**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**

**وزارة التعليم العالي والبحث العلمي**

**المدرسة العليا للتجارة - الجزائر**

**مذكرة التخرج**

**مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية والمالية**

**تخصص: محاسبة، مراجعة وتدقيق**

**الموضوع:**

# مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة

**"دراسة ميدانية"**


**من إعداد الطالب:**

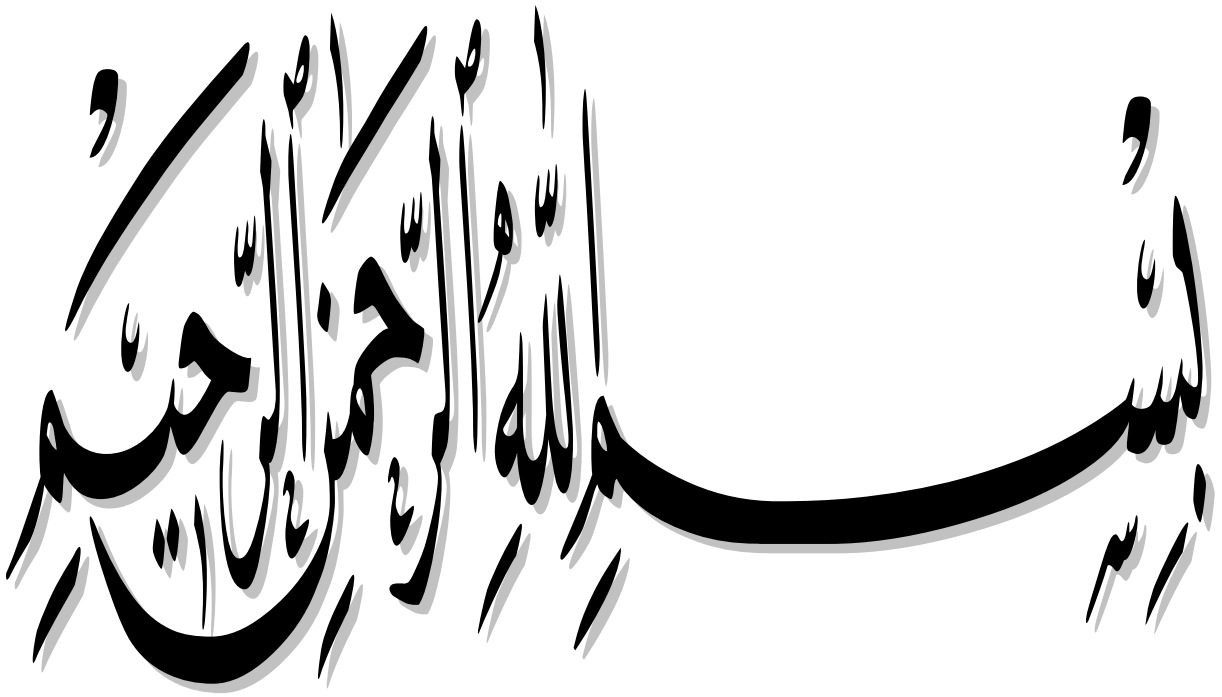
**محمـد علاء الـدين جنـاي**

**تحت إشراف الأستاذ الدكتور:**

**محمـد بــراق**

**المدرسة العليا للتجارة - الجزائر**


**السنة الجامعية: 2012- 2013**


بسم الله الرحمن الرحيم

# شكر

أشكر الله عز وجل الذي وفقني في إنجاز هاته المذكرة وأعانني عليها بالصبر الذي هو مفتاح كل الأعمال.

كما أتقدم بكل كلمات الشكر والعرفان وأسمى عبارات الإحترام والتقدير إلى الأستاذ الدكتور محمد براق صاحب الفضل في توجيهي والذي لم يبخل علي بشيء فكان نعم المشرف.

وكما أتقدم أيضا بالشكر الجزيل إلى جميع اساتذة وموظفي المدرسة العليا للتجارة.

# الإهداء

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

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

إلى أبي الفاضل، الحريص علي، رءوف بي، سندي المتين وأنيسي المعين.

إلى دفئ البيت وسعادته إخوتي وأخواتي .

إلى كل الأهل والأقارب

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 .

محمد علاء

# الفهرس العام

## الفهرس العام

**الفهرس العام ..... I**
**قائمــة الجـداول ..... IV**
**قائمـــــة الأشكـــــال ..... VII**
**قائمة الملاحق ..... VIII**
**قائمــة المختصرات ..... IX**
**المقدمة العامة ..... أ- ه**
**الفصل الأول: قواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية ..... 1**
**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات..... 2**
المطلب الأول: ماهية حوكمة المؤسسات (النشأة، المفهوم والخصائص) ..... 2
المطلب الثاني: أهمية وأهداف ومحددات حوكمة المؤسسات ..... 6
المطلب الثالث: قواعد حوكمة المؤسسات..... 10
المطلب الرابع: خصائص قواعد حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها ..... 15
**المبحث الثاني: الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية والتجارب الدولية لحوكمة المؤسسات..... 17**
المطلب الأول: الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات..... 17
المطلب الثاني: الجوانب التقييمية لقواعد حوكمة المؤسسات..... 19
المطلب الثالث: التجارب الدولية في مجال حوكمة المؤسسات..... 21
المطلب الرابع: تجربة الجزائر في مجال حوكمة المؤسسات ..... 25
**المبحث الثالث: المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة المؤسسات ..... 27**
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ..... 27
المطلب الثالث: المسؤولية الاجتماعية بين المؤيدين والمعارضين ..... 35
المطلب الثالث: دوافع وتحديات الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات..... 37
المطلب الرابع: الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات..... 38
**خلاصة الفصل الأول..... 40**
**الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها ..... 41**
**المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات..... 42**

المطلب الأول: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (النشأة، المفهوم والاتجاهات) .....42
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبعد الأخلاقي لها.....46
المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لنظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومزايا تطبيقه.....50
المطلب الرابع: مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات .....51
**المبحث الثاني: قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات .....53**
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي .....53
المطلب الثاني: قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات.....56
المطلب الثالث: معايير تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات .....57
**المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.....58**
المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي .....58
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وقواعد الحوكمة .....61
المطلب الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية .....63
المطلب الرابع: نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية .....66
**خلاصة الفصل الثاني.....70**
**الفصل الثالث: واقع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل قواعد الحوكمة .....71**
**المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....72**
المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية.....72
المطلب الثاني: مجتمع ومتغيرات الدراسة.....73
المطلب الثالث: حدود ومشاكل الدراسة .....74
المطلب الرابع: أداة الدراسة .....75
**المبحث الثاني: اختبار الاستبانة وتحليل نتائج وخصائص العينة .....76**
المطلب الأول: صدق الاستبانة.....76
المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبانة .....85
المطلب الثالث: اختبار اعتدالية التوزيع.....86
المطلب الرابع: التحليل الوصفي لمجتمع الدراسة .....87
**المبحث الثالث: المعالجة الاحصائية الدراسة الميدانية .....91**
المطلب الأول: طريقة تحليل الفقرات .....92

المطلب الثاني: تحليل فقرات جميع محاور الاستبانة.....104
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....105
**خلاصة الفصل الثالث.....113**
**الخاتمة العامة.....114**
**قائمة المراجع .....126**
**الملاحق .....XI - I**

# قائمــة الجـداول


| رقم الجدول | عنـــــوان الجـــــــدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (01-1) | مجالات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة | 34 |
| (01-3) | الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان | 74 |
| (02-3) | مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الفقرات | 77 |
| (03-3) | الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الأولى (وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة) | 78 |
| (04-3) | الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الثانية (توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي) | 79 |
| (05-3) | الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الثالثة (توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين) | 79 |
| (06-3) | الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الرابعة (توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة) | 80 |
| (07-3) | الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الخامسة (توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح) | 80 |
| (08-3) | الصدق الداخلي لفقرات القاعدة السادسة (توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة) | 81 |
| (09-3) | الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية | 81 |
| (10-3) | الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | 82 |
| (11-3) | الصدق الداخلي لفقرات الجانب الأول: ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 83 |
| (12-3) | الصدق الداخلي لفقرات الجانب الثاني: ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية | 84 |
| (13-3) | الصدق الداخلي لفقرات الجانب الثالث: زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 84 |
| (14-3) | معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للفقرات | 85 |

| | | |
|---|---|---|
| (3-15) | معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's) | 86 |
| (3-16) | اختبار اعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي) (Kolmogorov-Smirnov) | 87 |
| (3-17) | توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر | 89 |
| (3-18) | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي | 89 |
| (3-19) | توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي | 90 |
| (3-20) | توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي | 90 |
| (3-21) | توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة | 91 |
| (3-22) | توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع المنتمية إليه المؤسسة | 91 |
| (3-23) | توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات في مجال حوكمة المؤسسات | 92 |
| (3-24) | توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية | 92 |
| (3-25) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الأولى (وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة) | 93 |
| (3-26) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الثانية (توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي) | 94 |
| (3-27) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الثالثة (توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين) | 95 |
| (3-28) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الرابعة (توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة) | 96 |
| (3-29) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الخامسة (توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح) | 97 |
| (3-30) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة السادسة (توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة) | 98 |
| (3-31) | نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة السادسة (إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية) | 99 |
| (3-32) | نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث (توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر) | 100 |

| | | |
|---|---|---|
| (3-33) | نتائج آراء عينة الدراسة حول الجانب الأول (ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية) | 102 |
| (3-34) | نتائج آراء عينة الدراسة حول الجانب الثاني (ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية) | 103 |
| (4-35) | نتائج آراء عينة الدراسة حول الجانب الثالث (زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية) | 105 |
| (4-36) | تحليل محاور الاستبانة | 106 |
| (4-37) | معامل الارتباط بين وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية | 107 |
| (4-38) | معامل الارتباط بين توفر مقومات حماية حقوق المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية | 107 |
| (4-39) | معامل الارتباط بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية | 108 |
| (4-40) | معامل الارتباط بين توفر دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية | 108 |
| (4-41) | معامل الارتباط بين توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية | 109 |
| (4-42) | معامل الارتباط بين توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية | 110 |
| (4-43) | إدراك المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية | 110 |
| (4-44) | مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها | 112 |
| (4-45) | الجوانب التي تعيق من الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية | 113 |

## قائمـــــة الأشكـــــال


| رقم الشكل | عنـــــوان الشـــــــكل | الصفحة |
|---|---|---|
| (1.1) | المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة المؤسسات | 9 |
| (2.1) | قواعد حوكمة المؤسسات | 14 |
| (3.1) | الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسة | 16 |
| (4.1) | هرم كارول Carroll للمسؤولية الاجتماعية | 33 |
| (1.2) | موقع المسؤولية الاجتماعية كأحد الأبعاد الأخلاقية لقرارات المؤسسة | 49 |

# قائمة الملاحق


| رقم الملحق | عنوان الملحق |
|---|---|
| **01** | تقرير وصفي للإفصاح عن البعد الاجتماعي |
| **02** | قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية |
| **03** | قائمة النشاط الاجتماعي الاقتصادي للسنة (ن) |
| **04** | قائمة الدخل الاجتماعي |
| **05** | قائمة التأثير الاجتماعي |
| **06** | قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية عن السنة المنتهية |
| **07** | نموذج لقائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية |
| **08** | عينة المؤسسات الاقتصادية |
| **09** | متغيرات الدراسة |
| **10** | استبانة الدراسة |
| **11** | المعالجة الإحصائية |

## قائمــة المختصرات

| المصطلح | بيـــــان الاختصـــار |
|---|---|
| IAS | International Accounting Standards |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| IFC | International Finance Corporate |
| OECD | Organization For Economic Co-Operation And Development |
| SEC | Securities Exchange Commission |
| SOX | Sarbanes-Oxley Act Of 2002 |
| SPSS | Statistical Package For Social Science |
| ROSC | Report on the Observance of Standards and Codes |
| AAA | American Accounting Association |

# المقدمة العامة

## المقدمة العامة

### 1. أهمية البحث

زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات ومسؤوليتها الاجتماعية مع تفاقم حدة الآثار السلبية للأزمة المالية العالمية، وصارت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية في بيئة استثمارية تتسم بالديناميكية، ولم يقتصر الأمر على ذلك، بل قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في كافة المؤسسات الاقتصادية مع التأكيد على مسؤوليتها تجاه المجتمع.

صار من الضروري أن تتضمن التقارير المالية المنشورة إلى جانب نتائج الأداء الاقتصادي للمؤسسات، نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعي لها أي ما يُعرف بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وتعتبر هذه الأخيرة أحدث مراحل التطور المحاسبي. ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة لزيادة حجم وقرارات الشركات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق، مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية.

ولما كان الإطار الفكري المحاسبي للمؤسسات يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب مثل قياس التكلفة والعائد الاجتماعي، فإن السؤال الرئيس للمشكلة هي توفر المحاسبة أدوات قياس تستند إليه في قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية التي تساعد على تقديم المعلومات إلى الأطراف المعنية بما يكفل إجراء عملية التقييم الشامل من جانب المجتمع والدولة لمستوى الأداء الاجتماعي الذي تحققه المؤسسة.

لم يكن مصطلح المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هو أحد المصطلحات المستخدمة في الفكر المحاسبي. وقد ورد هذا المصطلح لأول مرة في عام 1923، حين أشار شيلدون Sheldon إلى أن مسؤولية أي منظمة هي بالدرجة الأولى مسؤولية اجتماعية وأن بقاء أي مؤسسة واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفي مسؤوليتها الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة، وأخذت الدول إصدار أحكام ذات مغزى ودلالة حول أهمية الوفاء من قبل منظمة الأعمال بمسؤولياتها الاجتماعية.

أدت زيادة التأثيرات ذات البعد الاجتماعي على أهداف المؤسسة الاقتصادية إلى زيادة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من جانب الكثير من الباحثين والمؤسسات العلمية، إلا أن أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية قد برزت 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 وضغط الحكومات بضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية بمسؤوليتها الاجتماعية وإصدار القوانين الخاصة بحماية البيئة وتوفير الضمانات الصحية للعاملين، وكان أثر هذه المشاكل والضغط الحكومي في المؤسسات الاقتصادية بضرورة تحملها لتلك المسؤوليات والإفصاح عنها في تقاريرها المالية.

كما يضمن قيام المؤسسات الاقتصادية بدورها تجاه المسؤولية الاجتماعية إلى حد ما دعم جميع أفراد المجتمع لأهدافها ورسالتها التنموية والاعتراف بوجودها، والمساهمة في إنجاح أهدافها،

علاوة على المساهمة في سد احتياجات المجتمع ومتطلباته الحياتية والمعيشية الضرورية، فضلا عن توفير فرص عمل جديدة من خلال إقامة مشاريع خيرية واجتماعية ذات طابع تنموي.

لذا، تنبع أهمية البحث في أنها توضح أهمية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية بالجزائر وهذا في ظل قواعد حوكمة المؤسسات وكذا لتوضيح المعوقات التي تحد من الإفصاح عن هذه المسؤولية.

## 2. أسباب اختيار الموضوع

يعتبر التخصص من بين أهم العوامل الذاتية التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع وكذا الرغبة في توسيع المعرفة أكثر في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، أما فيما يخص العوامل الموضوعية فهي تتمثل أساسا في دارسة إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد حوكمة المؤسسات، وكذا معرفة المعوقات التي تحد من الإفصاح عنها بالتقارير المالية.

## 3. أهداف البحث

يمكن إبراز أهداف البحث في النقاط الآتية:

-التعرف على قواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية.

- الوقوف على التطورات الحديثة في مجال الفكر المحاسبي، والتي تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية جزء منها.

- التعرف على مقومات تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر.

- معرفة المعوقات التي تحد من الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

## 4. الدراسات السابقة

توجد عدة دراسات أجريت في مجال المسؤولية الاجتماعية، من بينها:

- رسالة ماجستير التي قام بها الطالب حامد أحمد صالح أبو سمرة سنة 2009 من جامعة غزة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، بعنوان:

**معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**

هدفت الدراسة إلى التعرف على متطلبات وواقع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة، وتحليل أسباب محدودية الإفصاح الاجتماعي في التقارير المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات المساهمة العامة.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من المعوقات التي تعيق عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات الشركات المساهمة العامة منها ما يتعلق بضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وكذا ضعف ثقافة الشركات المساهمة العامة بالقضايا الاجتماعية والبيئية، بالإضافة إلى زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح الاجتماعي.

- رسالة ماجستير التي قام بها الطالب عبد الله محمد السليطي سنة 2009 بعنوان:

**مدى التزام البنوك التجارية العاملة في مملكة البحرين بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في البيانات المالية المنشورة(دراسة ميدانية)**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إسهام البنوك التجارية في مملكة البحرين بأنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تمارسها من حيث المحافظة على البيئة وتقديم خدمات للمجتمع المحلي، وكذا ما مدى التزام البنوك التجارية العاملة في مملكة البحرين بالإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في قوائمها المالية المنشورة.

وتوصلت الدراسة إلى أن مساهمة البنوك التجارية في البحرين بالإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية في بياناتها المالية المنشورة مرتفع بشكل عام، وتساهم هذه البنوك بأنشطة مختلفة ضمن مسؤوليتها الاجتماعية بالمحافظة على البيئة.

- الدراسة التي قام بها براق محمد وقمان مصطفى سنة 2012 بعنوان:

**أهم النظريات المفسرة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ورؤية الفكر الاقتصادي الإسلامي لها**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم النظريات المفسرة لتبني المؤسسات المسؤولية الاجتماعية وسبب الإفصاح عنها ، ورؤية الفكر الإسلامي لهذه المسؤولية.

وقد خلصت الدراسة أن كل من نظرية الاقتصاد السياسي ونظرية الشرعية ونظرية أصحاب المصالح من أهم النظريات المفسرة لتوجه المؤسسات نحو إعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية، مع أن نظرية الشرعية ونظرية أصحاب المصالح مشتقة من المنظور الحديث لنظرية الاقتصاد السياسي هذا من جهة. ومن جهة أخرى، فان رؤية الفكر الإسلامي للمسؤولية الاجتماعية شاملة من الناحيتين، حيث يعتبر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كأمر يقتضي الوجوب في عدة أمور مثل الزكاة.

- الدراسة التي قام بها Friedman and Miles (2001) بعنوان:

**"Socially responsible investment and corporate social and environmental reporting: an exploratory study"**

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الإفصاح الاجتماعي والبيئي من جهة والاستثمار الاجتماعي المسؤول من جهة أخرى، عبر آراء 14 خبير في مجال المسؤولية الاجتماعية في بريطانيا.

وتوصلت الدراسة إلى أن مجال الإفصاح الاجتماعي والبيئي مقبل على تغيرات كبيرة وواسعة نحو الأفضل في الكم والنوع، وصار الكثير من أفراد المجتمع يهتمون بالكيفية التي تستثمر بها أموالهم، وزيادة القلق على الاستثمارات في الأسواق المالية، وأحد النتائج المحتملة لهذا هو التوجه نحو الاستثمارات الأخلاقية والمسؤولة اجتماعيا مما يؤثر على سلوك المؤسسات وإدارات صناديق الاستثمار، الأمر الذي سيؤدي تباعاً إلى زيادة الطلب على الإفصاح الاجتماعي والبيئي ضمن مفاهيم المحاسبة التقليدية. وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالإفصاح الاجتماعي والبيئي.

## 5. إشكالية البحث

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

**ما مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد حوكمة المؤسسات؟**

وتقود هذه الإشكالية إلى طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي العلاقة بين قواعد حوكمة المؤسسات ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي؟
- ما مدى تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية؟
- ما مدى إدراك المؤسسات الاقتصادية بالجزائر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؟
- ما مدى توفر مقومات المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر؟
- ما هي معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر؟

## 6. فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية، يتم وضع الفرضية العامة الموالية:

توجد إمكانية لتطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل قواعد الحوكمة، كما تؤثر معوقات الإفصاح عن المحاسبة الاجتماعية على جودة التقارير المالية.

أما فيما يخص الفرضيات الجزئية، فتتمثل فيما يلي:

- توجد علاقة ارتباطية بين قواعد حوكمة المؤسسات ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.
- تدرك المؤسسات الاقتصادية في الجزائر المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع.
- تتوفر مقومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والإفصاح عنها.

– توجد عدة معوقات للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

## 7. المناهج المتبعة

من أجل إثراء هذا البحث بمعلومات مفيدة، واضحة، متسلسلة، بعيدة عن كل إبهام، وما يستلزم إنجاز هذا البحث يتم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي للمعطيات التي بواسطتها يتم وصف وتحليل المتغيرات التي تؤثر على إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر وهذا في ظل قواعد حوكمة المؤسسات، ولكي يكون الربط بين الدراسة النظرية والواقع العملي، يتم القيام بدراسة ميدانية عن طريق عمل قوائم استقصاء لعينة من المؤسسات لمعرفة إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات بالجزائر، والمعوقات التي تحد من الإفصاح المحاسبي عن هذه المسؤولية.

## 8. خطة البحث

للإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية، يتم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول. يعرض الفصل الأول قواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية، حيث يعالج أهمية وأهداف ومحددات حوكمة المؤسسات والأبعاد التنظيمية لها، بالإضافة إلى الجوانب التقييمية لحوكمة المؤسسات، وكذا التجارب الدولية في مجال حوكمة المؤسسات مع التركيز على حالة الجزائر، وأخيرا يتم دراسة المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها مع قواعد الحوكمة.

ويتم تخصيص الفصل الثاني للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها، حيث يتناول محاسبة المسؤولية الاجتماعية من خلال أهميتها، أهدافها ومجالاتها، بالإضافة إلى طرق قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، كما يعرض هذا الفصل مفهوم الإفصاح وعلاقته بقواعد الحوكمة مع التركيز على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

في حين أن الفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك لتحديد مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات في الجزائر في ظل قواعد الحوكمة، والصعوبات التي تعيق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية.

# الفصل الأول:

# قواعد حوكمة المؤسسات و علاقتها بالمسؤولية الاجتماعية

# الفصل الأول: قواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية

ساهمت العولمة في فتح أسواق جديدة أمام المؤسسات، مما أتاح لها فرصة التوسع وتحقيق أرباح غير مسبوقة. غير أنها من ناحية أخرى قد وفرت بيئة تنافسية، جعلت من غير اليسير الحصول على الموارد المالية اللازمة لتنفيذ برامج التوسع، ما لم تطمئن مصادر التمويل لحسن إدارة المؤسسة. فحملة الأسهم يأملون بتحقيق عائد ملائم في ظل مستوى مناسب من المخاطر، والمقرضون يودون الاطمئنان على سلامة أموالهم.

ومن هنا، جاءت الحاجة إلى حوكمة المؤسسات التي تستهدف وضع الأسس والقواعد التي تحدد العلاقة بين الإدارة والأطراف التي يهمها أمر المؤسسة، بشكل يحقق الأمان والطمأنينة لمصادر التمويل، ولا يجعل مصالحهم عرضة للمخاطر. قد تكون أهداف تلك الأطراف متعارضة في المدى القصير، إلا أن حسن التعامل معها من شأنه أن يضعف من تأثير ذلك التعارض.

وزاد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات ومسؤوليتها الاجتماعية مع تفاقم حدة الآثار السلبية للأزمة المالية العالمية وصارت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية في بيئة استثمارية تتسم بالديناميكية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في كافة المؤسسات الاقتصادية مع التأكيد على مسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل بما يحقق أمنه الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

لذلك، يتناول هذا الفصل معالجة قواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية عن طريق عرض ومناقشة العناصر الموالية:

- الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات؛
- الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة المؤسسات والتجارب الدولية فيها؛
- المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة المؤسسات.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

صار مفهوم حوكمة المؤسسات من المفاهيم الشائعة في الكتابات حول التنمية والديمقراطية، حيث ساهمت التحولات التي شهدها العالم وكان لها أثرها على الجزائر في تبني هذا المفهوم من طرف العديد من وكالات التنمية والمنظمات غير الحكومية. وتزايد الاهتمام به على المستويات الإقليمية والوطنية، وكذلك بات تحقيق هذا المفهوم شرطاً ضرورياً لمنح المساعدات الإنمائية للدول النامية.

ويعالج هذا المبحث دراسة الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات، وذلك عن طريق عرض التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات ومفهومها وخصائصها، بالإضافة إلى أهدافها وأهميتها، وفي الأخير يتم عرض أنواع محددات حوكمة المؤسسات.

### المطلب الأول: ماهية حوكمة المؤسسات (النشأة، المفهوم والخصائص)

أبدت الكثير من الهيئات المالية والاقتصادية الدولية بمفهوم حوكمة الشركات، وذلك من خلال تقديم نظرتها فيما يخص هذا المفهوم الحديث. لذا، سيتم التعرض في هذا المطلب إلى التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات ومفهومها وأهم خصائصها.

#### 1. التطور التاريخي لمفهوم لحوكمة المؤسسات

يمكن إيجاز أهم المراحل التاريخية لتطور مفهوم حوكمة المؤسسات كما يلي:[1]

#### 1.1. مرحلة الكساد (ما بعد 1933)

وفيها تم الاعتراف بوجود وعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح.

#### 2.1. مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقة (1976-1995)

وفيها ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة والتي تقوم على أساس العلاقة بين طرفين هما الموكل والوكيل، حيث يقوم الطرف الأول صاحب رأس المال بتعيين الطرف الثاني الوكيل ليتولى بالنيابة عنه إدارة المؤسسة وأداء بعض من الخدمات. وفي هذا العقد، يكون هناك تفويض للسلطة من الطرف الأول للطرف الثاني، وتظهر مشكلة الوكالة في وجود تضارب للمصالح بين الطرفين الوكيل والموكل.

لذلك، أصبح هناك ضرورة لتحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال بما يقلل من احتمالات التعارض وأسباب الصراع بينهما، كما تزايد الاهتمام عندما اتجهت منظمة العالمية للتجارة إلى وضع معايير تساعد المؤسسات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية. وفي ضوء هذه المعايير، بالإضافة إلى معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة، أغلبها جهات محاسبية إلى وضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة.

---

[1] مصطفى محمود أبو بكر، **المتطلبات التنظيمية والإدارية لتوفير مقومات التطبيق الفعال للحوكمة على منظمات التعليم الجامعي**، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005، ص ص: 398–399.

### 3.1. مرحلة بدء ظهور مصطلح الحوكمة (1996- 2000)

بدأ ظهور مصطلح الحوكمة نتيجة لتراكم الدراسات التي تشير لانهيار المؤسسات وإخفاقها في تحقيق أهدافها، وكذا سوء الممارسات الإدارية بها، بالإضافة إلى إهدار وسوء استخدام الإمكانيات والموارد.

وفي أعقاب الأزمة الأسيوية في 1998، جاءت مبادرة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD) مع البنك الدولي وكذلك بنك التنمية الآسيوية، لتؤكد على أهمية تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، عن طريق البدء في عقد حلقات للنقاش والمؤتمرات الدولية، بل وجاءت مشاركات من الولايات المتحدة الأمريكية وأوربا للإشراف على وضع إجراءات حوكمة إدارة المؤسسات الآسيوية.[1]

### 4.1. مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة وضرورة توثيقها (2001 – 2004)

كان التركيز واضحا على حالات الفشل والفساد القيمي والأخلاقي والفضائح في العديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من المؤسسات، حيث إنه في عام 2001–2002 انهارت عدة مؤسسات أمريكية عملاقة إنرون، ورلد كوم (Enron, World Com)، بسرعة غير متوقعة رغم أن تقاريرها المالية كانت تشير إلى تحقيق أرباح عالية، وقد ترتب على ذلك انعدام ثقة مستخدمي القوائم المالية، وأمانة ونزاهة المراجعين الخارجيين، ومن ثم ظهر وبقوة ضرورة إقرار مفهوم حوكمة المؤسسات كأداة تساعد في عملية الإشراف والرقابة والمساءلة على أنظمة وقوانين المؤسسات ومدى الالتزام بتنفيذها.

وفي عام 1999، قامت مؤسسة التعاون الاقتصادي والتنمية بإصدار مجموعة قواعد حوكمة المؤسسات والتي تم تعديلها عام 2004، وهدفت المنظمة من وراء ذلك إلى مساعدة الدول في التطبيق السليم لمفهوم حوكمة المؤسسات.[2]

### 5.1. مرحلة ما بعد 2005

مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار العديد من المؤسسات العملاقة، اتجه البنك الدولي أيضا للاهتمام بالحوكمة، وقام بمساندة بعض المؤسسات واللجان والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها، مثل تأسيس المعهد الأوربي لتقديم المساعدات اللازمة لتطبيق الحوكمة في المؤسسات وتأسيس الجمعية الآسيوية لدعم تطبيق حوكمة المؤسسات وتوجيه أنظار العالم إلى ضرورة اتباع قواعد حوكمة المؤسسات سواء للدول المتقدمة أو النامية على حد السواء لتحقيق التنمية الشاملة.

---

[1] لؤي علي زين العابدين علي، **دراسة تحليلية لأثر تطبيق آليات حوكمة إدارة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005، ص: 263.

[2] هادي مسعود معروف، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة حلوان، 2010، ص:12.

## 2. مفهوم حوكمة المؤسسات

يصعب تحديد مفهوم قاطع لحوكمة المؤسسات، وهذا كغيره من المفاهيم المتداولة في العلوم الاجتماعية ويرجع ذلك لعدة أسباب رئيسية وأبرزها ما يلي:[1]

– أنه على الرغم من أن مفهوم حوكمة المؤسسات والعديد من الأمور المرتبطة به ترجع جذورها إلى أوائل القرن التاسع عشر، إلا أن هذا المصطلح لم يعرف في اللغة الإنكليزية، ولم يبدأ في التبلور إلا بداية التسعينيات.

– عدم وجود تعريف قاطع لهذا المفهوم وذلك لأنه يتناول نواحي عديدة مثل الناحية الاقتصادية، حيث تمثل الآلية التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل. ومن الناحية القانونية فإنها تشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تعني تحديد الحقوق والواجبات لحملة الأسهم وأصحاب المصالح من ناحية المديرين من ناحية أخرى، أما من الناحية الاجتماعية والأخلاقية فإنها تركز على مبدأ المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في حماية حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.

