

## المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

أ. آمنة تونسي

طالبة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الأغواط، الجزائر

amouna1852@yahoo.fr

د. ابراهيم بورنان

أستاذ محاضر صنف "أ"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الأغواط، الجزائر

etce.bourenane@yahoo

### الخص:

لقد أدى تفاقم المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في دول العالم، والتي كانت الشركات هي السبب في معظمها الى ظهور العديد من المنظمات و الجمعيات التي مارست ضغوطات على هذه الشركات لتحتمل مسؤولية أعمالها وتصحح ما خلفه نشاطها من آثار سلبية على البيئة والمجتمع، وفي نفس السياق ظهر مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات واثار جدلا كبيرا في الاوساط العلمية والاكاديمية، وأدى هذا الى ترسيخ المسؤولية الاجتماعية ثقافة وقناعة وتطبيقا في كبريات الشركات، كما طورت معايير وقياسات مختلفة المداخل لمفهوم المسؤولية الاجتماعية أو ما يطلق عليه محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي تعتبر أحدث مراحل التطور المحاسبي، وبما ان العلاقة وطيدة بين المحاسبة والمراجعة فان أي تطور فالمحاسبة يتبعه تطور مواز في مهنة المراجعة. وهو ما يطلق عليه تسمية المراجعة الاجتماعية. ونظرا لكون طبيعة ونطاق المسؤولية الاجتماعية للشركات غير محددة بدقة وعلى نحو واضح، وأنها ما زالت في طور التشكيل، لذا من الطبيعي أن نجد إختلاف بين نظرة المؤسسات الاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية وما يترتب عليها من واجبات، ونظرة المجتمع للمسؤولية الاجتماعية وما يجب على المؤسسات الاقتصادية القيام بها في إطار تحملها للمسؤولية الاجتماعية. ولهذا تسعى المؤسسات الاقتصادية الرائدة في مجال المسؤولية الاجتماعية الى محاول التقليل من فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية وذلك من خلال القياس والافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية والتأكد من مخرجاتها من خلال المراجعة الاجتماعية.

**الكلمات المفتاحية:** المسؤولية الاجتماعية، المراجعة الاجتماعية، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية

### Abstract:

Has resulted in worsening of the economic, social and environmental problems in the countries of the world, which was the companies are to blame for the most part to the emergence of many organizations and associations, which has put pressure on these companies to bear the responsibility of their work and correct the failure Nchattha of negative effects on the environment and society, and in the same context appeared concept CSR and caused a sensation in the scientific and academic communities, this has led to the consolidation of social responsibility culture and conviction and applied in major companies, it has also developed standards and measurements of the various different approaches to the concept of social responsibility, or the so-called accounting social responsibility, which is the latest stages of the accounting evolution, including that the close relationship between the accounting and auditing, any evolution Vamahasp followed a parallel development in the audit profession. This is called social audit label. Aonzera to the fact that the nature and scope of corporate social responsibility is not well defined and clearly, and it is still in the process of formation, so it is natural that we find a difference between the look and economic institutions of social responsibility and their duties, and society's perception of social responsibility and what should be on the economic institutions carried out in the framework of unsustainable social responsibility

المقدمة:

لقد أدى هذا الى تطور النظرة نحو المؤسسة الاقتصادية، إنطلاقا من كونها كائنا يهتم أساسا بالنشاط الاقتصادي، الى اعتبارها ذات مسؤولية بيئية و إجتماعية ناتجة من ذلك النشاط، وهذا ما يتطلب تطويرا أعمق لدور المؤسسة الاقتصادية في المجتمع. وتزايد الحاجة لدراسة آثار مزولة المؤسسات لأنشطتها المختلفة على البيئة الطبيعية لتطوير مداخل ووسائل قياس وتحليل وعرض تلك الآثار البيئية والاجتماعية. وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي حيث تتضمن وسائل لقياس والافصاح عن الآثار البيئية والاجتماعية الناتجة عن ممارسة المؤسسات لانشطتها. ويعتبر تدقيق المسؤولية الاجتماعية أو المراجعة الاجتماعية نتيجة حتمية لهذا التطور في الجانب المحاسبي من جهة، ولقصور وسائل المراجعة التقليدية عن القيام بمهمة التحقق وتقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة من جهة أخرى.

وعلى إثر ذلك فإننا نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى إعطاء عرض شامل لنشأة ومفهوم المسؤولية الاجتماعية وتسليط الضوء على ماهية مراجعة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية وذلك نظرا للدور الفعال الذي تؤديه بالنسبة للمؤسسة في تقييمها صحة ودقة قياسها وافصاحها عن الاداء الاجتماعي.

1. الإشكالية الرئيسية: وسنحاول من خلال لهذه الورقة البحثية دراسة الإشكالية التالية: كيف تساهم المراجعة الاجتماعية في تضيق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة المسؤولية الاجتماعية ؟

2. الإشكاليات الفرعية: خلال هذا الإشكالية الرئيسية يمكن صياغة الإشكاليات الفرعية التالية:

- أ. ما المقصود بفجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية؟
- ب. هل تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من الادوات المهمة للقيام بالمراجعة الاجتماعية ؟
- ج. كيف تساعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من خلال القياس والافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي في تضيق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية؟

1. فرضيات الدراسة: من خلال الأشكاليات الفرعية السابقة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- أ. إن يقصد بفجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية انه يوجد اختلاف بين المؤسسة الاقتصادية والمجتمع حول نتائج تطبيقوتحمل المسؤولية الاجتماعية ؛
- ب. تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من متطلبات تطبيق المراجعة الاجتماعية ؛
- ج. تساهم المراجعة الاجتماعية في التأكد من صحة القياس والافصاح الاجتماعي يدعم تطبيق نظم الادارة البيئية ،وهذه الاخيرة من أساسيات تطبيق المحاسبة البيئية. وبالتالي التقليل من افجوة التوقعات المتواجدة بين المجتمع والمؤسسة الاقتصادية.

2. أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها حلقة ربط بين موضوعين هامين هما: فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية وبين المراجعة الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية ، وذلك من خلال تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

3. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على مفهوم المراجعة الاجتماعية والى أهمية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وفي تدعيم القيام بإجراءات المراجعة الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية.

4. منهجية الدراسة: لمعالجة الموضوع تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم التطرق الى المفاهيم النظرية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، المراجعة الاجتماعية، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية، إضافة الى دراسة دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في دعم تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، للوصول في الأخير الى النتائج والاقتراحات.

5. خطة الدراسة: ولمحاولة الاجابة على الاشكالية تم التطرق الى العناصر التالية:

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

ثانياً: مفهوم المراجعة الاجتماعية.

ثالثاً: دور القياس والافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي في تضييق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

أولاً: مفهوم فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

1. مفهوم نشأة المسؤولية الاجتماعية: نشأت فكرة المسؤولية الاجتماعية كنتيجة لمشكلات كثيرة وأزمات عديدة عرفتها المؤسسات ارتبطت أساساً بنظرة المؤسسة لمصلحتها الذاتية على حساب مصلحة المجتمع الذي تنشط فيه، هذا بالموازاة مع ظهور ظروف جديدة ووعياً اجتماعياً وبيئياً جديداً ومفاهيم حديثة تقوم في مجملها على مفهوم العطاء الاجتماعي الذي تطور بنمو إحتياجات المجتمع، ومدى تبني المؤسسات لهذا الاتجاه الجديد عبر مراحل زمنية مختلفة، بدءاً بظهور مسؤولية المؤسسة اتجاه المجتمع ثم مختلف النظريات العلمية التي تطرقت لهذا الموضوع، وأخيراً مصطلح "المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات". ظهرت فكرة المسؤولية الاجتماعية بشكل واضح عقب الثورة الصناعية، وارتبط ظهورها بقيام المشاريع الصناعية وما عاشته المؤسسات في تلك الفترة من تقدم بفضل مختلف الاختراعات العلمية، التي ساهمت بشكل كبير في تحقيق الهدف الأسمى للمنظمة والمتمثل في تعظيم الأرباح مستنزفة بذلك كل الموارد المتاحة من طبيعة وبشرية حيث تم تشغيل الأطفال والنساء لساعات طويلة وفي ظروف عمل قاسية وأجور متدنية، مفترضة أن مسؤولية المؤسسة تنحصر في إنتاج سلع وخدمات مفيدة للمجتمع فقط والتي من خلالها تحقق عوائد للمالكين.

وقد ظلت هذه النظرة قائمة خلال القرن التاسع عشر والرابع الأول من القرن العشرين، لكن مع تضخم حجم منظمات الأعمال، وما رافق ذلك من أزمات اقتصادية واستغلال للأيدي العاملة وتدني الأجور وظهور التكتلات النقابية، برزت مرحلة جديدة كان من خلالها الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية الداخلية من جهة كمرحلة أولى، كتأمين، السلامة والأمن في مكان العمل تقليص ساعات العمل الرعاية الصحية.... الخ، ثم المسؤولية الخارجية فيما بعد، والمرتبطة بالبيئة الزبائن، المنافسين الحكومة الموردين<sup>1</sup>.... الخ، بهذا الصدد

أشار Henry L.Gantt إلى أن "جمهور المواطنين يكونون على استعداد لخلق أجواء التعارض والتضاد إذا أهملت إدارة الأعمال مسؤوليتها الاجتماعية اتجاههم"<sup>2</sup>.

ومع تجاوز النظرة الضيقة للمؤسسات وبروز إتجاه جديد يدعو إلى توسيع مفهوم المسؤولية الاجتماعية وتبني هذه الفكرة، أصبحت المؤسسات أكثر استيعاباً للبيئة ومتغيراتها وبذلك ظهرت مرحلة سميت بـ "نوعية الحياة للفرد"<sup>3</sup> مع محاولة عرض المزيد من السلع والخدمات بما يتناسب مع الارتقاء النوعي الحاصل في مستوى الحياة التي يعيشها الأفراد. وفي عام 1972 أوصى المؤتمر المنعقد بجامعة كاليفورنيا تحت شعار "المسؤولية الاجتماعية للبيئة لمنظمات الأعمال" بضرورة "إلزام كافة المؤسسات برعاية الجوانب الاجتماعية للبيئة والمساهمة في التنمية الاجتماعية، والتخلي عن فلسفة تعظيم الربح كهدف وحيد"<sup>4</sup>.

