أن الاتجاه الأول يركز على عملية الدمج، بينما الاتجاه الثاني يجعل محاسبة المسؤولية الاجتماعية الأساس أو

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 253.

² محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 421.

الإطار العام، وباقي الحسابات تابعة له، في حين يميل الاتجاه الثالث إلى الاستقلالية أي استقلالية الفروع المحاسبية. لذا، يتضح أن الاتجاه الثالث أكثر واقعية باعتبار محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي نظرية فرعية للمحاسبة المالية إلى جانب نظريات أخرى، حيث إن عدد فروع المحاسبة يزداد بزيادة الحاجة إليه، وتظهر مشكلات جديدة يتطلب من الفكر المحاسبي حلها.

2. مفاهيم أساسية في محاسبة المسؤولية الاجتماعية

أدى ظهور مفهوم المحاسبة الاجتماعية إلى إحداث بعض المفاهيم التي ترتبط بها، وفيما يلي أبرز المفاهيم الأساسية والأكثر استعمالاً في نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

1.2. المدخل الاجتماعي

يعتبر المدخل الاجتماعي من أهم مناهج القيم في الفكر المحاسبي، لأنه تطبيق للمدخل الأخلاقي ولكن على نطاق أوسع وهو رفاهية المجتمع أي القيمة الأخلاقية Ethical Values، التي تعتمد على معادلة متوازنة لكافة قطاعات المجتمع في علاقتها مع المؤسسة.¹

2.2. العملية الاجتماعية

يقصد بها استعمال أو إنتاج المؤسسة لأحد الموارد الاقتصادية أو البيئية التي تؤثر على أصحاب المؤسسة والتي لا يمكن أن تتم عن طريق السوق. إذن، فالعملية الاجتماعية تمثل أنشطة المؤسسة التي لها مضمون اجتماعي والتي لا تخضع لقوى السوق المتعارف عليها عرض، طلب وسعر.²

مما تقدم ذكره، يتضح أن مفهوم العملية الاجتماعية ينبع من الهدف الأول للمحاسبة الاجتماعية وهو قياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة. فهناك العديد من العمليات التي تتم بين المؤسسة والمجتمع والتي لا تتدخل قوى السوق فيها. ولذلك، فإنه يتعين على المحاسبة الاجتماعية الاعتراف بالعمليات السوقية وغير السوقية المتعلقة بأنشطة المؤسسة.³

¹ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 34.

² محمد بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000، ص: 119.

³ محمد علاء الدين جنائي، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 46.

3.2. التكاليف الاجتماعية

تعرف على أنها "تكاليف الاختلال الوظيفي الناشئة عن السلوك السلبي للعاملين نتيجة عدم توفر ظروف عمل مناسبة وما تنفقه المؤسسة لتحسين تلك الظروف. فالتكاليف الاجتماعية هي ما ينفق أو ما سيتم إنفاقه لإزالة الضرر الناتج عن مزاوله المؤسسة لنشاطها مثل التلوث".¹

وتنقسم التكاليف الاجتماعية بصورة عامة إلى قسمين هما:²

1.3.2. التكاليف الاجتماعية المباشرة من وجهة نظر المؤسسة

تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها إجباريا أو اختياريا بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص ولا تعود بمنفعة مباشرة على المؤسسة.

2.3.2. التكاليف الاجتماعية غير المباشرة من وجهة نظر المجتمع

تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الخاص، مثل تلوث الهواء والمياه، والنفايات التي تنتج من المؤسسة من نشاطها الخاص، حيث تعتبر هذه تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع.

4.2. المنافع الاجتماعية

تكمن صعوبة قياس المنافع الاجتماعية إلى عدم الاهتمام بهذه الدراسة بسبب عوامل أهمها، صعوبة القياس، والعنصر الشخصي المتحيز الذي غالبا ما يفقد موضوعيته في أمور ليست لها مبادئ قياسية، حيث إن المنفعة الاجتماعية تشير إلى المزايا التي حصل عليها المجتمع نتيجة مزاوله المؤسسة للعمل الاجتماعي.³

ولهذه المنافع مجالات عديدة ومنها:⁴

- في مجال الموارد البشرية، توفير فرص العمل، صقل الخبرة عن طريق برامج التدريب رفع مستويات الأجور، وبالتالي مستوى المعيشة المحافظة على صحة العمال عن طريق برامج الرعاية الصحية.

¹ حارس كريم العاني، " دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الاداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية - دراسة تطبيقية في مملكة البحرين"، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الرابع للريادة والإبداع، جامعة فيلادلفيا، عمان، الأردن، 2005، ص: 9.

² نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 35، 36.

³ السيد المرسي، "المحاسبة الاجتماعية في البنوك المتخصصة بالجمهورية العربية اليمنية"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 13، 1999، ص: 96.

⁴ محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 121.

- في مجال البيئة، ويشمل الجهود البيئية الموجبة مثل قيام المؤسسة بجهود لتقنية الأنهار أو الأراضي الملوثة أو شق الطرق أو إنشاء الحدائق...إلخ.

- في مجال السلع والخدمات، توفير سلع وخدمات لجميع أفراد المجتمع تتمتع بمزايا مثل عمر المنتج سعر مناسب لمستوى المعيشة المساهمة في تحقيق الأمن الغذائي.

5.2. الأطراف المستفيدة من المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تمثل الأطراف المستفيدة داخل المجتمع والتي يفترض أنها ترتبط بعلاقة اجتماعية، أي أن هناك مسؤولية من قبل الإدارة تجاه هذه المجموعات والتي تستخدم مخرجات كل من المؤسسات التي تعمل ضمن مجتمع معين وتتأثر بمخلفاتها مثل المستثمرين، المستهلكين والعمال...إلخ. فالمحاسبة المالية اهتمت فقط بحقوق الملاك والتغيرات التي تطرأ عليها في حين أن المحاسبة الاجتماعية توسعت في تحديد الأطراف التي تهتم بها وذلك من أجل تحقيق أهدافها.¹

6.2. صافي الأصل الاجتماعي

الأصول الاجتماعية "هي القيمة الحقيقية للخدمات الاجتماعية التي ينتظر تقديمها، ويأخذ صورة الممتلكات التي تخصصها المؤسسة لأداء الخدمات الاجتماعية مطروحا منه مصروف النفاذ أو الاهتلاك، ومن أمثلة الأصول الاجتماعية، المباني بقصد إيواء العاملين، والحدائق التي تقيمها المؤسسات وتبهرع بها لصالح المجتمع المحلي".²

7.2. الإفصاح الاجتماعي

يعتبر قيام المجتمع بإعطاء الحرية للمؤسسات بالتصرف فيما يمتلك من موارده المحدودة، حتمية على هذه المؤسسات أن تفصح عن أدائها الاجتماعي. وعليه، فإن الإفصاح يشير هنا إلى قيام المؤسسات بتقديم بيانات دورية إلى المجتمع تبين من خلالها أدائها الاجتماعي.³

أما الإفصاح عن الأداء الاجتماعي "هو إعلام الأطراف الاجتماعية المختلفة ذات الصلة بنتائج أدائها الاجتماعي، والمتمثلة في تنمية الموارد البشرية، حماية البيئة، خدمة المستهلك، التفاعل مع المجتمع المحلي".⁴

¹ محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 122.

² نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 36.

³ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 277.

⁴ حيدر بني عطا، مفاهيم محاسبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007، ص: 22.

8.2. التدقيق الاجتماعي

تتمثل المهمة الأساسية للمراجعة الاجتماعية في "محاولة دراسة أداء المؤسسات لمسؤولياتها الاجتماعية. ومن ثم تحليل هذا الأداء إلى مكونات يمكن التحقق والتثبت منها، وإيجاد الطريقة التي تمكننا من قياس هذه المكونات".¹

وبصورة أخرى، فإن المراجعة الاجتماعية "تركز على اختبار كفاءة تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنظام داخل المؤسسة، ثم إعلام الجهات ذات العلاقة بنتائج هذا الاختبار".²

المطلب الثاني: أهداف وأهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية

برزت أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نتيجة زيادة حجم المشاكل الناجمة عن التلوث البيئي المنجر عن التوسع الصناعي فضلا عن المشاكل الاجتماعية الناجمة عن علاقة إدارة المؤسسة الاقتصادية بالمجتمع والأفراد العاملين.

لذا، يعرض هذا المطلب أهداف وأهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية كما يلي:

1. أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

يمكن إبراز أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الآتي:³

- المساعدة في تحديد ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة والأنشطة التي لها تأثير مباشر على الموارد ومراكز الأفراد وقطاعات المجتمع تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من ناحية، والطموح المقبول للأفراد من ناحية ثانية.

- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى. وتمثل العلاقة بين أداء المؤسسات الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف، ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي.

¹ Ball A, Owen D And gray, R, "External Transparency On internal Capture? The Role Of Third Party Statements In Adding Value To Corporate Environmental Reports", Business In Strategy And The Environment, Vol 01, N° 01 , January 2000 ,p: 241.

² نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 37.

³ محمد يوسف جربوع ، "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، 2007، ص: 247.

- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع. وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.

- توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية لكل أطراف المجتمع. ويقصد بالبيانات الملائمة التي تتعلق باتخاذ القرار فيما يخص الاختيار الاجتماعي وتوزيع الموارد الطبيعية.

- توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلى أصحاب المصالح المستفيدة من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض.

2. أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تكمن أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لعدة عوامل أهمها ما يلي:

1.2. تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية

كانت مسؤولية المؤسسات تتمثل في تعظيم الأرباح والذي كان يعد المبرر الأساس لاستمرارها، إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة، كظهور التفاوت الكبير في الدخل وتلوث البيئة نتيجة الأنشطة التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية غيرت من المبرر الأساس لوجود هذه المؤسسات والذي هو تعظيم الربح، بحيث لم يعد العامل الوحيد في تقييم الأداء، بل يجب أن يتسق هذا الربح مع مراعاة الأثر الاجتماعي للمؤسسة وتوفير البيانات الملائمة عن التكاليف وما يترتب عليها من منافع وكيفية توزيعها على المجتمع.¹

2.2. المطالبة المتزايدة من طرف الهيئات والجمعيات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات ذات المضمون الاجتماعي

وهو ما تجلّى من خلال الآتي:²

¹ صالح السعد، "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 21، العدد 02، 2007، ص: 87.

² عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص: 388.

- ظهور اقتراحات من طرف مجموعة العمل لدراسة أهداف القوائم المالية والناطقة لمجمع المحاسبين الأمريكيين، تتطلب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسات الإفصاح عن تلك الأنشطة التي لها تأثير اجتماعي ملموس.

- تكوين عدد من اللجان التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين (American Accounting Association -AAA-) لدراسة وتطوير أنظمة القياس في المحاسبة الاجتماعية، لمساعدة المؤسسات الاقتصادية في هذا المجال.

- اعتبار مجمع المحاسبين القانونيين بإنكلترا المجتمع من بين مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة أهداف هذا المجتمع.

- مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية Securities Exchange Commission (SEC) المؤسسات بضرورة الإفصاح عن سياسة المؤسسة في مجال محاربة تلوث البيئة وما تم تنفيذه منها.

- تخصيص مجمع المحاسبة الأمريكي إحدى اللجان التابعة له تحت اسم المحاسبة لأغراض الأداء الاجتماعي.

3.2. تجاهل إدخال التكاليف الاجتماعية للأنشطة التي لها مضمون اجتماعي عند تحديد تكلفتها الحقيقية

تركز المحاسبة المالية على حصر التكاليف الخاصة بالمؤسسة واعتبارها التكلفة الحقيقية للنشاط بغض النظر عما إذا كان هذا النشاط له تأثير على البيئة أو المجتمع. ويرجع تجاهل الأخذ في الاعتبار للتكاليف الاجتماعية عند تحديد التكلفة الحقيقية لأنشطة المؤسسة المختلفة للعديد من الأسباب أهمها:¹

- أي مؤسسة تهدف لتعظيم الربح مما يعني تدنية التكاليف بفرض بقاء العناصر الأخرى على حالها. ومن هذا، يتضح أن من مصلحة المؤسسة أن تحصر التكاليف الخاصة لمزاولة النشاط المعين، دون الأخذ بعين الاعتبار لأية تكاليف اجتماعية تزيد من التكلفة الكلية للمنتجات.

- استخدام معيار الربحية كأساس لتقييم الأداء سوف تظهر المؤسسات التي لا تأخذ التكاليف الاجتماعية في الحسبان أكثر كفاءة من المؤسسات التي تأخذ هذه التكاليف في الحسبان، وذلك سوف يؤدي إلى تمتع المؤسسات الأولى بمزاولة تمويلية عن طريق جذب مدخرات المستثمرين إليها لارتفاع معدل الربحية بها.

¹ محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 133.

4.2. التركيز على جانب التكاليف دون المنافع في مجال قياس الأداء الاجتماعي

كان من نتيجة ذلك أن ارتفعت التكاليف الكلية للمؤسسات التي تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية ومن ثم انخفضت أرباح تلك المؤسسات، مما ترتب على ذلك من إظهارها بمظهر غير ملائم عند مقارنتها بالمؤسسات الأخرى التي لا تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية، لذا يتطلب الأمر عند دراسة الأداء الاجتماعي أن يأخذ في الاعتبار المنافع الاجتماعية التي تسببها أنشطة المؤسسة من جهة والتكاليف الاجتماعية لتلك الأنشطة من جهة ثانية.¹

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومزايا تطبيقه

يمكن دراسة هذا المطلب بالتعرض إلى المبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ومن ثم عرض أهم مزايا تطبيقه.

1. المبادئ الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية بأنه نظام يهدف لتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية الخاصة بالنشاط الاجتماعي للمؤسسة، ويتضمن مجموعة من الإجراءات المحاسبية الخاصة بتسجيل وتبويب وعرض الأحداث والأنشطة ذات العلاقة بمجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وفرض الرقابة عليها.

وينطوي نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أربعة مبادئ أساسية هي كما يلي:²

- لا تعد الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفدها المؤسسة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعاً مجانية، وإنما هي موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المؤسسة تعويض المجتمع عما يستنفده منها.

- على المؤسسات التزامات ومسؤوليات اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وهي تقبل بتحمل هذه الالتزامات والمسؤوليات.

- تتصف الموارد الاقتصادية للمجتمع بالندرة، ويتوجب استغلالها بفاعلية قصوى بشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي.

- للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لمسؤوليتها اتجاهه، وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها في الإفصاح المحاسبي.

¹ عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، 1990، ص: 399.

² محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 423.

وعليه، فإن هذا النظام سوف يحقق العديد من الأغراض، منها الآتي:¹

- قياس الأنشطة الاجتماعية عن طريق تسجيلها وتبويبها، ومن ثم الإفصاح عنها في مجموعة من التقارير والقوائم المالية وتقديمها للجهات التي يمكن أن تستفيد منها بصورة دورية.
- مساعدة الأجهزة الرقابية في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة بما لا يتعارض مع الهدف العام لها.
- توفير المعلومات عن أثر نشاط المؤسسة على البيئة المحيطة بها وتحديد تكلفة الصيانة والمحافظة عليها من أضرار عناصر التلوث البيئية التي يعكسها نشاط المؤسسة.
- إعداد التقارير إلى اللجان الصحية والاجتماعية لتسهيل مهمتهم في الرقابة على نشاط المؤسسة في المجالات البيئية والاجتماعية والصحية.
- 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.

2. مكونات نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- ومما سبق، يتضح أن تصميم نظام محاسبي يحقق أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية داخل إطار المفاهيم الأساسية السابق ذكرها، حيث يتطلب ضرورة التحديد الواضح لنطاق ومكونات العمليات الاجتماعية. وهنا، يمكن القول بأنه يمكن التمييز بين مكونات للعملية الاجتماعية كالاتي:²
- أطراف مستفيدة من داخل المجتمع: تتميز العملية الاجتماعية بما لها من آثار خارجية على المجتمع. ومن ثم، فمن الضروري وجود طرف خارجي يستفيد من أنشطة المشروع التي تتم من خلال عمليات تبادل السوق أم لا، ومن أمثلة هذه الأطراف المستهلكين والعاملين.
 - تأثير ملموس على المجتمع من القيام بالعملية، وتنقسم طبيعة تأثير العمليات الاجتماعية إلى تأثير نابع من التقدم التكنولوجي، وتأثير ناشئ من تطبيق السياسات الإدارية للمؤسسة.
 - تمثل العمليات والأنشطة التي تتخذها المؤسسة لتحقيق الأمان في استخدام المنتج أو تحسين كفاءة أو جودة الخدمة المنتجة أمثلة للتأثير المرتبط بالتقدم التكنولوجي على المستهلكين. ومن ناحية أخرى،

¹ يحيى زياد وأيوب لقمان ومصطفى شكري، "أهمية المعلومات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية في عملية التحليل المالي بالتطبيق على شركة الخازر لإنتاج المواد الإنشائية"، مجلة تنمية الراشدين، المجلد 24، العدد 67، 2002، ص: 197.

² محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات الأعمال المساهمة، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 38.

الصدق في الإعلانات الموجهة للجمهور، والاستجابة لاحتياجات المستهلك تمثل أنواعاً من التأثيرات ذات الطابع الإداري على المستهلكين.

- استخدام معدلات لتسعير المنافع والتكاليف الاجتماعية المرتبطة بكل عملية اجتماعية، خاصة أن هذه العملية لا تخضع لاختبارات السوق.

وبعد هذا التحديد الواضح لمكونات العملية الاجتماعية يتم تطبيق النظام المحاسبي بهدف إظهار تأثير كل عملية على كل من صافي الدخل الاجتماعي وحقوق المجتمع من ناحية أخرى.

3. مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

تتمثل أهم المزايا عن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:¹

- يعمق هذا النظام الدور الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية بتحفيزها لخدمة البيئة التي تعمل فيها ومشاركة الدولة أعباء التنمية الاجتماعية والاقتصادية.

- يوفر تطبيق هذا النظام الفرصة لإدخال البعد والعامل الاجتماعي في أنظمة المحاسبة الوطنية، وهذا من خلال ميزتين مهمتين هما:

❖ توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى الوطني.

❖ توفير الفرصة لتحسين الأسس والأساليب المتبعة في قياس الناتج المحلي الإجمالي، وكذلك معدلات النمو المحققة فيه.

- قيام المؤسسات بدورها الاجتماعي يضمن إلى حد ما دعم جميع أفراد المجتمع لأهدافها ورسالتها التنموية والاعتراف بوجودها، إضافة إلى توفير فرص عمل جديدة من خلال إقامة مشاريع خيرية واجتماعية ذات طابع تنموي.

المطلب الرابع: مجالات أنشطة محاسبة المسؤولية الاجتماعية

في ظل الاعتبارات التي ألزمت المؤسسات الاقتصادية المعاصرة بقبول القيام ببعض الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، ظهرت عدة محاولات تهدف إلى تحديد الأنشطة المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية التي ينبغي أن تدخل في دائرة اهتمام المحاسبة.

¹ محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 424.

وقد وجدت اتجاهات متباينة في تحديد هذه الأنشطة وتبويبها في مجموعات متجانسة. و الاتجاه السائد لتحديد مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية هو تقسيمها إلى أربعة مجالات هي التفاعل مع المجتمع، المساهمة في تنمية الموارد البشرية والمساهمة بتنمية الموارد الطبيعية والبيئة، و تحسين نوعية المنتج أو الخدمة.¹

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

1. مجال الأنشطة الخاصة بحماية البيئة

و تشمل الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي و التي تهدف لحماية الموارد الطبيعية و البيئة المحيطة و المحافظة 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.²

كما توجد دراسات ترى أن أهمية مجال حماية البيئة تتمثل فيما يلي:³

- تمكين المؤسسة من تقدير تكاليف الإنتاج على نحو أفضل بغية الوصول بها إلى المصدقية والابتعاد عن احتسابها على نحو وهمي، الأمر الذي ينعكس على مصداقية تسعير المنتجات ومن ثم ربحية المؤسسة.
- تمكين المؤسسة من تخصيص التكاليف على المنتجات أو العمليات أو مراكز التكاليف أو مراكز الخدمات على نحو مناسب تيسيراً لتطبيق نظام محاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.
- مساعدة المديرين في تحقيق بعض الأهداف مثل خفض التكاليف وتحسين نوعية البيئة.
- استشارة الطاقة الإبداعية لدى منتسبي المؤسسة صوب اقتفاء الطرق والأساليب المؤدية إلى خفض التكاليف البيئية.
- تشجيع المؤسسة لإحداث تغيير في العمليات الإنتاجية وبما يفضي إلى خفض المخلفات والإقلال من استخدام الموارد وإعادة تدوير المخلفات أو تسويقها من أجل تنمية الإدراك لدى منتسبي المؤسسة بشؤون الصحة والسلامة المهنية.

¹ Gray R, "The social accounting project and accounting organizations and society: accounting is applied in the financial statements of companies in Gaza strip", *Journal of Islamic university: Human studies series*, Vol. 15, N°1, 2002, p: 243.

² رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 259.

³ محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 54.

- زيادة احتمالية تحقيق المؤسسة للميزات التنافسية وتعظيم رضا الزبائن عن منتجاتها أو خدماتها.
- معرفة السبل التي تقود إلى خفض النفقات.
- فهم وإدارة كلف إعادة التدوير.
- إشراك المحاسبين الماليين ضمن فريق عمل لتبني مدخل استراتيجي للمحاسبة المالية وتقييم الأداء الذي يأخذ بعين الاعتبار الشأن البيئي.

2. مجال الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع المحلي

- 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.
- ويتوقع المجتمع من المؤسسات أن تستجيب لما عليها من مسؤوليات تجاهه بطرق وأساليب عديدة أهمها:
 - المساهمة في دعم البنى التحتية للمجتمع، إذ تمثل هذه الأخيرة مرتكزات أساسية لتحسين نوعية الحياة في المجتمع.
 - المشاركة في حل بعض المشكلات التي يواجهها المجتمع، مثل البطالة، أزمة السكن والمواصلات.
 - دعم بعض الأنشطة والبرامج الاجتماعية، الثقافية، الرياضية والترفيهية، وتمويلها.
 - دعم مؤسسات المجتمع المدني والجهات الخيرية الاجتماعية.
 - المساهمة الإيجابية في حالات الطوارئ والكوارث الطبيعية.

3. مجال الأنشطة الخاصة بالعاملين (الموارد البشرية)

- تتضمن الأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمنظمة وتحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً. و من امثلة هذه الانشطة توفير الرعاية الصحية للعاملين و تهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن و السلامة.

ويندرج ضمن مجال الموارد البشرية ما يلي:¹

¹ خالد صبحي حبيب، مدى ادراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية - دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص: 27.

- توفير برامج تدريبية بالداخل والخارج والإنفاق على بعض العمال الراغبين في استكمال دراساتهم العليا وذلك تعزيزاً لمهاراتهم الفنية والإدارية.
 - المساهمة في التأمينات الاجتماعية عن العمال بنسب معينة من رواتبهم وأجورهم للحصول على مرتب تقاعد مناسب بعد الخروج على المعاش.
 - وضع نظام للرعاية الصحية والعلاج بالمستشفيات، ودفع نفقات الأدوية الطبية للعاملين وعائلاتهم.
 - وضع نظام للحوافز والمكافآت في بعض المناسبات الوطنية والدينية.
 - إقامة سكنات للموظفين أو مساعدتهم في الحصول على سكن مناسب.
 - المساعدة مادياً على تأدية بعض المناسك الدينية كالحج والعمرة.
 - وضع نظام ترفيهي يساعد على القيام برحلات وبرامج رياضية
- لذلك، فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً، ويتضمن أنشطة تكون متعلقة بسياسات التوظيف من خلال توفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع، بالإضافة للأنشطة التي تتعلق بالرضا الوظيفي بمنح العاملين أجور ومرتبات تحقق لهم مستوى معيشي مناسب، واتباع سياسة للترقية تعترف بقدرات كل العاملين.

4. مجال الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك

تشتمل على الأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة و المحافظة على مصالحهم، و منها على سبيل المثال تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه، و وضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.¹

وتتضمن هذه الأنشطة الآتي:²

1.4. الأنشطة الخاصة بتحديد وتصميم المنتجات

- القيام بالبحوث التسويقية لتحديد احتياجات المستهلكين.
- تعبئة المنتجات بشكل يؤدي إلى التقليل من احتمالات التعرض إلى الإصابة أثناء الاستخدام.

¹ Sen and Bhattacharya, "Does Doing Good Always Lead To Doing Better? Consumer Reaction To Corporate Social Responsibility", Journal of Marketing Research , vol 38 , n° 2 , p: 225.

² محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 34، 35.

- تقييم المنتجات بطريقة تؤدي إلى تخفيف احتمالات تعرض العاملين أو الجمهور.

- إعداد برامج تدريبية أو إعلامية للتعرف على خصائص المنتج وطرق الاستخدام.

2.4. الأنشطة الخاصة بتحقيق رضا المستهلكين

- وضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.

- القيام ببرامج إعلامية تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه.

- توفير مراكز خدمة لصيانة وإصلاح المنتج.

هذا وإن كانت الأنشطة السابقة توضح اتساع نطاق العمليات المرتبطة بالأداء والمضمون الاجتماعي الشامل للمؤسسة، فإن ذلك لا يعني أن كل مؤسسة بالضرورة سوف تضطلع بكل هذه الأنشطة، إلا أن اختيار المؤسسة لمجموعة الأنشطة التي يمكنها القيام بها، لا يعد قيدياً يؤثر في ضرورة دخول هذه الأنشطة جميعها في دائرة الوظيفة المحاسبية، فما تقوم به مؤسسة معينة بهذه الأنشطة قد لا تقوم به مؤسسة أخرى.

المبحث الثالث: محددات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تتنفق الآراء المختلفة حول المسؤولية الاجتماعية جميعاً على حد أدنى من المفاهيم والمتغيرات التي تشكل الهيكل لتلك المسؤولية، ويتمثل هذا الحد في الاتفاق على أن المسؤولية الاجتماعية هي بشكل عام التزام من قبل المؤسسات الاقتصادية اتجاه مجتمعاتها بالوفاء بأنشطة معينة تتفق مع قيم وتوقعات ومفاهيم المجتمع، وتسهم في حل مشكلاته أو التخفيف من حدتها.

يعتبر توفير المعلومات حول التكاليف والعوائد الاجتماعية بالشكل الذي يحقق الهدف من استخدامها لا يمكن أن يكون إلا من خلال عملية قياس ما يترتب عن الأنشطة الاجتماعية من تكاليف ومنافع. لذلك، فإن المشكلة الحقيقية التي تواجه بناء أي نموذج للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، هي مشكلة قياس كل من التكاليف والمنافع للمسؤولية الاجتماعية.

يكن السبب الرئيس في صعوبة قياس الأنشطة الاجتماعية في طبيعة هذه الأنشطة أولاً، وبالناطق الذي تحدث فيه ثانياً، إذ أن بعضه ليس له قيمة مالية، مما يدفع المحاسب إلى تجاهلها أحياناً، أو بالاكتماء بالإفصاح الوصفي عنها.

وتتمثل أهم محددات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في الآتي:

المطلب الأول: محدد نطاق وأبعاد المسؤولية الاجتماعية

يتحدد نطاق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في إطار الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية التي يمكن أن تؤدي إلى عمليات تدخل في دائرة الوظائف المحاسبية. ويعد تحديد نطاق الأنشطة أمراً ضرورياً، كخطوة أولى للتعرف على نوعية المعلومات الاجتماعية الواجب الإفصاح عنها، بغية التوصل إلى نموذج محاسبي يأخذ في اعتباره جميع مجالات المسؤولية الاجتماعية القابلة للقياس والتقرير عنها بطريقة عملية تفيد في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.¹

تعتبر مجالات المسؤولية الاجتماعية ذات طبيعة متحركة، تتغير من زمن إلى آخر تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة ولتقدم المعرفة العلمية بآثار بعض الظواهر البيئية والاجتماعية وتبعاً لتغيرات القيم والمواقف في المجتمع، وما هو مستبعد حالياً من الرقابة وتقييم الأداء الاجتماعي في المؤسسة قد يصبح محوراً للاهتمام. لذلك، ليس هناك نطاق ثابت محدد

¹ عباس محمد بدوي وإبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 474.

للأنشطة الملائمة اجتماعياً، فمن الطبيعي وجود بعض التباين في تحديد هذه الأنشطة وتبويبها في مجموعات متجانسة.¹

ويتفق الكثير من الباحثين على "أن الاختلاف في طبيعة قيم ومفاهيم ومشكلات وتوقعات كل مجتمع بذاته من مؤسساته، إنما يولد اختلافاً آخر مباشراً في المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسات في كل مجتمع من تلك المجتمعات، وأن الطبيعة الحركية الديناميكية للمشكلات الاجتماعية إنما تعني عدم مقدرة المؤسسات على التعامل معها إلا عن طريق أنشطة اجتماعية لها صفة الحركة والتغيير المستمرين، وكلما كانت الأنشطة الاجتماعية متغيرة، كلما كانت أهمية قياس والتسجيل المحاسبي لتلك الأنشطة أكثر صعوبة وتعقيداً".²

والاختلاف في طبيعة قيم ومفاهيم ومشكلات وتوقعات كل مجتمع بذاته من المؤسسات الاقتصادية، إنما يولد اختلافاً آخرأ مباشراً في المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في كل مجتمع من تلك المجتمعات، وإذا ما اختلفت المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسات في كل مجتمع بذاته، فلا بد أن تختلف حتماً وبالضرورة مجالات تطبيق المحاسبة الاجتماعية في كل مجتمع بذاته.³

وعلى الرغم من الصعوبات التي تكتنف عملية تحديد الإطار العام أو الهيكل العام للمسؤولية الاجتماعية، إلا أن هناك اتفاقاً عاماً بين الأدبيات على المجالات التي يمكن أن تمارس من خلالها المؤسسات مسؤوليتها الاجتماعية، وأن هذه المجالات الآتي ذكرها لا تمثل برنامجاً موحداً لجميع المؤسسات، وإنما تعد أبعاداً عامة للأنشطة الاجتماعية، وهي كالآتي:⁴

- الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية.

- الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع.

- الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك.

- الأنشطة الخاصة بحماية البيئة.

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 255.

² محمد نبيل علام، "حدود المسؤولية الاجتماعية: إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد 07، 1991، ص ص: 21-23.

³ حامد صالح أبو سمرة، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 32.

⁴ مؤيد الفضل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 169.

بينما ذهب آخرون إلى أن مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تتمحور حول النقاط الآتية:¹

- مجال الملاك، تحقيق أكبر معدل عائد لرؤوس الأموال المستثمرة.
- مجال العاملين، تحقيق ظروف عمل جيدة وحوافز وأجور عادلة وتنمية مهارات العاملين وقدراتهم وتحقيق الأمن الصناعي لهم.
- مجال المستهلكين، تقديم سلع بمستوى جودة وسعر مناسبين وبأعلى درجة أمان وصلاحية للاستهلاك.
- مجال البيئة، المحافظة على الموارد الطبيعية وإزالة الآثار السلبية الناجمة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها.
- مجال المجتمع، تحسين رفاهية أفراد المجتمع، أو كما يطلق عليه اسم تحسين نوعية الحياة، وذلك عن طريق توفير سلع وخدمات تلبي حاجات غير مشبعة لدى أفراد المجتمع، المساهمة في بناء المدارس والمستشفيات.

المطلب الثاني: محدد قياس التكاليف والعوائد الاجتماعية

سيتم في هذا المطلب تسليط الضوء على أهم المحددات لقياس الأنشطة الاجتماعية من تكاليف ومنافع، وذلك كما يلي:

1. قياس التكاليف الاجتماعية

ترجع المشكلة الأساسية التي تواجه المحاسبين إلى أن هناك اختلافاً بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس هذا النوع من التكلفة كالاتي:²

1.1. قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية

تعتبر أن التكلفة الاجتماعية هي المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة اضطلاعها بمسؤوليتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية، والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة أو عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف، بحيث إن هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية أساساً في القياس.

¹ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص: 467.

² يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 249.

2.1. قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر الاقتصادية

تعتبر التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يضحي بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات، بحيث إن هذا المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة أساساً في القياس.

مما سبق ذكره، يتضح أن كلا وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية تكمل إحداهما الأخرى. وبالتالي، لا يمكن الأخذ بوجهة النظر المحاسبية دون وجهة النظر الاقتصادية والعكس صحيح، بل يقضي الأمر الأخذ بوجهتي النظر معاً لتلاقي القصور في كل منهما. وبعبارة أخرى، فإن الأساس الملائم للقياس يجب أن يتضمن كلاً من أساس التكلفة الفعلية وتكلفة الفرصة البديلة.

في حين يرى آخرون أن الكيفية التي يجب قياس التكاليف البيئية والاجتماعية بها هي مدخل القياس متعدد الأبعاد الذي يعتمد على القياس الكمي بأنظمتها المختلفة إلى جانب أسلوب القياس الوصفي. هذا المدخل يعتبر أكثر تفضيلاً من حيث إمكانية التطبيق العملي للقياس الشامل لتأثيرات العملية البيئية والاجتماعية التي تدور في نطاق المسؤولية البيئية والاجتماعية للمشروع، وذلك بسبب ما يوفره من معلومات تفيد في التعرف على الأبعاد المختلفة المهمة للأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة.¹

وتتدرج طبيعة هذه المعلومات في ظل المدخل السابق إلى ثلاثة مستويات هي:²

- المستوى الأول، معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.
- المستوى الثاني، معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي، ويتوافر لقياسها بمقاييس كمية غير نقدية.
- المستوى الثالث معلومات وصفية تعبر بصورة إنشائية عن تأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

كما تم تقسيم التكاليف الاجتماعية التي ترتبط بنشاط المؤسسة إلى تكاليف اجتماعية مباشرة، تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها بتنفيذ البرامج والأنشطة الملزمة للمؤسسة بموجب قواعد وتنظيمات وقوانين بيئية أو تلك التي تتحملها بصورة اختيارية لغرض حماية البيئة من الآثار الخارجية السلبية لنشاطها، وتكاليف اجتماعية غير مباشرة، تتمثل في التضحيات

¹ حامد صالح أبو سمرة، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 32.

² محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 156.

الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الأضرار الناشئة من ممارسة المؤسسة لأنشطتها الضارة وخصوصاً مضر التلوث بكافة أشكاله.¹

2. مشكلة قياس المنافع الاجتماعية

يعبر عن الدخل الاجتماعي بأنه "صافي المساهمات الاجتماعية للمؤسسة الناتجة عن إجراء المقابلة المحاسبية بين العائد الاجتماعي والتكاليف الاجتماعية التي أحدثت ذلك العائد كتكاليف منع التلوث على سبيل المثال"². ويعتبر قياس العائد الاجتماعي المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها، فمثلاً كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المؤسسة بتشجير المنطقة المحيطة بها، وتعود صعوبات قياس المنافع الاجتماعية للأسباب الآتية:³

- عملية قياس المنافع الاجتماعية ليست سهلة لأنها لا تخضع للسوق، ولا توجد معدلات تسعير ملائمة لهذه المنافع، فمثلاً كيف يمكن قياس أو تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من التلوث للهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمؤسسة.

- حتى ولو تحقق للمؤسسة نتيجة قيامها بالأنشطة الاجتماعية الخارجية والتي تتمثل في قبول المجتمع للمؤسسة اجتماعياً، فإن تقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية، ولا يتفق مع مبدأ الحيطة والحذر من ناحية ثانية، مثل تحقيق انطباع حسن عن المؤسسة لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن.

وعلى الرغم من الصعوبة البالغة في قياس المنافع الاجتماعية لأغراض الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، إلا أن الاقتصار على التكاليف الاجتماعية دون المنافع الاجتماعية يؤدي إلى عدم صحة قياس نتيجة الأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، حيث تنعكس هذه النتيجة على محصلة الأداء الاجتماعي التي يتم الحصول عليها نتيجة المقابلة بين التكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية. لذا، تم اقتراح أسلوب الاستقصاء لقياس العائد الاجتماعي وخاصة إذا دعمه أسلوب الانحدار الإحصائي، بحيث يقوم هذا الأسلوب على نوعين من الأسئلة للمستقصي منها أسئلة مباشرة تحدد القيمة النقدية، أو أسئلة غير مباشرة.

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص ص: 351-352.

² نبيل فهمي سلامة، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 29.

³ محمود يوسف جربوع، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 250.

المطلب الثالث: محدد إحداث المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي

تنقسم محاولات التنظير المحاسبي إلى مدرستين فكريتين، إحداهما المدرسة الوصفية التي تقوم على طريقة الاستقراء من الواقع، وتتخذ من القواعد المحاسبية في ظلها شكل المبادئ المقبولة قبولاً عاماً. والمدرسة الثانية هي المدرسة المعيارية التي تقوم على طريقة الاستنباط المنطقي، وتتخذ القواعد المحاسبية في ظلها شكل المعايير المحاسبية التي تلقى اتفاقاً عاماً، ومن الصعب ترجيح مدرسة على أخرى ببساطة.¹

وتعرف عناصر تكاليف المسؤولية الاجتماعية لأية مؤسسة بأنها، عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحثين للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي، ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياس هذه التكاليف وتحديد عناصرها بشكل دقيق. فهي في ذاتها مفهوم غير محدد، وليس هناك إجماع على تعريفه وأبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العلمية، وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل مناسب تماماً.²

وإضافة إلى ما يواجهه مصممو التقارير الاجتماعية من صعوبة فصل الأنشطة الاجتماعية عن الاقتصادية، نتيجة التشابك الموجود بين تلك الأنشطة، مما يولد صعوبة الفصل بينهما بشكل يمكن تأييد آراء خبراء المحاسبة حول مشاكل قياس الأنشطة الاجتماعية سابقة الذكر، إلا أنه يمكن القول بأن هناك مشاكل كثيرة تواجه المؤسسات عند قياس هذه الأنشطة أهمها:³

- ضعف ثقافة الأطارات المحاسبية، لأن عملية قياس تلك التكاليف تتطلب زيادة وتعمقا بالأساليب والإجراءات العلمية للقياس، وهذا يتطلب خبرة عملية ومحاسبية، وأن الأطارات الموجودة في هذا المجال لا تمتلك الخبرة الكافية. لذلك، لا بد من الاستعانة ببعض الخبراء المختصين وتدريب المحاسبين وتأهيلهم لتأمين معرفة محاسبية بمجال قياس الأنشطة الاجتماعية.

- صعوبة إيجاد مقاييس محاسبية مناسبة تخضع معظم الأحداث الاجتماعية للقياس النقدي، على عكس الأحداث المالية التي يمكن إخضاعها للقياس الكمي النقدي، والتخوف من استخدام القياس النقدي التقريبي.

¹ نبيل فهمي سلامة، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 35.

² محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 62-63.

³ مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص: 177-178.

- تأخر الإطار المحاسبي القائم في الدول النامية، وخاصة ما يتصل بالنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسات، وإصدار معايير محاسبية تحدد بشكل واضح وقابلة لتطبيق أساليب القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات، بحيث تكون هذه النصوص القانونية قادرة على استيعاب أية مشاكل جديدة تواجه الفكر المحاسبي وخاصة ما يتعلق بأمور القياس والتحديد.

ويرى البعض أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات المعاصرة ستصبح مستقبلاً أمراً مقبولاً عموماً في جميع المجتمعات النامية، ومن المتوقع أن تزداد أنشطة ومجالات تلك المسؤولية الاجتماعية، وأن يزداد طلب الإفصاح عن آثار تلك الأنشطة.

لذا، يمكن القول أن المحاسبة علم اجتماعي تتطور وظائفها وتتوسع مجالات تطبيقها واستخداماتها تبعاً لتغيرات الوسط وظروف المجتمع، فليس من مسؤولية المحاسبين تحديد أهداف وغايات المجتمع، وإنما يجب أن يساهموا في تحديد المقاييس العلمية التي تعبر عن هذه الأهداف، والإفصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية لتكون المعلومات المقدمة أساساً لتقييم وترشيد الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

خلاصة الفصل الأول

صار مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الوقت الحالي له أهمية بالغة، ولا يخفى أثرها الفعال على المؤسسات والمجتمع، حيث إنها قادرة على إحداث تغيير في الفكر المحاسبي إذا ما استخدمت بفعالية، لأنها تساهم في تغيير نمط الحياة الصحية والبيئية وتحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع، كما أن التزام المؤسسة بتلبية احتياجات المجتمع يقع ضمن المسؤولية الاجتماعية.

لقد تم التعرف في هذا الفصل على نشأة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وأهم مفاهيمها والنظريات المفسرة لها، والبعد الأخلاقي لها، كما تم التعرض إلى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من حيث مفهومها وأهميتها وأهدافها بالإضافة إلى المبادئ الأساسية ومجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

كما تم استخلاص أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية من أحدث التطورات التي عرفها الفكر المحاسبي، فالتزام المؤسسات الاقتصادية اليوم اتجاه أصحاب المصلحة أجبرها على تقوية الروابط بينها وبين المجتمع الذي تمارس فيه نشاطها، بما من شأنه أن يجعلها طرفا فاعلا ومساهما في تنمية المجتمع وخدمته. وهذا بدوره يعزز مكانة المؤسسات الاقتصادية في أذهان المجتمع.

الفصل الثاني:

القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي

الفصل الثاني: القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي

ترتكز المحاسبة الاجتماعية على عدة مفاهيم أساسية، لعل من أهمها مفاهيم التكاليف والمنافع الاجتماعية، فضلا عن مفاهيم أخرى تتمثل بمفهوم المسؤولية الاجتماعية التي تقع على المؤسسة مثل مفهوم الأصول الاجتماعية. ولذلك، لا بد على المؤسسات عند قيامها بإظهار مساهمتها في مجال الأنشطة الاجتماعية، يترتب عليه أن تشمل أعمالها قياس الأداء الاجتماعي بجانب القياس المالي.

