

مجلة العلوم القانونية والاجتماعية

Journal of legal and social studies

Issn: 2507-7333

Eissn: 2676-1742

معيقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

وأهم النماذج والطرق المقترحة

**Obstacles to accounting disclosure of social responsibility  
and the most important models and methods proposed**

عبد الله مرزق<sup>1\*</sup>، أحمد دروم<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> جامعة زيان عاشور الجلفة، (الجزائر)، [mrezabdou@gmail.com](mailto:mrezabdou@gmail.com)

<sup>2</sup> جامعة زيان عاشور الجلفة، (الجزائر)، [a.derroum@univ-djelfa.dz](mailto:a.derroum@univ-djelfa.dz)

تاريخ النشر: 2021/09/01

تاريخ القبول: 2021/08/01

تاريخ إرسال المقال: 2021/06/20

\* المؤلف المرسل

**الملخص:**

هدفت الدراسة الحالية إلى محاولة التعرف على موضوع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال التعرف على موضوع المسؤولية الاجتماعية التي تقع على عاتق المؤسسات، وكيفية قياسها ومحاسبتها بالإضافة إلى أهم طرق ونماذج الإفصاح المحاسبي عنها، ومن أهم النتائج المستخلصة هي صعوبة قياس الأنشطة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية سواء التكاليف أو المنافع المترتبة عن التزام المؤسسة بالقيام بها، وللتغلب على هذا العائق والمشكل قام العديد من المفكرين والباحثين باقتراح واستحداث العديد من النماذج التي من الممكن أن تكون الحل للقدرة على قياس ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها.

**الكلمات المفتاحية:** مسؤولية اجتماعية; محاسبة; محاسبة المسؤولية الاجتماعية; إفصاح محاسبي; نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

**Abstract :**

The present study aimed at trying to identify the subject of accounting disclosure of social responsibility, through the identification of the subject of social responsibility of the institutions, and how to measure and accounting in addition to the most important methods and models of accounting disclosure,

One of the most important findings is the difficulty in measuring activities related to social responsibility, whether the costs or benefits arising from the institution's commitment to carry them out. To overcome this obstacle, many thinkers and researchers have proposed several models that could be the solution to the ability to measure and accounting and disclosure of social responsibility.

**Keywords:** Social responsibility; Accounting; social responsibility accounting, accounting disclosure; accounting disclosure forms for social responsibility.

## مقدمة:

لقد تطورت المؤسسات وذلك بالتزامن مع تطور بيئة الأعمال، حيث مرت بالعديد من المراحل لعل من أبرزها ثلاث مراحل أساسية، حيث كان في بداية الأمر الهدف الأسمى والوحيد للمؤسسة هو تحقيق الأرباح وتعظيمها، أما في المرحلة الثانية فقد تطورت المهام إلى أن تحملت فيه المؤسسة نوعين من المسؤولية أولها مسؤولية خاصة وتمثل في تحقيق الأرباح لأصحاب المؤسسة، أما المسؤولية الثانية فهي مسؤولية اجتماعية تتمثل في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والحد من الآثار السلبية لنشاط المؤسسة، أما المرحلة الثالثة فقد أصبح ينظر للمؤسسة على أنها نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر تستمد من خلاله مدخلاتها وتصب فيه مخرجاتها، وحتى تحافظ على توازنها واستقرارها ولأغراض النمو عليها أن تعمل بشكل منفتح، وليس بشكل منعزل من خلال مساهماتها واتصالها بالمجتمع بشكل مباشر.

وبتطور مهام المؤسسات تطورت عملية ومهنة المحاسبة حيث ظهر فرع جديد من فروع المحاسبة ألا وهو المحاسبة الاجتماعية أو محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث تعتبر من أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي، ويرتبط تطورها باحتياجات المستخدم منها واتساع قاعدة الملكية، كل ذلك أدى إلى زيادة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للمؤسسة وما يفرض عليه من التزامات لا تنحصر من الفئات الداخلية والخارجية المعروفة (الإدارة، الأنظمة الفرعية، العملاء، المستثمرين، الجهات الحكومية) بل إلى أبعاد اقتصادية واجتماعية.

وتعتبر عملية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية مهمة جدا، حيث أنها تبين مدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه جميع الفئات ذات المصلحة سواء الداخلية أو الخارجية (المجتمع، البيئة، الموارد البشرية، العملاء، الموردون، الحكومة.. إلخ)، وما لها من فوائد وإيجابيات على المؤسسة أو على الجهات الأخرى المستفيدة من هذا الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية.

## إشكالية الدراسة:

تواجه عملية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية العديد من المشاكل والمعوقات، ولعل صعوبة قياس العائد وكذا التكاليف عن المسؤولية الاجتماعية من أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه عملية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وللتغلب على هاته المشكلة قام العديد من المفكرين والباحثين في مجال المحاسبي بابتكار العديد من الطرق والنماذج للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية: ما هي أهم طرق ونماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية التي تقع على عاتق المؤسسات الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية: يمكن تقسيم الإشكالية الرئيسية إلى العديد من الأسئلة الفرعية كالتالي:

- ما هو مفهوم المسؤولية الاجتماعية؟

- ما هو مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟ وما أهميتها وأهدافها؟
- ما هي أهم مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟ وما أهم معوقات المحاسبة عنها؟
- ما هو مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟
- ما هي أهم طرق ونماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟

#### خطة الدراسة:

لمعالجة الإشكالية الرئيسية السابقة، وكذا الأسئلة الفرعية قمنا بوضع الخطة التالية:

حيث تم وضع تقسيم الدراسة إلى ثلاثة أجزاء، حيث تناول الجزء الأول: الإطار المنهجي للدراسة، أما الجزء الثاني، فقد عالج الإطار النظري وبدوره ينقسم إلى قسمين، حيث تم التعرف على المسؤولية الاجتماعية التي تقع على عاتق المؤسسة وكذا كيفية محاسبتها، أما في القسم الثاني فقد تم التعرف على أهم الطرق والنماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، أما الجزء الثالث والأخير فقد تناول الخاتمة، وبدورها تنقسم إلى أهم النتائج والتوصيات.

#### ❖ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الموضوع في النقاط التالية:

- تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها ركزت على دراسة موضوع مهم ومعاصر وهو العلاقة التي تربط المؤسسات الاقتصادية بالمجتمع بجميع أطرافه ألا وهو موضوع المسؤولية الاجتماعية.
- محاولة لفت نظر المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية لأهمية موضوع المسؤولية الاجتماعية ومحاسبتها.
- محاولة التعريف بأهمية محاسبة الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي التي تقوم بها المؤسسة.

