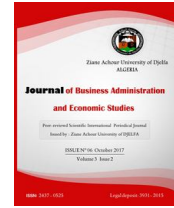




## مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



[www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/)

موقع المجلة:

### أبعاد ومعوقات محاسبة المسؤولية الاجتماعية والأساليب المحاسبية للإفصاح عنها *Dimensions and obstacles of the social responsibility accounting SRA, and the accounting methods to disclose it.*

عبد القادر حوة\*، [audicomp34@gmail.com](mailto:audicomp34@gmail.com)

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة زيان عاشور - الجلفة

تاريخ الإرسال: 2020/02/08 تاريخ القبول: 2020/05/19 تاريخ النشر: 2021/06/07

ملخص	الكلمات المفتاحية
هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وذلك من خلال التعرف على أهمية وأهداف ومجالات تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية. ومشاكل ومعوقات القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. كما هدفت الدراسة إلى إبراز المنافع التي يمكن أن تنجر عن ممارسة الإفصاح الاجتماعي، أصبح ينظر إليه باعتباره أداة مهمة تساهم في ضمان مستقبل المؤسسة وحماية منافع أصحاب المصالح. وقد أوضحت هذه الدراسة مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية والآليات والمبادئ والأسس اللازمة لتطبيقها، والتعرف على الجذور التاريخية لها، بالإضافة إلى أساليب قياس محاسبة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها.	المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، مجالات تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

تصنيف JEL: M40

Abstract	Keywords
This study is intended to determine the concept of social and disclosure responsibility accounting , through identifying the important, objectives and the areas in which apply social responsibility accounting, and also the obstacles and problems of SRA. This study is also intended the valuable benefits that result from corporate social disclosure practices, it has been recently considered as a very important tool to ensure corporate future, as well as protecting stakeholders' interests. This study is clarify the concept of SRA and the mechanisms and characteristics of them and the foundations for their application, and to identify the historical roots back to them this concept, as well as to clarify the styles of social responsibility measurement.	social responsibility accounting SRA, social responsibility disclosure SRD, areas of SRA application

JEL Classification Codes : M40

\*البريد الإلكتروني للباحث المرسل: [audicomp34@gmail.com](mailto:audicomp34@gmail.com)

**I. المقدمة:****1- الإطار العام:**

تواجه المؤسسات الاقتصادية اليوم تحديا كبيرا، حيث تمارس عملها في بيئة معقدة وسريعة التغير اقتصاديا وسياسيا واجتماعيا وتقنيا، ومع زيادة الوعي لدى المجتمع أصبح من غير المقبول الوقوف عند الأهداف الاقتصادية للمؤسسة دون تحقيق الأهداف الاجتماعية، حيث أن إنجاز الأعمال باستخدام الموارد الاقتصادية للمجتمع يحتم ضرورة إسهام المؤسسة بتحمل مسؤولياتها الاجتماعية وتقييم أداءها الاجتماعي بصورة مستقلة عن أدائها الاقتصادي، فتعظيم الأرباح لم يعد الهدف الوحيد للمؤسسات الاقتصادية، بل تعدى ذلك إلى الالتزام بتنفيذ مسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية SRA والتي تستخدم كأداة لتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات.

لقد تطورت الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل فيها المحاسبة لذلك كان لا بد للمحاسبة من التطور لملائمة هذه الظروف، حيث كان ينظر للمحاسبة في البداية على أنها أداة لخدمة أصحاب المؤسسة، وفي أواخر القرن الثامن عشر وأوائل القرن التاسع عشر ظهرت علامات تطور جديدة في المحاسبة، نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية، مثل قيام الثورة الصناعية، وما ترتب عليها من تطور المؤسسات الإنتاجية وظهور المؤسسات المساهمة وانفصال الملكية عن الإدارة، مما عزز الحاجة لخدمات المحاسبة، لا باعتبارها وسيلة للتسجيل وقياس المسؤوليات فقط، ولكن باعتبارها وسيلة فعالة لخدمة الإدارة، ومدتها بالبيانات المحاسبية والمالية اللازمة لمساعدتها في رسم السياسات وتنفيذها والرقابة عليها، ثم قياس مدى الكفاية في تحقيق الأهداف المطلوبة من قيام المؤسسة.

يعد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من الأمور التي تهم المؤسسات وتدخل في نطاق ممارستها، لأن الاستثمار في أنشطة المسؤولية الاجتماعية من الأمور الهامة التي يجب مراعاتها من قبل المؤسسات، ويوجد اهتمام عالمي بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فقد سعت العديد من الدول المتقدمة إلى إقامة آليات للسوق لتقييم الجهود المبذولة للمؤسسة في تحقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، هذه الآليات هي التي شجعت المؤسسات إلى زيادة الاستثمار في المسؤولية الاجتماعية لتلبية التوقعات في المجتمع.

**2- الإشكالية:**

يعتبر موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها لمختلف المؤسسات موضوعا غير محدد المعالم، ومن هنا يأتي تباين المؤسسات فيما يتعلق بالمسؤولية الاجتماعية من حيث طرق المحاسبة عنها أو التقارير التي تصدرها هاته المؤسسات تحقيقا لدورها الاجتماعي، مما يجعل البعض منها يقوم بالمبالغة في هذا الدور رغبة منها في تلميع صورتها أمام المجتمع، وهذا ما يتطلب ضرورة وجود تشريعات محاسبية تمكن من بيان أهمية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، ككل ثم طرق المحاسبة والإفصاح عنها. وحيث أن القوائم والتقارير المالية تعتبر المصادر الأساسية التي تؤدي إلى توفير المعلومات الاجتماعية لمختلف الأطراف لاتخاذ القرارات المناسبة انطلاقا من كون المحاسبة أداة لتسجيل وقياس الأحداث الاقتصادية وتوصيلها، ومن هنا جاءت مشكلة الدراسة لتجيب عن الإشكالية التالية:

فيما تتمثل أبعاد المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وما هي معوقاتها؟

**3- الأسئلة الفرعية:**

من خلال الإشكالية السابقة، يمكن طرح السؤالين الفرعيين التاليين:

- ما هي مختلف مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟
- ما هي الأسباب التي تحول دون تحقيق الإفصاح الأمثل للمسؤولية الاجتماعية؟

#### 4- الفرضيات:

بناء على ما تقدم، ولتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم صياغة الفرضيتين التاليتين:  
-تتضمن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية عدة مجالات منها الموارد البشرية ومجال حماية البيئة؛  
-يتمثل الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في العملية التي يتم من خلالها توصيل الآثار البيئية والاجتماعية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات. وهناك العديد من العوامل المؤثرة فيها منها ما يتعلق بالمؤسسة ومنها ما يتعلق بالمدقق الخارجي أو ما يتعلق بالضغط الإعلامي.

#### 5- أهمية الدراسة:

لقد اتجهت دول العالم المختلفة منذ فترة إلى الاهتمام بالمحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والزام المؤسسات بها لدورها في تحقيق التنمية المستدامة من ناحية، وتحقيق مصالح كافة الأطراف المهتمة بالمؤسسة من ناحية أخرى، وقد قطعت دول العالم المتقدم وبعض الدول النامية شوطاً كبيراً في مجال الإلزام والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية. ومن هنا فإن هذه الدراسة تستمد أهميتها من:

- أ- أهمية تطوير الوظيفة المحاسبية من خلال توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي وتطوير مخرجاته بصورة تشمل البعد الاجتماعي؛
- ب- إن الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية يساعد على تحديد الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية وقياس تأثيراتها الإيجابية على البيئة والمجتمع؛
- ج- بيان أهمية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي في الأسواق المالية وكيفية تحسينه سواء كان هذا الإفصاح اختياري أو إلزامي؛
- د- بيان مداخل تأثير الإفصاح عن الأداء الاجتماعي.

#### 6- أهداف الدراسة:

إن موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في المؤسسات الاقتصادية يعد من المواضيع المحاسبية المعاصرة، ومن هنا فإن هذه الدراسة تهدف إلى توضيح مدى إمكانية إجراء القياس المحاسبي والتقارير عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية، وإعداد معلومات محاسبية تعبر عن المسؤولية الاجتماعية، وتوضيح الاتجاهات الفكرية المحاسبية التي تشمل كافة الجوانب العلمية والإجرائية اللازمة للحصول على مثل هذه المعلومات، وبيان مجموعة التقارير المالية والمحاسبية التي يمكن استخدامها لعرض المعلومات التي تفصح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

كما تهدف هذه الدراسة كذلك إلى تحديد الطرق الملائمة لقياس المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية واستخدامها، واستعراض طرق الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية بالقوائم المالية لتتناسب متطلبات الإفصاح المناسب لمستخدمي القوائم المالية ومدى تأثيرها عليهم.

#### 7- أنموذج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي الذي يهدف إلى دراسة ووصف الظواهر حيث ينطلق من عملية جمع المعلومات بالوسائل المتاحة من مختلف المصادر وتنظيمها لتحليلها للوقوف عن مسبباتها الحقيقية واستخلاص النتائج لتقديم الحلول المناسبة لها.