وتظهر هنا مشكلة تتمثل في عدم وجود مفهوم محدد لكل من التكاليف والمنافع الاجتماعية فضلا عن صعوبة قياسهما، لكون الكثير من عناصرهما لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي، وعدم وجود اتفاق على كيفية الإفصاح عن هذه التكاليف والمنافع في التقارير المالية. لذلك، فإن هدف هذا الفصل هو استعراض أهم آراء الباحثين بخصوص قياس كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية. وسيتم عرض نماذج بعض الإسهامات في مجال قياس الأنشطة الاجتماعية بهدف تقييمها والتعرف على ما وصلت إليه من نتائج بشأن توفير معلومات تختص بالأداء الاجتماعي للمؤسسة.

والقياس المحاسبي الاجتماعي ما هو إلا تعبير نقدي عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، والتي يمكن قياسها بمقاييس نقدية، وتحديد آثارها على القوائم المالية بالاستناد إلى معلومات تاريخية ومستقبلية وفقاً للمبادئ المحاسبية.

ويتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- ماهية القياس المحاسبي؛
- القياس المحاسبي الاجتماعي؛
- القياس المحاسبي لمجالات المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي

يمثل القياس المحاسبي عنصراً أساسياً من عناصر التطبيق المحاسبي الذي لقي المزيد من الاهتمام على مر العصور التي تطورت المحاسبة خلالها وواجهت العملية المحاسبية فيها الكثير من التحديات، وحاول المحاسبون معها التكيف مع الالتجاء إلى علماء الاقتصاد والمهندسين والفلسفة لتفسير الأهداف المرغوبة اجتماعياً وتنفيذها والتعامل معها من خلال خبرتهم بمشاكل القياس.

كما يعتبر القياس المحاسبي عنصراً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما وأنه يعد ركيزة أساسية من ركائز المحاسبة. ونتيجة لذلك، تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي وفي عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول عملية القياس المحاسبي

يعالج هذا المطلب مفاهيم عامة حول عملية القياس المحاسبي وذلك بدراسة العناصر المولية:

1. مدخل إلى القياس المحاسبي

يمكن معالجة مدخل إلى القياس المحاسبي من خلال التعرض إلى أهم مراحل تطوراتها، وذلك كما يلي:¹

- يعود أساس القياس نظرياً إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية، وفي مقدمتهم الفيزيائي Galileo، حيث حدد العناصر الأساسية لعملية القياس عموماً بالنظام العددي والقواعد الحسابية.
- بعد التطور العلمي ساهم علماء آخرون في تطوير عملية القياس، ومن بينهم Helmholtz، حيث ألف كتاباً، تضمن إضافة عنصر جديد لعملية القياس، ألا وهي الإضافة الرياضية.
- تابع في تبني ذلك أي الإضافة الرياضية، المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية Campell، واستمر هذا الوضع لغاية عام 1946 عندما أصدر Steeven مؤلفاً حول نظرية القياس، تبني فيه مفاهيم حديثة لشمول الخواص المعنوية للقياس، شرط تمتع العنصر المراد قياسه بصفة المقارنة، والمتابعة بين خاصية عنصر القياس، والجانب الكمي لعنصر القياس ذاته. وبالتالي، أصبح بمقدور العلوم الاجتماعية أن تستفيد من النظرية الحديثة للقياس.

¹ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 40.

2. مفهوم عملية القياس

يعد القياس جوهر المحاسبة نظرياً وتطبيقياً، وقد تم وضع مفهوم القياس المحاسبي من طرف العديد من الباحثين والمنظمات المهنية. وقدم الباحثون في مجالات القياس مفاهيم متعددة لعملية القياس، وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون. لذا، سيتم عرض لبعض من هذه التعاريف بهدف إظهار مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية.

فقد عرفت لجنة المعايير الدولية المحاسبية International Accounting Standards Committee (IASC) في عرضها لإطار عملية إعداد القوائم المالية القياس بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس"¹.

كما عرفت عملية القياس على أنها "هي مقارنة عنصر بعنصر آخر للوصول للقيمة العادلة الذي يخزنه العنصر المقاس وعادة ما يكون عنصر المقياس هو النقود. وبالتالي، يتضح أن العملية المحاسبية هي أولاً قياس، ثانياً اعتراف وتسجيل الأحداث الاقتصادية وثالثاً إفصاح وتوصيل المعلومات لمتخذي القرارات"².

وفي تعريف آخر للقياس المحاسبي فهو "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية، يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"³.

في حين عرفها آخرون عملية القياس بأنها "تحليل الأحداث المتعلقة بأنشطة المؤسسة، ثم تسجيلها في تاريخ حدوثها، ثم تتبع حركة تبادل هذه الأحداث لتحديد آثارها على مصالح أطراف التبادل على شكل وحدات نقدية تمثيلاً مع فرضية وحدة القياس"⁴.

لذا، يعتبر "القياس المحاسبي ما هو إلا تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بمؤسسة معينة، وعرضها في صورة ناعمة ومفهومة"⁵.

¹ نبيل فهمي سلامة، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 21.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص: 101.

³ حسن عبد الجليل آل غزاوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص: 17.

⁴ محمد عباس بدوي، المحاسبة البنائية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007، ص: 28.

⁵ أحمد حلمي جمعه، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 154.

وعليه، فالقياس المحاسبي هو "وحدة المحاسبة، الذي يعبر عنها إما بصيغة نقدية مثل مبيعات المؤسسة الشهرية أو السنوية معبرا عنها بوحدة النقد، أو في صورة كمية قابلة للقياس النقدي مثل ساعات وفرص العمل"¹.

أما أكثر التعاريف تحديداً لعملية القياس المحاسبي ذلك الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين، فقد عرف فيه عملية القياس المحاسبي بأنها "مقابلة الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"².

ومن خلال ما تم عرضه من تعاريف فيما يخص عملية القياس المحاسبي، يتبين أن هذه الأخيرة ليست هي الهدف، وإنما هي وسيلة لتحقيق هدف، ألا وهو توفير معلومات تعبر تعبيراً صحيحاً عن الظاهرة محل القياس إلى مستخدمي هذه المعلومات.

3. أهمية وأهداف القياس المحاسبي

يتم التعرض إلى أهمية وأهداف القياس المحاسبي كما يلي:

1.3. أهمية القياس المحاسبي

تتبع أهمية القياس المحاسبي بأنه يمثل جوهر المحاسبة، وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة. وتزداد أهمية القياس من خلال اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس.³

كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دوراً متعظماً في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة المؤسسة الاقتصادية، لأن القياس المحاسبي يعبر عن أحداث المؤسسة بصورة عددية، مما يساعد في اتخاذ القرارات المالية داخل وخارج المؤسسة الاقتصادية.⁴

¹ Definition of Accounting Measurement, sur site:

<http://financialdictionary.thefredictionary.com/Accounting+measurement>, date de consultation: 30/10/2016

² خالد عطية، "منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية في المشروعات الصناعية"، المجلة العلمية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005، ص: 109.

³ أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2012، ص: 128.

⁴ صالح حامد محمد علي، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الإدارة المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2011، ص: 34.

2.3. أهداف القياس المحاسبي

يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:¹

- التعبير عن الأحداث والظواهر الاقتصادية التي تتم في المؤسسات الاقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.
- القيام بقياس الأصول التي تمتلكها المؤسسة الاقتصادية، والالتزامات المترتبة على ما تملكها.
- التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية المؤسس الاقتصادية بين الفترة المالية والأخرى وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محددة.
- قياس الأحداث داخل المؤسسة، يحدد أرباح المؤسسة الاقتصادية والموقف المالي لها.

المطلب الثاني: مكونات عملية القياس المحاسبي وآلياتها

سيتم في هذا المطلب تسليط الضوء على مكونات وأركان عملية القياس المحاسبي، وذلك كما يلي:

1. المكونات الأساسية لعملية القياس المحاسبي

تتمثل المكونات الأساسية لعملية القياس المحاسبي من جانبين هما:²

1.1. الجانب النظري لعملية القياس المحاسبي

هو الذي يختص بتحديد الخصائص التي يراد قياسها، حيث لا تخضع الأشياء أو الظواهر ذاتها للقياس ولا حتى جميع خصائصها، وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصراً في خاصية معينة أو مجموعة من الخصائص ذات الصلة بالدراسة. فمثلاً عملية القياس بالنسبة للأصول ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (أي قيمتها).

2.1. الجانب الفني لعملية القياس المحاسبي

ويختص بتحديد نظام القياس، ويتطلب تحديد الآتي:

¹ محمد معتصم إبراهيم حمد وإسماعيل محمد النجيب، "بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، 2015، ص ص: 139، 140.

² محمد سالم اللولو، مرجع سبق نكره، 2009، ص: 46.

1.2.1. تحديد وحدة القياس

ويشترط لها أن تكون ثابتة ومتجانسة، لتكون المقاييس الناتجة عنها قابلة للقياس والتجميع، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري التعامل بها.

2.2.1. تحديد قواعد التعبير الكمي عن الخصائص والظواهر

أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها، ويستخدم لذلك النظام العددي. ويجب التأكيد هنا أن الجانب الأول يمثل جانب النظرية والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما الجانب الثاني فيمثل النواحي الفنية لعملية القياس.

2. أركان عملية القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي، وذلك تبعاً لاختلاف الأغراض والخواص محل القياس، ثم تبعاً لتغيير القواعد المستخدمة فيه. وتوجد مجموعة من الأركان التي يجب أن تتوفر في عملية القياس المحاسبي، وهي كالآتي:¹

1.2. الخاصية محل القياس

تنصب عملية القياس بشكل عام وإن اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما تم اعتبار أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون ذات طبيعة كمية وتعبر عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه. كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2.2. مقياس مناسب للخاصية محل القياس

يتوقف نوع المقياس المستخدم على الخاصية محل القياس، مثلاً بالنسبة لخاصية التعدد النقدي للمقياس في المؤسسة. فالمقياس المستخدم حينئذٍ هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما الطاقة الإنتاجية فهي تقاس مثلاً بعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة.

3.2. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس

عندما يكون الهدف هو القياس الكمي للخاصية محل القياس، حينئذٍ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لا بد من تحديد نوع وحدة القياس أيضاً، مثلاً ربح المؤسسة،

¹ محمد مطرو موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 131-132.

بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم (وحدة النقد)، لا بد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة (دينار، دولار...).¹

4.2. الشخص القائم بعملية القياس

تعد شخصية القائم بعملية القياس من أهم العناصر خاصة في حالة عدم توافر مقاييس موضوعية، فهو لا يؤدي دوراً أساسياً في اختيار أساليب ومسار عملية القياس فقط، بل في تحديد نتائجها أيضاً.

3. آليات القياس المحاسبي

بتعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها، حيث إن البعض حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية. أما البعض الآخر أضاف إلى تلك الخطوات، عملية تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية.²

ويمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي وخطواته، التي تبدأ بتجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية الناتجة عن عمليات المؤسسة، والتي تتجلى في خصائص المعاملات المختلفة، وتسجيل هذه العمليات محاسبياً.³

ويمكن تحديدها كما يلي:⁴

- يجري القياس لحظة حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها اقتصادياً، ومن ثم يتم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة، يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدى.

- يجري القياس في مرحلة التخليص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده.

- يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات) في هذه المرحلة، يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم

¹ سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص: 442.

² ابراهيم خليل حيدر السعدي، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، 2009، ص: 11.

³ Pingyang Gao, "A Two –step Representation of Accounting Measurement", Accounting Horizons, Vol 27, N° 4, December 2013, p: 862.

⁴ محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق نكره، 2008، ص: 136.

المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه.

المطلب الثالث: خطوات وأساليب عملية القياس المحاسبي

يدرس هذا المطلب خطوات وأساليب عملية القياس المحاسبي، وذلك حسب النقاط أدناه:

- خطوات عملية القياس المحاسبي؛

- أساليب عملية القياس المحاسبي؛

- معايير القياس المحاسبي.

1. خطوات عملية القياس المحاسبي

يمكن تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس كالآتي:¹

1.1. تحديد الخاصية محل القياس

الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة هي حدث اقتصادي تاريخي ذو أثر على المركز المالي، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذا آثار اقتصادية متوقعة. والمشكلة الأساسية التي يواجهها المحاسب والتي ستعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً.

كما أن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي، ليس سوى وسيلة يدرون بها عدم اتفاهم حول مفاهيم الخواص أو الأحداث المطلوب منهم قياسها لأنهم بتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ، إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس.

لذلك، يجب الفهم بأن التعامل بمرونة مع المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي يترتب عليه قياس العمليات الاجتماعية بطريقة مقبولة وحسب متطلبات أصحاب المصالح المختلفة في ظل عمليات يصعب قياسها وفق الأسلوب المباشر.

¹ وليد الحياي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 101.

2.1. تحديد نوع المقياس ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس

يتوقف اختيار المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس. فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي. أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلاً)، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

3.1. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على عاملين، أولهما الهدف من عملية القياس، وثانيهما الأفق الزمني لعملية القياس. فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة. أما فيما عدا ذلك، فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، والذي بموجبه تحدد قيم القياسات، في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

وبعد اتخاذ الإجراءات آنفة الذكر من طرف المحاسب، يمكنه حينئذ الشروع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي. وهنا يمكن لهذه العملية أن تمر بعدة مراحل يتوقف مداها على أغراض عملية القياس والتي تحدد بالتالي نوعية القياسات المطلوب توفيرها.

ويُستفاد من خطوات عملية القياس المحاسبي في مجال التكاليف والمنافع المتعلقة بالأداء الاجتماعي بأنه يمكن أن ترتبط عملية القياس بالغرض المنشود من القياس المحاسبي لهذه المفاهيم من تكاليف ومنافع وصولاً إلى صافي الاستثمارات الاجتماعية وفق الخصائص المتعلقة بالأداء الاجتماعي.

2. أساليب عملية القياس المحاسبي

يتوقف اختيار أسلوب القياس المحاسبي المتبع في عملية القياس المحاسبية على أغراض هذه العملية، وتنحصر أساليب القياس المحاسبية في ثلاثة أنواع بشكل عام كالآتي:¹

¹ محمد مطرو موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 137-142.

1.2. أساسيات قياس أساسية أو مباشرة Fundamental or direct methods

يستخدم هذا الأسلوب في تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية، ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب Calculation process، والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخصائص محل القياس. ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء.

2.2. أساسيات القياس المشتقة أو غير المباشرة Derived or indirect methods

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة. وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل، التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الحساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعد القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية إلا باتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية.

3.2. أساسيات القياس التحكيمية Arbitrary methods

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. ومثال ذلك، تقدير المنافع الاجتماعية الناتجة عن إزالة التلوث بمياه البحر بالنسبة لسكان الساحل أو تقدير تكاليف تلوث الهواء من خلال قيام المصانع بأنشطتها الاقتصادية.

وتكون أساليب القياس التحكيمية إذا لم توجد قواعد منطقية Logical rules تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلاً القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

3. معايير القياس المحاسبي

تعد دراسة معايير القياس المحاسبي وصياغة الأسس النظرية كان لها محل اهتمام ومتابعة من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية واللجان المنبثقة عنها، إذ يعود لها الفضل في صياغة بعض الأسس النظرية الخاصة بصياغة معايير القياس المحاسبي والتي قد أشارت إلى وجود خمسة معايير للقياس المحاسبي تلخصت في ما يلي:

1.3. معيار الملاءمة

يرى البعض أن الملاءمة نوعان هما:¹

- الملاءمة العامة للمعلومات المحاسبية، تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين.

- الملاءمة الخاصة للمعلومات المحاسبية، تعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

ويعبر معيار الملاءمة عن أهم خاصية يجب أن تتوفر في البيانات والمعلومات المحاسبية. وتنصب هذه الخاصية على البيانات والمعلومات للغرض الذي تم قياسها من أجله، والمتمثل في تحديد القيمة الاقتصادية للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات، وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها، وما طرأ عليها من تغيرات على مدار الفترة الزمنية المعنية عادة ما تقع بين لحظتين لقياس الثروة.²

والالتزام بمعيار الملاءمة يعكس أهم خصائص المعلومات المحاسبية، والتي يستلزم أن تتلاءم تلك المعلومات من الهدف من قياسها. أي قدرة تلك المعلومات على إبراز القيمة الحقيقية والصحيحة للموارد المتاحة، وأوجه استخدامها في أي لحظة زمنية تتطلبها عملية القياس، بما في ذلك القياس الذي يمكن أن يتم في لحظتين زمنيتين مختلفتين لأجل المقارنة بينهما، وهذا ما يتم التوصل إليه في نهاية أعمال الدورة المحاسبية.³

تأكيداً على ما تقدم، يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس المحاسبي، لأنه يساعد على تحقيق الملاءمة ما بين نتائج المعلومات المحاسبية وأهداف القياس ذاته.

¹ سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص: 30.

² عبد الحليم سعدي، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 132.

³ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000، ص: 202.

وبناء عليه، تعتبر المحاسبة وفق المفهوم المعاصر نظاماً متكاملًا للمعلومات المحاسبية، والذي يشكل الهدف العام لهذا النظام هو إنتاج وتوفير المعلومات المحاسبية وصياغتها في تقارير وقوائم مالية يتم الاعتماد عليها في القياس، ومن ثم اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف الفئات الداخلية والخارجية المستخدمة لتلك المعلومات.

2.3. معيار الهدف من النشاط والإلزام القانوني

لا ينص صراحة هذا المعيار المؤسسة على إلزامها للقيام بالأنشطة الاجتماعية. والهدف الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه هو الذي يلزمها بتحمل هذه التكاليف الاجتماعية، فمثلاً قيام المؤسسة بعقد برامج لتدريب الطلاب وأفراد المجتمع المحيط بها في العطلات هي أنشطة تقوم بها المؤسسة بمحض إرادتها، وذلك لتحقيق أهداف اجتماعية ترمى إلى تحقيقها على المدى البعيد، وبإحداث صورة طيبة في أذهان الجمهور، على الرغم من أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف اجتماعية تتحملها المؤسسة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود إلزام قانوني يلزمها بذلك.¹

أما معيار الإلزام القانوني فهو معيار لإلزام المؤسسة بالتميز بين التكاليف الاقتصادية والتكاليف الاجتماعية.

فالأنشطة التي يلزم القانون المؤسسة بأدائها والوفاء بها لا تكون تكاليف أنشطة اجتماعية، وإنما تعتبر تكاليف اقتصادية على اعتبار أن القانون يلزمها بتحمل تلك التكاليف، وإلا جرت مساءلتها من قبل القانون إن هي لم تف بذلك.

ويعتبر معيار الهدف من النشاط هو الأدق لتمييز الأنشطة الاقتصادية من الأنشطة الاجتماعية، لأن أغلب النصوص التشريعية والتنظيمية هي إما اختيارية أو لم تنص بصراحة على إلزام المؤسسات بتحمل مسؤولياتها الاجتماعية، ولم تفرض عليها نتيجة عدم الالتزام أية عقوبات رادعة، وحتى لو فرضت الدولة تشريعات ملزمة سيختلف التطبيق من مؤسسة إلى أخرى نتيجة اختلاف الأنشطة.²

3.3. معيار الالتزام بالموضوعية

يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى. ويجب أن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية

¹ عبد الناصر نور ومنير شاكر، "محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، معهد التنمية الإدارية، الإمارات العربية، العدد 03، 2001، ص: 264.

² نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 55.

وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية (قاعدة وجود الدليل الموضوعي).¹

ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية الموضوعية في المحاسبة بأنها "البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توفر لها القابلية للتحقق منه، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي".²

هناك فرضية من ضمن الفروض المحاسبية يصطلح عليه "فرضية الموضوعية"، الذي يستلزم الدقة في إصدار الأحكام، وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي، والحكم الجزافي، والاحتمالات غير المؤكدة الحدوث.³

وتنص فرضية الموضوعية في المحاسبة إلى ضرورة ربط الماضي بالحاضر، وهذه الفرضية يختلف بعض الشيء عما تعنيه معيار الموضوعية العلمية الذي يسمح باستخدام مختلف الوسائل والأساليب الإحصائية والتحليلية في قياس الموارد المتاحة، وأوجه استخداماتها، وما يصاحبه من تغيرات وتعديلات في القيم والتنبؤ بها في المستقبل. كما بالإمكان الاسترشاد ببعض الحجج والبراهين التي يعتمد عليها في تقدير الأحكام الشخصية لتحقيق أهداف القياس المحاسبي.⁴

وتعتبر الموضوعية صفة أساسية ورئيسية في القياس المحاسبي، لسبب بسيط أنها تزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المستخرجة، وبعدها عن التقديرات الشخصية المتحيزة في أغلبها.

4.3. القابلية للتحقق

تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات. لذا، ينبغي أن تكون لها دلالات محددة وموحدة، ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن شخصية معدها والمستفيد منها. فتعدد الدلالات يعني انحرافا عن هذا المعيار، غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استناد المعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق، يتمثل في توفر مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها

¹ عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 32.

² عبد الحليم سعدي، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 133.

³ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 56.

⁴ حارس كريم العاني، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 39.

للتحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، مع وجود درجة عالية من الاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق واجراءات التقييم المحاسبي.¹

ويعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس آخر يمكن تطبيقه عملياً، بحيث يحقق التوازن بين تكلفته والمنفعة المتوقعة منه.²

5.3. معيار القياس الكمي

يستخدم التقييم المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة. وبالتالي، فإن الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها كمياً بوحدة النقد يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي لعدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم.³

تعتمد المحاسبة على وحدات قياس كمية، لذا يفضل استخدام الأسلوب الكمي كلما أتاحت الفرصة، لأن استخدام الأسلوب الكمي يؤمن من جهة الدقة والموضوعية في القياس، وكذلك الأمر التحديد والوضوح في التفسير من جهة ثانية.⁴

بناء على ما سبق، من الضروري اختيار المقياس الكمي المناسب من طرف المحاسب بسبب وجود عدة مقاييس كمية مختلفة، والذي يجب أن يتصف أساساً بالشمول والعمومية والتوحيد لمختلف عناصر الموارد الاقتصادية المختلفة. وأفضل مقياس كمي يتصف بتلك المواصفات هو النقود، نظراً لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم والدفع والمبادلة.⁵

من وجهة نظر بعض الباحثين في أن المقياس الكمي يتمثل بالنقود هي نظرة صحيحة لكنها غير مكتملة أيضاً، إذا أهملت التقلبات المستمرة في المستوى العام للأسعار، وزيادة معدل التضخم النقدي، والتي تؤدي إلى عدم إمكانية تطبيق أحد المبادئ المحاسبية الذي يستند على فرض ثبات قيمة الوحدة النقدية. لذلك، يجب أن تقترن وحدة القياس النقدي باختيار أساس القياس الملائم.

¹ عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 32.

² عبد الحلیم سعیدی، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 134.

³ عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 32.

⁴ محمد عباس بدوي، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص: 91-92.

⁵ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 57.

6.3. معيار المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس

يستدعي هذا المعيار الحفاظ على التوازن الملائم بين التكلفة الاقتصادية لعمليات القياس المحاسبي والمنفعة الاقتصادية، لما ينتج عن القياس من بيانات ومعلومات. ويضفي هذا المعيار المرونة اللازمة عند تطبيق المعايير الأخرى، بحيث يصبح الالتزام بها بصفة نسبية وليس في صورة مطلقة.¹

وأى نشاط اقتصادي مهما كانت طبيعته وحجمه والنتائج المرجوة من ممارسته، تستوجب أن لا يتم تجاهل عامل التكلفة بالمفهومين الاقتصادي والاجتماعي، إذ لا بد من الاهتمام والمقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناتجة عن عملية القياس، وما تحملته تلك العملية من نفقات.²

هناك تكاليف كبيرة تترتب على توفير معلومات دقيقة قد تنوء عن تحملها هذه المؤسسات، كما أن مزيداً من الإفصاح مع عدم وجود حدود أو سقف له سوف يؤدي إلى نزيف للأموال، والتكاليف قد تكون فوق طاقة هذه المؤسسات. ومن ثمة، كان يجب التوافق بين التكلفة المرتفعة لتجميع وإنتاج المعلومات وتحليلها، وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف وخدمة المصلحة العامة.

من خلال ما سبق ذكره، يتبين أن احتمال وجود اختلافات حول نتائج عملية القياس المحاسبي بين الأشخاص القائمين بها، طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الاختلاف.

المطلب الرابع: موضوعية ومحددات عملية القياس المحاسبي

يعالج هذا المطلب موضوعية ومحددات عملية القياس المحاسبي، وذلك كما يلي:

1. موضوعية عملية القياس المحاسبي

تكون عملية القياس المحاسبي موضوعية في الحالات الآتية:³

- إذا كان القياس لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس، أي عملية القياس مستقلة عن شخصية المحاسب وبعيداً عن التصور الذهني له ولأهوائه الشخصية.

- إذا توفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه.

¹ سامي محمد الوقاد، مرجع سبق ذكره، 2001، ص: 38.

² مصطفى حسن بسيوني، "مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات"، بحث علمي مقدم للمؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الإمارات العربية، ديسمبر 2007، ص: 9.

³ محمد علاء الدين جناني، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 50.

- إذا تم التوصل إليه من طرف محاسب آخر يستخدم القواعد وأساليب القياس نفسها، أي للثبوت من صحة النتائج، يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلاً للتكرار.

- إذا كان مقدار الاختلاف بين المحاسبين ضئيلاً، مثل أن يكون مقدار التشتت ضئيلاً من حيث القيمة.

إذن الموضوعية صفة أساسية في القياس المحاسبي، لأن من شأنها تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية. فكلما ازدادت الموضوعية كلما ازدادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات التي يتم الحصول عليها، إلا أنه لا يوجد اتفاق بين المحاسبين على مفهوم موحد للموضوعية.

2. محددات عملية القياس المحاسبي

توجد أمور عديدة تحد من عملية القياس المحاسبي الاجتماعي، يتم ذكر أهمها:

1.2.1. مجال عملية القياس المحاسبي

يستلزم هذا المجال حصر وتحديد الإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، وهذا الإطار يشمل الأحداث والمعاملات المالية، وقياس القيم الاقتصادية لها مقاسه بوحدة نقدية ثابتة، سواء كان الأمر في لحظة زمنية معينة تمثل نهاية الفترة المالية المعتمدة للتوصل إلى تلك القيم الاقتصادية، وصياغتها في قائمة المركز المالي، أو ما يطرأ على تلك القيم من تغير بالزيادة أو النقصان خلال الفترة المالية، معبراً عنه بأوجه الأعباء المختلفة وبنود الإيرادات، للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية المعتمدة، من خلال صياغة تلك القيم في قائمة الدخل للمؤسسة نفسها.¹

2.2. تطبيق عملية القياس المحاسبي

يكن تطبيق عملية القياس المحاسبي وفق المنظور الاقتصادي والمحاسبي، نابعة أساساً من تحقيق هدفين هما:²

1.2.2.1. قياس الموارد التي تحقق الدخل

يشكل موضوع القياس ذاته المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، ولأجل الاطمئنان على استمرارية انسيابه وسلامة تحقق الدخل وبمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة فعلى الأقل أن لا تكون متناقصة.

ولابد من زيادة الاهتمام ورعاية تلك الثروة، التي تشكل مصدر تحقق الدخل وتدفعه والحفاظ عليها، وهذا يستلزم بالضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها وباستمرار، للوقوف على

¹ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 43.

² Lehman, Glen, "Environmental accounting: pollution permits or selling the environment", critical perspectives on accounting, vol 07, N° 06, 1996, p, p: 66, 82.

التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب.

2.2.2. تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة

بعد أن تتم عملية القياس للطاقت الإنتاجية والتسويقية والمادية المتاحة، بالإمكان تحقيق هدف آخر هو دراسة الفرص البديلة، بهدف توجيه تلك الموارد واستغلالها استغلالاً عقلانياً ورشيداً، للعمل على زيادة عوائد الدخل المتوقع. وعليه، لا بد من الأخذ بالحسبان العامل الزمني والقيمة الحالية للنقود. وعلى ضوء ذلك، يجب إجراء عملية القياس المحاسبي للقيم الاقتصادية في لحظة زمنية معينة ومعبر عنها بوحدات نقدية.

3.2. عدم ثبات أسعار السوق محل القياس

يواجه استخدام القياس المحاسبي للطاقت المتاحة للموارد بعض الصعوبات، بسبب عدم ثبات أسعار السوق. وهذه الأسعار تختلف من مورد إلى آخر. إذا تم أخذ مثالا -على سبيل الذكر- يختلف القياس بعض الشيء بالنسبة للأصول الثابتة عنه للأصول المتداولة، حيث إن إمكانية القياس بالنسبة للأصول المتداولة أسهل مما عليه الحال للأصول الثابتة، بسبب قصر المدى الزمني وخضوع عملية القياس لمبدأ التكلفة أو السوق. بينما الأصول الثابتة لها عمر إنتاجي طويل نسبياً، مما يظهر آثار تقلبات السوق (التضخم)، لذا يستلزم اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية.¹

إذن، فمن خلال ما تم تقديمه في هذا المبحث لمفهوم القياس المحاسبي وخطواته ومصادقته، تبين أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس النقدي للظواهر والأحداث الاقتصادية، في حين سيركز المبحث الموالي على كيفية التعبير النقدي وغير النقدي للتكاليف والمنافع الاجتماعية وذلك وفقاً لمدخل القياس المحاسبي متعدد الأبعاد.

¹ جورج دانيال، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1993، ص: 26.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي الاجتماعي

برزت أهمية القياس المحاسبي كأحد أهم المواضيع المعاصرة ضمن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية التي تعنى بعملية قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات. وبالرغم من أهمية عملية قياس الأداء الاجتماعي وتقييمه إلا أنها لازالت تعاني من بعض الصعوبات التي تحول دون تطورها.

وتكمن صعوبات قياس الأداء الاجتماعي في طبيعة الأنشطة الخاضعة للقياس لكونها غير محددة المعالم ولم يتم الاتفاق على ماهيتها، بسبب وجود فجوة بين ما يتوقعه المجتمع من تلك المؤسسات وبين ما ترى هذه الأخيرة مسؤوليتها تجاه المجتمع، وصعوبة التعبير بوحدات القياس النقدي عن العوائد الاجتماعية كمرود للأداء الاجتماعي.

لذا، يتناول هذا المبحث العناصر المذكورة أدناه:

- ماهية الأداء الاجتماعي؛
- مفاهيم متعلقة بالقياس المحاسبي للأداء الاجتماعي؛
- القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية؛
- معايير وأساليب ومؤشرات القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.

المطلب الأول: ماهية الأداء الاجتماعي

مع تزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية تزايد الاهتمام أيضا بالأداء الاجتماعي وطرق قياسه، وهذا الأخير يصعب قياسه في كثير من الأحيان وتقديره كمياً. وحتى يتم التعرف على ماهية الأداء الاجتماعي، سوف يعالج هذا المطلب وجهات النظر التي تناولت مفهوم الأداء الاجتماعي بالإضافة إلى أهم الأساليب التي تقيس الأداء الاجتماعي.

1. المفاهيم المتعلقة بالأداء الاجتماعي

يدرس هذا الفرع مفهوم الأداء بصفة عامة، كما يتناول مفهوم الأداء الاجتماعي للمؤسسات للعديد من الباحثين من عدة زوايا، وذلك كما يلي:

1.1. مفهوم الأداء

يعرف الأداء بأنه "انعكاس قدرة المؤسسة وقابليتها على تحقيق أهدافها ولكيفية استخدام مواردها البشرية والمادية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها. وهو نوع من الرقابة اللاحقة،

تظهر عند الاطلاع على النتائج. وبالرغم من ذلك، فهي بالغة الأهمية وتكمل القيادة. لذا، فالأداء اختصاراً هو البحث عن تعظيم العلاقة (النتائج/الوسائل) وفقاً لهدف مثبت سابقاً¹.

ويعتبر تقييم الأداء وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر، وتشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج تتحقق على النحو المخطط لها، وبأعلى درجة من الكفاءة.

2.1. تعريف الأداء الاجتماعي

يمكن التعرض إلى تعريف الأداء الاجتماعي للمؤسسات من خلال آراء الباحثين المختلفة. لذا، سيتم عرض بعض من هذه التعاريف بهدف إظهار مدى تطور مفهوم الأداء الاجتماعي من الناحية العملية.

يُعرف الأداء الاجتماعي على أنه "نموذج إداري للمؤسسات يساعد على فهم المخاطر الاجتماعية واتخاذ القرارات المناسبة للوفاء بمسؤولياتهم الاجتماعية، وهو نموذج ثلاثي الأبعاد يتمثل في دمج كل من مبادئ المسؤولية الاجتماعية، والمخاطر الاجتماعية وأنماط إدارة هذه المخاطر"².

كما عرف أيضاً أنه "تشكيل المؤسسات الاقتصادية لمبادئ المسؤولية الاجتماعية، وإجراءات الاستجابة لها، من خلال البرامج والنتائج التي يمكن ملاحظتها والتي تتصل بعلاقة المجتمع بالمؤسسة"³.

بالإضافة إلى ذلك، تم تعريفه من زاوية أصحاب المصالح على أنه "تقدير المؤسسة لأصحاب المصالح وإيلاء الاعتبار الواجب للمسؤولية الاجتماعية تجاههم، وذلك بتحقيق التوازن في تخطيطها ما بين الأهداف الاجتماعية والأهداف المتعلقة بأعمالها التجارية"⁴.

ويرى آخرون أن "مفهوم الأداء الاجتماعي يعمل على التكامل بين الأهداف الاجتماعية والأعمال التجارية، بمعنى مراعاة المخاطر البيئية والاجتماعية والاقتصادية عند القيام بالأعمال التجارية، وكذلك يساعد على تقييم مدى استجابة المسؤولية الاجتماعية لمساعدة المؤسسات الاقتصادية في اختيار وإدارة ممارسات المسؤولية الاجتماعية الخاصة بها، وأن مصطلح الأداء

¹ وهيبه مقدم، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 160.

² Pratigya Kwatra, Rahul Singh and G.N. Patel, " Corporate Social Performance in Strategic Governance and Stakeholder Dimensions: Evidence of Indian Multinational Manufacturing Companies", Asia-Pacific Journal of Management Research and Innovation , Vol 9, N° 3, 2013, p: 240

³ Idem.

⁴ منى سعيد محروس أحمد، مرجع سبق ذكره، 2016، ص: 37.

الاجتماعي في تطور مستمر، حيث مر بمراحل عديدة بداية من مصطلح العمل الخيري للمؤسسات ثم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وصولاً إلى مصطلح الأداء الاجتماعي، وذلك عندما أدركت المؤسسات دورها في المجتمع وأدركت مسؤولياتها الاجتماعية¹.

من خلال عرض هذه التعاريف، يتبين أن بعضها تناول مفهوم الأداء الاجتماعي على أنه نموذج يركز على مبادئ ومعايير المسؤولية الاجتماعية لمعرفة ومعالجة المخاطر الاجتماعية، وتناولته بعض التعاريف الأخرى من زاوية أصحاب المصالح، حيث تحقيق التوازن ما بين الأهداف الاجتماعية والأهداف الاقتصادية.

لذا، يمكن استخلاص أن القيام بالأداء الاجتماعي يعتمد بشكل كبير على تطبيق مبادئ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وأن تطبيق هذه المبادئ يعتمد على وعي المؤسسة نفسها.

2. علاقة الأداء الاجتماعي بمبادئ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لتفسير العلاقة بين الأداء الاجتماعي ومبادئ المسؤولية الاجتماعية ومدى الترابط بينهما، هناك ثلاثة مستويات تفسر هذا الارتباط، يتم ذكرها كما يلي:²

1.2. المستوى المؤسسي لعلاقة الأداء الاجتماعي بمبادئ المسؤولية الاجتماعية

وهو المستوى الذي تعتبر فيه مبادئ المسؤولية الاجتماعية مجموعة من التوقعات المنتظرة من المؤسسات، وهذه التوقعات لا تتعدى قيام المؤسسات بدورها كمؤسسة اقتصادية، وهو ما يسمى بمبدأ المشروعية The Principle of Legitimacy، حيث إنه يمكن للمجتمع أن يمنح الشرعية للمؤسسة، ويستطيع كذلك أن يأخذها منها عندما تسيئ استخدام هذه السلطة.

2.2. المستوى التنظيمي لعلاقة الأداء الاجتماعي بمبادئ المسؤولية الاجتماعية

هو عبارة عن مجموعة من التوقعات التي وضعت على مؤسسات معينة في مجال بعينه، وهو مبدأ المسؤولية العامة، وهو ما يعنى أن المؤسسة سوف تخضع للمساءلة بناء على مجالات مشاركتها مع المجتمع.

¹ منى سعيد محروس أحمد، مرجع سبق ذكره، 2016، ص ص: 37-38.

² Piotr Prokopowicz and Grzegorz Żmuda, Corporate Social Performance, the Meaning of Work, and Applicant Attraction: A Cognitive Perspective, New Perspectives on Corporate Social Responsibility, FOM-Edition, p p: 215-216.

3.2. مستوى المبادئ الفردية لعلاقة الأداء الاجتماعي بمبادئ المسؤولية الاجتماعية

وهو مرتبط بمبدأ السلطة الاختيارية للإدارة، ويعني أن المديرين وفقاً للدور الأخلاقي للأداء الاجتماعي من المتوقع أن تتعامل بمسؤولية داخل نطاق وظائفهم بالمؤسسة.

من خلال ما تم عرضه فيما يخص العلاقة بين الأداء الاجتماعي بمبادئ المسؤولية الاجتماعية، يتبين أن الأداء الاجتماعي للمؤسسات ما هو إلا نتيجة لممارسات المسؤولية الاجتماعية، وأنه يعمل فقط على شرح أجزاء من نظرية المسؤولية الاجتماعية. كما أن هذا الأداء يتضمن مبادئ المسؤولية الاجتماعية.

المطلب الثاني: مفاهيم متعلقة بالقياس المحاسبي للأداء الاجتماعي

لما كان الغرض من المحاسبة عن الأداء الاجتماعي هو المساعدة في تقويم مدى تنفيذ المؤسسة للالتزام الاجتماعي، فإن الأمر يتطلب إجراء قياس محاسبي للتكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية.

لذا، يمكن التعرض إلى مفاهيم القياس المحاسبي الاجتماعي من خلال دراسة العناصر المولية:

1. مفهوم القياس المحاسبي الاجتماعي

سيتم عرض بعض من التعاريف للقياس المحاسبي الاجتماعي بهدف إظهار مدى أهمية هذا المفهوم.

يمكن تعريف القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي بأنه "يهتم بتحديد قيمة التكاليف الاجتماعية، والتي تمثل التكاليف الاجتماعية التي يتحملها المجتمع في صورة أضرار تسببها المؤسسة ولا تعوض عنها، ومن المفترض أن تقدر قيمتها وتحملها المؤسسة كالتزام اجتماعي، كالضرر الناجم من تلويث المؤسسة البيئية، أو التكاليف الاجتماعية لما تقدمه المؤسسة من مساهمات كالتكلفة الناجمة من قيام المؤسسة بالتوعية الصحية أو المساهمة في بناء دور عبادة، كذلك تحديد قيمة المنافع التي تعود على أفراد المجتمع وذلك بشكل مالي قدر الإمكان وفي أضعف الحالات بشكل وصفي.¹

وعرفها آخرون بأنها "عملية مقابلة خاصة معينة هي خاصية التعدد النقدي، بشيء معين هو حدث اقتصادي، يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، لما كان

¹ خلف هاتو لعبيي، محاسبة التلوث البيئي، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2009، ص: 54.

الغرض من المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية المساعدة في تقييم مدى تنفيذ المؤسسات للالتزاماتها الاجتماعية، فإن الأمر يتطلب إجراء القياس المحاسبي لهذه الصفقات¹.

كما يعتبر البعض أن قياس المسؤولية الاجتماعية لأي مؤسسة تنطوي على مفهوم (فكرة العقد الاجتماعي)، حيث تقوم بإنتاج السلع والخدمات التي يرغب بها المجتمع والقيام بنشر المنافع على أفراد المجتمع².

وتتطلب المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أنموذجاً محاسبياً مبنياً على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان، فهو اتجاه نفعي ولكن من وجهة نظر أشمل من تلك التي سادت المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات المحاسبية للمؤسسة. ويتطلب أنموذج المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية توسعاً في القياس المحاسبي، بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات المشروع، وتشمل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي³.

لذا، يعتبر الاهتمام بالقياس المحاسبي الاجتماعي مرده إلى التطور الذي شهدته المحاسبة، التي اتسع نطاقها ليشمل مساهمات المؤسسات الصناعية في قياس تأثيراتها البيئية والاجتماعية الناجمة عن ممارستها لأنشطتها المؤثرة في البيئة، وذلك إما اختيارياً من خلال أنشطة تنطوي على العمليات التي تقوم بها والمرتبطة بأحداثها الاقتصادية أو لإدراكها أنها مرغوبة بيئياً، أو أن تكون في شكل أنشطة إجبارية، تخص العمليات التي تقوم بها المؤسسات امتثالاً لقرارات سيادية أو لنصوص تشريعية وتنظيمية تسنها الدولة والهيئات الحكومية.

2. تحليل التكاليف والمنافع الاجتماعية

استهلت فكرة تحليل التكاليف والمنافع الاجتماعية أساساً من دراسات الجدوى الاقتصادية لمشاريع البنية التحتية في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد طبقت لأول مرة على مشروع الري والسيطرة على الفيضانات، حيث تم إصدار القانون الخاص باعتماد مبادئ التكلفة والمنفعة الاجتماعية سنة 1936، ثم وضعت مقاييس الأوزان للتكاليف والمنافع الاجتماعية عند أوائل الخمسينيات، وفي السنوات الأخيرة، احتلت أهمية قصوى عند اتخاذ القرارات الإدارية في كافة القطاعات⁴.