– غموض المفهوم حيث أنه مازال في مرحلة التكوين ومازالت كثير من قواعده ومعاييره في حالة مراجعة وتطوير وضبط مستمر.

لهذه الأسباب وغيرها، ظهرت العديد من التعاريف لمفهوم حوكمة المؤسسات، ويمكن استعراض بعض هذه التعاريف بهدف إظهار وجهات النظر المختلفة.

وفي عام 1992، عرفت لجنة كادبيري Cadbury حوكمة المؤسسات على أنها "الأسلوب الذي يحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة وبين الأهداف الفردية والمشتركة من جهة أخرى. وأن إطار حوكمة المؤسسات يشجع على الاستخدام الفعال للموارد ويحث أيضا على توفير نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد، والهدف من ذلك هو التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع".[2]

كما تعرف حوكمة المؤسسات بأنها "مجموع الميكانزمات المنظماتية التي تملك قوة التأثير على الحدود التي يستعملها المسيرون عند اتخاذ القرارات في المؤسسة وذلك للحد من السلطة التقديرية لهم".[3]

في حين عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف الأخرى التي لها اهتمام بالمؤسسة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة الذي يجب أن يقدم الحوافز اللازمة

---

[1] سميحة فوزي، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية**، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، 2003، ص: 3.

[2] Cadbury Committee, "**Financial report of the committe on the financial aspects of corporate governance", Professionnel publishing London,** Ltd, London, 1992, p: 5.

[3] Eustache Ebondo, **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Haarmattan, Paris, 2005, p : 15.

لمجلس الإدارة في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح المؤسسة ومساهميها وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول المؤسسات بكفاءة وفعالية".[1]

كما تم تعريفها بأنها "حالة، وعملية، واتجاه، وتيار، وفي الوقت نفسه مزيج من هذا وذاك، وأنها نظام مناعة وحماية وتفعيل، ويعني ذلك أنها نظام يحكم الحركة، ويضبط الاتجاه، ويحمي سلامة التصرفات، ويضمن نزاهة السلوكيات داخل المؤسسات، ويصنع من أجلها سياج أمان، وحاجز حماية فعال. حيث تعد حوكمة المؤسسات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل المؤسسات أو خارجها، وسواء كانت من الأجهزة الحكومية أو غير الحكومية، حيث تتخذ من الأخلاق والضمير أداتها ومحورها".[2]

وهي عبارة عن "مجموعة من الآليات التي تساعد على تهيئة الوضعية الحقيقة لتشغيل المؤسسات لأهدافها التي أقرتها مسبقا".[3]

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن تعريف حوكمة المؤسسات على أنها الوسيلة التي تمارس بها المؤسسة السلطة لإدارة كافة أصولها ومواردها، بغرض المحافظة على حقوق المساهمين وزيادتها، مع رضا أصحاب المصالح، وذلك في إطار تحديد استراتيجية التوجه العام لأداء المؤسسة، وفي سبيل تحقيق مهمتها الاقتصادية والاجتماعية.

### 3. خصائص حوكمة المؤسسات

يتضح من خلال المفاهيم المقدمة لحوكمة المؤسسات أنها ترتبط بشكل أساسي بسلوكيات الأفراد ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي توجد مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات هي كما يلي:[4]

- الانضباط، أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- الشفافية، أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- الاستقلالية، بحيث لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط.
- المساءلة، أي هناك إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية، حيث تكون المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة.
- العدالة، حيث يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة.
- المسؤولية الاجتماعية، أي يكون النظر إلى المؤسسة كمواطن جيد.

---

[1] **Principles of corporate governance,** Organisation for Economic Co-Operation and Development (OCED), 2004, p: 5.

[2] مصطفى حسن بسيوني السعدني، **مبادئ وممارسات حوكمة الشركات: الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات**، ندوة حوكمة الشركات من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، نوفمبر 2006، ص: 146.

[3] Benoit PIGE, **Gouvernance: contrôle et audit des organisations**, Economica, Paris, 2008, p:2.

[4] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:23.

**المطلب الثاني: أهمية وأهداف ومحددات حوكمة المؤسسات**

أدى الاهتمام المتزايد لمفهوم الحوكمة إلى حرص العديد من المنظمات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع أهداف محدداته. لذا، يتم معالجة هذا المطلب كما يلي:

**1. أهمية حوكمة المؤسسات**

تظهر أهمية حوكمة المؤسسات فيما يلي:[1]

- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه.

- تحقيق وضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في المؤسسة بدء من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.

- تحقيق الدقة والمصداقية وعدم وجود أي انحرافات، ومنع استمرارها، والحد من وقوع الأزمات المالية.

- استخدام النظام الوقائي بهدف تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، وبالتالي خفض تكاليف معالجة الأخطاء.

- الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والمراجعة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فاعلية الإنفاق، وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة الداخلية أكثر معرفة بالأحداث داخل المؤسسة.

- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين، والتأكيد على حصولهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب مجلس إدارة المؤسسة، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها.

- حماية مصالح حقوق الأقلية من المساهمين، وضمان الحفاظ على حقوقهم.

- دعم المناخ الاستثماري العام ورفع الثقة في الاقتصاد الوطني، وتشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية.

لذا، تعد حوكمة المؤسسات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل المؤسسات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق المؤسسات أهدافها، وبشكل قانوني واقتصادي سليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعية العامة لحملة الأسهم للاضطلاع بمسؤوليتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء المؤسسات، وعلى مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيـــين في هذه المؤسسات، وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف، فالحوكمة أساس جيد للاستقامة، والصحة الأخلاقية.

[1] مصطفى حسن بسيوني السعدني، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص: 148.

## 2. أهداف حوكمة المؤسسات

تساعد الممارسات الجيدة لحوكمة المؤسسات على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، ولذلك، فإن حوكمة المؤسسات تستهدف الآتي:[1]

– العدالة والشفافية في معاملات المؤسسة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة، حيث إن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد.

– حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية.

– منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

– ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة من خلال تكامل نظم المحاسبة والمراجعة.

– الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد حوكمة المؤسسات.

– تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل، وهذا يؤدي إلى توفير حوافز للتطوير وتبني التكنولوجيا الحديثة ودرجة الوعي عند المستثمرين حتى تتمكن المؤسسة من الصمود أمام المنافسة القوية.

– تحسين الإدارة داخل المؤسسة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

في حين يرى آخرون أن الهدف من حوكمة المؤسسات يتمثل فيما يلي:[2]

– ضمان الفاعلية لهياكل الحوكمة من المديرين التنفيذيين، مجلس الإدارة، جمعية المساهمون.

– التحقق من أن المساهمين يستطيعون التأثير في قرارات المؤسسة.

– التحقق من وجود وتشغيل آليات الرقابة بين كل أطراف حوكمة المؤسسات من مسيرين، مراجعين ومساهمين.

## 3. محددات حوكمة المؤسسات

بالرغم من تعاظم أهمية حوكمة المؤسسات وتزايد الوعي العالمي تجاه أهمية تطبيقها، إلا أن هناك شبه اتفاق بوجود مجموعة من المحددات لحوكمة المؤسسات، وبالنظرة السطحية إلى هذه المحددات قد تفهم على أنها قيود على الحوكمة، ولكنها في الواقع تمثل ضوابط لضمان فعالية تطبيق الحوكمة، وتنقسم هذه المحددات إلى قسمين هما كالآتي:

---

[1] سميحة فوزي، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص: 7.

[2] Hélène PLOIX, **Gouvernance d'Entreprise pour tous : Dirigeants, Administrateurs et Investisseurs**, collection HEC, Paris, 2006, p: 15.

### 1.3. المحددات الخارجية لحوكمة المؤسسات

تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله المؤسسات، وقد تختلف من دولة لأخرى وتتمثل فيما يلي:[1]

– القوانين واللوائح التي تنظم العمل في الأسواق مثل القوانين التي تتعلق بتنظيم عمل المؤسسات، قوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس، وأيضا التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار.

– وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات، بالشكل المناسب الذي يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة الدولية.

– كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال، وذلك عن طريق إحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات.

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

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين التي تضمن حسن إدارة المؤسسة وتنظيمها مما يقلل من المخاطر.

### 2.3. المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تتمثل المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات فيما يلي:[2]

#### 1.2.3. المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات بالنسبة للمساهمين

ويقصد بها ضمان حصول المساهمين على حقوقهم ووصول المعلومات لهم في الوقت المناسب وبشفافية، مما يعزز من التفاعل مع المؤسسة فيؤدي ذلك إلى تزايد الرغبة في الحصول على حقوقهم مقابل توسيع الإطار الاستثماري للمؤسسة، وإذا لم يتحقق ذلك بالشكل السليم له يؤثر على درجة حوكمة المؤسسات المطبقة.

#### 2.2.3. المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات بالنسبة لمجالس الإدارة

عمل المجلس هو التوجيه والإشراف المستقل للإدارة، ولا تقتصر مهام اللجان التنفيذية والرقابية المنبثقة من المجلس على المهام السابقة، بل تمتد إلى توفير البيئة والأدوات اللازمة لإدارة المؤسسة وتعيين مديريها، مما يساعد على تحقيق الحوكمة الجيدة للمؤسسات، وبالتالي أي قصور أو ضعف في مهام وعمل مجلس الإدارة يؤثر بالتبعية على مستوى حوكمة المؤسسة.

---

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 20.

[2] محمد السيد السريتي، **حوكمة الشركات والتنمية الاقتصادية والاجتماعية**، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، سبتمبر 2005، ص: 247.

### 3.2.3. المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات بالنسبة للإدارة

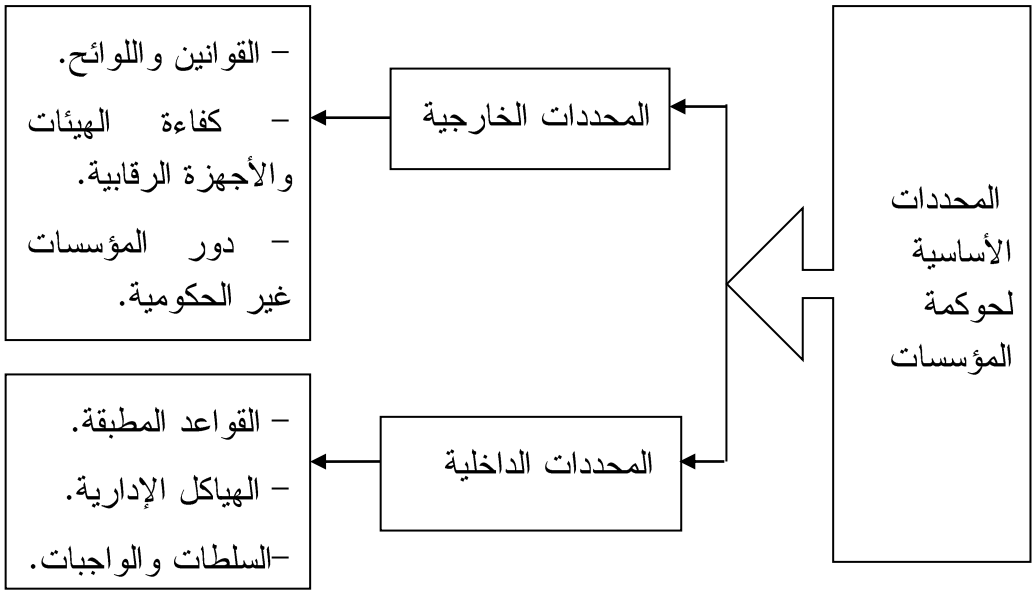
عدم قيام الإدارة بمسؤوليتها وبعيداً عن أي تأثير أو نفوذ أو سيطرة بالشكل الذي يلغي التضارب في المصالح ويعزز القناعة والاستقلالية والعدالة، يؤثر على قدرة المؤسسة على تحقيق مستويات حوكمة مرتفعة.

### 4.2.3. المحددات الداخلية لحوكمة المؤسسات لأصحاب المصالح

ويقصد بهم كافة المتعاملين مع المؤسسة الذين يستندون إلى مجموعة من المعايير التي تحكم نطاق وحدود تعاملاتهم، ومن ثم هناك ضرورة لتوافر الثقة والمصداقية في التعامل حتى يكونوا داعمين للمؤسسة، وفي حالة عدم توافر ذلك يصبحوا ضد المؤسسة وتتأثر بهم مستويات الحوكمة المطبقة.

ويمكن توضيح محددات حوكمة المؤسسات بشكل مختصر وفق الشكل الآتي:

**الشكل رقم (1.1): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة المؤسسات**




**المصدر:** محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص: 22.

وفي ضوء ما سبق، يتضح أن المحددات سواء كانت محددات خارجية أو محددات داخلية فأنها تتأثر بمجموعة عوامل أخرى مرتبطة بالنظام الاقتصادي والاجتماعي، وبالوعي عند أفراد المجتمع، كما أنه مرتبط أيضاً بالبيئة التنافسية والقانونية والتنظيمية داخل المؤسسة، فهي تعمل على زيادة الثقة في الاقتصاد وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية من المستثمرين، كما أن الحوكمة تشجع على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المؤسسات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح وإحداث فرص العمل.

**المطلب الثالث: قواعد حوكمة المؤسسات**

ستفرض الحوكمة ذاتها طوعاً أو كرهاً، تطوعا بالاختيار، أو إجباراً بالاضطرار. فالقيم والأخلاق والمبادئ سوف تحقق ذاتها، فالمجتمع المدني يبحث عن القيم والأخلاق وعن عوامل الصحة، وعن الصدق والعدالة، وعن الحقيقة، والحقيقة ترتبط وجودا وتلازما بقواعد الحوكمة.

ولذلك، سوف يعالج هذا المبحث الخطوط الإرشادية لقواعد حوكمة المؤسسات التي تنتجها ثلاث منظمات دولية وهي البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث إن معظم الدول التي تتبنى قواعد حوكمة المؤسسات تتبع إلى حد ما المعايير التي وضعتها هذه المنظمات، مع التركيز على قواعد حوكمة المؤسسات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

**1. قواعد حوكمة المؤسسات التي أصدرها البنك الدولي**

أكد البنك الدولي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة المؤسسات المكونات الآتية:[1]

**1.1. الإعسار وحقوق الدائنين**

في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد أزمة جنوب آسيا، قاد البنك الدولي مبادرة لتحديد الأسس والخطوط الإرشادية للوصول لنظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدينين في الأسواق المالية.

**2.1. الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة**

من أجل الحصول على تقارير مالية للمؤسسة تكون شفافة وتقدم في وقتها ويعتمد عليها وكجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الالتزام بالمعايير والقواعد Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC). يقوم البنك الدولي بمراجعة مدى الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول، ويهدف هذا العمل إلى وضع أساس لمقارنة الأساليب المتبعة في كل دولة.

والأكثر من ذلك، أن شركة التمويل الدولية International Finance Corporate (IFC) وهي عضو في مجموعة البنك الدولي تشجع أيضا على قواعد حوكمة المؤسسات وذلك باشتراط أن تقوم المؤسسات التي تستثمر فيها بممارسة قواعد سليمة لإدارة المؤسسات، وبالتصميم على نظم داخلية مناسبة للمراقبة وتقديم تقارير مالية، وينطبق هذا على وجه الخصوص على البورصة وأسواق الأسهم والسندات الناشئة.

**2. قواعد حوكمة المؤسسات التي أصدرها صندوق النقد الدولي**

بالإضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بالمعايير والقواعد، فقد وضع صندوق النقد الدولي قاعدتين للممارسات السليمة لحوكمة المؤسسات:[2]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص ص: 750-751.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأسمال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص: 753-754.

### 1.2. قواعد السياسات المالية

يشجع صندوق النقد الدولي الدول الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، من خلال التأكيد على ما يلي:

- وضوح الأدوار والمسؤوليات.
- توافر المعلومات للجمهور.
- تقديم التقارير المالية بطريقة واضحة، وتأكيد النزاهة المالية.

### 2.2. قواعد الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية

ركزت قواعد الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية بشكل كبير على الأمور المالية وما يخصها من إفصاح وشفافية، وعلى أهمية أن تتوفر المعلومات لمستخدمي القوائم والتقارير المالية بوضوح وشفافية ونزاهة. الأمر الذي يشير إلى دور مهنتي المحاسبة والمراجعة باعتبارهما الجهة المختصة بإعداد وتقييم ومراجعة والتأكد من صحة القوائم والتقارير المالية لكافة مستخدميها.

## 3. قواعد حوكمة المؤسسات التي أصدرها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وثيقة قواعد حوكمة المؤسسات في عام 1999، والتي ضمت خمس قواعد أساسية لنظام حوكمة المؤسسات، ثم أضيف مبدأ آخر للقواعد الخمس في عام 2004، وهو مبدأ ضمان وجود إطار فعال أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات. وستتم دراسة هذه القواعد بالتعرض إلى مضامينها كما يلي:[1]

### 1.3. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات

ينبغي أن يشجع إطار حوكمة المؤسسات على الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، حيث يتم صياغة هذه المبادئ في شكل مجموعة من القواعد والمعايير الاختيارية التي ليس لها صفة الإلزام القانوني أو اللوائح التنظيمية، وتتأثر ممارسات حوكمة المؤسسات عادة بمجموعة قوانين المؤسسات وسوق الأوراق المالية، الضرائب، معايير المحاسبة والمراجعة.

### 2.3. حماية حقوق المساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات حماية حقوق المساهمين، وتشمل الحقوق الأساسية للمساهمين ما يلي:

- تأمين أساليب تسجيل الملكية.
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

---

[1] **Principes de gouvernement d'entreprise**, Organization for Economic Co-Operation and development (OECD), 2004, p p: 17-24.

- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.

- انتخاب وعزل مجلس الإدارة.

- الحصول على حصص من أرباح المؤسسة.

### 3.3. المعادلة المتساوية للمساهمين

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب. وذلك من خلال ما يلي:

- معاملة المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة معاملة متكافئة.

- توفير نفس حقوق التصويت للمساهمين داخل كل فئة، فكافة المساهمين يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم.

- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.

- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية.

- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس المؤسسة.

### 4.3. دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسيها القانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال إحداث الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة على أسس مالية سليمة، وفقا للآتي:

- ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.

- تنبغي إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.

- وجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستوى الأداء.

- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسة، يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

### 5.3. الإفصاح والشفافية

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة المؤسسات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للمؤسسة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على المؤسسة، وأسلوب ممارسة السلطة، ولذلك ينبغي أن يتضمن الإفصاح والشفافية العديد من العناصر أهمها ما يلي:

- ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية فقط، حيث يجب أن يشتمل على المعلومات المالية والتشغيلية للمؤسسة وأهدافها وملكية الأسهم وحقوق التصويت، مكافآت أعضاء مجلس الإدارة

والمديرين التنفيذيين، والمسائل المادية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح، بالإضافة إلى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

- إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

- الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية.

ومما سبق، يتبين وجوب التزام المؤسسات المدرجة في السوق المالية بتوفير إفصاح طوعي بالإضافة إلى الإفصاح الإجباري أو الإلزامي التي تعزز من قواعد الحوكمة، وذلك على أساس أن الإطار العام للإفصاح الإلزامي يوفر دائما الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح. لكن، أصحاب المصالح يتطلعون دائما للحصول على المزيد من المعلومات التي تتعلق بالتوقعات والتقديرات المستقبلية.[1]

### 6.3. مسؤوليات مجلس الإدارة

ينبغي أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات التوجيه والخطوط الإرشادية الاستراتيجية للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة تلك المبادئ التنفيذية للمؤسسة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الجمعية والمساهمين، وذلك لتطبيق بما تنطوي عليه هذه المسؤوليات من مهام وهي:[2]

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الواجبة بما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

- أن يعامل مجلس الإدارة كافة المساهمين بطريقة عادلة.

- تطبيق معايير أخلاقية عالية وأن يؤخذ بالحسبان مصالح أصحاب المصالح.

- على مجلس الإدارة أن ينجز المهام المطلوبة مثل عمل خطة استراتيجية شاملة والإشراف والمراقبة وإجراء التغيرات اللازمة، وهذا لضمان نزاهة حسابات المؤسسة والإفصاح عن كافة المعلومات المتوفرة والصحيحة وفي الوقت المناسب.

يتضح مما سبق ذكره، أن قواعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تؤكد على أن قواعد الإدارة الجيدة للمؤسسات يمكن الوصول إليها من خلال مجموعة من المبادرات التنظيمية والاختيارية الصادرة عن القطاع الخاص مع ملاحظة أن تدخل الحكومة في إدارة المؤسسات يكون فعالا للغاية إذا تضمن استمرار تطبيق العدالة والشفافية والمساءلة والمسؤولية مع وضع إجراءات تنظيمية كافية لرفع مستوى الإفصاح والشفافية.

---

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009، ص: 22.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 23.

ويمكن توضيح قواعد الحوكمة بشكل مختصر وفق الشكل الآتي:

**الشكل رقم (2.1): قواعد حوكمة المؤسسات**

| | |
|---|---|
| **1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات** | 1. ذو تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل.<br>2. المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي.<br>3. توزيع المسؤوليات في نطاق قانوني.<br>4. لدى الجهات السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها. |
| **2. حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الحقوق** | 1. توافر الحقوق الأساسية للمساهمين.<br>2. الحق في المشاركة بالتصويت.<br>3. تسهيل المشاركة الفعالة.<br>4. التصويت شخصيا أو غيابيا. |
| **3. المعاملة المتساوية للمساهمين** | 1. معاملة المساهمين معاملة متساوية.<br>2. تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة.<br>3. الإفصاح عن العمليات. |
| **4. دور أصحاب المصالح** | 1. المصالح وفقا للقانون أو الاتفاقيات.<br>2. التعويض مقابل انتهاك الحقوق.<br>3. تطوير آليات المشاركة.<br>4. المعلومات في الوقت المناسب. |
| **5. الإفصاح والشفافية** | 1. الإفصاح عن السياسات.<br>2. المستويات النوعية للمحاسبة والمراجعة الخارجية.<br>3. قابلية المراجعة للمساءلة.<br>4. الفرصة والتوقيت للمستخدمين. |
| **6. مسؤوليات مجلس الإدارة** | 1. العمل وفقا للمعلومات الكاملة.<br>2. تطبيق المعايير الأخلاقية.<br>3. عرض السياسات.<br>4. الحكم الموضوعي المستقل.<br>5. الوقت المناسب لإتاحة المعلومات. |

**المصدر**: محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 50.

**المطلب الرابع: خصائص قواعد حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها**

يعرض هذا المطلب خصائص حوكمة المؤسسات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة المؤسسات، وكذا الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات.

**1. خصائص حوكمة المؤسسات**

تتميز قواعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة المؤسسات بعدة خصائص، حيث إنها:[1]

- ليست ملزمة بل إنها بمثابة نقاط مرجعية.

- دائمة التطور بطبيعتها، في ضوء التغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة.

- لا توصي بنموذج وحيد سليم لحوكمة المؤسسات، ولكنها توصي ببعض الأساليب المشتركة التي يمكن أن يستوعبها أي نموذج في أي دولة.

- تترك للحكومات وأطراف السوق حرية تطبيق هذه المبادئ، مع الأخذ في عين الاعتبار التكلفة والعائد.

فقواعد الحوكمة لا تعني بالضرورة التنفيذ الجبري للمتطلبات والقواعد الموضوعية الهامة والرئيسية والواردة بها، حيث تترك قواعد الحوكمة مجالا واسعا للاختلاف فيما بين الدول عند التطبيق.[2]

**2. الأطراف المعنية بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات**

توجد أربعة أطراف رئيسة تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وتتمثل هذه الأطراف في الآتي:[3]

**1.2. المساهمون**

هم من يقومون بتقديم رأس المال للمؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم وتعظيم قيمة المؤسسة على المدى البعيد مما يحدد مدى استمراري مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم ويملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

**2.2. مجلس الإدارة**

بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين توكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال المؤسسة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم.

---

[1] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012، ص: 109.

[2] Nestor Stilpon, "**International Corporate Governanace Convergence**", **The Center for International Private Enterprise (CIPE)**, Arabic edition, 2003, p: 44.

[3] عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص: 20-21.

### 3.2. الإدارة

تعتبر الإدارة هي الجهة المسؤولة في المؤسسة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة. كما أنها تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين. كما تعتبر حلقة وصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع المؤسسة. لذا، يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم هم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

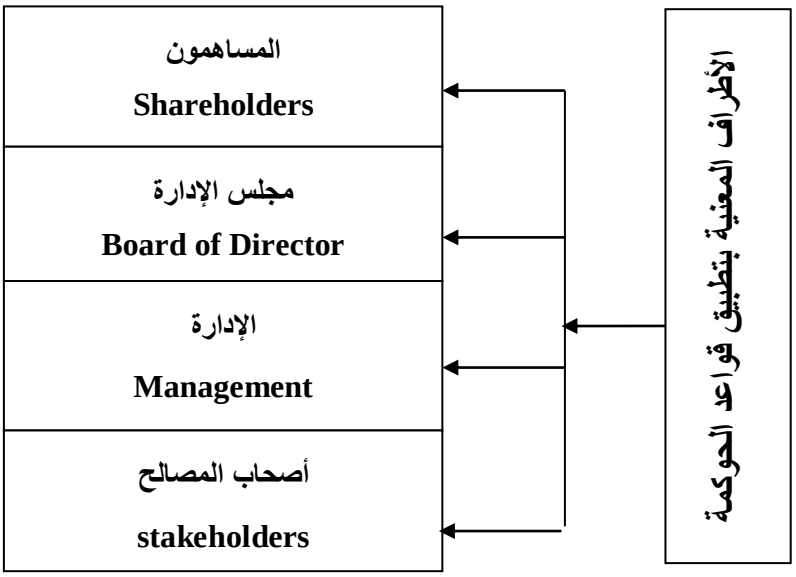
وحتى يتم التأكد من قيامهم بواجباتهم، يتحتم على مجلس الإدارة أن يوجد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أدائهم ومقارنة الأداء المحقق مقابل الأهداف الموضوعة وعمل الخطط البديلة اللازمة.

### 4.2. أصحاب المصالح

هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين والمجتمع بصفة عامة، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان. ويتأثر مفهوم حوكمة المؤسسات بشكل كبير بالعلاقات بين هذه الأطراف.

ويمكن اختصار الأطراف المعنية بتطبيق قواعد الحوكمة في الشكل الآتي:

**الشكل (3.1): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسة**




المصدر: عدنان عبد الرحمن قباحة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه في الفلسفة في التمويل، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، ص: 40.

## المبحث الثاني: الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية والتجارب الدولية لحوكمة المؤسسات

تضمن الحوكمة الفعالة للمؤسسة الأداء الجيد، من خلال الإشراف والرقابة والسلوك الأخلاقي والبعد الاستراتيجي، التي تزيد من سرعة استجابة المؤسسة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال.

كما أن هناك عوامل تؤثر بشكل كبير على أداء المؤسسات، وهذا ما يتناوله الجزء الثاني من هذا المبحث. وفي الأخير، سيتم التعرض إلى أهم التجارب الدولية في حوكمة المؤسسات مع التركيز على تجربة الجزائر.

### المطلب الأول: الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات

تحكم قواعد حوكمة المؤسسات عدة أبعاد تنظيمية تساهم في تحديدها وتفعيلها، ومنها من يقوم بتحسينها وتشجيعها. وتتمثل الأبعاد التنظيمية لحوكمة المؤسسات فيما يلي:

#### 1. البعد الإشرافي لقواعد حوكمة المؤسسات

يتعلق البعد الإشرافي في تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة علـــى أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين، ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال وبوضع قوانين وضوابط وآليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك.[1]

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادر عام 1999، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.

#### 2. البعد الرقابي لقواعد حوكمة المؤسسات

يتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، فعلى المستوى الداخلي يتناول تدعيم وتفعيل الرقابة نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فتتم عن طريق القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله.

#### 3. البعد الأخلاقي لقواعد حوكمة المؤسسات

ويتعلق بتوفير وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية ونزاهة، وأمانة، ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات المؤسسات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

كما اتضح أنه من أسباب ظاهرة انهيار المؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات والمؤسسات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية وافتقاد الممارسة السلمية للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال والمهنة.

---

[1] ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 30.

فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد المالي والإداري، فإن الأخلاق الحميدة هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف. كما أن حوكمة المؤسسات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم، والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة، لأن الاقتناع بمبادئ حوكمة المؤسسات ومتطلباتها لا يفيد إذا كان أي منهم يضمر سوء نية أو أن أخلاقياته تجيز له تسريب معلومات مهمة قبل صدورها.[1]

**4. البعد الاستراتيجي لقواعد حوكمة المؤسسات**

تعتبر الرقابة الاستراتيجية إحدى النظم التي تستند إليها حوكمة المؤسسات للتقليل من مشاكل الوكالة الموجودة بين مستويات الإدارة المختلفة في المؤسسة، وتشمل هذه النظم التحديد الرسمي للأهداف، وقياس الأداء والتغذية العكسية، وهي الوسائل التي تمكن الإدارة من تقييم الاستراتيجيات التي تتبعها، والتأكد ما إذا كانت تؤدي إلى تحسين العائد على رأس المال المستثمر في الأجل الطويل أم لا. بالإضافة إلى التحقق ما إذا كانت تؤدي الاستراتيجيات التي تتبعها المؤسسة إلى تحقيق مستويات عالية من الكفاءة والجودة والابتكار.

وبلغة الحوكمة، فإن الهدف هو التأكد من أن المستويات الإدارية الدنيا كوكيل تعمل بطريقة تتفق مع أهداف الإدارة العليا كموكل، بمعنى العمل على تعظيم ثروة أصحاب الأسهم في ظل الظروف القانونية والأخلاقية الموجودة.[2]

**5. البعد الاقتصادي أو الاستثماري لقواعد حوكمة المؤسسات**

يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يلي:[3]

- الإفصاح المالي ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الإنجاز.

- الرقابة الداخلية ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية وتدريب الموظفين.

---

[1] عبد القادر بريش ومحمد حمو، **البعد السلوكي والأخلاقي ودورها في التقليل من أثار الأزمة العالمية**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي: الأزمة العالمية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أكتوبر 2009، ص: 5.

[2] شارلز هل، جاريث جونز، تعريب ومراجعة محمد سيد أحمد عبد المتعال، إسماعيل علي بسيوني، **الإدارة الإستراتيجية (مدخل متكامل)**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008 ص: 870.