ومع إستجابة العديد من منظمات الأعمال لهذا الطرح الجديد الذي فرضته البيئة وتبنيها لفكرة المسؤولية الاجتماعية ببعديها الداخلي والخارجي، عمل المشرع القانوني على وضع الضوابط والقواعد القانونية ليضفي سمة الإلزام للتحقق من عمل المؤسسات بهذه المسؤولية، وليؤكد على أن الالتزام بالأداء الاجتماعي لم يعد خياراً وإنما هو أمر ملزم للاستمرار والبقاء ضمن المجتمع.

وفي هذا الصدد دعت لجنة التطوير الاقتصادي بأمريكا المؤسسات إلى إعادة النظر في أفقها الاجتماعي وأن يكون تأسيسها معتمداً على كونها مؤسسات اقتصادية - اجتماعية لا يقتصر عملها على تحقيق الأهداف الاقتصادية فقط دون الأهداف الأخرى<sup>5</sup>. ومن الملاحظ أن في مرحلة الاقتصاد المعرفي وثروة المعلومات أصبحت أغلب المؤسسات الغربية تمتلك مدونات أخلاقية تؤطر النظرة الاجتماعية وجوانب تبنيها اتجاه مختلف أصحاب المصالح<sup>6</sup>، وبالتالي فإنه هناك مراحل شكلت إطاراً لتطور المفهوم عبر فترات زمنية متعاقبة على النحو التالي:

- أ. الثورة الصناعية والإدارة العلمية.
- ب. مرحلة العلاقات الإنسانية وتجارب هاوثورن.
- ج. مرحلة تأثير أفكار الاشتراكية.
- د. مرحلة الكساد الاقتصادي الكبير والنظرية الكينزية.
- هـ. مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتوسع الصناعي.
- و. مرحلة المواجهات بين الإدارة والنقابات: مرحلة القوانين والمدونات الأخلاقية.
- ز. مرحلة جماعات الضغط.
- ح. مرحلة اقتصاد المعرفة وعصر المعلوماتية<sup>7</sup>.

2. تعريف المسؤولية الاجتماعية: أنتشرت عدة تعاريف للمسؤولية الاجتماعية، وتختلف باختلاف وجهات النظر في تحديد شكل هذه المسؤولية. فبعض المهتمين يرى أن المسؤولية الاجتماعية بمثابة تذكير للمؤسسات بمسؤولياتها وواجباتها إزاء مجتمعاتها التي تنتسب إليها، بينما يرى آخرون أن مقتضى هذه المسؤولية لا يتجاوز مجرد المبادرات الاختيارية التي تقوم بها المؤسسات بإرادتها المنفردة تجاه

المجتمع<sup>8</sup>. يعد شلدون Sheldon في عام 1923 أول من أشار إلى أهمية اهتمام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة<sup>9</sup>. و من بين أهم التعريفات:

أ. **تعريف (DRUCKER 1977):** ويعرفها على أنها: "التزام المنشأة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه"، وقد شكل هذا التعريف حجر الزاوية للدراسات اللاحقة لهذا الموضوع<sup>10</sup>.

ب. **تعريف البنك الدولي:** "التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد"<sup>11</sup>.

ج. **تعريف مجلس الأعمال للتنمية المستدامة:** "الالتزام المستمر من قبل المؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقياً، والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، إضافة إلى المجتمع المحلي والمجتمع ككل"<sup>12</sup>.

د. **تعريف مكتب العمل الدولي:** "طريقة تنظر فيها المنشآت في تأثير عملياتها في المجتمع، وتؤكد مبادئها وقيمها في أساليبها وعملياتها الداخلية، وفي التعامل مع القطاعات الأخرى"<sup>13</sup>.

هـ. **تعريف الغرفة التجارية العالمية:** "جميع المحاولات التي تساهم في تطوع المؤسسات لتحقيق تنمية بسبب اعتبارات أخلاقية واجتماعية وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تعتمد على المبادرات الحسنة من الشركات دون وجود إجراءات ملزمة قانونياً. ولذلك فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع والتعلیم"<sup>14</sup>.

و. **تعريف الاتحاد الأوروبي:** "المسؤولية الاجتماعية لرأس المال هو مفهوم تقوم الشركات بمقتضاه بتضمين اعتبارات اجتماعية وبيئية في أعمالها وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي. ويركز الاتحاد الأوروبي على فكرة أن المسؤولية الاجتماعية مفهوم تطوعي لا يستلزم سن القوانين أو وضع قواعد محددة تلزم بها الشركات للقيام بمسؤوليته اتجاه المجتمع"<sup>15</sup>.

• **تعريف الورقة الخضراء:** وفقاً للوثيقة الخضراء Green Paper التي نشرتها اللجنة الأوروبية European Commission في تموز 2001، تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها: "مفهوم تقوم الشركات من خلاله بدمج اهتماماتها الاجتماعية والبيئية مع عملياتها الأساسية، وتتفاعل مع الأطراف الأخرى على أساس طوعي". وبينت هذه الوثيقة أن الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية له تأثير مباشر على إنتاجية العاملين، ويدعم الموقف التنافسي للشركة<sup>16</sup>.

كما في سنة 2010 أصدرت المنظمة الدولية للمقاييس (ISO) المواصفة ISO 26000 التي تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، وذلك بهدف مساعدتها على الإسهام في التنمية المستدامة. وحددت هذه المواصفة سبعة مجالات للمسؤولية الاجتماعية، هي\*: (ISO, 2010).

### 3. مجالات المسؤولية الاجتماعية:

- أ. **مجالات الأداء الاجتماعي:** يمكن تقسيم مجالات الأداء الاجتماعي الى داخلية وخارجية
- **مجالات الاداء الاجتماعي الداخلية (مجال المورد البشري الداخلي):** ونجد فيها المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين، حيث إذا كانت المؤسسات تولي اهتمامها لرأس المال البشري فلا بد من تقديم

لهم ما هو أفضل، حيث أن أكثر الناس يحبذون العمل في المؤسسة التي لديها سياسات مجتمعية جيدة، هذه الاجراءات تتضمن احترام قوانين العمل، وضمان حق العامل في التدريب والتكوين المستمر، وحقوقه النقابية، وإشراكه في اتخاذ القرارات، تحقيق الأمن الوظيفي والأمن من حوادث العمل، إصدار مدونة لسلوك وأخلاقيات المهنة لضبط سلوك العاملين، منح مكافآت وحوافز الأفراد العاملين وفق مبدأ كفاءة وجدارة العاملين، توزيع حصة على العاملين من الأرباح السنوية، وبالتالي من بين هذه المسؤوليات في مجال المورد البشري الداخلي نجد: التدريب، الرقابة، المكافآت والتعويضات، الخدمات الاجتماعية للعمال (نوادي صحية ، رياضية روضة الأطفال لأبناء العمال والتأمينات.. الخ)، فاليد العاملة لكي تواصل عملها بجد وإتقان يجب أن تتوفر مجموعة من العناصر وهي:

أجور ومرتبات مجزية؛ المشاركة في صنع القرار؛ فرص ترقية متاحة وجيدة؛-تقديم العلاج مجاناً؛ تدريب وتطوير مستمر؛تحسين ظروف العمل؛ عدالة وظيفية؛تقديم وسائل الأمن الصناعي؛ ظروف عمل صحية ومناسبة؛رعاية صحية جيدة.<sup>17</sup>

#### ب. مجالات الاداء الاجتماعي الخارجية.

• **مجال البيئة:** تلتزم المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة بحمايتها من الأضرار الناتجة عن نشاط المؤسسة، المساهمة في حملات البيئة، والحفاظ على الموارد الطبيعية، عن طريق تبني سياسة بيئية رشيدة، متوافقة مع العمليات الدولية.

فهنا يجب على العاملين أن يندمجوا في الأنشطة البيئية وذلك بوجود نظام للإدارة البيئية بما يتوافق مع متطلبات نظام (ISO14000) من: إدارة الجودة البيئية، تقليل استهلاك الطاقة، ترشيد استخدام المياه، الوقاية من التلوث، اهتمام المؤسسة بقضايا البيئة المعاصرة، وإعداد التقارير البيئية... الخ.

كما أن تبني ممارسات المسؤولية الاجتماعية من خلال مواصفة إيزو 26000 من شأنه أن يحسن من الأداء الاجتماعي والبيئي في المؤسسات الاقتصادية سواء كانت خاصة أو عمومية، و يجعل منها محركا قويا من محركات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، لذلك فان هذه المواصفة لا تقل أهمية عن باقي المواصفات الأخرى التي تسعى معظم المؤسسات للحصول عليها مثل سلسلة مواصفات (إيزو 9000).<sup>18</sup>

• **مجال المنتج أو الخدمة:** ويقصد بها المسؤولية الاجتماعية اتجاه الزبائن حيثتعتبر هذه الشريحة من المجتمع ذات أهمية كبيرة لكل المؤسسات بدون إستثناء. ومن الأداء الاجتماعي الموجه لهذه الشريحة تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة، والإعلان لهم بكل صدق وأمانة، وتقديم منتجات صديقة لهم وأمينة بالإضافة إلى تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج، والالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع وتطوير مستمر للمنتجات هذا بالإضافة إلى الالتزام الأخلاقي بعدم خرق قواعد العمل مثل الاحتكار<sup>19</sup>، فالزبائن هي الشريحة ذات الأهمية الكبيرة بالنسبة للمؤسسات، وبشكل عام يجب أن تتوفر مجموعة من العناصر التي من شأنها أن تعزز حصة المؤسسة السوقية، ونذكر منها: منتجات بأسعار مناسبة ، منتجات بنوعية جيدة، قنوات متاحة وميسورة للحصول على المنتجات، إعلانات صادقة وأمينة منتجات آمنة، تطوير مستمر للسلع والخدمات، إعادة تدوير جانب من الارباح لصالح فئات معينة من الزبائن... الخ.<sup>20</sup>