¹ محمد مطرو موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 131.

² نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 45.

³ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، دار الوراق للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001، ص: 31.

⁴ أسماء قريو، التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحقيق استدامة منظمات الأعمال - دراسة حالة بعض منظمات الأعمال الجزائرية-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3-، 2016، ص: 59.

طبقت الولايات المتحدة الأمريكية التقنية لأول مرة للوصول إلى القرار السليم لجدوى إنشاء خط المرور السريع سنة 1960. ومن ثم، فقد اعتمد وبشكل واسع على مستوى القطاع الصناعي سنة 1967.

وفي نفس السياق، فقد حددت مدرسة الدراسات العليا الأمريكية للإدارة أربعة أركان رئيسية وأساسية، لعملية تحليل كل من التكلفة والمنافع الاجتماعية وهي:¹

- يجب استخدام هذا التحليل بشكل واسع كونها الأداة الأساسية لقرار التغيير أو اقتراح هيكلية للاستثمار.

- لغرض استخدام هذه الأداة، يجب أولاً التعرف على التكلفة، أو ذلك التغيير أو الاقتراح، ومن ثم احتساب وتحديد المنفعة المتأتية عنه.

- التعرف على فترة حدوث التكاليف، وتحديد زمن الحصول على مردود المنافع الناتجة عنها.

- ينبغي استخدام المعلومات المالية والمحاسبية عند احتساب كل التكلفة والمنفعة كما هي عليه بالتكلفة التاريخية، بالإضافة إلى تقدير عناصر الفقرات غير الملموسة مع كليهما.

على الرغم من الاتفاق العام على الأسس التطبيقية لتقنية التكلفة والمنفعة الاجتماعية، إلا أن ذلك لم يكن كاف، مما سبب الكثير من الجدل، فقد أشارت مكتبة الكونغرس الأمريكي في تقريرها الصادر في 28 جوان 1995 على أن هناك ثلاثة آراء تتبنى هذه التقنية وهي:²

- يرى البعض أنه لا يمكن الوثوق بأي قرار ما لم يكن قد اجتاز إجراءات تحليل التكلفة والمنفعة، حيث إن مردود المنفعة يزيد عن التكلفة الاجتماعية.

- كما يرى البعض الآخر بأنه على الرغم من أهمية هذا التحليل إلا أن التعمق باستخدام هذه التقنية سوف يؤدي إلى استهلاك الكثير من الوقت والجهد مما يؤدي إلى رفع تكلفة التحليل. وبالتالي، يعتبر أحد معوقات التنفيذ للمشاريع المقترحة.

- يعتقد الرأي الثالث أن هذا التحليل لا يمكن اعتباره أداة متكاملة لمساعدة متخذي القرارات، كونه يغفل عن القيم غير الكمية والجوانب المؤثرة على صحة قرار الاستثمار كتحديد حجم مخاطر الاستثمار والتكلفة الفعالة.

¹ أسماء قريبو، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 59.

² حارس كريم العاني، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 08.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية

يمكن اعتبار ما أصاب المجتمع من أضرار أو فقدان لموارد طبيعية نتيجة ممارسة المؤسسة لأعمالها بالتكاليف الاجتماعية، يعالج هذا المطلب مفاهيم عامة حول عملية القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية، وذلك بدراسة العناصر الموائية:

- القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية؛

- القياس المحاسبي للمنافع الاجتماعية.

1. القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية

يتم تناول القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية من خلال عرض العناصر الآتية:

1.1. مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية

لقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم التكاليف الاجتماعية، فمنهم من يرى أنها "تمثل التضحية والفائدة للمجتمع على شكل موارد مستنفدة (مضافة) من طرف المؤسسة الاقتصادية نتيجة لتعاملاتها ذات التأثير الاجتماعي"¹.

في حين يرى آخرون أن "التكاليف الاجتماعية تمثل ما ينفق (أو ما ينبغي إنفاقه) لإزالة الضرر الناجم عن مزاولة المؤسسة الاقتصادية لنشاطها مثل التلوث، فيعرف هذا بالتكاليف الاجتماعية"².

وهناك من ينظر إلى التكاليف الاجتماعية على أنها "تكاليف الاختلال الوظيفي الناشئة عن السلوك السلبي للعاملين نتيجة عدم توفير ظروف عمل مناسبة وما تنفقه المؤسسة لتحسين تلك الظروف، وتتمثل في التكاليف المتخفية التي لا تظهر كمجموعة متميزة وحدها ضمن حسابات التكاليف أو حسابات النتيجة"³.

أما آخرون فيقسمها إلى تكاليف اجتماعية مباشرة تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها إجبارياً، أو اختيارياً بتنفيذ بعض البرامج والأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص فهي أعباء لا تعود بمنفعة أو عائد مباشر على المؤسسة، أما التكاليف

¹ M, Abigail and D, Siegel. "Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Correlation or Misspecification", *Strategic Management Journal*, Vol 12, N° 5, 2000, p: 65.

² حسين القاضي وحمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2005، ص: 156.

³ يوسف هارون خميس محمد، دور القياس المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي لمنشآت الأعمال-دراسة حالة الشركة السودانية للاتصالات المحدودة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص: 55.

الاجتماعية غير المباشرة فتمثل بقيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو توضحيات ناجمة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الخاص، فتلوث الهواء والمياه، والنفايات التي تترتب على النشاط الخاص للمؤسسة يعد عبئاً وتكلفة اجتماعية.¹

2.1. قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر الاقتصادية

تعتبر التكلفة الاجتماعية من وجهة النظر الاقتصادية بأنها قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يعني بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات، وهذا المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة أساساً في القياس.

كما أن معظم التعاريف للتكلفة الاجتماعية من وجهة النظر الاقتصادية تتفق على أنها " إجمالي التكلفة التي تتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي"، مثل تلوث الهواء وإحداث الضوضاء. وكذلك تشمل التكلفة الاجتماعية ما يسمى بتكلفة الفرصة البديلة، أي مقدار السلع والخدمات المضحي بها مقابل إنتاج سلع وخدمات أخرى. وتدخل أيضاً تكاليف الفشل في بيع وتصريف المنتجات ضمن هذا المفهوم، حيث إن عدم قدرة المؤسسة على تصريف منتجاتها يعني ضياع جزء من مؤثر من موارد المجتمع بشكل عام من جهة أخرى.²

3.1. قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية

مفهوم التكلفة الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية يقتصر على التكاليف التي تتحملها المؤسسة، بينما من وجهة نظر الاقتصادية تشمل التكاليف التي يتحملها المجتمع ككل، حيث إن الاقتصاديين يهتمون بدراسة كيفية استغلال الموارد الاقتصادية استغلالاً كاملاً وصحياً ودراسة آثار المشروع في البيئة والمجتمع وعوامل الإنتاج المختلفة.³

يُعد الأخذ بمفهوم التكلفة الفعلية أساساً في قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية لا يعبر عن التكاليف الاجتماعية المتمثلة بالأضرار والآثار السلبية التي تلحقها المؤسسة بالبيئة المحيطة بها وبالمجتمع، بسبب تلوث البيئة الناجم عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي فهي لا تمثل تكاليف اجتماعية وفقاً لهذا المفهوم على اعتبار أن المؤسسة لم تدفع مقابلاً لهذه الأضرار، وهنا هذا المفهوم يعاني من القصور في إيجاد أساس ملائم لقياس التكاليف الاجتماعية.

¹ عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص: 351.

² يوسف هارون خميس محمد، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 57.

³ <http://www.aazs.net/t4852-topic> , Date de consultation :21/03/2017.

ومما سبق ذكره، يتضح أن لكل من وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية تكمل إحداهما الأخرى. وبالتالي، لا يمكن الأخذ بوجهة النظر المحاسبية دون وجهة النظر الاقتصادية والعكس صحيح، بل يقضي الأمر الأخذ بوجهتي النظر معاً لتلاقي القصور في كل منهما. وبعبارة أخرى، فإن الأساس الملائم للقياس يجب أن يتضمن كلاً من أساس التكلفة الفعلية وتكلفة الفرصة البديلة.

2. القياس المحاسبي للمنافع الاجتماعية

ركزت معظم الدراسات على التكاليف الاجتماعية في حين يعتبر قياس العائد الاجتماعي المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها، فمثلاً كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المشروع بتشجير المنطقة المحيطة بها. ونظراً لصعوبة قياس هذا العائد، رأى العديد من الباحثين عدم الأخذ بالعائد الاجتماعي لتجنب مشاكل القياس واللجوء إلى التقدير والطرق التحكيمية.

يعبر عن الدخل الاجتماعي بأنه "صافي المساهمات الاجتماعية للمؤسسة الناتجة عن إجراء المقابلة المحاسبية بين العائد الاجتماعي والتكاليف الاجتماعية التي أحدثت ذلك العائد كتكاليف منع التلوث على سبيل المثال"¹، ويعتبر قياس العائد الاجتماعي المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها، فمثلاً كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المؤسسة بتشجير المنطقة المحيطة بها.

تنقسم المنافع الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية إلى منافع داخلية وأخرى خارجية. فالمنافع الداخلية هي ما تحصل عليه هذه المؤسسات من خلال أنشطتها الاجتماعية، وهي لا تتصف بالكمية ولا يمكن قياسها نقداً، مثل قياس المستوى الثقافي أو تقدير القيمة النقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من خلال قيام المؤسسات الاقتصادية بتشجير المنطقة المحيطة بها مثلاً. أما المنافع الخارجية فهي المنافع التي تعود بالفائدة إلى الجهات الخارجية، يعتبر قياسها أكثر أهمية، وذلك لسهولة قياسها وتميزها بالموضوعية في القياس، والتي لاقت قبولاً عاماً من طرف الجهات المعنية بالمحاسبة.²

المطلب الرابع: معايير وأساليب ومؤشرات القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي

تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأية مؤسسة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر التكاليف الأداء الاجتماعي. ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن

¹ نبيل فهمي سلامة، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 29.

² سعدون مهدي الساقى ونور عبد الناصر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، المؤتمر الدولي حول التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2006، ص: 197.

للمؤسسة اكتسابها نتيجة هذه التوضيح. وعليه، فإن الحاجة تكون ماسة لإيجاد معايير اجتماعية ملائمة للقياس في المحاسبة الاجتماعية.

لذا، يعالج هذا المطلب معايير وأساليب القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي، من خلال التعرض إلى العناصر الموالية:

- معايير القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي؛
 - أساليب القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي؛
 - مؤشرات القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.
- 1. معايير القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي**

تم وضع عدة معايير للقياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي هي كالآتي:¹

1.1. معيار الصلاحية

لابد أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الاجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم الاجتماعية الختامية.

2.1. معيار الخلو من التحيز

يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقارير عنها بنزاهة وتجرد، بحيث لا تنطوي عنها أي تحيز، وذلك من خلال الاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية. وعدم استخدام طرق قياس للأحداث الاجتماعية التي يظهر بها التحيز واضحا.

3.1. معيار النسبية

يكمن مضمون هذا المعيار في ضرورة تبيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الاجتماعية حتى يمكن الوصول إلى درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الاجتماعية وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الاجتماعية لنشاط المنظمة.

¹ محمد سفير وعائش حيدوشي، قياس الأداء الاجتماعي ونطاق الإفصاح عن معلوماته في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الدولي دور المسؤولة الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجيات التنمية المستدامة - الواقع والرؤى، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 14-15/11/2016، ص: 02.

4.1. معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية

يقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة التاريخية المتعارف عليه في مجال القياس المحاسبي للنشاط الاقتصادي، وبالرغم من تعرضه للنقد، إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يتوقع أن تزداد أهمية هذا المعيار لما يتحقق عنه قدر كافي من الموضوعية والقابلية للمقارنة.

5.1. معيار العائد الاجتماعي

يمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلا من مبدأ تحقيق الإيراد في مجال المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق.

6.1. معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها

يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد، ويتسع ليشمل الأساليب المستحدثة في القياس الاجتماعي أو التكاليف الاجتماعية.

2. أساليب القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي

لقد تعددت أساليب القياس المحاسبي لتكاليف الأداء الاجتماعي، فمنها القياس النقدي والمستخدم في المحاسبة المالية، والقياس الكمي المستخدم في المحاسبة الإدارية إضافة إلى القياس الوصفي لبعض مجالات ومعاملات الأداء الاجتماعي والتي يتعذر فيها القياس النقدي أو الكمي وتتمثل تلك الأساليب في الآتي:

1.2. أسلوب الاستقصاء (الاستبيان)

يقوم هذا الأسلوب على جمع البيانات والمعلومات عن طريق السؤال المباشر للأشخاص ذوي العلاقة المباشرة بالتكلفة الاجتماعية أو التضحية التي تمت، ويتم ذلك بأسلوب إعداد استمارة تضم مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنشاط المؤسسة الاقتصادية، والتي تسمى باستمارة الاستبيان. ويتم إعدادها من طرف الإدارة للحصول على الحقائق وتجميع البيانات عن الظروف والأساليب الناشئة بالفعل.¹

¹ أزهري يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرق الإفصاح عنها في التقارير المالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2012 ص: 250.

ويجب مراعاة المعايير المالية عند استخدام هذا الأسلوب:¹

- أن يكون الشخص المتأثر على دراية واضحة بنطاق تلك التأثيرات عليه.
- أن يمتلك القدرة على ترجمة التأثيرات إلى وحدات نقدية بشكل مباشر أو من خلال استخدام المقاييس البديلة.
- وجود الرغبة الصادقة لدى الشخص المتأثر في تقييم الإجابة الصحيحة والصادقة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن طبيعة بعض الأسئلة ينبغي أن تكون محددة بدقة لكي يتوخى الفائدة من المعلومات.

ويعتبر هذا الأسلوب من أضعف الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في قياس الأداء الاجتماعي وتكاليفه، بسبب اختلاف وجهات نظر الأشخاص المتأثرين من حيث ميولهم ودوافعهم واتجاهاتهم من جهة، واختلاف الوعي الاجتماعي بين الأفراد وتحيز بعضهم في الإجابة من جهة أخرى، الأمر الذي يترك أثره البالغ على دقة وحقيقة البيانات لأغراض التقييم.

2.2. أسلوب التقييم البديل

يستخدم هذا الأسلوب عند تعذر التقييم المباشر للتضحية التي قدمتها المؤسسة الاقتصادية نتيجة لقيامها بالممارسات الاجتماعية، حيث يتم إجراء تقييم بديل لتلك التضحية. مثال ذلك، إذا أرادت المؤسسة تقدير التضحيات التي تكبدها جراء توفير معدات السلامة المتطورة، فيكون ذلك عن طريق تقدير قيمة العلاج الطبي للعاملين المصابين بسبب عدم توفر تلك المعدات، وكذلك مقدار الخسارة الناجمة عن الحوادث الصناعية في حالة عدم نصب معدات السلامة، إلا أن هذا الأسلوب يكون عرضة للأخطاء في القياس، أو الاختيار الخاطئ للبديل أو عدم تطابقه مع الحالة المطلوب قياسها، مما يستوجب الحذر عند استعمال هذا الأسلوب. ومع ذلك، فإنه يعد أحد الأساليب الفعالة والمهمة في قياس تكاليف الأداء الاجتماعي.²

3.2. أسلوب تكاليف المنع

بموجب هذا الأسلوب، تقاس الأضرار التي تصيب المجتمع والناشئة عن مزاوله المؤسسة لنشاطها، وذلك عن طريق المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر. ويفترض هذا الأسلوب أنه كلما قامت

¹ يوسف هارون خميس محمد، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي لمنشآت الأعمال – دراسة حالة الشركة السودانية للاتصالات المحدودة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص: 89، 90.

² يوسف هارون خميس محمد، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 90.

المؤسسة بالإففاق على منع التلوث مثلاً، انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع، وأن تكاليف المنع عادة لا تكون مساوية لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع.¹

بمعنى آخر، إن تكاليف المنع في مجال قياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية تفترض وجود علاقة عكسية بين الأضرار التي يتحملها المجتمع والعمليات الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة لتصحيح أو تجنب هذه الأضرار.

كما أطلق بعضهم على هذا الأسلوب في القياس تسمية التقييم الوسيط، حيث يمكن اتخاذ تكاليف منع حدوث الأضرار الاجتماعية، أي تكاليف تجنب الآثار السلبية الخارجية بديلاً لقياس الأضرار بطريقة مباشرة، ومن خلال مفهوم تكاليف المنع تم التوصل إلى عدة نتائج في القياس منها:²

- أن تكاليف الأداء الاجتماعي التي يمكن قياسها على مستوى المؤسسة، ما هي إلا تكاليف تجنب الأضرار، أي تكاليف المنع. ففي مجال التلوث البيئي تكون التكاليف الاجتماعية معادلة تقريباً لتكاليف منع التلوث.

- أن التكاليف الاجتماعية للمنع قد تكون أقل بكثير من الأضرار الاجتماعية ذاتها، فمثلاً إنفاق مبلغ ضئيل لتعقيم المياه يمنع أضراراً كبيرة ومتنوعة. كما أنه قد يكون العكس، فمثلاً أضرار بسيطة قد يتطلب الأمر فيها إنفاق مبالغ كبيرة نسبياً.

وطبقاً لمفهوم تكاليف المنع، فإن تكاليف الأداء الاجتماعي تتأثر بمصلحة طرفين هما المجتمع والمؤسسة، وبالإمكان التوفيق أو الموازنة بين مصلحة الطرفين من خلال اتباع إجراءات تتيح للمؤسسات حرية تنفيذ برامجها، فمثلاً يمكن فرض ضرائب على المؤسسة تعادل من حيث الحجم الأضرار التي يتحملها المجتمع بسبب مزاوله المؤسسة الاقتصادية لنشاطها. وهنا، تستطيع المؤسسة تجنب ممارسة نشاطها حتى لا تتحمل هذه الضرائب أو الاستمرار بتنفيذ نشاط المؤسسة ودفع الضريبة، على أن يراعى في هذا المجال تشجيع إقامة المشروعات في المناطق التي تحتاج إليها، بحيث يؤدي نشاطها إلى أقل ضرر ممكن.³

4.2. أسلوب تكاليف التصحيح

تمثل التكاليف الاجتماعية بموجب هذا الأسلوب مقدار ما تنفقه المؤسسة لإعادة الوضع إلى ما كان عليه، أو لإقامة وإنشاء مورد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بنشاط المؤسسة، ومثال

¹ يوسف هارون خميس محمد، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 90.

² محمد محمود عبد المجيد، "الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة - نموذج مقترح-"، مجلة الدراسات الخليجية والجزيرة العربية، العدد 43، ص: 96.

³ يوسف هارون خميس محمد، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 91.

ذلك التكاليف التي يتحملها المشروع في سبيل تطهير النهر من أثر التلوث بسبب ممارسة المؤسسة لنشاطها.

ويعد هذا المفهوم غامضاً نسبياً، لأنه في كثير من الحالات قد لا يكون واضحاً كيفية قياس تكلفة التصحيح أو إعادة الوضع إلى ما كان عليه، مثال ذلك كيف يمكن قياس تكلفة تصحيح التلوث الضوضائي، لذلك يضع بعضهم عدة محددات لاستخدام هذا الأسلوب:¹

- إمكانية التحكم وتخفيض الآثار والنتائج الفرعية غير المرغوب بها لنشاط المؤسسة.

- إمكانية حساب أو تقدير التكاليف المالية من تلك الآثار والنتائج بقصد تحديد المسؤول عنها.

- احتساب التكاليف الاجتماعية ضمن التكاليف الإجمالية للمؤسسة وتوفير المعلومات المناسبة عنها، حتى تكون إدارة المؤسسة على بينة عند اتخاذ القرار بممارسة النشاط. وعلى الرغم من أن كلاً من تكاليف منع حدوث الضرر أو تكاليف إعادة الوضع إلى ما هو عليه (تكاليف التصحيح) لا تعبر عن الرقم الدقيق لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع، إلا أنها تمثل أفضل رقم تقريبي، أي أنها أفضل رقم بديل للتكاليف الاجتماعية الصحيحة.

5.2. أسلوب التحليل الاقتصادي

يمكن اتخاذ تحليلات الاقتصاديين لبعض البيانات المتوفرة أساساً لتقديم مقاييس موثوق ومعول عليها لتكاليف الأداء الاجتماعي، مثلاً يمكن استخدام أسلوب (باريتو) لأغراض رسم السياسة الإنتاجية والبيئية للمؤسسة، مما يؤدي إلى أخذ تكاليف الأداء الاجتماعي الخاصة بمجال تلوث البيئة في الحسبان. ويهدف أسلوب (باريتو) إلى تحديد الوضع الاقتصادي الأمثل، الذي عنده لا تؤدي أحداث تغيرات في مستويات الإنتاج أو في مجال تبادل المعاملات إلى زيادة الحجم الكلي للأضرار على المجتمع.²

6.2. أسلوب أحكام المحاكم والتعويضات

يمكن اعتبار قرارات المحاكم حول الأضرار أحد مؤشرات الأداء الاجتماعي للمؤسسة. وبالتالي، يمكن تحديد وتصنيف هذه المبالغ ضمن مجموعة تكاليف الأداء الاجتماعي، علماً أن تحديد مبالغ الضرر يكون من قبل شخص ثالث (القاضي)، وليس قرار الشخص الذي حل به الضرر. إن حكم القاضي بشأن التعويضات يكون في الغالب قائماً على الأحكام السابقة، مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي تطرأ على تكاليف المعيشة. وبالنسبة إلى المبلغ المقابل لتكلفة الضرر يتقرر في أغلب

¹ محمد محمود عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

² يوسف هارون خميس محمد، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 93.

الأحيان بناء على تقديرات الأفراد المصابين ذاتهم، وطبقاً لتقديرات المحكمة القائمة وعلى البيانات التاريخية السابقة.¹

7.2. أسلوب الإنفاق الفعلي

يقوم هذا الأسلوب على اعتماد المبالغ الفعلية التي تنفقها المؤسسة الاقتصادية كأساس لقياس الأداء الاجتماعي، سواء كان ذلك الإنفاق اختيارياً نتيجة إدراك المؤسسة والتزامها بمسؤوليتها الاجتماعية أم تطبيقاً لنصوص تشريعية وتنظيمية تفرضها الدولة. يضاف إلى ذلك، الأضرار التي يسببها نشاط المؤسسة للمجتمع، والتي تقاس إما بأسلوب تكاليف منع حدوث هذه الأضرار أو تكاليف التصحيح.²

من كل ما تقدم ذكره من أساليب القياس المحاسبي، يلاحظ تعدد وتنوع أساليب القياس. وكل منها يعتبر مناسباً في ظروفه وبيئته التي يطبق فيها، إلا أنه عند الاعتماد على واحدة من الأساليب سألغة الذكر تبرز مشاكل الموضوعية والموثوقية في البيانات التي سوف يظهرها أسلوب القياس المعتمد.

ويرى أحد الباحثين أن تعدد تلك الأساليب تعود إلى تنوع وتعدد مجالات الأنشطة الاجتماعية هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، تتأثر عملية القياس الاجتماعي بعوامل عديدة منها طبية وهندسية وقانونية وإدارية واقتصادية وفلسفية وسلوكية ومحاسبية، الأمر الذي دفع بعض الباحثين إلى الدعوة لإشراك المحاسبين مع علماء الاجتماع والقانون وفروع المعرفة المذكورة أعلاه، وكذلك ممثلي الأنشطة والقطاعات الاقتصادية في المجتمع في عملية صياغة الأهداف الاجتماعية مما يساعد في القياس والإفصاح في شكل تقارير عن تلك المساهمات الاجتماعية.

3. مؤشرات القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي.

تم وضع عدد من المؤشرات التي يمكن استخدامها في قياس الدور الاجتماعي الذي تؤديه المؤسسات من خلال قيامها بمختلف الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية المتعلقة بطبيعة عملها، وقياس دور تلك المؤسسة في تحمل مسؤولياتها الاجتماعية اتجاه الأطراف المتعددة سواء داخلها أو خارجها، فإنه يتم مقارنة تلك المعايير تاريخياً عبر فترة من الزمن للوقوف على تطور الأداء، أو تتم المقارنة مع مؤشرات أداء لمؤسسات مماثلة في المجتمع.

¹ مجيد سالم سلمان، "نظرة على محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل الفكر المحاسبي المعاصر"، مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، العدد الأول، 1986، ص: 51.

² يوسف هارون خميس محمد، المرجع المذكور أعلاه، 2015، ص: 94.

وتوجد أربعة مؤشرات تمثل أركاناً هيكلية لقياس الأداء الاجتماعي. وستتم دراستها كما يلي:¹

1.3. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي للعاملين بالمؤسسة

ويشمل على قياس جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين لديها بغض النظر عن مواقعهم التنظيمية، أو نوع أو طبيعة أعمالهم، وتقوم المؤسسة بالالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لتحقيق وتعميق حالة الولاء والانتماء للعاملين، كالاهتمام بحالتهم الصحية وتدريبهم وتحسين وضعهم الثقافي، والاهتمام بمستقبلهم عند انتهاء فترة خدماتهم، وما شابه ذلك من خدمات.

والجدول الآتي يوضح بعض الأمثلة عن المؤشرات التي تدخل في نطاق قياس الأداء الاجتماعي تجاه العمال:

جدول رقم (1.2) : مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي تجاه العمال

العلاقة الرياضية	مؤشر القياس
<u>المرتبات والأجور + المكافآت والحوافز</u> عدد العاملين	الدخل النقدي للعاملين بالمؤسسة: ويتضمن المرتبات والأجور والمكافآت والحوافز النقدية التي يحصل عليها العاملون بالشركة خلال فترة زمنية معينة.
ما يخص العامل: = $\frac{\text{عدد العاملين المستفيدين من مساهمة المؤسسة}}{\text{عدد العاملين في المؤسسة}}$	مساهمة المؤسسة في حل بعض المشكلات الاجتماعية للعاملين لديها: تتمثل في تحمل المؤسسة لأعباء توفير السكن، وسائل الانتقال، التأمينات الاجتماعية، الرعاية الصحية، الرحلات الرياضية والترفيهية والثقافية.
معدل نصيب العامل = <u>تكلفة مساهمة المؤسسة في تكاليف التدريب والتطوير</u> إجمالي قيمة المرتبات والأجور المدفوعة للعاملين	مساهمة المؤسسة في رفع مستوى مهارة وكفاءة العاملين فيها: ويوضح هذا المؤشر ما تقوم المؤسسة بإنفاقه على تعليم وتدريب وتنقيف العاملين بها من أجل تطوير مستواهم العلمي والتقني.
مؤشر القياس = <u>عدد الحوادث التي تقع في السنة</u> عدد ساعات العمل الفعلية السنوية	مساهمة المؤسسة في توفير الأمن الصناعي للعاملين بها
مؤشر القياس = <u>عدد العاملين تاركى الخدمة سنويا</u> إجمالي عدد العاملين	استقرار حالة العمل بالمؤسسة
متوسط حصة العامل في الأرباح =	حصة العامل في توزيعات الأرباح السنوية

¹ حارس كريم العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي، مؤتمر كلية العلوم الإدارية والمالية لجامعة فيلادلفيا حول الريادة و الإبداع، الأردن، يومي 15 و 16 مارس 2005، ص: 09.

للمؤسسة	قيمة الأرباح السنوية الموزعة على العاملين عدد العاملين
---------	---

المصدر: الكسندر سكولنيكوف وجوش ليتشمان وجون سوليفان، النموذج التجاري لمواطنة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، التقرير رقم 410، 27 ديسمبر 2004، ص:5.

2.3. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لحماية البيئة

يشمل على قياس كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحي بها، لحماية أفراد المجتمع في المحيط الذي تعمل به المؤسسة داخل نطاقها الجغرافي، حيث تحاول جاهدة رد الأضرار عن البيئة المحيطة والمتولدة من أنشطتها الصناعية. وتشمل على تكاليف حماية تلوث الهواء والتربة والبيئة البحرية والمزروعات والأعشاب الطبيعية وتلوث المياه وما إلى ذلك من أضرار.

والجدول الآتي يوضح بعض الأمثلة عن المؤشرات التي تدخل في نطاق قياس الأداء الاجتماعي لحماية البيئة:

جدول رقم (2.2) : مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي تجاه حماية البيئة

العلاقة الرياضية	مؤشر القياس
معدل إنفاق المؤسسة = تكلفة مساهمة المؤسسة في الحفاظ على البيئة المحيطة إجمالي ميزانية الأبحاث والتطوير للمؤسسات العاملة في المنطقة	معيار قياس مساهمة المؤسسة في الحفاظ على البيئة المحيطة: يشمل هذا المؤشر تكلفة ما تقدمه الشركة في إعداد الدراسات والأبحاث العلمية وإقامة الحدائق وتشجير المنطقة وشراء المعدات اللازمة وذلك من أجل منع التلوث ومنع الأضرار بهدف الحفاظ على بيئة محيطة جميلة ونظيفة.
معدل مساهمة المؤسسة = تكلفة مساهمة المؤسسة في تكاليف تحسين البنية التحتية إجمالي تكاليف مساهمة المؤسسات العاملة في المنطقة	معيار قياس مساهمة المؤسسة في تطوير وتحسين البنية التحتية في المنطقة المحيطة

المصدر: الكسندر سكولنيكوف وجوش ليتشمان وجون سوليفان، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:5.

3.3. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لخدمة المجتمع

ويتضمن قياس كافة التكاليف التي تهدف إلى إسهامات المؤسسة في خدمة المجتمع، مشتملة بذلك على التبرعات والمساهمات للمؤسسات التعليمية والثقافية والخيرية، وإسهاماتها في برامج التعليم، والتدريب الاجتماعي، ومشاريع التوعية الاجتماعية لأبناء المنطقة.

والجدول الآتي يوضح بعض الأمثلة عن المؤشرات التي تدخل في نطاق قياس الأداء الاجتماعي لخدمة المجتمع:

جدول رقم (3.2): مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي تجاه خدمة المجتمع

العلاقة الرياضية	مؤشر القياس
$\frac{\text{معدل تكلفة الإنفاق} = \text{تكلفة مساهمة المؤسسة في الأنشطة الاجتماعية للمجتمع}}{\text{إجمالي التكاليف الاجتماعية للأنشطة الاجتماعية التي ساهمت فيها المؤسسة}}$	معايير قياس مساهمة المؤسسة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والثقافية والرياضية، والمشاركة في المجالات التعليمية والصحية وفي كل ما يحتاجه أفراد المجتمع المحلي بشكل عام.
$\text{معدل التشغيل} = \frac{\text{عدد العاملين المعيّنين بالمؤسسة سنويا}}{\text{إجمالي عدد القوى العاملة في الدولة}}$	قياس مساهمة المؤسسة في توفير فرص عمل جديدة

المصدر: الكسندر سكولنيكوف وجوش ليتشمان وجون سوليفان ، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:5.

4.3. مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لتحسين المنتجات (خدمة المستهلك)

يتضمن هذا المجال المظاهر النوعية للمنتجات مثل منفعتها، طول حياتها، أمانها، وقابليتها لتقديم الخدمة أو الوظيفة المرجوة، وكذلك أثرها على تلوث البيئة، إضافة إلى نيلها رضا المستهلك، الصدق في الإعلان والاكتمال والوضوح عن طريق الاستخدام وحدودها، والمخاطر المرتبطة، ومدة صلاحية الاستخدام.

والجدول الآتي يوضح بعض الأمثلة عن المؤشرات التي تدخل في نطاق قياس الأداء الاجتماعي لخدمة المستهلك:

جدول رقم (4.2): مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي تجاه خدمة المستهلك

العلاقة الرياضية	مؤشر القياس
$\frac{\text{نفقات أبحاث تطوير وتحسين جودة المنتج أو الخدمة}}{\text{إجمالي تكاليف الإنتاج أو الخدمات المؤداة}}$	معيار قياس نفقات المؤسسة على أبحاث وتطوير منتجاتها وخدماتها للعملاء
$\frac{\text{نسبة عدد المشكلات التي استجابت لها المؤسسة} = \text{عدد المشكلات التي عالجتها المؤسسة واستجابت لها}}{\text{إجمالي عدد المشكلات المقدمة من العملاء والمستهلكين.}}$	معيار قياس دور المؤسسة في الرد على استفسارات ومشكلات العملاء

المصدر: الكسندر سكولنيكوف وجوش ليتشمان وجون سوليفان ، مرجع سبق ذكره، 2004، ص:5.

المبحث الثالث: قياس مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

يعد قياس مجالات الأنشطة الاجتماعية العمود الفقري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. وبالتالي، سيتم التعرض إلى قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية وفق مجالات الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي باعتماد مدخل القياس متعدد الأبعاد كالآتي:¹

- قياس عمليات مجال المساهمات العامة؛

- قياس عمليات مجال المساهمات البيئية؛

- قياس عمليات مجال الموارد البشرية؛

- قياس عمليات مجال المنتج.

المطلب الأول: قياس عمليات مجال المساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع)

تتسم العمليات التي ينطوي عليها مجال المساهمات العامة (التفاعل مع المجتمع) بأن تأثيراتها عامة، بمعنى أنها تقع على جميع أفراد المجتمع حتى وإن كانت غايتها المباشرة تحقيق منافع أو منع أضرار على فئة اجتماعية معينة. وتتم معالجتها كما يلي:

1. القياس النقدي لتأثيرات مجال المساهمات العامة

ولقياس تأثيرات العمليات المرتبطة بمجال المساهمات العامة، يجب التمييز بين نوعية من هذه العمليات:

1.1 العمليات المباشرة

وهي تتعلق بالمساهمات المؤسسة في حل المشكلات الاجتماعية بطريقة مباشرة من خلال قيامه بعمليات اجتماعية معينة. وغالبا ما يقع تأثير هذه العمليات على الفئات الاجتماعية التي ترتبط مباشرة بالمؤسسة، كالعاملين أو ترتبط بصورة غير مباشرة كسكان المنطقة الموجودة فيها المؤسسة، مثال ذلك توظيف عمالة زائدة، توظيف المعوقين، مساهمات في تحسين الظروف المعيشية للأسر المحتاجة والفقيرة، مساهمات دعم الأبحاث العلمية ومؤسسات التعليم، توفير مراكز ثقافية وأندية رياضية،

¹ محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 54.

المستخدم في تقدير قيمة هذه المساهمات هو قيمة التضحيات التي تتحملها المؤسسة أي أعبائها للقيام بهذه العمليات.¹

وتجدر الإشارة في النهاية أنه بالإضافة إلى القياس الكمي للمساهمات العامة، فإنه يتم اللجوء إلى القياس الوصفي، وخصوصا من أجل توصيف الأهداف الاجتماعية التي التي تقوم بها المؤسسة.

2. القياس غير النقدي لتأثيرات مجال المساهمات العامة

بالإضافة إلى المعلومات التي توضح نتائج القياس النقدي لتأثيرات العمليات الاجتماعية لمجال المساهمات العامة، فإن قياس هذه التأثيرات في صورة كمية غير نقدية يمكن أن يوفر معلومات تضيف دلالة بيئية واجتماعية أكثر وضوحا. ومن أمثلة هذه المعلومات عدد العاملين الذين يزيدون عن حاجة المؤسسة، نسبة المعوقين إلى إجمالي العاملين، عدد الأفراد من خارج المؤسسة الذين تم تدريبهم... إلخ.

المطلب الثاني: قياس عمليات مجال المساهمات البيئية

ينطوي مجال المساهمات البيئية على مجموعة من العمليات التي تؤثر على طبيعة البيئة، والتي تتمثل بتجنب مسببات تلوث الهواء وإحداث الضوضاء والتخلص من المخلفات بطريقة تقلل من تلوث المياه والتربة والمساهمة في تحسين المظهر الجمالي للبيئة.

ونتيجة لتعدد خصائص تأثيرات العمليات المرتبطة بمجال المساهمات البيئية، فإنه يصعب قياسها مباشرة بمقياس كمي عام موحد ينسجم عليها جميعا. لذا، فإن مدخل القياس متعدد الأبعاد الذي سبق التأكيد على أنه أكثر المداخل ملاءمة لقياس العمليات ذات المضمون الاجتماعي، حيث ستم دراسة كيفية القياس النقدي والقياس غير النقدي لتأثيرات العمليات الاجتماعية التي تؤثر على نوعية البيئة.

1. القياس النقدي لتأثيرات عمليات المساهمات البيئية

غالبا ما يحدد القانون مستويات قياسية للتلوث، ويفترض أن الالتزام بها يحقق الحد الأدنى من سلامة البيئة. لذا، فإن العمليات التي ينطوي عليها مجال المساهمات البيئية ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية الإجبارية للمؤسسة. وعند قياس قيمة مساهمات المؤسسة في هذا المجال ينبغي التفرقة بين الآتي:²

¹ محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 152.

² محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 162-165.

1.1. المساهمات الموجبة

التي ترتبط بتحقيق المؤسسة للمستويات القياسية للتلوث (مساهمات إجبارية)، وقيامها بتحقيق مستويات أفضل (مساهمة اختيارية).

2.1. المساهمة السالبة

والتي تنشأ في الحالات الآتية:

- عدم قيام المؤسسة بأية عمليات رقابة على التلوث.
- قيام المؤسسة بعمليات الرقابة على التلوث بصورة جزئية.
- وجود المؤسسة بمنطقة تجمع صناعي، حيث توجد العديد من المؤسسات الصناعية والتي تؤدي بدورها إلى تراكم مسببات التلوث بكميات تفوق المستويات القياسية.

2. قياس أضرار التلوث

المشكلة الأساسية هنا تكمن في إمكانية قياس قيمة أضرار التلوث، بالإضافة إلى مشكلة تحديد كل مؤسسة من قيمة الأضرار. والمشكلات السابقة، تنسحب على كل من تلوث الهواء، وتلوث المياه والترربة، وسيتم التعرض لهذه النقاط على التوالي كما يلي:

1.2. في مجال تلوث الهواء

يترتب على التزام المؤسسة بتحقيق المستويات القياسية لتلوث الهواء مجموعة من التكاليف والتي تعد بمثابة تضحية إجبارية تفرضها الدولة، لذلك يتم قياس أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية لعمليات الرقابة على تلوث الهواء بمقدار تكلفة ما تقوم به المؤسسة من برامج رقابة على تلوث الهواء، ومن أهم بنود هذه التكلفة اهتلاك معدات وأجهزة رقابة التلوث ومصروفات تشغيلها، المصروفات الإدارية المتعلقة بإدارة هذه البرامج، تكاليف البحوث الخاصة بالتلوث، كذلك تدخل ضمن التكلفة أيضا تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء والتي تعد تجسيدا لأعباء المسؤولية الاختيارية، هذا فيما يتعلق بأسس قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة.

أما عن قياس المساهمات الاجتماعية السالبة، والتي تتمثل في الأضرار الناجمة في زيادة مستويات التلوث عن المستويات القياسية، فإنه يمكن تقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد على أساس إيجاد القيمة الحالية للمكاسب النقدية المتوقعة التي كان سيحصل عليها الشخص لو لم يتعرض للضرر كالوفاة في سن مبكرة، ويتطلب حساب هذه القيمة على بيانات عن متوسط العمر المتوقع

للبقاء على قيد الحياة، والمكاسب النقدية المتوقع أن يحصل عليها الشخص طوال هذه الفترة واحتمالات بقائه على قيد الحياة خلالها، والمعدل المناسب لخصم المكاسب النقدية لهذه الفترة.¹

أما إذا انقطع الشخص عن العمل فيقاس الضرر على أساس المكاسب النقدية التي كان سيحصل عليها الشخص من قبل، هذا بالإضافة إلى ما يتم تحمله من نفقات العلاج وتعويض الأجر الذي سيحصل عليه المريض خلال فترة علاجه، هذا بالنسبة لتقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأشخاص بسبب التلوث، أما إذا كانت عمليات المؤسسة قد نتج عنها مخلفات أدت إلى الإضرار بالموارد أو المباني أو المرافق الموجودة في محيط المؤسسة، فيقاس الضرر على أساس تقدير نفقات التصحيح.

2.2. في مجال تلوث المياه والتربة

تضع الدولة مواصفات واشتراطات يجب توافرها في المخلفات السائلة التي يتم التخلص منها في المجاري المائية أوفي الأرض، والناجمة عن أنشطة المؤسسات الصناعية. وتعد هذه المواصفات والاشتراطات بمثابة مستويات قياسية لتلوث المياه والتربة بإمكانية السيطرة عليها بدرجة أكبر من العناصر المسببة لتلوث الهواء، حيث يمكن التخلص من هذه العناصر من خلال معالجتها بطرق متعددة كيميائية أو غير كيميائية. ولهذا السبب، تكون إمكانية وجود مساهمات اجتماعية اختيارية في مجال تلوث المياه والتربة أكبر من فرصة وجود هذه المساهمات في مجال تلوث الهواء. وهنا، يتم قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة بقيمة التضحيات التي تتحملها المؤسسة لتحقيق المستويات القياسية أو تحقيق مستويات أفضل منها.

أما بالنسبة للمساهمات السالبة، فيتم قياسها اعتمادا على أسس تقديرية، بحيث يتم تقدير التكلفة اللازمة لمعالجة المخلفات قبل التخلص منها.

3. القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية

يتطلب القياس النقدي للتأثيرات الاجتماعية لمجال المساهمات البيئية وجود إمكانيات مادية قد لا تتوفر للمؤسسات التي ترغب في الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية. لذلك، فإن فرصة الاعتماد على القياس غير النقدي في التطبيق قد تكون أكبر. وقد يتخذ القياس غير النقدي بشكل قياس كمي كتحديد مدى التزام المؤسسة بالنسب القانونية للمخلفات التي تصدر عن أنشطتها. وقد يأخذ هذا القياس شكلا غير كمي، كأن يتم الإفصاح عن مدى خطورة الأمراض التي تسببها المخلفات الناجمة عن أنشطة المؤسسة.