[3] فاتح غلاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011، ص: 30.

### 6. البعد الاجتماعي والقانوني لقواعد حوكمة المؤسسات

يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى. وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية، بالإضافة إلى العمل على حماية البيئة من إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة التي تضر بالمحيط البيئي.

## المطلب الثاني: الجوانب التقييمية لقواعد حوكمة المؤسسات

تتضمن قواعد حوكمة المؤسسات مجموعة من الجوانب التقييمية لها أهمية بالغة في تجسيد حوكمة المؤسسات وفق مستلزماتها، وفيما يلي أهم الجوانب التقييمية لحوكمة المؤسسات.

### 1. مقومات حوكمة المؤسسات

تتمثل مقومات حوكمة المؤسسات في الآتي:[1]

#### 1.1. نظام أساسي للمؤسسة

يعتبر وضع نظام أساسي للمؤسسة يحدد قيم ورسالة المؤسسة وأهدافها وسلطتها واختصاصاتها أحد المقومات الأساسية لنظام حوكمة المؤسسات، إذ أن جميع أنشطة المؤسسة وجميع الأطراف المرتبطة بها تسعى نحو تحقيق رسالة المؤسسة والتي يعبر عنها في شكل استراتيجيات وأهداف وسلطات واختصاصات.

#### 2.1. خطة استراتيجية واضحة

يعتبر وضع خطة استراتيجية محددة ومتسقة تمكن من التنفيذ وقياس الأداء والمساءلة أحد المقومات الهامة لحوكمة المؤسسات، إذ أنه في ضوء المقوم السابق تتم ترجمة رسالة المؤسسة إلى خطط واستراتيجيات تمكن الإدارة التنفيذية من متابعة وقياس الأداء. فعملية الرقابة ومتابعة الأداء والمساءلة يجب أن تتم على مستويات متعددة قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى مع وجود نوع من التناسق بين تلك المستويات وهذا ما يعمل نظام حوكمة المؤسسات على تحقيقه.

#### 3.1. نظام واضح لتحديد المسؤوليات والصلاحيات

يجب وضع نظام لتحديد المسؤوليات والصلاحيات لصناع القرار على كل المستويات، إذ أن عدم وجود نظام واضح ومحدد لتحديد السلطات والمسؤوليات لمتخذي القرار، يمكن أن يوجه الطاقات المختلفة داخل التنظيم من تحقيق المصلحة العامة إلى تحقيق المصلحة الشخصية.

#### 4.1. نظام معلومات مناسب

لتفعيل نظام حوكمة المؤسسات، فإنه يجب توافر نظام جيد لتقرير وتوصيل المعلومات، والذي يعمل كقناة توصيل المعلومات بدرجة مقبولة من الكفاية والوقتية والشفافية في مختلف اتجاهاتها الرأسية والأفقية الصاعدة والهابطة.

---

[1] Andrei Shleifer, Robert Vishny, "**A survey of corporate governance"**, **NBER Working Paper Series**, Working Paper 5554 April 1996, p p : 50- 51.

### 5.1. نظام حوافز مالية وإدارية مناسب للإدارة التنفيذية

يعتبر وضع نظام حوافز مالية وإدارية مناسب للإدارة التنفيذية لحثها على التصرف بالشكل المناسب وفق المصلحة العليا للمؤسسة، وكذلك بالنسبة للمديرين والموظفين، من بين أحد العوامل الهامة للمساهمة في حل مشاكل الوكالة والتي يسعى من خلالها البعض تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب المصالح العامة.

### 6.1. نظام رقابة داخلية قوي وفعال

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي قرار، والرقابة على استخدام الموارد المتاحة، وحسن اختيار الأشخاص للوظائف التي يشغلونها، ووضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات، مما يجعل نظام الرقابة الداخلية مقوما أساسيا لنظام حوكمة المؤسسات.[1]

## 2. فاعلية حوكمة المؤسسات

يعتبر التمويل هو شريان الحياة لاستمرار وبقاء المؤسسات في الاقتصاد الحر، إلا أن توافره يعتمد على كفاءة تخصيص الموارد من خلال الوسطاء في الأسواق المالية لغايات استثمارية وإنتاجية. وتعتمد عملية التخصيص على العائد المتوقع من قبل المستثمرين، في ضوء اعتقادهم ورؤيتهم لمستوى الحوكمة وتطبيق قواعدها في المؤسسة. ويرى قابلية المؤسسة للاستمرار والبقاء والذي يمكن الحكم عليه من خلال أساليب تحليل العلاقة بين العائد والمخاطر، إضافة إلى درجة ثقة المستثمر التي تعتمد على مجموعة واسعة من العوامل القانونية والمؤسساتية التي تضمن حماية استثماراته.[2]

ومن هنا، تأتي قواعد الحوكمة للتعامل مع الطرق التي يتم من خلالها تحقيق الآتي:[3]

- يطمئن الممولون على الحصول على عائد من استثماراتهم.
- يتمكن الممولون من جعل المديرين إليهم بعض الأرباح.
- يتأكد المستثمرون أن المديرين لن يهدروا المال الذي يستثمرونه في المؤسسة.
- التأكد من أن المؤسسة لا تستثمر في مشاريع فاشلة.
- كيف يقوم الممولون بمراقبة عمل المديرين.

ويتضح مما سبق، أن مبادئ وقواعد حوكمة المؤسسات يجب أن تتميز بما يلي:[4]

---

[1] محمد مطر، **دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي**، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2003، ص: 15.

[2] ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 35.

[3] محمد سليمان، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص: 45.

[4] ماجد إسماعيل أبو حمام، **مرجع سبق ذكره** ، 2009 ص: 37.

– القدرة على توفير الضمان من خلال قيام الوكيل بتقييم القرارات التي تتوافق مع روح العقد الذي تم إبرامه مع المالك والوكيل.

– ضمان استمرار تدفق رأس المال والذي يعتبر أحد المؤشرات لنجاح المؤسسة.

– القدرة على حماية مصالح المساهمين والحد من الفساد المالي والإداري ومواجهة التحايل والخداع الذي تتعرض له أموال المؤسسة.

**المطلب الثالث: التجارب الدولية في مجال حوكمة المؤسسات**

هناك العديد من التجارب الدولية في جميع أنحاء العالم، اهتمت بحوكمة المؤسسات من منطلق أهميتها وما يجب أن تحتويه من مصلحة لجميع الأطراف حسب طبيعة كل بلد. ولذلك، سيتم عرض تجارب لبعض الدول في مجال تطبيق حوكمة المؤسسات على النحو الآتي:

**1. تجربة إنكلترا في مجال حوكمة المؤسسات**

أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض المؤسسات بإخفاء معلومات وبيانات مالية في الحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين والتي انتشرت في بداية التسعينيات، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية وكذلك مجلس التقارير المالية وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توفير الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات، وقد أسفر عن هذا عدة تقارير هي كالآتي:[1]

– صدور تقرير كادبيري Cadbury Report سنة 1992 والذي يعتبر من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة المؤسسات في إنكلترا بل وفي العالم.

– في أكتوبر 1993، ظهر تقرير روتمان Rutteman Report الذي أوصى بأنه يجب على المؤسسات المقيدة بالبورصة أن بتضمن تقريرها الإفصاح عما إذا كانت نظام الرقابة الداخلية التي تقوم المؤسسة بتطبيقه للمحافظة على أصولها قد تم إنجازه بصورة كافية.

– كما ظهر في عام 1995، تقرير قرين بوري Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة المؤسسات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت وتكون من ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب مع الأداء الخاص بهم.

– في عام 1998، ظهر الكود الموحد والذي اشتمل على جميع التوصيات التي تتضمنها التقارير السابقة له، وأصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، والذي تم تعديله أيضاً عام 2003 ليشتمل على أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2002.

[1] محمد سليمان، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص: 75.

### 2. التجربة الأمريكية في مجال حوكمة المؤسسات

في أعقاب الانهيارات المالية لكبرى الشركات الأمريكية أزمة شركة إنرون وأزمة شركة ورلدكوم، تم إصدار قانون ساربن أوكسلي Sarbanes-Oxley Act (SOX) في عام 2002 الذي ركز على دور حوكمة المؤسسات في القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من المؤسسات من خلال تفعيل الدور الذي يؤديه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة المؤسسات، والتركيز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين، مع وصف وتحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم مع تحديد واضح لمسؤولياتهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة لها.[1]

### 3. تجربة فرنسا في مجال حوكمة المؤسسات

تعتبر فرنسا من بين الدول الفرانكفونية المهتمة بحوكمة مؤسساتها، ومن بين العوامل التي أدت بفرنسا إلى الاهتمام بهذا المفهوم ما يلي:[2]

- العولمة.
- زيادة وجود المساهمين الأجانب في مؤسساتها، خاصة صناديق المعاشات الأمريكية.
- ظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا.
- الرغبة في تحديث سوق المال في باريس.

توجد عدة تقارير لها أثر كبير في تجسيد مفهوم حوكمة المؤسسات في فرنسا، ومن بين هذه التقارير، يوجد تقرير فينو Vienot 1995 وتقرير ماريني 1996، سيتم التعرض لكل من هذين التقريرين لما لهما من أهمية في العمل على بناء القواعد والإجراءات التي ساعدت في تجسيد نظام حوكمة المؤسسات في فرنسا كما يلي:[3]

#### 1.3. تقرير فينو Vienot

يتمثل تقرير فينوا سنة 1995، الذي تم إعداده من طرف جمعيات أصحاب الأعمال الفرنسية، والجمعية الفرنسية للمنشآت الخاصة، برئاسة فينوا والذي يعتبر رئيس الجمعية العامة له، حيث تمثلت توصياته في العناصر الآتية:[4]

- أن يضم كل مجلس إدارة عددا لا يقل عن عضوين من المديرين المستقلين.
- أن يحتوي كل مجلس على لجنة تشريعات تضم عضوا مستقلا على الأقل ورئيس المؤسسة.

---

[1] محمد سليمان، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص: 76.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 160.

[3] عمر قمان، **مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح لغرض حوكمة المؤسسات الجزائرية –دراسة ميدانية-**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة– الجزائر، 2011، ص: 19.

[4] Louis VAURS, "**Actualité le Comité d'Audit"**, **Revue Française d'audit interne**, Paris, Nº: 137, 1997, p:5.

- يجب أن يكون لكل مجلس إدارة لجنة مراجعة.

- يمنع على المديرين التنفيذيين ومديري إدارات الموظفين العمل في لجان المراجعة.

- يجب أن يمتلك المديرين عددا معقولا من أسهم المؤسسة التي يعملون بها.

- لا يمكن للمديرين التنفيذيين الانضمام إلى أكثر من خمسة مجالس إدارة، بالإضافة إلى مجلس مؤسساتهم.

### 2.3. تقرير ماريني

سمي هذا التقرير على اسم السيناتور ماريني وهو عضو في مجلس الشيوخ الفرنسي، وجاء هذا التقرير تحت إصرار ماريني بالتحقيق في قواعد وإدارة المؤسسات، وترتب عن صدور هذا التقرير في جويلية 1996 اقتراحات من شأنها إحداث تغييرات قانونية التي ترتبط بمفهوم حوكمة المؤسسات. ومن بين أهم القوانين التي جاء بها هذا التقرير ما يلي:[1]

- السماح للمجالس بتشكيل لجان ذات سلطة مستقلة وذلك بقوة القانون.

- الحق القانوني للمؤسسات في الفصل بين السلطات والمتمثلة في سلطة مجلس الإدارة وسلطات الرئيس التنفيذي دون الحاجة إلى هيكل ثاني.

- إلزام المؤسسات بتقديم قوائم مفصلة بمالكيها.

- تحويل حق التصويت إلى كيان مستقل بدلا من الإدارة، وهذا في حالة عدم الرغبة في التصويت أكثر من خمس سنوات بالمجالس.

## 4. تجربة بعض الدول الآسيوية في مجال حوكمة المؤسسات

يمكن معالجة تجربة الدول الآسيوية في مجال حوكمة المؤسسة بالتعرض إلى التجربة الماليزية واليابانية، وهذا كما يلي:

### 1.4. التجربة الماليزية في مجال حوكمة المؤسسات

تعتبر تجربة ماليزيا في الحوكمة من التجارب الثرية خاصة وأنها ذات بعد تجريبي منذ إنشاء المعهد الماليزي لحوكمة المؤسسات. وأوضح تقرير لجنة التمويل لحوكمة المؤسسات في ماليزيا معنى حوكمة المؤسسات بأنها "عبارة عن عمليات وهياكل تستخدم لتوجيه وإدارة شؤون المؤسسات لتحسين وزيادة ازدهار الأعمال ومسؤولية المؤسسات وتحقيق الأهداف النهائية على المدى الطويل لتعظيم القيمة لحملة الأسهم".[2]

وقد اعتمدت ماليزيا على تطوير حوكمة المؤسسات بالاعتماد على عدة مصادر منها القانون الماليزي لحوكمة المؤسسات الذي وضع مجموعة من المبادئ التي تخص مجلس الإدارة من حيث مكافأة مجلس الإدارة والمساهمين والمساءلة التدقيق. وتم وضع خطة السوق المالية الرئيسي التي

---

[1] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص: 162.

[2] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، القاهرة، 2009، ص: 734.

تعتبر أن الحوكمة الجيدة للمؤسسات المسجلة في السوق المالية شيء حيوي وهام لإنجاز الأهداف الموضوعة مسبقا وأحد أهم التوصيات لهذه الخطة هي الإفصاح الإجباري عن مدى الإذعان لقانون حوكمة المؤسسات الماليزي.[1]

### 2.4. التجربة اليابانية في مجال حوكمة المؤسسات

لحوكمة المؤسسات في اليابان أبعادها الخاصة بها نظرا لطبيعة بيئة الأعمال اليابانية من جهة وفلسفة الاقتصاد الياباني وحالة نظام الدولة المالي وثقافة الشعب ووضع المهنة في هذا البلد من جهة أخرى.

ففي إحدى الدراسات التي اختبرت العلاقة بين حوكمة المؤسسات والنظام المالي. ركزت هذه الدراسة على عدة نقاط منها دراسة جوهر حوكمة المؤسسات في اليابان، فالحوكمة من منظور حملة الأسهم أنهم يعتبرون المدريين وكلاء عنهم، ويتم وضع ضوابط الانضباط والثواب والعقاب للمؤسسة من خلال سوق المالية وهذا النظام تتبعه المؤسسات في أمريكا وإنكلترا. أما الحوكمة من منظور أصحاب المصالح فالمؤسسة في ظل هذا المنظور مملوكة لكل صاحب حق أو ما يعرف بصاحب المصلحة ويتم وضع الانضباط والثواب والعقاب للمؤسسة من خلال المقرض (البنك) وهذا النظام تتبعه المؤسسات في ألمانيا واليابان.[2]

### 5. تجربة الدول العربية في مجال حوكمة المؤسسات

بالنسبة للدول العربية فقد اهتمت العديد من هذه الدول في السنوات الأخيرة بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، وقد تم تنظيم العديد من المؤتمرات في العديد من الدول العربية والتي تناولت مفهوم وقواعد حوكمة المؤسسات وأوصت بضرورة تطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة تتماشى مع الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية لكل دولة من دول العربية، وقد قامت العديد من الدول العربية بخطوات جادة بالتعاون مع كثير من المؤسسات الدولية لتقييم تشريعاتها الخاصة بحوكمة المؤسسات.[3]

وفي ظل التحول من الاقتصاد الموجه إلى الاقتصاد الحر تحدث تغيرات في المجتمع تشمل النواحي الاقتصادية بالدرجة الأولى وخاصة في عملية الخوصصة أو بما يسمى توسيع قاعدة الملكية.

ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة المؤسسات في المنطقة صدر تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة المؤسسات الذي عقد في بيروت في جويلية 2004 بعنوان "حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الشفافية والإفصاح"، حيث تم اعتبار حوكمة المؤسسات المفتاح الرئيسي لتحديث الدول في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا،

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **المرجع نفسه**، 2009، ص: 735.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 707.

[3] عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص: 68.

ومن ضمن التوصيات التي أوصى بها المنتدى أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين الوطني والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ قواعد الحوكمة.[1]

**المطلب الرابع: تجربة الجزائر في مجال حوكمة المؤسسات**

يمكن التعرض لتجربة الجزائر في مجال حوكمة المؤسسات كما يلي:

**1. الإصلاحات على مستوى المؤسسات**

توجد عدة إصلاحات التي قامت بها الجزائر على مستوى المؤسسات الاقتصادية منها ما يلي:[2]

- في سنة 1990 صدر قانون 90-11، المتعلق بالنقد والعرض، والذي جاء ليتماشى مع متطلبات انتقال الجزائر من الاقتصاد الاشتراكي إلى الاقتصاد الحر، وتضمن عدة إجراءات من بينها:

- ❖ حرية تمويل مختلف القطاعات الاقتصادية.
- ❖ تقديم الائتمان بمختلف الآجال.
- ❖ فتح المجال للقطاع الخاص والأجنبي للعمل في السوق المصرفية الجزائرية.

- في سنة 1994، صدرت تعليمة رقم 94-74، المتعلقة بقواعد الحيطة والحذر والمتبناة من لجنة بازل الأولى.

- في سنة 2002، تبنت الجزائر مقترحات لجنة بازل الثانية، والمتمثلة في النظام الذي صدر تحت رقم:02- 03، بتاريخ 14 جويلية من سنة 2002، والذي يتضمن المراقبة الداخلية في المؤسسات المصرفية، ويجبر البنوك على تأسيس أنظمة للرقابة الداخلية.

**2. واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر**

لقد قامت الجزائر بوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري في سنة 2009، إلا أن مجموعة لحوكمة الجزائر قامت بإطلاق مركز يسمى بمركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010، حيث تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكون بمثابة منبر لمساعدة المؤسسات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة المؤسسات الدولية. ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية.[3]

---

[1] أشرف درويش أبو موسري، **حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 39.

[2] عمر شريفي ، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 28-29 أكتوبر 2009، ص: 8.

[3] زاهرة بني عامر وأحلام معيزي، **تقييم أداء الشركات من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة (دراسة حالة سونلغاز بالجزائر)**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، اربد، الأردن، 17-18 أفريل 2013، ص: 54.

وتهدف المؤسسات من خلال تطبيقها لحوكمة المؤسسات أساسا إلى تعظيم أهداف المساهمين وباقي أصحاب المصالح. لذا، فإن اهتمام الجزائر بالحوكمة في تزايد مستمر. وقد أدت وسائل الإعلام دوراً مهماً في عملية الترويج لقواعد حوكمة المؤسسات، والترويج للمؤسسات الاقتصادية من أجل جلب الاستثمار الأجنبي إلى الجزائر، حيث أكدت الجزائر على أن الشراكة التي تربط المؤسسات الأجنبية بالجزائرية يجب أن تبنى داخل إطار الحوكمة الرشيدة التي تقوم على العلاقة بين الشركاء داخل المؤسسة، انطلاقا من أن هذه المؤسسات تدخل سوق العمل بشريك واحد لتنفتح على البورصة مما يزيد من عدد شركائها.[1]

كما أن سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى الاقتصاد الحر جعلها تسعى إلى تعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، من خلال توفير محيط جيد وتبني برامج تأهيلية مست كافة النصوص التشريعية والتنظيمية وأيضا المصرفية بالإضافة إلى مجالات أخرى، وقد تجسد فعلا سعي الجزائر إلى تبني مبادئ الحوكمة من خلال تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية وهذا عن طريق مراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها من جهة ومن جهة أخرى بتأسيس سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة.

وتعتبر الشفافية والمساءلة مقوماً أساسياً لإرساء حوكمة المؤسسات، فهما قاعدتان متصلان يضمن كل منهما الآخر فلا يمكن أن تتوفر شفافية دون مساءلة والعكس، وهذا ما أدى بالجزائر إلى إصدار مشروع النظام المحاسبي والمالي والذي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية Standards International Accounting (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي International Financial Reporting Standards (IFRS)، وأيضا يعتبر القانون الذي تم إصداره سنة 2006 لمحاربة الفساد كخطوة رئيسية لدعم مبادئ حوكمة المؤسسات، ومن أهم القوانين التي جاء بها ما يلي:[2]

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.

- تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العمومي والخاص.

- تسهيل دعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته بما في ذلك استرداد الموجودات.

- إعداد برامج تعليمية وتكوينية ملائمة لتمكين الموظفين من الأداء الصحيح والنزيه لوظائفهم وإفادتهم من تكوين متخصص يزيد من وعيهم بمخاطر الفساد.

إلا أنه رغم كل الجهود المبذولة، فإن الجزائر حسب تقرير منظمة الشفافية الدولية لسنة 2012، فقد كانت في ذيل القائمة بالمرتبة 105 من 176 دولة حول أكثر البلدان التي ينتشر فيها الفساد، كما أن الجزائر صنفت في سنة 2011 في المرتبة 112 من أصل 183 دولة.

---

[1] زاهرة بني عامر وأحلام معيزي، **مرجع سبق ذكره**، 2013 ص: 54.

[2] المادة 02 والمادة 03 من القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

وختاما، يمكن تلخيص أن عملية الإصلاح الاقتصادي ليست مجرد إجراءات وقوانين، بل يجب أن ترقى إلى مستوى أعلى من ذلك، وهذا من خلال ترسيخ برامج التأهيل التي بدأت منذ سنة 2001 والتي مست العديد من النواحي، وأيضا السعي أكثر من أجل ترسيخ مبادئ الحوكمة.

**المبحث الثالث: المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بحوكمة المؤسسات**

كان ولا يزال الدور الاجتماعي الذي يمكن أن تمارسه المؤسسات، محط جدل واهتمام الكثير من الباحثين والمهنيين، وبعد أن كان هذا الاهتمام يتركز في مراحله الأولى حول طبيعة الأهداف التي تسعى إليها هذه المنظمات، هل هي اقتصادية بحتة أم يجب مراعاة أهداف أخرى ومتطلبات أخرى للأطراف البيئية والمجتمعية. وتطور هذا الاهتمام إلى مراحل أكثر أهمية، من خلال البحث عن مدى إمكانية رسم ملامح محددة للمسؤولية الاجتماعية والبيئية باتجاه صياغة أداء موازي ومساند للأداء الاقتصادي ويدفع باتجاه تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسات.

لذا، سوف يتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية وعلاقته بحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى الدوافع التي تشجع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية والتحديات التي تواجهها.

**المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات**

تطورت المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كنتيجة طبيعية لإخفاق المؤسسات في الاستجابة لاحتياجات بيئتها الاجتماعية ولمصالح الأطراف الأخرى فيها. لذلك ستتم معالجة الإطار المفاهيمي والتطور الحاصل في المسؤولية الاجتماعية بالتعرض إلى العناصر الموالية:

**1. نشأة وتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات**

ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية كان منذ بدايات عصر الثورة الصناعية، بالرغم من أن هذا المصطلح لم يستعمل صراحة في ذلك الوقت، حيث سادت أفكار تعتبر أن للمؤسسة التزامات اجتماعية يجب أداؤها. كما كان التركيز على جانب المسيرين ورجال الأعمال ومسؤولياتهم الاجتماعية، وكانت المسؤولية الاجتماعية تتم من خلال الهبات والمساعدات الخيرية المختلفة.

وفي العشرينيات من القرن الماضي بدأ المفهوم يتبلور تدريجيا من خلال مجموعة من المسيرين الذين عبروا صراحة على أهمية هذا الموضوع، هؤلاء القادة ممن يساهمون في الأعمال الخيرية أيدوا فكرة أن المؤسسات عليها المساهمة في تحسين المستوى الاجتماعي، ثم صارت المسؤولية الاجتماعية حديث الرأي العام بدء من سنوات الثلاثينيات من القرن العشرين، نتيجة للأزمة المالية العالمية آنذاك، حيث تزايد الضغط على المسيرين وأصبح يتعين عليهم عدم الاهتمام فقط بالملاك وحملة الأسهم إنما الاهتمام بأطراف أخرى، ومنهم العاملين والمستهلكين.[1]

[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 (Suisse) pour l'obtention du grade de Docteur ès Sciences économiques et sociales, Fribourg, France, 2008, p-p:129-130.

أما في الخمسينيات من القرن العشرين وتحديدا سنة 1953، أصدر هوارد باون Howard Bowen 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.[1]

وما بين الستينيات والسبعينيات من القرن 20، ظهرت تحركات اجتماعية تهتم بمواضيع مثل الأثر البيئي لمنظمات الأعمال، توجهاتها السياسية، المساواة في التعامل بين الجنسين، والتمييز العنصري.[2]

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.

انتشر الوعي الجماعي الذي يفيد بأن الأداء الاقتصادي لا يؤدي بالضرورة إلى الرفاه الاجتماعي، بل يمكن أن يؤدي إلى تدمير البيئة وانعدام الأمن الوظيفي، وغيرها من المشكلات الاجتماعية، وباتت المنظمات تواجه ضغوطات من أطراف كثيرة لحثها على الوفاء بالتزاماتها الاجتماعية.

## 2. مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لم يكن مصطلح المسؤولية الاجتماعية أحد المصطلحات المستخدمة في الفكر المحاسبي، وقد ورد هذا الاصطلاح لأول مرة في عام 1923 حين أشار شـــيلدون Sheldon إلى أن مسؤولية أي مؤسسة هي بالدرجة الأولى مسؤولية اجتماعية وأن بقاء أي مؤسسة واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم وتستوفي مسؤوليتها الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة وأخذت الدول إصدار أحكام ذات مغزى ودلالة حول أهمية الوفاء من قبل المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية.

كما أنه لا يوجد تعريف واحد رسمي محدد ومتفق عليه للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، بل أن هناك تعاريف عديدة، ومع تعدد هذه التعاريف تتعدد صور المبادرات والفعاليات حسب طبيعة بيئة العمل المحيطة، ونطاق نشاط المؤسسة، وما تتمتع به من قدرات مالية وبشرية، وبالتالي فإن تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ليس ثابتا، بل هو تعريف ديناميكي، وواقعي ومتطور، يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وعلى هذا الأساس، أورد العديد من الباحثين ومن وجهات نظر متعددة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، ويمكن استعراض بعض هذه التعريفات بهدف إظهار وجهات النظر المختلفة.

---

[1] بلقاسم زايري ووهيبة مقدم، **تقييم ممارسات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر(دراسة تطبيقية)**، الملتقى الدولي الثالث: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يشار، 14-15- فيفري 2012، ص: 10.

[2] Delphine Gendre-Aegerter, **Op.cit,** 2008, p:130.

فمنهم من يعتبر أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات "تستند إلى اعتبارات أخلاقية تركز على الأهداف بشكل التزامات بعيدة المدى آخذة في الاعتبار مبادرات المؤسسات الحقيقية للوفاء بهذه الالتزامات وبما يعزز صورتها في المجتمع".[1]

في حين هناك من يعرف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بأنها "الالتزام المستمر من قبل 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".[2]

وفي هذا الإطار عرف دريكار Drucker سنة 1977 المسؤولية الاجتماعية بأنها "التزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه" وقد شكل هذا التعريف منطلق لدراسات لاحقة فتحت الباب واسعا لدراسة الموضوع في اتجاهات و توجهات مختلفة.[3]

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

كما أن هناك تعريفا شائعا 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".[5]

إذن فمن خلال استعراض بعض التعاريف الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فإن ذلك يقود الباحث إلى محاولة وضع تصور للمسؤولية الاجتماعية من خلال الإشارة إلى الأبعاد التي ينطوي عليها، حيث إن أغلب التعاريف السابقة قد تباينت في مضامينها ومحتواها، ولكنها تركز على أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تمثل مجموعة من السياسات والإجراءات والأفعال، إضافة إلى الاعتبارات الأخلاقية والالتزامات التي تتعهد المؤسسة وتؤمن بها أكثر من كونها أداء للتعامل مع المجتمع وتطبيقها للعديد من الأنشطة كجزء من متطلبات مساهمتها بالمجتمع على نحو

---

[1] Stephen, Robbins, **Management : Concept and Applicatin**, Prentice- Hall, Inc, U.S.A,1999, p :147

[2] أحمد علي خضر، **مرجع سق ذكره**، 2012، ص: 191.

[3] طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2010، ص: 49.

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

[5] Dilek Cetindamara Kristoffer Husoy, **"Corporate Social Responsibility Practices and Environmentally Responsible Behavior: The Case of The United Nations Global Compact"**, **Journal of Business Ethics**, 2007, p: 167.

فعال دون إلحاق الضرر بالمجتمع، بهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع وبناء صورة ذهنية إيجابية وبما ينسجم مع قدراتها وإمكاناتها.

### 3. الفرق بين المسؤولية الاجتماعية والأعمال الخيرية

يمكن توضيح الفرق بين المسؤولية الاجتماعية والأعمال الخيرية كما يلي:[1]

– يمر مصطلح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بحالة من التيه بين مصطلحي مشاركة المؤسسات في بناء وتطوير المجتمع من واقع وجودها كطرف ينتفع بالمجتمع ومكوناته، وبين مصطلح الأعمال الخيرية على أساس أن ما يقدم من قبل المؤسسات هو بدافع النفع غير المطلوب نظاما.

لكن هناك بعض المؤسسات ما زالت تخلط بين المفهومين، والبعض الآخر أكثر ذكاءً فيوظف المصطلحين في كل مناسبة وفقا لاحتياجاته، الحقيقة أن المصطلحين يتشابهان في الشكل الخارجي، لكنهما يختلفان في المضمون، وفي المخرجات.

– تدعو المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات إلى مساهمة المؤسسة في بناء المجتمع بديمومة، من خلال برامج البناء المستدامة التي تعود بالفائدة على الأجيال المتعاقبة من المجتمع، أما الأعمال الخيرية فهي وسيلة للتواصل بين العبد وخالقه سبحانه وتعالى تخرج في شكل صدقة وزكاة وغير ذلك.