#### ❖ أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- التعرف على مفهوم المسؤولية الاجتماعية وكذا أهميتها.
- محاولة التعرف على مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وكذا أهميتها وأهم أهدافها.
- التعرف على أهم مجالات ونطاق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- محاولة التعرف على طرق ونماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.
- محاولة التعرف على أهم المشاكل التي تعيق المؤسسات على محاسبة المسؤولية الاجتماعية وكذا الإفصاح عنها.

أولاً- المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها:

#### 1- مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

أ- تعريف المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات الأعمال:

- يعرف Drucker المسؤولية الاجتماعية بأنها "التزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه" أي أنه حدد ما على المؤسسة القيام به من أجل حل ومعالجة المشاكل الاجتماعية.<sup>1</sup>
- حسب **Caroll** فإن "المسؤولية الاجتماعية هي التزام المؤسسة خلال عملية صنع القرارات الآثار والنتائج المترتبة عن هذه القرارات على النظام الاجتماعي الخارجي بطريقة تضمن إيجاد توازن بين مختلف الأرباح الاقتصادية المطلوبة والفوائد الاجتماعية المترتبة عن هذه القرارات.<sup>2</sup>
- أما (محسن منصور الغالي) فقد عرف المسؤولية الاجتماعية بأنها مبادرات والتزامات المؤسسة والتي لها تأثير إيجابي على المجتمع أو بعض فئاته، وذلك في إطار أربعة مستويات: اقتصادية، قانونية، أخلاقية، خيرة.<sup>3</sup>
- ومنه يمكن تعريف المسؤولية الاجتماعية بأنها تحقيق المؤسسة لأهدافها وذلك بمراعات تطلعات المجتمع الذي تعمل فيه واحترام عاداته وتقاليده وأعرافه، وكذا تحقيق مصالح جميع الأطراف ذوو المصلحة من المؤسسة.

### ب- أهمية المسؤولية الاجتماعية:

- يمكن إبراز أهمية المسؤولية الاجتماعية لقطاع الأعمال في النقاط التالية:
- تحسين صورة المؤسسة في المجتمع وخاصة لدى العملاء والعمال وخاصة إذا اعتبرنا أن المسؤولية تمثل مبادرات طوعية للمؤسسة اتجاه أطراف مباشرة أو غير مباشرة من وجود المؤسسة.
- من شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين مختلف الأطراف.
- زيادة التكافل الاجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع، مع توليد شعور عالي بالانتماء من قبل الأفراد خصوصا ذوي الاحتياجات الخاصة، والأقليات والمرأة والشباب وغيرهم.
- الاستقرار الاجتماعي نتيجة توفر نوع من أنواع العدالة الاجتماعية، وسيادة مبدأ التكافؤ في الفرص والذي هو جوهر المسؤولية الاجتماعية.
- تحسين نوعية الحياة في المجتمع، سواء من ناحية البنية التحتية أو الناحية الثقافية.
- زيادة الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات وبين مختلف الفئات ذات المصلحة.
- زيادة الوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمؤسسات يساهم في تحقيق الاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية.
- زيادة الترابط الاجتماعي وازدهار المجتمع نتيجة ارتباط المسؤولية بالعديد من المفاهيم مثل الشفافية والصدق في التعامل وتقليل السرية عن العمل.<sup>4</sup>

### 2- مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

#### أ- تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي فرع جديد من فروع المحاسبة، يختص بتحليل وقياس العمليات المتعلقة بقيام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه أطراف المصلحة، سواء كانت هذه المسؤوليات تطوعية أو إلزامية، كما تعمل

على قياس تكلفة البرامج والأنشطة الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة، بالإضافة إلى قياس المنافع الاقتصادية الناجمة عنها، وإظهار نتيجة القياس في التقارير المحاسبية التقليدية والمقترحة بصفة دورية، بما يساعد جهات عديدة -داخلية وخارجية في اتخاذ القرارات المناسبة<sup>5</sup>.

### ب- أهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- محاسبة المسؤولية الاجتماعية أهمية بالغة وتمثل في العديد من العوامل أبرزها :
- تزايد الاعتراف بأهمية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، حيث لم يعد معيار تقييم الأداء للمشروع الاقتصادي هو تعظيم الربح فقط، بقدر ما يجب مراعاة الأثر الاجتماعي للمشروع وتوفير البيانات الملائمة عن التكاليف وما يترتب عليها من منافع وكيفية توزيعها على المجتمع.
- تلعب التكاليف الاجتماعية دوراً هاماً في تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط المؤسسة.
- التركيز الكبير من قبل الباحثين والمفكرين بالتكاليف الاجتماعية وإهمال المنافع والعوائد الاجتماعية المتحققة منها<sup>6</sup>.

### ج- أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية في النقاط التالية:
- يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق التوازن بين الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي، ويتم ذلك من خلال تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وتحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة الاقتصادي من جهة أخرى وذلك بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح.
- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشتمل على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة فقط، وإنما أيضاً تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي لمؤسسات الأعمال ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي<sup>7</sup>.
- قياس الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية، مثل: (اثر قرارات المؤسسة على: تعليم وصحة العاملين، تلوث البيئة، استهلاك الموارد، ..) ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية<sup>8</sup>.

### 3- مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- لم يتفق الباحثون والمفكرون في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية على مجالات للأداء الاجتماعي، حيث كان اختلاف بينهم في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، ومن أهم الآراء ما يلي:
- ❖ حسب الجمعية القومية للمحاسبين بأمريكا (N.A.A) هناك أربعة مجالات للأداء الاجتماعي<sup>9</sup>:
- تفاعل المؤسسات مع المجتمع.

- المساهمة في تنمية الموارد البشرية
- المساهمة في المحافظة على الموارد الطبيعية والبيئية.
- الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات.
- ❖ أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد حدد ستة مجالات للأداء الاجتماعي، وهي<sup>10</sup>:
  - البيئة، - الموارد البشرية.
  - الموارد غير المتجددة، - المجتمع.
  - الموردون.
- ❖ أما جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) وحسب دراسة ميدانية أجراها على العديد من المؤسسات الاقتصادية التي تعد قوائم وتقرير اجتماعية، وذلك من أجل التعرف على أسس القياس والإفصاح فقد أصدر تقريراً يحدد خمسة مجالات للأداء الاجتماعي وهي<sup>11</sup>: الرقابة على البيئة، توظيف الأقليات، الموارد البشرية، تحسين المنتج، خدمة المجتمع.
- كما سبق يمكن تقسيم الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي التي تقوم بها المؤسسة على النحو الآتي:
  - الأنشطة الخاصة بالمجتمع: و تتمثل بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع لغرض المساهمة بتنمية و رفاهية المجتمع كالأنشطة الخاصة برعاية المعوقين، و تدريب طلبة الجامعات، و تدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة و الأمراض.
  - الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية: و تتضمن الأنشطة التي توجه لتلبية لمتطلبات العاملين بالمؤسسة وتحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً. و من أمثلة هذه الأنشطة توفير الرعاية الصحية للعاملين و تهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن و السلامة.
  - الأنشطة الخاصة بالبيئة: و تشمل الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي و التي تهدف لحماية الموارد الطبيعية و البيئة المحيطة و المحافظة عليها. ويعتبر الاهتمام بهذا المجال أمراً حيوياً ليس فقط لأثره على نوعية الحياة، بل لأثره على ما تتحمله الدول من نفقات للمحافظة على البيئة الطبيعية.
  - الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك: و تشتمل على الأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة و المحافظة على مصالحهم، و منها على سبيل المثال تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه، و وضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.<sup>12</sup>