• **مجالات المجتمع بصفة عامة:** يعتبر المجتمع بالنسبة للمؤسسة شريحة مهمة إذ تتطلع إلى تجسيد متانة العلاقات معه وتعزيزها الأمر الذي يتطلب منها مضاعفة نشاطاتها تجاهه، من خلال بذل المزيد من الرفاهية العامة، والتي تشمل: المساهمة في دعم البنية التحتية، إنشاء الجسور والحدائق، المساهمة في الحد من مشكلة البطالة، دعم بعض الأنشطة مثل الأندية الترفيهية، إحترام العادات والتقاليد، دعم مؤسسات المجتمع المدني، تقديم العون لذوي الاحتياجات الخاصة من خلال تقديم الدعم المادي لهم، هذا بالإضافة إلى الدعم المتواصل للمراكز العلمية كمراكز البحوث والمستشفيات، وعادة ما ينظر إلى مسؤولية المؤسسة تجاه المجتمع المحلي من زوايا مختلفة، فقد تشمل رعاية الأعمال الخيرية، الرياضة والفن، التعليم وتدريب المؤسسات، وإقامة المشاريع المحلية ذات الطابع التكميلي، التبرعات، الدعم الرياضي للبعثات الجامعية، دعم الجمعيات، فتح أماكن لتحفيظ القرآن، دورات تكوينية... الخ من الأعمال الإنسانية التي من شأنها أن تفيد المجتمع، وهناك ما يجب على المؤسسة أن توفره المؤسسة للمجتمع مثل: إحترام تكافؤ فرص التوظيف المساهمة بالصرف على البحث العلمي، تسديد الالتزامات الضريبية وعدم التهرب الضريبي، المساهمة في حل المشاكل الاجتماعية والاقتصادية إحترام حقوق الإنسان، تعزيز سمعة الدولة والحكومة عند التعامل الخارجي وعدم التورط في أي نشاط مخالف للقوانين الدولية أو التغطية على أنشطة غير مشروعة مثل التهريب أو غسيل الأموال

4. **مفهوم فجوة التوقعات للمسؤولية الاجتماعية :** تعبر فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية عن الفرق بين ما يتوقعه المجتمع من هذه المؤسسات وبين ما يتصوره رجال الأعمال من قياسات و إفصاحات يمكن أن تقدمها المؤسسات الاقتصادية للمجتمع عن أدائها البيئي والاجتماعي.

#### أ. مفهوم فجوة التوقعات للمسؤولية الاجتماعية :

• **مفهوم فجوة التوقعات:** إن أول استعمال لمصطلح فجوة التوقعات كان في المراجعة أو في عملية التدقيق وذلك للتعبير عن ما تعرضت له مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية السبعينيات من القرن العشرين من إنتقادات عديدة من قبل السلطة، وقد كان السبب تدني مستوى جودة المعلومات المحاسبية الأمر الذي أدى إلى التشكيك في إمكانية استمرار مهنة المحاسبة والمراجعة كنشاط مهني مستقل على المدى الطويل، ومن هنا قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالإهتمام بهذه القضية وأطلق على هذا القصور مصطلح **فجوة التوقعات في المراجعة**.<sup>21</sup>

• **مفهوم فجوة التوقعات للمسؤولية الاجتماعية:** إن فجوة التوقعات في المراجعة تعبر عن الفرق بين ما يتوقعه مستخدم القوائم المالية من مراجع الحسابات وما يقوم المراجع بأدائه فعلاً<sup>22</sup>، أما فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية فلها مدلول أخرى ويرجع ذلك لعدم لانه لحد الان لم يتفق بعد على تعريف موحد للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، كما أن تكييفها القانوني لازال يتأرجح بين الإلزام القانوني والالتزام الأخلاقي<sup>23</sup>، ومما يلي عرض لبعض التعريفات الخاصة بها:

- **التعريف الأول:** فجوة التوقعات في المسؤولية البيئية والاجتماعية تشير الى "وجود فرق بين ما يتوقعه المجتمع من هذه المنظمات وبين ما يتصوره رجال الأعمال من إمكانيات يمكن أن تقدمها منظماتهم للمجتمع".<sup>24</sup>

- **التعريف الثاني:** تعرف فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية على انها تلك الفجوة بين فهم تصورات الجمهور ( مستخدمى القوائم المالية) وبين فهم تصورات المؤسسة الاقتصادية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية والمسؤوليات المرتبطة بها".<sup>25</sup>

**الجدول رقم 01: أسباب فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية**

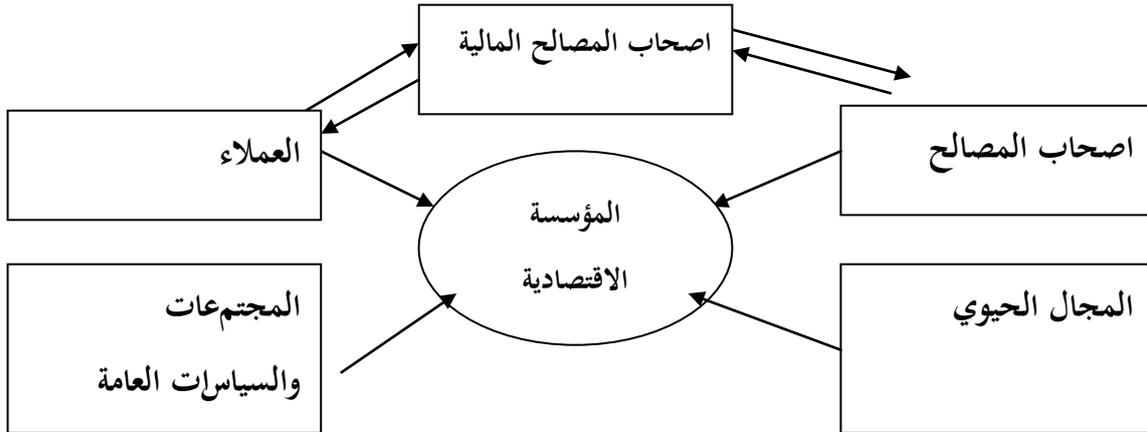
مثال	ما تدركه الادارة من دور اجتماعي	ما تتوقعه فئات اصحاب المصالح من دور مرتقب لهذه المؤسسات
<ul style="list-style-type: none"> <li>المؤسسات الصناعية و الزراعية و الخدمية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تقديم السلع و الخدمات بأسعار منافسة مع ربح معقول.</li> <li>منع احتكار القطاع الخاص و تفعيل دور القطاع العام في دعم ميزان المدفوعات للدولة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>سلع و خدمات بأسعار تنافسية و في كل الظروف تكون اقل من القطاع الخاص.</li> <li>مساهمة في تحمل جانب من الاعباء الاجتماعية و حل مشكلة البطالة.</li> <li>العمل بعيدا عن الاحتكار و بشفافية و كفاءة و فاعلية.</li> </ul>

المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي و صالح مهدي محسن العامري، تباين الاهداف المتوخاة من تبني المسؤولية الاجتماعية في المنظمات الحكومية والخاصة، مداخلة لقسم إدارة الأعمال-جامعة الزينونة وجامعة البترا، عمان-الأردن، 2006.

من الجدول السابق يتضح أن الادارة العليا لمنظمات الأعمال تمتلك استقلالية كبيرة في اتخاذ القرار و تأطير العلاقة مع اهم فئات اصحاب المصالح و هم الزبائن وعليه فهي تحاول بذلك ان تتخذ الاجراءات الكفيلة لتلبية متطلبات هذه الفئة و الفئات الاخرى وفق مستجدات الوضع من خلال الاستجابة الاجتماعية الفاعلة و الكفوءة و كذلك تأطير المسؤولية الاجتماعية من خلال خططها الاستراتيجية بعيدة الامد.<sup>26</sup>

وعليه يمكن أن نرجع سبب تواجد هذه الفجوة الى اختلاف اصحاب المصالح في كل من الشروع التقليدي والمعاصر والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 01: أصحاب المصالح في المشروع المعاصر



المصدر: محمد عباس بدوي ويسري محمد البلتاجي ، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق ، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2013، ص125.

من الشكل السابق يتضح لنا أن نطاق المستفيدين من المعلومات المحاسبية أو الرسالة المحاسبية في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية| عنه في المحاسبة المالية ليشمل أطراف أخرى متعددة فوق الذين تربطهم بالمؤسسة علاقة مالية متبادلة، وعليه فان المؤسسة الاقتصادية المعاصرة هي عبارة عن تحالف بين الفئات الاجتماعية المختلفة للسعي نحو تحقيق المصلحة المشتركة وتتولى الادارة مسؤولية الموازنة تحقيق اهداف اصحاب المصالح المشتركة وهم الملاك والمستثمرون والمستهلكون والموردون والعاملون ونقابات العمال، والاتحادات والجهات الحكومية المحلية والمركزية، لذلك فمفهوم الوحدة الذي يتلائم مع المحاسبة البيئية والاجتماعية هو مفهوم المنظمة الذي يقوم على اساس ان المؤسسة الاقتصادية هي عبارة عن منظمة تعمل لصالح افراد جميع افراد المجتمع.

وكمحاولة لسد أو تضييق هذه الفجوة أصدرت لجنة ممارسة المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بياناً حول ضرورة مراعاة المسائل الاجتماعية في مراجعة البيانات المالية، مما يجعل المراجع الخارجي مسؤولاً عن عدم الاهتمام بتلك المسائل، وعلى المراجع أن يدرك بأن عدم امتثال المؤسسات لمسؤوليتها الاجتماعية سيؤثر بشكل مادي على البيانات المالية.

، لذا فإن مهنة المراجعة مطالبة بتوسيع خدماتها ومسؤولياتها لتشمل خدمة المجتمع بشكل عام، أي أنها مطالبة بالقيام بالمراجعة الاجتماعية وهذه الاخيرة لايمكنها ان تكون الا في حالة وجود نظاما للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة، لان مخرجات هذا الاخير من تقارير عن الاداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية يعتبر كمدخلات للنظام المراجعة الاجتماعية.<sup>27</sup>

#### • ثانياً: نشأة و تعريف المراجعة الاجتماعية:

1. نشأة المراجعة الاجتماعية: أول من أشار إلى هذا المصطلح في الولايات المتحدة الأمريكية هو Howard R Bowen عام 1903 ويروا أنه "طالما أن المؤسسة تخضع لمراجعة مالية مستقلة فانه يجب أن تخضع لمراجعة مستقلة تقيم أدائها من وجهة نظر اجتماعية بواسطة مراجعين اجتماعيين". وأعيد استخدام المصطلح عام 1905 من قبل Blum feed الذي ركز على تطبيقاته العلمية في ما يخص وفاء المؤسسة

بمسؤولياته الاجتماعية اتجاه الأفراد من حيث مدى إشباع لحاجاتهم الإنسانية ومدى رضاهم عن العمل، ومنذ ذلك، لم يمتد مجال التدقيق الاجتماعي إلا إلى تلك النواحي المتعلقة بالأفراد إلى غاية 1990 حين أصبحت الشركات تعد قائمة المحاسبة الأخلاقية، وفي سنة 1990 تم تأسيس المعهد الدولي للمحاسبة الاجتماعية والأخلاقية لتنسيق المعلومات حول مختلف تطبيقات التدقيق الاجتماعي.