#### 8- تقسيم الدراسة:

لقد تم تقسيم خطة الدراسة إلى المحاور الآتية:

- مقدمة

- الفصل الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومجالاتها

- الفصل الثاني: أبعاد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومعوقاته

- خاتمة: وتم فيها عرض مختلف النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى التوصيات.

## II. الدراسات السابقة:

1- دراسة سمير عماد شعبان: بعنوان "دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في تعزيز جودة تقارير الأعمال المتكاملة"، هي عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة من جامعة تكريت غير منشورة في عام 2019.

هدفت الدراسة إلى التعريف بكل من مفهوم وطبيعة وأهداف تقارير الأعمال المتكاملة والمحتوى المعلوماتي لها، وأهميتها والخطوات العملية والتحديات التي تواجه إعدادها ونشرها، ومن ثم إلقاء الضوء على مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وأهميتها وكيفية قياس التكاليف والمنافع الخاصة بها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات منها: أن توفير ودمج المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسة مع المعلومات غير المالية الخاصة بالجوانب الاجتماعية والبيئية والحوكمة والاستراتيجية والإفصاح عنها من خلال تقارير الأعمال المتكاملة سوف تساعد أصحاب المصالح على فهم العلاقة بين هذه المعلومات، وبالتالي تمكنهم من تقييم أداء المؤسسة ومدى قدرتها على خلق القيمة.

2- دراسة وليد محمود محمد أحمد: بعنوان "أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير المؤسسات على أسعار أسهم المؤسسات المدرجة في البورصة المصرية". وهي عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة من جامعة عين شمس، 2017. وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير المؤسسات على أسعار أسهم المؤسسات المدرجة في البورصة المصرية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى انخفاض مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يرجع إلى تبني المؤسسات لأراء النظرية الكلاسيكية التي ترى أن المؤسسات يجب أن تهتم فقط بتعظيم ثروة الملاك باعتبارهم أصحاب المصلحة الوحيدة في المؤسسة، وقد يرجع أيضاً لضعف ضغوط أصحاب المصالح على المؤسسات للقيام بدورها الاجتماعي لكون الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية إفصاحاً اختيارياً.

3- دراسة منى سعيد محروس أحمد: بعنوان "دراسة العلاقة بين الإفصاح عن الأداء الاجتماعي وبين القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال"، وهي عبارة عن مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة من جامعة عين شمس، 2016.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي يعتبر أحد الإفصاحات الاختيارية عن المعلومات الغير مالية فضلاً عن أنه أحد متطلبات التقارير المالية المتكاملة والتي تعمل على جمع المعلومات المالية وغير المالية لمزيد من الشفافية حول أداء منشآت الأعمال.

4- دراسة جريوع 2007: هدفت الدراسة إلى تحديد معنى المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، والتعرف على مدى وجود منظمات أعمال متخصصة لممارسة المسؤولية الاجتماعية في قطاع غزة، وكذلك التعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية التي تقدمها المؤسسات. وقد أظهرت الدراسة أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات نشاط يمكن تقنينه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، ومن ثم يمكن تحديد طرق قياسه والإفصاح عن نتائجه.

5- دراسة ماجد الشرايري وغازي المومني: بعنوان: "مدى مشاركة المؤسسات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي، وهي عبارة عن بحث منشور في مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، ع67، 2006. وقد هدفت الدراسة لمعرفة مدى مشاركة المؤسسات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية، ومدى الإفصاح عنها؛ لمعرفة مدى قدرة هذه المؤسسات في تقديم الخدمات للمجتمع المحلي من حيث البطالة، ومحاربة الفقر. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الأردنية تقوم بالخدمات الاجتماعية، وتفصح عن ذلك محاسبياً بشكل محدود، وأن المؤسسات تقوم بالإفصاح الوصفي عن التلوث.

6- دراسة Owen and Lehman 2002: بعنوان "المحاسبة الاجتماعية والبيئية"، وقد أجريت هذه الدراسة في المملكة المتحدة، وهدفت إلى القيام بإجراء استكشاف لأهم الاتجاهات المستقبلية للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، وذلك من خلال دراسة استكشافية لواقع العلاقة بين المنشآت والمجتمع؛ للوصول إلى أهم العناصر الأساسية التي تنتج هذين الجانبين من جوانب علم المحاسبة في المستقبل إلى التطور والتأصيل لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة. وقد أشارت الدراسة إلى أن علم المحاسبة يمكن أن يسهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة من خلال التقارير الاجتماعية التي تحتوي على بيانات صادقة، والتي تسهم المنشآت في إلزامها بمسؤولياتها اجتماعية والبيئية تجاه البيئة والمجتمع (David and Glen, 2000)

7- دراسة Jain, Sugan C. et al.: بعنوان "دراسة تحليلية حول تقييم أداء المسؤولية الاجتماعية كقياس محاسبي لكفاءة الإدارة An Analytical Study on Social Responsibility Performance Evaluation As an Accounting Measure of Management Efficiency"، وقد أشارت إلى أن تقييم أداء المسؤولية الاجتماعية يمكن أن يكون قياس محاسبة الكفاءة الإدارية إذ بينت الدراسة أن هناك حاجة متزايدة للتأكيد على أهمية المسؤولية الاجتماعية من قبل المنظمات الاقتصادية وأن إدارة المؤسسات للنشاط الاجتماعي الجيد يكون مؤشر على كفاءة الإدارة.

### III. الجانب النظري للدراسة

#### 1- مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومجالاتها:

##### 1-1 نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المحاسبة على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة". وقد ركز هذا التعريف للمحاسبة على هدف توصيل المعلومات، أي اعتبار المحاسبة نظاماً للمعلومات وأداة للاتصال بين المؤسسة وبين أصحاب المصلحة في تتبع اقتصادياتها.

وهكذا يمكن أن نقسم التطور المحاسبي إلى المراحل التالية:

1- مرحلة تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة؛

2- مرحلة الاهتمام بالمحاسبة أكاديمياً ومهنيًا؛

3- المحاسبة كنظام للمعلومات؛

4- المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ونتيجة لذلك فقد زاد الطلب على خدمات المحاسبة في مجالات عديدة، لذا كان لا بد لها من الخروج عن إطارها التقليدي في رصد الأحداث والتقرير عنها إلى الأخذ بعين الاعتبار قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال جراء الآثار الاجتماعية والبيئية الناتجة عن أداء تلك المؤسسات. وحيث أن المسؤولية الاجتماعية هي مزيج من الإذعان

للأنظمة والقوانين ومن إدراك المؤسسة لمسؤولياتها تجاه المجتمع وأصحاب المصالح فيها بشكل يحقق التوازن ما بين الأهداف الاقتصادية، ومسؤولياتها الاجتماعية (ميلاد، 2014).

فظهر في الفكر المحاسبي مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لمعالجة وتخليص المجتمع من الآثار السلبية لنشاط المؤسسات؛ ففي السبعينيات والثمانينيات من القرن الماضي كان اهتمام الدول المتقدمة ينصب على مناقشة مسؤولية المؤسسات تجاه البيئة، وفي التسعينيات من القرن الماضي تحول الاهتمام -بل اتسع- ليشمل مسؤولية المؤسسات تجاه الإنسان والاقتصاد وقبول الفكرة التي تنادي بتقييم المؤسسة على أساس مساهماتها الاجتماعية، ومن هذه المساهمات: القضايا الخاصة بالتعليم والتدريب، التبرع للجمعيات الخيرية، الإتفاق على البرامج الصحية للموظفين، الأمن الصناعي للموظفين وتنمية العاملين بشكل عام، جودة المنتج إلى غير ذلك (محمد، 2004).

وإذا ما تتبعنا تطور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نجد أنها مرت عبر مراحل ثلاث:

**المرحلة الأولى:** تتحدد فيها مسؤولية المؤسسة في توجيه الموارد المتاحة بما يحقق زيادة في الأرباح مع الالتزام بالقيم والقواعد السائدة في المجتمع.

**المرحلة الثانية:** تتحمل فيها المؤسسة نوعين من المسؤولية هما:

أ - **مسؤولية اجتماعية:** تتمثل في المساهمة في تحقيق الرفاه الاجتماعي والحد من الآثار السلبية لنشاط المؤسسة؛

ب - **مسؤولية خاصة:** تتجلى في تحقيق أرباح لأصحاب المؤسسة.

وبالتالي شكلت المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المؤسسة قيوداً على تعظيم الأرباح حيث أن هذه المسؤولية تقتضي قيام المؤسسة بأنشطة إلزامية لمراعاة تأثير نشاطها على المجتمع، وإشباع بعض الحاجات الاجتماعية التي تستلزمها القوانين والسياسات العامة والأعراف الاجتماعية السائدة.