ومع ذلك، فمصطلح المسؤولية الاجتماعية في بناء المجتمع يمكن أن يعاد إلى جذور الثقافة الإسلامية، وحتى يؤصل لموضوع المسؤولية الاجتماعية من خلال الدين الإسلامي الحنيف، فالمصطلح يرتبط ارتباطا وثيقا بمفهوم الإحسان، تقول في اللغة أحسنت إلى فلان إذا أوصلت إليه النفع والإحسان ضدُّ الإساءة، والإحسان يكون في أمور العبادات والمعاملات جميعها. كما أن الإحسان يأتي في ثلاثة معاني هي:

– إحسان العمل وإتقانه، سواء كان هذا العمل من العبادات أو المعاملات أو أي عمل آخر، قال الله تعالى "بَلَى مَنْ أَسْلَمَ وَجْهَهُ لِلهِ وَهُوَ مُحْسِنٌ فَلَهُ أَجْرُهُ عِندَ رَبِّهِ وَلاَ خَوْفٌ عَلَيْهِمْ وَلاَ هُمْ يَحْزَنُونَ".[2]

– الإحسان إلى الخلق، قال الله تعالى "إِنَّ اللهَ يَأْمُرُ بِالْعَدْلِ وَالإِحْسَانِ وَإِيتَاء ذِي الْقُرْبَى وَيَنْهَى عَنِ الْفَحْشَاء وَالْمُنكَرِ وَالْبَغْيِ يَعِظُكُمْ لَعَلَّكُمْ تَذَكَّرُونَ".[3]

– الإحسان إلى الكون كالبيئة، والحيوانات، والنباتات، والأرض، والماء وغير ذلك، قال الله تعالى "وَلاَ تُفْسِدُواْ فِي الأَرْضِ بَعْدَ إِصْلاَحِهَا وَادْعُوهُ خَوْفًا وَطَمَعًا إِنَّ رَحْمَةَ اللهِ قَرِيبٌ مِّنَ الْمُحْسِنِينَ".[4]

حتى مفهوم العمل الخيري، من صدقة وزكاة يمكن أن تأتي من دافع الإحسان، لكن الإنسان مُطالب بأدائها تقربا إلى الله حسب الاستطاعة، وهو غير ملزم بالاستدامة في ذلك. لكن مفهوم

---

[1] عامر الحسيني، "**المسؤولية الاجتماعية**"، **المجلة الإقتصادية الإلكترونية**، العدد 6456، تاريخ الاطلاع: 2013/03/17.

[2] الآية: 112 **من سورة البقرة**.

[3] الآية: 90 **من سورة النحل**.

[4] الآية: 56 **من سورة الأعراف**.

المسؤولية الاجتماعية يعني الالتزام باستمرار تقديم المساهمة لبناء وتطوير المجتمع، وهي تأتي في الأساس دون إلزام، كما أنها تركز على مفهوم المنفعة المتعدية في الوقت وفي النفع، ومن أكثر الأمثلة على ذلك عند ما جاء رجل يسأل الرسول صلى الله عليه وسلم المال أعطاه فأسا وحبلا ليحتطب ويبيع منتجه، وهذا هو مفهوم المسؤولية الاجتماعية الذي يأمل أن تصل إليه المؤسسات.

## 4. أهم النظريات المفسرة للمسؤولية الاجتماعية

من أجل إيجاد الأسباب التي تفسر ظاهرة المسؤولية الاجتماعية، سيتم التعرض أولاً إلى أفكار هوارد باون Howard Bowen، ثم القيام بتحليل النموذجين الاقتصاديين الأكثر أهمية وهما نموذج المساهمين "Shareholders" ونموذج أصحاب المصالح "Stakeholders"، والذين يوضحان دور بالمجتمع، وهذا على النحو الآتي:

### 1.4. أعمال هاورد باون Howard Bowen

من المهم قبل الحديث عن نموذجي المساهمين وأصحاب المصالح أن يتم التعرض للعمل الكبير الذي قام به العالم هاورد باون، والذي كان له دورا كبيرا 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 كبيرة، وفيما يلي أهم الأفكار التي طرحها هذا العالم:[1]

– قدم تعريف للمسؤولية الاجتماعية بأنها "مصطلح المسؤولية الاجتماعية لرجال الأعمال سيتم استعمالها بشكل كبير مستقبلا، وستحول اهتمام رجال الأعمال لإتباع سياسات، اتخاذ قرارات ومتابعة التوجهات المرغوبة والمتوافقة مع أهداف وقيم مجتمعنا"، هذا التعريف حسب باون Bowen لا يعني أنه ولكون رجال الأعمال أفراد من المجتمع لا يحق لهم انتقاد القيم المتعارف عليها وتقديم وجهة النظر الخاصة بهم، لكن في نفس الوقت وباعتبارهم أعضاء في المجتمع عليهم ألا يكونوا غير مبالين بهذه القيم.

– مفهوم المسؤولية الاجتماعية الذي يأخذ في الحسبان الجانب الطوعي لرجال الأعمال سيتحول إلى وسيلة عملية لحل المشاكل الاقتصادية بشكل أكثر شمولا 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 بالاقتصاد الأمريكي إلى الفصل بين جودة المجتمع والمصلحة الخاصة، وقام كذلك بإدخال مرادفات للمسؤولية الاجتماعية التي لا تزال مستخدمة إلى يومنا هذا: مسؤولية المجتمع، الالتزامات الاجتماعية وأخلاقيات المؤسسة.

---

[1] Floriane BOUYOUD, **Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises**, Thèse de Doctorat en management, le CNAM, Paris, 2010, p: 57.

– بعد أكثر من خمسين سنة من التطور صار مفهوم المسؤولية الاجتماعية حاليا يملك صفة الالتزام الإرادي لمدراء المؤسسات، وقد قام أتباع Bowen بتطوير كبير لنظريته وقاموا بإنشاء حقل أكاديمي آخر "المؤسسة داخل المجتمع"، هذا العالم ينتمي للمدرسة الكنزية ويمكن القول بأنه طبق عبارة أستاذه الشهيرة "الأفكار تقود العالم".

### 2.4. نموذج المساهمين Shareholders

هذه النظرية ترتكز أساسا على أعمال الاقتصادي ميلتون فريدمان Milton Friedman (والحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد) الذي أشار في سنة 1970 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، هذا العالم ومن خلال ميولاته كان عالما نقديا حيث أصبح رائدا للمدرسة النيوليبيرالية، ومقولته الشهيرة "الربح هو المعيار الوحيد لكل القيم" في كتابه "الرأسمالية والحرية".[1]

وحتى بعد مرور ثلاثين سنة 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 للمنظمات هما مفهومين متناقضين، لأن أهداف كل منها يقصي الأخرى، ولذلك نصب فريدمان Friedman نفسه كمدافع عن الأداء المالي للمنظمة، حيث يرى بأن دفع الأموال من أجل نتائج غير أكيدة لن يكون أبدا في صالح المؤسسة، ولهذا فهي تعتبر تبذير يقلل من الربح النهائي لها.[2]

### 3.4. نموذج أصحاب المصالح Stakeholders

الأبحاث النظرية المتعلقة بأخلاق المنظمات طورت خلال سنوات الستينيات، إلى غاية صدور إشكالية أصحاب المصالح، حيث كان للعديد من المنظرين نصيب من النقاش فيما بينهم من أجل التعريف بخصائص أصحاب المصالح، ونذكر من بينهم أهمهم العالم ادوارد فريمان Edward Freeman والعالم أرشي كارول Archie Carroll.

هذا النموذج يرتكز على فرضية مختلفة تماما عن فرضية المساهمين، وتتمثل في كون المؤسسة لا يمكنها أن تحصر توجهها لهدف واحد فقط وهو الربح، فهي لا يمكنها بأي حال أن تبقى منطوية على نفسها، لذلك يجب أن تكون مسؤولة تجاه كل من يتواجد ضمن الرهانات المتعلقة بالأنشطة التي تديرها سواء كانوا أفراد أو مجموعة من الأفراد أو المجتمع ككل.

---

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

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

ويعرف أصحاب المصالح على أنهم الأطراف الذين لديهم مصالح أو منافع في الجانب التنظيمي، حيث يمكنهم التأثير على هذا الجانب. ويعرفون أيضا بأنهم الأفراد والجماعات من داخل المؤسسة (مسيرين، أجراء، موظفون) أو من خارج المؤسسة (الدولة، الزبائن، الموردين، البنوك، المساهمين ...إلخ) الذين لهم متطلبات تجاه المؤسسة، ولهم حقوق ومنافع في أنشطة المؤسسة السابقة والحالية والمستقبلية. وبما أن أنشطة المؤسسة تجد نفسها في مقابل أطراف متزايدة باستمرار بسبب التطور الحاصل على الصعيد الاجتماعي والسياسي والتكنولوجي وتطور مؤسسات المجتمع المدني، فإن أخذ مصالح هذه الفئات وبشكل متوازن ويرضي الجميع أصبحت مسالة محفوفة بالكثير من المخاطر.[1]

والشكل الآتي يوضح هرم كارول Carroll للمسؤولية الاجتماعية:

**شكل رقم (4.1): هرم كارول Carroll للمسؤولية الاجتماعية**

**المصدر:** طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة 2010، ص: 83.

### 5. مجالات المسؤولية الاجتماعية

تغطي المسؤولية الاجتماعية أطرافا مختلفة في المؤسسة، يمكن توضيحها في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (1.1) مجالات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة**

| | |
|---|---|
| المالكون | حماية أصول المؤسسة، تحقيق أكبر ربح ممكن، رسم صورة جيدة للمؤسسة تعظيم قيمة السهم والمؤسسة ككل، زيادة حجم المبيعات. |

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

| | |
|---|---|
| العاملون | عدالة وظيفية، رعاية صحية، رواتب وأجور مدفوعة، إجازات مدفوعة، فرص تقدم وترقية، تدريب مستمر، إسكان للعاملين ونقلهم، ظروف عمل مناسبة. |
| الزبائن | أسعار مناسبة، الإعلان الصادق، منتجات آمنة وبجودة، إرشادات بشأن استخدام المنتج ثم التخلص منه أو من بقاياه. |
| المنافسون | معلومات صادقة، عدم سحب العاملين من الآخرين بوسائل غير نزيهة، منافسة عادلة ونزيهة. |
| المجهزون | أسعار عادلة، الاستمرارية في التجهيز، تسديد الالتزامات المالية والصدق في التعامل. |
| المجتمع | توفير فرص عمل، احترام العادات والتقاليد، توظيف المعوقين، دعم الأنشطة الاجتماعية، دعم البنية التحتية، الصدق في التعامل، المساهمة في حالة الكوارث. |
| البيئة | التشجير وقيادة المساحات الخضراء، المنتجات غير الضارة، الحد من تلوث الماء والهواء والتربة، الاستخدام الأمثل للموارد وخصوصا غير المتجددة منها. |
| الحكومة | الالتزام بالقوانين، إعادة التأهيل والتدريب، تكافؤ الفرص بالتوظيف، حل المشكلات الاجتماعية، تسديد الالتزامات الضريبية. |
| جماعات الضغط | التعامل الصادق مع الصحافة، احترام أنشطة جماعات حماية البيئة، التعامل الجيد مع جمعيات حماية المستهلك، احترام دور النقابات العمالية والتعامل الجيد معها. |

**المصدر**: محمد الصيرفي، **المسؤولية الاجتماعية للإدارة**، دار الوفاء للطباعة والنشر، مصر، 2007، ص ص : 70-72.

### 6. أبعاد المسؤولية الاجتماعية

تتكون المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من أربعة أبعاد والتي يجب أن تضطلع بها إدارة المؤسسات لكي تستطيع التطور والنماء والبقاء وتحقيق الأهداف المختلفة، وهي كما يلي:[1]

- البعد الاقتصادي، عمل ما يجب عمله من أجل تحقيق الأرباح.
- البعد القانوني، عمل ما يفرضه العرف والقانون أي إطاعة القانون.
- البعد الأخلاقي، عمل ما هو صحيح ونافع.
- البعد الخيري (الإنساني)، عمل ما يخدم المجتمع ويساهم في رفاهيته.

[1] فريد فهمي زيادة، **وظائف منظمات الأعمال**، اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص: 271.

**المطلب الثالث: المسؤولية الاجتماعية بين المؤيدين والمعارضين**

سيتم التعرض إلى الحجج المؤيدة والمعارضة لتبني المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى أهمية تبنيها في المؤسسات الاقتصادية، وهذا على النحو الآتي:

**1. الحجج المؤيدة للقيام بمهام المسؤولية الاجتماعية**

يمكن حصر حجج المؤيدين لتبني المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:[1]

– المؤسسة جزء لا يتجزأ من المجتمع الذي تتواجد فيه لذا عليها أن تؤدي دورا كبيرا في تحقيق أهدافه المختلفة.

– تزداد الأرباح على المدى البعيد إذا تبنت المؤسسة دورا اجتماعيا.

– الدور الاجتماعي هو رد فعل على النقد الموجه للمؤسسة، وهو اهتمامها بالأرباح وإهمال المتطلبات الاجتماعية.

– الصورة العامة للمؤسسة ستكون أفضل حينما تؤدي دورا اجتماعيا (تحسين السمعة).

– التقليل من إجراءات الحكومة وقوانينها المتعلقة بالتدخل في شؤون المؤسسات.

– المسؤولية الاجتماعية شكل من التدابير الوقائية لتجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة التي ستحدث عاجلا أم آجلا.

**2. الحجج المعارضة للقيام بمهام المسؤولية الاجتماعية**

تنطلق الحجج المعارضة من اعتبار أن الالتزام الاجتماعي يتعارض مع الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو تحقيق الربح، أما الحجج الأخرى فهي كما يلي:[2]

– 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 و المهارة 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] طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، **المسؤولية الاجتماعية و أخلاقيات الأعمال: الأعمال والمجتمع**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص ص: 69-71.

[2] ثامر ياسر البكري، **التسويق والمسؤولية الاجتماعية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص ص: 53-54.

### 3. أهمية تبني المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية

في ظل تزايد الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، يطرح السؤال حول الأسباب التي تشجع المؤسسات على الالتزام بهذه المسئولية خاصة في ضوء ما تنطوي عليه من أعباء مالية ومادية، وتشير التجارب الدولية إلى أن أهمية تبني الدور الاجتماعي يتمثل فيما يلي:[1]

#### 1.3. تحسين الأداء المالي

البحوث التي أُجريت في هذا المجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات قد بيّنت وجود صلة حقيقية بين الممارسات المسؤولية اجتماعياً للشركات والأداء المالي الإيجابي.

#### 2.3. تخفيض تكاليف التشغيل

هنالك مبادرات كثيرة تستهدف تحسين الأداء البيئي وتؤدي إلى خفض التكاليف مثل تقليل انبعاثات الغازات التي تسبب تغير المناخ العالمي أو تقليل استخدام المواد الكيميائية الزراعية.

كما يمكن تقليل تكاليف التخلص من النفايات من خلال مبادرات إعادة تدويرها. والجهود المبذولة في إطار المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في مجال الموارد البشرية مثل جداول العمل المرنة، والتناوب على الوظائف وغير ذلك من البرامج المتصلة بمكان العمل تؤدي إلى خفض نسبة غياب العاملين، وزيادة الاحتفاظ بعدد كبير من الموظفين شديدي الحماس للعمل، والفعالية والكفاءة الإنتاجية، وخفض تكاليف التوظيف والتدريب.

#### 3.3. تحسين سمعة المؤسسات

تُبنى على أساس الكفاءة في الأداء، والنجاح في تقديم الخدمات، والثقة المتبادلة بين المؤسسات وأصحاب المصالح ومستوى الشفافية الذي تتعامل به هذه المؤسسات ومدى مراعاتها للاعتبارات البيئية واهتمامها بالاستثمار البشري ويسهم التزام المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية بدرجة كبيرة في تحسين سمعتها.[2]

#### 4.3. تعزيز المبيعات وولاء العملاء

يدفع المستهلكين بالعودة بصورة ملحوظة إلى تثمين النقاء البيئي والمنتجات الطبيعية إلى الاهتمام الخاص بعمليات الإنتاج وتأثير هذه العمليات والمنتجات على البيئة. على الرغم من أن المؤسسات الاقتصادية يجب عليها أن تفي في المقام الأول بالمعايير الشرائية للمستهلكين مثل الأسعار، وجودة السلع، وتوفرها، وسلامتها وملاءمتها، فإن الدراسات تظهر تزايد الرغبة في الشراء أو عدم الشراء، بسبب بعض المعايير الأخرى المستندة إلى قيم مثل قلة التأثير على البيئة، وعدم استخدام مواد أو مكونات معدّلة وراثياً.

---

[1] طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، **مرجع سبق ذكره**، 2005، ص: 65.

[2] عبد الرزاق مولاي لخضر وبوزيـد سايـح، **دور الاقتصاد الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات**، ملتقى دولي حول: الاقتصاد الإسلامي، الواقـع..ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغرداية، الجزائر، 23-24 فيفري 2011، ص: 9.

### 5.3. زيادة الإنتاجية والجودة

الجهود التي تبذلها المؤسسات في سبيل الاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية من خلال القوة العاملة والعمليات التي تقوم بها تؤدي في الغالب إلى زيادة الإنتاجية وتخفيض معدل وقوع الأخطاء وتعزز الفعالية والكفاءة عن طريق تحسين ظروف العمل وزيادة مشاركة الموظفين في صنع القرار.

### 6.3. زيادة القدرة على جذب الموظفين والاحتفاظ بهم

يسهل على المؤسسات الاقتصادية المسؤولة اجتماعياً تعيين موظفين ذوي كفاءة عالية والمحافظة عليهم، ويؤدي ذلك إلى خفض تكاليف التوظيف والتدريب، ويتم في الغالب تعيين الموظفين من المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة. ولهذا السبب، ستصبح القيم المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات متسقة مع قيم الموظفين، الشيء الذي يستبعد أي تعارض من حيث القيم ويعزز بيئة العمل.

## المطلب الثالث: دوافع وتحديات الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات

يعرض هذا المطلب الدوافع التي تشجع المؤسسات الاقتصادية بالجزائر للاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية، وأهم التحديات التي تواجهها.

### 1. الدوافع التي تشجع المؤسسات بالجزائر على الاهتمام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية

تتمثل الدوافع التي تشجع المؤسسات الاقتصادية على الالتزام بمسؤولياتها الاجتماعية فيما يلي:[1]

- الحاجة إلى توفير مناخ أفضل لممارسة الأعمال، ومستوى أفضل من الحوكمة والشفافية والمصارحة الطوعية، واحترام القوانين.

- إرساء بعض القيم الهامة لدى العاملين بالمؤسسات لتحفيزهم على احترام قيم العمل والتميز، ويشجع ذلك على اجتذاب أفضل العناصر البشرية والعمالة المؤهلة والمدربة.

- الاهتمام برفع مستوى الإنتاجية لمواجهة زيادة حدة المنافسة عالميا ومحليا.

- تحسين العلاقة بين المؤسسات ومختلف أصحاب المصالح من مستهلكين وموردين والمؤسسات عابرة القارات من خلال سلاسل التوريد العالمية.

- استخدام برامج المسؤولية الاجتماعية كأداة للمتابعة والتقييم داخل المؤسسات.

- الالتزام بالاتفاقيات الدولية خاصة في ضوء انضمام الجزائر للميثاق العالمي للأمم المتحدة واستجابة لمبادرات البنك الدولي والبرنامج الإنمائي للأمم المتحدة.

---

[1] مراد زايد، **المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المتغيرات العالمية :حالة الجزائر**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري، 2012، ص: 9.

– الوفاء بالالتزامات المترتبة على إقامة علاقات تجارية واقتصادية مع الاتحاد الأوروبي وما يترتب على ذلك من ضرورة تطبيق برامج المسؤولية الاجتماعية.

**2. التحديات التي تواجه المؤسسات بالجزائر عند التزامها بتنفيذ برامج المسؤولية الاجتماعية**

تواجه المؤسسات الاقتصادية وخاصة المؤسسات الكبرى، عددا من التحديات التي قد تؤثر سلبا على مدى التزامها بهذه البرامج والتي يتعين تضافر الجهود لمواجهتها. وتتمثل هذه التحديات فيما يلي:[1]

– التعرض للنقد من الجهات المختلفة بسبب ما تفرضه برامج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من الالتزام بالشفافية مما قد يؤثر سلبا على استعداد المؤسسات للمشاركة في رسم وتنفيذ هذه البرامج.

– عدم توافر الخبرات اللازمة لبرامج المسؤولية الاجتماعية على نحو فعال وما يرتبط بها من إعداد التقارير والمتابعة والتقييم.

– ارتفاع تكلفة تنفيذ برامج المسؤولية الاجتماعية وعدم توافر الموارد المالية الكافية لتغطيتها.

**المطلب الرابع: الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات**

يرتبط مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بمفاهيم أخرى ذات العلاقة، والمتمثلة في مصطلح حوكمة المؤسسات الذي يعتبر من المصطلحات الحديثة في مجال إدارة الأعمال. لذا، ستتم دراسة الجوانب الهامة في علاقة هذه المسؤولية بحوكمة المؤسسات، وهذا كما يلي:

**1. العلاقة بين حوكمة المؤسسات ومسؤوليتها الاجتماعية**

ظهر مفهوم حوكمة المؤسسات ومسؤوليتها الاجتماعية وتطور بسرعة ردا على المخاوف التي صاحبت التأثير السلبي الذي مارسته ومازال مختلف المؤسسات والمصانع في العالم، حيث تأذت مظاهر الحياة واختل النظام البيئي بتلوث الهواء والماء واليابسة.

ولم يسلم الإنسان من السعي الأعمى لهذه المؤسسات في تحقيق أرباح خيالية. فمن جهة ظهرت كثير من أمراض العصر، والسبب في ذلك الظروف الحالية الملوثة والمحيطة بالكائنات الحية. ومن جهة ثانية فقد تم تسريح أعداد هائلة من العمال وحرمانهم من حقهم الطبيعي في العمل والحياة وبناء مستقبلهم بدعوى العولمة، وهكذا تم الإضرار بهم على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والنفسي.[2]

---

[1] مراد زايد، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 10.

[2] محمد زرقون وجميلة العمري، **دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17–18 أفريل 2013، ص: 94.

كما أن الإطار العام لمفهوم الحوكمة لا يرتبط بالنواحي القانونية والمالية والمحاسبية للمؤسسات فقط، ولكنه يرتبط كذلك ارتباطا وثيقا بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وسلطة التحكم بوجه عام.

ويمكن القول بأنه إذا صلحت المؤسسة كنواة صلح الاقتصاد ككل، وإذا فسدت فإن تأثيرها من الممكن أن يمتد ليضر عدد كبير من فئات الاقتصاد والمجتمع. وتجدر هنا الإشارة لأهمية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، والتي لا تهتم فقط بتدعيم مكانة وربحية المؤسسة، ولكنها تهتم كذلك بتطور الصناعة واستقرار الاقتصاد وتقدم ونمو المجتمع ككل.[1]

إضافة إلى هذا، فإن وجود سياسة قوية مدعومة لمؤسسات المساءلة العامة تزيد من فعالية المساعدات التي تمنحها المنظمات العالمية إلى دول العالم الثالث، وتزيل الخوف من خطر إهدارها أو إساءة استخدامها. كما أنها تدفع بالمؤسسات في إطار احترام القانون إلى استخدام الموارد المحلية بشكل عقلاني وأفضل دون التأثير سلبيا عليها، كما أن الإفصاح والشفافية في التعاملات المالية يضمنان استخداما أكثر كفاءة وفعالية للموارد.

إذ أن المؤسسات مطالبة بإعداد استراتيجيات جديدة يتعين إتباعها وتسخيرها خدمة للتنمية المستدامة والمرفقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات التي تشجعها مهما كان حجمها ونطاق أعمالها بأن تنتهج ما تراه مناسبا وملائما من الإجراءات والممارسات وفق إمكاناتها وقدرتها المادية بما يتجاوب مع حقائق السوق ومتطلباته، هذا الأسلوب هو نفسه أسلوب الحوكمة الذي يقدم للمؤسسة مجموعة اختيارات واضحة وحرة تسمح لها بالولوج في مختلف مجالات الاقتصاد الوطني، بالإضافة إلى الجانب الاجتماعي والثقافي.[2]

## 2. المسؤولية الاجتماعية استنادا إلى خصائص حوكمة المؤسسات

تتصف حوكمة المؤسسات بعدة خصائص كما تم ذكره سابقا، ومن بين أهم هذه الخصائص المسؤولية الاجتماعية، حيث تعمل الحوكمة على جعل المؤسسات مسؤولة على القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة لأن من أجل البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، على المؤسسات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق وفرضت ظروف تنافسية جديدة. وهذا ما أشار إليه تقرير صدر في أفريل 2002 من طرف "برنامج الأمم المتحدة للبيئة" و"مجلس الأعمال العالمي من أجل التنمية المستدامة و"معهد الموارد العالمي" تحت عنوان "أسواق الغد: التوجهات العامة وآثارها على الأعمال" والذي ربط بين المؤشرات الاقتصادية، البيئة والاجتماعية من جهة، وتطور مجمل الأسواق من جهة أخرى، بهدف مساعدة المؤسسات على اكتشاف رهانات المستقبل.[3]

---

[1] نوال العزيزي، **المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وعلاقاتها بحوكمة الشركات**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أفريل 2013، ص: 169.

[2] محمد زرقون وجميلة العمري، **مرجع سبق ذكره**، 2013، ص: 95.

[3] خضرة صديقي، **المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث للمسؤولية الاجتماعية ومنظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 14-15 فيفري 2012، ص: 13.

## خلاصة الفصل الأول

بعد أن كان هدف المؤسسة الأساسي هو هدف مضاعفة الأرباح، صارت القضايا الاجتماعية تشكل أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة بصفة عامة ومصلحة المجتمع بصفة خاصة كما يجب أن يكون المحيط الذي تعمل فيه محور اهتماهما، في محاولة منها لتحسين صورتها من جهة وتأدية دور فعال وإيجابي في المجتمع من جهة أخرى.

وعليه، فالمؤسسات مطالبة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات من أجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح. وبالتالي، الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها عند القيام بممارسة أعمالها. لذا، يمكن القول بأن قواعد الحوكمة تمثل الصورة والمجسم الحقيقي لتطبيق المسؤولية الاجتماعية.

ومن خلال ما تم التعرض إليه من الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات وقواعدها، بالإضافة إلى الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية، يكون بالإمكان الانتقال إلى المرحلة الموالية من خلال تناول الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والإفصاح عنها في ظل قواعد الحوكمة.

# الفصل الثاني:

# الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها

## الفصل الثاني: الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها

تطورت المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كنتيجة طبيعية لإخفاق المؤسسات في الاستجابة لاحتياجات بيئتها الاجتماعية ولمصالح الأطراف الأخرى فيها، فهي نتاج المشكلات الكثيرة والأزمات العديدة التي ارتبطت بحرية الأعمال التي تقوم بها المؤسسة ونظرتها الضيقة لمصلحتها الذاتية على حساب المجتمع الذي تعمل فيه. لهذا، لم يكن ممكناً الاستمرار في حرية المؤسسات، خاصة بعد أن بدأت المؤسسات تواجه ظروفاً جديدة ووعياً اجتماعياً وبيئياً ومفاهيم تقوم على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من أجل مراعاة مصالح الأطراف الأخرى ومصلحة المجتمع ككل.

وفي ظل التزايد المشهود لأهمية المحاسبة كأداة لخدمة المجتمع، والذي أبعد المحاسبة عن إطارها التقليدي إلى إطار يتصف بالشمولية والاتساع من خلال الدور المتمثل بتحديد وقياس الأحداث والظروف والعمليات وإعداد وتوصيل التقارير التي توضح مدى مشاركة المؤسسات في تحقيق أهداف المجتمع. فقد ظهرت في أواخر القرن العشرين المحاسبة الاجتماعية كفرع من فروع المحاسبة، إذ ارتبط هذا الفرع بالعديد من المفاهيم المترادفة أبرزها محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

وحتى يمكن تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات عملياً يجب على أصحاب متخذي القرارات في المؤسسات إدراك مفهوم المسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات ومن ثم النهوض بها والإفصاح المحاسبي عنها في صورة تقارير.

لذلك، يتناول هذا الفصل الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والإفصاح حيث ينقسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول سوف يعرض الإطار النظري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من حيث مفهوما وأهميتها وأهدافها والبعد الأخلاقي لها بالإضافة إلى المبادئ الأساسية ومجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. بينما يعالج المبحث الثاني قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات، في حين يتناول المبحث الثالث الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

## المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

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

ويمكن القول وبوضوح أنه إلى يومنا هذا لم يتم التوصل إلى إطار عام متفق عليه بين المحاسبين يُعتمد عليه أثناء تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

### المطلب الأول: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (النشأة، المفهوم والاتجاهات)

سيتم في هذا المطلب التعرض إلى مفاهيم واتجاهات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كما يلي:

#### 1. مفاهيم واتجاهات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

يتم تناول مفاهيم واتجاهات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات كما يلي:

#### 1.1. التطور التاريخي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لم ينشأ موضوع المسؤولية الاجتماعية من فراغ، فالمتتبع للتطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية يستطيع أن يلمس تغيرات مهمة وإضافات نوعية أدت إلى إثراء مفهوم المسؤولية الاجتماعية عبر الزمن، حيث إن التطور الصناعي في تصاعد مستمر، والاتجاه السائد نحو تعظيم الأرباح يبرر كافة الأمور لصالح المؤسسات على حساب مصالح الأطراف الأخرى.[1]

ولقد مر تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية بثلاثة أجيال، هي كالآتي: [2]

- **الجيل الأول**، والذي بين أن المؤسسات يمكن أن تكون مسؤولة بعدة طرق مثل المساهمات والمساعدات الطوعية من أصحاب رؤوس الأموال في الأعمال الخيرية المؤثرة.

- **الجيل الثاني**، والذي تعمل على أساسه المؤسسات في الوقت الحاضر، حيث إن المؤسسات تنظر إلى المسؤولية الاجتماعية كعنصر رئيسي ومكمل لاستراتيجية أعمالها طويلة المدى. فعلى سبيل المثال لا الحصر التعامل بمسؤولية والتحلي بأخلاق العمل مع كافة المتعاملين مع المؤسسة ووضع المخصصات المالية اللازمة لإيجاد المنظمات المواطنة لتنفيذ الاستراتيجيات وذلك بدعم من الإدارة العليا.

- **الجيل الثالث**، وهو المطلوب للقيام بمساهمة معنوية تجاه البيئة وما يحيط بها، حيث إن هذا الجيل يهدف بالأساس إلى إنجاز القضايا الاجتماعية بالإضافة إلى تطوير الأعمال. فعلى سبيل المثال هو

---

[1] عبد الله محمد السليطي، **مدى التزام البنوك التجارية العاملة في مملكة البحرين بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في البيانات المالية المنشورة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص:11

[2] S, Zadek, **The Civil Corporation : The New Economy of Corporate Citizenship**, London, Earthscan, 2001, p : 37.