الا أن الاهتمام الفعلي بالمراجعة الاجتماعية كان في بداية السبعينات، حيث اتجهت معظم الهيئات العلمية والمهنية المهمة بشؤون المحاسبة والتدقيق بالولايات المتحدة الأمريكية إلى الاهتمام بالموضوع واجراء العديد من الدراسات. اما في الجزائر بدء الاهتمام بالموضوع من طرف بعض الباحثين والمهنيين بداية سنوات التسعينيات خلال فترة الإصلاحات الاقتصادية، مع ظهور ما يعرف باستقلالية المؤسسات وانفتاح الأسواق الوطنية على الأسواق الدولية من خلال مفاوضات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ومعاودة الشراكة مع الاتحاد الأوربي فقد تزايدت البحوث الأكاديمية حول الموضوع وظهر ما يعرف بالجمعية الجزائرية للموارد البشرية (ALGRH) التي تضم بعض المختصين المهتمين بشؤون الموارد البشرية سنة 1991 والجمعية الجزائرية للتدقيق الاجتماعي الجزائري (AAAS) غير أن التطبيقات الفعلية تبقى قليلة وإن تمت فهي تتم في إطار المعايير الدولية ومن طرف مكاتب دولية وبمبالغ جد مكلفة<sup>28</sup>.

**2. تعريف المراجعة الاجتماعية:** أطلق على التدقيق الاجتماعي عدة تسميات ، فهناك من أطلق عليه "تدقيق الأفراد" ، "تدقيق تسيير الموارد البشرية" و "التدقيق الاجتماعي" الذي يعد الأكثر استعمالا ، اختلاف تسميات يرجعه البعض إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة لكن البعض الآخر يرجعه إلى المفاهيم و الخصائص التي تميز التدقيق الاجتماعي على باقي مجالات التدقيق ومما يلي بعض التعاريف التي قدمت لمفهوم التدقيق او المراجعة الاجتماعية:

أ. **التعريف الاول:** إن التدقيق الاجتماعي قد يمس الوظيفة كاملة \*تسيير الموارد البشرية\* أو يمس جانبا معينا منها كالتكوين، الترقية والتوظيف أو حتى يمس ظاهرة سلبية قد تظهر كالحلافات أو التغيب أو دوران العمل. إذن فهو معقد تعقيد الجانب الذي يدرسه أي الجانب الإنساني من التسيير.<sup>29</sup>

ب. **التعريف الثاني:** التدقيق الاجتماعي يهدف إلى إعطاء رأي احترافي ومستقل حول وضعية ما أو التسيير الاجتماعي للمؤسسة واستخراج الانحرافات الممكنة من خلال المقارنة مع المعايير المحددة بالاعتماد على طريقة عمل مشابهة إلى تلك المستخدمة في التدقيق الكلاسيكي وخاصة بالاعتماد على مفاهيم خاصة للعناصر المدققة.<sup>30</sup>

ج. **التعريف الثالث:** في سنة 2001 قامت المجموعة الأوروبية بنشر ما يعرف بالكتاب الأخضر بعنوان تطوير إطار أوروبي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات حيث تم إعطاء التعريف التالي: "التدقيق الاجتماعي هو التقييم الشامل للأثر الاجتماعي للمؤسسة بالمقارنة مع مجموعة من المعايير والأهداف المرسية".

د. **التعريف الرابع:** وفي سنة 2006 كما عرف المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي على أنه "هو التدقيق المطبق في التسيير، وعلى الأنشطة والعلاقات الفردية والجماعية في المؤسسة والروابط التي تربط بينها وبين الأطراف المهمة الداخلية والخارجية"<sup>31</sup>.

هـ. **التعريف الخامس:** "التدقيق الاجتماعي هو عبارة عن وسيلة للقيادة و التسيير و أسلوب للملاحظة مثله مثل التدقيق المالي و المحاسبي فهو يهدف الى تقييم القدرة الخاصة بالمنظمة للتحكم في المشاكل المتعلقة بالجانب البشري الاجتماعي الذي يفرضها المحيط الخارجي، و السعي لتسيير تلك المشاكل التي يفرضها المحيط الداخلي".<sup>32</sup>

و. **التعريف الشامل:** "التدقيق الاجتماعي ذلك الفحص الاحترافي الموضوعي و الاستقرائي من خلال الملاحظة ، التحليل ، التقييم و تقديم التوصيات بالاعتماد على منهجية و باستعمال تقنيات تسمح بالكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف بالمقارنة مع المرجعيات المحددة بوضوح ، و مثله مثل التدقيق المالي و المحاسبي يحاول أن يقدر ما مدى إمكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية. ولإبداء آراء حول مشاركة العنصر البشري في تحقيق الأهداف المسطرة بالاعتماد على المرجعيات المتعلقة بالموضوع و تقديم التوصيات اللازمة لتحسين نوعية تسيير الموارد البشري لذلك فهو يعتبر وسيلة تسيير و إدارة".<sup>33</sup>

3. **خصائص التدقيق الاجتماعي:** إن أهم الخصوصيات التي تميز وظيفة تسيير الموارد البشرية و المتمثلة أساسا في توسع وتشعب أنشطتها ومهامها ، تعدد المعلومات المتعلقة بها و تميزها بالطابع النوعي ، كما تعتبر في بعض الأحيان غير دقيقة وصعبة للحصول عليها نظرا للامتزاج والتداخل الكبير بين مجالات العلوم فيه وارتباطها بالجوانب السيكلوجية للأفراد، تتعكس على التدقيق الاجتماعي و تجعله ذو خصائص معينة:

- التشخيص والمنهجية الدقيقة عند القيام بالتدقيق الاجتماعي للتمييز بين السبب و النتيجة لأن هنالك تشابكا بينهما فالنتيجة قد تكون سببا لظاهرة أخرى ، كما أنه يمكن لنتيجة معينة أن يشترك فيها العديد من الأسباب و قد يؤدي سبب واحد إلى ظهور عدة نتائج ؛  
- الترابط بين الأنشطة التي تمارسها وظيفة تسيير الموارد البشرية كالتوظيف ، التعيين ، التكوين ، الأجور، تحليل و تصنيف العمل ... الخ، يؤدي إلى أن قرار غير صائب في مجال ما هذا يؤدي إلى انعكاسات و تأثيرات على بقية الأنشطة ؛

- تأثره بالعوامل الخارجية كالسلطات الحكومية، الزبائن، الموردون، المنافسة، الجمعيات المهنية و البيئة ... الخ؛<sup>34</sup>

- يسمح للمؤسسة بالاشراف الفعال وتوجيه الاداء ، وفهم العلاقة بين النواحي التجارية والاجتماعية ، وفهم تكلفة ومضامين الاثار البيئية والاجتماعية والثقافية لنشاطها للاختيار من بين الاولويات ، وتعديل التطبيق في ظل النتائج المستخلصة ؛

- يسمح لجمهور المؤسسة بالتأثير على أدائها وسلوكها والتأثير على سياساتها المستقبلية ؛  
- يمكن المؤسسة من التقرير عن أدائها وانجازاتها الاجتماعية بطريقة مبنية على اثباتات موثقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها ؛

- يسمح لموالي المؤسسة ومقرضيها وجمهورها (عمالها وعمالها وموظفيها والمجتمع ) للحكم على ما اذا كانت المؤسسة قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية والثقافية والبيئية.<sup>35</sup>

5. مبادئ التدقيق الاجتماعي: ان التدقيق الاجتماعي يساعد المؤسسة ويشجعها وباستمرار على الاشراف على أدائها الاجتماعي وتحسينه باستمرار ، وهناك ستة مبادئ تشكل الاساس للتدقيق الاجتماعي الجيد:
- أ. نظرة شمولية (متعددة): يجب ان يعكس التدقيق الاجتماعي وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالمؤسسة وهم جمهورها.
- ب. شامل: يجب ان يركز التدقيق الاجتماعي ليشمل في النهاية قياس مدى تحسن الاداء من النواحي الاجتماعية والبيئية والثقافية والمجتمع ؛
- ج. مقارن: لا بد للتدقيق الاجتماعي ان يوفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المؤسسة عبر السنوات ، وبأداء المؤسسات المماثلة وبالاداء المعيارى للصناعة ؛
- د. منتظم: يجب ان ينفذ التدقيق الاجتماعي بشكل منتظم ، وليس مؤقتا او لمرة واحدة في العمر ؛
- هـ. مراجعة (فحص): يجب ان تفحص الحسابات الاجتماعية سنويا بواسطة شخص او اكثر ممن ليس لهم مصلحة في تزييف النتائج ( محايدين ) ؛
- و. الإفصاح: يجب ان تكون نتائج التدقيق الاجتماعي متاحة ومعلنة لكل المعنيين في المؤسسة والمجتمع بشكل عام<sup>36</sup>.
6. مجالات تدخل التدقيق الاجتماعي: هناك ثلاثة مستويات يمكن أن نحددها لممارسة التشخيص الاجتماعي وهي:
- أ. المستوى الوظيفي الإداري: هنا التدقيق يخص التسيير الوظيفي اليومي، أي الهدف منه هو تفادي الأخطار من خلال التحصل على النتائج والتوصيات الفورية والعاجلة فهو تدقيق قصير الأجل حيث يمس فحص المعلومات المتاحة عن طريق اختبار مصداقيتها وطرق تحليلها و مصادرها ... الخ ، و ما تجدرالإشارة إليه هو اعتماد التدقيق الاجتماعي على ما يسمى بالمعطيات الاجتماعية.كما يدرس مدى مطابقة الإجراءات للأنظمة والتشريعات المفروضة على المؤسسة أو ما يعرف بتدقيق المطابقة L'audit . « de conformité » حيث يتدخل في عمليات انسياب المعلومات و إعلان المعلومات و طرق الاتصال داخل المؤسسة و مسك السجلات الإلزامية.
- ب. مستوى التسيير الإجرائي: يقع في المنتصف ما بين التدقيق الوظيفي و التدقيق القيادي يلعب دور هام في السهر على احترام تطبيق الإجراءات في مجال تسيير الموارد البشرية و متابعة سياسات و الإجراءات في المدى المتوسط و الطويل كما يسهر على مدى تطبيق التوصيات التي يتوصل إليها التدقيق الوظيفي. ويقوم بمراقبة وضع البرامج الاجتماعية حيز التنفيذ و معرفة صحة تطبيق الإجراءات الاجتماعية و مدى ملاءمتها مع الأهداف المسطرة ودرجة قدرة الأفراد للوصول إلى النتائج المحددة.
- ويهدف التدقيق الإجرائي على السهر من أجل إعطاء حركية و ديناميكية لوظيفة تسيير الموارد البشرية في تحقيق القيادة المثلى من خلال قياس التأثيرات الممكنة و تقييم آثارها على المؤسسة فهو حقا يشكل تدقيق الفعالية الاجتماعية للمؤسسة.