**المرحلة الثالثة:** ينظر فيها إلى المؤسسة على أنها نظام فرعي اجتماعي داخل نظام اجتماعي أكبر، ويجب على إدارتها أن تحافظ على التوازن مع هذا النظام الاجتماعي الأكبر وذلك تحقيقاً لأغراض النمو والبقاء، أي أن المصلحة الذاتية للمؤسسة تحتم عليها أن تتعامل بصورة إيجابية مع متطلبات المسؤولية الاجتماعية لتحقيق الرفاه الاجتماعي العام. وطبقاً لهذا المدخل لم يعد هدف النشاط الاقتصادي هو تعظيم الربح، وإنما أصبح هو تحقيق مستوى مرضٍ ومناسب من الربح بحيث يتماشى مع مدى معين من الأهداف الاجتماعية ويحقق توافقاً بين اهتمامات الفئات ذات المصالح المختلفة كمطالبة العاملين بزيادة الأجر، ومطالبة المساهمين بتوزيعات أعلى للأرباح، وتحسين خطط التقاعد والضمان الاجتماعي للعاملين، ... الخ (عباس، 1990).

## 1-2 مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأهدافها:

وفقاً للتوسع الجديد لمفهوم المحاسبة الذي ظهر عام 1975م أضافت المحاسبة لأهدافها بعداً جديداً هو البعد الاجتماعي، الذي يفرض على المؤسسة أن تراعي لدى ممارسة نشاطها المصلحة الاجتماعية، بالإضافة إلى مصالح الملاك (كمال، 2004). كما يهدف إلى إعداد المعلومات المحاسبية للأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية المختلفة وهو ما يطلق عليه "محاسبة المسؤولية الاجتماعية SRA".

## 1-2-1 تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية SRA:

ترجع أولى المحاولات التي أبرزت هذا الحقل الجديد من حقول المحاسبة إلى حيز الوجود إلى لينويز (Linowess) عام 1968م بعد أن قدم تعريفه الذي وسع الإطار الوظيفي للمحاسبة الذي لم يقتصر على البعد الاقتصادي فقط، بل تعداه ليشمل التعاملات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، والذي عرف فيه المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية SRA

بأنها: "نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية من حولها، ومن ثم الإفصاح عن الآثار التي تترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة" (محمد، 2004).

وتعرف بأنها: "تلك الإجراءات التي تهدف إلى تحديد العمليات الاجتماعية للمؤسسة، وقياس مثل هذه العمليات قياساً محاسبياً، وذلك بغرض إعداد المعلومات المحاسبية التي توضح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة" (أحمد). كما يمكن تعريفها بأنها: "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي Social Performance لمؤسسة معينة وتوصيل المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة بذلك لغرض مساعدتهم في عملية تقييم واتخاذ القرارات" (عباس، 1990):

وقد تم تعريفها في الورقة الخضراء Green Paper التي أصدرتها حكومة المملكة المتحدة في عام 1977 على أنها: "تقارير عن عناصر فردية مثل تدابير مكافحة التلوث أو الصحة والسلامة، والتي تم تنفيذها إلى حد كبير على أساس مخصص" (Maheran et al)

أما Ramanathan فقد عرفها بأنها: "عملية اختيار لمتغيرات وقيم للأداء الاجتماعي وسبل قياسه، وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف الاجتماعية المهمة، سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها" (ahmed, 2005). كما عرفت بأنها: "أسلوب إداري-محاسبي متطور يظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي في الربح أو الخسارة، كما يظهر تقييم الأداء بالنسبة لكل عضو في ضوء النتائج المحققة" (سعيد وفارس، 2011).

وفقاً للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA فإن: "محاسبة المسؤولية الاجتماعية SRA تتضمن الإبلاغ عن النتيجة النهائية الثلاثية: الحيوية الاقتصادية للمؤسسة والمسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية. وحيث أن اهتمام الأفراد والمؤسسات ينصب أكثر حول كيفية تأثير العمليات التجارية على الموظفين والعملاء والمجتمع والبيئة الطبيعية، فإن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تسعى إلى تحديد هذه المعلومات والإبلاغ عنها" (Madison, 2019). وبناء على هذا التعريف الأخير فإن التزام المؤسسة لا يبقى محصوراً بالمحافظة على مصالح الملاك Stockholders فقط، بل المحافظة أيضاً على مصالح الفئات الأخرى في المجتمع، كما أن نتيجة أعمال المؤسسة لا تتحدد بالأسلوب التقليدي لمقابلة الإيرادات بالنفقات، بل يجب توسيع نطاق هذه المقابلة لتشمل أيضاً التكاليف والمنافع الاجتماعية، فإذا كانت نتيجة هذه المقابلة أن تزيد المنافع أو الفوائد الاجتماعية المحققة من نشاط المؤسسة عن التكاليف الاجتماعية ممثلة بالموارد الاجتماعية التي استنفدتها المؤسسة في تنفيذ لأشطتها تكون النتيجة ربحاً profit أو منفعة اجتماعية Social Benefit، أما إذا حدث العكس فإن النتيجة حينئذ تكون خسارة اجتماعية Social loss (محمد، 2004).

ومن هنا يتضح لنا أن مسار المسؤولية الاجتماعية قد أخذ مسارا جديداً، حيث انتقل من المفهوم الضيق الذي ينحصر في التعامل المباشر مع الأحداث البيئية إلى مفهوم واسع من خلاله يمكن تحقيق الأهداف من خلال التخطيط الاستراتيجي طويل المدى (Amirat and Irki, 2019).

## 1-2-2 أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

### تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية في النقاط التالية:

- 1- ربط عناصر النشاط بالمسؤولين عنها على أساس مفهوم القابلية للرقابة.
- 2- المساعدة في عملية التخطيط والتنظيم والرقابة.

- 3- توفير خطة للحوافز تقوم على أساس موضوعي يتم من خلالها إثبات كل من يحسن الأداء ويحقق المعدلات المحددة في نطاق مسؤوليته، وعقاب أو توجيه كل من لم يحقق ما هو محدد له (سمير، 2000).
- 4- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع (محمد، 2007).
- 5- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية، كأثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العمال، وعلى تلوث البيئة واستهلاك الموارد. ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ومدى 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، سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.
- 6- 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 لب هذا الهدف من أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، كما يرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.
- وهنا لا بد من التأكيد على العلاقة المثينة بين المحاسبة كوظيفة اجتماعية والبيئة التي تعمل ضمنها، ولا سيما في ضوء مجتمعاتنا المعاصرة، حيث أصبح من غير المقبول الوقوف عند الأهداف الأساسية للمحاسبة والمتمثلة في القياس والاتصال، بل تعادها إلى تحقيق أهداف أخرى تخدم المجتمع وتحافظ على سلامة البيئة ونقائها لبناء البيئة المناسبة للنشاط الاقتصادي (عبد الناصر ومنير، 2011).

### 3-1 مجالات واتجاهات محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

#### 1-3-1 مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطوير المحاسبي، التي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة، كما يتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات المؤسسة الاقتصادية، وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي (ناصر، 2008). وهناك أربعة مجالات للأداء الاجتماعي التي تشملها المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وهي:

- أ- **مجال الموارد البشرية العاملة:** تشمل الموارد البشرية العاملة جميع العاملين في المؤسسة بغض النظر عن طبيعة اعمالهم ومواقعهم في الهيكل التنظيمي، والمسؤولين عن أداء المهام والواجبات المؤدية إلى تحقيق أهداف المؤسسة، ومن بين الأنشطة ضمن هذا المجال:
- تقديم المساعدات المالية ومنح المكافآت ذات الطابع الاجتماعي للموارد البشرية العاملة؛
  - صرف رواتب وحوافز العاملين لدى المؤسسة من العسكريين والأسرى والمفقودين والمجازين دراسيا؛
  - توظيف الموارد البشرية المفروضة على المؤسسة لأسباب سياسية أو اجتماعية؛
  - تأمين مستلزمات الصحة والسلامة المهنية للموارد البشرية العاملة من مخاطر العمل؛
  - الأنشطة الاجتماعية الأخرى كالطعام والنقل والسكن وغير ذلك (حسين وماهر).



**ب- مجال التفاعل مع المجتمع:** هي مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق فائدة للمجتمع بشكل عام، ومن أمثلة ذلك المساهمة في أعمال الخير كـ مجال التعليم والخدمات الصحية وإنشاء المؤسسات الخيرية، وكذلك العمل على تدريب وتوظيف المعوقين وتوفير فرص عمل متكافئة والقيام بتنشجير المنطقة المحيطة بالمؤسسة لتحسين الشكل الجمالي والمساهمة عموماً في حل بعض المشاكل الموجودة في المجتمع.

**ج- مجال العملاء (المستهلكين):** تسعى المؤسسات لتحقيق وكسب رضا العملاء والمستهلكين والمحافظة على هذا الرضا وذلك من خلال تقديم الخدمات الاجتماعية اللازمة لهم، والتي تساعدهم على إنجاز أعمالهم بصورة أفضل، وكذلك العمل على الصدق في التعامل معهم وحسن معاملتهم، لأن هذه الأمور سوف تعكس على المؤسسة نفسها على المدى القصير والمدى الطويل أيضاً.