¹ محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 153.

المطلب الثالث: قياس عمليات مجال الموارد البشرية

عادة ما تنظم كل دولة الشؤون المرتبطة بالحفاظ على مواردها البشرية وتنميتها، لذلك يمكن القول أن العمليات التي تقوم بها المؤسسة في مجال الموارد البشرية غالباً ما تدور في نطاق المسؤولية البيئية والاجتماعية الإجبارية، وتتمثل العمليات الإنتاجية التي ينطوي عليها مجال الموارد البشرية في الآتي:

1. القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال الموارد البشرية

تتكون العناصر التي تدخل في القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال الموارد البشرية من:

1.1. إعداد وتنفيذ برامج التدريب لرفع الكفاءة الفنية للعاملين

يؤدي تدريب العاملين إلى زيادة مهاراتهم وبالتالي زيادة إنتاجيتهم والذي سيؤدي إلى زيادة الدخل المتوقع. ولقياس المساهمة الاجتماعية فيما يخص برامج تدريب العاملين، يمكن الاعتماد على تكلفة هذه البرامج كأساس لتقدير مساهمة المؤسسة في هذا المجال. لكن، غالباً ما تقل قيمة هذه البرامج عن قيمة ما يعود على العاملين من منافع نتيجة التدريب. لذا، فإن المنافع التي يحصل عليها العاملون الذين خضعوا لبرامج التدريب والمتمثلة في مكاسب مادية إضافية يعد أساساً صالحاً لقياس المساهمات الاجتماعية التي تختص ببرامج التدريب.¹

2.1. توفير بيئة عمل مادية تتصف بالأمن

تعد مساهمة المؤسسة في توفير بيئة عمل مادية تتصف بالأمن من المساهمات التي تقوم بها التزاماً بمسؤولياتها الاجتماعية الإجبارية، حيث تفرضها القوانين المتعلقة بالأمن في معظم الدول.²

3.1. المساهمة في تحسين الرفاهية المادية للعاملين

وتتوقف الرفاهية المادية للعاملين على المقابل المادي الذي يحصلون عليه. وتقوم الدولة بالتدخل في تحديد المبلغ الذي يحقق للعاملين مستوى معقول من الرفاهية، وذلك من خلال إصدار فئات الأجور، المرتبات، والعلاوات. لذلك، ولتحديد مدى المساهمة في تحسين الرفاهية المادية للعاملين، يتم الافتراض بأن حصول العامل على المبلغ المحدد له من طرف الدولة، يعد من قبيل المساهمة في المسؤولية الاجتماعية الإجبارية للمؤسسة. أما إذا تقاضى العامل مبالغ إضافية تزيد على الأجر المحدد قانوناً ونسبة متساوية مع نسبة الزيادة في الإنتاجية، تكون تلك المبالغ من قبيل

¹ محمد مطرو موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 442.

² محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 197.

مكافأة العامل على نشاطه، أما المبالغ التي تزيد عن ذلك فتعد من قبيل المساهمة الاجتماعية الاختيارية للمؤسسة.

4.1. توفير وحدات سكنية للعاملين

قد تتجه بعض المؤسسات الاقتصادية إلى تأمين وحدات سكنية للعاملين، إما امتثالاً لمتطلبات قانونية، أو من خلال مبادرة خاصة من طرف هذه المؤسسات. وتجدر الإشارة إلى أن مساكن العاملين التي يتم تمويلها من النسب المخصصة لهم من الأرباح لا تعد من المساهمة الاجتماعية، حيث يقتصر ذلك على مساكن العاملين المملوكة للمؤسسة أي تتحمل المؤسسة نفقات حيازتها، أما عن الأساس المستخدم في تقييم هذه المساهمة، فهو يتمثل في إيجاد قيمة التضحية للمستأجرين مقابل حق الانتفاع بهذه العقارات.¹

5.1. توفير وسائل نقل للعاملين

تعمل المؤسسات الاقتصادية على توفير وسائل نقل للعاملين إما وفقاً لتعليمات قانونية أو وفقاً لمبادرة خاصة من قبل هذه المؤسسات. والأساس المعتمد في قياس هذه المساهمة، هو إما تقدير ما يتحمله من تكاليف مقابل توفير هذه الوسائل، أو من خلال تقدير ما يتحقق للعاملين من منافع نتيجة استفادتهم بهذه الخدمة.²

2. القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال الموارد البشرية

وهي لا تعتمد على القياس النقدي بشكل كلي، وإنما من خلال استخدام القياس الوضعي للنشاط. ومن بين هذه المعلومات عدد العاملين المستفيدين من برامج التدريب، مؤشرات توضح جهود المؤسسة في توفير بيئة عمل مادية تتصف بالأمن.

المطلب الرابع: قياس عمليات مجال المنتج

ينطوي مجال المنتج على العمليات التي تهدف أساساً إلى حماية المستهلك. لذلك، غالباً ما تدور هذه العمليات في نطاق المسؤولية الإجبارية في حدود ما تتطلبه القوانين في شأن حماية المستهلك. ولعل أهم عمليات هذا المجال هي عملية الرقابة على المواصفات القياسية لجودة المنتج، وعملية اختيار آمان استخدامه. وفيما يلي قياس تأثيرات المساهمات الاجتماعية التي تنطوي عليها عمليات مجال المنتج.

¹ محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 60.

² خالد، صبحي حبيب، مدى إدراك المصارف للأهمية المحاسبية والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية، رسالة ماجستير، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين، 2011، ص: 43.

1. القياس النقدي لتأثيرات المنتج

لقياس مساهمات المؤسسة في توفير حماية المستهلك لا بد من التفريق بين ما يلي:¹

1.1. قياس المساهمات الموجبة

وهي تلك المساهمات التي تنشأ عن الالتزام بالمواصفات القياسية للجودة واشتراطات أمان الاستخدام. ويتم قياس هذه المساهمات على أساس تكلفة تجنب الضرر والتي تتمثل في إجمالي المبالغ التي تتحملها المؤسسة لتحقيق المواصفات القياسية وفاء بمسئوليتها الاجتماعية الإيجابية، وما يتحمله من مبالغ إضافية مساهمة منه تحقيق مواصفات أفضل من المواصفات القياسية امتثالاً لمسئوليتها الاجتماعية الاختيارية. وتحدد هذه المبالغ بمقدار تكلفة أجهزة ومعدات الرقابة على الجودة واختيار أمان المنتج ومصاريف تشغيلها وغير ذلك من التكاليف التي يكون الدافع من تحمل المؤسسة لها توفير الحماية للمستهلك.

2.1. قياس المساهمات السالبة

تنشأ هذه المواصفات نتيجة عدم تنفيذ المؤسسة للمواصفات القياسية للجودة أو اشتراطات أمان استخدام المنتج أو تنفيذها بصورة جزئية، مما يؤدي إلى عدم قدرة المنتج على إشباع حاجات المستهلك أو إصابة المستهلك بضرر لعدم أمان المنتج. وكذا صعوبة قياس ما يصيب المستهلك من ضرر بسبب عدم أمان المنتج. لذا، تعد طريقة تكلفة التصحيح أفضل الطرق المتاحة لتوفير معلومات تعكس نتائج قياس قيمة المساهمات السالبة في مجال المنتج.

2. القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات المنتج

يؤدي القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات المنتج إلى توفير معلومات تعطي دلالة اجتماعية لمساهمات المؤسسة في هذا المجال أفضل مما يوفره القياس النقدي، خصوصاً بالنسبة للمساهمات السالبة، ومن الأمثلة على القياس غير النقدي (عدد شكاوى العملاء، كمية البضاعة المرتدة من العملاء، عدد الحوادث التي تنشأ عن استخدام المنتج).

¹ محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 202.

خلاصة الفصل الثاني

يتمثل عدم التحديد الواضح لمجالات التكاليف والمنافع الاجتماعية من أهم المشاكل التي تعترض وضع إطار فكري للمحاسبة الاجتماعية. كما أن هناك قدر من الاجتهاد والحكم الشخصي في هذا التحديد مما يتناقض مع مبدأ الموضوعية.

كما أن صعوبة القياس النقدي لبعض مجالات التكاليف والمنافع الاجتماعية دفعت بالبعض إلى اللجوء للقياس الوصفي، وهذا الأخير لا يتفق على ما اعتاد عليه المحاسبون من أسس القياس المتعارف عليها.

لذا، تم التعرض في هذا الفصل إلى تعريف القياس المحاسبي بشكل عام من حيث مفهومه وأهميته وأهدافه ومكوناته، بالإضافة إلى أهم الأساليب المقترحة لقياسه وأهم المعايير الأساسية. ومن ثم، تم التركيز على القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تبيان خطوات قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية ومعايير تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، وأهم محددات القياس المحاسبي

خاصة أنه من المعروف أن القياس المحاسبي يقوم على أساس القياس النقدي للظواهر، وأن من هذه الظواهر الاجتماعية التي يصعب إخضاعها لعملية القياس النقدي، لذلك اقترح عدد من المحاسبين والمهتمين بمجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية عدة مداخل لقياس الظواهر الاجتماعية.

كما تمت دراسة أهم النماذج المقترحة لقياس مجالات المسؤولية الاجتماعية وهكذا، يكون بالإمكان الانتقال إلى المرحلة الموالية، وهي الإفصاح المحاسبي بشكل عام والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بشكل خاص والتركيز على أهم نماذج الإفصاح المحاسبي الاجتماعي المقترحة.

الفصل الثالث:

الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

الفصل الثالث: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

صار الحصول على المعلومات من القضايا المهمة في العصر الحالي، وتزداد هذه الأهمية في ظل التنافس في الحصول على رؤوس الأموال، وتشجيع الاستثمار والانفتاح على العالم الخارجي، وهو ما دعم مفهوم الإفصاح واعتبر كمطلب جوهري في مجال المال والأعمال من أجل مزيد من الشفافية والمصادقية في المعلومات المتحصل عليها وإتاحتها لكل الأطراف المستفيدة منها.

كما أن الإفصاح الخاص عن الأداء الاجتماعي، أصبح أحد المتطلبات التقارير المالية المتكاملة التي تجمع المعلومات المالية وغير المالية حول الاستراتيجية والأداء للمؤسسة الاقتصادية بطريقة تعكس السياق الاجتماعي والبيئي والاقتصادي.

يعد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أحد معايير الحكم على جودة التقارير المالية. لذا، يهدف هذا الفصل إلى بلورة مفاهيم عن الإفصاح الاجتماعي والوصول إلى مفهومة الشامل، وهذا من خلال التعرض إلى المباحث الآتية:

- الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي؛
- ماهية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي؛
- نماذج عن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

يستخدم لفظ الإفصاح في مجال المحاسبة لكي يتصف بصفة عامة بتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة الاقتصادية، والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم للتقارير المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في السوق المالية بالشكل الأمثل. وفي الواقع، فإن لفظ الإفصاح يشير إلى المعلومات المالية في التقارير المالية بكاملها وليس محددًا فقط بالقوائم المالية، إذ يختص الإفصاح بالمعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية مثل الملاحظات الهامشية، والمعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية والقوائم الإضافية والملحقة وتقرير مراجع الحسابات وتحليلات الإدارة حول أنشطة المؤسسة والتنبؤات المالية.

المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية

يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية كافة المعلومات الملائمة لاحتياجات جميع الفئات التي تستخدمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، ويجب أن تفصح تلك القوائم عن المعلومات الهامة والملائمة بشكل عادل، مع مراعاة ضرورة زيادة المنافع المتوقعة من الإفصاح عن تكلفته.

وتختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة. وبناء على ما سبق سيتم تناول ما يلي:

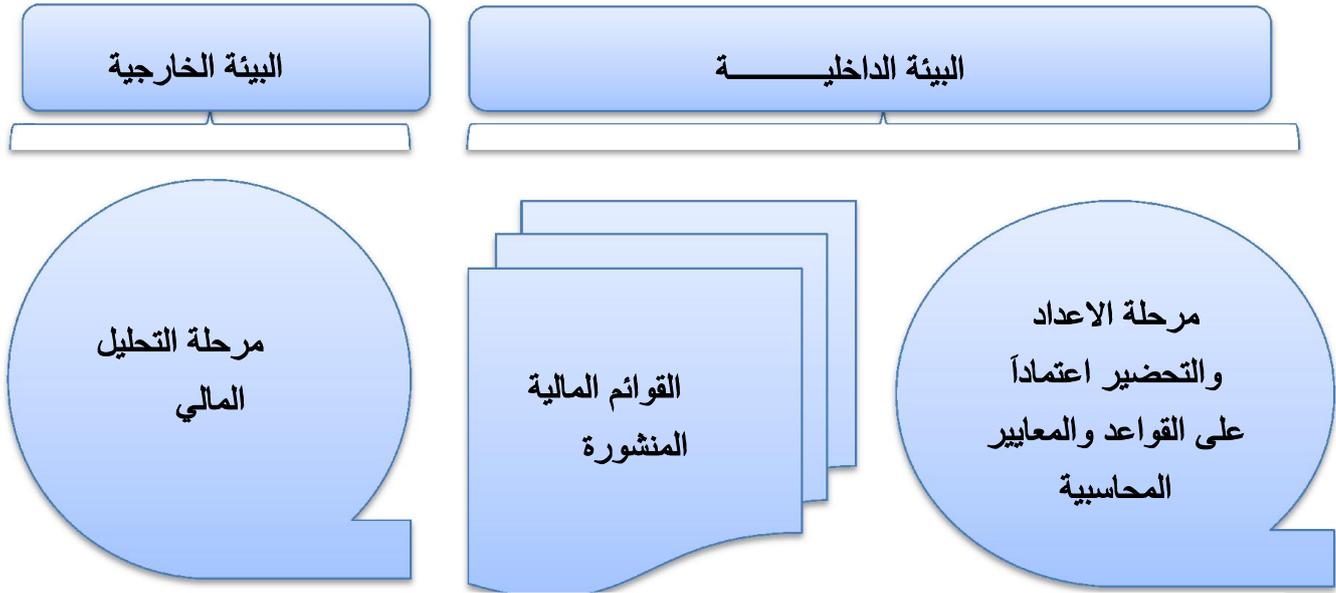
1. مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

يعبر عن النظام المحاسبي بأنه نظام معلوماتي مدخلاته الأحداث الاقتصادية (المالية منها) والنتيجة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها، حيث يتم معالجتها وفقا لمجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية التي تسيّر عليها إدارة المحاسبة في المؤسسة، والتي عادة ما تكون منسجمة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى مراعاة مجموعة من اللوائح والنصوص التشريعية والتنظيمية التي تعمل المؤسسة في إطارها. أما مخرجات النظام المحاسبي فهي مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تعبر عن وضع المؤسسة، حيث تفصح هذه المخرجات عن كفاءتها المالية وقدرتها على تحقيق الأرباح.¹

والشكل الموالي يوضح سيرورة النظام المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية:

¹ سامر مظهر قنطقجي، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، حماة، سوريا، 2012، ص: 27.

الجدول رقم 1.3 : سيرورة النظام المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية



المصدر: سامر مظهر قنطجني، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 28.

لذا، تعتبر القوائم المالية من الوسائل المهمة للاتصال بين الإدارة والأطراف الخارجية المهمة بالمؤسسة، إلا أن هذه القوائم عرضة لبعض القيود التي تحد من منفعتها إذا لم يأخذها قارئ القوائم المالية في حسابه عند تفسير وتحليل المعلومات الواردة بها، ومن هذه القيود البنود التي لا تسجل محاسبياً.¹

2. أوجه الاختلاف بين التقارير المالية والقوائم المالية

تعتبر التقارير والقوائم المالية ليس غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرار. فأهدافها ليست ثابتة، ولكنها تتأثر بالبيئة الاقتصادية والقانونية وكذا بالخصائص والقيود المتعلقة بنوعية المعلومات التي يمكن أن توفرها القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك الوضع المالي وأداء المؤسسة، حيث إن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي.²

¹ طارق حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 67.

² طارق عبد العال حماد، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 37.

فمخرجات المحاسبة المالية ليست مقتصرة فقط على المعلومات المعروضة في القوائم المالية. لذا، يعرف بعض الباحثين التقارير المالية على أنها "مصطلح واسع يتضمن ليس فقط القوائم المالية ولكن كل الوسائل لتوصيل المعلومات المتعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية"¹.

وتعتبر التقارير المالية، من الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية. وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات،... إلخ). ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي. وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية، والسبب في ذلك كون أن القوائم المالية تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية.²

وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية، فإنها قد تتخذ أشكالاً مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة، فهي قد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة، ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة، ومنه يمكن القول أن التقارير المالية لها مفهوم أشمل من القوائم المالية.³

لكن بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقرير المالي الأخرى بخلاف القوائم المالية الرسمية، ومن أمثلة ذلك تقرير رئيس مجلس الإدارة أو الجداول المرفقة بالتقرير المالي السنوي للمؤسسة أو التقارير المقدمة للجهات الحكومية أو توقعات الإدارة أو إبراز الأثر الاجتماعي أو البيئي للمؤسسة. وهذه المعلومات قد تكون مطلوبة على أساس نشرات رسمية ملزمة أو قواعد تنظيمية أو إلى العرف السائد أو لأن الإدارة ترغب في الإفصاح عنها بصفة اختيارية.

¹ فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص: 3.

² عبد الحليم سعدي، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات-، رسالة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 5.

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، 2002، ص: 37.

3. مكونات القوائم المالية

تلتزم المؤسسات الاقتصادية المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المالية المحددة عادة بسنة، وتتضمن القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسات عدا المؤسسات الصغيرة:¹

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

وسيتم التعرض إلى هذه القوائم كما يلي:

1.3.1 الميزانية (قائمة المركز المالي)

يمكن تناول قائمة المركز المالي من خلال التعرض إلى العناصر الموالية:

1.1.3.1 تعريف الميزانية

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية والمالية التي تلعب دوراً إعلامياً هاماً، فهي تمد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالمعلومات التي تخص المؤسسة عن المركز المالي، من خلال معرفة قيمة الموارد المراقبة من طرف لمؤسسة ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة.²

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم. ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية.³

¹ المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

² نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص: 149.

³ المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

2.1.3. عناصر الميزانية

وتتضمن الميزانية العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة، وينبغي أن تحتوي على الأقل العناصر الآتية:¹

1.2.1.3. الأصول

تمثل الأصول "موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، والتي تنتظر منها المؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وتتمثل هذه المنافع في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها تكون في صالح المؤسسة"²:

وتقسم الأصول إلى صنفين، هي الأصول غير الجارية والتي يتم اقتناؤها من أجل تسيير أعمال المؤسسة والاستفادة من طاقتها الإنتاجية خلال دورة الاستثمار. أما الأصول الجارية تتمثل في كل الأصول التي يتوقع بيعها أو تحقيقها أو استهلاكها خلال الدورة الاستغلالية.³

2.2.1.3. الخصوم

الخصوم هي الالتزام الراهن للمؤسسة المترتب عن أحداث وقعت سابقا، والذي انقضائه يحول للمؤسسة من خلال خروج موارد تمثل منافع اقتصادية.⁴ وتتضمن ثلاثة عناصر رئيسية هي الأموال الخاصة التي هي فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية، بالإضافة إلى الخصوم غير الجارية التي يكون تاريخ استحقاقها أكثر من سنة والخصوم الجارية التي يكون تاريخ استحقاقها أقل من سنة.

2.3. حساب النتائج (قائمة الدخل)

يتم التعرض إلى حساب النتائج من خلال ما يلي:

¹ شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداوا، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص: 14.

² Jean-François des Robert, François Méchin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, p :24

³ شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 77.

⁴ Hervé Puteaux, Préparer le passage aux normes IAS/IFRS, Comundi, Paris, 2005, p :293.

1.2.3. تعريف حساب النتائج

حسب النظام المحاسبي المالي "يعد حساب النتائج وضعية ملخصة للأعباء والمنتوجات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح"¹.

2.2.3. عناصر حساب النتائج

ويتضمن عنصرين هما:

1.2.2.3. الأعباء

هي نقصان في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو استنفاد قيم الأصول، أو حدوث التزامات التي تؤدي إلى نقصان في الأموال الخاصة، بخلاف تلك التي ترتبط بتوزيعات المساهمين في رأس المال.²

2.2.2.3. النواتج

تتمثل النواتج في تزايد المنافع الاقتصادية خلال الدورة، في شكل دخول أو تزايد في الأصول، أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة، ما عدا تلك المتعلقة بالزيادة في رؤوس الأموال الخاصة الناتجة عن الزيادة في المساهمات.³

3.3. جدول تدفقات الخزينة

يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.⁴

كما يعرف بجدول سيولة الخزينة أو قائمة التدفقات النقدية والتي هي عبارة عن الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة.⁵

¹ المادة 34 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، السابق ذكره.

² Robert Obert, Pratique Des Normes IFRS, Dunod, Paris, France, 3e édition, 2006, pp : 62-63.

³ عبد الحليم سعدي، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 219.

⁴ المادة 35 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، السابق ذكره.

⁵ Stéphan Brun, IAS/IFRS : Les Normes internationales d'information financière, Editeur Gualino, Paris, 2006, p :204.

ويتم إعداد هذه القائمة وفق الأساس النقدي عن طريق تقسيم التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجة ضمن ثلاثة أنشطة رئيسية هي الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

4.3. جدول تغيرات الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية¹.

ويقوم جدول تغيرات الأموال الخاصة بتحليل الحركات الحاصلة في العناصر المكونة للأموال

المطلب الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

لقد ارتبط مفهوم الإفصاح بظهور الشركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، حتى يتخذ هؤلاء المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح.¹

ويتم التعرض إلى الإفصاح المحاسبي من خلال معالجة العناصر الآتية:

1. تعريف الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول تعريف وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وذلك نتيجة لاختلاف مصالح الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات، فكل طرف ينظر إلى المعلومات من وجهة نظره الخاصة، فمثلاً يختلف مفهوم الإفصاح عند معدي القوائم المالية عن مفهومه لدى مدققي الحسابات، كما أن وجهة نظرهما معاً قد لا ترضي المستثمرين والمساهمين والمستخدمين لها.

لذا، سوف يتم إلقاء الضوء على عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي من وجهات نظراً متعددة. فقد تم تعريفه بأنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية، في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة"².

وتم أيضاً تعريفه بأنه "عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها، وأن كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها لا تتوقف على مدى خبرة القارئ ولكن على المعايير المرغوبة للإفصاح الكامل والإفصاح الكافي والإفصاح العادي"³.

وعرفه آخرون على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية، بالإضافة إلى تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين في

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 445.

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص: 578.

³ رضوان حلوة حنان، تطوير الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 447.

شكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة أخرى".¹

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين يعرف الإفصاح على أنه "عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملاءمة للتنبؤ بوضعية المؤسسة مستقبلاً وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم"².

إذن، فالإفصاح المحاسبي هو توصيل المعلومات المالية في شكل قوائم مالية إلى مستخدميها، وهذا حسب النصوص التشريعية والتنظيمية المعمول بها، بغية إعطاء الصورة الواضحة والحقيقة عن المؤسسة الاقتصادية.

2. مبادئ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

الإفصاح عن المعلومات ليس التزاماً قانونياً للمؤسسات المدرجة فقط، ولكن أيضاً القناة الرئيسية للمستثمرين لتتبع ما لهم. وبالنسبة للهيئات التنظيمية للإشراف عليها، من هنا يجب على المؤسسات المدرجة تحمل المسؤولية عن صحة ودقة واكتمال المعلومات التي يفصح عنها. وبالتالي، يجب على المؤسسات المدرجة مراعاة المبادئ الآتية عن المعلومات وهي:³

- مبدأ الأمانة، يجب أن يكون الهدف من المعلومات التي يفصح عنها من طرف المؤسسات المدرجة متسقة وموحدة ولا يجوز أن تحتوي على سجلات مزورة.
- مبدأ الدقة، يجب أن تكون المعلومات التي يفصح عنها من قبل الشركات المدرجة دقيقة وعدم استخدام عبارات غامضة أو بيانات مضللة التي تسبب الارتباك أو الشك.
- مبدأ الالتزام، يجب على المؤسسات المدرجة تفصح عن المعلومات ذات الصلة، بالامتثال للقوانين واللوائح والقواعد التي تضعها البورصات دون أي سهو عن المعلومات الرئيسية.
- مبدأ الوقت المناسب، يجب على المؤسسات المدرجة بالإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدر ما هو ممكن دون تأخير.

¹ حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 45.

² عبد الحليم سعدي، مرجع سيق ذكره، 2015، ص: 178.

³ OECD, "Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China : Self-Assessment by the China securities regulatory commission", OECD PUBLISHING, 2011, pp : 51-52.

- مبدأ الإنصاف، يجب على المؤسسات المدرجة معاملة جميع المستثمرين بنفس الطريقة ويجب ألا تكشف عن معلومات لبعض المستثمرين المعينين فقط.

3. أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن توضيح عدة أنواع للإفصاح المحاسبي تكون حسب الهدف منها، من خلال ما يلي:¹

1.3. الإفصاح الكامل (الشامل)

يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على المستخدم، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

2.3. الإفصاح العادل

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3.3. الإفصاح الكافي

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

4.3. الإفصاح الملانم

يراعي هذا الإفصاح حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

¹ لطيف زيود وآخرون، "دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007، ص ص: 180-181.

5.3. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله.

6.3. الإفصاح الوقائي (التقليدي)

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب المصلحة. والهدف الأساسي من ذلك حماسة المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات. لهذا، يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.

4. أهمية الإفصاح المحاسبي

يحقق الإفصاح المحاسبي المزايا الآتية:¹

- يعمل على تقليص عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسات الاقتصادية لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.
- يعمل على مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها.
- يساعد الإدارة على إظهار مساهمة المؤسسة الاقتصادية في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل.
- يوفر معلومات شفافة ومفيدة للمتعاملين في السوق المالي لتحقيق سوق منظمة وكفؤة.
- يؤدي إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المفصّل عنها

تعددت الدراسات الخاصة بهذا الجانب، وسوف يتم عرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات ومنظمات علمية ومهنية رسمية لما تتمتع به من مصداقية.

¹ عثمان زياد عاشور، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوانينها المالية وفقا للمعيار

المحاسبى الدولى رقم 01، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 25.

ولإعطاء صورة عادلة عن الظواهر الاقتصادية، فإن ممثلي المحاسبة ينبغي أن يقدموا قوائم مالية تتضمن معلومات تكون كاملة أو شاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء الجوهرية. إن هذه الخصائص النوعية التي تحدد منفعة المعلومات الواردة في القوائم المالية، يمكن تصنيفها إلى قسمين هما كما يلي:

1. الخصائص النوعية الأساسية

للحصول على المعلومات المالية المفيدة، فإنها يجب أن تمتلك الخصائص النوعية الأساسية للملاءمة (Pertinence) والموثوقية (Fiabilité).

1.1.1 الملاءمة (Pertinence)

تكون المعلومات ملاءمة إذا كان من المحتمل أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون، والمعلومات المالية الملاءمة هي معلومات من المرجح أن تؤثر على القرارات إذا كان لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة المؤكدة أو كليهما. كما تكون المعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا كان استخدامها كبيانات من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية. وتعد قيمة مؤكدة إذا كانت تؤكد أو تعدل التقييمات السابقة، والقيمة التنبؤية والقيمة المؤكدة للمعلومات المالية تكون مترابطة مع بعضها البعض.¹

والمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في غالب الأحيان تكون قيمة مؤكدة، على سبيل المثال يمكن استخدام البيانات على النتائج المحققة للدورة الجارية كأساس للتنبؤ بنتائج الدورة المقبلة. كما يمكن أيضا المقارنة مع تقديرات نتائج السنة الحالية أو السنوات السابقة. وبالتالي، يمكن أن تساعد نتائج هذه المقارنات للمستخدم تصحيح وتحسين العمليات التي استخدمت في إجراء هذه التنبؤات.²

وتحتوي خاصية الملاءمة على ثلاث خصائص فرعية هي:³

- **القيمة التنبؤية**، ويقصد بها قيمة المعلومات كأساس للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمؤسسة أو بقوتها الإرادية.

- **قيمة التغذية العكسية**، أي المدى الذي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليه في تعديل توقعاته السابقة.

- **التوقيت المناسب**، أي ربط مدى ملاءمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، لأن توصيل المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية اتخاذ القرار. ومن ثم، افتقادها للفائدة المرجوة منها.

¹ Robert Obert, "Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB", Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011, p :28

² Idem.

³ محمد مطر ومطر السويطي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 333.

2.1. الموثوقية Fiabilité

ويقصد بها حسب البيان رقم (2) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB Financial Accounting Standards Board على أنها "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"¹.

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية هي:

- **الموضوعية**، وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.

- **الصدق في التعبير**، يعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل).

- **الحياد**، حيث تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

إذن، فالملاءمة والموثوقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية. ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية. ولهذا، فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملاءمة في مقابل المزيد من الثقة والعكس، فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملاءمة للمعلومات.

2. الخصائص النوعية الثانوية

إضافة إلى الخصائص النوعية الأساسية، هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي:

1.2. القابلية للمقارنة La Comparabilité

القابلية للمقارنة هي نوعية المعلومات التي تسمح للمستخدمين بتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين سلسلتين من الظواهر الاقتصادية.²

¹ رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري - التطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص: 68.

² Robert Obert, Op-cit, 2011, p :28

يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة عبر مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن هنا، فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المؤسسة وبطريقة متماثلة في كل المؤسسات.¹

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيير في هذه السياسات وأثار هذا التغيير، ويجب أن يتمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة. فالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

2.2. الثبات

يقصد بالثبات اتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى. إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.²

3.2. القابلية للفهم La compréhensibilité

القابلية للفهم هي نوعية المعلومات التي تسمح للمستخدمين من فهم المعنى، وما يعزز قابلية الفهم هو عندما تكون المعلومات مصنفة ومفهومة، وقدمت بطريقة واضحة وموجزة، ويمكن أيضا زيادة قابلية المقارنة من قابلية الفهم، وتجدر الإشارة إلى أن بعض الظواهر الاقتصادية معقدة ولا يمكن فهمها بسهولة. وبطبيعة الحال، يمكن أن يكون استبعاد المعلومات حول هذه العناصر في القوائم المالية أن هذه المعلومات الواردة في القوائم المالية هي أسهل على الفهم، غير أن هذه القوائم ستكون غير مكتملة، ومن ثم يحتمل أن تكون مضللة.³

يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها للبيانات المالية اعتمادا على أنه من الصعب

¹ محمد أبو انصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص: 08.

² رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 81.

³ Robert Obert, Op-cit, 2011, p : 29.

جدا فهمها من طرف بعض المستخدمين، ما دامت هذه المعلومات ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية.¹

4.2. قابلية التحقق La Vérifiabilité

للتحقق من نوعية المعلومات التي تساعد على تزويد المستخدمين مع ضمان أن المعلومات تعطي صورة عادلة أو حقيقية للظواهر الاقتصادية التي ترمي لتمثيلها، وقابلية التحقق تتطلب أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين يمكن أن يتوصلوا إلى توافق عام في الآراء، وإن لم تكن بالضرورة كاملة على واحد أو أكثر من النقاط الآتية:²

- تصوير المعلومات دون خطأ أو تحيز جوهري للظواهر الاقتصادية التي ترمي لأن تمثلها.
- أن يتم تطبيق الطرق المحاسبية أو التقييم الملائمة دون خطأ أو تحيز جوهري.

المطلب الرابع: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

توجد بعض العوامل والمقومات التي تؤثر في الإفصاح المحاسبي من حيث محتوى القوائم المالية أو توقيت إصدارها. فالإفصاح في المحاسبة يهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات القارئ لتلك المعلومات.

1. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية هي كما يلي:³

1.1. تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية

تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتباين طرق استخدامها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح على احتياجاتهم المتباينة. كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن يتلاءم مع المعلومات المحاسبية.

¹ إيهاب خالد عشموي، إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 23، سبتمبر 2004، ص: 29.

² Robert Obert, Op-cit, 2011, p :28.

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2007، ص: 370.

2.1. تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية

تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الإفصاح عن معلومات أكثر ملاءمة. وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها. إذن، من أجل الحكم على المعلومات بدرجة الملاءمة وعدم الملاءمة، يجب تحديد الغرض من استخدامها أولاً.

3.1. تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

بعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات ثم الغرض من استخدامها، تأتي مرحلة تحديد طبيعة ونوعية المعلومة الواجب الإفصاح عنها، ويتمثل في تحديد المعلومات المالية التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية والمعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات أو إيضاحات ليس من الضروري احتوائها في القوائم المالية الأساسية.

وتخضع عملية إعداد القوائم المالية لمبادئ وأعراف وفرضيات مقبولة قبولاً عاماً، مما يوجب وضع قيود تنظيمية على كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، ومن بين أهم القيود هي الأهمية النسبية والحيطه والحذر.

4.1. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يكون تحقيق إفصاح مناسب من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنظمة في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الاطلاع. ورغم تطور وتعدد أساليب العرض، إلا أن أسلوب القوائم المالية الأساسية، وإضافة الملحقات والإيضاحات يبقى هو الأسلوب الأنسب والأفضل لضمان سهولة الفهم.

5.1. تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات

يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح من خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية والمعلومات الفصلية. ويعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب أو تباعد الفترات الزمنية.

2. العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

توجد عدة عوامل تؤثر في درجة الإفصاح عن القوائم المالية، ويمكن تقسيمها إلى ما يلي:¹

¹ ناصر دادي عدون و هواري معراج، "دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدممارك، بدون سنة، ص: 8-9.

1.2. عوامل بيئية

تختلف القوائم المالية من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات البيئية وأثرها في المؤسسة، بغرض المقارنة بين المؤسسات الاقتصادية مع بعضها البعض وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها .

2.2. عوامل تتعلق بالمعلومات

تتعلق درجة الإفصاح في القوائم المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها، وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة إلى قابليتها للتحقق والمقارنة. وفي هذا الصدد، أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

3.2. عوامل تتعلق بالمؤسسة الاقتصادية

وهذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة الاقتصادية مثل حجم المؤسسة، عدد المساهمين وصافي الربح... إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر في درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

1.3.2. حجم المؤسسة

توجد علاقة موجبة بين حجم أصول المؤسسة ودرجة الإفصاح في القوائم المالية، وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المؤسسات كبيرة الحجم إذا ما تمت مقارنتها بالمؤسسات صغيرة الحجم.

2.3.2. عدد المساهمين

ويتبين وجود علاقة إيجابية أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح، على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها .

3.3.2. تسجيل المؤسسة بسوق الأوراق المالية

لهذا العامل أثر مباشر في زيادة درجة الإفصاح، حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية والتي يتم فيها التعامل بالأسهم أو السندات، وهذا بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف المؤسسة ونشاطها، ونتائج أعمالها بهذا تكون تحت ضغط لزيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية وتحسينها.

4.3.2. المراجع الخارجي

يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ و مفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

كما توجد عوامل أخرى يتأثر بها الإفصاح المحاسبي من بينها ما يلي:¹

- مدى إلزامية المؤسسة بالعمل بالنصوص التشريعية والتنظيمية والمعايير الدولية. ويقصد به التأثير الدولي لدرجة الإفصاح في القوائم المالية. فبفرض وجود مؤسسة محلية تعمل خارج الدولة، ستقوم هذه المؤسسة بتغيير نمط الإفصاح لديها بما يتوافق مع المستخدمين الخارجيين لقوائم هذه المؤسسة.
- نوع نشاط المؤسسة قد يحتم عليها الإفصاح عن معلومات قد تشكل خطراً على المجتمع والبيئة إذا لم يتم الإفصاح عن ذلك.

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

شمل الفكر المحاسبي الحديث المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وأفضى ذلك إلى مجالات متوسع من الإفصاح المحاسبي منها في مجال الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، الذي يهتم بنشر وتوصيل ما هو متعلق بالمعلومات الاجتماعية، ولهذا الأخير العديد من النماذج التي اقترحت للتقرير عن الأنشطة ذات الطابع الاجتماعي التي تمارسها المؤسسات، الأمر الذي جعل من ذلك التعدد في النماذج مشكلة تواجه المحاسبين عند تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

لذا، يتم من خلال هذا المبحث معالجة العناصر الموالية

- تعريف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي وأسباب الاهتمام به؛

- معايير إعداد المعلومات عن المسؤولية الاجتماعية؛

-آليات وأساليب الإفصاح الاجتماعي؛

- العوامل المؤثرة على الإفصاح الاجتماعي.

¹ محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 79.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي وأسباب الاهتمام به

تختلف تعاريف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وفقاً للغرض الذي من أجله هذا الإفصاح، وكذلك وفقاً للرؤية التي يتبناها كل باحث، حيث يتم التعرض لتعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على النحو الآتي:

1. تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على أنه "نوع من إدارة الانطباعات، وذلك لأن المؤسسة يمكنها أن تفصح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية اختياريًا من خلال ما تقوم به فعليًا، وبذلك فهي تعمل على تحسين الانطباع العام لصالحها، وإدارة الانطباعات في الإفصاح الاجتماعي يتم التعامل معه كما يتم التعامل مع إدارة الأرباح في التقارير المالية وخاصة في حالة الإفصاح الاختياري"¹.

كما تم تعريفه على أنه "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسة"².

ويُعرف أيضاً بأنه "الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية. وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة لتحقيق ذلك"³.

في حين عرف آخرون الإفصاح الاجتماعي بأنه "يوفر جل المعلومات الخاصة بالمؤسسة والتي ترتبط ارتباطاً كلياً أو جزئياً بالمجتمع على غرار الآثار البيئية، تحسين إدارة النفايات، الالتزام بالقواعد البيئية وقواعد حماية الموظفين"⁴.

من خلال هذه التعاريف، تتضح الآراء المختلفة للإفصاح الاجتماعي، حيث يتبين أنه تم إدراج الإفصاح البيئي من خلال بعض المفاهيم الخاصة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وتفسير ذلك هو أن البيئة تعتبر أحد جوانب المسؤولية الاجتماعية، ولا بد أن يشمل الإفصاح آثار العمليات التي تقوم بها المؤسسة على البيئة أو المجتمع سواء كان هذا الإفصاح مالياً أو غير مالي أي في شكل بيانات وصفية.

¹ منى سعيد محروس، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 76.

² Jennifer Griffin et John Mahon, The corporate social performance and corporate financial performance debate, Boston university, Vol 36, N° 01, 1997, P: 4.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 250.

⁴ Hassan A, and Harahap, S, "exporing corporate social responsibility disclosure: the case study of Islamic Banks", international journal of Islamic and middle eastern finance and management, Vol 03, N 03, 2010, p: 2010.

2. أسباب الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تزايد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن بيانات الأداء الاجتماعي التي تتحملها المؤسسة وذلك للأسباب الآتية:

1.2. أسباب تتعلق بتحسين المستوى الإعلامي للتقارير المالية

تتمثل الأسباب التي تتعلق بتحسين المستوى الإعلامي للتقارير المالية فيما يلي:

- يساهم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المؤسسات¹.

- يساهم تضمين القوائم المالية عناصر عن الأنشطة الاجتماعية بشكل أفضل في تقييم أداء المؤسسة اجتماعياً².

- ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي Ethic investors وعدم تركيز المستثمر على الجانب الاقتصادي فقط لاتخاذ قرار الاستثمار، بل تعدى ذلك ليشمل الجوانب والمعايير الدينية والسياسية والاجتماعية³.

- تسعى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لتوصيل المعلومات للفئات غير التقليدية مثل العاملين، المستهلكين، والحكومة، والمجتمع المحلي والوطني.

2.2. أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة

أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية، وهذا كما يلي⁴:

- البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها وهي من صميم عمل المحاسب.

- التغيير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المؤسسة لتكاليف المحافظة على البيئة يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبة في المؤسسات.

¹ Crawford Spence, Social accounting's emancipator potential agramscian critique, United Kingdom, Vol 6, N° 3, 2007, p :20.

² محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 65.

³ Kandola Pratima, Corporate Social Responsibility : Why good people behave badly in organizations, 2004, p : 4.

⁴ محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 65.

في حين هناك من يؤكد على ضرورة أن يكون للمحاسب دورا ليس في تحديد أهداف وغايات المجتمع فحسب، وإنما المساهمة في مجال تحديد المقاييس العملية التي تعتبر عن هذه الأهداف والإفصاح عن هذه المقاييس بصورة دورية، لتكون المعلومات المقدمة سواء الكمية وغير الكمية (الوصفية) أساسا لتقييم وترشيده الأداء الاجتماعي للمؤسسة. وبالتالي، فإن وقوف المحاسب موقف سلبي اتجاه تأثيرات المؤسسة على المجتمع يترتب عليه إظهار المؤسسات التي تتقاعس عن القيام بمسؤولياتها الاجتماعية في صورة أفضل من المؤسسات التي تقدم مساهمة إيجابية في زيادة رفاه المجتمع.¹

كما أن تقرير نتائج الأداء الاجتماعي للمؤسسة، لم يعد اختياراً مطروحاً أمام المؤسسات، وإنما أصبح الأمر إجبارياً وواجباً، حتى بدون وجود نص قانوني ملزم بذلك الإفصاح، فأى مؤسسة ما هي في النهاية إلا منظمة اجتماعية، يلزم عليها إن أرادت البقاء والاستمرار أن تخدم رغبات أفراد المجتمع المحيط بها وتلاقي توقعاتهم.²

3. أهداف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

من بين أهم أهداف الإفصاح الاجتماعي ما يلي:³

- تحسين العلاقة مع مختلف الجهات صاحبة المصلحة الداخلية منها والخارجية من خلال أخذ مطالبها بعين الاعتبار ضمن مؤشرات مالية ونقدية.
 - زيادة مصداقية المؤسسات تجاه هذه الأطراف من خلال التقارير الرسمية والمصادقة عليها من طرف جهات خارجية موثوقة كمكاتب التدقيق والمحاسبة والقانون.
 - تحديد العلاقة مع الدولة باعتبارها الإطار الراعي والمهتم بإيجاد توازن مقبول لمختلف الأطراف.
- كما توجد أهداف أخرى منها:

- المساهمة في إظهار أهمية الأداء الاجتماعي والبيئي على نطاق واسع، والبرهنة للمجتمع على الدور الكبير الذي تقوم به المؤسسة لحماية البيئة والعاملين، في الوقت الذي اتسع فيه نطاق الخصوصية وتنامى فيه شعور المجتمع والعمال بتخلي الدولة عن الكثير من الأدوار التي كانت تقوم بها.⁴

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 267.