إيجاد شراكة بين القطاع العام والمؤسسات لتوجيه جهود المسؤولية بمختلف أنماطها تجاه تحقيق أهداف المسؤولية بشكل عام.

ونالت المحاسبة الاجتماعية في فترة السبعينيات من القرن الماضي اهتماماً تجريبياً ملحوضاً ولقيت انتشاراً بحثياً واسعاً، تلاها خلال الثمانينيات وحتى منتصف التسعينيات إهمال واضح 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، ومع 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 المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، ولقد كانت نشأة هذا التطور الحديث نتيجة للازدياد المطرد في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية وبصفة خاصة المؤسسات المساهمة. فالمؤسسات الاقتصادية المعاصرة 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 الوحدة.[2]

كما تعتبر المحاسبة عن 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. مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

بالرغم من أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية قد أصبحت حقيقة واقعية من الصعب على المؤسسة أن تتجاهلها إلا أنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تعريف محدد وواضح لها، فقد عرفت 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 المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على أنها "عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات قياس الأداء الاجتماعي على مستوى المؤسسة، ثم تقديم معلومة بطريقة منتظمة والتي تستخدم في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وأخيراً إيصال هذه المعلومات للأطراف المعنية داخل المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل المؤسسة أو خارجها"،[4] بينما عرفها ليونيز Linowes

---

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

[2] 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.

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

[4] مؤيد الفضل، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 200، ص: 164.

على أنها "نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية من حولها ومن ثم الإفصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة، وعليه فإن الهدف الرئيس لهذا النظام يتمثل في قياس والإفصاح عن التكاليف والفوائد الاجتماعية للمؤسسات".[1]

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. أسباب زيادة الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

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 العان والقطاع الخاص والمجتمع المدني. وفي ضوء تأكد المؤسسات من أن تدهور مستوى التنمية الاجتماعية يؤدي إلى هروب رأس المال ويؤثر سلباً على الاستثمار المحلي والأجنبي، زاد الاهتمام بهذا المفهوم.

وهناك العديد من العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، منها ما يلي:[2]

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

– 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 مؤسسات الأعمال وتحمل المجتمع جزء كثير 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.

---

[1] محمد مطر وموسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 416.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 420.

## 2. المفاهيم الأساسية في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

لقد كان لظهور مفهوم المحاسبة الاجتماعية أثر على تبلور بعض المفاهيم الخاصة بها وهي كما يلي:[1]

### 1.2. 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.

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.

### 2.2. التكلفة الاجتماعية

يقصد بها التضحية أو الضرر الذي يقع عبئه على المجتمع أو أحد عناصره، سواء كان اقتصاديا أو غير اقتصادي، وسواء كان داخليا أو خارجيا، ولهذا فإن التكلفة الاجتماعية تتضمن التضحيات التي قدمها المجتمع للمؤسسة وسددت أو لم تسدد هذه الأخيرة مقابلها، وكذلك الأضرار التي سببتها المؤسسة للمجتمع دون أن تسدد عنها تعويض، ومن أمثلة التكلفة الاجتماعية الأجور المدفوعة للعاملين والخدمات والتسهيلات العامة المستخدمة، وأضرار البيئة.

### 3.2. العائد الاجتماعي أو المنفعة الاجتماعية

يمثل المنفعة التي تعود على المجتمع نتيجة قيام المؤسسة بالعمليات الاجتماعية والاقتصادية، ولهذا العائد مجالات عديدة ومنها:

– 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.

– 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.

---

[1] محمد بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000، ص ص: 119–122.

ومن أهم الصعوبات التي تكتنف العائد الاجتماعي هي صعوبة قياسه فكيف يمكن تقدير قيمة نقدية للإضافات الجمالية والصحية الناتجة عن قيام المؤسسة بتشجير وتحسين للمنطقة المحيطة بها.

### 4.2. الدخل الاجتماعي

ويعبر عن صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة، ويتم حسابه من خلال المجموع الجبري لصافي الربح المحاسبي وإجمالي التكاليف الاجتماعية.

### 5.2. الأطراف المستفيدة

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.

### 6.2. حقوق المجتمع

وتعني إجمالي مطالبات ورغبات وحقوق الأطراف المستفيدة من المؤسسة، ومن الملاحظ أن هذه المطالبات قد لا تكون ملزمة في ظل التشريع السائد، ويستخدم قياس حقوق المجتمع كأداة في مجال اتخاذ القرارات الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات.

### 7.2. صافي الأصل الاجتماعي

ويمثل البيئة المحيطة بالمؤسسة، والأصول الاجتماعية هي التي ينصب تأثير المؤسسة عليها، فكل ما يحيط بالمؤسسة من موارد طبيعية والتي تستنفدها تندرج ضمنياً تحت صفة أنها أصبحت أصلاً اجتماعياً للمؤسسة، وأن الاستنفاد السلبي لها يعتبر اهتلاكاً يخفض من قيمتها. ومعنى الاهتلاك الاجتماعي للأصول الاجتماعية يختلف عن الاهتلاك المحاسبي لأصول المؤسسة. ويأتي وجه الخلاف في مفهوم الاهتلاك في كلا النوعين، حيث إن الاهتلاك الاجتماعي لا يمكن معه إعادة الأصل الاجتماعي من خلال تكوين مجموع اهتلاك له، وإنما الضرر الحاصل يكون نهائياً، وينطبق هذا على غالبية الموارد الطبيعية، طبعاً إلا في بعض الحالات التي يمكن فيها التحكم بمخرجات المؤسسة أو مخلفاتها.

## المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبعد الأخلاقي لها

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.

### 1. أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

ازدادت أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية إلى العديد من العوامل أهمها ما يلي:

### 1.1. تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية

كانت مسؤولية المؤسسات تتمثل في تعظيم الأرباح والذي كان يعد المبرر الأساس لاستمرار المؤسسات الاقتصادية، إلا أن الظروف الاجتماعية والبيئية المحيطة، كظهور التفاوت الكبير في الدخول 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]

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

وهو ما تجلى من خلال الآتي:[2]

- ظهور اقتراحات من طرف مجموعة العمل لدراسة أهداف القوائم المالية والنابعة 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.

- اعتبر 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.

### 3.1. تجاهل إدخال التكاليف الاجتماعية للأنشطة التي لها مضمون اجتماعي عند تحديد تكلفتها الحقيقة

تركز المحاسبة المالية على حصر التكاليف الخاصة بالمؤسسة واعتبارها التكلفة الحقيقة للنشاط بغض النظر عما إذا كان هذا النشاط له تأثير على البيئة أو المجتمع. فعلى سبيل المثال هناك العديد من الصناعات التي تؤدي إلى تلوث البيئة سواء كان ذلك في صورة تلوث الهواء أو

---

[1]. Filios. Vassilios, "**Corporate Social Responsibility and Public Accountability"** , **Journal of business Ethics**,1984, p :306.

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

المياه أو إحداث ضوضاء. وهذا التأثير الضار على البيئة ما هو إلا تكلفة اجتماعية لا تؤخذ في الاعتبار التكلفة الحقيقة للنشاط المعين ويرجع تجاهل الأخذ بعين الاعتبار للتكاليف الاجتماعية، لأن أي مؤسسة اقتصادية تهدف إلى تعظيم الربح مما يعني تدنية التكاليف دون أخذ في الاعتبار لأية تكاليف اجتماعية تزيد من التكلفة الكلية للمنتجات.[1]

### 4.1. 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 يؤخذ في الاعتبار المنافع الاجتماعية التي تسببها أنشطة المؤسسة من جهة والتكاليف الاجتماعية لتلك الأنشطة من جهة ثانية.[2]

## 2. أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

تتمثل أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الآتي:

– تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشتمل 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.[3]

– 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.

– الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها أثار اجتماعية منها أثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد. ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة وما مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها

---

[1] محمد الصبان، **مرجع سبق ذكره**، 1987، ص: 108.

[2] عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، **مرجع سبق ذكره**، 1990، ص: 399.

[3] Toms, "**Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence**", **British Accounting Review**, Vol. 34, 2002. p : 109.

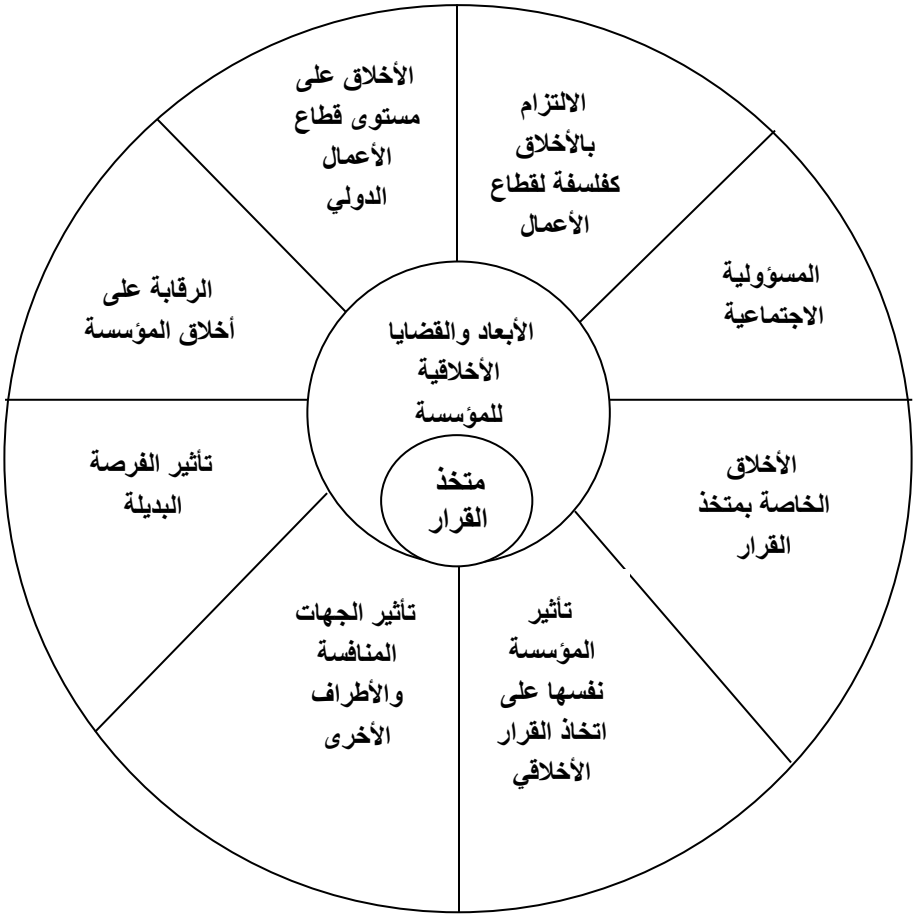
سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.

### 3. البعد الأخلاقي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

ينطوي قيام المؤسسات بتبني مسؤوليتها الاجتماعية على إيمانها بأبعاد أخلاقية راسخة، إذ أن اتخاذ القرارات مهما كانت طبيعتها ينبغي أن ترتكز إلى منظومة أخلاقية متكاملة تشكل المسؤولية الاجتماعية إحدى اللبنات الأساسية لها. وفي الوقت الذي تحاول المؤسسات الوصول إلى معايير أخلاقية يمكن تطبيقها على المستوى العالمي، فإن التركيز يعود لينصب على متخذ القرارات ومدى التزامه بمراعاة البعد الأخلاقي عند اتخاذه للقرار.

والشكل الآتي يوضح موقع المسؤولية الاجتماعية كأحد أهم الأبعاد الأخلاقية لقرارات المؤسسة ومدى ارتباطها بمتخذ القرار داخل المؤسسة.

**الشكل رقم (1.2): موقع المسؤولية الاجتماعية كأحد الأبعاد الأخلاقية لقرارات المؤسسة**




**المصدر:**

O. C. Ferrell and John Fraedrich, **business Ethics : Ethical Decision Making and Cases** , Houghton Mifflin Company, USA, Second Edition, 1994, P :15.

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

**المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لنظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومزايا تطبيقه**

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

**1. المبادئ الأساسية لنظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**

يقوم نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على أربعة مبادئ أساسية هي كما يلي:[1]

– على المؤسسات التزامات ومسؤوليات اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وهي تقبل تحمل هذه الالتزامات وتحمل هذه المسؤوليات.

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

– 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.

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

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

**2. مزايا تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**

تتمثل المزايا عن تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:[2]

– 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:

---

[1] محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص: 423.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 424.

❖ 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 المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات**

يمكن تقسيم مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وفقاً للاتجاه السائد إلى أربع مجموعات متجانسة تُعتمد أساساً لقياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة والتقرير عنه. ويتم التأكيد هنا أن هذه المجالات الآتي ذكرها لا تمثل برنامجاً موحداً لجميع المؤسسات، وإنما تعد أبعاد عامة للأنشطة الاجتماعية وهي كما يلي:[1]

**1. مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية**

يعد هذا المجال من أهم مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة بسبب التوسعات الضخمة والتقدم التقني وما نتج عنهما من استخدام متزايد للموارد الطبيعية غير قابلة للتعويض، وزيادة المخلفات الصناعية من أدخنة وكيماويات، وتوسع في استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات الزراعية مما أدى إلى تلوث مياه الأنهار والبحيرات والتربة.

وقامت العديد من الدول والمنظمات المهنية والجامعات العربية والدولية بالعديد من المؤتمرات والندوات العلمية حول أهمية المسؤولية الاجتماعية سواء على مستوى الحكومات أو على مستوى أسواق المال العالمية، ومحاولة إيجاد الحلول الملائمة للاهتمام بالمجالات الاجتماعية مثل استخدام الموارد الطبيعية والبشرية بكفاءة والحد من التلوث البيئي وغيرها من الأنشطة الاجتماعية، وأهمها ما يلي:[2]

**1.1. أنشطة خاصة بالموارد الطبيعية**

تتمثل الأنشطة الخاصة بالموارد الطبيعية فيما يلي:

– الاقتصاد والكفاءة في استخدام المواد الخام.

– الاقتصاد والكفاءة في استخدام مصادر الطاقة.

– المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام والطاقة.

---

[1] رضوان حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص: 259.

[2] **المرجع نفسه**، ص: 259.

### 2.1. أنشطة خاصة بالمساهمات البيئية

تتمثل الأنشطة الخاصة بالمساهمات البيئية فيما يلي:

- تجنب مسببات تلوث الأرض والهواء وإحداث الضوضاء.

- تصميم المنتجات وعمليات تشغيلها بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات، باتباع أكثر الطرق الفنية كفاءة لتقليل كمية المخلفات.

- التخلص من المخلفات تكفل تخفيض التلوث.

ويعد الاهتمام بهذا المجال أمراً حيوياً ليس فقط لأثره على نوعية الحياة، بل لأثره على ما تتحمله الدول من نفقات للمحافظة على البيئة الطبيعية.

### 2. مجال المساهمة العامة

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع وأهمها على النحو الآتي:[1]

- تدعيم الأنشطة الخاصة بالبذل في سبيل الإنسانية مثل تدعيم المؤسسات العلمية والهيئات الخاصة بالرعاية الصحية، والهيئات التي تقوم بالأنشطة الثقافية والخيرية والإغاثة.

- المساهمة في الأنشطة الخاصة بالمواصلات والنقل مثل توفير وسائل نقل العاملين، والمساهمة في رصف وإنشاء الطرق.

- المساهمة في أنشطة خاصة بالإسكان مثل إنشاء مساكن للعاملين، والمساهمة في تنفيذ برامج الإسكان.

- تدعيم الأنشطة الخاصة بالخدمات الصحية مثل البرامج والمشاريع التي تحد من الأوبئة والأمراض.

- المساهمة في الأنشطة الخاصة برعاية مجموعات معينة من الأفراد مثل توفير وجبات غذائية لغير القادرين مالياً، وكذا المساهمة في رعاية الطفولة والمسنين.

### 3. مجال الموارد البشرية

يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي توجه تلبية متطلبات العاملين بالمؤسسة وتحسين أحوالهم بصفة عامة. ويندرج تحت هذا المجال كافة الأنشطة الاجتماعية التي تتناسب وظروف وحجم كل مؤسسة وإمكانياتها المالية، وهذا من أجل تحسين الفعالية الاجتماعية لعملياتها الداخلية المتعلقة بالتنظيم البشري الداخلي.

لذلك، فإن هذا المجال يمثل مجالا داخليا، ويتضمن أنشطة تكون متعلقة بسياسات التوظيف من خلال توفير فرص عمل متكافئة لأفراد المجتمع، بالإضافة للأنشطة التي تتعلق بالرضا الوظيفي

---

[1] محمد سالم اللولو، **مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 33.

بمنح العاملين أجور ومرتبات تحقق لهم مستوى معيشي مناسب، واتباع سياسة للترقية تعترف بقدرات كل العاملين.

**4. مجال المنتج من سلعة أو الخدمة**

يتعلق نطاق هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج من سلعة أو الخدمة، وتتضمن هذه الأنشطة الآتي:

- الأنشطة الخاصة بتحديد وتصميم المنتجات.
- الأنشطة الخاصة بتحقيق رضاء المستهلكين.

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 قيداً 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 الثاني: قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات**

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

تكمن 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 كمردود للأداء الاجتماعي.

لذا، يتناول هذا المبحث مفهوم القياس المحاسبي بصفة عامة وعناصره وما يتعلق به من أفكار ومفاهيم، ومن ثم التعرض إلى القياس الاجتماعي.

**المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي**

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

**1. مفهوم عملية القياس**

سيتم تقديم بعض التعاريف التي قدمها الباحثون في مجالات القياس بهدف إظهار مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العلمية، فقد 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".[1]

وعرفت أيضا بأنها "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".[2]

أما أكثر التعاريف تحديداً لعملية القياس المحاسبي ذلك الصادر لمجمع المحاسبين الأمريكيين، عرف فيه عملية القياس المحاسبي بأنها "مقابلة الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".[3]

إذن لما كان الغرض من المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية المساعدة في تقييم مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها الاجتماعية، فإن الأمر يتطلب إجراء عملية القياس المحاسبي لهذه العمليات.

## 2. خطوات عملية القياس المحاسبي

يمكن تحديد الخطوات الأساسية لعملية القياس كالآتي:[4]

### 1.2. 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 ستنعكس 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 يدارون بها عدم اتفاقهم 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.

### 2.2. 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

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص: 101.
[2] محمد مطرو موسى السويطي ، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص: 128.
[3] خالد عطية، "**منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية في المشروعات الصناعية**"، **المجلة العلمية**، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005، ص: 109.
[4] وليد الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص ص: 102-107.

عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلا)، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

### 3.2. 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 في عدة مراحل يتوقف مداها على أغراض عملية القياس والتي تحدد بالتالي نوعية القياسات المطلوب توفيرها.

ويستفاد 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.

## 3. موضوعية القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي موضوعياً في الحالات الآتية:[1]

– إذا كان القياس لا يعتمد على شخصية القائم بعملية القياس، أي اعتبار القياس كشخصية اعتبارية مستقل عن شخصية المحاسب وبعيد عن التصور الذهني له ولأهوائه الشخصية.

– إذا توفر له دليل إثبات يمكن التحقق منه.

– إذا تم التوصل إليه من طرف المحاسب آخر يستخدم القواعد وأساليب القياس نفسها، أي للتثبت من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلاً للتكرار.

– إذا كان مقدار الاختلاف بين المحاسبين ضئيلاً، عليه أن يكون مقدار التشتت ضئيلاً من حيث القيمة.

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

---

[1] محمد سالم اللولو، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 50.

**المطلب الثاني: قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للمؤسسات**

سيتم في هذا المطلب تسليط الضوء على أساليب قياس الأنشطة الاجتماعية من تكاليف ومنافع، وذلك كما يلي:

**1. قياس التكاليف الاجتماعية**

تتم دراسة هذا الجزء عن طريق استعراض العناصر الموالية:

**1.1. مشكلة 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 كالآتي:[1]

**1.1.1. مشكلة 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.

**2.1.1. مشكلة 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.

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. 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، فمثلا 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]

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص: 249.

[2] نبيل فهمي سلامة، **بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية**، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعيد، الطبعة الثانية، 1999، ص: 29.

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

– عملية قياس المنافع الاجتماعية ليست سهلة لأنها لا تخضع للسوق، ولا توجد معدلات تسعير ملائمة لهذه المنافع، فمثلا 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]

**المطلب الثالث: معايير تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات**

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

وقد وضعت عدة معايير اجتماعية لهذا الفرع المحاسبي هي كالآتي: [2]

**1. معيار الصلاحية**

بمعنى أن تكون البيانات المحاسبية الاجتماعية وثيقة الصلة بين والارتباط بالهدف وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة.

**2. معيار عدم التحيز**

تكون بالاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو العوائد الاجتماعية.

---

[1] 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: 36.

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

**3. معيار السببية**

أي أن تشمل القوائم الاجتماعية الختامية على تفسير واضح لكل نتيجة في القياس المحاسبي الاجتماعي.

**4. معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية**

تزداد أهمية هذا المعيار نظراً لما يتحقق من الموضوعية والقابلية للمقارنة والتحقق.

**5. معيار العائد الاجتماعي**

يمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلاً من مبدأ تحقق المنفعة الاقتصادية في مجال المحاسبية المالية.

**6. معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها**

يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيراد بالتكلفة في مجال المحاسبة المالية، ويعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية.

## المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يعد الإفصاح المحاسبي مطلبا أساسيا أفرزته متطلبات الحوكمة، لأن تحقيق الهدف الأساسي من أنظمة حوكمة المؤسسات هو الحفاظ على مصالح المساهمين وكذلك الأطراف الأخرى، فكل شركة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين.

### المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تؤدي دوراً هاماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، وتختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في التقارير المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، وبناء على هذا سيتم تناول ما يلي:

**1. القوائم المالية والتقرير المالي**

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

وتعد القوائم المالية الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية وهذه القوائم تقدم تاريخاً مستمراً ومعبراً عنه بوحدات نقدية، والقوائم المالية

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

التي تقدم عادة هي الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، علاوة على ذلك فإن الملحق يشكل جزءاً مكملاً لهذه القوائم المالية الأساسية الأربع.

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.

## 2. مفهوم الإفصاح المحاسبي

تختلف وجهات النظر حول مفهوم 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، فمثلا 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 توجد تعاريف متعددة للإفصاح المحاسبي، فلقد تم تعريفه بأنه "عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بقدرة المؤسسة غلى 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"[1].

ولقد تم تعريفه أيضا بأنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية، بالإضافة إلى تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين في 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".[2]

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج المؤسسات للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.[3]

إذن من خلال التعاريف السابقة، تتم ملاحظة بتركيزها على موضوع توصيل المعلومات إلى المستخدمين بصيغة توضح حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل بالشكل الذي يسمح بالاعتماد

---

[1] رضوان حنان، **تطوير الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص: 447.

[2] حسين القاضي، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص: 45.

[3] عدنان بن عبد الله الملحم، **معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية**، جامعة الملك فيصل، السعودية، نسخة الكترونية، 2003، ص: 5.

على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات، كما تلتقي عند ضرورة أن تكون هذه المعلومات صحيحة، حقيقية، وغير مضللة.

### 3. مواصفات الإفصاح المحاسبي

يمكن الإشارة إلى مواصفات الإفصاح تبعا للأهداف من إعداد البيانات المحاسبية والفئة المستفيدة منها، ويكون الإفصاح في أحد الأشكال الآتية:[1]

#### 1.3. الإفصاح الكامل

يشمل الإفصاح الكامل على كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعني معه إظهار معلومات بكميات كبيرة، مما يؤدي إلى إغراق مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد لا يكون هناك حاجة لها.

#### 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

يركز الإفصاح الكافي على أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمؤسسة، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية.

#### 4.3. الإفصاح الملائم

هو الإفصاح الذي يراعي 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.

#### 5.3. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)

هو 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

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن. والهدف الأساسي من ذلك حماسة المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو

---

[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.

القدرة المحدودة على استخدام المعلومات. لهذا، يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.

وفي الواقع العملي وبعيداً عن التحيز لا بدَّ من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة.

**المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وقواعد الحوكمة**

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

**1. الإفصاح المحاسبي وقاعدة وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات**

يعتبر وجود أساس لإطار فعال لحوكمة من خلال وجود نظام إفصاح قوي ومعلومات محاسبية جيدة تشجع على الشفافية الحقيقية للمؤسسات المدرجة في السوق، ويعتبر أمرا رئيسيا لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة.[1]

**2. الإفصاح المحاسبي وقاعدة حماية حقوق المساهمين**

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

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

**3. الإفصاح المحاسبي وقاعدة المعادلة المتساوية للمساهمين**

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

---

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

[2] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 40.

[3] عوض خلف دلف العيساوي وآخرون، "**دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات**"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد الرابع، العدد 11، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2008، ص: 137.

### 4. الإفصاح المحاسبي وقاعدة دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات

يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين المؤسسات وبين أصحاب المصلحة في مجال توفير الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمؤسسات القائمة على أسس مالية صحيحة.[1]

وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في هذا المبدأ بأنه لا يمكن لأصحاب المصالح في المؤسسة من تحقيق فرصة الحصول على كامل التعويضات في حالة انتهاكها من طرف إدارة المؤسسة ما لم يكن هناك إفصاح محاسبي عن الإجراءات والسياسات المحاسبية المتبعة في إظهار نتائج نشاطها، فضلاً عن أن الإفصاح المحاسبي يعزز من التعاون بين أصحاب المصالح والمؤسسة من أجل العمل على تنميتها وديمومتها وذلك من خلال وصفه للواقع الحقيقي لها والذي بدوره يحدث حالة من الترابط والمشاركة فيما بينهما.[2]

### 5. الإفصاح المحاسبي وقاعدة الإفصاح والشفافية

يشير مصطلح الشفافية إلى مبدأ توفير بيئة يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والتصرفات القائمة يمكن الوصول إليها بسهولة وتكون مرئية وقابلة للفهم، في حين يشير الإفصاح إلى العملية المنهجية المرتبطة بتوفير المعلومات في التوقيت المناسب وجعلها واضحة وظاهرة وتتوفر فيها الخصائص النوعية للمعلومات التي تشمل الملائمة والمصداقية والقابلية للفهم والمقارنة.[3]

ويكمن دور الإفصاح المحاسبي في هذا المبدأ بتوفير معلومات محاسبية مشتملة على خصائصها الرئيسة أي تكون معدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يضمن فعلاً تحقيق الشفافية في المعلومات المفصح عنها.

### 6. الإفصاح المحاسبي وقاعدة مسؤوليات مجلس الإدارة

يتضمن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة أن إطار حوكمة المؤسسات يجب أن يتيح الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسة ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من طرف مجلس الإدارة ويضمن مساءلة مجلس الغدارة من قبل المؤسسة.[4]

وتظهر أهمية الإفصاح المحاسبي في مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، في أن هذا الأخير يعتمد بشكل أساسي على الإفصاح المالي وغير المالي الذي يقدم له لكي يمارس دوره في حوكمة المؤسسات.

---

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص: 43.

[2] عوض خلف دلف العيساوي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص: 138.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 ، ص: 504.

[4] **المرجع نفسه**، ص: 501.

## المطلب الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تضمن الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية 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، إذ أن عدم الاتفاق على نموذج معين، يعني ذلك اختلاف تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية بين المؤسسات، وبالتالي تعذر توفر معيار القابلية على المقارنة في تقارير المحاسبة الاجتماعية.

بناء على ما سبق، يتم من خلال هذا المطلب تسليط الضوء على مفهوم الإفصاح الاجتماعي وعلى الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

### 1. مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على أنه "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكّن من تقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسة".[1]

كما يُعرف بأنه "الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة لتحقيق ذلك".[2]

### 2. أهمية الإفصاح 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 المؤسسات.[3]
- يساهم تضمين القوائم المالية عناصر عن الأنشطة الاجتماعية بشكل أفضل في تقويم أداء المؤسسة اجتماعياً.
- 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 والاجتماعية.[4]

---

[1] Jennifer Griffin et John Mahon, **The corporate social performance and corporate financial performance debate**, Boston university, Vol 36, N° 01, 1997, P: 4.

[2] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص: 250.

[3] Crawford Spence, **Social accounting's emancipator potential agramscian critique**, United Kingdom, Vol 6, N° 3, 2007, p :20.

[4] Kandola Pratima, **Corporate Social Resposibility : Why good people behave badly in organizations**, 2004, p : 4.

– تسعى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لتوصيل المعلومات للفئات غير التقليدية مثل العاملون، المستهلكون، 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 يلي:[1]

– البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها وهي من صميم عمل المحاسب.

– التغير 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.

كما أن تقرير نتائج الأداء الاجتماعي للمؤسسة، لم يعد اختياراً مطروحاً أمام المؤسسات، وإنما أصبح الأمر إجباريا وواجباً، حتى بدون وجود نص قانوني ملزم بذلك الإفصاح، فأي 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. آليات الإفصاح الاجتماعي والمعلومات الواجب الإفصاح عنها

يتم التعرض إلى آليات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية كالآتي:

### 1.3. آليات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

يمكن أن تنتقل المعلومات الاجتماعية إلى أصحاب المصالح في المؤسسة عبر ثلاث آليات وهي:[3]

#### 1.1.3. الإفصاح الاختياري

يؤدي عدم الاشتراك في إدارة المؤسسة إلى مشكلتين مهمتين هما، أولا وجود عدم التماثل للمعلومات، فإن المستثمرين أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة هذا من جهة. وثانيا 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.

---

[1] محمد سالم اللولو، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 65.

[2] مؤيد فضل وآخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2002، ص: 163.

[3] فهيم أبو العزم، "**معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية**"، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد 45، العدد الأول، 2005، ص: 49.

### 2.1.3. الإفصاح الإلزامي

وهو الذي يُفرض على المؤسسة وفقاً للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجامع المهنية المحاسبية.

### 3.1.3. المصادر الخارجية

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.

## 4. أساليب الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تتمحور الأساليب المقترحة للإفصاح عن النشاطات الاجتماعية حول الآتي:[1]

– 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 وصفياً لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبوب 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.

وباستقراء الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية والتي تقوم المؤسسات الاقتصادية بإتباعها، يتبين أن هناك طريقتين هما:[2]

**- طريقة الفصل،** وهي عرض معلومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مستقلة عن قوائم المحاسبة المالية.

---

[1] 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] محمد سالم اللولو، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 68.