#### 4- معوقات ومشاكل محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

هناك العديد من المشاكل التي تشكل عائقاً في وجه عملية محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومن أهمها:

- أ- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية: تعتبر المشكلة الأساسية التي تواجه عملية المحاسبة لأن هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس هذا النوع من التكلفة، ويمكن تبين ذلك فيما يلي<sup>13</sup>:

- **وجهة النظر المحاسبية:** تعتبر أن التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة اضطلاعها بمسؤولياتها الاجتماعية بصيغة اختيارية أو إلزامية والتي لا يطالبها نشاطها الاقتصادي بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة أو عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف، نجد أن هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية أساسا في القياس.

- **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 يعنى بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات ونجد أن هذا المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة أساسا في القياس.

**ب- مشكلة قياس العوائد الاجتماعية:** هناك العديد من المشاكل والصعوبات التي تواجه عملية قياس المنافع والعوائد الاجتماعية، ومنها<sup>14</sup>:

- الأنشطة الاجتماعية تحقق فوائد ومنفعة للمجتمع وليس للمؤسسة، وبذلك معظم الفوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المؤسسة، ومنه يصعب قياسها نقدا، ومثال ذلك كيف يمكن قياس العائد من التكاليف على ممارسات المؤسسة تجاه الحد من التلوث.

- صعوبة قياس المنافع الاجتماعية لأنها لا تخضع للسوق، ولا توجد معدلات تسعير ملائمة لها.<sup>15</sup>

- حتى ولو حققت المؤسسة القبول الاجتماعي، فإن تقدير قيمة هذا القبول نقديا صعب التحقق.<sup>16</sup>

- عدم إمكانية قياس بعض المنافع الاجتماعية باستخدام الوحدة النقدية، وإنما التعبير عنها إما بالقياس غير النقدي، أو بالتعبير عنها في شكل وصفي، مثلا ارتفاع المستوى الثقافي أو العلمي..<sup>17</sup>

## ثانيا- الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

### 1- مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: تعريف، أهمية،

#### أ- تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

عرف (Hacksto) الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بأنه تقديم معلومات مالية وغير مالية مرتبطة بتفاعل المنشأة مع البيئة الاجتماعية والمادية وذلك داخل التقارير السنوية، أو في تقارير تعدها المنشأة بشكل منفصل لهذا الغرض..<sup>18</sup>

بينما عرف (Burke) الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: على أنه عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمؤسسة بشكل يمكن من تقييم الأداء ومنه تقويم وتصحيح الانحرافات في أدائها الاجتماعي<sup>19</sup>.

وفي تعريف آخر يمكن القول بأن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو التقرير عن الآثار الاجتماعية والبيئية لمؤسسات الأعمال لأصحاب المصالح داخل المجتمع بصفة خاصة، والمجتمع ككل بصفة عامة، وبما يساهم في توسيع نطاق المساءلة للمؤسسات، ويأتي هذا بجانب الدور التقليدي للإفصاح، المتمثل في توفير



معلومات مالية لحملة الأسهم، ويستند هذا التوسع في الإفصاح على افتراض أن المؤسسات لديها مسؤوليات أكبر من مجرد تحقيق الربح<sup>20</sup>.

## ب- أسباب الاهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية :

هناك العديد من الأسباب التي تدعو للاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، لعل من أهمها ما يلي :

- تزايد إدراك المستثمرين لأهمية المسؤولية الاجتماعية: حيث أصبح الأداء الاجتماعي لمؤسسات الأعمال أحد العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وقد وجدت الدراسات العلمية أن معلومات المسؤولية الاجتماعية تساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية، وبالتالي يتزايد طلب المستثمرين على تلك المعلومات.

- تحسين جودة التقارير المالية: حيث تتسم التقارير المالية التقليدية بالقصور في توفير المعلومات المطلوبة لفهم الظاهرة المتعلقة بالتقرير عن أنشطة المؤسسة الاقتصادية في سياق التنمية المستدامة، الأمر الذي يتطلب ضرورة أن يتم إعادة هيكلة تلك التقارير في سياق أوسع بما لا يشمل فقط على الفئات التقليدية التي يقدم لها الإفصاح، بل يعمل على تلبية احتياجات باقي الفئات.

- تعظيم قيمة المؤسسة: حيث يساهم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تعظيم قيمة المؤسسة، ويرجع ذلك إلى قدرة هذا الإفصاح على تخفيض تكلفة رأس المال، وتحسين أداء الأسهم، بالإضافة إلى تعميق الدور الاجتماعي للمؤسسة بما يساهم في تحسين الأداء المالي لها.<sup>21</sup>

- تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية للمؤسسة: يساهم الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية في معالجة القصور في قابلية القوائم المالية على المقارنة بين المؤسسات، إن تضمن القوائم المالية بيانات عن التكاليف الاجتماعية يساهم بشكل أفضل في تقويم أداء المؤسسة الاقتصادية اجتماعياً<sup>22</sup>.

- أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة، ومنها: أن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية هي ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها، وهي من عمل المحاسب، إن التغير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المشروع لتكاليف المحافظة على البيئة يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبة في المشروعات<sup>23</sup>.

- ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشاكل البيئية و الاجتماعية التي قد تسببها مؤسسات الأعمال مما دفع الحكومات لإصدار القوانين و تحقيق نوع من الإشراف و فرض العقوبات و الغرامات على المؤسسات المخالفة، الأمر الذي أدى إلى حث المؤسسات على إعطاء قدر أكبر من الاهتمام ببيانات التكلفة الاجتماعية لتجنب العقوبات والإجراءات القانونية<sup>24</sup>.