**د- مجال حماية البيئة:** يجب على المؤسسات الاهتمام بالأنشطة التي تسعى من خلالها لتخفيف أو منع التلوث بجميع صورته سواء كان تلوثاً للهواء أو الماء أو الأرض، وذلك من خلال التعاون مع الدولة لمجابهة مثل تلك المشاكل المحيطة بالبيئة (نوري وآخرون، 2014).

### 1-3-2 الاتجاهات الرئيسية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

أخذت البحوث المحاسبية منذ بداية السبعينات من القرن الماضي موقعا إيجابيا، نجم عنه تطوير فرع محاسبي جديد يعرف بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية يتضمن المحاسبة البيئية والمحاسبة الاقتصادية، المحاسبة الاجتماعية، وجزء من محاسبة الموارد البشرية. حيث انكب علماء المحاسبة-ولا يزالون-على وضع إطار فكري واضح لاستيعاب هذا الفرع الجديد، وتفرعت جهودهم إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية هي:

**الاتجاه الأول:** هو المدخل التقليدي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث اعتبر أصحاب هذا الاتجاه أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية امتدادا واستكمالاً لمجال المحاسبة المالية، من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمؤسسة، أي أنه يتم تضمين الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية نفسها (رضوان، 2003).

**الاتجاه الثاني:** يعتبر أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة، حيث أنها مأخوذة من وجهة نظر المجتمع وليس المؤسسة، وينتج عن ذلك إعادة تعريف المحاسبة ومفاهيمها على ضوء اقتصاديات الرفاه Welfare Economics، حيث ينظر للمحاسبة الحالية مالية وإدارية -حسب هذا الاتجاه- على أنها جزء من إطار أشمل وهو إطار المحاسبة الاجتماعية (محمد وعثمان، 2000).

**الاتجاه الثالث:** يعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة (جعفر، 2015)، أي أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي فرع متميز له خصوصيات داخل الإطار العام للمحاسبة، مثل الفروع الأخرى (مالية، تكاليف، إدارية، موارد بشرية) (محمد، 1996).

### 1-4 فروض ومبادئ محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يقصد بالفرض في المحاسبة استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين في الحقل المحاسبي، ويعتبر الأساس الذي من خلاله يستمد منه أو يبني عليه المبدأ المحاسبي. أما المبدأ المحاسبي فيعتبر الأساس العلمي الذي تستند عليه المحاسبة في مجال إثبات العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة (نعمان، 2017).

تغطي محاسبة المسؤولية الاجتماعية SRA جانبين هما: القياس الاجتماعي Social measurement والإفصاح الاجتماعي Social Disclosure للمعلومات في التقارير المالية (ارديني، 2006). كما أنها تعتمد على الفروض والمبادئ الخاصة بالنظرية العامة للمحاسبة، وذلك لأغراض تحديد الإطار العلمي اللازم تطبيقه لأغراض القياس المحاسبي

للعمليات الاجتماعية المختلفة، هذا مع مراعاة أن فرض استمرارية Going Concern Assumption المؤسسة يصعب تطبيقه في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وذلك لأن العمليات الاجتماعية تتصف بالتغير من فترة لأخرى. كما أنه ليس من الملائم تطبيق مبدأ الأهمية النسبية Materiality لدى إجراء العرض المحاسبي لمعلومات الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وذلك لما يتطلبه عرض مثل هذه المعلومات من التفصيل والتوضيح، حتى يمكن التعرف بدقة على نطاق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من خلال هذه المعلومات (أحمد، 2014).

وهناك أربعة (04) مبادئ لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وهي:

- للمؤسسة التزامات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وهي تقبل تحمل هذه الالتزامات تجاهه؛
- استغلال الموارد الاقتصادية النادرة للمجتمع بأقصى فعالية، وتحقيق أعظم عائد اجتماعي؛
- لا يمكن اعتبار الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفدها المؤسسة في نشاطها الاستغلالي كالماء والهواء سلعا مجانية، وإنما هي موارد اقتصادية اجتماعية يجب على المؤسسة تعويض المجتمع عما تستنفده؛
- للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها تجاهه، وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي (ليث، 2017).

### 5-1 الأساليب المحاسبية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية والتشريعات الداعمة لتطبيقها

#### 1-5-1 الأساليب المحاسبية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية:

قام كل من "هندرسون وبيرسون Henderson and Pierson" بتجميع الأساليب المحاسبية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تحت أربعة (04) مداخل رئيسية على النحو التالي:

- أ- **مدخل المستثمر:** مع هذا النهج تلتزم المؤسسة وتكشف قائمة شاملة بأنشطتها المسؤولة اجتماعيا.
- ب- **مدخل التكلفة:** مع هذا النهج، لن تدرج المؤسسة أنشطتها المسؤولة اجتماعياً فحسب، بل ستكشف أيضاً بشكل منفصل عن المبلغ المنفق على كل نشاط.

ج- **نهج إدارة البرنامج:** مع نهج إدارة البرنامج، لا تكشف المؤسسة عن أنشطتها المسؤولة اجتماعياً فحسب، بل تكشف أيضاً عن مدى تحقيق أهداف أنشطتها. سيتضمن التقرير السنوي للمؤسسة شرحاً لأهداف برامجها الاجتماعية، ومعلومات حول ما تقوم به المؤسسة لتحقيق أهداف ونتائج البرامج. سيمكن هذا النهج المستخدمين من تقييم نجاح أنشطة المؤسسة المسؤولة اجتماعياً مقابل أهدافها التي تم الكشف عنها.

د- **منهج التكلفة-المنفعة:** وفق هذا المنهج تكشف المؤسسة عن تلك الأنشطة التي لها تأثير اجتماعي وتكلفة وفائدة تلك الأنشطة، يعد حساب تكلفة النشاط المسؤول اجتماعياً مثل الحد من التلوث أمراً سهلاً بشكل عام. ومع ذلك، فإن الصعوبة الرئيسية في هذا النهج هي تحديد الفوائد وقياسها، والتي ستعكس إما عن طريق تخفيض التكاليف الاجتماعية أو زيادة الفوائد الاجتماعية (Akbar, 1999).

#### 2-5-1 دور التشريعات في تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية وإسهامات الفكر المحاسبي:

تعتبر المحاسبة الاجتماعية أحد أهم مراحل التطور المحاسبي، ولقد كانت هذه النشأة نتيجة زيادة حجم المؤسسات ولاسيما مؤسسات المساهمة التي لها تأثيرات اجتماعية ومالية واسعة النطاق، مما أدى إلى زيادة الاهتمام من المجموعات المختلفة كأصحاب المؤسسة والعملاء والمستثمرين والجهات الحكومية المختلفة وجماعات الضغط في المجتمع بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وزيادة اهتمام إدارة المؤسسة ومتخذي القرارات والجهات الإشرافية الحكومية على اختلافها بأهمية اطلاع المؤسسة بالنشاطات الاجتماعية، وما تفرضه من أعباء من ناحية أخرى، وبالتالي يجب على المحاسبين أن

يتعرفوا على هذه المسؤوليات الاجتماعية بدقة حتى يستطيعوا وضع النموذج الملائم لقياسها والتقارير عنها لكافة الجهات ذات العلاقة<sup>1</sup>. ونتيجة لذلك قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بإصدار معايير منها:

أ- **المعيار SFAS 05**: وينص هذا المعيار على ضرورة الاعتراف بالالتزام في القوائم المالية إذا كان مبلغ الخسارة محتمل، وممكن تقديره بدرجة معقولة من الدقة، أما إذا كان تقدير الخسارة ممكناً يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة، وإذا كان احتمال الخسارة ضعيفاً فلا يشار إليها؛

ب- **المعيار SFAS 14**: وينص على ضرورة تسجيل الالتزام البيئي إذا أمكن تحديد الخسارة، حيث يعترف بالمبلغ الواقع داخل المدى، أما إذا صعب تحديد مبلغ داخل هذه الحدود فيؤخذ بالحد الأدنى (نوفان، 2010).

وقد انعكس الفكر الاقتصادي على الفكر المحاسبي من حيث الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية، وأوضحت جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية AICPA في تقريرها المنشور عام 1973 عند صياغتها لإطارها المفاهيمي من خلال اعتمادها على تقرير "لجنة بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبية ASOBAT" الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عام 1966م، أن من ضمن أهداف القوائم المالية إعداد تقرير عن الأنشطة الاجتماعية، حيث تم التركيز على البعد الاجتماعي للتقارير المالية، كما طالبت في بيانها المؤسسات بضرورة إظهار معلومات تتعلق بالأداء الاجتماعي ومساهمتها في التنمية الاجتماعية ومكافحة التلوث. كما طالب تقرير المؤسسات The cooperate report الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز IACAW عام 1975م، بخدمة فئات جديدة: العمال، الحكومة، المجتمع عموماً. ثم ظهرت العديد من الدراسات التي تؤكد أهمية الإفصاح عن مدى وفاء المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية، وأثر ذلك في قرارات المستثمرين (حامد وصالح، 2009).