ج. المستوى الاستراتيجي القيادي: يهدف إلى المساهمة في وضع السياسات في المجال الاجتماعي وتحديد البرامج المتوسطة و الطويلة المدى كما يسمح بالاندماج ضمن مراحل التخطيط العام للمؤسسة. تجدر الإشارة أن التقسيم المبين أعلاه ، ما هو إلا تقسيم علمي منهجي للتدريس ففي الواقع يبحث المدقق على ثلاث مستويات معا حتى يتمكن من تحديد الاختلالات و الانحرافات الممكنة لكل مستوى.<sup>37</sup>

#### 7. مراحل المراجعة الاجتماعية:

أ. مراحل المراجعة الاجتماعية: تمر عملية المراجعة الاجتماعية بالمراحل التالية:

- المرحلة التحضيرية والتمهيدية: تهدف هذه المرحلة إلى إعطاء المراجع الاجتماعي فكرة وتصور واضح عن المؤسسة محل المراجعة والفحص خاصة إذا كانت مراجعة القوائم والتقارير الاجتماعية تتم للمرة الأولى وتشمل هذه المرحلة:

- تحديد نطاق ومجالات المراجعة الاجتماعية للمؤسسة: إذ يتوجب على المراجع أن يحدد نطاق ومجال المراجعة التي سيمارسها في الم مؤسسة منذ البداية حتى يتمكن من وضع برنامج المراجعة المشتمل على كافة الأنشطة المكونة لمجالات المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي يجب أن يتعرف على هذه الأنشطة والوقوف على مدى استجابتها لمطالب المجتمع وطوائفه المختلفة بشكل مبدئي، وكذلك نوعية الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المؤسسة لحل بعض المشاكل الأساسية في المجتمع بصفة عامة، وأيضاً تلك التي تقع داخل نطاق الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة ويكون ذلك عن طريق الاطلاع على تقارير المراجعة المالية والاجتماعية عن الفترات السابقة - إن وجدت - وأيضاً إجراء الدراسات الاستكشافية وعقد المقابلات مع المسؤولين واستخدام الملاحظة الفعلية وإجراء استطلاع للرأي أو استقصاء للعاملين وبعض النماذج من الموارد البشرية الخارجية المتصلة بالمؤسسة وكذا عينات من البيئة المحيطة والقيام بإجراء جرد اجتماعي مبدئي ودراسات للجدوى الاجتماعية لإعطاء اتساع في مجال الرؤيا للمراجع الاجتماعي.<sup>38</sup>

- فحص وتقييم البرامج الاجتماعية التي تعدها المؤسسة: بما أنه من الضروري وجود تكامل بين أهداف المؤسسة وأهداف المجتمع فإن البرامج الاجتماعية التي تعدها المؤسسة تتمتع بأهمية كبرى وعليها قد يتوقف نشاط المراجعة الاجتماعية. فهذه البرامج ما هي إلا خطط تتضمن الأنشطة الاجتماعية التي ستقوم بها المؤسسة ولذلك فإنه من الضروري أن يقوم المراجع بفحص وتقييم هذه البرامج.

- فحص ودراسة النظام المحاسبي الاجتماعي للمؤسسة: إن أهم المراحل التمهيدية بالنسبة لعملية المراجعة الاجتماعية أن يقوم المراجع بفحص ودراسة النظام المحاسبي الاجتماعي المتبع والمطبق في المؤسسة محل المراجعة، وذلك من عدة نواحي من حيث اتشتمل كالمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والإجراءات المحاسبية الخاصة بالقيود والترحيل وضبط الحسابات واستخراج النتائج وإعداد القوائم الاجتماعية لبيان نتيجة النشاط الاجتماعي والمركز الاجتماعي في نهاية الفترة المحاسبية، كذلك من حيث طرق القياس المحاسبي المستخدمة والمعايير الرئيسة المتبعة ومدى الثبات في طرق القياس. ولذلك يجب على المراجع الاجتماعي أن يحصل على نسخة من القوائم والتقارير الاجتماعية التي تعكسها

نتائج النشاط المحاسبي الاجتماعي وتكون المؤسسة قد أعدتها في الفترات السابقة للإطلاع والفحص والدراسة، وما ترتب عليها من تقارير للمراجعة الاجتماعية، كذلك يجب أن يقف المراجع على نوعية النظام المحاسبي الاجتماعي المطبق من حيث ما إذا كان نظاماً منفصلاً أو مندمجاً بالنسبة لنظام المحاسبة المالية نظراً لأهمية ذلك في تحديد نطاق وأساليب تقييم الأداء الاجتماعي وطرق قياسه ومعايرته التي تعتمد على البيانات المحاسبية<sup>39</sup>.

• **مرحلة إعداد برنامج المراجعة:** بعد انتهاء المراجع من المرحلة التمهيدية يقوم بإعداد برنامج المراجعة حيث يمثل هذا البرنامج خطة عمل يسير عليها فريق المراجعة بأكمله، ولذلك يجب أن يوضح البرنامج ما يلي:

- الأهداف التي يسعى هذا البرنامج إلى تحقيقها من عملية المراجعة الاجتماعية؛
  - الإجراءات والخطوات التنفيذية التي يجب الالتزام بها حتى يمكن تحقيق هذه الأهداف؛
  - البرنامج الزمني المتوقع لكل مرحلة من مراحل المراجعة؛
  - يجب أن يعكس البرنامج نطاق وأبعاد عملية المراجعة الاجتماعية وحدودها من خلال مجالات المسؤولية الاجتماعية والأنشطة التي تمارسها المنظمة داخل كل مجال منها؛
  - يجب أن يوضح برنامج المراجعة الأساليب الفنية التي تتماشى مع طبيعة الأنشطة الاجتماعية محل المراجعة والتي تمثل وسيلة الإثبات في المراجعة الاجتماعية؛
- ومن الأفضل وضع برامج مراجعة اجتماعية متعددة على حسب مجالات المسؤولية الاجتماعية أو البرامج المختلفة للمسؤولية الاجتماعية<sup>40</sup>.

• **وسائل المراجعة الاجتماعي:**

- **الفحص الفني، والميداني:** بالنظر لوجود جوانب ذات طابع فني متعلقة بالجوانب الاجتماعية، يستعين المدقق عند قيامه بالتدقيق - **الفحص المحاسبي والمستندي:** الفحص المحاسبي والمستندي يستند أساساً على فحص السجلات والمستندات، وكذلك القوائم المالية التنظيمية للبيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية التي ينبغي التأكد من صحتها من الناحية الحسابية، أما الفحص المستندي فيعني التأكيد من وجود مستند لكل عملية متعلقة بالنشاط الاجتماعي للمشروع، وأن المستند قانوني وصحيح، وأنه يدخل في نطاق النشاط الاجتماعي للمشروع.

- **نظام المصادقات والا استفسارات:** نظام المصادقات يهدف إلى الحصول على إقرار مكتوب من داخل المشروع أو خارجه عن صحة أو خطأ مبالغ أو خدمات يكون قد حصل عليها كنتيجة لنشاط أو أكثر من الأنشطة الاجتماعية للمشروع ومن أمثلة ذلك: قيام المشروع بتقديم تبرعات لبعض المؤسسات الخيرية أو التعليمية في المنطقة المحيطة بالمشروع أو قيام المشروع بتقديم مبالغ نقدية لبعض العاملين في المشروع لأجل استكمال دراساتهم.

- **نظام الاستفسارات:** في يستخدمه المدقق في أثناء مصادقته لبعض الأمور غير الواضحة التي تحتاج إلى توضيح وبعض الاستفسارات يوجه إلى الإدارة أو يستخدم الاستفسارات لتحديد آثار بعض الأنشطة الاجتماعية للمشروع. مثال ذلك:

الاستفسار الذي يوجه إلي العاملين في المشروع لبيان مدى استفادتهم من النشاط الاجتماعي، أو الاستفسارات التي يقوم بها المدقق بين المواطنين المقيمين بالمنطقة المحيطة بالمشروع لمعرفة رأيهم فيما يتعلق بالبرامج الاجتماعية المقدمة لهم من قبل المشروع.

- **الجرد العملي:** من بين الأساليب التي يستخدمها المدقق الخارجي القيام بجرد عملي للوصول الخاصة بالنشاط الاجتماعية للمشروع، فإلى جانب الفحص والتدقيق المستندي للتأكد من صحة هذه الأصول، وارتباطها بالنشاط الاجتماعي، يستخدم المدقق أسلوب الجرد العملي بقصد التأكد الفعلي لتلك الأصول، والحالة التي هي عليها لغاية تاريخ إعداد التقرير الخاص عن النشاط الاجتماعي للمشروع<sup>41</sup>.