- تزايد المطالب من قبل الدول والهيئات والجمعيات المحاسبية للمشروعات الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي، و يبرز هذا الاتجاه من خلال استعراض النقاط الآتية:<sup>25</sup>

- a. إيضاح جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accountants Association أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية.
- b. تكوين عدد من اللجان التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) لدراسة وتطوير أنظمة القياس في المحاسبة الاجتماعية، لمعاونة المشروعات الاقتصادية في هذا المجال.
- c. مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية المؤسسات بضرورة الإفصاح عن سياساتها في مجال محاربة تلوث البيئة و ما تم تنفيذه منها.
- d. مطالبة مجمع المحاسبين القانونيين بانكلترا بإعادة النظر في مجال وأهداف القوائم المالية المنشورة على ضوء المتطلبات الجديدة لمستخدميها، و لقد أوضح المجمع أن المجتمع يعتبر من بين مستخدمي بيانات القوائم المالية المنشورة ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة أهداف المجتمع.

## 2- النظريات المفسرة لدوافع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية<sup>26</sup> :

لقد قامت العديد من النظريات بتفسير دوافع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، واعتمدت تلك النظريات على إطار من الأفكار الأساسية التي قامت عليها نظرية الاقتصاد السياسي، ولعل من أهم تلك النظريات ما يلي:

أ- **نظرية الشرعية** حيث يستخدم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي كوسيلة لبناء صورة ذهنية تسمح بتحقيق شرعية المؤسسة في نظر المجتمع للسماح لها بالاستمرار، لأنه في حالة فقد تلك الشرعية فإن المؤسسة سوف تخرج حتماً من السوق،

ب- **نظرية أصحاب المصالح**: تعد هذه النظرية امتداداً لنظرية الشرعية فهي تأخذ في الاعتبار ليس فقط المجتمع ككل وإنما جماعات معينة من أصحاب المصالح، لذلك يمكن القول أن هناك تداخل بين النظريتين عند تفسير سلوك الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

ج- **نظرية العقد الاجتماعي**: تقوم نظرية العقد الاجتماعي على افتراض وجود مجموعة من التعاقدات الاجتماعية بين المجموعات المختلفة داخل المجتمع، وبين تلك المجموعات والمجتمع نفسه، وعلى الرغم من أن تلك التعاقدات هي ضمنية إلا أنها تشكل المرشد الأساسي لسلوك المؤسسات، وعلى هذا يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لبيان مدى الوفاء بتلك التعاقدات، ويرجع ذلك إلى أن منح المؤسسة سلطة العمل في المجتمع لخلق الثروة لحملة الأسهم يجب أن يكون في حدود المعايير الاجتماعية، وأن يصاحبه إفصاح عن مدى الوفاء بتلك المعايير، وعلى الرغم من ذلك إلا أن المعلومات التي يتم توفيرها في ضوء التعاقدات الاجتماعية هي معلومات مالية فقط لحملة الأسهم، وما زال الجدل دائراً حول أهمية الإفصاح عن المعلومات الملائمة لقطاع عريض من أصحاب المصالح، والتي تمثل باقي أطراف العقد الاجتماعي.

د- **نظرية الوكالة**: يمكن القول بوجود علاقة وكالة بين المؤسسة والمجتمع، وفي ظل هذه العلاقة يعهد المجتمع بموارده المتمثلة في الأرض، والعمل، ورأس المال للمؤسسة الاقتصادية لاستغلالها في ظل افتراض أنها سوف تستغلها ليس لتحقيق ربح مناسب فحسب، وإنما لتحقيق منافع للمجتمع ككل، ومن هنا تبدو أهمية صياغة عقود وكالة

بين المؤسسة والمجتمع، وما يترتب على ذلك من حاجة المجتمع إلى معلومات تمكنه من الوقوف على الدرجة التي تم بها إنجاز تلك العقود.

### 3- طرق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

توجد العديد من وسائل الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وتحدد تلك الوسائل في التقارير السنوية والمقالات والكتيبات والمنشورات التي تصدرها المؤسسات، وقد ركزت الدراسات المحاسبية بشكل أساسي على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية داخل التقارير السنوية، أو بشكل منفصل في تقارير يطلق عليها تقارير المسؤولية الاجتماعية، أو تقارير التنمية المستدامة أو تقارير مسؤولية المؤسسات، أو تقارير مواطنة المؤسسات. وبالنظر إلى طريقة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ضمن التقارير المالية، يلاحظ وجود اتجاهين أساسيين هما:

#### ❖ الاتجاه الأول اتجاه الدمج:

في ضوء هذا الاتجاه يتم الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي ضمن القوائم المالية التقليدية، ويرى أنصار هذا الاتجاه أنه يساعد على تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية للمؤسسة دون الحاجة إلى إجراء أي تعديل على النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية، وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية، كما أنها توفر مجالاً أوسع للمقارنة، ويعتمد مؤيدو هذا الاتجاه على مبررين أساسيين<sup>27</sup>:

- الأنشطة الاجتماعية تؤثر بالفعل في نتائج النشاط الاقتصادي ومن ثم يجب أن ينعكس ذلك في التقارير المالية وإلا أصبحت نتائجها مضللة.
  - إن المشروع وحدة واحدة لا تتجزأ، ومن ثم فإن كلاً من أهدافه الاقتصادية والاجتماعية تعد متكاملة وتمثل معاً الأهداف الكلية للمشروع.
- ويمكن عرض نوعين من التقارير المدججة كالتالي:

أ- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية: وتهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع على صافي الربح. فتوضح أثر المساهمات البيئية والاجتماعية المفروضة بقرارات سيادية على هذا الربح، وكذلك أثر المساهمات البيئية والاجتماعية الاختيارية.

ب- قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية: تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجال الأداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير، ويفيد هذا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصها المشروع لاقتنائها<sup>28</sup>.

#### ❖ الاتجاه الثاني اتجاه الفصل:

وفي ضوء هذا الاتجاه يتم الإفصاح من خلال تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها، ويرى أنصار هذا الاتجاه أن مشكلات قياس المنافع والتكاليف الاجتماعية تفرض على القائمين بمهمة تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية ضرورة إعداد تقارير منفصلة نظراً لاختلاف طبيعة المعلومات الاجتماعية عن المعلومات المالية، وتأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية حسب هذه الطريقة أحد أشكال ثلاثة، وهي<sup>29</sup>:

أ- **التقارير الوصفية:** حيث تصف بطريقة سردية أو روائية أو قصصية الأنشطة الاجتماعية التي قام بها المشروع، وهي تتضمن وصفاً لتلك الأنشطة وفاء لالتزامات المشروع الاجتماعية، وهي عادة أنشطة الالتزام الاختياري للمشروع، دون محاولة تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الأنشطة.