لقد كان البعد الاجتماعي موضوعاً لعدد من المناقشات التي عقدتها لجنة SEC والعديد من البورصات العالمية الأخرى والتي تتصف بانفتاحها وعدم وجود قيود على تداول المعلومات سواء التجارية أو الحكومية تحت شعار "الجماهير لها الحق في المعرفة" مما دفع المؤسسات إلى تحسين وتطوير التقارير السنوية بتضمينها بيانات عن الإنجازات الاجتماعية التي قامت بها.

كما كان البعد الاجتماعي موضوعاً لاهتمام العديد من المنظمات المحاسبية كجمعية المحاسبة الأمريكية AAA من خلال تشكيل لجان عديدة تهتم بدراسة البعد الاجتماعي للمؤسسات، وبرز ذلك من خلال تقارير اللجان التي أوصت بأهمية قياس التكاليف الاجتماعية للمؤسسة (1975 & 1973: AAA)، ثم إصدار تقرير مختص بدور المحاسبة في قياس الأنشطة الاجتماعية للمؤسسات (1976: AAA) (محمد، 2009).

#### أسس ومشاكل قياس العائد الاجتماعية

##### 1-6-1 المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية:

يقع قياس الأداء الاجتماعي ضمن المجال العام للمحاسبة الاجتماعية، ويمكن تحديد ضمن هذا المجال أربعة أنشطة متنوعة تتمثل في كل من: محاسبة المسؤولية الاجتماعية SRA، ومحاسبة التأثيرات الشمولية Total impact accounting، والمحاسبة الاجتماعية-الاقتصادية Socio-economic accounting، ومحاسبة المؤشرات الاجتماعية (Ahmed) Social indicators accounting.

وقد تباينت الآراء حول تحديد أساس القياس لهذه التكاليف والمعالجة المحاسبية لها، حيث ظهر اتجاهان:

**الاتجاه الأول:** ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمؤسسة؛

**الاتجاه الثاني:** ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمجتمع والبيئة.

فالتكاليف التي يترتب عليها خدمة للمؤسسة تستهدف أساس تحسين الإنتاجية وزيادتها وزيادة رضا العاملين والعملاء، أي تستهدف تحقيق الإيراد وتحسينه وبالتالي يجب تحميلها عليه. أما التكاليف التي يترتب عليها خدمة للبيئة والمجتمع المحلي لأسباب تنجم عن أعمال المؤسسة، فهي تكاليف لا علاقة لها بتحقيق الإيراد.

أما معالجة قياس التكاليف وفقا لهذين الاتجاهين فهي كالآتي:

**الاتجاه الأول:** اقتراح المعالجة على أنه عبء على الإيراد.

**الاتجاه الثاني:** اقتراح المعالجة على أساس أنه توزيع للأرباح.

وحيث أن الإيراد يتحقق من التكاليف المستنفدة التي تنجم عنها منفعة للمؤسسة، وعليه يجب اعتبارها توزيعاً للأرباح وليس عبئاً على الإيراد، وهناك من يرى إن كافة البنود المتعلقة بالتكاليف الاجتماعية دون تمييز هي تخصيص للريح ويرتفع إلى مستوى توزيع الأرباح (نوفان، 2010).

### 1-6-2 مشاكل المحاسبة الاجتماعية:

إن التحدي الذي يواجهه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، فالتشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل. وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس المحاسبي الاجتماعي من جهة ثانية. ويمكن أن نقول بأن أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي هي:

- 1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المؤسسة؛
- 2- مشكلة قياس العوائد (المنافع) الاجتماعية على مستوى المؤسسة؛
- 3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي.

ولهذا فإن أهم مشاكل التقرير المحاسبي للنشاط الاجتماعي تتبلور في مشكلة الوقوف على أسلوب وطريقة التقرير الاجتماعي ومشكلة استحداث قواعد محاسبية للاتصال المحاسبي الاجتماعي وصولاً إلى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية (سعدون وعبد الناصر، 2006)

أ- **مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية:** يتصف النظام المحاسبي التقليدي بقصور واضح في مجال قياس أنشطة المؤسسة ذات المضمون الاجتماعي، حتى أنه لا يزال أنموذج القياس في المحاسبة المالية يعكس وجهة نظر أصحاب المصالح الاقتصادية التي تركز على نظرية الملكية ويحصر نطاق موضوعه في المعاملات ذات التأثيرات المباشرة بين أصحاب هذه المصالح ويتجاهل ما عداها من معاملات قد تكون لها تأثيرات مهمة على رفاهية المجتمع (محمد، 2000). وتكمن المشكلة الأساسية التي تواجه المحاسبين إلى أن هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس هذا النوع من التكلفة كالتالي:

- **وجهة النظر المحاسبية:** ترى أن التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة تحملها لمسؤولياتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية، والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة Benefit أو عائد اقتصادي Yield مباشر مقابل هذه التكاليف. نجد أن هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية أساساً في القياس، أي أن التكاليف هنا تكون المبالغ التي تم إنفاقها نتيجة التزام المؤسسة ببعض مسؤولياتها الاجتماعية اختيارياً أو إجبارياً.

- **وجهة النظر الاقتصادية:** إن التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضرعات نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي مثل تلوث الهواء، والماء، والتربة، والضوضاء... إلخ، فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يضحى بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات.

فالتكلفة الاجتماعية تمثل الأعباء التي أقيمت على عاتق المجتمع نتيجة للآثار الاقتصادية السلبية الخارجية للمؤسسة، فتلوث الهواء أو الماء في المنطقة التي تقع فيها المؤسسة يؤثر على صحة المواطنين المقيمين، ويترتب عليه تكلفة اجتماعية تقع عبؤها على المجتمع، وهي بذلك تمثل قيمة ما يضحى به المجتمع من سلع وخدمات لإنتاج مجموعة سلع وخدمات أخرى (نوفان، 2010).

- **قياس التكاليف الاجتماعية بالمفهوم الواسع:** إيماء على ما تقدم؛ يتضح أن الأخذ بالمفهوم الواسع للتكاليف الاجتماعية سيعالج مشكلة القصور في أساس القياس، إلا أنه سيخلق مشكلة جديدة تتمثل في كيفية خضوع الأضرار التي تلحقها المؤسسة بالمجتمع للقياس الكمي، ومدى إمكانية ترجمة هذا القياس إلى قيم نقدية تمثل التكاليف الاجتماعية، فمثلاً قيمة الآثار السلبية التي يتحملها المجتمع نتيجة الضوضاء الناشئة عن نشاط المؤسسة لا يمكن تحديدها بطريقة القياس المباشر نظراً لاشتراك مجموعة من المؤسسات في إحداثها.

ولغرض معالجة المشكلة الجديدة، التجأ الفكر المحاسبي إلى طرق القياس غير المباشر، فهي تساعد على الوصول إلى رقم تكلفة يمكن وصفه في ظروف القياس الحالية بديلاً للتكلفة الاجتماعية. فيمكن اتخاذ تكاليف منع حدوث الأضرار الاجتماعية كبديل عن قياس قيمة هذه الأضرار بطريقة مباشرة طالما أن القياس المباشر غير ممكن عملياً (عطية وشراف، 2010).

ب- **مشكلة قياس العوائد الاجتماعية:** تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية وتأخذ أبعاداً أكثر بكثير من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية نظراً لكونها تتحقق لأطراف قد تكون خارج المؤسسة، كالمستهلكين، والعملاء، أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل المؤسسة كالعاملين أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وذلك حسب الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها (نوفان، 2010).

ويمكن إرجاع مشكلات قياس العوائد الاجتماعية للسببين التاليين:

- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المؤسسة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمؤسسة، والعديد منها يصعب قياسها نقداً، فمثلاً كيف يمكن قياس أو تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من التلوث للهواء الذي تحدده 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 سياسة الحيطة والحذر من ناحية ثانية، مثل تحقيق انطباق حسن عن المؤسسة لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباق الحسن (محمد، 2014).

ج- **مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي:** تعرف عناصر تكاليف المسؤولية الاجتماعية لأية مؤسسة بأنها: "عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية"، وقد يسهل على الباحثين للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي، ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياس هذه التكاليف وتحديد عناصرها بشكل دقيق.

فهي في ذاتها مفهوم غير محدد، وليس هناك إجماع على تعريفه وأبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العلمية، وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل مناسب تماماً.

إضافة إلى ما يواجهه مصممي التقارير الاجتماعية من صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن الاقتصادية نتيجة التشابك الموجود بين تلك الأنشطة؛ مما يولد صعوبة الفصل بينهما بشكل واضح (نوفان، 2010).

## 2- أبعاد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومعوقاته:

تواجه المؤسسات في كل من الأسواق الصاعدة والمتقدمة متطلبات رسمية وشعبية لأن تكون أكثر إفصاحاً في تقاريرها المالية حول أدائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والأخلاقية والبيئية. وبالتالي يجب عليها الاستجابة لمصالح الأطراف المختلفة أو إيجاد التوازن بين مصالح تلك الأطراف، وتشمل تلك الأطراف: الإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين والشركاء التجاريين والعملاء وجهات الائتمان والحكومات.