² مؤيد فضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2002، ص: 163.

³ محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 87.

⁴ طاهر محسن منصور الغالبي وصالح العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 17.

- توفير المعلومات للجمهور بشأن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، والمتعلقة بالمجتمع كتخفيض الآثار السلبية على البيئة وتحسين إدارة النفايات والامتثال للأنظمة البيئية والجهود المبذولة لحماية الموظفين.¹

المطلب الثاني: معايير إعداد المعلومات عن المسؤولية الاجتماعية

أظهرت العديد من الدراسات أن من بين أهداف نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية هو الإفصاح وإعداد التقارير للأطراف المعنية حول الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وذلك لغرض استخدام بيانات الأداء الاجتماعي باتخاذ القرارات المناسبة وإجراء التقييم اللازم.

تمثل التقارير أداة اتصال بين معد البيانات ومستخدمها، فيجب أن تتصف ببعض الخصائص ومراعاة بعض المعايير الواجب توفرها حتى يمكن الاستفادة منها، وتحقيق الغرض من إعدادها. ويلاحظ أن الباحثين اختلفوا في تحديد معايير محددة متعلقة بإعداد التقارير والقوائم في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. لذا، تتم معالجة معايير إعداد التقارير للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية كما يلي:

1. معايير إعداد التقارير المصدرة من طرف جمعية المحاسبين الأمريكية

يمكن استخدام معايير إعداد التقارير التي أصدرتها جمعية المحاسبين الأمريكية، وذلك من خلال تقسيم المعايير إلى ثلاث مجموعات كما يلي:²

- مجموعة المعايير الأساسية، وتتكون من ثلاثة معايير (الملاءمة، البعد عن التحيز، القابلية للفهم).
- مجموعة المعايير الثانوية، وتتكون من ستة معايير (التوقيت، الفحص المستقل، القابلية للمقارنة، القابلية للفحص، الكمال والإيجاز).
- مجموعة الاعتبارات الإضافية، تتكون من عشرة معايير (مغزى البيانات، الحيطة والحذر، إتاحة الفرصة للرأي المعارض، القابلية للقياس الكمي، ملاءمة العرض، المحلية، القابلية للقبول، الثبات، التعبير النقدي، المقابلة والقابلية للتقييم).

2. المعايير العامة لإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية

تتكون المعايير العامة لإعداد التقارير عن المسؤولية الاجتماعية من ما يلي:

¹ Hassan A and Harahap, Op-cit, 2010, p: 227.

² محمد فلاق، مرجع سبق ذكره، 2014، ص ص: 160-161.

1.2. الملاءمة

هي علاقة المعلومة بالهدف الذي من تعد أجله، وتعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات الاجتماعية التي تدرج بالتقرير الاجتماعي. فالمعلومات الملائمة هي التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسة في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية التي تقع عليها هذه التأثيرات.¹

2.2. البعد عن التحيز

يقتضي معيار البعد عن التحيز أن تكون المعلومات حيادية، بحيث تعكس الحقائق بنزاهة دون تحريف. وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي ينبغي أن تعكس كلا من التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية والاجتماعية المتعلقة بمسؤولية المؤسسة الاجتماعية عن نتائج هذه العمليات، وأن لا تراعي مصلحة فئة اجتماعية على حساب الفئات الأخرى.²

3.2. القابلية للفهم

يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي مع القدرة الاستيعابية لمستخدميها، وهذا مطلب أساسي عند إعداد التقرير تجنباً للغموض والتعقيد، خصوصاً وأن التعامل مع بعض المعلومات يعتبر أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد.³

4.2. القابلية للمقارنة

هذا المعيار ضروري، حيث يتم على أساسه اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال مقارنة الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاجتماعي مع الأداء الاجتماعي للمؤسسات الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والاجتماعي للوصول إلى حقيقة أداء المؤسسة الاجتماعي.

5.2. مغزى البيانات

ويعني ذلك ضرورة الاهتمام بنوعية البيانات التي تشتمل عليها التقارير الاجتماعية للمؤسسات، بحيث تتصف بالجودة المناسبة وأن تتجنب الإفصاح عن معلومات ليس لها معنى أو ضرورة.⁴

¹ محمد بدوي، عثمان إبراهيم، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 204.

² المرجع نفسه، ص: 206.

³ محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 95.

⁴ فهيم أبو العزم، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، مصر، 2005، ص: 55.

6.2. إتاحة الفرصة للرأي المعارض

ويعني ذلك إتاحة الفرصة للأطراف المعنية والتي لها رأي معارض لكي تدلي بأرائها وانتقاداتها، وهذا ما تمت ملاحظته من خلال وجود اتجاهات متعددة حول الإفصاح عن البعد الاجتماعي للمؤسسة.¹

المطلب الثالث: أساليب وآليات الإفصاح الاجتماعي

يتم التعرض إلى آليات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية كآلاتي:

1. أساليب الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تتمحور الأساليب المقترحة للإفصاح عن النشاطات الاجتماعية حول الآتي:²

- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير منفصل عن القوائم المالية، ويتضمن المبالغ التي أنفقت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية، ويعرض متزامناً مع القوائم المالية، ولا يتضمن المنافع التي حققتها تلك النشاطات.

- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية دون الاعتماد على تحليل التكاليف والمنافع من هذه الأنشطة، ويتخذ هذا التقرير شكلاً وصفيّاً لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبويب النشاطات الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجموعات، البيئة، المساهمة العامة، الموارد البشرية والمنتج أو الخدمة.

- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع إظهار جميع المبالغ التي أنفقت على كل نشاط. ويعتمد هذا الأسلوب على الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات بما يتناسب مع قيمة ما أنفق.

- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية متضمنة التكاليف والمنافع الاجتماعية، وتطلق عليها اسم قائمة التأثير الاجتماعي، وفيها يتم الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف وصافي العجز أو الفائض الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع.

¹ محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 67.

² ماجد الشرايري وغازي المومني، "مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 67، 2006، ص: 75.

2. آليات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

يمكن أن تنتقل المعلومات الاجتماعية إلى أصحاب المصالح في المؤسسة عبر ثلاث آليات وهي:¹

1.2. الإفصاح المحاسبي الاختياري عن المسؤولية الاجتماعية

يؤدي عدم الاشتراك في إدارة المؤسسة إلى مشكلتين مهمتين هما، أولاً وجود عدم التماثل للمعلومات، فإن المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة هذا من جهة. وثانياً وجود المخاطر الأخلاقية، حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها. ولهذا، يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية.

2.2. الإفصاح المحاسبي الإلزامي عن المسؤولية الاجتماعية

وهو الذي يفرض على المؤسسة وفقاً للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجامع المهنية المحاسبية.

3.2. المصادر الخارجية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

وهي التي لا تتحكم بها إدارة المؤسسة مثل الصحافة المقروءة أو المسموعة أو المرئية، وهي ذات أثر كبير على أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية، حيث من خلالها تنعكس صورة المؤسسة أمام المجتمع. فإذا كانت الصورة إيجابية كان الأثر إيجابياً على المؤسسة، وإذا كانت سلبية ينعكس ذلك سلباً على المؤسسة.

3. طرق الإفصاح الاجتماعي

باستقراء الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والتي تقوم المؤسسات الاقتصادية باتباعها، يتبين أن هناك طريقتين هما:²

- **طريقة الفصل**، وهي عرض معلومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مستقلة عن قوائم المحاسبة المالية.

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

¹ فهيم أبو العزم، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 49.

² محمد علاء الدين جناي، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 66.

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 والمعلومات المالية.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على الإفصاح الاجتماعي

سيتم ذكر بعض العوامل والتي من الممكن أن تؤثر على حجم وكمية الإفصاح الاجتماعي وقد جاء ذكرها على سبيل المثال لا الحصر:¹

1. عوامل متعلقة بخصائص المؤسسة

يمكن ذكر بعض العوامل المتعلقة بخصائص المؤسسة كما يلي:

- **حجم المؤسسة**، حيث كلما كان حجم المؤسسة كبير كلما كانت مسؤولة أكبر اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه.
- **نوع نشاط المؤسسة**، حيث كلما كانت الشركة ذات نشاط مؤثر وعلى احتكاك مباشر بالمجتمع كانت مسؤولة أكثر اجتماعيا. وعلى هذا الأساس، فإن الشركات الصناعية ستختلف اختلافا كبيرا عن المؤسسات الخدمية في إفصاحها الاجتماعي.
- **ربحية المؤسسة**، تتناسب ربحية المؤسسة طرديا مع النشاطات الاجتماعية والإفصاح عنها من طرف المؤسسة، بحيث كلما زادت ربحية المؤسسة كلما اتجهت إلى زيادة أعمالها الخيرية وتبرعاتها تجاه المجتمع.
- **تعدد الجنسية**، إن تفرع المؤسسة الأم في دول مختلفة سيجعل منها تحاول الظهور بصورة لائقة أمام المجتمع الذي تعمل فيه من أجل تحسين صورتها وزيادة مبيعاتها.
- **ضغط وسائل الإعلام**، لطالما أدت وسائل الإعلام أدوارا هامة في الحياة السياسية والاقتصادية وكل المجالات وهذا ما يجعل من الشركات محل مساءلة وضغط من طرف وسائل الإعلام المحلية والدولية.
- **حوكمة المؤسسات**، إن قوانين وقواعد ومعايير الحوكمة والتي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالمؤسسة من ناحية أخرى، تحتم على الشركة مراعاة الجوانب الاجتماعية لكل الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة داخليا وخارجيا.

¹ محمد بولصنام، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 90.

- حجم مجلس الإدارة، بحيث كلما كان حجم مجلس الإدارة كبيرا كلما زادت الأصوات المنادية بقضايا البيئة والعمال والمعلماء والمجتمع.

- وجود لجنة مسؤولية اجتماعية في المؤسسة، تهتم هذه اللجنة خاصة بالقضايا الاجتماعية داخل وخارج المؤسسة، الأمر الذي سيزيد من الإفصاح الاجتماعي لدى المؤسسة بوجود مثل هذه اللجنة.

- ملكية المؤسسة، لعل تعدد ملاك الشركة وطبيعتهم سيعود بالإيجاب على الإفصاح عن النشاطات الاجتماعية داخل المؤسسة.

2. العوامل الإدارية

وتتمثل العوامل الإدارية التي تؤثر على الإفصاح الاجتماعي في الآتي:¹

- نقص الخبرة لدى المؤسسات فيما يتعلق بالأمور الاجتماعية والأخلاقية.
- عدم وجود اتصال فاعل من قبل الإدارات بالجمهور.
- إهمال الدور الاستشاري المهم للمؤسسات.
- عدم احتواء بعض المؤسسات على إدارة للعلاقات العامة.
- إهمال الإدارات العليا إشراك المستويات الإدارية الدنيا في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بموضوع المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية.
- ضعف الإحساس بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية الذي هو في الواقع العملي مرتبط بفلسفة الإدارة العليا تجاه المجتمع والبيئة المحيطة.

3. العوامل القانونية

تتمثل العوامل القانونية التي تؤثر على الإفصاح الاجتماعي فيما يلي:²

- عدم احترام والتقيد بالنصوص التشريعية والتنظيمية من طرف بعض المؤسسات فيما يخص حماية البيئة، والعمل، والضرائب وغيرها.

¹ محمد مطر، "مشاكل في المحاسبة الاجتماعية، مجلة المحاسب القانوني العربي"، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، العدد 114، 2000، ص: 52.

² Eldon S, Hendrikson "Disclosure insights in to requirements in U.S.A and U.K", The international journal of Accounting, Vol 4, 1996, p: 32.

- عدم وجود صياغة سياسية اجتماعية تتمثل بتشريعات، والتي هي وظيفة من وظائف التخطيط الاستراتيجي.
- يعتقد كثير من المسيرين بأن المسؤولية الاجتماعية هي التزام أخلاقي لم فقط تنص عليها القوانين نصا صريحا.
- الالتزام بنشاطات محددة نصت عليها القوانين والتشريعات.

المبحث الثالث: نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

على الرغم من الاهتمام المتزايد بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، فإنه لا يوجد اتفاق بين المحاسبين على مفهوم محدد للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، فإن كان الإفصاح المحاسبي يتطلب أولا إعداد وتجهيز المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تمهيدا لنقلها إلى مجموعة من الأطراف ذات الاهتمام بها، فإن استيعاب نطاق الوظائف المحاسبية لمتغيرات المسؤولية الاجتماعية يستلزم تطوير المقاييس الملائمة لقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وطرق التقرير عن نتائج هذا القياس لإرساء تصور عام لما يمكن أن تكون عليه أسس الإفصاح الملائم للمسؤولية الاجتماعية.

لا ينبغي أن تقف صعوبة قياس التكاليف أو المنافع حجر عثرة أمام الإفصاح عنها، خاصة وأن الآثار الاجتماعية قد تكون تراكمية تظهر بعد عدة فترات بما يصعب من قياسها في تاريخ حدوثها، وذلك على أساس أن القياس التقريبي لأغراض الإفصاح عن المنافع والتكاليف الاجتماعية في تاريخ حدوثها أفضل من عدم قياسها على الإطلاق، وذلك للإفصاح عن مساهمة المؤسسات في تحقيق الرفاهية الاجتماعية.¹

لذا يعالج هذا المبحث أهم النماذج المقترحة للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية، والمعوقات التي تحد من الإفصاح عنها، من خلال ما يلي:

- التقارير المنفصلة الوصفية للإفصاح الاجتماعي؛
- التقارير المنفصلة النقدية للإفصاح الاجتماعي؛
- تقارير مالية واجتماعية مدمجة؛
- معوقات ومشاكل الإفصاح المحاسبي الاجتماعي.

¹ محمد بدوي وإبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، دار منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 447.

المطلب الأول: التقارير المنفصلة الوصفية للإفصاح الاجتماعي

توصف بطريقة سردية الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة، وهي تتضمن وصفاً لتلك الأنشطة وفاء للالتزامات المؤسسة الاجتماعية، وهي عادة أنشطة الالتزام الاختياري للمؤسسة، دون محاولة تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة. وبهذا تتجنب مشكلات القياس التي تم عرضها سابقاً، وتمثل هذه التقارير المرحلة الأولى من مراحل تطور محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

والجدول الآتي يوضح نوعاً لتقرير وصفي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

الجدول رقم (1.3): تقرير وصفي للإفصاح عن البعد الاجتماعي

أصول	خصوم
1. فرص العمل	
- أدى توسع المشروع إلى توفير 500 فرصة عمل جديدة منذ عام	- مازالت المرأة لا تشغل مراكز قيادية.
2. الرقابة البيئية	
- قام المشروع بتنشجير منطقة المشروع.	- مازال الهواء يعاني من الغازات المتخلفة عن الإنتاج.
3. التفاعل مع المجتمع	
- تمثل مساهمة المشروع برعاية العاملين 2% من النفقات.	- مازال السكن العمالي عاجزاً عن تلبية مطالب العاملين.
4. حماية المستهلك	
- أخضع المشروع كامل منتجاته إلى الرقابة على المواصفات المحددة من هيئة المواصفات للمقاييس.	- مازال المشروع يعاني من تطوير منتج بما يناسب احتياجات المجتمع.

المصدر: حسين القاضي، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر، الطبعة الأولى، 2001، ص: 243.

لذا، تعد التقارير الوصفية من أكثر الأشكال شيوعاً في عملية التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة. فهي تتضمن وصفاً للأنشطة التي قامت بها المؤسسة وفاءً للالتزامات الاجتماعية. ولا تشمل هذه التقارير على تحليل للتكاليف الخاصة بهذه الأنشطة ولا على قيم المنافع التي تحققت، وهي بذلك تتجنب مشكلات. ولكنها بالطبع لا توفر مقياساً يعكس المساءلة الاجتماعية أو البعد الاجتماعي الصافي

للمؤسسة، ويمكن عرض تقرير كهذا على شكل ميزانية ذات أصول تبين الجوانب الإيجابية التي قدمتها المؤسسة وخصوم تمثل السلبيات التي تحتاج إلى حل.¹

المطلب الثاني: التقارير المنفصلة النقدية للإفصاح الاجتماعي

تأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية حسب هذه الطريقة أحد الأشكال الآتية:

1. تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف

وهي تقارير تفصح عن جانب التكاليف لتأثيرات أنشطة المؤسسة الاجتماعية دون التعرض لقيمة المنافع التي حققتها تلك الأنشطة، فلا يتم الإفصاح عن هذه التقارير نظراً لصعوبة قياسها، ويمكن عرض نوعين من القوائم لتقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف كما يلي:

1.1 قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية

تتضمن هذه القائمة كل المبالغ التي قامت المؤسسة بإنفاقها على رقابة تلوث وحماية البيئة والتبرعات الخيرية والفوائد الإضافية الأخرى للعاملين، حيث ينظر إلى كل المبالغ التي أنفقتها المؤسسة من هذا القبيل على أنها منافع للمجتمع وفي نهاية القائمة يتم إظهار التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية كنسبة من قيمة المبيعات أو نفقات الإعلان مثلاً لمعرفة إلى أي مدى اتجهت المؤسسة في المساهمة بالأنشطة الاجتماعية.²

والجدول الموالي يبين قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية للمؤسسة.

الجدول رقم (2.3): قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية

إجمالي	كلي	جزئي	البيان
			التدفق النقدي البيئي
		XX	حماية البيئة.
		XX	مرشحات كهربائية.
	XXX		إجمالي التدفق النقدي البيئي.
			تدفقات الفوائد الأخرى المتنوعة

¹ محمد عبد المجيد، "الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة: نموذج مقترح للشركات الكويتية"، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، 1985، ص: 81.

² رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 287.

		XX	تبرعات خيرية.
		XX	نشاطات اجتماعية وثقافية عامة.
	XXX		إجمالي الفوائد الأخرى المتنوعة
XXXX			إجمالي التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية
X%			كنسبة من قيمة المبيعات للسنة ن-1

المصدر: رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 287.

2.1. قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي

تعد هذه القائمة دورياً مع القوائم المالية التقليدية لتوفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها المجموعات المختلفة المهتمة بالبعد الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة. 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 والأنشطة الخاصة بالمنتج من سلعة أو خدمة.¹

والجدول الآتي يوضح قائمة النشاط الاجتماعي الاقتصادي للمجالات الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية.

الجدول رقم (3.3): قائمة النشاط الاجتماعي الاقتصادي للسنة (ن)

إجمالي	كلي	جزئي	البيان
			الأنشطة الخاصة بالأفراد
			أ- المزايا :
		XX	1- برامج تدريب للعمال.
		XX	2- تبرعات للمؤسسات التعليمية.
		XX	3- تكاليف معالجة زيادة معدل دوران العمال بسبب برامج التشغيل.
		XX	4- تكلفة مدرسة الحضانة الخاصة بالعمالين.
	XX		مجموع المزايا المتحققة للأفراد:
			ب- مطروحاً منه الأضرار :

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 281.

		XX	1- تأجيل إضافة أجهزة أمان في آلات التقطيع.
	(XX)		مجموع الأضرار:
XXX			صافي المزايا أو الأضرار في الأنشطة الخاصة بالأفراد.
			الأنشطة الخاصة بالبيئة
			أ- المزايا :
		XX	1- تكلفة استصلاح أرض المخلفات الخاصة بالمؤسسة.
		XX	2- تكلفة إضافة أجهزة للرقابة على التلوث.
		XX	3- تكلفة استبعاد المواد السامة من عمليات الإنتاج.
	XX		مجموع المزايا:
			ب- مطروحاً منه الأضرار :
		XX	1- التكلفة التي كان يجب تحملها للتشجير .
		XX	2- التكلفة المقدرة لتطهير البحيرة من التلوث.
	(XX)		مجموع الأضرار:
XXX			صافي المزايا أو الأضرار في الأنشطة الخاصة بالبيئة.
			الأنشطة الخاصة بالمنتج
			أ- المزايا :
		XX	1- رواتب لجان أمن المنتج.
		XX	2- تكلفة تعديلات على المنتج رفعت درجة أمانته.
	XX		مجموع المزايا:
			ب- مطروحاً منه الأضرار :
		XX	1- تكلفة جهاز الأمان الموصى باستخدامه من طرف لجان الأمان ولكن لم يضاف أو يستخدم في عملية أمان المنتج.
	(XX)		مجموع الأضرار:
XXX			صافي المزايا أو الأضرار في الأنشطة الخاصة بالمنتج.
XXX			صافي الفائض أو العجز الاجتماعي الاقتصادي للسنة (ن)

المصدر: رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 287.

2. تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف والمنافع

تعد هذه التقارير أكثر شمولاً، حيث تتضمن التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية والمنافع الناتجة عن هذه الأنشطة، ويمكن للمطلع على هذه التقارير أن يحصل على صورة كافية إلى حد ما عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وإن كان قياس المنافع صعباً كما سبقت الإشارة، حيث معظمها لا يتحقق للمؤسسة 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.¹

ويمكن التمييز بين نوعين من هذه التقارير على النحو الآتي:

1.2. قائمة الدخل الاجتماعي

تبين هذه القائمة صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية، الأمر الذي يعكس صافي مساهمة المؤسسة للمجتمع، ويتم التوصل إلى صافي الربح أو الخسارة الاجتماعية بإضافة مبلغ على القيمة المضافة التي حققتها المؤسسة. ويمثل هذا المبلغ ما يعرف بالمنافع الاجتماعية، وتخصم من التكاليف التي تفرض على المؤسسة من طرف المجتمع، وهي قيمة الأضرار التي تصيب المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لأنشطتها الاقتصادية.²

والجدول الموالي يوضح نموذج لقائمة الدخل الاجتماعي.

الجدول رقم (4.3): قائمة الدخل الاجتماعي

كلي	جزئي	البيان
XXX		القيمة المضافة نتيجة النشاط الاقتصادي
		يضاف مخرجات اجتماعية مرغوب فيها
	XX	1- تدريب للعاملين
	XX	2- تحسين صحة العاملين
	XX	3- تشغيل الأميين
XX		إجمالي مخرجات اجتماعية مرغوب فيها
XXX		إجمالي القيمة المضافة
		يخصم التأثيرات الاجتماعية غير المرغوب فيها وغير المدفوعة

¹ محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 73.

² حسين القاضي، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر، الطبعة الأولى، 2001، ص: 243.

	XX	1- تلوث الهواء
	XX	2- تلوث المياه
	XX	3- مشكلات صحية أخرى
(XX)		إجمالي التأثيرات الاجتماعية غير المرغوب فيها وغير المدفوعة
XXX		صافي الربح او الخسارة الاجتماعية

المصدر: حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، 2001، ص: 238.

2.2. قائمة التأثير الاجتماعي

وفقاً لهذه القائمة، فإن المنافع تحدد على أساس قيمة المنافع التي تحققت للمجتمع، بينما التكاليف تمثل قيمة التضحيات التي قام بها المجتمع للمؤسسة أو الأضرار التي سببتها المؤسسة للمجتمع.

والمنافع الاجتماعية طبقاً لهذا النموذج تتضمن كل المنافع التي قامت المؤسسة بتوفيرها للمجتمع وحصلت على مقابل لها، وكذلك كل المنافع التي لم تحصل في مقابلها على إيراد أو التي حصلت 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 للمؤسسة وتقوم المؤسسة بسداد مقابلها وتشكل التكاليف الاجتماعية أيضاً قيمة الأضرار التي تسببها المؤسسة للمجتمع ولا يقوم بسداد أي تعويض عنها.¹

والجدول الآتي يبين نموذج لقائمة التأثير الاجتماعي.

الجدول رقم (5.3) يبين نموذج لقائمة التأثير الاجتماعي.

إجمالي	كلي	جزئي	البيان
			المنافع الاجتماعية
	XXX		السلع والخدمات التي تم توفيرها
			مدفوعات للعناصر الاجتماعية:
		XX	رواتب وأجور
		XX	مدفوعات لموردي السلع والخدمات
		XX	ضرائب مسددة
		XX	تبرعات خيرية

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 285.

		XX	توزيعات أرباح
		XX	قروض للغير ومدفوعات 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 ومواد أولية تم الحصول عليها
	XXX		مباني ومعدات مشتركة
	XXX		عمل وخدمات مستخدمة
	XXX		إصابات أمراض عمل
	XXX		خدمات عامة
			أضرار للبيئة :
		XX	تلوث الهواء
		XX	تلوث الماء
		XX	مخلفات
(XXXX)			إجمالي التكاليف الاجتماعية
XXXX			الفائض أو العجز الاجتماعي عن السنة

المصدر: رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 285.

ويلاحظ أن تأثيرات الأنشطة الاجتماعية في النوع الثاني والثالث من أنواع التقارير الاجتماعية المنفصلة يتم تقديمها والتعبير عنها بوحدة النقد، بينما يستخدم في النوع الأول أسلوب الإفصاح الوصفي أو القصصي، وأن النوع الأخير هو أشمل أنواع التقارير.

المطلب الثالث: تقارير مالية واجتماعية مدمجة

يقوم هذا الاتجاه على أساس إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمؤسسة، بحيث يتم إدماج كل المعلومات الاجتماعية والمالية في تقرير واحد، وأن يكون هذا الإدماج ضمن إطار التقارير المالية التقليدية، بحيث تصير المعلومات الاجتماعية جزء من المعلومات المالية. ويعتمد مؤيدو هذا الاتجاه على مبررين أساسيين هما:

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

ويمكن عرض نوعين من التقارير المدمجة كالآتي:

1. قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية

تهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسة على صافي الربح، فتوضح أثر المساهمات البيئية والاجتماعية المفروضة بقرارات سيادية على هذا الربح، وكذلك أثر المساهمات البيئية والاجتماعية الاختيارية.¹

والجدول الآتي يوضح قائمة مبسطة لهذا النوع من القوائم.

الجدول رقم (6.3): قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية

البيان	جزئي	كلي	اجمالي
صافي الربح المحاسبي			XXXX
يطرح منه:			
أولاً: أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية			
1- مجال المساهمات البيئية			
- تكلفة عملية الرقابة على التلوث	X		
- تكلفة معالجة المخلفات السائلة	X	XX	
2- مجال المساهمات العامة			

¹ محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 207.

			X	- فروق توظيف عمالة زائدة
			X	- فروق توظيف معوقين
			X	- فروق خدمات النقل والمواصلات
		XX	X	- تكلفة خدمات إسكان العاملين
				3- مجال الموارد البشرية
			X	- تكلفة تدريب العاملين
		XX	X	- تكلفة اشتراطات الأمن الصناعي
				4- مجال المنتج
			X	- تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة
		XX	X	- تكلفة اختبار أمتن استخدام المنتج
(XXX)	XXX			إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الإلزامية
XXXX				صافي الربح المعدل بالأعباء الإلزامية
				ثانياً - أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
				1- مجال المساهمات البيئية
			X	- تكلفة عملية الرقابة الإضافية لتلوث الهواء
		XX	X	- تكلفة المعالجة الإضافية للمخلفات السائلة
				2- مجال المساهمات العامة
			X	- مقابل تدعيم هيئات ومؤسسات الخدمة العامة
			X	- تكلفة خدمات ترفيهية لسكان المنطقة
			X	- تكلفة خدمات صحية لسكان المنطقة
		XX	X	- تكلفة خدمات إسكان
				3- مجال الموارد البشرية
			X	- تكلفة خدمات تعليمية للعاملين
			X	- تكلفة خدمات صحية للعاملين
			X	- تكلفة تدريب للعاملين

4- مجال المنتج			
		X	- تكلفة عمليات الرقابة الإضافية على الجودة
	XX	X	- تكلفة اختبارات إضافية لأمان المنتج
(XXX)	XXX		إجمالي أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية
XXXX			صافي الربح (عائد الوظيفة الاقتصادية)

المصدر: محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص ص: 210-211.

وتجدر الإشارة إلى ما تتضمنه هذه القائمة من بنود ليس على سبيل الحصر بل هي أمثلة لما يمكن أن تحتويه، حيث يتوقف ذلك على طبيعة عمليات المؤسسة والقوانين السيادية المنظمة له، ومدى إدراك كل مؤسسة للعمليات التي تنطوي عليها مسؤوليتها الاجتماعية الاختيارية.

ويتضح من دراسة نموذج قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية أنه قد تم تقسيم القائمة إلى مرحلتين أساسيتين هما:¹

- **المرحلة الأولى**، وفيها يتم حصر أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية والتي تتمثل فيما تتحمله المؤسسة من تكاليف ترتبط بالعمليات الاجتماعية المطلوبة بحكم القانون أو اللوائح الحكومية، مع تبويب هذه التكاليف إلى أربع مجموعات هي:

- ❖ مجموعة التكاليف المرتبطة بمجال المساهمات البيئية، وهي تتضمن كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتنفيذ ما يصدر من قوانين في شأن تحسين نوعية البيئة وحمايتها.
- ❖ مجموعة من التكاليف المرتبطة بمجال المساهمات العامة، وهي تتضمن كل التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتنفيذ ما يفرض عليه من قوانين تسنها الدولة لتحقيق مصالح لفئات اجتماعية معينة.
- ❖ مجموعة التكاليف المرتبطة بمجال الموارد البشرية، وهي ما تتحمله المؤسسة من تكاليف للوفاء بما ينص عليه القانون في شأن تنمية الموارد البشرية والمحافظة على سلامتها.
- ❖ مجموعة التكاليف والأعباء المرتبطة بمجال المنتج أو الخدمة، وهي تتضمن التكاليف والأعباء التي تتحملها المؤسسة للوفاء بما ينص عليه القانون في شأن حماية المستهلك. وبتجميع عناصر تكلفة العمليات التي تتضمنها هذه المرحلة وإضافة الناتج إلى الربح المحاسبي يتم الحصول على صافي الربح المعدل بالأعباء الإجبارية. وتعتبر هذه القيمة عن عائد للوظيفة الاقتصادية للمؤسسة بعد تحميله بتكلفة العمليات الاجتماعية.

- **المرحلة الثانية**، وفيها يتم حصر أعباء المسؤولية الاجتماعية الاختيارية، والتي تتمثل فيما تتحمله المؤسسة بإرادتها من تكاليف ترتبط بعمليات اجتماعية أكثر من تلك العمليات التي ينص عليها القانون،

¹ محمد سالم اللولو، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 78-79.

والتي تدرك المؤسسة أن قيامها بها تجعلها مميزة بين المؤسسات أو رائدة في مجال الأداء الاجتماعي. ويتم تصنيف هذه التكاليف كما في المرحلة الأولى إلى نفس المجالات الأربعة حتى بين ما تتحمله المؤسسة من أعباء للوفاء بالتزاماتها الاجتماعية القانونية وبين ما يتحمله من أعباء للوفاء بالتزاماتها الاجتماعية الاختيارية.

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. وبفقد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي تتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصتها المؤسسة لاقتنائها.¹

والجدول الآتي يوضح هذا النموذج:

الجدول رقم (7.3): نموذج لقائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية

إجمالي	كلي	جزئي	البيان
			مجموع صافي الأصول
			يخصم منه
			1- صافي الأصول الخاصة بمجال مساهمات البيئة
		X	- مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث
		X	- أجهزة الرقابة على التلوث
		X	- نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة
	XX		مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية
			2- صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة
		X	- مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة
		X	- منشآت سكنية للعاملين
		X	- منشآت الرعاية الصحية
	XX		مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة
			3- صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية
		X	مباني وإنشاءات مركز التدريب

¹ محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 217.

		X	- وسائل ومعدات التدريب
		X	- معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل
	XX		مجموع صافي أصول مجال الموارد البشرية
			4- صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج
		X	- أجهزة الرقابة على جودة المنتج
		X	- أجهزة اختبار أمان المنتج
		X	- مخزون ملصقات ونشرات
	XX		مجموع صافي أصول مجال المنتج
(XXX)			مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية
XXX			مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية
XXX			مجموع الخصوم
			يخصم منه:
(XXX)			تكاليف مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية
XXX			مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية

المصدر: محمد بدوي، مرجع سبق ذكره، 2000، ص: 217.

المطلب الرابع: مشاكل الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يمكن تعريف معوقات الإفصاح الاجتماعي إجرائياً بأنها الأسباب أو العوامل التي قد تعرقل أو تقلل أو تعطل قدرة المؤسسات على الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية.

كما يصاحب عملية الإفصاح الاجتماعي بعض المشاكل التي تؤثر بصورة أو أخرى على سلوك متخذي القرار، ويمكن تقسيم هذه المشاكل إلى ما يلي:

1. المشاكل المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها

وتمثل التقارير والقوائم المالية الأداة الرئيسية لإيصال وإبلاغ المستفيدين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة لتقييم الأداء، واتخاذ القرارات والوقوف على قدرة المؤسسة لتحقيق أهدافها.

وحتى يمكن تلبية احتياجات هذه الأطراف للمعلومات، يتطلب أن تكون تلك المعلومات ملائمة، وأن تكون مفهومة من قبل المستفيدين.

نظرا للتباين في أهداف واحتياجات كل طرف، فإنه من الطبيعي أن تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم، وتقسم هذه الأطراف إلى الآتي:¹

- أطراف داخلية، وتتمثل هذه الأطراف في الإدارة.
- أطراف خارجية، وتتمثل في حملة الأسهم، العملاء، المستثمرين، نقابات العمال، جهات حكومية والمجتمع.

2. المشاكل المتعلقة بمعايير الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية

لا يوجد اتفاق بين الكتاب على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند إجراء الإفصاح المحاسبي للتأثيرات المترتبة على الأنشطة المتعلقة بنود المسؤولية الاجتماعية المختلفة للمؤسسة الاقتصادية، وأن معظم المحاولات جاءت بهدف تقديم أساس سليم لتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بهذه الأنشطة.

ويمكن تصنيف المعوقات 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 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 الناجمة عن الدعاوي القضائية والتكاليف السياسية والتكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للمؤسسة.

3. مشكلة أسلوب وطريقة عرض التقرير الاجتماعي

ينقسم الباحثون في المحاسبة إلى مدرستين فكريتين بشأن أسلوب وطريقة التقرير المحاسبي عن الأداء الاجتماعي هما:²

- المدرسة الأولى، تنظر إلى المسؤولية الاجتماعية لإدارة المؤسسة والمسؤولية الخاصة، باعتبارهما أهداف اجتماعية ومالية مندمجة أو متداخلة، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير شاملة تكون فيها الجوانب الاجتماعية والمالية والاقتصادية متكاملة.

¹ فهد راعي الفحاء، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الكويتية بالإفصاح عن بنود محاسبة المسؤولية الاجتماعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص: 39.

² نبيل فهمي سلامة، مرجع سبق ذكره، 1999، ص: 39.

- المدرسة الثانية، تنظر إلى المسؤولية الاجتماعية لإدارة التنظيم والمسؤولية الخاصة، باعتبارهما مسؤوليتين متميزتين، الأمر الذي يتطلب فصلهما بواسطة تقارير مستقلة.

لاحظ البعض الآخر عدم وجود طريقة معينة للإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية محاسبيا، حيث إن هناك العديد من النماذج التي طرحت في هذا المجال، وجميعها تختلف وقد ترجع الاختلافات إلى أن هذه العناصر تعتبر محاولات فردية محدودة تعبر عن وجهات نظر الشركات التي أعدتها ولا يحكمها إطار علمي متكامل. وخلص الكثيرون في هذا الشأن إلى وجود عدم اتفاق حول نموذج محاسبي عملي يأخذ في اعتباره جميع الجوانب المختلفة لقياس هذه الأنشطة والتقرير عنها.

خلاصة الفصل الثالث

يقوم الإفصاح المحاسبي بتوفير المعلومات اللازمة التي يحتاج إليها المستثمرون لإجراء الاختيارات الرشيدة، فيما يتعلق بالقرارات الاستثمارية والتمويلية، وذلك عن طريق نشر المعلومات والبيانات الملائمة والكافية وفي الوقت المناسب، وضمان تمثيلها لمختلف الفئات حتى لا تستغل المعلومات الداخلية لمصلحة فئة على حساب أخرى.

كما حاز الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بأهمية كبيرة، على الرغم من كون هذا النوع من الإفصاحات الكمية أو الوصفية اختيارية بالنسبة للمؤسسة، حيث تتضح أهميته في الحكم على مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لأن مثل هذا الإفصاح يعمل على زيادة الشفافية والحد من تباين المعلومات بالنسبة لمستخدميه.

وتم في هذا الفصل التعرض إلى الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي بشكل عام من خلال إبراز مفهومه، أهدافه، ومعايير إعداد التقارير والقوائم المالية. وفي الأخير، تمت دراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وإبراز أهم النماذج المتبعة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية.

وهكذا، يكون بالإمكان الانتقال إلى المرحلة الموالية، وهي القيام بالدراسة الميدانية لمعرفة مدى توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر.

الفصل الرابع:

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات تابعة لقطاع المحروقات بالجزائر

الفصل الرابع: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات

تسعى جل المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات إلى تحقيق جملة من الأهداف الرئيسية ومن بينها الربح، مع تحقيق الأهداف الأخرى المتمثلة في البقاء والاستمرارية. إلا أن في الوقت الراهن، صار هناك جانب آخر هام وهو الجانب الاجتماعي والبيئي، الذي أصبح محور اهتمام كبرى المؤسسات البترولية مع زيادة الضغوط الدولية والمحلية من هيئات وجمعيات تطالب المؤسسات الاقتصادية خاصة البترولية منها بتحمل مسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع.

يعتبر الاهتمام بالجانب البيئي والاجتماعي من طرف المؤسسات البترولية من أهم متطلبات الوقت الراهن، نظرا لما تقوم به بعض المؤسسات بتحقيق أرباحها وزيادة مداخيلها وذلك على حساب البيئة والمجتمع.

ولقد تم اقتراح نتيجة لهذا التطور الحديث للازدياد المفرط في حجم وقرارات المؤسسات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق، محاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية والإفصاح عنها، مما أدى إلى الاهتمام بها من طرف المنظمات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية.

لذا، يتناول هذا الفصل دراسة ميدانية لما تم التعرض إليه في الجانب النظري من خلال مناقشة وتحليل ما يلي:

- واقع المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات البترولية بالجزائر؛
- منهجية الدراسة الميدانية: الطريقة والإجراءات؛
- المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: واقع المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات البترولية بالجزائر

تعد المؤسسات البترولية من المؤسسات الكبرى، والتي عليها مواجهة الكثير من التحديات من تحسين أدائها وزيادة تنافسيتها وحمايتها للبيئة وتحقيقها للتنمية المستدامة، ومحاولة تطبيق أخلاقيات الأعمال قدر الإمكان والتحول إلى مؤسسات مسؤولة في أي مكان تستثمر فيه. ومن هذا المنطلق، كان لابد من انتهاج سياسة رشيدة في هذه المؤسسات ذات الطبيعة الخاصة من أجل تعزيز تنافسيتها من جهة وجعلها مسؤولة اجتماعيا وبيئيا من جهة أخرى. ومن بين أهم الإنجازات التي تسعى إليها المؤسسات البترولية لتحقيق التنمية المستدامة والانتقال إلى مرحلة جديدة لحوكمة هذه المؤسسات هي التحول إلى استخدام الطاقات المتجددة.

لذا، يعالج هذا المبحث واقع المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية العالمية بصفة عامة، والمؤسسات البترولية بالجزائر بصفة خاصة مع أخذ مؤسسة سوناطراك كنموذج.

المطلب الأول: واقع تطبيق المسؤولية الاجتماعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إن كانت تزعم البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية أن تضمن بشكل تدريجي ومتواصل في استراتيجياتها ومخططاتها بعيدة المدى. هذه الاعتبارات التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق. لذا، سيتم التعرض في هذا المطلب إلى أهم المساعي في تطبيق المسؤولية الاجتماعية والبيئية بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر على النحو الآتي:

1. مساعي تطبيق المسؤولية الاجتماعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يتناول هذا الجزء أهم المساعي لتطبيق المسؤولية الاجتماعية على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كما يلي:¹

- باعتبار أن المؤسسات الصناعية من أكثر الأطراف تأثيرا في القطاع الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، فإن اهتمامها بهذه المواصفة يعد أمرا حتميا ولازما، فهي مطالبة بالتصرف المسؤول تجاه المجتمع والبيئة عند القيام بمختلف نشاطاتها الصناعية، حيث يمكن أن تحدث هذه المسؤولية الاجتماعية مزايا تنافسية عديدة للمؤسسات الصناعية.

- المواصفات التي تهتم بها المؤسسات الصناعية الجزائرية هي تلك الموجهة لتحسين الأداء الانتاجي مثل إيزو 9000 بشكل رئيسي، في حين يقل الاهتمام بالمواصفات المتعلقة بالأداء البيئي مثل إيزو

¹ مسان كرومية مرجع سبق ذكره، 2014، ص ص: 156-157.