ب- **تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف:** وهي تقارير تفصح عن جانب التكاليف لتأثيرات أنشطة المشروع الاجتماعية دون التعرض لقيمة المنافع التي حققتها تلك الأنشطة، فلا يتم الإفصاح عن المنافع في هذه التقارير نظراً لصعوبة قياسها،

ج- **تقارير القياس النقدي لعناصر التكاليف والمنافع:** وهي تقارير تفصح عن كل من تكاليف ومنافع أنشطة المشروع الاجتماعية، وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات، وتتميز في أنها تعد أكثر شمولاً حيث إنها تتضمن كلاً من التكاليف الخاصة بالأنشطة الاجتماعية والمنافع الناتجة عن هذه الأنشطة، بحيث يمكن للمطلع على هذه التقارير أن يحصل على صورة كافية إلى حد ما عن الأداء الاجتماعي للمشروع، وإن كان قياس المنافع صعباً كما سبقت الإشارة إليه، حيث إن معظمها لا يتحقق للمشروع ذاته 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.

وفي الأخير يمكن القول بأن كلا الاتجاهين فيهما جانب من الصحة، لأن طريقة الدمج تعد مناسبة لكونها تجعل التقارير المالية التقليدية لمؤسسات الأعمال أكثر واقعية ومصداقية، نظراً لأنها تتضمن معلومات تفصيلية عن الأداء المالي والأنشطة الاجتماعية، ولكن في المقابل هذه الطريقة تعاني العديد من المشاكل والعوائق في كون أنه من الصعب بمكان ضبط ومحاسبة التكاليف والأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة وبالتالي صعوبة دمجها في القوائم المالية التقليدية، هنا يمكن الاستعانة بالطريقة الثانية ألا وهي طريقة الفصل، أي أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في شكل تقارير دورية أو سنوية، تبين فيها أنشطتها الاجتماعية.

#### 4- أهم نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

يمكن تقسيم نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية إلى مجموعتين، حيث المجموعة الأولى قامت بقياس التكاليف والعوائد الاجتماعية معاً، أما المجموعة الثانية فقد قامت بقياس التكاليف فقط عن المسؤولية الاجتماعية حيث ترى باستحالة قياس العائد عن الأداء الاجتماعي.

#### 4-1 مدخل قياس التكاليف والعوائد عن القيام بالمسؤولية الاجتماعية

أ- نموذج (Estes):

اقترح هذا النموذج قائمة التأثيرات الاجتماعية لقياس المنافع الاجتماعية، إذ كان سبب إعداد هذه القائمة هو وضع أسس للترقية بين المنافع الاجتماعية سواء كانت بصورة منتجات أو خدمات للمجتمع أو مدفوعات أو مزايا عينية أو إصابات أو أضرار بيئية.<sup>30</sup>

شكل رقم (01) نموذج (Estes) قائمة التأثير الاجتماعي عن السنة المنتهية<sup>31</sup>.

			المنافع الاجتماعية
	XX		السلع أو الخدمات التي تم توفيرها
	XX		مدفوعات للعناصر الاجتماعية:
		XX	عمالة متاحة (أجور ومرتبات)
		XX	مدفوعات لموردي السلع والخدمات
		XX	ضرائب مسددة
		XX	توزيعات خيرية
		XX	توزيعات وأرباح موزعة
		XX	قروض ومدفوعات أخرى
		XX	منافع إضافية مباشرة للعاملين
		XX	هبات للغير في شكل خدمات بشرية ومعدات وتسهيلات
		XX	تحسينات بيئية
		XX	منافع أخرى
	XX		إجمالي المنافع الاجتماعية
			التكاليف الاجتماعية
	XX		سلع ومواد أولية تم الحصول عليها
	XX		مباني ومعدات مشتراه
	XX		عمل وخدمات مستخدمه
	XX		فروق وظيفية:
		XX	في التعيين (خارجية)
		XX	في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)
		XX	أضرار وأمراض تسببها عمليات المشروع
		XX	خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة
		XX	أضرار بيئية
		XX	أضرار للأراضي
		XX	تلوث المياه
		XX	ضوضاء
		XX	مخلفات
	XX		تشويه الشكل الجمالي للبيئة
	XX		أضرار أخرى للبيئة
		XX	مدفوعات من عناصر أخرى للمجتمع
		XX	مدفوعات مقابل سلع وخدمات

		XX	زيادة في رأس المال
		XX	سلف
		XX	مدفوعات أخرى
		XX	تكاليف أخرى
		XX	إجمالي التكاليف الاجتماعية
XX			الفائض (العجز) الاجتماعي العام
XX			الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في بداية العام
XX			الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في آخر العام
XX			ملاحظات عن:
			1- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات.
			2- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمخرجات.
			3- أسس القياس والتقييم.
			4 - مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية.

**المصدر:** سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان بقسنطينة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، السنة الجامعية 2013/2012، ص 98،99.

يعتبر النموذج الذي اقترحه (Estes) شامل ويأخذ بالمفهوم الواسع عند تعرضه لعناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية، ويؤخذ عليه مأخذ عديدة من أهمها صعوبة تطبيقه عملياً وصعوبة قياس بعض عناصره، فمثلاً كيف تقاس الضوضاء قياساً مالياً باعتبارها تكلفة اجتماعية، وكيف يتم قياس المنافع الخارجية للمشروع في شكل نقدي.

### ب- نموذج (Seidler)

اقترح (Seidler) نموذجين للإفصاح عن الأداء الاجتماعي، النموذج الأول يختص بالوحدات الاقتصادية التي لا تهدف للربح، والنموذج الثاني يختص بالوحدات الاقتصادية التي تهدف للربح وأطلق على النموذجين اسم (تقرير الدخل الاجتماعي)، والهدف من النموذجين معرفة صافي الدخل - العجز الاجتماعي.<sup>32</sup>

### شكل رقم (02): النموذج الأول (Seidler) للمؤسسات غير هادفة للربح

تقرير الدخل المالي	جزئي	كلي	تقرير الدخل الاجتماعي	جزئي	كلي
--------------------	------	-----	-----------------------	------	-----

		الإيرادات			
	XX	الرسوم التي يسدها الطالب	XX		
	XX	منح أبحاث	XX		
XX	XX	مجموع المنافع الاجتماعية	XX		
			XX		
	XX	التكاليف الاجتماعية			
	XX	الرسوم التي يسدها الطلاب للجامعة	XX		
ذ	XX	تكاليف البحوث	XX		
	XX	بحوث الدولة	XX		
		عناصر أخرى	XX		
XX		مجموع التكاليف الاجتماعية	XX		
XX		صافي الدخل أو العجز الاجتماعي	XX		

المصدر: فلاق محمد، مرجع سابق، ص 168.