1. **إجراءات المراجعة الاجتماعية:** بعد أن تطرقنا سابقاً إلى مراحل المراجعة الاجتماعية وأساليب الحصول على أدلة الإثبات أصبح بالإمكان الحديث عن إجراءات المراجعة الاجتماعية والتي تأخذ أربع محاور مهما كانت الجهة المالكة للمؤسسة (قطاع خاص أو قطاع عام) وهي:  
- **إجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي نحو العاملين:** إن الهدف الرئيسي للمؤسسة تجاه هذه الفئة هو خلق وتعميق حالة من الولاء والرضا في نفوس هؤلاء العاملين، ولتحقيق ذلك الهدف لا بد من أن يقوم المراجع بما يلي:

- مراجعة مبالغ الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والبدلات والمنح والإعانات للتأكد من صرفها بالكيفية السليمة والوقت اللازم وبالمكان السليم والتأكد من أن ما يحصل عليه العاملون من هذه العناصر هو مستوى مناسب ومقبول يقارب مع ما يحصل عليه أقرانهم في منظمات الأعمال الأخرى المماثلة؛
- مراجعة نظم منح إعانات الوفاة والعجز الكلي والجزئي ومكافآت التقاعد ونظم المعاشات الإضافية بهدف التحقق من مناسبة تلك الأنظمة ومن انتظام صرفها للعاملين المستحقين لها؛
- مراجعة إحصائيات إصابات العمل وإصابات الأمراض المهنية والمبالغ المنفقة على المراكز الطبية ووحدات الإسعاف ومبالغ ونظم العلاج داخل وخارج المنظمة بهدف التحقق من سلامة بيئة العمل وتوافر سبل الرعاية الطبية والصحية للعاملين؛
- مراجعة برامج تأهيل وتدريب العاملين بالمنظمة وإجراءاته ومراجعة إحصائيات المتدربين داخل المنظمة وخارجها، والمبالغ التي أنفقت على التدريب، ومتوسط نصيب الفرد من هذه المبالغ ثم التحقق من مدى كفاءة برامج التدريب وعن مدى اكتساب المتدربين للمهارات والمعارف اللازمة تمهيداً لإتاحة الفرصة للترقية والتدرج الوظيفي وتحسين الأداء؛
- مراجعة المبالغ التي قامت المنظمة بإنفاقها على النوادي والحفلات والمصايف والأنشطة الرياضية، ثم التعرف على أعداد المستفيدين من هذه الأنشطة، ثم التحقق من فعالية هذه الخدمات وتقديمها بشكل مناسب لأكثر عدد من المحتاجين إليها؛
- مراجعة الإنفاق على إسكان العاملين سواء المبالغ المنفقة في مجال إنشاء المساكن أو في مجال استئجار مساكن أخرى؛

والتعرف على صحة وسلامة الإنفاق من ناحية والتعرف على أعداد المستفيدين وفئاتهم ودرجاتهم من ناحية أخرى؛

- مراجعة نظم وسياسات ترقية العاملين بناءً على قدراتهم وتحقيق فرص تعاون للترقية دون تمييز أو محاباة؛

-مراجعة المبالغ التي تنفقها المنظمة في مجالات البعثات والأجازات الدراسية وبعثات الحج والعمرة المقدمة للعاملين داخل الدولة أو خارجها والتأكد من صحتها شكلاً وموضوعاً من ناحية، والتعرف على كفاية النظم الموضوعية في هذا المجال وأيضاً التأكد من أن المستفيدين هم المحتاجون الحقيقيون لها. وأخيراً التعرف على مردود إنفاق هذه المبالغ على المنظمة؛

- مراجعة أعداد أبناء العاملين المعيّنين بالمنظمة والمرشحين لشغل الوظائف الشاغرة والتأكد من إعطاء المنظمة الأولوية في تعيين أبناء العاملين المؤهلين لشغل هذه الوظائف دون تمييز أو محاباة<sup>42</sup>.

- إجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين:

إنّ الهدف الأساسي لمراجعة الأداء الاجتماعي الخاص بالمنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة للعملاء والمستهلكين هو خلق حالة من الإشباع والرضا في نفوس العملاء والمستهلكين عن السلع والخدمات التي تقدمها المنظمة وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فإنّ على المراجع إتباع الإجراءات التالية:  
- مراجعة ودراسة نظم تكاليف الإنتاج ونظم التسعير المتبعة للتحقق من صحة ومناسبة وعدالة أسعار هذه السلع والخدمات؛

- مراجعة وفحص إجراءات المحافظة على سلامة العملاء عند استخدام المنتج، ودراسة شكاوى العملاء عن السلع والخدمات ومعرفة أسبابها، والتحري عن إجراءات المنظمة لمعالجة تلك الشكاوى، وكذلك دراسة مقترحات العملاء عن هذه السلع والخدمات؛

- مراجعة المبالغ التي أنفقتها المنظمة على دراسات وأبحاث التسويق، وكذلك مراجعة برامج الإنتاج للتحقق من سلامة الصرف وعقلانيته، وأنّ المنظمة تبذل الجهود اللازمة لضمان تقديم السلع والخدمات بتشكيلات تتناسب كافة الدخول والمستويات والأذواق وبما يضمن الارتقاء بجودة السلع والخدمات المقدمة؛

- مراجعة نفقات الإعلان (الدورية منها والرأسمالية) ومحتواها والتحقق من مدى ضرورة إنفاقها وصدقها وجديتها وأهميتها في تنشيط المبيعات وزيادة الطلب على السلع والخدمات التي تنتجها أو تقدمها المنظمة دون خداع للعملاء والمستهلكين.

مراجعة إجراءات التعبئة والتغليف للتحقق من توفر كل المعلومات اللازمة على عبوات المنتجات بشكل كاف وصادق وموضوعي؛

- مراجعة المبالغ التي أنفقتها إدارة المنظمة على البرامج التعليمية للعملاء والمستهلكين لتبصيرهم بخصائص المنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة وطرق ومجالات استخدام المنتج؛

.مراجعة ودراسة ما اتخذته إدارة المنظمة من إجراءات في حالة حدوث تغيرات في كميات أو أسعار أو تشكيلات المنتجات، للتحقق من عدم فجائية هذه التغيرات ومن إعطاء المنظمة للعملاء الوقت الكافي لعمل

الترتيبات اللازمة لمواجهة هذه التغييرات.<sup>43</sup>

#### - إجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي نحو الملاك:

إذا كانت المؤسسة مملوكة ملكية خاصة، فإنَّ هدف الأداء الاجتماعي في هذه الحالة هو المحافظة على رأس المال المستثمر وتحقيق هامش ربح مناسب لأصحاب رأس المال، ويتعين على المراجع في هذه الحالة إجراء ما يلي:

- مراجعة سياسات البيع والتسويق والتخزين والشراء للتحقق من أنَّ المؤسسة تتخذ أسلم وأفضل الإجراءات والأساليب والسياسات المناسبة لتحقيق أقصى قدر ممكن من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتقليص فرص الهدر والتلاعب وسوء الاستخدام. كما أنَّها لا تدخل في اتفاقات سرية بهدف تضخيم معدلات العائد على الاستثمار تزيد عن المعدلات المتعارف عليها.

- مراجعة عناصر نفقات البيع والتوزيع ونفقات الشراء للتأكد من جدية صرفها في المجالات الصحيحة دون تبذير أو إسراف. وإنَّ هذه النفقات تحملتها المؤسسة في الوقت الصحيح والكيفية السليمة؛

- إجراء كافة الاختبارات واستخدام أساليب التحليل المالي للتحقق من أنَّ العائد المحقق للملاك على رأس المال المستثمر كان مناسباً في حدود العائد المناظر في الأنشطة المماثلة؛

أمَّا في ظل الملكية العامة فإنَّه يتعين على المراجع التحقق من أنَّ المنظمة قد بذلت كافة الجهود اللازمة لتحقيق الأهداف التي سعت إليها الدولة من التدخل في ذلك النشاط وبالتالي فإنَّ إجراءات المراجعة يمكن إيجازها بما يلي:

- التحقق من أنَّ كل الجهود اللازمة قد بذلت واتخذت كل الإجراءات الصحيحة لتحقيق أهداف الدولة المخططة دون إسراف أو تبذير أو فقدان أو اختلاس أو تلاعب؛

راجعة مدى استعادة الدولة من الفائض الذي تحققه المؤسسة، ومن ضمن ذلك مقدار العملات الأجنبية التي توفرها المؤسسة، وبالتالي مدى الإسهام في دفع عجلة التنمية الاجتماعية والاقتصادية للدول؛

- مراجعة مدى إسهام المؤسسة في الدخل القومي في شكل ما تحصل عليه الدولة من حصة في أرباح المؤسسة وما تحصل عليه من ضرائب؛

-مراجعة ما تحققه المؤسسة من قيمة مضافة، وما توفره من عملات أجنبية، وما توفره أيضاً من فرص عمالة على المستوى القومي؛

- مراجعة مدى استعادة الدولة من إمكانيات المؤسسة المادية والفنية، في إقامة مشروعات إنتاجية أخرى للإسهام في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية<sup>44</sup>.

#### - إجراءات مراجعة الأداء الاجتماعي تجاه الأطراف الأخرى والمجتمع بشكل عام:

إنَّ هدف الأداء الاجتماعي للمنظمة تجاه المجتمع والأطراف الأخرى هو تكوين صورة طيبة عن المؤسسة وتكوين شخصية للمؤسسة يقبلها الرأي العام للمجتمع والأطراف الأخرى المعنية بالأداء الاجتماعي للمنظمة. ويتعين على المراجع القيام بالإجراءات التالية:

\* مراجعة برامج المؤسسة المتعلقة بحل مشاكل الإسكان والانتقال والطرق.

\* مراجعة خطط المؤسسة للمحافظة على مظاهر الجمال وتشجير المناطق المحيطة.

\* مراجعة برامج المؤسسة وجهودها في بيان أسباب المشكلات الاجتماعية القائمة ومدى كفايتها في حل المشكلات والقضاء عليها.

- مراجعة مبالغ الهبات والتبرعات التي تقدمها المؤسسة للمؤسسات التعليمية والثقافية والاجتماعية والرياضية وكافة هيئات النفع العام، والتأكد من كفايتها وفعاليتها.

- التعرف على أعداد المعوقين واليتامى والأرامل والمحتاجين عموماً في المجتمع المحيط، ومدى إسهام المؤسسة في تهيئة فرص العمل لهم وتدريبهم تمهيداً لإلحاقهم بالعمل، وكذلك دراسة أعداد طلاب الجامعات والمدارس الثانوية الذين تم تدريبهم بالمؤسسة خلال العطلات الدراسية للتحقق من مناسبة الجهود المبذولة في هذا المجال.