14000، بينما يعد من النادر الاهتمام بالمواصفات والمعايير الدولية التي تهتم بالأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية مثل إيزو 26000، في حين أن العمل المستدام للمؤسسات لا يعني فقط تقديم المنتجات والخدمات التي ترضي العملاء ولكن أيضا يعني العمل بطريقة مسؤولة اجتماعيا.

- تعتبر الجزائر عضوا في منظمة إيزو منذ سنة 1976، كما قامت بالمصادقة على المواصفة القياسية إيزو 26000، وتعد الجزائر من بين البلدان الأوائل بمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا التي تبنت المعيار الدولي الجديد للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وذلك من خلال وضع برنامج وطني للمرافقة في إطار مبادرة إقليمية أطلق عليها اسم (آر.أس مينا) أي المسؤولية الاجتماعية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا *Responsabilité Sociale dans la Région Moyen-Orient- Afrique du Nord (R.S. MENA)*، وتمتد من 2012 إلى 2014 وتشمل هذه المبادرة الإقليمية ثمانية بلدان هي الجزائر والمغرب وتونس ومصر والأردن وسوريا ولبنان العراق، وتشرف عليها المنظمة الدولية للتقييس بالتعاون مع الوكالة السويدية للتنمية الدولية، وستستفيد 114 مؤسسة جزائرية من تكوين ومرافقة في مجال التقييس في إطار هذا البرنامج.

- في المرحلة الأولى من برنامج المسؤولية الاجتماعية *R.S. MENA* (آر.أس مينا) التي تم الشروع فيها في 2011، استفاد منها كل من المركز التقني لمواد البناء (بومرداس)، ووحدات التصيير الجديدة للجزائر (روبية). وبناء على هذا البرنامج، قام المعهد الوطني للتقييس في سنة 2012 باختيار أربع مؤسسات وطنية للاستفادة من البرنامج الإقليمي للمرافقة لمدة ثلاث سنوات من أجل مطابقة المقاييس التي تملئها المنظمة الدولية للتقييس (إيزو 26000)، وذلك من ضمن 15 مؤسسة ترشحت من القطاعين، ويتعلق الأمر بكل من فرع تابع لسوناطراك، مؤسسة اتصالات الجزائر، سيفيتال بجاية ومجمع كوندور (ثلاث شركات صناعية وشركة ناشطة في قطاع الخدمات).

- المرحلة الثانية في 2013، فإن هناك شركتين من قطاع البناء والأشغال العمومية والري توجدان في قائمة الانتظار وهما كوسيدار للأشغال العمومية من القطاع العام والمؤسسة الخاصة لأشغال الطرق والري والبناء، ويتم اختيار المؤسسات بناء على مجموعة من المعايير مثل سمعتها الوطنية والإقليمية في قطاع النشاط وكذا العلاقات مع المستخدمين والبيئة.

- ويهدف البرنامج التدريبي إلى تمكين المؤسسات المستفيدة من الأدوات التي تمكنها من تحسين أدائها في ميدان المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. وبعد استكمال هذا البرنامج يمكن للمؤسسات المستفيدة أن تحصل على تصديق لحساباتها طبقا لمتطلبات مقياس إيزو 26000، وعلاوة على عملية الإشراف على المؤسسات، فإن المسؤولية الاجتماعية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا تعزز تقديم تكوين لخبراء جزائريين لمرافقة المؤسسات في تحسين التزاماتها بخصوص مسؤوليتها الاجتماعية.

- كما تعمل كل من الوكالة الوطنية لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمركز الجزائري للشباب المسير للمؤسسات أيضا على مرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في عملية التكيف وتطبيق معايير الجودة (أيزو 26000) في إطار البرنامج المذكور.

2. مساعي حماية البيئة والتنمية المستدامة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

خلال السنوات الأخيرة، وضعت الجزائر آليات مؤسسية وقانونية ومالية وداخلية لضمان إدماج البيئة والتنمية في عملية اتخاذ القرار، منها على الخصوص كتابة الدولة للبيئة ومديرية عامة تتمتع بالاستقلال المالي والسلطة العامة، والمجلس الأعلى للبيئة والتنمية المستدامة وهو جهاز للتشاور متعدد القطاعات.

تم وضع برامج بيئية وطنية امتدت من سنة 2001 إلى 2010، يتم دعم هذه البرامج من الناحية المالية من طرف إنشاء الصندوق الوطني للبيئة ومكافحة التلوث. يهدف هذا الصندوق إلى تقديم مساعدات مالية للمؤسسات الصناعية التي تسعى في جهودها إلى القضاء على مصادر التلوث أو التحكم فيها من خلال إنشاء وحدات لتجميع النفايات ومعالجتها. و إدماج الرسم الإيكولوجي منذ سنة 2005 انطلقا من مبدأ على من يلوث البيئة أن يدفع الثمن و الهدف من ورائه هو حث المؤسسات الصناعية على انتهاز تصرفات أكثر حماية للبيئة.¹

إضافة لبرامج متعددة أحدثتها برنامج حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة للتعاون بين الجزائر والاتحاد الأوروبي لدعم سياسة حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة ومكافحة آثار التغيرات المناخية.

كما يهدف إلى مرافقة إعادة تموقع المسألة البيئية في قلب السياسة التنموية للبلاد من خلال تقديم التوجيه وآليات القيادة المطبقة على منطقة الجزائر العاصمة بالمفهوم الواسع، والتي يمكن توسيعها فيما بعد على المستوى الوطني مع إشراك القطاع الخاص والحركة الجمعوية في تنفيذ هذا البرنامج. وسيرافق الاتحاد الأوروبي الجانب الجزائري في عمليات تنفيذ استراتيجية حماية البيئة من خلال تشخيص القدرة على التحليل والمتابعة لدى مختلف المؤسسات والشفافية المالية في تسيير الموارد المالية الموضوعة تحت تصرف القطاع إضافة إلى تحسيس الأطراف الفاعلة حول المسائل البيئية.²

المطلب الثاني: المسؤولية الاجتماعية والنصوص التشريعية والتنظيمية

لم يرق المشرع الجزائري بإصدار قوانين متعلق مباشرة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ولكنه قام بإصدار قوانين منظمة لمختلف الأنشطة الصناعية والزراعية والعمرائية والخدمية وغيرها من

¹ مسان كرومية، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 154.

² المرجع نفسه، ص: 155.

الأنشطة التي يمكن أن تمس جوانب المسؤولية الاجتماعية بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، وسن اللوائح التنظيمية المنفذة لها، معتمدا في ذلك على جملة من الوسائل القانونية التي من خلالها يمكن تفعيل هذه القوانين على أرض الواقع، ومن أهم النصوص التشريعية والتنظيمية يمكن ذكر ما يلي:¹

1. النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بحماية البيئة والمجتمع المحلي

من أهم هذه النصوص التشريعية والتنظيمية ما يلي:

- المرسوم رقم 14/80 المؤرخ في 26 جانفي 1980 والمتضمن انضمام الجزائر إلى اتفاقية حماية البحر الأبيض المتوسط من التلوث المبرمة ببرشلونة في 16 فيفري 1976.
- القانون رقم 05/85 المؤرخ في 16 فبراير 1985 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها المعدل والمتمم.
- القانون رقم 12/84 المؤرخ في 23 يونيو 1984 المتضمن النظام العام للغابات المعدل والمتمم.
- القانون رقم 29/90 المؤرخ في 01 ديسمبر 1990 المتعلق بالتهيئة والتعمير المعدل والمتمم.
- المرسوم التنفيذي رقم 70/90 المؤرخ في 27 فيفري 1990 الخاص بدراسة التأثير على البيئة؛
- المرسوم رقم 158/98 المؤرخ في 16 ماي 1998 والمتضمن انضمام الجزائر إلى اتفاقية بازل بشأن التحكم في نقل النفايات الخطيرة والتخلص منها عند الحدود.
- القانون رقم 09/99 المؤرخ في 28 جويلية 1999 المتعلق بالتحكم في الطاقة.
- القانون رقم 19/01 المؤرخ يوم 12 ديسمبر 2001 المتعلق بتسيير مراقبة الاستغناء عن الفضلات.
- القانون رقم 20/01 المؤرخ يوم 12 ديسمبر 2001 المتعلق بالتهيئة العمرانية في إطار التنمية المستدامة.
- القانون رقم 10/03 المؤرخ يوم 19 جويلية 2003 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة.
- القانون رقم 09-04 المؤرخ يوم 14 أوت 2004 المتعلق بترقية الطاقات المتجددة في إطار التنمية المستدامة.
- القانون رقم 20/04 المؤرخ يوم 25 ديسمبر 2004 المتعلق بالوقاية من الأخطار الكبيرة وتسيير الكوارث في إطار التنمية المستدامة.

¹ نصيرة بلغوتي، مساهمة التدقيق الداخلي في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات - دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة ومراجعة ومراقبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013، ص: 89-90.

2. النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بحماية المستهلك

من أهم هذه النصوص التشريعية والتنظيمية ما يلي:

- القانون رقم 89-02 المؤرخ في 07 فبراير 1989 المتعلقة بالقواعد العامة لحماية المستهلك، وتضمن هذا القانون 30 مادة تنص على حماية المستهلك وحقوقه المشروعة أهمها:

- ❖ الحق في السلامة من المخاطر التي تمس صحته وأمنه ومصالحه المادية.
- ❖ الحق في الحصول على منتج أو خدمة تتطابق مع المقاييس والموصفات القانونية.
- ❖ الحق في التمثيل والتفاوضي في إطار جمعيات المستهلكين.
- ❖ وجوب تدخل الأجهزة المختصة لاتخاذ إجراءات لازمة لرقابة جودة المنتوجات والخدمات.

- القانون رقم 09-03 المؤرخ في 25 فبراير 2009 المتعلقة بحماية المستهلك وقمع الغش. وجاء هذا القانون ليدعم القانون السابق حيث تمت إضافة بعض المواد من شأنها تعزيز حماية المستهلك مثل المادة المتعلقة باستعمال الوسم كوسيلة لإعلام المستهلكين.

بالإضافة إلى هذه النصوص التشريعية والتنظيمية توجد العديد من الهيئات لحماية المستهلكين تتمثل في:

- وزارة التجارة بمختلف مديرياتها الجهوية والولائية.

- المجلس الوطني لحماية المستهلك والذي أنشئ بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-272 المؤرخ في 26 جويلية 1972، وهو عبارة عن هيئة استشارية يبدي رأيه في المسائل المتعلقة بتحسين الوقاية من المخاطر التي قد تحملها المنتجات والخدمات المقدمة للمستهلك.

- شبكة مخابر التجارب والتحليل النوعية هدفها القيام بالرقابة والتأكد من السير الحسن لنشاطات مخابر التجارب وتحليل الجودة للمنتوج.

المطلب الثالث: مؤسسات الصناعة البترولية ومسئوليتها الاجتماعية والبيئية

تتواجد على مستوى صناعة البترول العديد من المؤسسات التي تمارس نشاطات استخراج البترول ونقله في العديد من دول العالم، غير أن هذه الصناعة تحتكر من طرف ما يعرف بالمؤسسات البترولية العالمية، أو كما يطلق عليها بالمؤسسات السبع الكبرى أو الشقيقات السبع. يعالج هذا المطلب المسؤولية الاجتماعية والبيئية في المؤسسات الصناعية البترولية العالمية من خلال التعرض إلى ما يلي:

1. المؤسسات البترولية العالمية ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية

يتم معالجة المؤسسات البترولية العالمية من خلال التعرض إلى الآتي:

1.1. التعريف بمؤسسات البترول العالمية

تعرف الشركات النفطية الكبرى بأنها مؤسسات متعددة الجنسيات عملاقة، فضلا عن أنها ظلت تسيطر على السوق البترولية العالمية لمدة تقرب من الخمسين عاما، فالمؤسسات متعددة الجنسية تسعى دائما لغرض إعادة صياغة الظروف الاقتصادية والسياسية لنشاطها، فهي لم تنشأ كمجرد رد فعل لظروف سياسية واقتصادية معطاة وقائمة، بل هي أيضا تجسيد لوعي الرأسمالية الحديثة للأنماط الاقتصادية والسياسية المناسبة لنشاطاتها على صعيد عالمي، وسعيها الحثيث من أجل فرض هذه الأنماط، وتنطبق هذه الملحوظة على تلك المؤسسات البترولية، ويتضح ذلك من الاستراتيجيات التي اتبعتها سواء في الأجل القصير أو الطويل.¹

ويعتبر رجل الأعمال الإيطالي "أنريكو ماتي" أول من أطلق مصطلح الشقيقات السبع على هذه المؤسسات سنة 1950، وهذا لوصفها باعتبارها أكبر مؤسسات النفط العالمية، والتي تهيمن على صناعة البترول العالمية. وفي عام 1973 كانت هذه المؤسسات تتحكم في 85% من الاحتياطي العالمي للبترول.

وتتمثل الشقيقات السبع في المؤسسات الآتية:²

- شركة البترول الإنكليزية الفارسية (المملكة المتحدة)، وقد أصبحت تسمى "شركة البترول الإنكليزية الإيرانية ثم "British Petroleum (BP)".

- شركة نفط الخليج (الولايات المتحدة الأمريكية)، في 1985 صناعة النفط الخليجية اندمجت مع شركة "شيفرون" وكان في ذلك الوقت أكبر عمليات الاندماج في تاريخ العالم، ولا زالت هناك شبكة من المحطات في شمال شرق الولايات المتحدة تحمل هذا الاسم.

- رويال دوتش شل Royal Dutch Shell، شركة هولندية بريطانية.

- ستاندرد أويل أوف كاليفورنيا Standard oil of california (Socal) (الولايات المتحدة الأمريكية)، وأصبحت تسمى "شيفرون Chivron".

¹ محمد زيدان ومحمد يعقوبي، الآثار البيئية لنشاط شركات البترول العالمية ومدى تحملها لمسؤوليتها تجاه البيئة، الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، يومي 15/14 فيفري 2012، ص: 6.

² المرجع نفسه، ص: 6.

- ستاندرد أويل أوف نيو جارزي Standard Oil of New Jersey (Esso) (الولايات المتحدة الأمريكية)، وأصبحت تسمى "إكسون Exxon"، وبعد اتحادها مع شركة "موبيل Mobil" سنة 1999، أصبحت تسمى "إكسون موبيل".

- ستاندرد أويل أوف نيويورك Standard Oil of New York (Sony) (الولايات المتحدة الأمريكية)، وأصبحت تسمى "موبيل"، والتي اتحدت مع شركة "إكسون".

- شركة تكساكو Texaco (الولايات المتحدة الأمريكية)، والتي اتحدت مع "شيفرون" سنة 2001.

بالإضافة إلى هذه المؤسسات، فقد ظهرت في ميدان صناعة البترول بعض المؤسسات المتعددة الجنسيات التي حققت تقدما كبيرا في أرقام أعمالها في هذه الصناعة، وأصبحت تحتل مراكز متقدمة بين أكبر عشر المؤسسات عالمية عاملة في صناعة البترول، ومن بينها نذكر شركة "توتال Total" الفرنسية، شركة "ENI" الإيطالية، وشركة "كونكو فيليبس Conco Philips" الأمريكية.

2.1. المراحل التي مرت بها مؤسسات البترول العالمية

مرت أغلب هذه الشركات بخمس مراحل حتى وصلت لوضعها الراهن، يتم اختصارها فيما يلي:¹

1.2.1. المرحلة التجارية (1850-1500)

وهي مرحلة الاستكشاف وقبل دخول الثورة الصناعية الأوروبية وحركة الإدارة العلمية بأمريكا، حيث كان الإنتاج البترولي يتم تلقائيا بتدفق بعض الآبار دون إنتاج أو تنقيب علمي.

2.2.1. المرحلة الاقتصادية (1850-1910)

في هذه المرحلة، عرفت بداية التشغيل الاقتصادي للنفط للاستهلاك المحلي بأمريكا.

3.2.1. مرحلة حقوق الامتياز بين الحربين العالميتين (1910-1940)

انتقل التنقيب المحلي الأمريكي إلى النطاق الدولي عن طريق الحصول على حقوق امتياز في السعودية والخليج والجزائر وليبيا ومصر وأمريكا اللاتينية واندونيسيا ونيجيريا، وكانت على رأسها مؤسسة شل، بريتيش بتروليا، توتال في إيران والخليج والعراق والجزائر.

¹ محمد زيدان ومحمد يعقوبي، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 7.

4.2.1. مرحلة الشركات الوطنية (1940- 1970)

والتي بدأت مع الاستقلال الاقتصادي والسياسي للدول النفطية المصدرة والدخول بشراء حصص الامتياز أو المشاركة في رؤوس الأموال والاتجاه نحو إنشاء مؤسسات وطنية.

5.2.1. مرحلة تدويل المؤسسات (1970 حتى الآن)

وهي قد تمتد للقرن الحادي والعشرين، وتضم المؤسسات الدولية النفطية الضخمة والتي تشترك فيها كل الدول المنتظمة للنفط والدول أو الشركات المستوردة، وهي تتميز بالخصائص الآتية: هيكل ضخم لرأس المال، وهيكل متنوع من القوى العاملة.

2. الآثار البيئية لنشاط مؤسسات البترول العالمية ومسؤوليتها الاجتماعية والبيئية

ومن خلال هذا الفرع، سيتم التعرف على الآثار البيئية للصناعة البترولية عامة، وكذا مدى احترام مؤسسات البترول العالمية لمسؤولياتها تجاه حماية البيئة والمجتمع.

1.2. الآثار البيئية للصناعة البترولية

تتميز الصناعة البترولية بتعقيد كبير في علاقاتها الفنية التي تربط بين عواملها، وتحمل على إثرها الشركات تكاليف باهضة من أجل استكشاف النفط والتنقيب عليه. وتكون الأخطاء المرتكبة في أية مرحلة من مراحلها مكلفة جدا، وخاصة في تأثيراتها البيئية. ولذلك، تسعى المؤسسات البترولية والبلدان المتعاملة معها إلى توفير الرقابة والمتابعة المستمرتين على سيرورة العملية الاستخراجية.

2.2. التأثيرات البيئية والاجتماعية لعملية استكشاف النفط واستخراجه

تؤثر عملية استكشاف البترول واستخراجه بشكل كبير على النظام البيئي، صحة الإنسان، والنشاطات الفلاحية. وتعمل شركات البترول على البحث عن البترول باستخدام وسائل وتكنولوجيا متطورة جدا، وعندما تحدد مناطق تواجده، تقوم هذه الشركات ببناء الأرضيات والمضخات وإجراء الاختبارات على نوعيته.¹

ويتأتى التأثير البيئي لعملية استكشاف البترول واستخراجه من خلال حوادث التسربات النفطية، وتتمثل أكبر الآثار البيئية في إزالة الغابات، تخریب النظام البيئي، التلوث البيئي والمائي، التأثير الطويل الأجل على الحياة الحيوانية (خاصة الطيور والكائنات البحرية)، التأثير على صحة المجتمعات والعاملين في الصناعة البترولية، والمساهمة في ترحيل الكائنات الحية. وتتطلب الصناعة البترولية نقل تجهيزات كبيرة جدا إلى بيئة بعيدة. وبذلك، فإن عملية تطهير الأراضي من الأشجار وبناء الأرضيات تساعد على

¹ محمد زيدان ومحمد يعقوبي، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 9.

إزالة الغابات وتآكلها، وتساهم عملية التنقيب على البترول واستخراجه في استخدام كميات معتبرة من المياه، والتي يتم تلويثها ورميها إلى الطبيعة، وهذا ما ينتج عنه تلوث كيميائي للبيئة والمياه.¹

ويعتبر التلوث البحري من أهم صور تأثير الصناعة البترولية على النظام البيئي، بحيث إن كمية من البترول حتى وإن كانت صغيرة يمكن أن تكون لها تأثيرات حادة وقاتلة على الحياة البحرية. ولذلك، فإن الكميات الكبيرة التي ترمى ولفترات زمنية طويلة تؤثر بشكل دائم على استمرارية التنوع البيئي البحري. وتمثل المياه الصناعية المستعملة التي ترمى على الشواطئ، واستخراج البترول إلى الأرض، والنفايات البترولية التي يتم رميها من أهم مصادر التلوث البحري المتعلق بالبترول.

3.2. التأثيرات البيئية لعملية نقل البترول

الانفصال الدائم بين مواقع احتياطات النفط ومواقع الحاجة إليه يفرض نقله على مسافات بعيدة من أجل إيصاله إلى مستهلكيه، وهذا ما يساعد على زيادة تعقيد أنظمة نقله عبر العالم. وتنتج عن عمليات نقل البترول العديد من حوادث التسربات النفطية، سواء كانت عبر الأنابيب أو السفن، أو وسائل النقل البرية، ويسجل في تاريخ العالم العديد من كوارث التسربات النفطية التي أثرت بشكل مميت على النظام البيئي. ويرتبط حجم التأثير البيئي الناجم عن التسربات النفطية بالعديد من المتغيرات منها حجم التسرب (يحدد المساحة المتأثرة، وموقعها من الشاطئ)، نوع البترول، موسم التسرب، قدرة المقاومة لمكان التسرب.²

ويتأثر التلوث البحري الروتيني من عملية تنظيف الصهاريج الكبيرة لناقلات البترول الضخمة، بحيث إنه بعد تفريغ الناقلات لحمولتها في الدول المستوردة، تعود إلى الدول المصدرة لإعادة شحنها. وعند بداية الشحن يتم تنظيف الصهاريج من البواقي النفطية بالماء، ثم يتم رمي الماء المختلط مع البواقي البترولية في البحر. بالإضافة إلى هذا، فإن مياه التنظيف هي مياه حصوية ومالحة ترمى هي الأخرى في البحر وبكميات كبيرة جدا، وهو ما يهدد الحياة البحرية البيئية وتوازنها.

وتؤثر حوادث التسربات النفطية على صحة الإنسان والحيوان أثناء حدوثها، وأثناء تنظيفها، وحين استهلاك الكائنات المتسمة منها. بالإضافة إلى هذا تكون لهذه الحوادث العديد من الانعكاسات الاقتصادية مثل تدمير الثروة السمكية وترحيلها إلى أماكن أخرى لسنوات عديدة، بالإضافة إلى انخفاض درجة ثقة المستهلكين في سلامتها الصحية.

¹ Dara O'ROURK, Sarah CONNOLLY, "Just oil ? The distribution of environmental and social impacts of oil production and consumption". Annual Reviews, 2003, P:594.

² Ibid, p:601.

3. المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال لدى المؤسسات البترولية

لا يمكن للصناعة البترولية كغيرها من الصناعات أن تتطور وهي لا تحترم السياق الاجتماعي والسياسي للدول التي تنشط فيها، وهذا قد يبدو للوهلة الأولى شيء ليس بتلك الأهمية الكبرى لأن كل الصناعات لها تأثيراتها على البيئة والنمو الاقتصادي والاجتماعي وحتى على الصعيد السياسي، ولكن ما يميز الصناعة البترولية هو حجم تلك التأثيرات، حيث إنها تقوم بنقل كميات كبيرة من مواد أولية خطيرة لأنها قابلة للاشتعال والانفجار، كما أنها مواد شديدة التأثير على البيئة بعناصرها المختلفة من ماء وهواء وتربة وكائنات حية.¹

ومنذ سنوات السبعينيات من القرن العشرين، عرفت صناعة النفط تحولات كبرى نتيجة التطور التكنولوجي وظهور الوعي بأهمية أن تكون هذه الصناعة مسؤولة اجتماعيا وبيئيا، حيث ساهم ظهور الوعي البيئي في تغير مجموعة من التقنيات والتكنولوجيا المستعملة وكذا التشريعات والتنظيمات، وذلك من خلال صيانة وترشيد المورد النفطي وذلك بترشيد استعماله وحمايته من الاستنزاف. فحماية البيئة في المؤسسات البترولية قد تأتي على عدة أشكال سواء من التنظيم القانوني من خلال القوانين المحلية أو الاتفاقيات الدولية والتعاون الدولي لحماية البيئة من خلال المنظمات الدولية، كما تأتي هذه الحماية في صورة وسائل اقتصادية كالضرائب البيئية وضرائب الطاقة ناهيك عن الإعانات التي تقدمها صناديق حماية البيئة، بالإضافة إلى التزام المؤسسات البترولية طوعيا بحماية البيئة عن طريق سياستها البيئية من خلال دراسات التأثير البيئي، المراجعة البيئية، مخطط تسيير النفايات.²

المطلب الرابع: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات البترولية بالجزائر (سوناطراك نموذجا)

يتناول هذا المطلب مستوى الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية في مؤسسة سوناطراك من خلال عرض لإسهاماتها في المجال الاجتماعي والبيئي، وذلك كما يلي:

1. التعريف بمؤسسة سوناطراك

تعتبر سوناطراك شركة حكومية جزائرية أنشئت لنقل وتسويق المحروقات، وتحولت لاحقا إلى مجموعة بترولية وغازية ضخمة، توفر الجزء الأهم من عائدات البلاد من العملة الصعبة، وتصنف ضمن كبريات المؤسسات على الصعيد الإفريقي. تأسست الشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات (سوناطراك) نهاية عام 1963 تجسيدا لرغبة السلطات الجزائرية في السيطرة على الثروة البترولية

¹ الطاوس غريب، مروة حمادية، "أهمية أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية في ضبط سلوك المؤسسات البترولية - شركة سوناطراك الجزائرية وشركة البترول الكويتية نموذجا-"، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة ورقلة، الجزائر، 27 و28 نوفمبر 2017، ص: 374.

² أمال رحمان، انفال نسيب، "نحو حوكمة جديدة للمؤسسات البترولية الطاقات المتجددة في قلب التغيير"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، 2014، ص: 46.

للبلد المستقل حديثا آنذاك، وهي المؤسسة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن استغلال المصادر النفطية والغازية في البلاد وكذا عن بيعها.¹

وتوجد لمؤسسة سوناطراك فروع وطنية في الجزائر وأنشطة دولية عبر العالم، من قارة إفريقيا (مالي، موريتانيا، تونس، ليبيا، النيجر ونيجريا) وفي أوربا (إيطاليا، إسبانيا، بريطانيا، البرتغال) وفي أمريكا اللاتينية (البيرو). وتم ترتيبها الأولى إفريقيا والثانية عشر عالميا، وهي أيضا رابع مصدر عالمي للغاز الطبيعي المميع، وثالث مصدر عالمي لغاز البترول المميع، وخامس مصدر للغاز الطبيعي.²

2. واقع المسؤولية الاجتماعية في مؤسسة سوناطراك

تساهم سوناطراك اجتماعيا من خلال مجموعة من الجوانب والمتمثلة في الآتي:

1.2. استحداث نظام الصحة والسلامة والبيئة

لحفاظ على الموارد الطبيعية للأجيال القادمة، اتبعت مؤسسة سوناطراك المسؤولية الاجتماعية كمنهج، وذلك من خلال تطوير نظام لإدارة الصحة والسلامة والبيئة، وقد تم تزويده بألية تضمن على الدوام توفر المعلومات الحديثة واستخدام التقنية والأنظمة في العمليات المختلفة للمؤسسة.

كما أعلنت مؤسسة سوناطراك شعارا أساسيا لتحسين أدائها في هذا المجال وهو "لا حوادث، لا إصابات للعمال، لا تأثير على البيئة". وفيما يلي أهم الأنشطة التي عازمت المؤسسة على بلوغها في هذه المجالات الثلاثة:³

1.1.2. المساهمة في مجال الصحة

تخفيض الأمراض المهنية، تحسين ظروف العمل وتوفير الرعاية الصحية للعمال وأسرههم، توفير جو مناسب للعمل، ترقية التكوين والتعليم والتوعية في مجال الصحة والنظافة والعمل.

2.1.2. المساهمة في مجال الأمن

تخفيض عدد حوادث العمل، ترقية مستوى عال من الأمن، تجنب وإلغاء كل مسبب للحوادث، ضمان سلامة وأمن التجهيزات، تكوين العمال في مجال الأمن الصناعي.

¹ <http://www.sonatrach.dz.com/presentation>. Date de consultation le : 21/12/2017.

² Idem.

³ محمد فلاق، "المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية - شركتي سوناطراك الجزائرية وأرامكو السعودية أنموذجا"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 12، 2013، ص: 33.

3.1.2. المساهمة في مجال البيئة

الحفاظ على الموارد الطبيعية، التخفيض ومنع الانبعاثات الجوية، حماية التنوع البيولوجي، معالجة المياه والأحوال، المساهمة في تنمية الطاقات النظيفة وترقيتها، المساهمة في الجهود الوطنية للتشجير.

2.2. المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة سوناطراك تجاه العاملين

تعتمد مؤسسة سوناطراك على استراتيجيات في تنمية وتكوين وتطوير الموارد البشرية، وتتم وظيفة رفع المستوى والتخصص للعاملين عن طريق ثلاث وسائل للتكوين بسوناطراك هي كما يلي:

1.2.2. مركز تطوير المؤسسة

يتركز دور هذا المركز على التدريب لتكنولوجيات وتقنيات التسيير، إدارة الأعمال، اللغات، تكوين المكونين، المالية والشؤون القانونية، الإعلام الآلي وأنظمة الإعلام والصحة والسلامة والبيئة.

2.2.2. المعهد الجزائري للبترول

يوفر هذا المعهد تكوينات عملية ذات مستوى دولي في مجالات الطاقة والمناجم تتعلق بنشاطات المنبع للمحروقات، نقل المحروقات، نشاطات المصب للمحروقات، الاقتصاد البترولي، إدارة الأعمال، الصحة والسلامة البيئية، هندسة البيئة، المالية، الموارد البشرية، الاتصال في المؤسسة.

3.2.2. معهد التكوين نפטوغاز

يقع مركز التطوير وتطبيق التقنيات البترولية والغازية (نفطو غاز) بحاسي مسعود، وتتمثل مهامه فيما يلي:

- تكوين التقنيين السامين وأعوان التحكم العملياتي.

- إعادة تأهيل وتحسين أداء إطارات المؤسسة.

- المساعدة والاستشارة والبحث التطبيقي.

3.2. المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة سوناطراك تجاه المجتمع

تسعى مؤسسة سوناطراك لتأصيل مواطنها في المجتمع من خلال قيامها ببعض الأعمال الاجتماعية منها:

1.3.2. التعليم والتكوين المهني ومحو الأمية

تهدف إلى توفير للشباب فرصة للاندماج في سوق العمل بصفة خاصة ضحايا التسرب المدرسي، حيث تم سنتي 2004 و2005 تجهيز 22 ورشة خياطة وحلاقة. بالإضافة إلى استفادة ولايات من الجنوب (بشار، الوادي والأغواط) من ست (06) حافلات مدرسية، كما قامت مؤسسة سوناطراك بتوزيع الكتب المدرسية والتجهيزات البيداغوجية للمحتاجين في الجنوب الجزائري،

2.3.2. فك العزلة

استفادت 18 منطقة على مستوى ولايات (أدرار، البيض، الجلفة، إليزي، الأغواط، سوق أهراس) من عمليات فك العزلة. وكانت هذه المساهمة من خلال فتح الطرقات والكهرباء الريفية، بالإضافة إلى مولد كهربائي لتوفير الكهرباء لأبار السقي والمنازل غير المربوطة بالشبكة الكهربائية.

3.3.2. الشباب والرياضة

تم إنشاء مجموعة من ساحات اللعب للبلديات المحرومة من مساحات الترفيه عين صالح بولاية تمنراست، مزرعة بولاية بسكرة، وكراكة بولاية البيض وقصابي بولاية بشار، كما تدعم مؤسسة سوناطراك الأندية الرياضية، ودعم الفدراليات والمؤسسات الرياضية، بالإضافة إلى تشجيع ودعم الرياضة النسوية.

4.3.2. إنشاء مؤسسة سوناطراك طاسيلي

تعتبر مؤسسة سوناطراك طاسيلي كنقطة التقاء لمؤسسة بترولية كبرى بقم إنسانية وبيئية والطاسيلي مصنف أرث عالمي، حيث تسير المؤسسة عن طريق قانون 04 ديسمبر 1990 المتعلق بالجمعيات، وقد أوكلت إلى مؤسسة سوناطراك طاسيلي مهمة حماية الطبيعة من أجل الإبقاء عليها ومكافحة التلوث بجميع أشكاله والمحافظة على الحيوانات والنباتات والمحافظة على الموروث الثقافي المادي وغير المادي والمساعدة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية للسكان المعزولين و المحرومين، وتتدخل مؤسسة سوناطراك طاسيلي في كامل التراب الوطني، في المناطق الصحراوية الواسعة وبصفة خاصة في مناطق أقصى الجنوب وبالتحديد في مناطق الطاسيلي.

4.2. المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة

تتجسد المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة سوناطراك تجاه البيئة من خلال الآتي¹:

¹ وهيبة مقدم، مرجع سبق ذكره، 2014، ص: 257.

- تسعى سوناطراك لحماية البيئة من خلال تخفيض انبعاثات غاز الاحتباس الحراري، فقد تم منح استثمارات معتبرة من أجل تخفيض الغازات المحروقة.
- إقامة خمسة مشاريع كبرى عبر جميع مناطقها الصناعية للحد من الانبعاثات الغازية والكيميائية الملوثة للبيئة.
- وقعت مؤسسة سوناطراك وسبع مؤسسات وسبع مؤسسات أخرى في سنة 2007 على اتفاقيات تقضي بإنشاء مؤسسة بيئية متعددة الجنسيات مهمتها مكافحة تلوث مياه البحر بالمياه النفطية.
- لغرض تخفيض انبعاث غاز ثاني أكسيد الكربون، تعمل مؤسسة سوناطراك بالشراكة مع مؤسسة "بريتش بتروليوم British Petroleum" و"ستاتو ايول هيدرو Statoil Hydro" على إعادة حقن غاز ثاني أكسيد الكربون على مستوى حقل "كرشبة" بعين صالح.
- ساهمت مؤسسة سوناطراك في سنة 2003 مع المؤسسة الجزائرية للطاقة في تحلية مياه البحر، هذا المشروع يسمح بتلبية حاجات مختلف المركبات التابعة للمؤسسة.

3. أخلاقيات الأعمال في مؤسسة سوناطراك

تتميز أخلاقيات الأعمال في مؤسسة سوناطراك من خلال ما يلي:

1.3. إصدار مدونة سلوك

تم الإعلان عن إصدار مدونة سلوك لمؤسسة سوناطراك، تم التذكير في هذه الوثيقة الجديدة بأن مجمع سوناطراك في سنة 2010 يركز على محورين تكمليين لقيمه من أجل تطوره، وهما القيم الجوهرية ومبادئ المؤسسة. تتعلق القيم الجوهرية بالالتزام لمصلحة البلاد وروح المؤسسة والأخلاقيات والمهنية والثقة وروح الجماعة والحكامة المثالية والبحث عن الجودة والتكافؤ. وتتص قيم المؤسسة على التكوين وتحسين كفاءات المستخدمين والسهر والتحكم في التكنولوجيا وتحسين نوعية المحيط الاجتماعي وإرضاء الزبائن والتحلي بحس التسويق واحترام الشركاء ونقل المهارات نحو المؤسسات الجزائرية الأخرى واحترام البيئة وكذا مسعى تنمية مستدامة. كما تم تزويد مجمع سوناطراك بلجنة أخلاقيات مهمتها السهر على تعزيز الممارسات الأخلاقية على مستوى المؤسسة و احترام أحكام مدونة السلوك.¹

¹ غريب الطاوس ومرورة حمايدية، أهمية أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية في ضبط سلوك المؤسسات البترولية - شركة سوناطراك الجزائرية وشركة البترول الكويتية نموذجا، الملتقى الدولي حول أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 27 و28 نوفمبر 2017، ص: 375.

2.3. بنود مدونة السلوك

من أهم البنود الواردة في هذه المدونة:¹

- اعتبار الرشوة عملاً خطيراً يعاقب عليه القانون وتترتب عنه متابعات قضائية وإنهاء علاقة العمل مع المؤسسة.
- إنجاز أي مهام أو أهداف لا يمكن أن يكون باتباع طرق غير شرعية وغير أخلاقية من طرف الموظفين والشركاء أو من زبائن سوناطراك.
- ضرورة التبليغ بأي محاولة لرشوة الموظفين إلى لجنة أخلاقيات المؤسسة. وفي حالة ثبوت الرشوة على أي موظف، فإن هذا الأخير قد يتعرض إلى عقوبة الفصل من العمل، فيما يحرم الطرف الراشي من إقامة علاقات تجارية مع المؤسسة مع إمكانية المتابعة القضائية.
- يمنع منعاً باتاً التكفل بالنفقات من طرف الزبائن أو هيئات أجنبية لأي موظف، إلا إذا كان في إطار التزامات واضحة داخل العقود أو مرخصاً من الجهات المسؤولة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية (الطريقة والإجراءات)

تعد المنهجية حلقة الربط بين ما هو متحقق من تراكم معرفي نظري وتطبيقي، وبين إمكانية تجسيد ذلك التراكم في حياة المؤسسات واقعا وحاضرا ومستقبلا.

ومن أجل التحقق من مصداقية الترابط والتأثير بين متغيرات الدراسة، وكذلك من أجل تحقيق الاستمرارية في بلوغ مقاصد الدراسة. يتناول هذا المبحث من الدراسة وصفاً لمنهج وطبيعة وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وأسلوب جمع البيانات والمعلومات، وكذلك الحدود والمشاكل التي رافقت الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى التعريف بأداة الدراسة المستخدمة وأساليب المعالجة الإحصائية.

المطلب الأول: وصف مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية العاملة لقطاع المحروقات بالجزائر، واعتمد على أسلوب العينة العشوائية في اختيار هذه المؤسسات، وللتوضيح أكثر يتم معالجة العناصر الموالية:

¹ غريب الطاوس ومروة حميدة، مرجع سبق ذكره، 2017، ص ص: 375-376.

1. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي المؤسسات البترولية بالجزائر، وبالأخص أعضاء موظفي المصالح المالية والمحاسبية والمراجعين.

وتم التركيز على مجتمع الدراسة التي يمكن الوصول إليها بسهولة وجمع البيانات المطلوبة منها، وذلك إما بمقابلتها أو التواصل معها عبر البريد الإلكتروني أو الفاكس.

2. عينة الدراسة

يبلغ حجم مجتمع الدراسة 100 موظف وموظفة، وقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل لجمع البيانات المتعلقة بمشكلة الدراسة، وقد تم توزيع الاستبيان على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرداد أربعة وسبعون (74) استبياناً، بنسبة استرجاع بلغت 74% وبعد تفحص الاستبيانات استبعد منها خمسة عشر (15) استبياناً لعدم صلاحيتها، إما لنقص المعلومات الواردة فيها أو لأن المجيب ليس له علاقة بموضوع الدراسة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة تسعة وخمسون (59) استبياناً، كما هو موضح في الجدول رقم (1.4).

الجدول رقم (1.4): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان

المجموع	عن طريق البريد أو الاستبيان الإلكتروني	عن طريق الاتصال المباشر وغير المباشر	طريقة توزيع الاستبيان البيان
100	35	65	عدد الاستبيانات الموزعة
74	20	54	عدد الاستبيانات المسترجعة
(10)	(04)	(06)	عدد الاستبيانات الملغاة
(05)	(02)	(03)	عدد الاستبيانات الواردة بعد أجل
59	14	45	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على استمارات الاستبيان.

3. متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في محاسبة المسؤولية الاجتماعية كمتغير تابع من جهة، ومن جهة أخرى تتمثل المتغيرات المستقلة في إدراك المؤسسات البترولية للمسؤولية الاجتماعية، وتوفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالتقارير المالية، ومحددات القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

وللايضاح أكثر، فإن هذه الدراسة تعالج واقع وجود مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر.

المطلب الثاني: أسلوب جمع البيانات والمعلومات

يهدف هذا المطلب إلى عرض طبيعة الدراسة الميدانية، وذلك من خلال التعرض إلى النقاط الآتية:

1. أسلوب الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي، دون التدخل في مجرياتها، ويمكن أن يتم التفاعل معها بوصفها وتحليلها.

وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى وجود مقومات القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وهي دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات البترولية في الجزائر.

2. مصادر البيانات

اعتمدت الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات هما ما يلي:

1.2. البيانات الأولية

وذلك من البحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة مفردات الدراسة وحصر وتجميع المعلومات اللازمة التي تخص موضوع الدراسة، ومن بعد يتم تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Science واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2.2. البيانات الثانوية

وذلك من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمجلات العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، والأبحاث والدراسات السابقة والتي تتعلق بواقع القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالتقارير المالية من طرف المؤسسات البترولية. بالإضافة إلى أية مراجع قد تساهم في إثراء الدراسة بشكل علمي. ويتمثل الهدف من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة إلى التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

المطلب الثالث: أداة الدراسة واختبارات الصدق والثبات

يعد استبيان الدراسة من أهم المصادر للحصول على البيانات المتعلقة بالجانب التطبيقي، وكلما توفرت الدقة في تصميم الاستبيان انعكس ذلك على جودة البيانات. وقد تم تصميم وتطوير الاستبيان بالاعتماد على بعض المقاييس العربية والعالمية بعد أن تم تكيفها لتلائم بيئة الأعمال الجزائرية وتتوافق مع توجهات الدراسة.

ويتم تناول هذا المطلب من خلال عرض العناصر الموالية:

1. أقسام الاستبيان

ينقسم الاستبيان إلى قسمين هما كما يلي:

1.1. القسم الأول: محاور الدراسة الميدانية

يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة نحو واقع توتر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر وتأثيره على التقارير المالية، وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

- **المحور الأول**، يناقش مدى إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية، ويتكون من إحدى عشر (11) فقرة.

- **المحور الثاني**، يناقش مدى توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، ويتكون من تسع (9) فقرات.

- **المحور الثالث**، يناقش مدى توفر مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، ويتكون من عشر (10) فقرات.