الجدول رقم (03): النموذج الثاني ل (Seidler) الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تقرير الدخل الاجتماعي لمؤسسات هادفة للربح:

	القيمة المضافة من النشاط الاقتصادي
XX	+ مخرجات مرغوبة اجتماعياً ولا يمكن بيعها
XX	- آثار غير مرغوبة اجتماعياً ولم يسدد مقابل لها
XX	= صافي الدخل الاقتصادي - الاجتماعي

المصدر محمد فلاق، مرجع سابق، ص 169.

### ج- نموذج بدوي:

اقترح بدوي أربعة قوائم للتقرير والإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية بما يضمن توفير المعلومات المناسبة والملائمة لكافة الأطراف الخارجية المستفيدة من التقارير الاجتماعية، وتتمثل التقارير في القوائم (قائمة الربح المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية / قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية / تقرير الأداء الاجتماعي متعدد الأبعاد / القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية).<sup>33</sup>

### 4-2 مدخل القياس لعناصر التكاليف الاجتماعية (مدخل التكلفة):

#### أ- نموذج (Linowes)

قدم (Linowes) نموذجاً للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأطلق عليه اسم (تقرير النشاط الاقتصادي - الاجتماعي)، حيث قسم التكاليف المترتبة عن الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاث مجموعات، الأولى تهتم بتكاليف الموارد البشرية، والثانية تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة، والثالثة تكاليف الأنشطة الخاصة بالإنتاج، وقد ميّز هذا النموذج بين نوعين من التكاليف الاجتماعية، الأول يتمثل في التكاليف التي تنفقها المؤسسة في سبيل تحقيق أهداف اجتماعية، ومن وجهة نظره تمثل هذه التكاليف تحسينات (مزايا اجتماعية)، أما النوع الثاني فهي

التكاليف التي تنفقها المؤسسة، أو ما يجب عليها إنفاقه في جانب معين من المجموعات الثلاث السابق ذكرها وتمثل (الأضرار الاجتماعية).<sup>34</sup>

الجدول رقم (04): نموذج (Linowes) تقرير النشاط الاقتصادي - الاجتماعي.

❖ مجال الموارد البشرية:			
(أ) التحسينات:			
1- برامج تدريب العاملين	XX		
2- مساهمة في الهيئات التعليمية	XX		
3- الزيادة في التكاليف بسبب تنفيذ برنامج تشغيل الأفيال	XX		
4- مصاريف حضانة أطفال العاملين	XX		
إجمالي التحسينات		Xx	
(ب) الأضرار:		(xx)	
1- التكاليف المؤجلة التي تخص تركيب أجهزة الأمن الصناعي			
(ج) صافي التحسينات في مجال الموارد البشرية			xxx
❖ مجال الموارد الطبيعية:			
(أ) التحسينات:			
1- تكاليف استصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات	XX		
2- تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث	XX		
3- تكاليف التخلص من النفايات السامة	XX		
إجمالي التحسينات		xx	
(ب) الأضرار:			
- تكاليف مؤجلة لإعادة استصلاح موقع المشروع	XX		
- تكاليف مقدرة لتركيب وحدة تنقية المخلفات			(xxx)
إجمالي الأضرار		(xx)	
(ج) صافي العجز في مجال الموارد الطبيعية			
❖ مجال المنتج:			
(أ) التحسينات:			
1- مرتبات القائمين باختبار أمان المنتج	XX		
2- تكلفة استخلاص السموم من المواد المستخدمة في التغليف	XX		
إجمالي التحسينات		xx	
(ب) الأضرار:		(xx)	
1- تكلفة جهاز اختبار أمان المنتج لم يتم تركيبها			
(ج) صافي التحسينات في مجال المنتج			xxx
إجمالي التحسين والعجز الاجتماعي والاقتصادي للسنة			xxx

المصدر، سعيدي سيف حنان، مرجع سابق، ص95.

اقتصرت النموذج علي قياس التكاليف الاجتماعية الاختيارية دون الإلزامية متجاهلا طبيعة النشاط التي قد تكون المعيار المناسب لتخصيص التكاليف الاجتماعية، وأخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر المجتمع) إلا انه يعاب عليه كيفية القياس للأضرار التي تصيب المجتمع حيث تخضع للتقدير الشخصي مما يؤثر علي عدم مراعات معيار الموضوعية والملائمة وعدم التحيز بشكل كبير.



## ب- نموذج عبد المجيد (حساب الأرباح والخسائر: المالي - الاجتماعي)

اقترح عبد المجيد نموذجاً للتقرير عن الأداء الاجتماعي وأطلق عليه اسم (حساب الأرباح والخسائر المالي - الاجتماعي)، ويقسم النموذج الأنشطة الاجتماعية إلى أربع مجالات هي (العاملين، البيئة، المستهلك التلوث)، ويرى عبد المجيد أن الإفصاح عن تلك المجالات الأربع يقتصر على التكاليف الاجتماعية دون المنافع المحققة منها مبرراً ذلك إلى صعوبة قياس تلك المنافع الاجتماعية.<sup>35</sup>

### شكل رقم (05) نموذج (عبد المجيد) حساب الأرباح والخسائر المالي - الاجتماعي

كلي	جزئي	إيرادات خاصة بالنشاط الاقتصادي	كلي	جزئي	تكاليف خاصة بالنشاط الاقتصادي
			XX		مصاريف إدارية
XX		مجمّل الربح	XX		فوائد السندات والقروض
	XX	إيراد أوراق مالية	XX		استهلاك (بيان أو كشف مرفق)
	XX	مؤسسات تابعة	XX		خسائر أو مصاريف عرضية
XX		إيراد أوراق مالية أخرى	XX		مخصصات (بيان أو كشف مرفق)
XX		إيرادات متنوعة	XX		صافي الربح
			XX		مخصصات إضافية (استهلاكات إضافية)
XX		صافي الربح	XX		مخصص ضرائب
			XX		صافي الربح المحقق من الأنشطة الاقتصادية
XX		إيرادات تخص سنة سابقة			<b>تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي</b>
XX		محول من مخصصات أو احتياطات			أنشطة خاصة بالعاملين:
					استهلاك أصول
				XX	تكاليف أخرى
XX		صافي الربح المحقق من الأنشطة الاقتصادية		XX	أنشطة خاصة بالتفاعل مع البيئة:
			XX		حصة المؤسسة للتقدم العلمي
				XX	تكاليف أخرى
			XX		أنشطة خاصة بحماية المستهلك
			XX		أنشطة خاصة بالرقابة على التلوث
			XX		استهلاك معدات الرقابة
			XX		تكاليف أخرى
			XX		تكاليف علاج أضرار بيئية خاصة بالسنة الحالية
			XX		غرامات مخالفة قوانين خاصة بحماية البيئة والمجتمع
					مخصص التزامات اجتماعية
			XX		صافي الربح بعد خصم تكاليف الأنشطة الاجتماعية
			XX		
XX		صافي الربح بعد خصم تكاليف الأنشطة الاجتماعية	XX		تكاليف علاج أضرار بيئية خاصة بسنوات سابقة
			XX		صافي الربح القابل للتوزيع

المصدر: فلاق محمد، مرجع سابق، ص 171.