- مراجعة مبالغ ونوعيات الغرامات والمخالفات التي وقعت على المؤسسة كنتيجة للتخلص من النفايات ومخلفات الإنتاج بطريقة غير سليمة.<sup>45</sup>

ثانياً: القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية ومدى فاعليته في تضيق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

تركز المبادئ والمفاهيم المحاسبية الحالية على ضرورة قيام المؤسسة بالقياس والإفصاح عن نتائج نشاطاتها المالية وغير المالية خاصة فيما يخص مدى وفائها بمسؤوليتها الاجتماعية، ووزالك من اجل تحقيق الوضوح و الشفافية ووضع المجتمع في صورة اداء المؤسسة، مما يشكل حافزا للمؤسسة من اجل تحمل مسؤوليتها الاجتماعية والتقرير عنها تقاديا للضغوط وخدمة لمصالح المجتمع.<sup>46</sup> وعليه سنحاول من خلال هذه الفرعية:

1. القياس المحاسبي عن الاداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية،
2. الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية،
3. دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تضيق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

#### 1. القياس المحاسبي للاداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية:

أ. معايير وخطوات قياس الاداء الاجتماعي: تحكم عملية قياس الاداء الاجتماعي مجموعة من المعايير، نذكرها فيما يلي:

- معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية: ويقابل هذا المعيار مبدا التكلفة التاريخية في المحاسبة المالية وبالرغم من الانتقادات التي وجهت اليه الا ان في ظل القياس المحاسبي للاداء البيئي الاجتماعي له دور كبير لما يتحقق عنه من قدر من الموضوعية والقابلية للمقارنة.
- معيار العائد الاجتماعي: يحل هذا المعيار محل معيار مبدا تحقق الايراد في المحاسبة المالية لان يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية الغير قابلة للقياس النقدي والتي ليست لها قيمة سوقية.
- معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية: ويقابل هذا المعيار في المحاسبة المالية معيار مقابلة الايرادات بالتكاليف ويعني في المحاسبة الاجتماعية مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد.<sup>47</sup>

- ب. خطوات قياس الاداء الاجتماعي: تمر عملية قياس الاداء الاجتماعي بالمرحل التالية:
- المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة البيئية والاجتماعية: وتتضمن هذه المرحلة:
    - إجراء الجرد (المسح) لجميع الأنشطة ذات الأثر البيئي/ الاجتماعي الذي يمكن أن تقوم به المؤسسة؛
    - تحديد الأطراف المستفيدة بأنشطة المؤسسة سواء كانت هذه الأطراف من الموارد البشرية الخارجية أو الموارد البشرية الداخلية أو البيئة المحيطة؛
    - تحديد الطبيعة المميزة لأثر أنشطة المؤسسة في الأطراف الاجتماعية.
  - المرحلة الثانية: القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي: بما ان الغرض من المحاسبة عن الأداء الاجتماعي هو المساعدة في تقويم مدى تنفيذ المؤسسة لالتزامها الاجتماعي فان الأمر يتطلب إجراء قياس محاسبي للتكاليف البيئية و الاجتماعية والمنافع البيئية والاجتماعية.
  - المرحلة الثالثة: إعداد التقارير بنتائج الأداء الاجتماعي: وتمثل هذه المرحلة استكمال الاهتمام بإعداد تقارير توفر معلومات عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسات سواء كانت تفيد للاستخدام الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، كالمراجعة الاجتماعية.<sup>48</sup>
2. الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي و الاجتماعي في المؤسسات الاقتصادية:
- أ. أهمية ونطاق الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والاجتماعي
1. أهمية الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والاجتماعي يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على أنه عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسة ولقد تزايد الاهتمام بالإفصاح عن بيانات الأداء الاجتماعي<sup>49</sup>. التي تتحملها المؤسسة وذلك للأسباب التالية:
- أ. أسباب تتعلق بتحسين المستوى الإعلامي للتقارير المالية، منها:
- إن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يساهم في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المؤسسات؛
  - إن تضمين القوائم المالية عن الأنشطة الاجتماعية يساهم بشكل أفضل في تقويم أداء المؤسسة اجتماعياً.
  - اتخاذ القرارات الاستثمارية لم يعد يعتمد على الجانب الاقتصادي فقط ، بل تعدد ذلك إلى الجوانب والمعايير الأخرى مثل الدينية والسياسية والاجتماعية، وهذا ما نتج عنه ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي؛
  - ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشكلات البيئية والاجتماعية التي قد تسببها مشاريع الأعمال، مما دفع الحكومات لإصدار القوانين وتحقيق نوع من الأشراف وفرض العقوبات والغرامات على المشروعات المخالفة الأمر الذي أدى إلى حث المشروعات على إعطاء قدر أكبر من الاهتمام ببيانات التكلفة الاجتماعية لتتجنب العقوبات والإجراءات القانونية.

• أن التحديد السليم للوعاء الخاضع للضريبة يتم بالمقابلة السليمة بين الإيرادات والتكاليف التي قد تكون غير

موضوعية بسبب عدم أخذ التكلفة الاجتماعية بعين الاعتبار.

ب. أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة

أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية يمكن تلخيصها كالتالي:

• إن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية هي ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها وهي من طبيعة عمل المحاسب.

• إن التغيير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المؤسسة لتكاليف المحافظة على البيئة يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبة في المؤسسات.<sup>50</sup>

**2. نطاق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي:** يتحدد نطاق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي من خلال الآراء الثلاثة الآتية:

أ. **الرأي الأول:** وصف الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة بصورة إنشائية، مع الاستعانة في بعض الأحيان ببعض المؤشرات الكمية والنسب الإحصائية. هذا النموذج لا يتضمن في مثل هذه الحالة الإفصاح عن قيمة التكاليف والمنافع الاجتماعية.

ب. **الرأي الثاني:** الإفصاح عن التكاليف البيئية والاجتماعية فقط، دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والاجتماعية. وهذا النموذج يفترض وجود صعوبات تحول دون قياس قيمة المنافع الاجتماعية.

ج. **الرأي الثالث:** الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية مع بعض، في تقرير موحد. وهذا النموذج يعتمد على مبدأ المقابلة، أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف، متجاهلاً الصعوبات التي تحول دون قياس قيمة المنافع الاجتماعية بشكل نقدي.<sup>51</sup>

**3. مداخل الإفصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي:** يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية سواء بشكل إلزامي أو اختياري اعتماداً على المداخل الآتية:

أ. مدخل البيانات التفصيلية Inventory Approach.

ب. مدخل اللطفة او النفقات الخارجة Cost or Outlay Approach.

ج. مدخل ادارة البرامج Programs Management Approach.

د. مدخل اللطفة - المنفعة Benefit - Cost Approach.<sup>52</sup>

وحسب العديد من الباحثين يعتبر المدخل الكلفة- المنفعة أكثر المداخل استعمالاً حيث نشأ هذا المدخل في حقل المالية العامة لمساعدة متخذي القرارات في تخصيص موارد المجتمع بالطريقة السليمة وعلى النحو الذي يعظم الفائدة المحصلة من عملة التخصيص وقد استند هذا المدخل حسب الاقتصاديين معيار كالدور - هيكس<sup>53</sup>

و حسب هذا المدخل يجب التفرقة بين التكلفة الخاصة والتكلفة الاجتماعية والفائدة او المنافع الاجتماعية المستمدة من المشروع ثم حساب صافي الفائدة الاجتماعية الناتجة من طرح التكلفة من الفائدة، وقد صنف الاقتصاديون طرق تحليلي وحساب التكلفة والعائد تحت كما يلي:

- **التحليل القبلي:** حساب التكاليف والفوائد المتوقعة من المشروع أو العملية قبل حدوثه.
  - **التحليل البعدي:** حساب التكاليف والفوائد التي تترتب فعلا من المشروع أو العملية بعد وقوعه.
  - **التحليل خلال الحدث:** حساب التكاليف والفوائد المتوقعة من المشروع أو العملية أول بأول.<sup>54</sup>
- ويمكن لمؤسسة الكشف عن ادائها البيئي والاجتماعي من خلال واحد أو أكثر من الوسائل الآتية:
- التقرير السنوي الذي تقدمه المؤسسة الى مساهميها.
  - التقرير عن الاداء البيئي للمؤسسة في هيئة تقارير منفصلة عن التقرير السنوي.
  - التقرير عن الاداء البيئي للمؤسسة من خلال موقعها في شبكة المعلوماتية الدولية.
  - التقرير عن الاداء البيئي للمؤسسة عن طريق سجل بيئي رسمي تنقله إعداده الجهة المسؤولة رسمياً عن ذلك.
  - التقرير عن الاداء البيئي للمؤسسة من خلال أية اصدارات أخرى محلية.<sup>55</sup>

### 3. دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تضييق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية. أ. نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية

لقد ظهر مفهوم "محاسبة المسؤولية الاجتماعية" في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين، كما يتحدث اغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن وضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1973 أن من ضمن أهداف القوائم المالية، إعداد تقرير عن تلك الأنشطة الخاصة بالمؤسسة، والمؤثرة في المجتمع، كما طالبت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في تقرير لها المؤسسات بضرورة إظهار معلومات محاسبية في تقاريرها المالية، تتعلق بمساهمتها في التنمية الاجتماعية ومكافحة التلوث، ووصفته بأنه أحد المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم كفاءة أداء المؤسسة من وجهه نظر المجتمع، كما خصصت إحدى اللجان التابعة لها للاهتمام بدراسة طبيعة البيانات التي يجب أن تحتويها التقارير المرتبطة بغرض المحاسبة عن الأداء الاجتماعي، واقترحت هذه اللجنة عام 1966 مجموعة من المعايير والاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد تقارير الأداء الاجتماعي مثل معيار الملائمة والبعد عن التحيز، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والاهتمام بالمغزى الاجتماعي للبيانات، وإتاحة الفرصة للرأي المعارض كي يبدي ما يراه مناسباً... إلخ.<sup>56</sup> أما لجنة بورصة الأوراق المالية، فقد طالبت المؤسسات بضرورة الإفصاح عن سياسة المؤسسة في مجال محاربة تلوث البيئة وما تم تنفيذه منه، وكان ذلك في السبعينيات من القرن العشرين.<sup>57</sup>

ولقد ظهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنتيجة للضغوط التي عمت الدول المتقدمة من قبل جمعيات المحافظة على البيئة وجمعيات حقوق الانسان وسميت بعدة أسماء مثل "المحاسبة الاجتماعية" أو "المحاسبة الاجتماعية لمنظمات الاعمال" لكن الشائع هو "محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، وتعتبر هذه الاخيرة أحدث مراحل التطور المحاسبي.<sup>58</sup>

ب. تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية: هناك العديد من التعريفات التي نوجزها فيما يلي:  
إن تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية مر بعدة أطوار ، لكن أولى المحاولات التي أبرزت هذا الحقل  
الجديد من حقول المحاسبة إلى حيز الوجود كانت على يد لينويز Linowess ، بعد أن قدم تعريفه الذي و  
سع الإطار الوظيفي للمحاسبة، فلم يقتصر على البعد الاقتصادي، بل تعداه ليشمل التعاملات الاجتماعية  
والسياسية والاقتصادية<sup>59</sup>.