## 1-2 مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

يمكن تعريف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بأنه عملية "إيصال التأثيرات الاجتماعية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات لمجموعات معينة بالمجتمع وللمجتمع ككل" (نوري واخرون، 2014) كما يمكن تعريفه بأنه: "الأسلوب أو الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن أنشطتها المتنوعة ذات الأبعاد الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة ملائمة لذلك" (سليمان، 2015).

كما يعرف بأنه: "أسلوب لعرض البيانات والمعلومات الحالية والمحتملة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات في صلب القوائم المالية والتقارير الدورية والإيضاحات المتممة لها، مما يسهل مهمة قارئها في دراسة تلك القوائم والتقارير، بهدف ترشيده عند اتخاذ القرارات والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي والاجتماعي" (خالد، 2008). ويعرفه البعض بأنه: "العملية التي يتم من خلالها توصيل الآثار البيئية والاجتماعية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات إلى الأطراف ذات العلاقة داخل المجتمع وإلى المجتمع بصفة عامة"، وبمعنى آخر الإفصاح عن الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسات على كل من: الأمور المرتبطة بالموظفين، المجتمع المحيط بالمؤسسة، النواحي البيئية، والقضايا الأخلاقية الأخرى. حيث يشير تقرير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية إلى الإفصاح عن المعلومات الناتجة من تفاعل المؤسسات مع المجتمع بصفة عامة. كما أن اختلاف القطاعات يؤدي إلى اختلاف أولويات المسؤولية الاجتماعية نظراً لاختلاف المنتجات والعمليات الانتاجية بينها" (Rodrigues and Branco, 2008) وتتمثل البيانات والمعلومات الحالية والمحتملة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات التي يجب الإفصاح عنها في كل من: تنمية العاملين، حماية البيئة، خدمة المستهلك، وكذلك أمان المنتج (حيدر، 2007).

## 2-2 أبعاد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية: ويرى أحد الباحثين أن مفهوم الإفصاح عن المسؤولية

الاجتماعية يجب أن يتضمن الإفصاح عن الأبعاد الخمسة التالية:

- أ- الإفصاح عن البعد البيئي: الذي يعمل على خلق بيئة نظيفة وحمايتها، وأخذ المفاهيم البيئية في الحسبان عند قيام المؤسسات بأداء أعمالها؛
- ب- الإفصاح عن البعد الاجتماعي: ويعبر عن علاقة منظمات الأعمال بالمجتمع، ويعمل على: المساهمة في تحسين المجتمع، وكذلك أخذ المفاهيم الاقتصادية في الحسبان عند قيام المؤسسات بأداء أعمالها، وآثار هذه الأنشطة على المجتمعات المحمية؛
- ج- الإفصاح عن البعد الاقتصادي: والذي يعبر عن الجوانب المالية لأنشطة المؤسسات، ويعمل على المساهمة في التنمية الاقتصادية والحفاظ على ربحية أعمال هذه المؤسسات؛

د - الإفصاح عن بعد التفاعل مع أصحاب المصالح: أو الأطراف ذات العلاقة، والذي يعبر عن كيفية تفاعل المؤسسات مع الأطراف ذات العلاقة من ذوي المصالح المتعارضة مثل: الموظفين، الموردين، العملاء، ومنظمات المجتمع المدني؛

2-3 الإفصاح عن البعد التطوعي في أداء الأنشطة: اعتماداً على القيم الاخلاقية وليس الالتزامات القانونية التي تلزم المؤسسات بأداء بعض الأنشطة بشكل إلزامي (Alexander 2008)

#### 2-4 أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأساليبه:

##### 2-3-1 أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

لقد انعكس الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الآونة الأخيرة على اهتمامات المحاسبة باعتبارها علماً اجتماعياً، مما أدى إلى زيادة المطالبة بأن تقوم المؤسسات بالإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية. ويمكن تلخيص أهمية الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في النقاط التالية:

- 1- تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية المتعلقة بمعلومات المسؤولية الاجتماعية في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم في ترشيد قراراتهم؛
- 2- تطوير معايير الإفصاح والعرض العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة؛
- 3- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد للمؤسسة، وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها؛
- 4- المساهمة في قياس اتجاهات الأداء الاجتماعي للمؤسسة على مدى زمني معين؛
- 5- قد يكون الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية عاملاً هاماً في تحديد الجزء من الإنفاق الذي ينبغي أن تساهم به الدولة كإعانة أو منحة في هذا المجال؛

6- يساعد الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية بدون شك في تخصيص وتوجيه الاستثمارات نحو المؤسسة، وذلك لوجود نوع من المستثمرين يفضل هذه المؤسسات لاعتبارات أخلاقية أو دينية (نوري وآخرون، 2014). وبالتالي يجب على المؤسسات من أجل الوفاء بالتزاماتها الإفصاح عن معلومات مفيدة حول العديد من هذه المجالات كاليد العاملة والمجتمع والسكان المحليين بشكل عام، وبما أن قوى السوق لا يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى القيام بهذه المسؤوليات الاجتماعية، فإن التنظيم المحاسبي اعتبر أداة مهمة للحصول على هذه الوسائل. ويبدو أن هذا يدعم الاقتراح بأن المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي هو المدخل الأكثر ملاءمة للدول النامية في بناء أنظمتها المحاسبية، وأن القول بأن التقارير المالية بالدول النامية يجب أن توجه لتقديم المعلومات المطلوبة لكل من المجالات الاقتصادية والاجتماعية يقع على نفس الخط مع أهداف التقارير في ظل محاسبة المسؤولية الاجتماعية (محمد، 2005).

#### 2-3-2 أساليب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

تختلف أساليب الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، ويمكن التمييز بين الأسلوبين الآتيين:

أ - الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية: وفقاً لهذا الأسلوب لا يتم عرض المعلومات الاجتماعية في صلب القوائم المالية المنشورة، بل يكتب بعرضها كملاحظات هامشية أو تقارير إضافية (بركات، 2007).

ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أن مشكلات قياس المنافع والتكاليف الاجتماعية تفرض ضرورة إعداد تقارير اجتماعية منفصلة عن تقارير المحاسبة المالية، نظراً لاختلاف المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية (حسين ومامون، 2007)، وتأخذ التقارير الاجتماعية المنفصلة أحد ثلاثة نماذج، هي:

**1. إعداد التقارير الوصفية:** تتضمن هذه التقارير شرحاً للمساهمات الاجتماعية للمؤسسة والتأثيرات الناشئة عنها متمثلة في الأضرار Detriments والمنافع الاجتماعية Social benefits، وتعد مثل هذه التقارير في حالة وجود صعوبة في قياس الأنشطة من قبل المحاسبين، ويعتمد الإفصاح في هذه التقارير على درجة كفاءة صانع التقارير، ومما يؤخذ على هذا النوع من التقارير:

- أن الإفصاح في هذه التقارير يعتمد على القدرة في صياغة الأنشطة الاجتماعية ووصفها؛

- صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة فيها وإخضاعها للتدقيق؛

- لا يمكن استخدامها في إجراء المقارنات بين المؤسسات المختلفة.

**2. التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية والاجتماعية:** ويتحدد الإفصاح في هذا النوع من التقارير بالتكاليف الاجتماعية فقط دون الأخذ بنظر الاعتبار المنافع الاجتماعية المتحققة لصعوبة قياسها، ومن سمات هذه التقارير هو إفصاحها عن حجم الأعباء التي تحملتها المؤسسة لقاء تنفيذها للأنشطة الاجتماعية فضلاً عن سهولة إجراء المقارنات بينها وبين المؤسسات الأخرى.

**3. التقارير التي تفصح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية:** وتزود هذه التقارير قراءها بمؤشرات كمية عن التكاليف والمنافع التي نتجت عن تأثيرات المؤسسة اجتماعياً إلى جانب الأداء الاقتصادي، وذلك بالنسبة إلى التكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كمياً (أرديني). أما بالنسبة إلى البنود التي لا يمكن قياسها كمياً فيتم عرضها في قوائم ملحقة أو كملاحظات هامشية (محمد). وتعد هذه التقارير أكثر شيوعاً لتوافقها مع غالبية الأعراف والمبادئ المحاسبية فهي تقابل التكاليف بالإيرادات، وبذلك فهي أفضل في تقييم الأداء الاجتماعي (أرديني)

ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أن الأنشطة الاجتماعية تؤثر بالفعل في نتائج النشاط الاقتصادي، ويجب أن ينعكس ذلك في التقارير المالية والاقتصادية. وأن التقرير عن أداء الوحدة الاقتصادية يجب أن يكون تقريراً عن الأداء الكلي له، حيث يتضمن كلاً من المعلومات الاقتصادية والاجتماعية (حسين ومامون، 2007)

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

- الأنشطة الاجتماعية تؤثر بالفعل في نتائج النشاط الاقتصادي، ومن ثم يجب أن ينعكس ذلك في التقارير المالية والاقتصادية وأصبحت نتائجها مضملة.

- إن المؤسسة وحدة واحدة لا تتجزأ، ومن ثم فإن كلاً من أهدافها الاقتصادية والاجتماعية تعد متكاملة وتمثل مَطَّ الأهداف الكلية للمؤسسة.