اهتم النموذج بالأداء الكلي للوحدة الاقتصادية، سواء الاقتصادي منها أو الاجتماعي، ومن المآخذ على هذا النموذج اهتمامه وقياسه لجانب التكاليف الاجتماعية دون المنافع، واهتمامه بالمؤسسات كبيرة الحجم دون الصغيرة منها، ولم يتطرق عبد المجيد إلى الأطراف المشاركة في عملية إعداد النموذج.

### ج- نموذج الفضل (كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية)

اقترح الفضل نموذجاً لمؤسسات الأعمال، ودمج فيه العمليات الجارية الاقتصادية والاجتماعية في تقرير واحد أطلق عليه اسم (كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية)، وقسم فيه الأنشطة الاجتماعية إلى أربع مجالات هي (مجال الموارد البشرية، البيئة، حماية المستهلك، الرقابة علي التلوث)، وتعد نتائج الأنشطة الاجتماعية بعد نتائج الأنشطة الاقتصادية، ويقول الفضل إن نموده جاء منسجماً مع متطلبات النظام المحاسبي.<sup>36</sup>

#### شكل رقم (06) نموذج الفضل كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية.

			الفائض (العجز) الاقتصادي المنقول من المرحلة الثانية(بعد استبعاد الحسابات ذات الطابع الاجتماعي من بنود الاستخدامات
			<b>تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية:</b>
			<b>تكاليف الأنشطة الخاصة بالعمالين:</b>
			<b>المزايا:</b>
		××	تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي
		××	تكلفة الضمان الصحي
		××	تكلفة التجهيزات المزودة للعمالين
		××	تكلفة نقل العمالين
		××	تكلفة التدريب والتأهيل والتعليم
		××	تكلفة اصفاء سلف الزواج
		××	تكلفة المساهمة في المؤسسة العامة للثقافة العمالية
		××	تكلفة الإعانات والتبرعات للعمالين.
	××		<b>مجموع المزايا</b>
			<b>الأضرار :</b>
		××	تكلفة اهتلاك أجهزة الأمن الصناعي التي كان يجب توفرها في المنشأة.
		××	تكلفة الصيانة الدورية الواجب القيام بها لإدامة أجهزة السلامة المهنية.
		××	تكلفة الخدمات الصحية التي كان يجب على المنشأة أن تؤديها للعمالين.
		××	أي أضرار أخرى
	××	××	<b>مجموع الأضرار</b>
			<b>مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالعمالين</b>
			<b>تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع</b>
			<b>المزايا:</b>
		××	حصة المنشأة في تمويل المؤسسات المركزية الأخرى
		××	مساهمة المنشأة في تمويل النقابات والاتحادات الجماهيرية
		××	تكلفة الاحتفالات الوطنية والقومية والدينية
		××	الإعانات والتبرعات للغير
		××	تكلفة حملات مكافحة الأضرار التي تصيب المجتمع مثل الفيضانات والأوبئة
	××		<b>مجموع المزايا</b>
			<b>الأضرار :</b>
	××	××	تكلفة السلع والمواد الأولية التي يتم الحصول عليها من المجتمع دون تعويض.
			<b>مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع</b>
			<b>تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك:</b>
		××	<b>المزايا:</b>
		××	تكلفة الأبحاث والاستشارات

	××	××	قسط اضعاف تكلفة التحويلات على المنتج لرفع درجة أمانه أضرار أخرى مجموع المزايا الأضرار : تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي كان يجب على النشأة استعمالها في التعبئة وتغليف منتجاتها. تكلفة الضمانات التي يتم منحها للمستهلكين خلال السنة
××	××	××	أضرار أخرى مجموع الأضرار مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة المزايا: تكلفة استصلاح واستزراع أرض المخلفات الخاصة بالمنشأة تكلفة استبعاد المواد السامة من عمليات الإنتاج
	××	××	مزايا أخرى مجموع المزايا الأضرار : تكلفة الأضرار الناشئة من مخلفات الإنتاج تكلفة معالجة التلوث في المياه
		××	أضرار أخرى مجموع الأضرار مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة
	××	××	مجموع تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية صافي الفائض (العجز الاقتصادي - الاجتماعي القابل للتوزيع

المصدر: محمد فلاق، مرجع سابق، ص 172.

اهتم النموذج بالأداء الكلي لمؤسسات الأعمال سواء الاقتصادي منها أو الاجتماعي عبر مرحلتين للتعبير في نفس القائمة، المرحلة الأولى تهتم بالنشاط الاقتصادي والمرحلة الثانية تهتم بالنشاط الاجتماعي، ويعاب علي هذا النموذج الغموض فيما يتعلق بقياس المنافع الاجتماعية، ولم يحدّد الفضل الأطراف التي يجب أن تشارك في إعداد هذا النموذج، إلا أنه من أبرز سمات هذا النموذج القابلية للمقارنة في مؤسسات الأعمال وذلك لالتزامها بتطبيق النظام المحاسبي الموحد.

#### الخاتمة:

من خلال الدراسة السابقة يمكن استخلاص أهم النتائج التالية:

- يقع على عاتق المؤسسة مسؤولية اجتماعية تجاه العديد من الأطراف ذات المصلحة (المجتمع، البيئة، الموارد البشرية، المساهمون، العملاء، الموردون،..).
- مع ظهور الاتجاه الحديث في النظر إلى المؤسسات كونها جزء من مجتمع تؤثر وتتأثر به طرح الفكر المحاسبي نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بسبب تطور وتعقد الأنشطة الاقتصادية المختلفة وزيادة تأثيرها على البيئة والمجتمع .
- من الصعوبات التي تواجه عملية محاسبية المسؤولية الاجتماعية عدم القدرة على قياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية ومدى المنافع الاجتماعية التي تحدثها في المجتمع الذي تعمل فيه، وبذلك صعوبة الإفصاح عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية.