- **المحور الرابع**، يناقش محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، ويتكون من إحدى عشر (11) فقرة.

ومن أجل قياس استجابات عينة الدراسة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) الموضوع في الجدول رقم (2.4) الموالي:

جدول رقم (2.4): مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الفقرات

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
Strongly agree	Agree	Uncertain	Strongly disagree

المصدر: دلال القاضي ومحمود البياتي، منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص: 113.

يقوم هذا المقياس على استخدام خمسة خيارات لقياس مدى التوافق، فقد تم استخدام هذا المقياس، حيث يعتبر من أكثر المقاييس شيوعاً في هذا المجال، وهو يقوم بإعطاء مفردات العينة مجموعة من الفقرات ويطلب منهم إبداء رأيهم في التعبير عن درجة موافقتهم أو تأييدهم لها وفق سلم متدرج، كالتالي: (01): لا أوافق بشدة، (02): لا أوافق، (03): محايد، (04): أوافق، (05) أوافق بشدة، وعليه فمتوسط أداة هذا المقياس والذي سيستخدم لغايات إختبار الفرضيات هو: $03 = 5/(5+4+3+2+1)$.

2.1. القسم الثاني: البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة

يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة، ويتكون من خمس (05) فقرات هي العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي.

2. صدق الاستبيان

يعتبر صدق الاستبيان من الاختبارات القبلية التي تسبق التحليل، وقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان من خلال طريقتين هما كما يلي:

1.2. صدق المحتوى

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من أكاديميين متخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء من الهيئة التدريسية، وقد تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة في ضوء مقترحاتهم. وبذلك، خرج الاستبيان في صورته النهائية كما يظهر في الملحق رقم (01) ليتم تطبيقها على عينة الدراسة.

2.2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي من خلال إيجاد معامل الارتباط الخطي لسبيرمان Spearman وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من محور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما هو موضح فيما يلي:

1.2.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول رقم (3.4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية والمعدل الكلي لفقراته، وهذا كما يلي:

جدول رقم (3.4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	توجد معالم واضحة ومحددة لدى إدارة المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.	0.026	0.845
2	تعد المسؤولية الاجتماعية من أولويات المؤسسات البترولية.	0.454	0.000
3	تلتزم المؤسسة بالنصوص التوجيهية والتنظيمية التي تنص على حماية وتحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسة.	0.637	0.000
4	تقوم المؤسسة بالمشاركة في برامج حماية البيئة والحد من التلوث.	0.732	0.000
5	تستثمر المؤسسة في مشاريع تنتج منتجات صديقة للبيئة.	0.690	0.000
6	تؤدي المؤسسة المسؤولية الاجتماعية من خلال التبرع للجمعيات الخيرية.	0.585	0.000
7	تقوم المؤسسة بتوظيف أفراد من ذوي الاحتياجات الخاصة.	0.483	0.000
8	تقوم المؤسسة بتهيئة ظروف عمل مناسبة للموظفين.	0.715	0.000
9	تقوم المؤسسة بتقديم برامج اجتماعية للموظفين خارج نطاق العمل.	0.588	0.000
10	تقوم المؤسسة بتقديم أفضل وأحدث الخدمات لزملائها.	0.636	0.000
11	تتهتم المؤسسة بتقديم منتجاتها لزملائها بجودة عالية.	0.352	0.006

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبيان ونتائج برنامج SPSS.

ويتبين من الجدول رقم (3.4) أن جميع معاملات الارتباط السابقة دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، ماعدا الفقرة الأولى، حيث إن مستوى الدلالة لباقي الفقرات أقل من 0.05، ويدل ذلك إلى وجود اتساق داخلي بين كل عبارة من عبارات استبيان محور إدراك المسؤولية الاجتماعية وجميع العبارات التي يتضمنها هذا المحور.

2.2.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (4.4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والمعدل الكلي لفقراته، وهذا كما يلي:

جدول رقم (4.4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	لدى المؤسسة إطارات في المحاسبة والمالية قادرة على تقديم اقتراحات ونماذج في القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.	0.450	0.000
2	تنظم إدارة المؤسسات البترولية دورات تكوينية للمحاسبين في مجال القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.	0.707	0.000
3	النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة قادر على قياس الأداء الاجتماعي.	0.642	0.000
4	يحظى القياس عن الأداء الاجتماعي بمؤسستكم بالقدر الكافي من الاهتمام مقارنة مع قياس الأداء المالي.	0.598	0.000
5	القياس عن الأداء الاجتماعي يمكن حسابه من خلال تحديد فئاته ومجالاته.	0.514	0.000
6	توجد لدى المؤسسة نماذج للقياس المحاسبي لمجالات المسؤولية الاجتماعية.	0.745	0.000
7	يؤدي قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جذب مستثمرين جدد بما يكفي لتعظيم العائد المالي للمؤسسة.	0.592	0.000
8	يؤدي إخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة للقياس المحاسبي إلى جودة التقارير المالية.	0.632	0.000
9	يُمكن القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية من الحصول على معلومات تساعد في تقييم مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها الاجتماعية.	0.706	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبيان ونتائج برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4.4) أن جميع معاملات الارتباط لمحور توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية دالة إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، ويشير ذلك إلى وجود اتساق داخلي بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني.

3.2.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يوضح الجدول رقم (5.4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث توفر مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والمعدل الكلي لفقراته، وهذا كما يلي:

جدول رقم (5.4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يمثل الإفصاح الاجتماعي عرض للمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.	0.443	0.000
2	يعبر عن الإفصاح الاجتماعي على أنه عملية توصيل المعلومات ذات الصلة بمجالات المؤسسة الاجتماعية.	0.771	0.000
3	يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نوع من المصادقية والموضوعية للقوائم المالية.	0.740	0.000
4	يمكن تقنين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات البترولية عن طريق تحديد مجالاته	0.653	0.000
5	يعزز الإفصاح الاجتماعي في القوائم المالية من فرص حصول المؤسسة على الاستثناءات الضريبية.	0.527	0.000
6	يمكن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي من حصول المؤسسة على شهادات الجودة من المنظمات الدولية بما يدعم بقاءها واستمراريتها.	0.690	0.000
7	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية إلى زيادة الحصول على مصادر تمويل خارجية.	0.579	0.000
8	الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات البترولية يكون في منشورات وصفية.	0.558	0.000
9	الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يكون ضمن التقارير المالية السنوية للمعلومات الاجتماعية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية.	0.692	0.000
10	تستخدم المؤسسات البترولية الملحق للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.	0.527	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبيان ونتائج برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (5.4) أن جميع معاملات الارتباط لمحور توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05. ويدل ذلك، إلى وجود اتساق داخلي بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث.

4.2.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

يوضح الجدول رقم (6.4) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والمعدل الكلي لفقراته، وهذا كما يلي:

جدول رقم (6.4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	وجود لدى إدارة المؤسسات البترولية صعوبات بالغة في قياس الأداء الاجتماعي.	0.480	0.000
2	عدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات البترولية على القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.	0.376	0.003
3	عدم وجود عقوبات قانونية على المؤسسات البترولية التي تمتنع عن القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي.	0.613	0.000
4	لا توجد تحفيزات واعفاءات جبائية للمؤسسات البترولية التي تهتم بالقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي.	0.584	0.000
5	لا يوجد إدراك تام من طرف المؤسسات البترولية لمسؤوليتها الاجتماعية. وبالتالي، عدم قياسها والإفصاح عنها.	0.557	0.000
6	تعتبر المجهودات لقياس الأداء الاجتماعي عديمة الجدوى، لأن ليس لها قوانين ومعايير تلزم بقياسها.	0.725	0.000
7	عدم تبني المؤسسات البترولية سياسة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات ذات الطابع الاجتماعي	0.367	0.004
8	تتجنب المؤسسات البترولية القياس والإفصاح عن المعلومات الاجتماعية البيئية التي من الممكن أن تسبب في انخفاض إيراداتها.	0.589	0.000

0.047	0.234	تتجنب المؤسسات البترولية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية التي من الممكن أن تلحق الضرر بسمعة المؤسسة في أذهان أصحاب المصالح.	9
0.019	0.304	عدم كفاية الموارد المالية لتكوين موظفي المالية والمحاسبة لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.	10
0.000	0.532	لا يطلب المجتمع الجزائري من المؤسسات البترولية معلومات عن الأداء الاجتماعي.	11

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبيان ونتائج برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (6.4) أن جميع معاملات الارتباط للمحور الرابع دالة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعد فقرات محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية صادقة لما وضعت لقياسه.

3.2. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لأسئلة الاستبيان.

يوضح الجدول رقم (7.4) جميع معاملات الارتباط سبيرمان Spearman في جميع محاور الاستبيان.

الجدول رقم (7.4): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي

المحور	محتوى المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية	0.561	0.000
الثاني	توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	0.788	0.000
الثالث	توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	0.865	0.000
الرابع	محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	0.255	0.05

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبيان ونتائج برنامج SPSS.

ويتبين من الجدول رقم (7.4) أن جميع معاملات الارتباط لمحاور الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل محور أقل من 0.05، وبذلك تعد محاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

3. ثبات أداة الدراسة

يعني هذا المقياس أن تكون النتائج التي يعطيها الاستبيان متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تمت إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم استخدام معامل الثبات ألفا كرو نباخ Alpha Cronbach's لقياس ثبات الاستبيان كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (8.4): معامل الثبات: طريقة ألفا كرو نباخ Alpha Cronbach's

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو نباخ
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية	11	0.738
الثاني	توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	9	0.803
الثالث	توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	10	0.822
الرابع	محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	11	0.587
	جميع الفقرات	41	0.784

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (8.4)، أن معاملات ألفا كرو نباخ مرتفعة لعوامل الدراسة وجميعها تدل على ثبات أداة الدراسة، كما أن معامل ألفا كرونباخ بلغت قيمته (0,784)، حيث تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي والذي بدوره يدل على صدق أداة الدراسة.

لذا، يمكن وصف أداة الدراسة بالثبات وأن البيانات التي تم الحصول عليها من خلالها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة اعتماد عالية.

4. اختبار اعتدالية التوزيع

تم استخدام اختبار كولمغروف-سميرنوف Kolmogorov-Smirnov ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويوضح الجدول رقم (9.4) نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (9.4): اختبار اعتدالية التوزيع Kolmogorov-Smirnov

مستوى الدلالة	قيمة الاختبار Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
0.486	0.837	0.31	2.72	59

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (9.4) أن مستوى المعنوية الإحصائية لكل المحاور أكبر من مستوى الدلالة الذي يساوي 0.05، حيث تشير هذه النتيجة إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، والذي يسمح من خلاله باستخدام الاختبارات المعلمية.

المطلب الرابع: الأساليب الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات

للإجابة على أسئلة الدراسة ولغايات تحليل البيانات، فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

1. اختبار الثبات

يعتبر معامل ألفا كرونباخ واحداً من الاختبارات الإحصائية لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة، ويتم استخدامه بهدف التحقق من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان كما تم التعرض إليه سابقاً.

2. الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية الآتية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة وتحديد استجاباتهم، ولتحديد الاستجابة تجاه محاور وأبعاد الدراسة التي تضمنها الاستبيان.

- معامل ارتباط بيرسون Pearson لتحديد الاتساق الداخلي للعبارات لمعرفة صدق أداة الدراسة،

ولتحديد العلاقة بين المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومقومات تطبيقها.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد الأهمية النسبية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تجاه محاور وأبعاد أداة الدراسة.

- تم استخدام اختبار كولموغوروف-سميرنوف Kolmogorov-Smirnov لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات العملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً.

- كما تم استخدام اختبار ستيودنت T للعينة الواحدة One Simple Test لتحليل فقرات الاستبيان.

كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي الموالي، حيث كان كالآتي:

موافق بشدة = 5، موافق = 4، محايد = 3، غير موافق = 2، غير موافق بشدة = 1

ولتحديد قيم المتوسط الحسابي، كونها في أي فئة فيتم ذلك من خلال:

- إيجاد طول المدى 5-1=4 ، ثم قسمة المدى على عدد الفئات $4/5 = 0.8$ وبعد ذلك يضاف (0.80) إلى الحد الأدنى للمقياس فتصبح كما يلي:

جدول رقم (10.4) درجات توزيع قيم المتوسط الحسابي

درجة التقدير	مقياس ليكرت الخماسي	قيم المتوسط الحسابي
منخفض جدا	غير موافق بشدة	[1.80 ، 1.00]
منخفض	غير موافق	[2.60 ، 1.81]
متوسط	محايد	[3.40 ، 2.61]
مرتفع	موافق	[4.20 ، 3.41]
مرتفع جدا	موافق بشدة	[5.00 ، 4.21]

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات.

3. تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA

يعتبر تحليل التباين من أهم التحليلات الإحصائية وأكثرها شيوعا واستخداما، ويستخدم لإيجاد الفروق المعنوية بين المتوسطات ضمن متغير واحد لعدة مجاميع أو ضمن عدة متغيرات. وسيتم استعماله في اختبار الفرضيات لمعرفة أثر المتغيرات الشخصية على ممارسة محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث معالجة إحصائية لبيانات ونتائج أداة الدراسة الميدانية والمتمثلة في الاستبيان، من خلال التحليل الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة، وحساب الوزن النسبي للمتوسطات الحسابية، وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات أفراد العينة لكل فقرة من فقرات الدراسة. بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة وتوضيح مقدار التأثير والارتباط بين متغيرات الدراسة الذي يساعد في إعطاء كافة المؤشرات الإحصائية ذات الدلالة العلمية في الإجابة على كافة أسئلة الدراسة.

المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

يسمح تحليل خصائص العينة بالاطلاع على سمات أفراد عينة الدراسة الميدانية، كما يبرز الجهة المستهدفة، وتعتبر خصائص العينة متغيرات تخضع للدراسة الإحصائية لأجل فهمها وتبسيطها، وسيتم معالجتها كما يلي:

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

يتبين من الجدول رقم (11.4) أن هناك تباين بين أعمار أفراد عينة الدراسة، وأن 93,2% من أفراد العينة تجاوز عمرهم الثلاثين، وقد يعزى ذلك إلى أن أفراد العينة من رؤساء المصالح. والجدول أدناه يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (11.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
6,8%	04	أقل من 30 سنة
40,7%	24	بين 30 - وأقل من 40 عام
37,3%	22	بين 40- وأقل من 50 عام
15,3%	09	50 عام فأكثر
100%	59	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

يتضح من الجدول رقم (12.4) أن هناك تنوعاً في المؤهلات العلمية، حيث إن ما نسبته 72,9 % من أفراد العينة هم من حملة الليسانس والماجستير، وهذا مدلول إيجابي، حيث إن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بمؤهلات علمية عالية تساعدهم على فهم أسئلة الاستبيان والإجابة عليها بمهنية وبطريقة صحيحة مما يعطي نتائج أقرب للواقع. والجدول أدناه يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (12.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
25,4%	15	أقل من ليسانس
49,2%	29	ليسانس
23,7%	14	ماجستير
1,7%	1	دكتوراه
-	-	مؤهلات أخرى
100%	59	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

حسب الجدول رقم (13.4) فإن 77,9 % من المستجوبين يحملون تخصص المحاسبة، المالية والمراجعة، وهذا ما يدل أن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم المعرفة المحاسبية والمالية التي تمكنهم من فهم فقرات ومصطلحات الاستبيان والإجابة على أسئلتها بمهنية عالية مما يعطي نتائج أقرب للواقع وبجودة عالية. والجدول أدناه يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (13.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
35,6%	21	محاسبة
20,3%	12	مراجعة
22%	13	مالية
16,9%	10	إدارة أعمال
5,1%	3	تخصصات أخرى
100%	59	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

يبين الجدول رقم (14.4) أن هناك تنوعاً في المراكز الوظيفية والمستويات الإدارية لأفراد العينة، مما يعني أن معظم أفراد الدراسة من ذوي الخبرة العالية، ومستواهم الإداري يمكنهم من الاطلاع على أمور ومجريات العمل أكثر من غيرهم مما يمكنهم من الإجابة على أسئلة الدراسة بوضوح وبدقة وخبرة عالية. والجدول أدناه يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (14.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
-	-	مدير مالي ومحاسبي
15,3%	9	نائب المدير المالي والمحاسبي
8,5%	5	عضو مجلس الإدارة
28,8%	17	مراجع
47,5%	28	وظيفة أخرى
100%	59	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

5. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

يتضح من خلال الجدول رقم (15.4) أن 73,9% من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة أكثر من خمس 5 سنوات، وهذا يدل على أن غالبية المستجوبين على معرفة ودراية واطلاع على عمل المؤسسات البترولية والكيفية التي تتعاطى بها المؤسسات مع المسؤولية الاجتماعية ومحاسبتها. والجدول أدناه يوضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (15.4): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
27,1%	16	أقل من 5 سنوات
16,9%	10	من 5 – 10 سنوات
11,9%	07	من 11 – 15 سنة
44,1%	26	أكثر من 15 سنة
100%	59	المجموع

المصدر: تم إعداد الجدول اعتماداً على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

المطلب الثاني: تحليل وعرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة

تم استخدام اختبار ستودنت t للعينة الواحدة One Sample Test، الذي يفيد في اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع، وهذا باختبار جميع فقرات الاستبيان.

يتم تناول تحليل وعرض نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة، من خلال التعرض إلى العناصر أدناه:

1. تحليل نتائج فقرات المحور الأول: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية

يشير الجدول رقم (16.4) آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية.

الجدول رقم (16.4): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول

الرقم	فقرات المحور الأول	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف	قيمة T	الدالة مستوى	الترتيب
1	توجد معالم واضحة ومحددة لدى إدارة المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.	2,04	0,980	-7,305	0,000	10
2	تعد المسؤولية الاجتماعية من أولويات المؤسسات البترولية.	1,83	0,461	-19,503	0,000	11
3	تلتزم المؤسسة بالنصوص التسريعية والتنظيمية التي تنص على حماية وتحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسة.	2,61	0,965	-3,102	0,003	1
4	تقوم المؤسسة بالمشاركة في برامج حماية البيئة والحد من التلوث.	2,14	0,601	-11,057	0,000	9
5	تستثمر المؤسسة في مشاريع تنتج منتجات صديقة للبيئة.	2,59	0,985	-3,173	0,002	2
6	تؤدي المؤسسة المسؤولية الاجتماعية من خلال التبرع للجمعيات الخيرية.	2,47	0,838	-4,817	0,000	5
7	تقوم المؤسسة بتوظيف أفراد من ذوي الاحتياجات الخاصة.	2,51	0,878	-4,298	0,000	3

4	0,000	-4,447	0,878	2,49	تقوم المؤسسة بتهيئة ظروف عمل مناسبة للموظفين.	8
7	0,000	-7,573	0,756	2,25	تقوم المؤسسة بتقديم برامج اجتماعية للموظفين خارج نطاق العمل.	9
8	0,000	-8,921	0,671	2,22	تقوم المؤسسة بتقديم أفضل وأحدث الخدمات لزيائنها.	10
6	0,000	-4,768	0,983	2,39	تتهتم المؤسسة بتقديم منتوجاتها لزيائنها بجودة عالية.	11
	0,000	-10,603	0,470	2,35	جميع الفقرات	

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

لتحليل فقرات المحور الأول يتم الاعتماد على اختبار ستودنت t للعينة الواحدة، كما تم توضيحه سابقا، وذلك للتعرف على أوجه أفراد عينة الدراسة، حيث يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- جاءت الفقرة الثالثة " تلتزم المؤسسة بالنصوص التسييرية والتنظيمية التي تنص على حماية وتحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 2,61، ثم تليها الفقرة الخامسة " تستثمر المؤسسة في مشاريع تنتج منتجات صديقة للبيئة"، حيث يمكن تفسير هذه النتيجة أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية يميل أكثر إلى جانب حماية وتحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسات، وذلك لكونه التزام مفروض على المؤسسات البترولية.

- ما يتم ملاحظته كذلك أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت متباينة فيما يخص الجانب البيئي، ويتجلى ذلك في الفقرة الرابعة " تقوم المؤسسة بالمشاركة في برامج حماية البيئة والحد من التلوث " التي احتلت مراتب متأخرة بمتوسط حسابي يساوي 2,14، ويمكن اعتبار هذا الاختلاف أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية فيما يخص الجانب البيئي تعتبرها المؤسسات البترولية إلزامية مفروضة بنصوص تشريعية وتنظيمية من الدولة وليست كعمل تطوعي وتشاركي مع الجمعيات الخيرية التي تهدف إلى حماية البيئة.

- أما الفقرات المتعلقة بأنشطة الموارد البشرية جاءت في المراتب الثانية بعد أنشطة حماية البيئة، هذا ما تبينه الفقرتين السابعة والثامنة بمتوسط حسابي على التوالي يساوي 2,51 و 2,49، حيث يمكن تفسير هذه النتائج أن المؤسسات البترولية تهدف إلى تحقيق أمان ورفاهية العاملين لديها.

- جاءت الفقرتين العاشرة والحادي عشر المتعلقة بأنشطة حماية المنتج والمستهلك في مراتب متأخرة نوعا ما، وهذا يمكن إرجاعه إلى احتكار المؤسسات البترولية (سوناطراك) لسوق النفط في الجزائر. وبالتالي، تقل الميزة التنافسية للمؤسسات.

- أما الفقرة الثانية "تعد المسؤولية الاجتماعية من أولويات المؤسسات البترولية" فجاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 1,83، وهذا ما يعني أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين أن المسؤولية الاجتماعية تدخل ضمن أولويات للمؤسسات البترولية.

وبصفة عامة يتضح من الجدول رقم (16.4)، أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي 2,33 وهي أقل من المتوسط الحسابي المحايد، وقيمة t المحسوبة تساوي 10,603 - بمستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن معظم أفراد العينة غير موافقين على وجود معالم ورؤى واضحة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية. وبالتالي، نقص إدراك المسؤولية الاجتماعية في هذه المؤسسات.

2. تحليل نتائج فقرات المحور الثاني: توفر مقومات تطبيق القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تم استخدام اختبار ستيودنت t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (17.4) الذي يوضح آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني: توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

الجدول رقم (17.4): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني

الرقم	فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف	قيمة T	الدلالة مستوى	الترتيب
1	لدى المؤسسة إطارات في المحاسبة والمالية قادرة على تقديم اقتراحات ونماذج في القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.	3,10	0,687	1,137	0,260	4
2	تنظم إدارة المؤسسات البترولية دورات تكوينية للمحاسبين في مجال القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.	2,63	0,963	-2,974	0,004	9
3	النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة قادر على قياس الأداء الاجتماعي.	3,05	0,990	0,395	0,695	6

1	0,001	3,604	0,831	3,39	يحظى القياس عن الأداء الاجتماعي بمؤسستكم بالقدر الكافي من الاهتمام مقارنة مع قياس الأداء المالي.	4
8	0,088	-1,734	0,601	2,86	القياس عن الأداء الاجتماعي يمكن حسابه من خلال تحديد فئاته ومجالاته.	5
2	0,052	1,986	0,859	3,22	توجد لدى المؤسسة نماذج للقياس المحاسبي لمجالات المسؤولية الاجتماعية.	6
5	0,583	0,551	0,944	3,07	يؤدي قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جذب مستثمرين جدد بما يكفي لتعظيم العائد المالي للمؤسسة.	7
7	0,775	0,314	0,830	3,03	يؤدي إخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة للقياس المحاسبي إلى جودة التقارير المالية.	8
3	0,321	1,000	0,911	3,12	يُمكن القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية من الحصول على معلومات تساعد في تقييم مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها الاجتماعية.	9
	0,443	0,773	0,533	3,053	جميع الفقرات	

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (17.4) يمكن تحليل فقرات المحور الثاني كما يلي:

- يلاحظ من خلال تحليل إجابات أفراد العينة حول الفقرات المتعلقة بتوفر مقومات للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية أن المتوسط الحسابي الفقرات الخاصة بوجود إطارات في المحاسبة والمالية قادرة على تقديم نماذج في القياس المحاسبي، وقيام المؤسسات البترولية بتنظيم دورات تكوينية للمحاسبين في مجال القياس عن الأداء الاجتماعي يساوي 3,10 و 2,63 مما يدل على وجود نوع من الحياد أو التردد تجاه قدرة هذه الإطارات على تقديم نماذج للقياس المحاسبي، الذي يمكن إرجاعه إلى نقص الدورات التكوينية في هذا المجال.

- بالنسبة للفقرات الخاصة بقدرة النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة على قياس الأداء الاجتماعي، وإعطاء الاهتمام الكافي لقياس الأداء الاجتماعي مقارنة مع الاداء المالي، تبين أن إجابات أفراد العينة كانت محايدة ، حيث كان المتوسط الحسابي يساوي 3,05 و 3,39 وهو ضمن مجال المتوسط الحسابي المحايد.

- وفيما يتعلق بالفقرات التي تشير إلى أن القياس المحاسبي الاجتماعي يؤدي إلى جذب مستثمرين جدد، وتأثير القياس الاجتماعي على جودة التقارير المالية، فيتضح كذلك أن إجابات أفراد عينة الدراسة تتميز بالتردد والحياد، حيث إن المتوسطات الحسابية أقل من المتوسط الحسابي المحايد.

وبصفة عامة، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 3,053 وقيمة t المحسوبة تساوي 0,77 بمستوي الدلالة يساوي 0,443 وهي أكبر من 0.05 وعليه فالفرق بين المتوسطات غير دال إحصائيا ، وهذا ما يدل على وجود نوع من الحياد أو التردد مع الميل أكثر إلى اتجاه عدم توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.

3. تحليل نتائج فقرات المحور الثالث: توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يبين الجدول رقم (18.4) آراء أفراد عينة الدراسة حول المحور الثالث: توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

الجدول رقم (18.4): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث

الرقم	فقرات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	المعيار الانحراف	قيمة T	الدلالة مستوى	الترتيب
1	يمثل الإفصاح الاجتماعي عرض للمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.	2,81	0,798	-1,794	0,078	8
2	يعبر عن الإفصاح الاجتماعي على أنه عملية توصيل المعلومات ذات الصلة بمجالات المؤسسة الاجتماعية.	2,66	0,883	-2,949	0,005	10
3	يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نوع من المصداقية والموضوعية للقوائم المالية.	3,14	0,840	1,240	0,220	2
4	يمكن تقنين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات البترولية عن طريق تحديد مجالاته.	3,05	0,918	0,426	0,672	5
5	يعزز الإفصاح الاجتماعي في القوائم المالية من فرص حصول المؤسسة على الاستثناءات الضريبية.	3,07	0,740	0,704	0,484	4

9	0,079	-1,785	0,948	2,78	يمكن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي من حصول المؤسسة على شهادات الجودة من المنظمات الدولية بما يدعم بقاءها واستمراريتها.	6
3	0,410	0,830	0,941	3,10	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية إلى زيادة الحصول على مصادر تمويل خارجية.	7
7	1,000	0,000	0,766	3,00	الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات البترولية يكون في منشورات وصفية.	8
1	0,041	2,087	0,811	3,22	الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يكون ضمن التقارير المالية السنوية للمعلومات الاجتماعية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية.	9
6	0,742	0,331	0,787	3,03	تستخدم المؤسسات البترولية الملحق للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.	10
	0,843	-1,98	0,525	2,99	جميع الفقرات	

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

من خلال دراسة نتائج تحليل الفقرات المتعلقة بالمحور، والمبينة في الجدول (18.4) يتضح ما يلي:

- المتوسط الحسابي الأكبر للفقرات (الفقرة الأولى إلى غاية الفقرة الرابعة) الخاصة بعرض تعريف ومواصفات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية كان في الفقرة الثالثة " يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نوع من المصادقية والموضوعية للقوائم المالية" والذي يساوي 3,14، مما يدل على ميل أفراد عينة الدراسة على عدم موافقة في وجود هذه المواصفات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية من طرف المؤسسات البترولية.

- أما فيما يتعلق بالفقرات التي تعرضت للمزايا التي تجنيها المؤسسات من خلال إفصاحها عن الأداء الاجتماعي (الفقرة الخامسة إلى الفقرة السابعة) فتميزت إجابات أفراد العينة بنوع من الحياد، ما يعني أن المؤسسات لا تحصل على امتيازات كبيرة مقارنة بالإفصاح الاجتماعي في تقاريرها المالية.

- في حين باقي الفقرات التي تتضمن أساليب عرض والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، التزمت كذلك إجابات أفراد العينة بالحياد والتردد، مع وجود نوع من الموافقة فيما يخص الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية ضمن التقارير المالية السنوية.

مما سبق، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث يساوي 2,99 وقيمة t المحسوبة تساوي -1,98 ومستوي الدلالة يساوي 0,843 وهي أكبر من 0.05 وغير دالة إحصائياً، مما يدل على أن هناك حياداً مع ميل أفراد عينة الدراسة بعدم الموافقة في وجود مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر.

4. تحليل نتائج فقرات المحور الرابع: محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يبين الجدول رقم (19.4) آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع: محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

الجدول رقم (19.4): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الرابع

الرقم	فقرات المحور الرابع	المتوسط الحسابي	الخطأ المعياري	قيمة T	الدلالة مستوى	الترتيب
1	وجود لدى إدارة المؤسسات البترولية صعوبات بالغة في قياس الأداء الاجتماعي.	2,29	0,852	-6,418	0,000	10
2	عدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات البترولية على القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.	2,24	0,817	-7,174	0,000	11
3	عدم وجود عقوبات قانونية على المؤسسات البترولية التي تمتنع عن القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي.	2,54	0,897	-3,920	0,000	4
4	لا توجد تحفيزات واعفاءات جبائية للمؤسسات البترولية التي تهتم بالقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي.	2,32	0,955	-5,454	0,000	9
5	لا يوجد إدراك تام من طرف المؤسسات البترولية لمسؤوليتها الاجتماعية. وبالتالي، عدم قياسها. والإفصاح عنها.	2,36	0,846	-5,847	0,000	8

7	0,000	-5,612	0,812	2,41	تعتبر المجهودات لقياس الأداء الاجتماعي عديمة الجدوى، لأن ليس لها قوانين ومعايير تلزم بقياسها.	6
6	0,000	-6,391	0,652	2,46	عدم تبني المؤسسات البترولية سياسة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات ذات الطابع الاجتماعي.	7
1	0,963	-0,046	2,819	2,98	تتجنب المؤسسات البترولية قياس والإفصاح عن المعلومات الاجتماعية البيئية التي من الممكن أن تسبب في انخفاض إيراداتها.	8
2	0,006	-2,852	0,685	2,75	تتجنب المؤسسات البترولية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية التي من الممكن أن تلحق الضرر بسمعة المؤسسة في أذهان أصحاب المصالح.	9
3	0,000	-4,327	0,722	2,59	عدم كفاية الموارد المالية لتكوين موظفي المالية والمحاسبة لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.	10
5	0,000	-5,186	0,728	2,51	لا يطلب المجتمع الجزائري من المؤسسات البترولية معلومات عن الأداء الاجتماعي.	11
	0,000	-7,694	0,505	2,49	جميع الفقرات	

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

من خلال الجدول (19.4) يمكن استخلاص ما يلي:

- يلاحظ من الفقرات الثلاثة الأولى الخاصة بصعوبات ومعوقات القياس والإفصاح الاجتماعي، سواء ما يتعلق بالصعوبات التي تكون داخل المؤسسات البترولية (الفقرة الأولى) أو المعوقات المتعلقة بالبيئة الخارجية في المحيط التي تنشط فيه هذه المؤسسات (الفقرة الثانية والثالثة)، أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت غير موافقة على وجود الصعوبات البالغة في القياس عن الأداء الاجتماعي، أو النصوص التشريعية والتنظيمية التي تعنتي بمجالات القياس والإفصاح الاجتماعي، حيث يمكن تفسير هذه النتائج بأن المؤسسات البترولية مطالبة بتكثيف مجهوداتها الرامية إلى توفير نماذج خاصة بالقياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي والإفصاح عنه في شكل تقارير مالية، ومن ثم يتم اقتراحها على الجهات الوصية من أجل إحداث نصوص تشريعية وتنظيمية خاصة بهذا الميدان.

- وفيما يتعلق بالفقرات التي تختص بالمنافع التي تجنيها المؤسسات البترولية من قيامها بالقياس والإفصاح الاجتماعي (الفقرة الرابعة إلى غاية الفقرة السابعة)، كانت إجابات أفراد العينة بالسلب، أي أنها غير مقتنعة بعدم حصول المؤسسات البترولية على منافع جراء قيامها بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.

- يتبين من باقي الفقرات المتعلقة بالأسباب التي تؤدي بالمؤسسات البترولية إلى عدم الاهتمام بالقياس المحاسبي الاجتماعي والإفصاح عنه، أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت متفقة على عدم موافقتها على التبريرات التي تعطيها هذه المؤسسات.

مما سبق، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع يساوي 2,49 وهي أقل من المتوسط الحسابي المحايد، ومستوي الدلالة يساوي 0,000 وهي أقل من 0,05، مما يدل على أن هناك عدم موافقة أفراد عينة الدراسة في وجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات البترولية، وهذا يمكن أن يفسر بأن إجابات أفراد عينة الدراسة ترى أنه لا توجد محددات تعيق المؤسسات البترولية من بذل الجهود لإيجاد نظام محاسبي متكامل يهدف إلى قياس كل الأحداث سوء الاقتصادية منها أو الاجتماعية والإفصاح عنها.

5. تحليل فقرات جميع محاور الدراسة

يبين الجدول رقم (20.4)، نتائج آراء أفراد عينة في جميع محاور الاستبيان.

جدول رقم (20.4): تحليل محاور الاستبيان

المحور	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية.	2,35	0,470	-10,603	0,000
الثاني	توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية.	3,05	0,533	0,773	0,443
الثالث	توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية.	2,99	0,525	-0,198	0,843
الرابع	محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية	2,49	0,505	-7,694	0,000

0,000	-6,759	0,312	2,71	جميع الفقرات
-------	--------	-------	------	--------------

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (20.4) أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الاستبانة المتعلقة بوجود مقومات للقياس والافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية يساوي 2,71 وهي أقل من المتوسط الحسابي المحايد. ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على حياد أو بالأحرى هناك ميل إلى عدم موافقة أفراد العينة في توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر. وبالتالي، لا توجد إمكانية لتطبيقها.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا الجزء من الدراسة مناقشة واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام اختبار بيرسون لاختبار الفرضية الأولى. في حين، تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة للفرضيات الأخرى، وهذا على النحو الآتي:

1. الفرضية الأولى: إدراك المؤسسات البترولية في الجزائر مفهوم المسؤولية الاجتماعية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار إدراك المؤسسات البترولية في الجزائر مفهوم المسؤولية الاجتماعية، والنتائج مبينة في الجدول رقم (21.4).

جدول رقم (21.4): إدراك المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية

المحور الأول	المتوسط الحسابي	المتوسط المعياري	قيمة T	الدلالة مستوى
إدراك مفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.	2,35	0,470	-10,603	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من النتائج في الجدول رقم (21.4) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي 2,35 وهي أقل من المتوسط الحسابي المحايد ، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

وبالتالي، يتم نفي الفرضية الأولى، القائلة بمدى إدراك المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية. أي أن هذه المؤسسات ليست لها معالم ورؤى واضحة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

2. الفرضية الثانية: توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية في الجزائر، والنتائج مبينة في الجدول رقم (22.4).

الجدول رقم: (22.4): توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

مستوى الدلالة	قيمة T	المعيار الآتري	المتوسط الحسابي	محتوى المحور الثاني
0,443	0,773	0,533	3,05	تتوفر لدى المؤسسات البترولية في الجزائر مقومات للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

وتبين النتائج في الجدول رقم (22.4) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تتوفر لدى المؤسسات البترولية في الجزائر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يساوي 3,05، ومستوي الدلالة يساوي 0,443 وهي أكبر من 0,05 أي غير دالة إحصائيا. مما يدل على حياد أفراد عينة الدراسة وميلهم إلى عدم توفر المقومات الكافية للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.

وبالتالي، يتم نفي الفرضية القائلة بوجود مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.

3. الفرضية الثالثة: توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار توفر مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية في الجزائر، والنتائج مبينة في الجدول رقم (23.4).

الجدول رقم (23.4): توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

مستوى الدلالة	قيمة T	المعيار الآتري	المتوسط الحسابي	محتوى المحور الثاني
0,843	-0,198	0,525	2,99	تتوفر لدى المؤسسات البترولية في الجزائر مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

يتضح النتائج في الجدول رقم (23.4) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تتوفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية لدى مؤسسات البترولية في الجزائر يساوي 2,99 ، ومستوي الدلالة يساوي 0,843 وهو أكبر من 0,05، مما يدل على عدم توفر المقومات الكافية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر، وهو أمر منطقي ما دام أنه لا توجد المقومات الكافية للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالتالي، يتم نفي الفرضية القائلة بوجود مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.

4. الفرضية الرابعة: توجد محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تؤثر على جودة التقارير المالية للمؤسسات البترولية في الجزائر

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار وجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية في الجزائر، والنتائج مبينة في الجدول رقم (24.4).

رقم (24.4): محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

محتوى المحور	المتوسط الحسابي	المعياري الانحراف	قيمة T	الدلالة مستوى
محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.	2,49	0,505	-7,694	0,000

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

تبين النتائج في الجدول رقم (24.4) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع يساوي 2,49 والوزن النسبي يساوي 49.80% وهي أقل من الوزن النسبي المحايد 60% مما يدل على عدم وجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر. وبالتالي، يمكن نفي الفرضية القائلة بوجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية في الجزائر.

المطلب الرابع: تحليل الفروق الخاصة بالمتغيرات الشخصية

من اختبار الفرضية الخامسة، يتم استخدام اختبار التباين الأحادي One Way Anova من أجل معرفة إذا ما كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة تعزى إلى المتغيرات الشخصية، وهذا في حالة المتغيرات التي تحتوي أكثر من خيارين.

وتنص الفرضية الرئيسية الخامسة على أنه لا يوجد أثر للمتغيرات الشخصية العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي على توفر مقومات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات العاملة بقطاع المحروقات، ويتفرع عن هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية هي:

1. الفرضية الفرعية الأولى

تنص هذه الفرضية أنه (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) في توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تعزى إلى العمر). لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار التباين الأحادي (F) (One Way Anova) كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (25.4): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب العمر

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية	بين المجموعات	2,034	3	0,678	3,455	0,022
		داخل المجموعات	10,793	55	0,196		
		المجموع	12,827	58			
الثاني	مقومات القياس الاجتماعي	بين المجموعات	4,833	3	1,611	7,595	0,000
		داخل المجموعات	11,667	55	0,212		
		المجموع	16,500	58			
الثالث	مقومات الإفصاح الاجتماعي	بين المجموعات	1,978	3	0,659	2,592	0,062
		داخل المجموعات	13,991	55	0,254		
		المجموع	15,969	58			
الرابع	محددات القياس والإفصاح الاجتماعي	بين المجموعات	0,965	3	0,322	1,282	0,290
		داخل المجموعات	13,800	55	0,251		
		المجموع	14,765	58			
جميع المحاور		بين المجموعات	1,370	3	0,457	5,650	0,002
		داخل المجموعات	4,445	55	0,081		

			58	5,815	المجموع	
--	--	--	----	-------	---------	--

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (25.4) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات توفر مقومات القياس والإفصاح الاجتماعي تعزى إلى العمر، وذلك لأن قيمة (F) المحسوبة أكبر عن قيمتها الجدولية البالغة (3,13) عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة لمتغير العمر (5,650) عند مستوى الدلالة (0.05). هذه النتائج تقتضي نفي الفرضية الفرعية الأولى.

2. الفرضية الفرعية الثانية

تنص هذه الفرضية أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) في توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تعزى إلى المؤهل الوظيفي). لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (26.4): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب المؤهل العلمي

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية	بين المجموعات	1,434	3	0,478	2,307	0,087
		داخل المجموعات	11,394	55	0,207		
		المجموع	12,827	58			
الثاني	مقومات القياس الاجتماعي	بين المجموعات	0,950	3	0,317	1,121	0,349
		داخل المجموعات	15,549	55	0,283		
		المجموع	16,500	58			
الثالث	مقومات الإفصاح الاجتماعي	بين المجموعات	1,286	3	0,429	1,606	0,198
		داخل المجموعات	14,683	55	0,267		
		المجموع	15,969	58			
الرابع	محددات القياس والإفصاح الاجتماعي	بين المجموعات	0,232	3	0,077	0,293	0,830
		داخل المجموعات	14,532	55	0,264		
		المجموع	14,765	58			

0,222	1,512	0,148	3	0,443	بين المجموعات	جميع المحاور
		0,098	55	5,372	داخل المجموعات	
			58	5,815	المجموع	

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

تشير المعطيات الإحصائية في الجدول (26.4) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات توفر مقومات القياس والإفصاح الاجتماعي تعزى إلى المؤهل العلمي، وذلك لأن قيمة (F) المحسوبة أقل عن قيمتها الجدولية البالغة (3,13) عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة لمتغير المؤهل الوظيفي (1,512) عند مستوى الدلالة (0.05). هذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الفرعية الثانية.