ويمكن عرض نوعين من التقارير المدمجة كالتالي:

- **قائمة الربح (حساب النتائج) المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية:** وتهدف 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.



- 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. وبفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل. وما يقابلها من أموال خصصتها المؤسسة لاقتنائها (مدحت وخالد، 1997).

#### 4-2 العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومعوقاته:

##### 4-2-1 العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

عند دراسة إطار الإفصاح وحدوده يجب مراعاة جميع تلك المصالح المتنافسة. ومن أجل تعزيز الثقة في الأسواق، يجب أن يكون هناك إطارا كافيا لضمان الإفصاح بأسلوب دقيق وسريع. إلا أن هذا الإطار يكون عديم الجدوى بدون ضمان توازن المصالح بين المستثمرين وبدون الآليات المناسبة لتنفيذ متطلبات الإفصاح (جيهلمان، 2011).

وهناك عدة عوامل تؤثر في مستوى الإفصاح، تتمثل فيما يلي:

أ- **عوامل تتعلق بالمؤسسة:** وتتمثل هذه العوامل ما يلي:

- **عمر المؤسسة:** هنالك علاقة إيجابية بين عمر المؤسسة ومستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية حيث كلما ازداد عمر المؤسسة ازدادت نشاطاتها الاجتماعية وازدادت خبرتها في هذه النشاطات، فالمؤسسات الأكبر عمرا لها نشاطات كبيرة في مجالات المسؤولية الاجتماعية ولديها عمليات تشغيلية كبيرة، وبالتالي فإن لديها معلومات واسعة لكي تفصح عنها بخلاف المؤسسات الأصغر عمرا التي قد لا تكون لديها مجالات واسعة ونشاطات كثيرة لكي تفصح عنها.

- **حجم المؤسسة:** فالمؤسسات الاقتصادية كبيرة الحجم تقوم بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بصورة أكبر من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ويرجع ذلك لـ:

- التأثير الواضح لتأثير المؤسسات الكبيرة في المجتمع من حيث عدد العمال فيها ونوعية منتجاتها؛

- اتجاه ضغط المجتمع والإعلام بصورة عامة نحو المؤسسات الكبيرة، مما يتطلب منها إفصاحا أكبر؛

- قدرة المؤسسات الكبيرة على تحمل التكاليف المترتبة عن الإفصاح الاختياري عن المسؤولية الاجتماعية، وقدرتها

على استخدام الأفراد المؤهلين للقيام بذلك؛

- محاولة المؤسسات الكبيرة المحافظة على صورتها، ومنع أي تدخل حكومي.

- **طبيعة الصناعة:** تؤثر طبيعة الصناعة التي تعمل بها المؤسسة على درجة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية،

حيث أن المؤسسات العاملة في مجال النفط والبتروكيماويات قادرة على الإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية بصورة أكبر من المؤسسات التي تعمل في قطاعات أخرى.

- **أرباح المؤسسة:** حيث أن الإدارة التي لها القدرة والمعرفة على توليد الأرباح لها القدرة على الفهم والمعرفة الكافية

حول الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وآثار ذلك على أرباح المؤسسة، فكلما زادت أرباح المؤسسة زاد مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وزادت معها مقدرة المؤسسة على تحمل تكاليفه.

- **المؤسسات المتعددة الجنسيات:** تقوم هذه المؤسسات بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أكبر من المؤسسات

المحلية نظرا للاعتبارين التاليين:

- عندما ترغب هاته المؤسسات في زيادة رأسمالها، فإن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعد أحد الوسائل التي

تستخدم لجلب أكبر عدد من المستثمرين وبأقل التكاليف؛

- أن المؤسسات المتعددة الجنسيات تكون أسهمها مدرجة في أكثر من سوق مالية، كما أن عدد مساهميها كبير

جدا، وبالتالي فهي تلجأ للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لإرضاء مساهميها.

-**ملكية المؤسسة:** فالمؤسسات المملوكة للدولة تقوم بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أكبر من المؤسسات المملوكة للقطاع الخاص، وذلك راجع لأن:  
-المؤسسات المملوكة للدولة تسعى لأن تكون أنموذجا يحتذى به؛  
-الضغط الموجه نحوها من قبل الدولة ووسائل الإعلام أكثر من المؤسسات الأخرى؛  
-بعض الدول يفرض القانون فيها على المؤسسات أن تتمتع بدرجة عالية من الشفافية مما يتيح للمواطنين الاطلاع على سجلاتها.

**ب - عوامل تتعلق بالمدقق الخارجي:** فقد يقوم المدقق الخارجي بإلغاء أو معارضة أي توسع في الإفصاح من شأنه إلقاء مسؤوليات جديدة على عاتقه، ولا سيما عمليات تدقيق الأنشطة غير التقليدية.

**ج - عوامل تتعلق بالضغط الإعلامي:** يمكن أن يحدث الضغط الإعلامي تأثيرا واضحا في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من خلال تسليط الضوء على بعض مخالفات المؤسسات غير المرغوبة، مما يحفز المجتمع على المطالبة من تخفيف حدة الآثار السلبية لهاته المؤسسات وأن تؤدي دورا أكبر. كما أن العديد من المؤسسات تسعى لتغطية تأثيراتها السلبية في المجتمع من خلال زيادة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

**د - عوامل أخرى:** ومن بين هذه العوامل مدى ضغط الأجهزة الحكومية على المؤسسات، ومدى استعداد وإمكانية هاته الأخيرة لتحمل وتبني هذا الإفصاح، ومدى امتلاكها للخبرات الفنية للقيام بهذا الإفصاح (حسين).

## 2-4-2- مشاكل ومعوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

يعتبر قياس العائد الاجتماعي المشكله الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها، وتعود صعوبات القياس للأسباب التالية:

- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المؤسسة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمؤسسة، والعديد منها يصعب قياسها نقدا، فمثلا كيف يمكننا قياس القيمة النقدية للمنفعة التي يحصل عليها أفراد المجتمع نتيجة تقليل الضوضاء الناتجة عن الآلات؛

- صعوبة تفسير ماهية التكاليف الاجتماعية، حيث توجد وجهتي نظر متعارضتين الأولى اقتصادية والثانية محاسبية، فالاقتصاديون يرون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأضرار التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها، كالتلوث الناتج عن دخان المصانع مثلا وهذه التكاليف يتحملها المجتمع، أما المحاسبون فيرون بأن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأعباء المالية التي تنفقها المؤسسة ولا يتطلبها نشاطها وهذا في ظل عدم حصولها على أي عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف أي يتم إنفاقها نتيجة التزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية؛

- صعوبة قياس التكاليف الاجتماعية ومقارنتها بالعوائد الاجتماعية، إضافة إلى صعوبة الفصل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية، وبالتالي تكون هناك مشكلة في إعداد تقرير بيان الربح الذي يتحقق في نهاية الفترة التي تمت فيها عملية القياس، ومنه فإن أهم مشاكل الإفصاح عن النشاط الاجتماعي تكمن في طريقة التقرير الاجتماعي واستحداث قواعد محاسبية للإفصاح عن الأداء الاجتماعي وصولا إلى مشكلة استحداث المعايير الملائمة لإعداد القوائم الاجتماعية (سعدون وعبد الناصر، 2006).

## خاتمة:

على الرغم من نمو حجم المؤسسات وبقبول الفكرة التي تتنادي بضرورة تقييم المؤسسات على أساس مساهمتها في تدفق مخرجاتها خلال المجتمع، فإن الأنشطة البيئية لم تلق الاهتمام الكافي لإرساء أسس لقياسها والإفصاح عنها بحيث تكتسب نفس القبول العام الذي تلقاه أسس القياس والإفصاح عن الأنشطة الاقتصادية في الوظيفة المحاسبية. وهذا بدوره

يحتم على الوظيفة المحاسبية تطوير أساليبها لتوفير المعلومات البيئية لتؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات ذات العلاقة باستقلال الموارد، وأخيراً الدعوات المستمرة إلى أن يكون الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءاً مهماً من الوظيفة المحاسبية.

وهذا ما دفع الباحثين إلى البحث والتقصي في هذا المجال بهدف أن يرافق الإفصاح عن المعلومات الاقتصادية معلومات مالية ذات علاقة بالأنشطة الاجتماعية للمؤسسة. وعليه فإن المحاسبة يجب أن تكون مسؤولة أيضاً عن قياس وتقييم الأداء الاجتماعي والإفصاح عنه في الكشوفات المالية أو على شكل مرفقات، وليس هناك من شك أن تقييم الأداء الاجتماعي يعتمد على النظم المحاسبية فضلاً عن بيانات أخرى غير بيانات المحاسبة التقليدية.