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

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: نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية**

يمكن عرض أهم النماذج المتعلقة بإعداد التقارير الاجتماعية بإيجاز كالآتي:

**1. تقارير اجتماعية منفصلة**

تأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية حسب هذه الطريقة أحد الأشكال الثلاثة، وهي كما يلي:

**1.1. التقارير الوصفية**

تعد التقارير الوصفية من أكثر الأشكال شيوعاً في عملية التقرير عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، فهي تتضمن وصفاً للأنشطة التي قامت بها المؤسسة وفاءً لالتزاماتها الاجتماعية. ولا تشتمل 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]

والملحق رقم (1) يوضح نوع لتقرير وصفي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.[2]

**2.1. 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 لهذا النوع من التقارير كما يلي:

**1.2.1. 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.[3]

---

[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] **أنظرالملحق رقم: 1.**

[3] رضوان حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2003، ص: 287.

والملحق رقم (2) يوضح قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية للمؤسسة.[1]

### 2.2.1. 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.[2]

والملحق رقم (3) يوضح قائمة النشاط الاجتماعي الاقتصادي للمجالات الرئيسية للمسؤولية الاجتماعية.[3]

## 3.1. تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف والمنافع

تعد هذه التقارير أكثر شمولا، 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.[4]

ويمكن التمييز بين نوعين من هذه التقارير على النحو الآتي:

### 1.3.1. 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 بالموفورات الاقتصادية الخارجية أو المنافع الاجتماعية، وتخصم من الناتج التكاليف التي تفرضها المؤسسة على المجتمع، وهي قيمة الأضرار التي تصيب المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي.[5]

الملحق رقم (4) يوضح نموذج لقائمة الدخل الاجتماعي.[6]

---

[1] **أنظرالملحق رقم: 2.**

[2] رضوان حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص: 281.

[3] **أنظرالملحق رقم: 3.**

[4] محمد سالم اللولو، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 73.

[5] حسين القاضي، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر، 2001، ص: 243.

[6] **أنظرالملحق رقم: 4.**

### 2.3.1. قائمة التأثير الاجتماعي

وفقاً لهذه القائمة، فإن المنافع تحدد على أساس قيمة الفوائد 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 حصل 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]

الملحق رقم (5) يبين نموذج لقائمة التأثير الاجتماعي.[2]

## 2. 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 أساسين 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:

### 1.2. 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.[3]

الملحق رقم (6) يوضح قائمة مبسطة لهذا النوع من القوائم.[4]

---

[1] رضوان حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص: 285.

[2] **أنظرالملحق رقم: 5.**

[3] محمد بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000، ص: 207.

[4] **أنظرالملحق رقم: 6.**

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.

### 2.2. قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية

تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجال الأداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير. ويفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي تتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصتها المؤسسة لاقتنائها.[1]

والملحق رقم (7) يوضح نموذج لقائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية.[2]

## 3. معوقات 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.

ويمكن القول بأن هناك بعض العوامل التي من الممكن أن تعيق من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين على النحو الآتي:[3]

- **العائق الأول،** يتمثل في العوامل الداخلية مثل الثقافة السائدة داخل المؤسسة والكيفية التي يتم التعاطي بها مع المسؤولية والتكاليف الاجتماعية والبيئية، وكذلك إدراك إدارة المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية والقيام بواجبها اتجاه أصحاب المصالح من مستثمرين وموردين ودائنين وموارد بشرية ومستهلكين ومجتمع محلي.
- **العائق الثاني،** يتمثل في العوامل الخارجية الناتجة عن البيئة والظروف التي تعمل من خلالها المؤسسة، مثل النصوص التشريعية والتنظيمية السارية وأجهزة الرقابة داخل المجتمع،

ومن أجل التغلب على معوقات الإفصاح، يجب أخذ العوامل الآتية بالاعتبار:

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.
- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

---

[1] محمد بدوي، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص: 217.

[2] **أنظر الملحق رقم: 7.**

[3] حامد أحمد أبو سمرة، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 53.

## خلاصة الفصل الثاني

لقد تم التعرف في هذا الفصل على مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بشكل عام من حيث مفهوما وأهميتها وأهدافها والبعد الأخلاقي لها بالإضافة إلى المبادئ الأساسية ومجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. ومن ثم، تم التركيز على القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تبيان خطوات قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية ومعايير تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات.

كما تم التعرض إلى الإفصاح المحاسبي وعلاقته بقواعد الحوكمة، وفي الأخير تم دراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل عام وإبراز أهم النماذج المتبعة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية.

وهكذا، يكون بالإمكان الانتقال إلى المرحلة الموالية، وهي القيام بالدراسة الميدانية لمعرفة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد الحوكمة.

# الفصل الثالث:

# واقع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل قواعد الحوكمة

## الفصل الثالث: واقع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الجزائرية في ظل قواعد الحوكمة

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة للازدياد المنفرد في حجم وقرارات الشركات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق، مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المنظمات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية. كما تعد قواعد حوكمة المؤسسات من الوسائل التي يعتمد عليها في معالجة الاختلالات المالية والمحاسبية المختلفة في كثير من المؤسسات المختلفة.

وعليه، فهذا الفصل يتضمن دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية المنتشرة عبر التراب الوطني، بالاعتماد على أسلوب التحري المباشر وغير المباشر من خلال إعداد استبانة كأداة للدراسة الميدانية الذي تم توزيعها على عينة الدراسة كمحاولة لمعرفة آراء هذه العينة حول مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في ظل قواعد حوكمة المؤسسات.

لذا، سيعالج هذا الفصل مناقشة وتحليل ما يلي:

- الإطار المنهجي للدارسة الميدانية؛
- اختبار أداة الدراسة وتحليل خصائص العينة؛
- المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث من الدراسة وصفاً لمنهج وطبيعة وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك الحدود والمشاكل التي رافقت الدراسة الميدانية، بالإضافة إلى التعريف بأداة الدراسة المستخدمة.

### المطلب الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

يهدف هذا الجزء إلى عرض طبيعة الدراسة الميدانية، وذلك من خلال التعرض إلى النقاط الآتية:

#### 1. أسلوب الدراسة

من أجل تحقيق أهداف يتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي، دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها.

وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في ظل قواعد الحوكمة، وهي دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

#### 2. مصادر البيانات

اعتمدت الدراسة على نوعين أساسين من البيانات هما ما يلي:

##### 1.2. البيانات الثانوية

وذلك من خلال مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والمجلات العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة، والأبحاث والدراسات السابقة والتي تتعلق بواقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالتقارير المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية في ظل قواعد الحوكمة. 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 وتحدث في مجال الدراسة.

##### 2.2. البيانات الأولية

وذلك من البحث في الجانب الميداني بتوزيع استبانات 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، ووزعت على عشر (10) مؤسسات اقتصادية بالجزائر.

**المطلب الثاني: مجتمع ومتغيرات الدراسة**

يتم التعرض إلى مجتمع ومتغيرات الدراسة كما يلي:

**1. مجتمع الدراسة**

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من أعضاء مجلس الإدارة، وكذلك الموظف بالشؤون المالية والمحاسبية والمراجعين الداخليين، وهذا في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية المتنوعة والمنتشرة وطنيا والتي تجاوبت مع الباحث.

وقد تم اختيار هذه المؤسسات دون غيرها لأنها تقوم بدور ريادي في القطاع الخاص، وعددها عشر (10) مؤسسات اقتصادية موزعة على أربعة قطاعات هي: الصناعي، التجاري، الخدماتي والبنوك كما يوضحها الملحق رقم (8).

**2. عينة الدراسة**

تم توزيع 52 استبانة، وتم التسليم باليد للمؤسسات العاملة بالجزائر العاصمة، واستخدام البريد الإلكتروني والفاكس للمؤسسات العاملة خارج العاصمة، ورعي أن يكون المجيب عليها من متخذي القرار وله علاقة بالشؤون المالية والتسيير، لأن موضع الدراسة يتطلب تطبيقه إدراك متخذي القرار لقواعد الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية، وكذلك الموظف بالشؤون المالية والمحاسبية والمراجع الداخلي هم الأجدر قدرة على تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من غيره.

ويبلغ حجم مجتمع الدراسة 52 موظف وموظفة، وقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل لجمع البيانات المتعلقة بمشكلة الدراسة، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وتم استرداد 43 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات استبعد منها أربع (4) استبانات لعدم صلاحيتها إما لنقص المعلومات الواردة فيها أو لأن المجيب ليس له علاقة بموضوع الدراسة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة تسع وثلاثون (39) استبانة، كما هو موضح في الجدول رقم (1.3)، وبذلك يكون معدل الاستجابة 75% وهذه النسبة تعد مقبولة لتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

**الجدول رقم (1.3): الإحصائية الخاصة بتوزيع الاستبيان**

| طريقة توزيع الاستبيان / البيان | عن طريق الاتصال المباشر وغير المباشر | عن طريق البريد الإلكتروني | المجموع |
|---|---|---|---|
| عدد الاستبانات الموزعة | 42 | 10 | 52 |
| عدد الاستبانات المفقودة | (6) | (3) | 9 |
| عدد الاستبانات المسترجعة | 36 | 7 | 43 |
| عدد الاستبانات الملغاة | (4) | (0) | 4 |
| عدد الاستبانات الواردة بعد أجل | (0) | (0) | 0 |
| **عدد الاستبانات الصالحة** | **32** | **7** | **39** |

**المصدر:** تم إعداد الجدول بناء على استمارات الاستبانة.

### 3. متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وجودة التقارير المالية كمتغير تابع من جهة، ومن جهة أخرى تتمثل المتغيرات المستقلة في تأثير قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي بصفة عامة، وإدراك المؤسسات الاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية، وتوفر مقومات المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ومعوقات المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. كما هو مبين في الملحق رقم (9).

وللإيضاح أكثر، فإن هذه الدراسة تعالج مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر في ظل قواعد الحوكمة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية.

## المطلب الثالث: حدود ومشاكل الدراسة

يشتمل هذا الفرع على إبراز حدود الدراسة الميدانية (المكانية والزمانية)، في محاولة لضبط هذه الدراسة في إطارها الزماني والمكاني، كما سيأتي ذكر أهم المشاكل التي واجهت هذه الدراسة الميدانية.

### 1. حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة الميدانية في الحدود المكانية والحدود الزمانية كما يلي:

#### 1.1. الحدود المكانية

شملت هذه الدراسة بعض المؤسسات الاقتصادية الموجودة التراب الوطني (الجزائر العاصمة، وهران، سطيف، برج بوعريريج)، وهو ما يزيد في قوة تعبير العينة على مجتمع الدراسة.

#### 2.1. الحدود الزمانية

تعتبر نتائج هذه الدراسة الميدانية مرتبطة بالفترة التي تم القيام فيها بالبحث، وذلك من بداية شهر أفريل2013 إلى غاية نهاية شهر ماي 2013.

### 2. مشاكل الدراسة الميدانية

في خضم القيام بالدراسة الميدانية، تمت مواجهة بعض الصعوبات والمشاكل يمكن ذكر أهمها في العناصر الموالية:

- عدم وجود تجاوب إيجابي من طرف بعض أفراد العينة المستهدفة.
- عدم وصول ردود بعض الاستبانات من طرف أفراد العينة بالرغم من الإلحاح المتواصل.
- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة، الأمر الذي زاد من فترة الانتظار الخاصة بالردود حول الاستبانات الموزعة.
- عدم الاستقبال من طرف بعض المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى التقليل من أفراد العينة.

– عدم إمكانية الوصول بالشكل الكافي إلى العينة المراد دراستها من مساهمين وأعضاء مجالس إدارة، لما لهم من دور في زيادة درجة ثقة الدراسة.

**المطلب الرابع: أداة الدراسة**

لقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كالآتي:

**1. القسم الأول: محاور الدراسة الميدانية**

يتناول توجهات أفراد عينة الدراسة نحو واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر وتأثيره على جودة التقارير المالية في ظل قواعد الحوكمة، وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

- **المحور الأول،** يناقش مدى تأثير قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، وينقسم إلى ست (6) قواعد هي كالآتي:

❖ **القاعدة الأولى،** تناقش وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة، ويتكون من ثلاث (3) فقرات.
❖ **القاعدة الثانية،** تناقش توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي، ويتكون من ثلاث (3) فقرات.
❖ **القاعدة الثالثة،** تناقش توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، ويتكون من فقرتين.
❖ **القاعدة الرابعة،** تناقش توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة، ويتكون من ثلاث (3) فقرات.
❖ **القاعدة الخامسة،** تناقش توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح، ويتكون من ثلاث (3) فقرات.
❖ **القاعدة السادسة،** تناقش توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة، ويتكون من ثلاث (3) فقرات.

- **المحور الثاني،** يناقش إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية، ويتكون من ثلاث (3) فقرات.

- **المحور الثالث،** يناقش مدى توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائروتأثيرها على جودة التقارير المالية، ويتكون من تسع (9) فقرات.

- **المحور الرابع،** يناقش معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعي بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر وتأثيرها على جودة التقارير المالية، وينقسم إلى ثلاثة (3) جوانب هي كالآتي:

❖ **الجانب الأول،** يناقش ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ويتكون من أربع (4) فقرات.

❖ **الجانب الثاني**، يناقش ضعف ثقافة المؤسسات الاقتصادية بالقضايا الاجتماعية والبيئية، ويتكون من أربع (4) فقرات.

❖ **الجانب الثالث**، يناقش زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ويتكون من أربع (4) فقرات.

ومن أجل قياس استجابات عينة الدراسة، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) الموضح في الجدول رقم (2.3) الموالي:

**جدول رقم (2.3): مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على الفقرات**

| التصنيف | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

**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.

### 2. القسم الثاني: البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة

يتكون من البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة، ويتكون من ثماني (8) فقرات (العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي، القطاع المنتمي له المؤسسة، عدد الدورات التي حصل عليها المستجيب في مجال حوكمة المؤسسات، وكذا المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية).

## المبحث الثاني: اختبار الاستبانة وتحليل نتائج وخصائص العينة

يتضمن هذا المبحث مجموعة من الاختبارات المهمة لمدى مصداقية وثبات الاستبيان، وهذا من أجل إعطاء نوع من الثقة في أداة الدراسة الميدانية، إضافة إلى معرفة طبيعة توزيع بيانات العينة لما له من أهمية في إجراء الاختبارات الإحصائية، إضافة إلى خصائص أفراد العينة لأجل توضيح الجهة المستهدفة، وأيضا معرفة اتجاه إجابات أفراد العينة فيما تضمنته أداة الدراسة.

### المطلب الأول: صدق الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تكون استبانة الدراسة قادرة على إنجاز قياس ما وضع لقياسه بما يحقق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها واختبار فرضياتها.[1]

وقد تم التأكد من صدق فقرات الاستبانة من خلال طريقتين هما كما يلي:

[1] محمود البياتي، **تحليل البيانات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص: 257.

### 1. صدق المحتوى

تم اختبار صدق المحتوى من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة (5) أكاديميين متخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء من الهيئة التدريسية بالمدرسة العليا للتجارة بالجزائر، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية كما يظهر في الملحق رقم (10) ليتم تطبيقها على عينة الدراسة.

### 2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة[1]، وقد تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي من خلال إيجاد معامل الارتباط الخطي لسبيرمان **Spearman** وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من محور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما هو موضح فيما يلي:

### 1.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

يحتوي المحور الأول (تأثير قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي) على ست (6) قواعد هي كما يلي:

#### 1.1.2. الصدق الداخلي للقاعدة الأولى

يبين الجدول رقم (3.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القاعدة الأولى: وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (3.3): الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الأولى: وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة.**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | تتوفر تشريعات وتنظيمات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الأطراف ذات المصلحة. | 0.687 | 0.000 |
| 2 | يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المؤسسات. | 0.715 | 0.000 |
| 3 | تتناسب متطلبات قواعد الحوكمة مع مقدار الإفصاح في المؤسسات. | 0.422 | 0.007 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

ويتبين من الجدول رقم (3.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304.[2] وبذلك تعد فقرات القاعدة الأولى صادقة لما وضعت لقياسه.

---

[1] محمود البياتي ،**مرجع سبق ذكره**، 2005، ص: 257.

[2] قيمة معامل الارتباط عند درجة حرية 38 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.304 حسب جدول القيم الحرجة لاختبار معامل الارتباط.

### 2.1.2. الصدق الداخلي للقاعدة الثانية

يوضح الجدول رقم (4.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القاعدة الثانية: توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (4.3): الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الثانية: توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي.**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | يتم حصول المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية ومنتظمة. | 0.688 | 0.000 |
| 2 | يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة بشكل متساوي. | 0.722 | 0.000 |
| 3 | يحق للمساهمين الاطلاع على إجراءات الإفصاح. | 0.389 | 0.014 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (4.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304.[1] وبذلك تعد فقرات القاعدة الثانية صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3.1.2. الصدق الداخلي للقاعدة الثالثة

يوضح الجدول رقم (5.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القاعدة الثالثة: توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (5.3): الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الثالثة: توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين.**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة. | 0.727 | 0.000 |
| 2 | تتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي. | 0.811 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

[1] قيمة معامل الارتباط عند درجة حرية 38 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.304 حسب جدول القيم الحرجة لاختبار معامل الارتباط.

يتبين من الجدول رقم (5.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05=α، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات القاعدة الثالثة صادقة لما وضعت لقياسه.

### 4.1.2. الصدق الداخلي للقاعدة الرابعة

يوضح الجدول رقم (6.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القاعدة الرابعة: توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (6.3): الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الرابعة: توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة.**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لأحكام القانون | 0.573 | 0.000 |
| 2 | يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية | 0.748 | 0.000 |
| 3 | وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية المؤسسة. | 0.514 | 0.001 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (6.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05=α، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات القاعدة الرابعة صادقة لما وضعت لقياسه.

### 5.1.2. الصدق الداخلي للقاعدة الخامسة

يوضح الجدول رقم (7.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القاعدة الخامسة: توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (7.3): الصدق الداخلي لفقرات القاعدة الخامسة: توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي بدون استثناء. | 0.739 | 0.000 |
| 2 | يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة عن سلوك غير أخلاقي. | 0.727 | 0.000 |
| 3 | يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية بإظهار فاعليته. | 0.478 | 0.002 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (7.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة α=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات القاعدة الخامسة صادقة لما وضعت لقياسه.

### 6.1.2. الصدق الداخلي للقاعدة السادسة

يوضح الجدول رقم (8.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القاعدة السادسة: توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (8.3): الصدق الداخلي لفقرات القاعدة السادسة: توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة.**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة. | 0.695 | 0.000 |
| 2 | يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح. | 0.702 | 0.000 |
| 3 | يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال. | 0.461 | 0.003 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (8.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة α=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304،[1] وبذلك تعد فقرات القاعدة السادسة صادقة لما وضعت لقياسه.

### 2.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول رقم (9.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (9.3): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية.**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | المسؤولية الوحيدة للمؤسسة هي إنتاج سلع وخدمات بهدف تحقيق الربح، وبهذه الطريقة تساهم في رفاهية المجتمع. | 0.895 | 0.000 |

[1] قيمة معامل الارتباط عند درجة حرية 38 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 0.304 حسب جدول القيم الحرجة لاختبار معامل الارتباط.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2 | الأثر الاجتماعي للنشاطات الاقتصادية للمؤسسة تجعلها مسؤولة اجتماعياً بصفتها وحدة اقتصادية عاملة (المسؤولية عن الأثر الاجتماعي للنشاط الاقتصادي). | 0.735 | 0.000 |
| 3 | المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تتجاوز مسؤوليتها كوحدة اقتصادية، بل تتضمن تفاعل المؤسسة مع المجتمع المحلي عبر الأنشطة الاجتماعية بمعناها الواسع من خلال برامج وخطط تنموية اجتماعية للإسهام في تحقيق التنمية المستدامة وتحسين مستوى رفاهية المجتمع. وبناء عليه، فإن المسؤولية الاجتماعية تتأتى من كون المؤسسة وحدة اقتصادية واجتماعية معاً. | 0.438 | 0.005 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (9.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

يبين الجدول رقم (10.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث: توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (10.3): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | يوجد لدى المؤسسة إطار محاسبي قادر على تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. | 0.435 | 0.006 |
| 2 | تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لرفع قدراتهم وكفاءتهم بشكل دوري. | 0.441 | 0.005 |
| 3 | النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة قادر على قياس الأداء الاجتماعي. | 0.680 | 0.000 |
| 4 | وجود نماذج محاسبية لقياس الأداء الاجتماعي يساعد على تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. | 0.553 | 0.000 |
| 5 | وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أداءها الاجتماعي | 0.640 | 0.000 |
| 6 | يؤثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على قدرة المؤسسات الاقتصادية على الحصول على التمويل. | 0.625 | 0.000 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 7 | يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة عبر منشورات مطبوعة. | 0.520 | 0.001 |
| 8 | يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ضمن التقارير المالية السنوية. | 0.702 | 0.000 |
| 9 | يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ضمن تقارير منفصلة عن التقارير المالية. | 0.615 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS .

يتبين من الجدول رقم (10.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

### 4.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

يحتوي المحور الرابع (الجوانب التي تعيق من الإفصاح الاجتماعي) على الجوانب الآتية:

### 1.4.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات الجانب الأول

يوضح الجدول رقم (11.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجانب الأول: ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (11.3): الصدق الداخلي لفقرات الجانب الأول**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | عدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تشجع المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية | 0.553 | 0.000 |
| 2 | ضعف رقابة أجهزة السلطة الوطنية الجزائرية في المجال الاجتماعي والبيئي يعيق من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية. | 0.528 | 0.001 |
| 3 | نادراً ما تطبق العقوبات القانونية على المؤسسات الاقتصادية التي تمتنع على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 0.812 | 0.000 |
| 4 | عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار الاجتماعية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية | 0.581 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (11.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات الجانب الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

### 2.4.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات الجانب الثاني

يبين الجدول رقم (12.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجانب الثاني: ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (12.3): الصدق الداخلي لفقرات الجانب الثاني**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | ضعف إدراك المؤسسات الاقتصادية لمسؤوليتها اتجاه المجتمع والبيئة. | 0.824 | 0.000 |
| 2 | هناك تفاوت بين المؤسسات الاقتصادية وثقافة المجتمع الجزائري فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 0.742 | 0.000 |
| 3 | لا تنظر المؤسسات الاقتصادية إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها واجب يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية. | 0.719 | 0.000 |
| 4 | لا يطلب أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية معلومات ذات دلالات اجتماعية. | 0.745 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (12.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات الجانب الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3.4.2. قياس الصدق الداخلي لفقرات الجانب الثالث

يبين الجدول رقم (13.3) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الجانب الثالث: زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. والمعدل الكلي لفقراته.

**جدول رقم (13.3): الصدق الداخلي لفقرات الجانب الثالث**

| الرقم | الفقرة | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|
| 1 | عدم كفاية الموارد المالية التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تدريب موظفيها عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 0.708 | 0.000 |
| 2 | ترى المؤسسات الاقتصادية أن العوائد المالية المتوقعة من إفصاحها عن المسؤولية الاجتماعية أقل من تكاليف الإفصاح عنها. | 0.661 | 0.000 |
| 3 | لا يؤثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على قدرة المؤسسات الاقتصادية على الحصول على التمويل. | 0.387 | 0.001 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4 | تتجنب المؤسسات الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية التي من الممكن أن تلحق الضرر بصورة المؤسسة في أذهان أصحاب المصالح. | 0.690 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (13.3) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد فقرات الجانب الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3. 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 الاستبانة.

يوضح الجدول رقم (14.3) جميع معاملات الارتباط سبيرمان Spearman في جميع محاور الاستبانة.

**الجدول رقم (14.3): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي**

| المحور | محتوى المحور | | معامل الارتباط | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|
| الأول | تأثير قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي | وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة | 0.406 | 0.01 |
| | | توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي | 0.451 | 0.004 |
| | | توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين | 0.415 | 0.009 |
| | | توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة | 0.478 | 0.002 |
| | | توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح | 0.401 | 0.011 |
| | | توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة | 0.478 | 0.002 |
| الثاني | إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية | | 0.591 | 0.000 |
| الثالث | توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | | 0.507 | 0.000 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| الرابع | معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 0.346 | 0.031 |
| | | ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية | 0.363 | 0.023 |
| | | زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 0.333 | 0.038 |

**المصدر**: تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

ويتبين من الجدول رقم (14.3) أن جميع معاملات الارتباط لمحاور الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوي دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل محور أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، وبذلك تعد محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

## المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبانة

يعتبر اختبار ثبات الاستبانة مرحلة أساسية للتأكد من أن الاستبانة تعطي النتائج نفسها في حالة ما إذا تم توزيعه عدة مرات تحت القيود والشروط نفسها،[1] وهذا يعني أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تم تكرار توزيعها على عينة الدراسة، أو بعبارة أخرى ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تمت إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد استخدم الباحث معامل الثبات ألفا كرو نباخ (Alpha Cronbach's) لقياس ثبات الاستبانة كما هو موضح في الجدول الآتي:

**الجدول رقم (15.3): معامل الثبات: طريقة ألفا كرو نباخ Alpha Cronbach's**

| المحور | | محتوى المحور | عدد الفقرات | معامل ألفا كرو نباخ |
|---|---|---|---|---|
| الأول | تأثير قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي | وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة. | 3 | 0.788 |
| | | توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي | 3 | 0.785 |
| | | توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين | 2 | 0.782 |
| | | توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة. | 3 | 0.792 |
| | | توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح. | 3 | 0.786 |

[1] عبد الفتاح عز، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، ص: 536، من خلال الموقع الإلكتروني: www.Arabicstat.com تاريخ الاطلاع: 30-05-2013.

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة. | 3 | 0.785 |
| الثاني | | إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية. | 3 | 0.843 |
| الثالث | | توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر. | 9 | 0.828 |
| الرابع | معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 4 | 0.855 |
| | | ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية. | 4 | 0.833 |
| | | زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 4 | 0.847 |
| | | جميع الفقرات | 41 | 0.828 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتضح من الجدول رقم (15.3)، أن معاملات ألفا كرو نباخ مرتفعة لعوامل الدراسة وجميعها تدل على ثبات أداة الدراسة، كما أن معامل ألفا كرونباخ بلغت قيمته (0.828)، حيث تتراوح بين الصفر والواحد، وكلما اقتربت من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عالي والذي بدوره يدل على صدق أداة الدراسة، وبالتالي يمكن تحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

**المطلب الثالث: اختبار اعتدالية التوزيع**

يقيس اختبار كولمقروف- سمرنوف ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (16.3) نتائج الاختبار، حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0,05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يعني وجوب استخدام الاختبارات المعلمية.

**الجدول رقم (16.3): اختبار اعتدالية التوزيع Kolmogorov-Smirnov**

| المحور | | محتوى المحور | عدد الفقرات | قيمة Z | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|
| الأول | تأثير قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي | وجود أساس فعال لقواعد الحوكمة | 3 | 1.210 | 0.107 |
| | | توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي. | 3 | 1.243 | 0.091 |
| | | توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين | 2 | 1.336 | 0.056 |
| | | توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة. | 3 | 1.2 | 0.112 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح. | 3 | 1.253 | 0.086 |
| | | توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة | 3 | 1.104 | 0.175 |
| الثاني | إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية | | 3 | 1.046 | 0.224 |
| الثالث | توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | | 9 | 1.289 | 0.072 |
| الرابع | معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 4 | 1.099 | 0.178 |
| | | ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية | 4 | 1.324 | 0.060 |
| | | زيادة التكاليف المترتبة عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 4 | 0.810 | 0.528 |
| **جميع الفقرات** | | | **41** | **0.804** | **0.538** |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم (16.3) أن مستوى المعنوية الإحصائية لكل المحاور أكبر من مستوى الدلالة الذي يساوي 0.050، حيث تشير هذه النتيجة إلى أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، والذي يسمح من خلاله باستخدام الاختبارات المعلمية.

**المطلب الرابع: التحليل الوصفي لمجتمع 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. العمر**

يتضح من خلال الجدول رقم (17.3) أن أعمار أفراد العينة المستجوبة تباينت وتراوحت عموما بين[30−50[ سنة تبعا لذلك تشكلت أربع فئات عمرية، فكانت النسبة الكبيرة من المستجوبين مركزة عند الفئة [30− 40[ سنة بنسبة 43.60% تليها الفئة من أقل من 30 سنة بنسبة 25.60% ثم الفئة [40− 50[ سنة بنسبة 20.50% ثم الفئة الأكبر من 50 سنة بنسبة 10.30%. وبالتالي، يفسر توزيع النسب بين الفئات العمرية بالميل نحو الأعمار المتوسطة نسبيا في السن، لافتراض أنه بالإضافة لمستواها التعليمي، فإنها تحوز على خبرة ميدانية تساعد في التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد.

**جدول رقم (17.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر**

| العمر | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 30 سنة | 10 | %25.60 |
| بين 30 – وأقل من 40 عام | 17 | %43.60 |
| بين 40– وأقل من 50 عام | 8 | %20.50 |
| 50 عام فأكثر | 4 | %10.30 |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

**2. المؤهل العلمي**

يتضح من الجدول رقم (18.3)، أن هناك تنوعاً في المؤهلات العلمية حيث إن ما نسبته 76.9 % من أفراد العينة هم من حملة الليسانس والماجستير، بالإضافة إلى أن معظم أفراد العينة من حملة الشهادات الجامعية، وهذا مدلول إيجابي حيث إن أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات علمية عالية تساعدهم على فهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بمهنية وبطريقة صحيحة مما يعطي نتائج أقرب للواقع.

**جدول رقم (18.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي**

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من ليسانس | - | - |
| ليسانس | 22 | %56.4 |
| ماجستير | 8 | %20.5 |
| دكتوراه | 2 | %5.1 |
| مؤهلات أخرى | 7 | %17.90 |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

**3. التخصص العلمي**

حسب الجدول رقم (19.3) فإن 74.4 % من المستجوبين يحملون تخصص المحاسبة والمالية، وهذا ما يدل أن غالبية المستجوبين لديهم المعرفة المحاسبية والمالية التي تمكنهم من فهم فقرات ومصطلحات الاستبانة والإجابة على أسئلتها بمهنية عالية مما يعطي نتائج أقرب للواقع وبجودة عالية.