3. الفرضية الفرعية الثالثة

تنص هذه الفرضية أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) في توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تعزى إلى التخصص العلمي). لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي (F) (One Way Anova) كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (27.4): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب التخصص العلمي

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية	بين المجموعات	2,781	4	0,695	3,737	0,009
		داخل المجموعات	10,046	54	0,186		
		المجموع	12,827	58			
الثاني	مقومات القياس الاجتماعي	بين المجموعات	2,177	4	0,544	2,052	0,100
		داخل المجموعات	14,322	54	0,265		
		المجموع	16,500	58			
الثالث	مقومات الإفصاح	بين المجموعات	0,243	4	0,061	0,209	0,932
		داخل المجموعات	15,726	54	0,291		

			58	15,969	المجموع	الاجتماعي	
0,408	1,016	0,258	4	1,033	بين المجموعات	محددات القياس والإفصاح الاجتماعي	الرابع
		0,254	54	13,732	داخل المجموعات		
			58	14,765	المجموع		
0,607	0,683	0,070	4	0,280	بين المجموعات	جميع المحاور	
		0,103	54	5,535	داخل المجموعات		
			58	5,815	المجموع		

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من المعطيات الإحصائية في الجدول (27.4) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات توفر مقومات القياس والإفصاح الاجتماعي تعزى إلى التخصص العلمي، وذلك لأن قيمة (F) المحسوبة أقل عن قيمتها الجدولية البالغة (3,13) عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة لمتغير التخصص العلمي (0,683) عند مستوى الدلالة (0.05). هذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الفرعية الثالثة.

4. الفرضية الفرعية الرابعة

تنص هذه الفرضية أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) في توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تعزى إلى سنوات الخبرة). لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (28.4): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب سنوات الخبرة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	إدراك المسؤولية الاجتماعية	بين المجموعات	3,590	3	1,197	7,124	0,000
		داخل المجموعات	9,238	55	0,168		
		المجموع	12,827	58			
الثاني	مقومات القياس	بين المجموعات	0,781	3	0,260	0,911	0,442
		داخل المجموعات	15,719	55	0,286		

			58	16,500	المجموع	الاجتماعي	
0,379	1,047	0,288	3	0,863	بين المجموعات	مقومات الإفصاح الاجتماعي	الثالث
		0,275	55	15,106	داخل المجموعات		
			58	15,969	المجموع		
0,357	1,101	0,279	3	0,836	بين المجموعات	محددات القياس والإفصاح الاجتماعي	الرابع
		0,253	55	13,928	داخل المجموعات		
			58	14,765	المجموع		
0,059	2,626	0,243	3	0,728	بين المجموعات	جميع المحاور	
		0,092	55	5,087	داخل المجموعات		
			58	5,815	المجموع		

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من المعطيات الإحصائية في الجدول (28.4) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات توفر مقومات القياس والإفصاح الاجتماعي تعزى إلى سنوات الخبرة، وذلك لأن قيمة (F) المحسوبة أقل عن قيمتها الجدولية البالغة (3,13) عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة لمتغير سنوات الخبرة (2,626) عند مستوى الدلالة (0.05). هذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الفرعية الرابعة.

5. الفرضية الفرعية الخامسة

تنص هذه الفرضية أنه (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ($\alpha=0.05$) في توفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تعزى إلى المركز الوظيفي). لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار التباين الأحادي كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (29.4): نتائج تحليل التباين الأحادي لاختبار مدى وجود فروق معنوية لتوفر مقومات لتطبيق القياس والإفصاح الاجتماعي حسب المركز الوظيفي

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
الأول	إدراك	بين المجموعات	1,626	3	0,542	5,836	0,002

		0,204	55	11,201	داخل المجموعات	المسؤولية الاجتماعية	
			58	12,827	المجموع		
0,544	0,720	0,208	3	0,623	بين المجموعات	مقومات القياس الاجتماعي	الثاني
		0,289	55	15,877	داخل المجموعات		
			58	16,500	المجموع		
0,779	0,364	0,104	3	0,311	بين المجموعات	مقومات الافصاح الاجتماعي	الثالث
		0,285	55	15,658	داخل المجموعات		
			58	15,969	المجموع		
0,007	4,522	0,974	3	2,921	بين المجموعات	محددات القياس والإفصاح الاجتماعي	الرابع
		0,215	55	11,844	داخل المجموعات		
			58	14,765	المجموع		
0,859	0,253	0,026	3	0,079	بين المجموعات	جميع المحاور	
		0,104	55	5,736	داخل المجموعات		
			58	5,815	المجموع		

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من المعطيات الإحصائية في الجدول (29.4) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات توفر مقومات القياس والإفصاح الاجتماعي تعزى إلى المركز الوظيفي، وذلك لأن قيمة (F) المحسوبة أقل عن قيمتها الجدولية البالغة (3,13) عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة لمتغير المركز الوظيفي (0,253) عند مستوى الدلالة (0.05). هذه النتائج تقتضي قبول الفرضية الفرعية الخامسة.

خلاصة الفصل الرابع

يستخلص من الدراسة الميدانية التي أجريت على المؤسسات البترولية بالجزائر أن لديها مصالح ومكاتب في جميع مجالات المسؤولية الاجتماعية، كمصلحة الشؤون الاجتماعية ومصلحة الوقاية والأمن الصناعي وغيرها من المصالح ذات البعد الاجتماعي، كما لديها مديريات خاصة بحماية البيئة، وبالرغم من امتلاك المؤسسات أدوات ووسائل الالتزام بالمسؤولية البيئية والاجتماعية إلا أن التزاماتها كانت ضعيفة.

كما ركزت الدراسة الميدانية بشكل أساسي على النظر إلى مدى توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر، وذلك من خلال أخذ عينة من المؤسسات البترولية المنتشرة في الجزائر كحالة تجريبية. ومن خلال تحليل آراء العينة، تم الوصول إلى ما يلي:

- عدم وجود معالم ورؤى واضحة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.
- التزم أفراد عينة الدراسة بالحياد والتردد حول وجود مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.
- لا يوافق أفراد عينة الدراسة على وجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية.

الختامة العامة

الخاتمة العامة

تمثل هدف هذا البحث في دراسة واقع توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر.

وتم التعرف في الفصل الأول على الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية وذلك بتناول نشأة وتعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وأهم مفاهيمها والنظريات المفسرة لها مع إبراز البعد الأخلاقي للمسؤولية الاجتماعية. كما تم التعرض إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية من حيث مفهومها وأهميتها وأهدافها بالإضافة إلى المبادئ الأساسية ومجالاتها، وفي آخر الفصل كان عرض لأهم محددات محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

أما الفصل الثاني تناول القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي، فتم من خلاله دراسة القياس المحاسبي بشكل عام من حيث مفهومه وأهميته وأهدافه ومكوناته، بالإضافة إلى أهم الأساليب المقترحة لقياسه وأهم المعايير الأساسية. ومن ثم، تم التركيز على القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تبيان خطوات قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية ومعايير تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، وأهم محددات القياس المحاسبي الاجتماعي.

في حين عالج الفصل الثالث الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي بشكل عام من خلال إبراز مفهومه، أهدافه، ومعايير إعداد التقارير والقوائم المالية، بالإضافة إلى دراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وإبراز أهم النماذج المقترحة من طرف الباحثين في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. وفي الأخير تم تناول معوقات ومشاكل الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالنسبة لواقع توفر مقومات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية في الجزائر، فقد تمت دراسة عينة من المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات، وذلك بأخذ عينة عشوائية تكونت من خمس مؤسسات بترولية عبر التراب الوطني في الجزائر وخاصة في الجنوب كحالة تجريبية.

وتم عرض إشكالية عن واقع وجود مقومات للقياس والإفصاح في محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث كانت إشكالية البحث كالآتي: ما هي مقومات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وماذا عن واقع توفر تلك المقومات لتطبيقها من طرف المؤسسات البترولية بالجزائر؟

بعد معالجة هذه الإشكالية، وتحليل ومناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة، تم التوصل إلى عدة نتائج، أهمها:

- اتضح من خلال الدراسة النظرية أن أساس المسؤولية الاجتماعية هو التزام لم تفرضه النصوص التشريعية والتنظيمية، بل ما يفرضه المجتمع الذي تعيش وتنمو المؤسسة به، فهي بذلك تتعدى الاستجابة للقوانين واللوائح الرسمية، وتتجاوز الحدود المكتوبة والأفعال الآنية لتمثل بكونها مؤسسة مواطنة وجزء من المجتمع.

- يهدف مفهوم المسؤولية الاجتماعية بالإضافة إلى المفاهيم التي يرتبط بها مثل حوكمة المؤسسات، التنمية المستدامة، أخلاقيات الأعمال إلى تغيير اهتمام المؤسسات الاقتصادية من مجرد تحقيق الربح المادي إلى أهمية مراعاة الجوانب الأخلاقية والاجتماعية والبيئية عند ممارستها لنشاطاتها.

- تهتم محاسبة المسؤولية الاجتماعية بالقياس المحاسبي للأداء الاجتماعي، والإفصاح عنها كمعلومات عن الأداء الاجتماعي، وذلك إما بشكل منفصل عن التقارير المالية، أو بضمها مع القوائم المالية إلى جانب معلومات عن نتائج الأداء الاقتصادي للمؤسسات.

- تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية حلقة وصل بين القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي والإفصاح عنه في شكل تقارير مالية خاصة.

- يتصف قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية بنوع من التعقيد والصعوبة، وذلك بسبب وجود متغيرات عدة بعضها قابلة للقياس الكمي وأخرى غير قابلة للقياس.

- أدت صعوبة القياس النقدي التي تميز مجالات المسؤولية الاجتماعية في بعض جوانب التكاليف والمنافع الاجتماعية بالمؤسسات إلى القياس غير النقدي (القياس الوصفي)، وهذا الأخير لا يعد معيار من المعايير المحاسبية المتعارفة عليها في المحاسبة المالية.

- يعد الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من بين طرق الإفصاح الاختيارية عن المعلومات التي ليس لها علاقة بالجانب الاقتصادي، فضلا على أنه أحد متطلبات التقارير المالية المتكاملة والتي تعمل على جمع معلومات عن الأداء الاقتصادي إلى جانب معلومات عن الأداء الاجتماعي.

- الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، شكل من أشكال التواصل بين المؤسسة وأصحاب المصالح والمجتمع ككل المتمثل في تقارير المسؤولية الاجتماعية.

- من خلال عرض وقياس لمدى إدراك المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، تبين أن هناك تباين في أجوبة عينة الدراسة فيما يتعلق لإدراكهم ورؤيتهم لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث إن فئة

تعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية يميل أكثر إلى جانب حماية وتحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسات، وذلك لكونه التزام مفروض على المؤسسات البترولية.

- تعتبر المؤسسات البترولية محل الدراسة الميدانية مفهوم المسؤولية الاجتماعية إلزامية مفروضة بنصوص تشريعية وتنظيمية من الدولة، خاصة في الجانب البيئي، وليست كعمل تطوعي وتشاركي مع الجمعيات الخيرية التي تهدف إلى حماية البيئة.

- المؤسسات البترولية في الجزائر ليس لديها الوعي والإدراك التام لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

- يوجد قصور في النظام المحاسبي المالي المطبق بالمؤسسات البترولية محل الدراسة من توفير معلومات عن الأداء الاجتماعي إلى جانب معلومات عن الأداء الاقتصادي. وذلك يعود للتطورات التي طرأت على نوعية المعلومات المطلوبة الإفصاح عنها نتيجة للتنوع الذي حدث مستخدمى هذه المعلومات.

- وجود نوع من الحياد أو التردد يميل إلى عدم الموافقة من طرف إجابات أفراد عينة الدراسة، فيما يخص توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية. وبالتالي، المؤسسات البترولية موضوع الدراسة لا تملك المقومات الكافية للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، ويعد ذلك أحد أسباب عدم تطبيقها.

- لا يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وجود المصادقية والموضوعية بالقوائم المالية حسب إجابات أفراد العينة، بالإضافة إلى عدم حصول المؤسسات على امتيازات كبيرة مقارنة بالإفصاح الاجتماعي في تقاريرها المالية. وبالتالي، المؤسسات البترولية موضوع الدراسة لا تملك المقومات الكافية للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

- لا توجد صعوبات بالغة في القياس عن الأداء الاجتماعي، أو النصوص التشريعية والتنظيمية التي تعنتي بمجالات القياس والإفصاح الاجتماعي، بل على المؤسسات البترولية أن تكثف جهوداتها الرامية إلى توفير نماذج خاصة بالقياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي والإفصاح عنه في شكل تقارير مالية.

- لا توجد محددات تعيق المؤسسات البترولية من بذل الجهود لإيجاد نظام محاسبي متكامل يهدف إلى قياس كل الأحداث سوء الاقتصادية منها أو الاجتماعية والإفصاح عنها.

من خلال النتائج السابقة، يمكن الحكم على الفرضيات المتعلقة بالبحث، والعناصر المولية توضح ذلك:

- يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية عند أغلبية المؤسسات البترولية بالجزائر على أنها التزام مفروض بنصوص تشريعية وتنظيمية من الدولة وليست كعمل تطوعي وتشاركي مع الجمعيات الخيرية التي تهدف إلى حماية البيئة. وبالتالي، يتم نفي الفرضية الأولى القائلة "المؤسسات البترولية في الجزائر بمختلف القطاعات لديها معالم ورؤى واضحة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية".

- قلة الإطارات في مجال المحاسبة والمالية القادرة على تقديم نماذج في القياس المحاسبي، مع عدم قيام المؤسسات البترولية بتنظيم دورات تكوينية للمحاسبين في مجال القياس عن الأداء الاجتماعي، بالإضافة إلى عدم إعطاء الاهتمام الكافي لقياس الأداء الاجتماعي مقارنة مع الأداء المالي. وبالتالي، يتم نفي الفرضية الثانية القائلة "توفر مقومات للقياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية".

- لا يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وجود خاصيتي المصادقية والموضوعية بالقوائم المالية، مع عدم حصول المؤسسات البترولية على امتيازات كبيرة من خلال عرض والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، إضافة إلى صعوبة قياس المعلومات الاجتماعية بمقاييس كمية ضمن التقارير المالية. وبالتالي، يتم نفي الفرضية الثالثة القائلة "تتوفر مقومات للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية في الجزائر".

- عدم وجود الصعوبات البالغة في القياس عن الأداء الاجتماعي، مع إمكانية إحداث نصوص تشريعية وتنظيمية التي تعنتي بمجالات القياس والإفصاح الاجتماعي، وحصول المؤسسات البترولية على منافع جراء قيامها بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي. وبالتالي، يتم نفي الفرضية الرابعة القائلة "وجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات البترولية في الجزائر".

وفي الأخير وكإجابة على إشكالية الدراسة، يمكن القول بأنه توجد إمكانيات لتوفير مقومات للقياس والإفصاح في محاسبة المسؤولية الاجتماعية من الجانب النظري، وهذا من خلال زيادة الوعي لدى المؤسسات بمفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع، والعمل على دورات تكوينية وملتقيات دولية بين إطارات المحاسبة والمالية لتقديم اقتراحاتهم الحلول الممكنة فيما يخص القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، مع إحداث نصوص تشريعية وتنظيمية تنظم وتوضح أهم مجالات محاسبة

المسؤولية الاجتماعية. أما عن الواقع العملي في المؤسسات البترولية محل الدراسة، فهي لا تتوفر عن تلك المقومات لتطبيقها.

وبناء على إشكالية ونتائج الدراسة، فإنه يمكن إيجاز أهم الاقتراحات كالاتي:

- قيام الجهات الوصية بتشجيع المؤسسات الاقتصادية عامة، والتي تنشط في قطاع المحروقات منها خاصة البترولية على الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية ، وذلك من خلال تقديم تسهيلات وتحفيزات جبائية أو مالية.

- العمل على إحداث ميثاق وطني يعتني بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر على غرار الميثاق الوطني للحكومة، حتى يصير مرجعاً ودليلاً لكل المؤسسات من أجل التزامها وتنفيذها لبرامج المسؤولية الاجتماعية.

- تنمية الدور الذي تؤديه المؤسسات البترولية في الجزائر في خدمة البيئة والتفاعل مع المجتمع المحلي، بتوجيه بعض استثماراتها نحو مشاريع تساهم في حماية وتحسين البيئة والحد من التلوث البيئي، والحد من البطالة من خلال توفير مناصب عمل.

- عمل دورات تكوينية للمحاسبين في المؤسسات تختص بكيفية تعديل التقارير المالية وادماج التكاليف والمنافع الاجتماعية فيها.

- عقد مؤتمرات دولية ووطنية من طرف الجامعات تظم الباحثين والمهنيين، للبحث في تحديد أهم معايير قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

- ضرورة التفكير في أسلوب إحصائي محاسبي يمكن المؤسسات من تقييم وقياس الأداء الاجتماعي، وذلك من خلال جعل الاعتبارات الاجتماعية والبيئية التي تكون وفق المعايير الدولية أو الوطنية ضمن الاستراتيجية التسييرية للمؤسسات.

- ضرورة قيام المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بالإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها، وما يترتب عليها من تكاليف اجتماعية تكون مسجلة ومبوبة بشكل واضح ودقيق.

- لا بد على المؤسسات البترولية في الجزائر أن تحذو حذو المؤسسات البترولية العالمية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وذلك بالاعتماد على مبدأ الفصل بين التقارير عن الأداء المالي والتقارير عن الأداء الاجتماعي.

- العمل على إحداث نموذج محاسبي للإفصاح عن الأداء الاجتماعي بالمؤسسات الاقتصادية.

- الاستفادة من خبرات المؤسسات الأجنبية في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- زيادة الاهتمام بالبحث في الجامعات عن مقاييس تهتم بالترجمة المالية لمجالات المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها.
- وفي ضوء هذه الاقتراحات، يمكن وضع آفاق لهذا البحث، حيث إن موضوع محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية يعتبر من المواضيع الأكثر أهمية، فهو لم ينل حظه من الدراسة والتأصيل العلمي والتطبيق العملي. ومن هذا المنطلق فإن الباحثين مدعوون إلى المزيد من البحث في الجوانب المختلفة المتعلقة بهذا الموضوع والتي لم تشملها إشكالية هذا البحث، وهي متعددة ومتنوعة منها الآتي:
- دراسة أثر القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- دراسة دور الأسواق المالية في تعزيز محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.
- دراسة مدى توفر مقومات للقياس والإفصاح الاجتماعي في القطاع العام.
- إرساء ممارسة وثقافة مفهوم المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الاقتصادية.
- دور القياس والإفصاح المحاسبي الاجتماعي بالتقارير المالية على زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب

- (1) أبو انصار محمد وحميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، 2009،
- (2) أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.
- (3) إدريس عبد الرحمن، إدارة الأعمال (نظريات ونماذج تطبيقية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (4) آل غزاوي حسن عبد الجليل، المشاكل المحاسبية المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، الاكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.
- (5) بدوي محمد عباس وعثمان إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، دار منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000.
- (6) بدوي محمد عباس، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.
- (7) بدوي محمد عباس، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000.
- (8) البكري ثامر ياسر، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.
- (9) بني عطا حيدر، مفاهيم محاسبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2007.
- (10) البياتي محمود، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.
- (11) جربوع يوسف محمود، نظرية المحاسبة، دار الوراق للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.
- (12) جمعه أحمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

- (13) حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- (14) حلوة حنان رضوان ، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري -التطبيقات العملية-، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009.
- (15) حلوة حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
- (16) حلوة حنان رضوان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- (17) حلوة حنان رضوان، تطوير الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- (18) حماد طارق عبد العال ، التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- (19) حماد طارق عبد العال، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- (20) الحيايلى وليد ناجي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
- (21) خضر أحمد علي، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012.
- (22) الخفاجي نعمة عباس والغالبي طاهر محسن، قراءات في الفكر الإداري المعاصر، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- (23) سعيد زغول بشير، دليلك إلى البرنامج الإحصائي SPSS، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، بغداد، 2003.
- (24) سلامة نبيل فهمي، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعيد، 1999.
- (25) السيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- (26) سيد محمد جاد الرب، الأخلاقيات التنظيمية والمسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال العصرية، مطبعة الدار الهندسية، القاهرة، 2009.
- (27) الشماع خليل وخضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.

- (28) شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو، الجزائر، الجزء الأول، 2008.
- (29) الشيرازي عباس، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى، 1990.
- (30) الصيرفي محمد، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء للطباعة والنشر، مصر، 2007.
- (31) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.
- (32) عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال (نظريات ونماذج تطبيقية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (33) الغالبي طاهر والعامري صالح ، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2010.
- (34) الغالبي طاهر والعامري صالح ، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.
- (35) فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
- (36) الفضل مؤيد، المشاكل المحاسبية المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- (37) القاضي حسين ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2001.
- (38) قنطججي سامر مظهر، لغة الإفصاح المالي والمحاسبي، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، حماة، سوريا، 2012.
- (39) لعبيي هاتو خلف، محاسبة التلوث البيئي، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2009.
- (40) مرعي عبد الحي و الصبان محمد سمير ، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية ، بيروت، 1990.
- (41) مرعي عبد الحي وبدوي محمد عباس، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.
- (42) مطر محمد و السويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن 2008.
- (43) الوقاد سامي محمد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.

II. الأطروحات والمذكرات الجامعية

II. 1. أطروحات دكتوراه

- (1) بولصنام محمد، واقع وآفاق الإفصاح الاجتماعي في الجزائر - دراسة حالة قطاع الاتصالات- ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015.
- (2) الحمدي فؤاد محمد حسين، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، أطروحة دكتوراه، جامعة المستنصرية، العراق ، 2003.
- (3) دانيال جورج، ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1993.
- (4) سعدي عبد الحليم ، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
- (5) صالح أسامة محمد ، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان، 2012.
- (6) صالح حامد محمد علي، أثر نماذج القياس المحاسبي في جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في الإدارة المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، 2011.
- (7) العليمات نوفان حامد محمد، القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.
- (8) غلاي نسيمة، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015.
- (9) فلاق محمد، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة في منظمات الأعمال -دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2014.

10 قريو أسماء، التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية لتحقيق استدامة منظمات الأعمال -دراسة حالة بعض منظمات الأعمال الجزائرية-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3-، 2016.

11 كرومية مسان ، المسؤولية الاجتماعية وحماية المستهلك في الجزائر -دراسة حالة المؤسسات العاملة بولاية سعيدة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014.

12 مقدم وهيبية، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2014.

II. 2. مذكرات الماجستير

1 أبو سمرة حامد صالح، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

2 بلغوتي نصيرة، مساهمة التدقيق الداخلي في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات - دراسة ميدانية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013

3 جناي محمد علاء الدين، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في ظل قواعد الحوكمة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2013.

4 خميس محمد يوسف هارون، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في رفع كفاءة الأداء المالي لمنشآت الأعمال -دراسة حالة الشركة السودانية للاتصالات المحدودة-، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

5 صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2011.

6 صبحي حبيب خالد، مدى ادراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية - دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

(7) عاشور عثمان زياد، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في قوائمها المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

(8) الفحاء فهد راعي ، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الكويتية بالإفصاح عن بنود محاسبة المسؤولية الاجتماعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012

(9) اللولو محمد سالم، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات الاعمال المساهمة، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

(10) محروس أحمد منى سعيد، دراسة العلاقة بين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي وبين القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2016.

III. المجلات

(1) فلاق محمد، "المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية - شركتي سوناطراك الجزائرية وأرامكو السعودية أنموذجاً"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 12، 2013.

(2) رحمان أمال ونسيب أنفال، "تحو حوكمة جديدة للمؤسسات البترولية الطاقات المتجددة في قلب التغيير"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر العدد الاول، 2014.

(3) أبو العزم فهميم ، "معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد 45، العدد الأول، 2005.

(4) حيدر السعدي إبراهيم الخليل، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، 2009.

(5) الأسرج حسين، "المسؤولية الاجتماعية للشركات"، مجلة جسر التنمية، العدد 90، الكويت، 2010.

- (6) جربوع يوسف محمد، "مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، 2007.
- (7) زياد يحيى ولقمان أيوب وشكري مصطفى، "أهمية المعلومات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية في عملية التحليل المالي بالتطبيق على شركة الخازر لإنتاج المواد الإنشائية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 24، العدد 67، 2002.
- (8) السعد صالح، "المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 21، العدد 02، 2007.
- (9) سلمان مجيد سالم، "نظرة على محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ضل الفكر المحاسبي المعاصر"، مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، العدد الأول، 1986.
- (10) الصبان محمد، "المحاسبة الاجتماعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 1987.
- (11) عطية خالد، "منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية في المشروعات الصناعية"، المجلة العلمية، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005.
- (12) محمود عبد المجيد محمد، "الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة - نموذج مقترح-"، مجلة الدراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد 43، 1985.
- (13) مطر محمد، "مشاكل في المحاسبة الاجتماعية"، مجلة المحاسب القانوني العربي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 114، الأردن، 2000.
- (14) معتصم محمد، حمد إبراهيم والنقيب إسماعيل محمد، "بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 01، 2015.
- (15) نور عبد الناصر وشاكر منير، "محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، معهد التنمية الإدارية، الإمارات العربية، العدد 03، 2001.
- (16) محمد نبيل علام، "حدود المسؤولية الاجتماعية: إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، العدد 07، 1991.

(17) الشرايري ماجد والمومني غازي، "مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد 67، 2006.

داداي عدون ناصر، معراج هواري، "دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية (18) الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك.

(19) عشماوي إيهاب خالد، "إعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة والمفاهيم"، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 23، سبتمبر 2004.

(20) زيود لطيف وآخرون، "دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات، سوريا، المجلد 29، العدد الأول، 2007.

IV. المداخلات الدولية والوطنية

(1) زيدان محمد ويعقوبي محمد، الآثار البيئية لنشاط شركات البترول العالمية ومدى تحملها لمسئوليتها تجاه البيئة، الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، يومي 15/14 فيفري 2012.

(2) الساقى سعدون مهدي وعبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، المؤتمر الدولي حول التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، مصر، 2006.

(3) سفير محمد وعاشور حيدوشي، قياس الأداء الاجتماعي ونطاق الإفصاح عن معلوماته في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الدولي دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دعم استراتيجيات التنمية المستدامة - الواقع والرهانات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 14-15/11/2016.

(4) العاني حارس كريم، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الاداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية - دراسة تطبيقية في مملكة البحرين، المؤتمر العلمي الرابع للريادة والإبداع، جامعة فيلادلفيا، عمان، الأردن، 2005.

(5) غريب الطاوس وحميدة مروة، أهمية أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية في ضبط سلوك المؤسسات البترولية - شركة سوناطراك الجزائرية وشركة البترول الكويتية نموذجا، الملتقى الدولي حول: أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة ورقلة، الجزائر، 27 و28 نوفمبر 2017

(6) كرزابي عبد اللطيف، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين في إطار أخلاقيات الأعمال، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 2012.

(7) مصطفى حسن بسبوني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، المؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الإمارات العربية، ديسمبر 2007.

(8) مقري زكية ويحيوي نعيمة، دلائل إسلامية للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: دراسة موازنة بين النظامين الإسلامي والوطني، الملتقى الدولي الأول: الاقتصاد الإسلامي: الواقع ورهانات المستقبل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، يومي 23/24 فيفري 2011.

V. النصوص التشريعية والتنظيمية

(1) القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

(2) المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

VI. مراجع أخرى

(1) الحسيني عامر ، "المسؤولية الاجتماعية"، المجلة الاقتصادية الإلكترونية، العدد 6456، متوفر على الموقع الإلكتروني: http://ahmedkordy.blogspot.com/2011/07/blog-post_159.html ، تاريخ الاطلاع: 2016/09/16.

(2) الملحم عدنان بن عبد الله، معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، جامعة الملك فيصل، السعودية، نسخة الكترونية، 2003، ص: 5. متوفر على الموقع الإلكتروني: <https://www.kfu.edu.sa/ar/Deans/Research/Documents/2040.pdf> ، تاريخ الإطلاع: 2017/05/21.

(3) عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص: 536، من خلال الموقع الإلكتروني: [http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionnaire_analyzis.p](http://site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/02/questionnaire_analyzis.pdf) ، تاريخ الاطلاع: 2017-12-22.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I. Les Ouvrages

1) Boidin Bruno, Postel Nicolas et Rousseau Sandrine, La responsabilité sociale des entreprises une perspective institutionnaliste, Presses universitaires du Septentrion, France, 2009.

2) Brun Stéphan, IAS/IFRS : Les Normes internationales d'information financière, Editeur Gualino, Paris, 2006.

- 3) Capron Michel et Lanoizelée Françoise Quairel, **Mythes et réalités de l'entreprise responsable : acteurs , enjeux, stratégies**, éditions la découverte, Paris, 2004.
- 4) Cazal Didier, **RSE et parties prenantes : quels fondements conceptuels**, Les Cahiers de la Recherche, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises "CLAREE", Mai 2005.
- 5) D'HUART Marie et DEBACKER Serge, **Responsabilité sociétale**, Les publications de l'IEPF, Canada, 2007.
- 6) Daft et Richard L, **Management**, South-Western et College Publishing, Canada, 200.
- 7) Gruyonnard Marie Françoise et Willard Frédérique, **Management environnemental au développement durable**, ADEME, France, 2004.
- 8) Obert Robert, **Pratique Des Normes IFRS**, Dunod, Paris, France, 3 édition, 2006.
- 9) Puteaux Hervé, **Préparer le passage aux normes IAS/IFRS**, Comundi, Paris, 2005.
- 10) Robbin Stephen, **Management concept and Application** , Prentice tall Inc, USA, 1999.
- 11) Robert Jean-François, François Méchin, Hervé Puteaux, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004.

II. Thèses

- 1) Delphine Gendre-Aegerter, **La perception du dirigeant de pme de sa responsabilité sociale :une approche par la cartographie cognitive**, THÈSE présentée à la Faculté des Sciences économiques et sociales de l'Université de Fribourg pour l'obtention du grade de Docteur ès Sciences économiques et sociales, Fribourg, Suisse, 2008.
- 2) Floriane Bouyouud, **Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises**, Thèse pour l'obtention du titre docteur en sciences de gestion, conservatoire national des arts et métiers, France, 2010.

III. Articles

- 1) Abagail, M. and Siegel D. "Corporate Social Responsibility and Financial Performance: Correlation or Misspecification", **Strategic Management Journal**, Vol 12, N° 5, 2000.
- 2) Amini Mehdi and Carol C, "Corporate Sustainability: An Integrative Definition and Framework to Evaluate Corporate Practice and Guide Academic Research", **Journal of Cleaner Production**, Vol 76, N° 01, 2014.
- 3) Astrid Juliane Salzmman, "The integration of sustainability into the theory and practice of finance: an overview of the state of the art and outline of future developments", **Journal of Business Economics**, Vol 83, N° 06, July 2013.
- 4) Aya Mohamed Safwat , "Corporate Social Responsibility: Rewriting the Relationship between Business and Society", **International Journal of Social Sciences**, Vol 04, N° 01, 2015.

- 5) Ball A, Owen D And gray, R, "External Transparency On internal Capture? The Role Of Third Party Statements In Adding Value To Corporate Environmental Reports", Business In Strategy And The Environment, Vol 01, N° 01 , January 2000.
- 6) Crawford Spence, Social accounting's emancipator potential agramscian critique, United Kingdom, Vol 6, N° 3, 2007.
- 7) Dara O'ROURK, Sarah CONNOLLY, "Just oil ? The distribution of environmental and social impacts of oil production and consumption". Annual Reviews, 2003.
- 8) Eldon S,Hendrikson "Disclosure insights in to requirements in U.S.A and U.K ", The international journal of Accounting, Vol 4, 1996.
- 9) Gray, And Bebbington, "Environmental Accounting, Managerialism And Sustainability : Is the safe in the hands of business and accounting ?", Advancesin Environmental Accounting And Management, Vol 1, 2000.
- 10) Hassan A,and Harahap,S, "exporing corporate social responsibility disclosure: the case study of Islamic Banks", international journal of Islamic and middle eastern finance and management, Vol 03, N 03, 2010.
- 11) Jennifer Griffin et John Mahon, The corporate social performance and corporate financial performance debate, Boston university, Vol 36, N° 01, 1997.
- 12) Lehman, glen, "environmental accounting: pollution permits or selling the environment", critical perspectives on accounting, vol 07, N° 06, 1996.
- 13) OULD AMER Smail, « La Normalisation Comptable En Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier », Revue des Sciences Économiques et de Gestion, Université Ferhat ABBES, Setif, N° 10, 2010.
- 14) Obert Robert, Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011.
- 15) Pingyang Gao, "A Two –step Representation of Accounting Measurement", Accounting Horizons, Vol 27, N° 4, December 2013.
- 16) Piotr Prokopowicz and Grzegorz Żmuda, Corporate Social Performance, the Meaning of Work, and Applicant Attraction: A Cognitive Perspective , New Perspectives on Corporate Social Responsibility, FOM-Edition.
- 17) Pratigya Kwatra, Rahul Singh and G.N. Patel, " Corporate Social Performance in Strategic Governance and Stakeholder Dimensions: Evidence of Indian Multinational Manufacturing Companies", Asia-Pacific Journal of Management Research and Innovation , Vol 9, N° 3, 2013.
- 18) Ronald Paul Hill & all. , "Corporate Social Responsibility and Socially Responsible Investing: A Global Perspective", Journal of Business Ethics, Vol 70, N° 02, 2007.
- 19) Sen and Bhattacharya, "Does Doing Good Always Lead To Doing Better? Consumer Reaction To Corporate Social Responsibility", Journal of Marketing Research , vol 38 , n° 2.

20) Toukabri Mohamed Jilani Faouzi ” **Corporate Social Disclosure: Explanatory Theories and Conceptual Framework**”, International Journal of Academic Research in Management, Vol 3, No 2, 2014.

21) Wan Hill, Ian Fraster, "Patients Voices, “Right and Responsibilities : On Implementing Social Audit in Primary Health Care ”, Journal of Business Ethics, Vol:17, N°: 13, 1996.

IV. Autres

1) OECD, "Information disclosure, In Corporate governance of listed companies in China : Self-Assessment by the China securities regulatory commission", OECD PUBLISHING, 2011.

2) Kandola Pratima, Corporate Social Responsibility : Why good people behave badly in organizations, 2004, p : 4, <https://www.questia.com/read/1P3-532831121/corporate-social-responsibility-why-good-people-behave>, dat dconsultation: 28/08/2017.

3) Definition of Accounting Measurement, Sur site : <http://financial-dictionary.thefredictionary.com/Accounting+measurement>, date de consultation: 30/10/2016

4) <http://www.aazs.net/t4852-topic> , Date de consultation :21/03/2016

5) <http://www.sonatrach.dz.com/presentation>. Date de consultation le : 21/12/2017.

الملاحق

الملحق 01: استبيان الدراسة**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية****وزارة التعليم العالي والبحث العلمي****المدرسة العليا للتجارة – القليعة-****الأخ الكريم، الأخت الكريمة ...****السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.**

الاستبيان الذي بين يديك هو إحدى أدوات البحث لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية والمالية، بعنوان:

مقومات تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**" دراسة لعينة من المؤسسات التابعة لقطاع المحروقات بالجزائر "**

لما كانت قيمة البحث العلمي لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمية بالجوانب العملية، لذلك يقوم الباحث من خلال الاستبانة المرفقة التعرف على آرائكم ووجهة نظركم حول موضوع البحث، وهذا من خلال الإجابة على الأسئلة التي تحتويها قائمة الاستبيان، حيث تمثل إجاباتكم احد الدعائم الأساسية للبحث، مع التأكيد على أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف يحظى بالسرية التامة، ولن يستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير**ملاحظة: الاستبيان يتكون (5) من صفحات.****الباحث: جناي محمد علاء الدين**

قائمة الاستقصاء

القسم الأول: محاور الدراسة

المحور الأول: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية

هل في مؤسستكم إدراك لمفهوم للمسؤولية الاجتماعية ؟ الإجابة من خلال الآتي:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. توجد معالم واضحة ومحددة لدى إدارة المؤسسات البترولية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.					
2. تُعد المسؤولية الاجتماعية من أولويات المؤسسات البترولية.					
3. تلتزم المؤسسة بالنصوص التشريعية والتنظيمية التي تنص على حماية وتحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسة.					
4. تقوم المؤسسة بالمشاركة في برامج حماية البيئة والحد من التلوث.					
5. تستثمر المؤسسة في مشاريع تنتج منتجات صديقة للبيئة.					
6. تؤدي المؤسسة المسؤولية الاجتماعية من خلال التبرع للجمعيات الخيرية.					
7. تقوم المؤسسة بتوظيف أفراد من ذوي الاحتياجات الخاصة.					
8. تقوم المؤسسة بتهيئة ظروف عمل مناسبة للموظفين.					
9. تقوم المؤسسة بتقديم برامج اجتماعية للموظفين خارج نطاق العمل.					
10. تقوم المؤسسة بتقديم أفضل وأحدث الخدمات لزيائنها.					
11. تنتهزم المؤسسة بتقديم منتوجاتها لزيائنها بجودة عالية.					

المحور الثاني: توفر مقومات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	هل توجد لدى مؤسساتكم مقومات لتطبيق القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية ؟ الإجابة من خلال الآتي:
					1. لدى المؤسسة إطارات في المحاسبة والمالية قادرة على تقديم اقتراحات ونماذج في القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.
					2. تنظم إدارة المؤسسات البترولية دورات تكوينية للمحاسبين في مجال القياس المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.
					3. النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة قادر على قياس الأداء الاجتماعي.
					4. يحظى القياس عن الأداء الاجتماعي بمؤسساتكم بالقدر الكافي من الاهتمام مقارنة مع قياس الأداء المالي.
					5. القياس عن الأداء الاجتماعي يمكن حسابه من خلال تحديد فئاته ومجالاته.
					6. توجد لدى المؤسسة نماذج للقياس المحاسبي لمجالات المسؤولية الاجتماعية.
					7. يؤدي قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جذب مستثمرين جدد بما يكفي لتعظيم العائد المالي للمؤسسة.
					8. يؤدي إخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة للقياس المحاسبي إلى جودة التقارير المالية.
					9. يُمكن القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية من الحصول على معلومات تساعد في تقييم مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها الاجتماعية.

المحور الثالث: توفر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

هل توجد لدى مؤسستكم مقومات لتطبيق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟ الإجابة من خلال الآتي:	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يمثل الإفصاح الاجتماعي عرض للمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.					
2. يعبر عن الإفصاح الاجتماعي على أنه عملية توصيل المعلومات ذات الصلة بمجالات المؤسسة الاجتماعية.					
3. يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نوع من المصداقية والموضوعية للقوائم المالية.					
4. يمكن تقنين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات البترولية عن طريق تحديد مجالاته.					
5. يعزز الإفصاح الاجتماعي في القوائم المالية من فرص حصول المؤسسة على الاستثناءات الضريبية.					
6. يمكن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي من حصول المؤسسة على شهادات الجودة من المنظمات الدولية بما يدعم بقاءها واستمراريتها.					
7. يؤدي الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات البترولية إلى زيادة الحصول على مصادر تمويل خارجية.					
8. الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات البترولية يكون في منشورات وصفية.					
9. الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يكون ضمن التقارير المالية السنوية للمعلومات الاجتماعية التي يمكن قياسها بمقاييس كمية.					
10. تستخدم المؤسسات البترولية الملحق للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.					

المحور الرابع: محددات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	هل يعود إلى وجود محددات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بمؤسستكم؟ الإجابة من خلال الآتي:
					1. وجود لدى إدارة المؤسسات البترولية صعوبات بالغة في قياس الأداء الاجتماعي.
					2. عدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات البترولية على القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي.
					3. عدم وجود عقوبات قانونية على المؤسسات البترولية التي تمتنع عن القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي.
					4. لا توجد تحفيزات واعفاءات جبائية للمؤسسات البترولية التي تهتم بالقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي.
					5. لا يوجد إدراك تام من طرف المؤسسات البترولية لمسؤوليتها الاجتماعية. وبالتالي، عدم قياسها والإفصاح عنها.
					6. تعتبر المجهودات لقياس الأداء الاجتماعي عديمة الجدوى، لأن ليس لها قوانين ومعايير تلزم بقياسها.
					7. عدم تبني المؤسسات البترولية سياسة الشفافية في الإفصاح عن المعلومات ذات الطابع الاجتماعي
					8. تتجنب المؤسسات البترولية قياس الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية البيئية التي من الممكن أن تسبب في انخفاض إيراداتها.
					9. تتجنب المؤسسات البترولية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية التي تلحق الضرر بسمعة المؤسسة في أذهان أصحاب المصالح.
					10. عدم كفاية الموارد المالية لتكوين موظفي المالية والمحاسبة لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
					11. لا يطلب المجتمع الجزائري من المؤسسات البترولية معلومات عن الأداء الاجتماعي.

القسم الثاني: المعلومات العامة عن المستجوبين

1. العمر

أقل من 30 سنة من 30-40 سنة من 41-50 سنة أكبر من 50 سنة

2. المؤهل العلمي:

أقل من ليسانس ليسانس ماجستير
 دكتوراه مؤهلات أخرى (الرجاء التحديد)

3. التخصص العلمي:

محاسبة مراجعة مالية إدارة أعمال
 تخصصات أخرى (الرجاء التحديد)

4. سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات من 5-10 سنوات
 من 11-15 سنة أكثر من 15 سنة

5. المركز الوظيفي

مدير عام مدير مالي ومحاسبي
 نائب المدير المالي والمحاسبي عضو مجلس الإدارة
 مراجع مالي وظيفة أخرى (الرجاء التحديد)

الملحق 02: عينة المؤسسات البترولية

الولاية	اسم المؤسسة	عدد الاستبيانات المرسلة إلى المؤسسة	عدد الاستبيانات الواردة والصالحة
الجزائر	SONATRACH	20	15
ورقلة	Entreprise Nationale de Géophysique ENAGEO	20	12
	Entreprise Nationale de Forage ENAFOR	20	11
	Entreprise Nationale des Travaux aux Puits ENTP	20	10
	Entreprise Nationale des Services aux Puits ENSP	20	11
المجموع		100	59