### النتائج:

ومن خلال بحثنا هذا توصلنا إلى النتائج التالية:

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

- نتيجة للضغوط الاقتصادية والاجتماعية المفروضة على المؤسسات الهادفة إلى قيام المؤسسات بتحمل مسؤولياتها الاجتماعية بهدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية لجميع أفراد المجتمع، رافق ذلك الدعوة لمزيد من البحث الذي يستهدف المحاسبين بالدور الذي يمكن أن تؤدي الوظيفة المحاسبية في توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات الاجتماعية، فضلاً عن جعل الوظيفة المحاسبية تستوعب ضمن نطاقها متغيرات المسؤولية البيئية؛

- وجود نماذج محاسبية لقياس الأداء الاجتماعي يساعد على تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لكنها تحتاج إلى بعض التعديلات البسيطة؛

- لم يعد الربح هو المعيار الوحيد للتفضيل من جانب المستثمرين، بل أصبحت هناك معايير دينية، سياسية، اقتصادية وأخلاقية تؤثر في قرار الاستثمار وفي الحكم على نجاح أو فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها وقياس كفاءتها؛

- يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مالية تعرض الأداء الاجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي (أي إتباع أسلوب الدمج)، وذلك بالنسبة للتكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كمياً، حتى تتم عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية النقدية. أما بالنسبة للبنود التي لا يمكن الوصول إلى قياسها كمياً فيمكن عرضها إما في القوائم الملحق أو كملاحظات هامشية؛

- يعتبر الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية -بجانب البيانات المالية- ضرورة حتمية في المؤسسات لما لها من آثار بالغة مثل: التعليم، صحة العاملين، تلوث البيئة، استهلاك الموارد، ... الخ، وهذا يتطلب ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، مما يؤدي إلى تحسين الأداء الاجتماعي بالمؤسسة.

### التوصيات:

يجب وضع أنظمة وتعليمات توجب كافة المؤسسات على تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية فضلا عن تحديد القوائم المالية للإفصاح عنها؛

– ضرورة اهتمام هيئات المحاسبة الدولية بإصدار معايير خاصة بالمحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، تتسم بالبساطة والسهولة في التطبيق وبأقل التكاليف؛

– ضرورة تطوير أساليب القياس في محاسبة المسؤولية الاجتماعية لتصبح أساليب أكثر واقعية وبعيدة عن التقدير والاجتهاد والحكم الشخصي؛

– إعادة تأهيل المدقق الداخلي وأعضاء لجنة التدقيق علمياً وعملياً حتى يستطيعوا القيام بالوظائف الجديدة الموكلة إليهم، من ناحية استيعاب وتطبيق الإصدارات المهنية المختلفة؛

– يجب أن يحظى موضوع المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقدر الكافي من الاهتمام من جانب المنظمات المهنية المحلية والدولية، ومن أساتذة الجامعات في أقسام المحاسبة؛

– تعميق وتطوير المناهج الدراسية في الجامعات التي لها صلة بالموضوع وخاصة كليات المحاسبة؛

– العمل على نشر الوعي بين المؤسسات، عن أهمية وفوائد الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية، سعياً لتحقيق الأثر الإيجابي لهذا الالتزام مما سيؤثر بطبيعة الحال في قيمتها؛

– عقد ورشات عمل وندوات يحضرها المسؤولون وأصحاب القرار في المؤسسات والجهات الإشرافية والرقابية حول المسؤولية الاجتماعية والإفصاح المحاسبي.

#### هوامش الدراسة:

- David Owen And Glen Lehman, (2000), "Social And Environmental Accounting: Trends And Directions For The Future", Accounting Forum, Vol 24.

- ميلاد رجب اشميلة، (2014)، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لأسلوب المراجعة الاجتماعية، المجلة الجامعة، ع16، مج 3.

- محمد مطر، (2004)، التأصيل العلمي للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط 1.

- عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نظرية المحاسبة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، ط1.

- كمال عبد العزيز النقيب، (2004)، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- أحمد فرغلي محمد، اتجاهات الفكر المحاسبي في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة كلية العلوم الإدارية، جامعة الرياض، المملكة العربية السعودية، مج 7.

<sup>1</sup> - Nik Maheran Nik Muhammad & al., **Social Responsibility Accounting (SRA) in Malaysia: challenge and opportunity..**

<sup>1</sup> - Ahmed Riahi-Belkaoui, (2005), **Accounting Theory**, Thomson edition, USA, 5th edition, PP 274-275.

سعید مخلد النعيمات وفارس جميل الصوفي، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع28.

<sup>1</sup> - Madison Garcia, (2019), **What Is Social Responsibility Accounting?**, <https://bizfluent.com>, 20-07-2019.

<sup>1</sup> - Amirat Imane and Irki Houcine, (2019), The reality of Social Responsibility in Algeria's Private Company adopting ISO 26000: Case study of -NCA Rouiba, Journal of Business Administration and Economic Studies, Vol (05), Issue (02), P 05.

- سمير أبو الفتوح صالح، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الكتب العصرية، الإسكندرية، 2000.

- محمد يوسف جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، مج 5، ع01، يناير 2007.

- عبد الناصر نور ومنير شاكر، (2001)، محاسبة المسؤولية الاجتماعية: محاولة بناء نموذج لقياس التكاليف الاجتماعية في المؤسسات الأردنية، المجلة الدولية للعلوم الإدارية، معهد التنمية الإدارية، الإمارات العربية المتحدة، مج6، ع3.

- سعدون مهدي الساقى وعبد الناصر نور، (2006)، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة.

- ناصر محمد علي المجهلي، (2008-2009)، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة.
- حسين هادي عنيزة وماهر ناجي علي، تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم، ع26.
- نوري علي قطاطي وآخرون، (2013)، الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية للمصارف التجارية العاملة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، ليبيا، ع02.
- رضوان حلوة حنان، (2003)، بدائل القياس المحاسبي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- محمد عباس بدوي والأميرة عثمان، (2000)، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة.
- عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، (2012)، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والتقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مج12، ع02.
- محمد نبيل علام، (1996)، إخضاع الأداء الاجتماعي للمنظمة للقياس الفعلي: دراسة ميدانية بمنطقة حلوان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، مصر، ع01.
- محصول نعمان، (2017)، التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، ع06، جامعة زيان عاشور، الجلفة.
- طه أحمد حسن أرديني، (2006)، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية، مجلة تنمية الرافدين، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الموصل.
- ليث أكرم مفلح القضاة ونعيم سلامة القاضي، (2017)، أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على مقومات الإدارة المتكاملة (دراسة حالة: مؤسسة توليد الكهرباء المركزية الأردنية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مج54، ع02، ج01.
- Sajad Gholami and Al., (2012), **Social Responsibility Accounting: From Theory to Practice**, Journal of Basic and Applied Scientific Research, 2(10)10111-10117, P 10113.
- Akbar Sadeghzadeh, (1995), **Social responsibility accounting, sustainability accounting and Islam**, A thesis submitted in fulfilment of the requirements for the award of the degree Doctor on Philosophy, Department of Accountancy, University of Wollongong, Australia, P 39.
- نوفان حامد محمد العليمات، (2010). القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- حامد أحمد صالح أبو سمرة، (2009)، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير المؤسسات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات المؤسسات، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، رسالة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- حامد أحمد صالح أبو سمرة، (2009)، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير المؤسسات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارات المؤسسات، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، رسالة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين.
- محمد سالم اللولو، (2009)، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات المساهمة العامة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة.
- محمد بدوي، (2000)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ط1.
- عبد زهرة عطية عودة الأسدي وأشرف عبد ربه أحمد، (2017)، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصحية، مجلة جامعة ذي قار، ليبيا، مج12، ع03.
- سليمان عبد الله الزامل، (2015)، مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصناعية المساهمة السعودية: دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لمؤسسات الإسمنت والبتروكيماويات، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، رسالة غير منشورة، جامعه أم القرى، المملكة العربية السعودية.
- خالد حسين محمد، (2008)، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، رسالة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

<sup>1</sup> - Rodrigues, L.& Branco, M., (2008), **Social Responsibility Disclosure: A Study of proxies for the public Visibility of Portuguese Banks**, The British Accounting Review, Vol.40 , PP 161-181.

- حيدر بني عطا، (2007)، مفاهيم محاسبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط 1، عمان، الأردن.

<sup>1</sup> - Alexander, D., (2008), **How Corporate Social Responsibility is Defined: an analysis of 37 Definitions**, Corporate Social Responsibility and Environment Management, Vol.15, , PP 1-13.

- محمد المبروك أبو زيد، (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، ط 1، مصر.

- بركات، إبراهيم محمد، (16-18 نيسان 2007)، أهمية الإفصاح عن مخاطر المعاملات المالية المتعلقة بغسل الأموال في البنوك التجارية: دراسة تحليلية في ضوء نظرية المسؤولية الاجتماعية، المؤتمر العلمي السنوي السابع حول "إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن.

- حسين القاضي ومأمون حمدان، (2007)، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1.

- حسين القاضي ومأمون حمدان، (1995)، نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.

- مدحت فوزي وادي وخالد محمد نصار، (12 مارس 2016)، انعكاسات الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على اتخاذ القرارات الاستثمارية، المؤتمر العلمي الأول لكلية إدارة المال والأعمال بعنوان: "المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص وانعكاساتها على المجتمع الفلسطيني".

جريجوري جيهمان، (2011)، هل يكون الإفصاح بلا حدود، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، القاهرة.