**جدول رقم (19.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي**

| التخصص العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| محاسبة | 15 | %38.5 |
| مراجعة | 2 | %5.1 |
| مالية | 14 | %35.9 |
| إدارة أعمال | 7 | %17.9 |
| تخصصات أخرى | 1 | %2.6 |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

### 4. المركز الوظيفي

يبين الجدول رقم (20.3)، أن هناك تنويعاً 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.

**جدول رقم (20.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي**

| المركز الوظيفي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| مدير عام | - | - |
| مدير مالي ومحاسبي | 5 | %12.8 |
| نائب المدير المالي والمحاسبي | 9 | %23.1 |
| عضو مجلس الإدارة | 4 | %10.3 |
| مراجع داخلي | 10 | %25.6 |
| وظيفة أخرى | 11 | %28.2 |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

### 5. سنوات الخبرة

يتضح من خلال الجدول رقم (21.3)، أن 71.8 % من المستجوبين لديهم خبرة أكثر من 5 سنوات، وهذا يدل على أن غالبية المستجوبين على معرفة ودراية وإطلاع على عمل المؤسسات الاقتصادية والكيفية التي تتعاطى بها المؤسسات مع حوكمة المؤسسات ومسؤوليتها الاجتماعية.

**جدول رقم (21.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة**

| سنوات الخبرة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| أقل من 5 سنوات | 8 | %20.5 |
| من 5 – 10 سنوات | 18 | %46.2 |
| من 11 – 15 سنة | 10 | %25.6 |
| أكثر من 15 سنة | 3 | %7.7 |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

### 6. القطاع المنتمية إليه المؤسسة

يبين الجدول رقم (22.3)، أن قطاع الصناعة يمثل 51.3 % من عينة الدراسة، وهذا مؤشر جيد لأن قطاع الصناعة هو أكبر وأهم القطاعات المرتبطة بأهمية تحمل المسؤولية الاجتماعية وتطبيق محاسبتها، خاصة في مجال التلوث البيئي بكافة أشكاله سواء الهواء أو المياه أو الضوضاء أو الأرض، يليه قطاع الخدمات والذي له دور مهم أيضاً اتجاه المسؤولية الاجتماعية، ولا يغفل أيضاً دور باقي القطاعات في مجال تحمل المسؤولية الاجتماعية اتجاه المجتمع المحيط بها.

**جدول رقم (22.3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع المنتمية إليه المؤسسة**

| القطاع المنتمية إليه المؤسسة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| قطاع الصناعة | 20 | %51.3 |
| قطاع الخدمات | 7 | %117.9 |
| القطاع التجاري | 5 | %12.8 |
| قطاع البنوك | 7 | %17.9 |
| قطاعات أخرى | - | - |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

### 7. توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات في مجال حوكمة المؤسسات

يتضح من خلال الجدول رقم (23.3)، أن 35.9% من المستجوبين لم يلتحقوا بأي دورات في مجال حوكمة المؤسسات، وأن 56.4% قد التحقوا بدورة تدريبية على الأقل، وهذه النسبة تدل على أن هناك نسبة لابأس بها اطلعت بشكل علمي بموضوع حوكمة المؤسسات.

**جدول رقم (23.3): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات في مجال حوكمة المؤسسات**

| عدد الدورات في مجال حوكمة المؤسسات | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| لا توجد دورات | 14 | %35.9 |
| 1-2 | 22 | %56.4 |
| 3 | 3 | %7.7 |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

**8. توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**

يتضح من خلال الجدول رقم (24.3)، أن 74.4% من المستجوبين لم يلتحقوا بأي دورات في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وأن 25.6% قد التحقوا بدورة تدريبية واحدة. وهذه النسبة تدل على أن غالبية المستجوبين لم يطلعوا بشكل علمي ومهني على الموضوع قيد الدراسة، بمعنى آخر أن هناك ضعفاً في تأهيل إداري المؤسسات في التعاطي مع المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

**جدول رقم (24.3): توزيع عينة الدراسة حسب عدد الدورات مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**

| عدد الدورات مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية | العدد | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| لا توجد دورات | 29 | %74.4 |
| 1 | 10 | %25.6 |
| 2+ | - | - |
| المجموع | 39 | %100 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS

**المبحث الثالث: المعالجة الاحصائية الدراسة الميدانية**

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.

**المطلب الأول: طريقة تحليل الفقرات**

تم استخدام اختبار ستيودنت t للعينة الواحدة (One Sample T test)، الذي يفيد في اكتشاف وجود اختلاف معنوي لمتوسط المجتمع،[1] والذي يساعد في تحديد موافقة أفراد العينة من عدمها على ما تتضمنه الفقرات في الجداول والتي سيأتي تحليلها لاحقا. كما يساهم تحديد مجال الفئات للمتوسط المرجح درجة إجابة أفراد العينة، من خلال الاستعانة بالمتوسط الحسابي الذي يكون محصور بين إحدى المجالات، حيث انتماء المتوسط الحسابي للمجال [من 1 إلى 1,79] يعبر عن "عدم الموافقة بشكل تام"، وإلى المجال [من 1,80 إلى 2,59] يعبر عن "عدم الموافقة". أما انتماؤه إلى المجال [من 2,60 إلى 3,39] يعبر عن "الحياد"، وانتماء المتوسط الحسابي إلى المجال [من 3,40 إلى 4,19] يعبر عن "الموافقة"، في حين انتماء المتوسط الحسابي إلى المجال [من 4,20 إلى 5] يعبر عن "الموافقة بشكل تام" من طرف أفراد العينة على ما تضمنته الفقرات.[2]

**1. تحليل فقرات المحور الأول: أثر قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي**

يتم تحليل فقرات المحور الأول (أثر قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي) كالآتي

**1.1. تحليل فقرات القاعدة الأولى**

يوضح الجدول رقم (25.3) نتائج آراء أفراد عينة الدراسة في القاعدة الأولى: وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة.

**الجدول رقم (25.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الأولى**

| الرقم | فقرات القاعدة الأولى | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | تتوفر تشريعات وتنظيمات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الأطراف ذات المصلحة. | 4.05 | 0. 793 | 81.00 | 31.904 | 0.000 | 1 |
| **2** | يتوفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المؤسسات. | 3.85 | 0.670 | 77.00 | 35.830 | 0.000 | 2 |
| **3** | تتناسب متطلبات قواعد الحوكمة مع مقدار الإفصاح في المؤسسات. | 3.44 | 0. 882 | 68.80 | 24.316 | 0.000 | 3 |
| | **جميع الفقرات** | **3.77** | **0.526** | **75.40** | **44.842** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

ويتبين من الجدول رقم (25.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القاعدة الأولى يساوي 3.63 والوزن النسبي يساوي 73.80% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t

[1] سعيد زغلول بشير، **دليلك إلى...البرنامج الإحصائي SPSS**، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، بغداد، 2003، ص: 119.
[2] عبد الفتاح عز، **مرجع سبق ذكره**، ص: 541.

المحسوبة تساوي 44.84 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024، [1] ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم موافقة وتأييداً لتأثير وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

ومن خلال عرض الفقرات المتعلقة بوجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة على أفراد العينة، كانت الإجابات إيجابية وإن تفاوتت درجة قوة تلك الإجابات، إلا أكثر الإجابات قوة هي التي تتعلق بتوفر تشريعات وتنظيمات واضحة تحدد المسؤوليات مع ضمان تحقيق مصالح الأطراف ذات المصلحة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.05 والتي تعني الموافقة القوية، ويأتي بالدرجة الثانية توفر إطار تنظيمي فعال يضبط كافة جوانب الحوكمة لأداء المؤسسات حيث كان المتوسط الحسابي 3.85، وكذلك يعود تناسب مقدار الإفصاح مع متطلبات قواعد الحوكمة وهذا ما وضحته الفقرة الأخيرة.

### 2.1. تحليل فقرات القاعدة الثاني

يوضح الجدول رقم (26.3) آراء أفراد عينة الدراسة في القاعدة الثانية: توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي.

**الجدول رقم (26.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الثانية: توفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي**

| الرقم | فقرات القاعدة الثانية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | يتم حصول المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية ومنتظمة. | 4.03 | 1.088 | 80.60 | 23.109 | 0.000 | 1 |
| **2** | يقوم المساهمون بالمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة بشكل متساوي. | 3.41 | 1.163 | 68.20 | 18.305 | 0.000 | 3 |
| **3** | يحق للمساهمين الاطلاع على إجراءات الإفصاح. | 3.69 | 1.030 | 73.80 | 22.389 | 0.000 | 2 |
| | **جميع الفقرات** | **3.70** | **0.908** | **74.00** | **25.495** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم **(26.3)** أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القاعدة الثانية يساوي 3.70 والوزن النسبي يساوي 74.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 25.495 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل

[1] قيمة **t** الجدولية عند درجة حرية (n −1 =38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 2.024 حسب جدول توزيع **Student**

من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم موافقة وتأييداً بتوفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي.

ويتضح من الإجابات المتعلقة بفقرة المتعلقة بحصول المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة بصفة دورية ومنتظمة على أن هناك شبه إجماع بين المؤسسات على هذا الأمر وهذا ما يمكن تفسيره بالمتوسط الحسابي والذي يساوي 4.03، أما الفقرتان الثانية والثالثة، فيلاحظ انخفاض قيمة المتوسط الحسابي مقارنة بالفقرة الأولى، ويمكن إرجاع ذلك إلى أن المؤسسات تركز على حصول المساهمين على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة أكثر تركيزها على مشاركة المساهمين في اجتماعات الجمعية العامة واطلاعهم على إجراءات الإفصاح.

### 3.1. تحليل فقرات القاعدة الثالثة

يبين الجدول رقم (27.3) آراء أفراد عينة الدراسة في القاعدة الثالثة: توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين.

**الجدول رقم (27.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الثالثة: توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين.**

| الرقم | فقرات القاعدة الثالثة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تعتبر المساواة في معاملة جميع المساهمين من أهم ضوابط الحوكمة. | 3.74 | 0.938 | 74.80 | 24.923 | 0.000 | 2 |
| 2 | تتم معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي. | 4.08 | 0.839 | 81.60 | 30.335 | 0.000 | 1 |
| | **جميع الفقرات** | **3.91** | **0.705** | **78.20** | **34.593** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (27.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القاعدة الثالثة يساوي 3.91 والوزن النسبي يساوي 78.20% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 34.59 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم موافقة وتأييداً عالي بتوفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وتأثيره على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

ويلاحظ من التدقيق في الفقرة الأولى أن مواقف المؤسسات مختلفة، كانت هناك موافقة من طرف المؤسسات حيث كان المتوسط الحسابي 3.74. إلا أن هناك تبايناً في وجهات النظر حول هذا الرأس فقد كان الانحراف المعياري 0.938. أما بالنسبة للفقرة الثانية فقد كانت أكثر موافقة من

قبل فقد كان المتوسط الحسابي 4.08 فضلاً عن تباين أقل من الفقرة الأولى، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.839.

### 4.1. تحليل فقرات القاعدة الرابعة

يبين الجدول رقم (28.3) آراء أفراد عينة الدراسة في القاعدة الرابعة: توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة.

**الجدول رقم (28.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الرابعة: توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة**

| الرقم | فقرات القاعدة الرابعة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | يتم تسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لأحكام القانون. | 4.03 | 0.537 | 80.60 | 46.781 | 0.000 | 1 |
| **2** | يتم السماح لذوي المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية. | 3.85 | 0.779 | 77.00 | 30.822 | 0.000 | 3 |
| **3** | وجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية المؤسسة. | 3.95 | 0.647 | 79.00 | 38.126 | 0.000 | 2 |
| | **جميع الفقرات** | **3.94** | **0.529** | **78.80** | **46.506** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

وبصفة عامة، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القاعدة الرابعة يساوي 3.94 والوزن النسبي يساوي 78.80% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 46.506 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم موافقة وتأييداً عالي بتوفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة وتأثيرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

ويتضح من خلال الجدول السابق أن أفراد العينة من جميع القطاعات آرائهم متقاربة بشكل كبير اتجاه الفقرة التي المتعلقة بتسهيل مهام أصحاب المصالح وفقاً لأحكام القانون، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.03. كما أن الفقرتين الثانية والثالثة الخاصتين بالسماح لأصحاب المصالح بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية، وبوجود آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة لتوفير استمرارية المؤسسة، كانت آراء أفراد العينة موافقة بشكل لابأس به حيث بلغ مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أعلى من

60% والمتوسطات الحسابية هي 3.85، 3.95 على التوالي، والذي يعني أن المؤسسات تأخذ بعين الاعتبار آراء أصحاب المصالح وهذا بوجود قاعدة اتصال قوية بين الإدارة وأصحاب المصالح، وهذا ما يتجلى في جودة التقارير المالية عند الإفصاح المحاسبي عنها.

### 5.1. تحليل فقرات القاعدة الخامسة

يوضح الجدول رقم (29.3) آراء أفراد عينة الدراسة في القاعدة الخامسة: توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح.

**الجدول رقم (29.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة الخامسة: توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح**

| الرقم | فقرات القاعدة الخامسة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | يتم الإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي بدون استثناء. | 3.46 | 0.942 | 69.20 | 22.958 | 0.000 | 3 |
| **2** | يتم الإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة عن سلوك غير أخلاقي. | 3.64 | 0.837 | 72.80 | 26.040 | 0.000 | 2 |
| **3** | يتم الإفصاح عن فاعلية نظام الرقابة الداخلية بإظهار فاعليته. | 4.00 | 0.858 | 80.00 | 29.101 | 0.000 | 1 |
| | **جميع الفقرات** | **3.70** | **0.638** | **74.00** | **36.176** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القاعدة الخامسة يساوي 3.70 والوزن النسبي يساوي 74.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 36.176 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم موافقة وتأييداً بتوفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح المحاسبي ومدى تأثيرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

ويتضح من خلال الإجابات على الفقرة الأولى المتعلقة بالإفصاح عن جميع بنود عناصر المركز المالي بالقدر الكافي بدون استثناء أن المتوسط الحسابي يساوي 3.46، بحيث إن هناك مواقف تميل إلى الحياد. ويمكن إرجاع ذلك لعدم إفصاح كافي عن جميع بنود عناصر المركز المالي، في حين أن الفقرة الثانية الخاصة بالإفصاح للمساهمين عند وجود ممارسة عن سلوك غير أخلاقي كانت موافقة بمتوسط حسابي يساوي 3.64 والوزن النسبي أعلى من 60 %. بينما كانت الفقرة الثالثة أكثر موافقة وتأييداً من الفقرتين السابقتين بمتوسط حسابي يساوي 4.00، ويرجع ذلك لأهمية إظهار فاعلية نظام الرقابة الداخلية عند الإفصاح عنه.

### 6.1. تحليل فقرات القاعدة السادسة

يبين الجدول رقم (30.3)، آراء أفراد عينة الدراسة في القاعدة السادسة: توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة.

**الجدول رقم (30.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول القاعدة السادسة: توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة**

| الرقم | فقرات القاعدة السادسة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | يعمل مجلس الإدارة ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة. | 3.69 | 0.836 | 73.80 | 26.716 | 0.000 | 2 |
| **2** | يقوم مجلس الإدارة بالإشراف على عملية الإفصاح. | 3.69 | 0.800 | 73.80 | 28.830 | 0.000 | 1 |
| **3** | يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال. | 3.67 | 0.982 | 73.40 | 23.311 | 0.000 | 3 |
| | **جميع الفقرات** | **3.68** | **0.787** | **73.60** | **29.226** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

وبصفة عامة، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات القاعدة السادسة يساوي 3.68 والوزن النسبي يساوي 73.60% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 29.226 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم موافقة وتأييداً بتوفر مقومات حماية حقوق المساهمين في الإفصاح المحاسبي على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.

ومما سبق، يتضح أن أفراد العينة من جميع القطاعات آرائهم متقاربة بشكل كبير تجاه الفقرات المتعلقة بتوفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة، وكانت إيجابية تجاه عمل مجلس الإدارة في المؤسسات من خلال وضع خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة على الإفصاح المحاسبي، حيت المتوسط الحسابي للفقرتين الأولى والثانية 3.69، أما بالنسبة للفقرة الثالثة الخاصة بعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من خلال نظام فعال، فقد كان الموقف أقل حماساً من قبل بحيث المتوسط الحسابي يساوي 3.67 فضلا عن التباين الواضح بين مواقف المؤسسات حيث بلغ الانحراف المعياري 0.982.

### 2. تحليل فقرات المحور الثاني: إدراك المسؤولية الاجتماعية

يبين الجدول رقم (31.3)، آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني: إدراك المسؤولية الاجتماعية.

**الجدول رقم (31.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني: إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية**

| الرقم | فقرات المحور الثاني | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | المسؤولية الوحيدة للمؤسسة هي إنتاج سلع وخدمات بهدف تحقيق الربح، وبهذه الطريقة تساهم في رفاهية المجتمع. | 3.31 | 1.321 | 66.20 | 15.637 | 0.000 | 3 |
| **2** | الأثر الاجتماعي للنشاطات الاقتصادية للمؤسسة تجعلها مسؤولة اجتماعياً بصفتها وحدة اقتصادية عاملة (المسؤولية عن الأثر الاجتماعي للنشاط الاقتصادي). | 3.62 | 0.782 | 72.40 | 28.877 | 0.000 | 2 |
| **3** | المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تتجاوز مسؤوليتها كوحدة اقتصادية، بل تتضمن تفاعل المؤسسة مع المجتمع المحلي عبر الأنشطة الاجتماعية بمعناها الواسع من خلال برامج وخطط تنموية اجتماعية للإسهام في تحقيق التنمية المستدامة وتحسين مستوى رفاهية المجتمع. وبناءا عليه، فإن المسؤولية الاجتماعية تتأتى من كون المؤسسة وحدة اقتصادية واجتماعية معاً. | 4.00 | 0.761 | 80.00 | 32.830 | 0.000 | 1 |
| | **جميع الفقرات** | **3.64** | **0.650** | **72.80** | **34.949** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (31.3)، أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 3.64 والوزن النسبي يساوي 72.80% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 34.94 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم تأييداً وادراكاً واضحاً لمفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع، مما يعكس المدخل الحديث لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

### 3. تحليل فقرات المحور الثالث: توفر مقومات تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

يبين الجدول رقم (32.3)، آراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث: توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

**الجدول رقم (32.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثالث**

| الرقم | فقرات المحور الثالث | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | يوجد لدى المؤسسة إطار محاسبي قادر على تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. | 2.56 | 0.788 | 51.20 | 20.323 | 0.000 | 4 |
| **2** | تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية للمحاسبين في مجال المحاسبة الاجتماعية لرفع قدراتهم وكفاءتهم بشكل دوري. | 2.87 | 0.767 | 57.40 | 23.380 | 0.000 | 3 |
| **3** | النظام المحاسبي المطبق لدى المؤسسة قادر على قياس الأداء الاجتماعي. | 3.31 | 0.766 | 66.20 | 26.960 | 0.000 | 2 |
| **4** | وجود نماذج محاسبية لقياس الأداء الاجتماعي يساعد على تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. | 3.36 | 0.707 | 67.20 | 29.686 | 0.000 | 1 |
| **توفر مقومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.** | | **3.025** | **0.404** | **60.40** | **46.687** | **0.000** | |
| **5** | وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أداءها الاجتماعي. | 2.58 | 0.779 | 51.60 | 22.808 | 0.000 | 5 |
| **6** | يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة عبر منشورات مطبوعة. | 3.90 | 0.598 | 78.00 | 40.700 | 0.000 | 1 |
| **7** | يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ضمن التقارير المالية السنوية. | 2.67 | 0.621 | 53.40 | 26.806 | 0.000 | 4 |
| **8** | يتم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ضمن تقارير منفصلة عن التقارير المالية. | 2.85 | 0.670 | 57.00 | 26.514 | 0.000 | 3 |
| **9** | يؤثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على قدرة المؤسسات الاقتصادية على الحصول على التمويل. | 3.03 | 0.778 | 60.60 | 24.301 | 0.000 | 2 |
| **توفر مقومات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.** | | **3.056** | **0.358** | **61.00** | **53.285** | **0.000** | |
| **جميع الفقرات** | | **3.04** | **0.278** | **60.80** | **68.197** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث يساوي 3.04 والوزن النسبي يساوي 60.80% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 68.197 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وهذا ما يدل على وجود نوع من الحياد أو التردد في اتجاه توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بشكل عام.

ويلاحظ من خلال تحليل إجابات أفراد العينة حول الفقرات المتعلقة بالمحور الفرعي الأول المتعلق بمقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وجود عدم موافقة من إجابات المؤسسات حول "توفر لدى المؤسسة إطار محاسبي قادر على تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية"، حيث كان المتوسط الحسابي 2.56 والوزن النسبي 51.20% وهو أقل من الوزن النسبي المحايد 60%. وينطبق الأمر نفسه على الفقرة الثانية حول قيام المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية للمحاسبين لرفع قدراتهم وكفاءتهم بشكل دوري، حيث الوزن النسبي يساوي 51.20% وهو أقل من الوزن النسبي المحايد 60%، وهذا راجع لعدم اهتمام المؤسسات الاقتصادية في الجزائر برفع كفاءة ومهارة العاملين بها في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لأنها غير مجبرة على تطبيقها.

وبالنسبة للفقرتين المتعلقتين بقدرة النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة على قياس الأداء الاجتماعي، اتضح أن معظم أفراد العينة أجابوا بالحياد أو التردد اتجاه قدرة النظام المحاسبي على قياس الأداء الاجتماعي من تكاليف وإيرادات اجتماعية، حيث المتوسط الحسابي 3.31 والذي ينتمي إلى المجال ]2.60- 3.39] وهو ما يشير إلى الحياد والتردد في الإجابة. والشيء نفسه ينطبق على الفقرة الرابعة المتعلقة بوجود نماذج محاسبية لقياس الأداء الاجتماعي تساعد على تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، حيث المتوسط الحسابي يساوي 3.36 وهو ما يعبر عن تردد أفراد العينة في وجود هذت النماذج أو عدم اطلاعهم عليها.

وبالنسبة للفقرات المتعلقة بالمحور الفرعي الخاص بوجود مقومات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، اختلفت الآراء بين عدم الموافقة والحياد، فيلاحظ عدم موافقة العينة على وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات بالإفصاح عن أدائها الاجتماعي حيث المتوسط الحسابي 2.58 والذي ينتمي إلى ]1.80 -2.59] وهو ما يشير إلى عدم الموافقة، بالرغم من أن النصوص التشريعية والتنظيمية هي السبيل الوحيد لضمان تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

أما بالنسبة لكيفية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، تلاحظ موافقة العينة في الفقرة المتعلقة بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة عبر منشورات مطبوعة حيث يساوي المتوسط الحسابي 3.90 والذي ينتمي إلى ]3.40 -4.19] وهو ما يشير إلى الموافقة، وأما الفقرتان المتعلقتان بإفصاح المؤسسة عن الأداء الاجتماعي ضمن التقارير المالية أو تقارير مالية منفصلة، فهناك تردد وحياد، حيث يبلغ المتوسط الحسابي 2.67، 2.85 للفقرتين على التوالي. ولعل ذلك

راجع إلى نسبة الإفصاح في القوائم المالية، فمنهم من يشير بنسبة قليلة وغالبا يكون هناك إفصاح وصفي.

وفيما يخص بتأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على قدرة المؤسسات الاقتصادية على الحصول على التمويل، فقد كانت آراء أفراد العينة بالتردد والحياد، لأن من الممكن أن يضر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة لدى أصحاب المصالح أو العكس.

**4. تحليل فقرات المحور الرابع: معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية**

يتم دراسة تحليل فقرات المحور الرابع كالآتي:

**1.4. تحليل فقرات الجانب الأول**

يبين الجدول رقم (33.3)، آراء أفراد عينة الدراسة في الجانب الأول: ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

**الجدول رقم (33.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول الجانب الأول: ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.**

| الرقم | فقرات الجانب الأول | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **1** | عدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تشجع المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية. | 3.64 | 0.811 | 72.80 | 28.048 | 0.000 | 1 |
| **2** | ضعف رقابة أجهزة السلطة الوطنية الجزائرية في المجال الاجتماعي والبيئي يعيق من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية. | 3.59 | 0.751 | 71.80 | 29.848 | 0.000 | 2 |
| **3** | نادراً ما تطبق العقوبات القانونية على المؤسسات الاقتصادية التي تمتنع على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 3.51 | 0.823 | 70.20 | 26.653 | 0.000 | 3 |
| **4** | عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار الاجتماعية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية. | 3.46 | 0.854 | 69.20 | 25.323 | 0.000 | 4 |
| | **جميع الفقرات** | **3.55** | **0.493** | **71.00** | **44.896** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

مما سبق، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الجانب الأول يساوي 3.55 والوزن النسبي يساوي 71.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي

44.89 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 [1]، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن موافقة أفراد العينة على ضعف في النصوص التشريعية والتنظيمية تلزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، على أنها السبيل الوحيد لضمان تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها.

ومن خلال نتائج فقرات الجانب الأول المرتبطة بضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، أجمعت الآراء على الموافقة. فتلاحظ موافقة العينة على عدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تشجع المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية بمتوسط حسابي يساوي 3.64 وهو ما يشير إلى الموافقة، وكذلك إلى ضعف رقابة أجهزة السلطة الوطنية الجزائرية في المجال الاجتماعي والبيئي التي من شأنها أن تعيق من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، حيث الوزن النسبي 71.80% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد.

وبالنسبة للفقرة المتعلقة بعدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار الاجتماعية لنشاطات المؤسسات الاقتصادية، اتضح أن أفراد العينة أجابوا بالحياد أو الموافقة ولكن بتردد، وهذا ما يفسر المتوسط الحسابي الذي يساوي 3.46 الذي يقترب من الحياد.

### 2.4. تحليل فقرات الجانب الثاني

يبين الجدول رقم (34.3)، آراء أفراد عينة الدراسة في الجانب الثاني: ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية.

**الجدول رقم (34.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول الجانب الثاني: ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية**

| الرقم | فقرات الجانب الثاني | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | ضعف إدراك المؤسسات الاقتصادية لمسؤوليتها اتجاه المجتمع والبيئة. | 3.21 | 0.923 | 64.20 | 21.691 | 0.000 | 4 |
| 2 | هناك تفاوت بين المؤسسات الاقتصادية وثقافة المجتمع الجزائري فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 3.56 | 0.718 | 71.20 | 31.000 | 0.000 | 2 |
| 3 | لا تنظر المؤسسات الاقتصادية إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها واجب يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية. | 3.31 | 0.800 | 66.20 | 25.827 | 0.000 | 3 |
| 4 | لا يطلب أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية معلومات ذات دلالات اجتماعية. | 3.67 | 0.577 | 73.40 | 39.661 | 0.000 | 1 |
| | **جميع الفقرات** | **3.43** | **0.495** | **68.60** | **43.281** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

[1] قيمة **t** الجدولية عند درجة حرية (n −1 =38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 2.024 حسب جدول توزيع **Student**

مما سبق، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الجانب الثاني يساوي 3.43 والوزن النسبي يساوي 68.60% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 43.281 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024،[1] ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن هناك موافقة تميل إلى الحياد لأفراد العينة فيما يخص معوق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يتعلق بضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية.

ويلاحظ من تحليل إجابات أفراد العينة في الفقرة الأولى والثالثة المتعلقة بضعف إدراك المؤسسات الاقتصادية لمسؤوليتها اتجاه المجتمع والبيئة، وبعدم نظر المؤسسات الاقتصادية إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها واجب يؤدي إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية وجود تباين بين أفراد العينة، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.923، 0.800 على التوالي، والمتوسط الحسابي 3.21، 3.31 على التوالي. وبالتالي، يوجد نوع من التردد أو الحياد تجاه إدراك المؤسسات الاقتصادية لمسؤوليتها اتجاه المجتمع والبيئة.

في حين يؤيد أفراد العينة في الفقرتين الثانية والرابعة المتعلقة بوجود تفاوت بين المؤسسات الاقتصادية وثقافة المجتمع الجزائري فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وأن أصحاب المصالح في المؤسسات الاقتصادية لا يطلبون معلومات ذات دلالات اجتماعية، حيث بلغ الوزن النسبي 71.20% و73.40% على التوالي وهما أكبر من الوزن النسبي المحايد.

### 3.4. تحليل فقرات الجانب الثالث

يبين الجدول رقم (35.3)، آراء أفراد عينة الدراسة في الجانب الثالث: زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

**الجدول رقم (35.3): نتائج آراء عينة الدراسة حول الجانب الثالث: زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.**

| الرقم | فقرات الجانب الثالث | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | عدم كفاية الموارد المالية التي تمكن المؤسسات الاقتصادية من تدريب موظفيها عن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. | 3.44 | 0.718 | 68.80 | 29.885 | 0.000 | 4 |
| 2 | ترى المؤسسات الاقتصادية أن العوائد المالية المتوقعة من إفصاحها عن المسؤولية الاجتماعية أقل من تكاليف الإفصاح عنها. | 3.51 | 0.683 | 70.20 | 32.104 | 0.000 | 3 |

[1] قيمة **t** الجدولية عند درجة حرية (n −1 =38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 2.024 حسب جدول توزيع **Student**

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **3** | لا يؤثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على قدرة المؤسسات الاقتصادية على الحصول على التمويل. | 3.64 | 0.584 | 72.80 | 38.914 | 0.000 | 1 |
| **4** | تتجنب المؤسسات الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية التي من الممكن أن تلحق الضرر بصورة المؤسسة في أذهان أصحاب المصالح. | 3.54 | 0.756 | 70.80 | 29.247 | 0.000 | 2 |
| | **جميع الفقرات** | **3.53** | **0.422** | **70.60** | **52.249** | **0.000** | |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

مما سبق، يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الجانب الثالث يساوي 3.53 والوزن النسبي يساوي 70.60% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 52.249 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024،[1] ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن هناك موافقة أفراد العينة في تأثير زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

**المطلب الثاني: تحليل فقرات جميع محاور الاستبانة**

يبين الجدول رقم (36.3)، نتائج آراء أفراد عينة في جميع محاور الاستبانة.