- اختلف الباحثون والمفكرون بشأن محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وذلك في كيفية معالجة وتناول المعلومات المحاسبية ذات المضمون الاجتماعي وكيفية الإفصاح عنها، وبذلك تولد رأيين، الأول يرى بضرورة دمج المعلومات المحاسبية ذات المضمون الاجتماعي في القوائم المالية التقليدية، ولكن هذا الطرح واجه العديد من الصعوبات ومن أهمها صعوبة قياس التكاليف والمنافع عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية، أما الطرح الثاني فقد رأى ضرورة فصل هاتاه المعلومات المحاسبية التي تخص المسؤولية الاجتماعية على القوائم المالية التقليدية والاكتفاء بذكرها والإفصاح عنها في تقارير خاصة بها وتكون دورية أو في نهاية السنة، وتسمى تقارير المسؤولية الاجتماعية أو تقارير التنمية المستدامة وغيرها.

- من خلال الدراسة نستنتج بأنه لا يزال الفكر المحاسبي المعاصر لم يتوصل إلى طرق محاسبية تتميز بموضوعية في عملية القياس المحاسبي لمنافع الأنشطة الاجتماعية وذلك بسبب الصعوبات التي تتمثل في التعبير النقدي عن هذه المنافع.

- هناك العديد من المحاولات من قبل الباحثين والمفكرين في مجال المحاسبة إلى طرح نماذج حديثة لعملية محاسبة المسؤولية الاجتماعية وكذا الإفصاح عنها. وقد انقسمت هاته النماذج إلى نوعين، حيث أن البعض قدم نموذج للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من حيث التكاليف والمنافع الاجتماعية، أما الجزء الثاني فقد قام بقياس التكاليف فقط وعدم قياس المنافع وذلك لصعوبة قياسها والتعبير عنها بالوحدة النقدية.

على ضوء النتائج السابقة يمكن وضع أهم التوصيات التالية:

- على المؤسسة الإفصاح عن مدى قيامها والتزامها بمسؤوليتها الاجتماعية، وذلك من خلال تقديم المعلومات الكافية والصحيحة عن مدى التزامها الاجتماعي تجاه الفئات ذات المصلحة من المؤسسة.
- ضرورة الاهتمام بموضوع المسؤولية الاجتماعية، وضرورة قياسها بصورة مناسبة وذلك عن طريق استعمال أفضل الطرق المناسبة لقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة، سواء فيما يخص التكاليف أو المنافع الاجتماعية.
- ضرورة الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية سواء باستخدام أحد النماذج المذكورة أو باستحداث نموذج خاص بها، المهم أن يكون النموذج يتكيف مع وضعية وحالة المؤسسة والأنشطة التي تقوم به.
- ضرورة توفير معلومات كافية عن تكاليف ومنافع التي تخص الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، لمختلف الفئات والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

#### الهوامش:

- 1 - أم كلثوم جماعي، الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث بعنوان منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، يومي 14/15 فيفري 2012. ص 04.
2. ضيائي نوال، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والموارد البشرية، مجلة تنظيم والعمل، جامعة مجلة إلكترونية تصدر عن مخبر تحليل واستشراف وتطوير الوظائف والكفاءات، جامعة معسكر العدد 05، 2014، ص 04.
- 3 طاهر محسن منصور الغالي، إدارة وإستراتيجية منظمات الأعمال الصغيرة والمتوسطة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص 83

- 4 وائل محمد إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة الإستراتيجية - المفاهيم والعمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة 2011، ص 205.
- 5 مدحت فوزي وخالد محمد، انعكاسات الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول لكلية إدارة المال والأعمال الموسوم بعنوان "المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص وانعكاساتها على المجتمع الفلسطيني"، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة فلسطين، يوم 12 مارس 2016، ص 06.
- 6 إياد محمد عودة، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمتها بتحقيق الرفاهية الاجتماعية "دراسة ميدانية (تطبيقية) على فنادق ذات فئات خمس نجوم في الأردن"، رسالة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علم المحاسبة مسار شامل، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص 41.
- 7 يوسف بوخلخال، المسؤولية الاجتماعية في ظل المحاسبة الاجتماعية (الإفصاح المحاسبي)، ورقة بحثية ضمن المؤتمر الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، يومي: 14-15 فيفري 2012، ص 03.
- 8 يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 04.
- 9 يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في المؤسسات بقطاع غزة، دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في المؤسسات الصناعية العامة بقطاع غزة، مجلة سلسلة الدراسات الإنسانية، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، المجلد 15، العدد الأول، جانفي 2007، ص 247.
- 10 يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 248.
- 11 يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 248.
- 12 هناء محمد وإنعام محسن حسن، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الدولي السنوي التاسع بعنوان "اقتصاديات البيئة والعملة"، جامعة الزيتونة الأردنية بتاريخ 20-23 ابريل 2009، ص 08.
- 13 يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 06.
- 14 فلاق محمد، مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة: في منظمات الأعمال: دراسة ميدانية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحاصلة على شهادة الإيزو 9000"، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، 2013/2014، ص 136.
- 15 حامد أحمد أبو سمرة، معوقات الإفصاح المحاسبي في تقارير المؤسسات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية" من وجهة نظر مدققي الحسابات وإدارة المؤسسات، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، ص 35.
- 16 فلاق محمد، مرجع سابق، ص 136.
- 17 حامد أحمد أبو سمرة، مرجع سابق، ص 36.
- 18 جهاد محمد محمد شرف، أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على رأس المال الفكري في مؤسسات القطاع الخاص "دراسة عملية على المؤسسات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين"، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي الأول عنوان المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص وانعكاساتها على المجتمع الفلسطيني"، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة فلسطين، يوم 12 مارس 2016، ص 08.
- 19 يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 08.
- 20 جهاد محمد محمد شرف، مرجع سابق، ص 08.
- 21 جهاد محمد محمد شرف، نفس المرجع السابق، ص 10.
- 22 يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 08.
- 23 مدحت فوزي وادي وخالد محمد نصار، مرجع سابق، ص 07.
- 24 يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 8.
- 25 هناء محمد هلال حنيطي وإنعام محسن حسن، مرجع سابق، ص 07.
- 26 جهاد محمد محمد شرف، مرجع سابق، ص 09.
- 27 جهاد محمد محمد شرف، مرجع سابق، ص 11.
- 28 مدحت فوزي واجي وخالد محمد نصار، مرجع سابق، ص 09.

<sup>29</sup>. جهاد محمد محمد شرف، مرجع سابق، ص 11.

<sup>30</sup> طه أحمد حسن أديني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية، " أتمودج مقترح"، مجلة تنمية الرافدين، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 28، العدد 83، 2006، ص 15.

31 - سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان بقسنطينة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2012/2013، ص 98، 99.

<sup>32</sup> يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 11.

<sup>33</sup> يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 13.

<sup>34</sup> نفس المرجع السابق، ص 14.

<sup>35</sup> يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 14.

<sup>36</sup> يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 15.