**جدول رقم (36.3): تحليل محاور الاستبانة**

| المحور | الفقرات | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي % | قيمة T | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الأول** | تأثير قواعد الحوكمة في الإفصاح المحاسبي | 3.78 | 0.480 | 75.60 | 49.172 | 0.000 |
| **الثاني** | إدراك المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية | 3.64 | 0.650 | 72.80 | 34.949 | 0.000 |
| **الثالث** | توفر مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر. | 3.04 | 0.278 | 60.80 | 68.197 | 0.000 |

[1] قيمة **t** الجدولية عند درجة حرية (n −1 =38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 2.024 حسب جدول توزيع **Student**

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **الرابع** | معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر | 3.50 | 0.372 | 70.00 | 58.805 | 0.000 |
| | جميع الفقرات | 3.51 | 0.273 | 70.20 | 80.261 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على الاستبانة ونتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (36.3) أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الاستبانة المتعلقة بمدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر في ظل قواعد الحوكمة يساوي 3.51 والوزن النسبي يساوي 70.20% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 80.261 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 [1]، ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر في ظل قواعد الحوكمة.

**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: توجد علاقة ارتباطية بين قواعد حوكمة المؤسسات ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

تندرج تحت هذه الفرضية، ست (6) فرضيات فرعية، هي كالآتي:

**1.1. توجد علاقة بين وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ والنتائج مبينة في الجدول رقم (37.3).

**الجدول (37.3): معامل الارتباط بين وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

| المحور | الإحصاءات | دورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية |
|---|---|---|
| وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة. | معامل الارتباط | 0.422 |
| | مستوى الدلالة | 0.007 |
| | حجم العينة | 39 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

[1] قيمة **t** الجدولية عند درجة حرية (n −1 =38) ومستوى دلالة 0,05 تساوي 2.024 حسب جدول توزيع **Student**

مما سبق، يتبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.007 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.422 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية الفرعية الأولى.

### 2.1. توجد علاقة بين توفر مقومات حماية حقوق المساهمين ودورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توفر مقومات حماية حقوق المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، والنتائج مبينة في الجدول رقم (38.3).

**الجدول (38.3): معامل الارتباط بين توفر مقومات حماية حقوق المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

| المحور | الإحصاءات | دورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية |
|---|---|---|
| توفر مقومات حماية حقوق المساهمين. | معامل الارتباط | 0.449 |
| | مستوى الدلالة | 0.004 |
| | حجم العينة | 39 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (38.3)، أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.004 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.449 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين توفر مقومات حماية حقوق المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية الفرعية الثانية.

### 3.1. توجد علاقة بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ والنتائج مبينة في الجدول رقم (39.3).

**الجدول (39.3): معامل الارتباط بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

| المحور | الإحصاءات | دورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية |
|---|---|---|
| توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين. | معامل الارتباط | 0.437 |
| | مستوى الدلالة | 0.005 |
| | حجم العينة | 39 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

مما سبق، يتبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05. كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.43 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05 بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية الفرعية الثالثة.

**4.1. توجد علاقة بين توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر**

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05 والنتائج مبينة في الجدول رقم (40.3).

**الجدول (40.3): معامل الارتباط بين توفر دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

| المحور | الإحصاءات | دورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية |
|---|---|---|
| توفر مقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة. | معامل الارتباط | 0.445 |
| | مستوى الدلالة | 0.005 |
| | حجم العينة | 39 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (40.3)، أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.445 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha$=0.05 بين توفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية الفرعية الرابعة.

### 5.1. توجد علاقة بين توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ والنتائج مبينة في الجدول رقم (41.3).

**الجدول (41.3): معامل الارتباط بين توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

| المحور | الإحصاءات | دورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية |
|---|---|---|
| توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح. | معامل الارتباط | 0.367 |
| | مستوى الدلالة | 0.022 |
| | حجم العينة | 39 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

مما سبق، يتبين أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.022 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.367 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين توفر مقومات الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية الفرعية الخامسة.

### 6.1. توجد علاقة بين توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة ودورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية بالجزائر

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ والنتائج مبينة في الجدول رقم (42.3).

**الجدول (42.3): معامل الارتباط بين توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**

| المحور | الإحصاءات | دورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية |
|---|---|---|
| توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة. | معامل الارتباط | 0.439 |
| | مستوى الدلالة | 0.005 |
| | حجم العينة | 59 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من الجدول رقم (42.3)، أن قيمة مستوى الدلالة تساوي 0.005 وهي أقل من 0.05، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.439 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.304، مما

يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين توفر مقومات مسؤوليات مجلس الإدارة لقواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية الفرعية السادسة.

ومن خلال قبول الفرضيات الفرعية للمحور الأول، يمكن القول بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جميع قواعد حوكمة المؤسسات وتفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، ويظهر ذلك من وجود نظام إفصاح محكم وجودة للمعلومات المحاسبية يشجع على الشفافية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية.

**2. الفرضية الثانية: تدرك المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة لاختبار إدراك المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع، والنتائج مبينة في الجدول رقم (43.3).

**جدول رقم (43.3): إدراك المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية**

| المحور | محتوى المحور | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الثاني | إدراك مفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. | 3.64 | 0.650 | 72.80 | 34.949 | 0.000 |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

يتبين من النتائج في الجدول رقم (43.3)، أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي 3.64 والوزن النسبي يساوي 72.80% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 34.94 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. وبالتالي، تقبل الفرضية الثانية مما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية تدرك مفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع بصورة جيدة، مما يعكس المدخل الحديث لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

**3. الفرضية الثالثة: تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها**

تتفرع هذه الفرضية إلى ما يلي:

**1.3. الفرضية الفرعية الأولى: تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية**

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، وتبين النتائج في الجدول رقم (44.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الفرعي الأول (تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية) يساوي 3.02 والوزن النسبي يساوي

60.40% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 46.87 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على عدم توفر المقومات الكافية لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

وبالتالي، يتم نفي الفرضية القائلة بوجود مقومات لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

### 2.3. تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، وتبين النتائج في الجدول رقم (44.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الفرعي الثاني (تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية) يساوي 3.05 والوزن النسبي يساوي 61.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 53.28 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05. مما يدل على عدم توفر المقومات الكافية للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وهو تحصيل حاصل ما دام أن عدم توفر المقومات الكافية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالتالي، يتم نفي الفرضية القائلة بوجود مقومات للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

**الجدول رقم: (44.3): توفر مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها**

| المحور | محتوى المحور | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية | 3.025 | 0.404 | 60.40 | 46.687 | 0.000 |
| 2 | تتوفر لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مقومات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية | 3.056 | 0.358 | 61.00 | 53.285 | 0.000 |
| **جميع المحاور الفرعية** | | **3.04** | **0.278** | **60.80** | **68.197** | **0.000** |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS

وبصفة عامة، تبين نتائج الجدول رقم (44.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث يساوي 3.04، مما يدل على عدم توفر المقومات الكافية للمحاسبة والإفصاح عن المسؤولية

الاجتماعية. وبالتالي، يمكن نفي الفرضية القائلة بتوفر مقومات المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، مما ينعكس على جودة التقارير المالية المفصح عنها.

**4. الفرضية الرابعة: تؤثر معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر**

تندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية، الفرضيات الفرعية الآتية:

**1.4. ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعيق من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية**

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، وتبين النتائج في الجدول رقم (45.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الجانب الأول: ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. يساوي 3.55 والوزن النسبي يساوي 71.00% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 44.89 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعيق من الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ومن ثم فهي تؤثر على جودة التقارير المالية. وبالتالي، قبول الفرضية.

**2.4. ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية يعيق من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية**

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، وتبين النتائج في الجدول رقم (45.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الجانب الثاني: ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية. يساوي 3.43 والوزن النسبي يساوي 68.60% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 43.28 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية يعيق من الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. وبالتالي، قبول الفرضية.

**3.4. زيادة التكاليف المترتبة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعيق من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية**

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، وتبين النتائج في الجدول رقم (45.3) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات الجانب الأول: زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. يساوي 3.53 والوزن النسبي يساوي 70.60% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 52.24 وهي أكبر من قيمة t الجدولية 2.024 ومستوي الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح

عن المسؤولية الاجتماعية يعيق من الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. وبالتالي، يمكن قبول الفرضية القائلة بوجود معوقات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تؤثر على التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

**الجدول رقم(45.3): الجوانب التي تعيق من الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية**

| الجانب | محتوى المحور | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الوزن النسبي | قيمة T | مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| الأول | ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 3.55 | 0.493 | 71.00 | 44.896 | 0.000 |
| الثاني | ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية | 3.43 | 0.495 | 68.60 | 43.281 | 0.000 |
| الثالث | زيادة التكاليف المترتبة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية | 3.53 | 0.422 | 70.60 | 52.249 | 0.000 |
| **جميع الجوانب** | | **3.50** | **0.372** | **70.00** | **58.805** | **0.000** |

**المصدر:** تم إعداد الجدول اعتمادا على نتائج برنامج SPSS.

## خلاصة الفصل الثالث

ركزت الدراسة الميدانية بشكل أساسي على النظر إلى مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وهذا في ظل قواعد حوكمة المؤسسات، وذلك بأخذ عشر(10) مؤسسات اقتصادية منتشرة في الجزائر كحالة تجريبية من مختلف القطاعات مع التركيز على قطاع الصناعة. ومن خلال تحليل آراء العينة، تم الوصول إلى ما يلي:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جميع قواعد حوكمة المؤسسات ودورها في التأثير على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. كما تظهر النتائج أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية أداة قوية للتأكد من تطبيق الحوكمة في المؤسسات.

- تدرك المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع بصورة جيدة، مما يعكس المدخل الحديث لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

- عدم توفر المقومات الكافية لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والإفصاح عنها.

- تؤثر معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تأثيراً ذا دلالة إحصائية على التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وتتمثل هذه المعوقات، في الآتي:

- ❖ ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.
- ❖ ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية.
- ❖ زيادة التكاليف المترتبة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

# الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة

يتمثل هدف هذا البحث في دراسة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر في ظل قواعد حوكمة المؤسسات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

تم التعرض في الجانب النظري إلى دراسة تحليلية لقواعد حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تناول الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات بعرض التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات ومفهومها وخصائصها، بالإضافة إلى أهدافها وأهميتها، إضافة إلى ذكر قواعد حوكمة المؤسسات التي جاءت بها مختلف الهيئات والمنظمات؛ وكذا معالجة الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة المؤسسات، وذكر أهم التجارب الدولية في حوكمة المؤسسات مع التركيز على حالة الجزائر.

صارت القضايا الاجتماعية تشكل أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة بصفة عامة ومصلحة المجتمع بصفة خاصة. كما يجب أن يكون المحيط الذي تعمل فيه محور اهتماهما، في محاولة منها لتحسين صورتها من جهة وتأدية دور فعال وإيجابي في المجتمع من جهة أخرى، وعليه فالمؤسسات مطالبة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات من أجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح. وبالتالي، الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها. لذا، يمكن القول بأن قواعد الحوكمة تمثل الصورة والمجسم الحقيقي لتطبيق المسؤولية الاجتماعية.

كما تم التعرف على مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بشكل عام من حيث مفهوما وأهميتها وأهدافها والبعد الأخلاقي لها بالإضافة إلى المبادئ الأساسية ومجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ومن ثم تم التركيز على القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال تبيان خطوات قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية ومعايير تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات.

إضافة إلى ذلك، تم التعرض إلى الإفصاح المحاسبي وعلاقته بقواعد الحوكمة. ودراسة مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بشكل عام وإبراز أهم النماذج المتبعة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، والمعوقات التي تعيق من الإفصاح الاجتماعي.

وبالنسبة لواقع المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ظل قواعد الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، فقد تم دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية، وذلك بأخذ

عشر(10) مؤسسات اقتصادية منتشرة في الجزائر كحالة تجريبية من مختلف القطاعات مع التركيز على قطاع الصناعة.

وتم عرض إشكالية عن إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ظل قواعد الحوكمة ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية. حيث كانت إشكالية البحث كالآتي: **ما مدى إمكانية تطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر في ظل قواعد حوكمة المؤسسات؟**

بعد معالجة هذه الإشكالية، وتحليل ومناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة، تم التوصل إلى عدة نتائج، أهمها:

- تبرز أهمية تطبيق حوكمة المؤسسات في تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح. وبالتالي، الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها عند القيام بممارسة أعمالها.

- تركز المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، من خلال تضمين التقارير المالية المنشورة إلى جانب نتائج الأداء الاقتصادي للمؤسسات، نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعي.

- على الرغم من وجود مقومات لتطبيق قواعد الحوكمة من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، إلا أن الأمر لازال بحاجة كبيرة إلى المزيد من التطوير والمتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة ورسم مفاهيمها بشكل أعمق، وإيجاد البيئة الملائمة لها، وهذا لا يتحقق إلا من خلال وجود أسواق مالية نشطة.

- المؤسسات مطالبة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات من أجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها عند القيام بممارسة أعمالها. وبالتالي، تمثل قواعد الحوكمة الصورة والمجسم الحقيقي لتطبيق المسؤولية الاجتماعية.

- المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بمختلف القطاعات لديها إدراكاً وتأييداً واضحاً لمفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع، مما يعكس المدخل الحديث لمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

- المؤسسات الاقتصادية موضوع الدراسة لا تدرك مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بشكل كافي، ويعد ذلك أحد أسباب عدم تطبيقها.

- عدم توفر المقومات الكافية لتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والإفصاح عنها.

– لا تتوفر نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات الاقتصادية بالمحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، حيث يعتبر توفرها السبيل الوحيد لضمان تطبيقها.

– التقارير المقدمة من بعض المؤسسات الاقتصادية تعرض بعض الأنشطة الاجتماعية بصورة وصفية، ويكاد يكون الإفصاح الاجتماعي معدوماً عند البعض الآخر.

– تؤثر معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تأثيراً ذا دلالة إحصائية على التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وهذا من خلال ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية، وزيادة التكاليف المترتبة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

من خلال النتائج السابقة، يمكن الحكم على الفرضيات المتعلقة بالبحث، والعناصر الموالية توضح ذلك:

– من خلال موافقة وتأييد أفراد عينة الدراسة لتأثير وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، وتوفر مقومات حماية لحقوق المساهمين لديها وبدرجة عالية، وكذا بوجود موافقة بتوفر مقومات المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ومقومات دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة قواعد الحوكمة. بالإضافة إلى مراعاة عملية الإفصاح والشفافية لجميع أصحاب المصالح. وتوفر مقومات تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسة، يمكن قبول صحة الفرضية الأولى القائلة "توجد علاقة ارتباطية بين قواعد حوكمة المؤسسات ودورها في الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية".

– تعني المسؤولية الاجتماعية عند أغلبية المؤسسات الاقتصادية بالجزائر بأن مسؤولية المؤسسة تتجاوز مسؤوليتها كوحدة اقتصادية، بل تتضمن تفاعل المؤسسة مع المجتمع المحلي عبر الأنشطة الاجتماعية بمعناها الواسع من خلال برامج وخطط تنموية اجتماعية للإسهام في تحقيق التنمية المستدامة وتحسين مستوى رفاهية المجتمع. وبناء عليه، فإن المسؤولية الاجتماعية تتأتى من كون المؤسسة وحدة اقتصادية واجتماعية معاً. وبالتالي، يتم إثبات الفرضية الثانية القائلة "المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بمختلف القطاعات لديها إدراكاً وتأييداً واضحاً لمفهوم المسؤولية الاجتماعية بمعناها الواسع".

– لا يوجد لدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إطار محاسبي قادر على تطبيق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، مع عدم قيام المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية للمحاسبين في مجال المحاسبة الاجتماعية لرفع قدراتهم وكفاءتهم بشكل دوري، وعدم وجود نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات بالمحاسبة والإفصاح عن أدائها الاجتماعي. وبالتالي، يتم نفي الفرضية الثالثة القائلة

"تتوفر مقومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والإفصاح عنها".

– يمكن إثبات الفرضية الرابعة القائلة " تؤثر معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية تأثيراً ذا دلالة إحصائية على التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر"، من خلال:

❖ ضعف النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية التي تعيق من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية.

❖ ضعف ثقافة المؤسسة بالقضايا الاجتماعية والبيئية يعيق من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية.

❖ زيادة التكاليف المترتبة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعيق من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية.

وفي الأخير، كإجابة على إشكالية الدراسة، يمكن القول بأنه توجد إمكانية لتطبيق المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ظل قواعد الحوكمة من طرف المؤسسات الاقتصادية بالجزائر. وهذا من خلال سن نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات الاقتصادية بالمحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، حيث يعتبر توفرها السبيل الوحيد لضمان تطبيقها، مع وجود ثقافة لدى المؤسسات بالقضايا الاجتماعية والبيئية واعتبارها من بين أهم قضاياها، وتوفر مقومات لتطبيق قواعد الحوكمة من طرف في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

ولذلك، وبناء على إشكالية ونتائج الدراسة، فإنه يمكن إيجاز أهم الاقتراحات كالآتي:

– العمل على بذل المزيد من الجهد والمتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة في المؤسسات بهدف تنمية الوعي والدور الاستثماري في المجتمع.

– العمل على إحداث دليل لحوكمة المؤسسات في الجزائر يعمل على تجسيد الدور الحوكمي وإلزام جميع المؤسسات المعنية بتطبيقه من خلال آلية واضحة ومحددة للإشراف والمتابعة بتنفيذ ضوابط حوكمة المؤسسات.

– المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الجزائر لا تزال دون المستوى المطلوب، حيث تتبلور من كونها ممارسة جزئية فردية. لذا، يتطلب الأمر مزيدا من الجهود من كافة الأطراف ذات العلاقة من المؤسسات نفسها والحكومة والجهات التشريعية والمجتمع.

– على المؤسسات أن تغير موقفها اتجاه تنمية العلاقة مع المجتمع المحلي من اعتبارها تكلفة إضافية لا داعي بها، بل عليها أن تدرك وتعي جيداً بأنها تعيش ضمن بيئة محيطة بها وهو المجتمع المحلي تستفيد منه وتحقق أهدافها من خلاله.

– على المؤسسات أن تأخذ خطوات جدية لرفع مستوى تنمية علاقتها مع المجتمع المحلي، من خلال الاهتمام بمشكلاته وقضاياه الاجتماعية كالحد من الفقر والبطالة. مما يؤثر إيجابيا على نظرة المجتمع نحو المؤسسة.

– ضرورة قيام الهيئات الرسمية المنظمة لعمل المؤسسات الاقتصادية على إصدار نصوص تشريعية وتنظيمية تلزم المؤسسات بالمحاسبة والإفصاح عن الأداء الاجتماعي، حيث يعتبر توفرها السبيل الوحيد لضمان تطبيقها.

– إجراء الدراسات والأبحاث اللازمة لوضع نموذج محاسبي للمسؤولية الاجتماعية، بحيث يكون سهل الفهم والتطبيق.

– تطوير برامج التعليم المحاسبي الجامعي ليحتوي على مقرر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

وفي ضوء هذه الاقتراحات، يمكن وضع آفاق لهذا البحث تتمثل في المواضيع الآتية:

– دور قواعد الحوكمة في إرساء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

– دراسة آثار الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على سلوك مستخدم التقارير المالية للمؤسسات.

– محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات العمومية غير الربحية.

– دراسة دور الاقتصاد الإسلامي في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### أولا: المراجع باللغة العربية

**I. القرآن الكريم**

**II. الكتب**

1. أمين السيد (أحمد لطفي)، **أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

2. أمين السيد (أحمد لطفي)، **المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

3. أمين السيد (أحمد لطفي)، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.

4. أمين السيد (أحمد لطفي)، **نظرية المحاسبة (منظرو التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

5. بدوي (محمد)، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2000،

6. البكري (ثامر ياسر)، **التسويق والمسؤولية الاجتماعية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.

7. البياتي (محمود)، **تحليل البيانات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.

8. حماد (طارق عبدالعال)، **حوكمة الشركات : المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2005.

9. حماد (طارق عبدالعال)، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 2007.

10. حماد (طارق عبدالعال)، **التقارير المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

11. الحيالي (وليد ناجي)، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.

12. خضر (أحمد علي)، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012.

13. رضوان (حنان حلوة)، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2003.

14. رضوان (حنان حلوة)، **تطوير الفكر المحاسبي: مدخل نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.

15. سلامة (نبيل فهمي)، **بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية**، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الحديثة، بور سعيد، 1999.

16. سلميان (محمد مصطفى)، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالى والإدارى**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.

17. سليمان (محمد مصطفى)، **دور حوكمة الشركات فى معالجة الفساد المالى والإدارى: دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

18. سميحة (فوزي)، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية**، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، القاهرة، 2003.

19. شارلزهل (وجارديث جونز)، **الإدارة الاستراتيجية (مدخل متكامل)**، تعريب ومراجعة محمد سيد أحمد عبد المتعال وإسماعيل علي بسيوني، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008.

20. الصيرفي (محمد)، **المسؤولية الاجتماعية للإدارة**، دار الوفاء للطباعة والنشر، مصر، 2007.

21. على (عبد الوهاب) وشحاتة (سيد شحاتة)، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات فى بيئة الأعمال العربية والدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

22. علي (عبد الوهاب)، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، القاهرة ، 2009.

23. الغالبي (طاهر محسن منصور) والعامري (صالح مهدي محسن)، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال والمجتمع)**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008.

24. الغالبي (طاهر محسن منصور) والعامري (صالح مهدي محسن)، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال**، دار وائل لننشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2010.

25. الفضل (مؤيد)، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002.

26. القاضي (حسين) ومأمون (حمدان)، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر، الطبعة الأولى، 2001.

27. القاضي (دلال) والبياتي (محمود)، **منهجية أساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،2007.

28. القاضي (حسين)، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية ودار الثقافة، عمان، الطبعة الأولى، 2000.

29. مرعي (عبد الحي) والصبان (محمد سمير)، **دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة**، الدار الجامعية، بيروت، 1990.

30. مطر (محمد) والسويطي (موسى)، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.

## III. المذكرات والرسائل الجامعية

### 1.III. مذكرات ورسائل الماجستير

1. أبو الحمام (ماجد إسماعيل)، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2009.

2. أبو سمرة (حامد صالح)، **معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

3. أبو موسري (أشرف درويش)، **حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2008.

4. السليطي (عبد الله محمد) ، **مدى التزام البنوك التجارية العاملة في مملكة البحرين بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في البيانات المالية المنشورة**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

5. غلاب (فاتح)، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2011.

6. قمان (عمر)، **مدى مساهمة المراجعة المالية في الشفافية والإفصاح لغرض حوكمة المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، مراجعة وتدقيق، المدرسة العليا للتجارة– الجزائر، 2012.

7. اللولو (محمد سالم)، **مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

8. معروف (هادي مسعود)، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح بالتطبيق على بيئة الأعمال السورية**، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، جامعة حلوان، 2010.

**2.III. رسائل الدكتوراه**

1. قباحة (عدنان عبد الرحمن)، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمات العربية للدراسات العليا، 2008.

**IV. المجلات**

1. عبد المجيد (محمد)، "**الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة: نموذج مقترح للشركات الكويتية**"، **مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية**، 1985.

2. عطية (خالد) وآخرون، "**منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية في المشروعات الصناعية**"، **المجلة العلمية**، المجلد السادس، العدد الثاني، 2005.

3. أبو العزم (هيثم)، "**معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية**"، **مجلة الإدارة العامة**، المجلد 45، العدد الأول، 2005.

4. 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.

5. زيود (لطيف) وآخرون، "**دور الإفصاح في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**"، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات**، المجلد 29، العدد الأول، 2007.

6. الشرايري (ماجد) والمومني (غازي)، "**مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها**"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، العدد 67، جامعة القاهرة، 2002.

7. الصبان (محمد)، "**المحاسبة الاجتماعية**"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد الأول، جامعة الإسكندرية 1987.

8. العيساوي (عوض خلف دلف) وآخرون، "**دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات**"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية**، المجلد الرابع، العدد 11، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 2008.

**V. الملتقيات**

1. بريش (عبد القادر) وحمو (محمد)، **البعد السلوكي والأخلاقي ودورها في التقليل من أثار الأزمة العالمية**، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي: الأزمة العالمية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أكتوبر 2009.

2. بسيوني (السعدني) مصطفى (حسن)، **مبادئ وممارسات حوكمة الشركات: الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات**، ندوة حوكمة الشركات من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، نوفمبر 2006.

3. بن فرج (زوينة)، **التحكم في الإفصاح والتحفظ المحاسبي ضرورة للحكم على ذكاء المحاسب**، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 4-5 ديسمبر 2012.

4. بني عامر (زاهرة) ومعيزي (أحلام)، **تقييم أداء الشركات من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة (دراسة حالة سونلغاز بالجزائر)**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أفريل 2013.

5. زايد (مراد)، **المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المتغيرات العالمية – حالة الجزائر-**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 14-15 فيفري، 2012.

6. زايري (بلقاسم) ومقدم (وهيبة)، **تقييم ممارسات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر(دراسة تطبيقية)**، الملتقى الدولي الثالث: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يشار، 14-15- فيفري 2012.

7. زرقون (محمد) والعمري (جميلة)، **دور المسؤولية الاجتماعية في تفعيل حوكمة المؤسسات**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أفريل 2013.

8. زين العابدين (علي لؤي)، **دراسة تحليلية لأثر تطبيق آليات حوكمة إدارة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2005.

9. السريتي (محمد السيد)، **حوكمة الشركات والتنمية الاقتصادية والاجتماعية**، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، سبتمبر 2005.

10. شريفي (عمر)، **دور وأهمية الحوكمة في استقرار النظام المصرفي**، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 28-29 أكتوبر 2009.

11. صديقي (خضرة)، **المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث للمسؤولية الاجتماعية ومنظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 14-15 فيفري 2012.

12. العزيزي (نوال)، **المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وعلاقاتها بحوكمة الشركات**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية تجربة الأسواق الناشئة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 17-18 أفريل 2013.

13. مصطفى (محمود أبو بكر)، **المتطلبات التنظيمية والإدارية لتوفير مقومات التطبيق الفعال للحوكمة على منظمات التعليم الجامعي**، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2005.

14. مطر (محمد)، **دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي**، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2003.

15. مولاي لخضر (عبد الرزاق) وسايح (بوزيد)، **دور الاقتصاد الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات**، ملتقى دولي حول: الاقتصاد الإسلامي، الواقع..ورهانات المستقبل، المركز الجامعي بغرداية، الجزائر،23-24 فيفري 2011.

**VI. النصوص التشريعية**

- القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فيفري 2006، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

**VII. مراجع أخرى**

1. بن عبد الله الملحم (عدنان)، **معوقات وأسباب عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية**، جامعة الملك فيصل، السعودية، نسخة الكترونية، 2003.

2. الحسيني (عامر)، **المجلة الاقتصادية الإلكترونية**، العدد 6456.

3. سعيد زغلول (بشير)، **دليلك إلى...البرنامج الإحصائي SPSS**، المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية، الإصدار العاشر، بغداد، 2003.

**VIII. موقع الكتروني**

1. عز (عبد الفتاح)، **مقدمة في في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، من خلال الموقع www.Arabicstat.com.، تاريخ الاطلاع: 2013/05/15.

**ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية**

## I- Les Ouvrages

1- Capron (Michel) et Quairel (Lanoizelée Françoise), **Mythes et réalités de l'entreprise responsable (acteurs , enjeux, stratégies)**, éditions la découverte, Paris, 2004 .

2- Eustache (Ebondo), **La gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, Haarmattan, Paris, 2005.

3- Ferrell (O. C) and Fraedrich (John), **Business Ethics : Ethical Decision Making and Cases**, Houghton Mifflin Company, USA, Second Edition, 1994.

4- Gruyonnard (Marie Françoise) et Willard (Frédérique), **Management environnemental au développement durable**, ADEME, France, 2004.

5- Huart (Marie), BACKER (Serge)**, Responsabilité sociétale,** Les publications de l'IEPF, Canada, 2007.

6- Pige (Benoit), **Gouvernance, contrôle et audit des organisations**, Economica, Paris, 2008.

7- Ploix (Hélène), **Gouvernance d'Entreprise pour tous : Dirigeants, Administrateurs et Investisseurs**, collection HEC, Paris, 2006.

8- Zadek. (S), **The Civil Corporation : The New Economy of Corporate Citizenship**, London, Earthscan, 2001.

**II- Les Articles**

1. Dilek (Cetindamara) et Kristoffer (Husoy), "**Corporate Social Responsibility Practices and Environmentally Responsible Behavior: The Case of The United Nations Global Compact"**, **Journal of Business Ethics 76**, 2007.

2. Filios Vassilios P, "**Corporate Social Responsibility and Public Accountability**", **Journal of business Ethics 3**, 1984.

3. Griffin (Jennifer), John (Mahon), "**The corporate social performance and corporate financial performance debate"**, Boston university, Vol 36, N° 01, 1997.

4. Pratima (Kandola), "**Corporate Social Resposibility : Why good people behave badly in organizations"**, 2004.

5. Shleifer (Andrei), Vishny (Robert), "**A survey of corporate governance"**, **NBER Working Paper Series**, Working Paper 5554 April 1996.

6. Spence (Crawford), "**Social accounting's emancipator potential agramscian critique"**, United Kingdom, Vol 6, N° 3, 2007.

**7.** Toms, "**Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence"**, **British Accounting Review**, Vol. 34, 2002.

8. VAURSLouis, "**Actualité le Comite d'Audit"**, **Revue Française de l'Audit Interne**, Paris, Nº:137, 1997.

**III- Thèses**

1. Bouyoud (Floriane), **Le management stratégique de la responsabilité sociale des entreprises**, Thèse de Doctorat en management, le CNAM, Paris, 2010.

2. Gendre (Aegerter-Delphine), **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 (Suisse) pour l'obtention du grade de Docteur ès Sciences économiques et sociales, Fribourg, France, 2008.

**IV- Rapports**

1. Cadbury Committee, **Financial report of the committe on the financial aspects of corporate governance**, Professionnel publishing London, Ltd, London, 1992.

2. Organization for Economic Co-peration and development (OECD), **Principes de gouvernement d'entreprise**, 2004 .

3. Stilpon (Nestor), **International Corporate Governance Convergence**, The Center for International Private Enterprise (CIPE), Arabic edition, 2003.