• **التعريف الأول:** حيث عرف لينويز (Linowess) المحاسبة الاجتماعية الاقتصادية عام 1968  
على أنها: " نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المنشأة  
والبيئة الاجتماعية من حولها ومن ثم الافصاح عن الآثار التي يترتب عليها لجميع الاطراف ذات العلاقة.  
وعليه فان الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في قياس والافصاح عن التكاليف والفوائد الاجتماعية لمنشآت  
الاعمال ".<sup>60</sup>

• **التعريف الثاني:** كما عرف ويرى (Estes) عام 1976 المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية " فرعا  
مستقلا من فروع المحاسبة، تهدف إلى القياس والتوصيل-الداخلي والخارجي- لمعلومات تختص بتأثير  
الوحدة وأنشطتها على المجتمع ".<sup>61</sup>

• **التعريف الثالث:** " وعرف (Ramanathan) عام 1976 أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي  
عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات قياس الأداء الاجتماعي على مستوى الوحدة، ثم تقديم معلومات  
بطريقة منتظمة والتي تستخدم في تقييم الأداء الاجتماعي للوحدة، وأخيراً إيصال هذه المعلومات للأطراف  
المعنية داخل المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل المشروع أو خارجها".<sup>62</sup>  
-من حق المجتمع الاطلاع على ماتقوم به المنظمة من اعمال وخاصة في الاطار الاجتماعي والبيئي من  
خلال الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والاجتماعي لها.<sup>63</sup>

ومن التعريفات السابقة نستنتج أن هناك بعض المحاسبين على سبيل المثال Estes و Ramanathan من  
يعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فرعا مستقلا من فروع المحاسبة ،وهناك من يرى على سبيل  
المثال **جمعية المحاسبة الأمريكية** و Linowess أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية إمتداد لمجال  
المحاسبة المالية، فإنه يمكن من خلال نظام محاسبي واحد توفير المعلومات عن كل من الأنشطة  
الاقتصادية و الاجتماعية للهؤسسة. كما نلاحظ تحول هدف المحاسبة من مجرد خدمة متخذي القرارات  
داخل المؤسسات الاقتصادية الى خدمة المجتمع بأكمله وهذا ما يجسد الاتجاه الحديث للمحاسبة والذي ينقل  
هدف القوائم المالية الى خدمة المجتمع وما يحقق رفاهيته ،ونتيجة لذلك ظهرت المحاسبة البيئية والاجتماعية  
وتوسعت بمفاهيمها ومواضيعها.

ج. **مداخل للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية** يمكن التمييز بين ثلاث مداخل لمفهوم محاسبة المسؤولية  
الاجتماعية هي:

-**المدخل الأول:** وهو المدخل التقليدي للمسؤولية الاجتماعية والذي يسمى بمدخل أصحاب  
المشروع Stockholder أو مدخل المساهمين Shareholder. ويجد جذوره في النظرية الاقتصادية الكلاسيكية،

معبراً عنه بفرضية أن للمؤسسة هدفاً وحيداً فقط، هو هدف تعظيم الأرباح للملاك والمساهمين، مع التقييد  
بمراعاة الالتزام بالقواعد الأخلاقية والإطار القانوني السائد في المجتمع.

- المدخل الثاني: ويسمى بمدخل أصحاب المصالح تمييزاً له عن المدخل الأول Stakeholder، ويعترف  
هذا المدخل بأهمية الأهداف الاجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الأرباح.<sup>64</sup>

- المدخل الثالث: وهو المدخل الأكثر انفتاحاً لمتطلبات محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث ينظر إلى  
المؤسسة على أنه نظام اجتماعي فرعي داخل نظام اجتماعي أكبر، وأنه على إدارة المؤسسة أن تحافظ  
على التوازن مع هذا النظام الأكبر وذلك تحقيقاً لأغراض البقاء والنمو. أي أن المصالح الذاتية للمؤسسة  
تحتم عليه أن يتعامل بصورة إيجابية مع متطلبات المسؤولية الاجتماعية لتحقيق الرفاهية للمجتمع.<sup>65</sup>

د. دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تضيق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

تعتمد المحاسبة كعلم عموماً على وظيفتي القياس والافصاح المحاسبي، حيث عرفت لجنة معايير  
المحاسبة الدولية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في  
القوائم المالية وتظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل".<sup>66</sup> في حين "الافصاح المحاسبي هو تقديم  
المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل ومضمون ملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو  
يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد".<sup>67</sup>

إلا أن الملاحظ بالنسبة للقياس و الافصاح المحاسبي التقليدي يقتصران على عرض نتائج الأعمال في  
ضوء السياسات والمفاهيم المحاسبية، وبهذا فهما قد لا يعكس تماماً ما ينتج عن ممارسة المؤسسات  
المختلفة لأنشطتها من آثار بيئية واجتماعية سلبية، مما يؤدي بالنتيجة إلى نقص في عرض المعلومات  
المرتبطة بنشاط المؤسسة في مجال المسؤولية الاجتماعية وخاصة تلك المتعلقة بالتكاليف والمطلوبات  
البيئية والاجتماعية، وهذا بدوره يشكل أحد التحديات التي واجهت المحاسبة في السنوات الأخيرة التي تزايد  
فيها نشاط المؤسسات الصناعية و اتسع لتشمل آثاره السلبية الناجمة عن التلوث والهدر في المواد  
السامة الخطرة على البيئة المحيطة بهذه المؤسسات وما هو كائن عليها، وأن الكشف عن المعلومات  
المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية والاجتماعية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية العمومية وقائمة  
الدخل أو لزيادة شرحها ويمكن إدراج المعلومات التي يتم الكشف عنه، أما في هذه البيانات المالية أو في  
الأيضاحات حول البيانات المالية أو في بعض الحالات في جزء من التقرير الذي يتصل بالبيانات المالية  
ذاتها، وعند تقرير الكشف عن بند من بنود المعلومات أو عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر فيها إذا  
كان البند بنداً مادياً، وعند تحديد مادية البند يجب النظر ليس فقط في أهمية المبلغ بل كذلك في أهمية  
طابع البند.<sup>68</sup>

وانطلاقاً من هذا يمكننا القول بأن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تشمل على العناصر التالية:

- القياس البيئي والاجتماعي: الذي يهدف إلى:
- قياس وإدماج التكاليف البيئية والاجتماعية ضمن تكاليف المؤسسة؛
- قياس وتقييم المخاطر البيئية؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية متضمنة الاعتبارات البيئية والاجتماعية؛

- المساعدة في إنشاء ما يعرف بنظم الإدارة البيئية.
  - الإفصاح البيئي والاجتماعي: كميًا أو ماليًا ويشمل:
    - الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية في التقارير السنوية للمؤسسة؛
    - الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة في التقارير المقدمة للعديد من الجهات الخارجية وعلى رأسها الجهات الوطنية والحكومية؛
    - الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي من خلال التقارير عن التنمية المستدامة باستخدام كافة الوسائل المتاحة ومنها الإعلام<sup>69</sup>.
- و عليه تهدف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الى توفير كافة المعلومات البيئية والاجتماعية لكل الاطراف الداخلية والخارجية وجميع اصحاب المصالح في المؤسسة.<sup>70</sup> وهذه المعلومات التي تكون عادة في شكل تقارير متصلة أو منفصلة بالتقارير المالية تعتبر كمدخلات نظام المراجعة الاجتماعية التي من خلالها تحتل مكانة مهمة كادة للتحقق من مدى التزام المؤسسات المختلفة بمسؤوليتها الاجتماعية والتحقق من سلامة الافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي.<sup>71</sup>
- ومنه تساهم المراجعة الاجتماعية من خلال تاكدها من صحة القياس المحاسبي للاداء البيئي والاجتماعي فصحة وسلامة الافصاح عن الاداء البيئي والاجتماعي في تقليل الفروقات او الاختلافات بين ما يتوقعه المجتمع من المؤسسة في اطار تحملها لمسؤوليتها الاجتماعية وما تقوم به المؤسسة فعلا وتقوم بالافصاح عنه ،وبالتالي المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المسؤولية الاجتماعية.

#### الخاتمة:

لقيت المراجعة الاجتماعية في الوقت الاخير إهتمام العديد من الاطراف ذوي المصالح في المؤسسة الاقتصادية وذلك لان المراجعة الاجتماعية تساهم في تعزيز سمعة صورة أوسمعة المؤسسة خاصة أن هذه الاخيرة لم تعد تعتمد على المراكز المالية فقط ،وكذا تحسين نظم الادارة البيئية وتعزيز مصداقية للمعلومات البيئية والاجتماعية المنشورة ،من خلال نشر معلومات محققة بشكل حيادي على أدائها البيئي والاجتماعي والذي قد يؤدي الى درجة عالية من المصداقية فضلا على أن نشر معلومات بيئية وأجتماعية حيادية يمكن أن تعزز من مصداقية القوائم المالية المنشورة. وينعكس هذا كله على مستخدمي القوائم المالية ويساهم في التقليل من التضارب الحاصل بين ما يتوقعه المجتمع من المؤسسة في اطار تحملها لمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية وما يجب ان يكون والذي يتحقق المراجع الاجتماعي من خلال تقريره عن الاداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية.

#### الهوامش والمراجع:

<sup>1</sup> طاهر محسن المنصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال - الأعمال والمجتمع - ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص62.

<sup>2</sup> تامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص7.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 9.

<sup>4</sup> وهيبه مقدم، دور المسؤولية الاجتماعية لمنشات الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة ، مداخلة  
اقتصاديات البيئة والمسؤولية الاجتماعية، منشورات منتدى إدارة عالم التطوع العربي، متاح على الموقع  
www.Arabvolnteering.org، 2014/02/05، ص 8.

<sup>5</sup> تامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص 9.

<sup>6</sup> طاهر محسن المنصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، تباين الأهداف المتوخاة من تبني المسؤولية الاجتماعية في  
المنظمات الحكومية والخاصة، مداخلة لقسم إدارة الأعمال، جامعة الزيتونة وجامعة البتراء، عمان، الأردن، 2006، متاح على الموقع:  
www.Arabvolnteering.org، 2014/02/05، ص 54

<sup>7</sup> طاهر محسن المنصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (الأعمال  
والمجتمع)، مرجع سابق، ص 54-60.

<sup>8</sup> زكية مقرري وعبد الحليم بليزاك، أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على تنمية الموارد البشرية : دراسة ميدانية بمؤسسة نفضال مقاطعة  
باتنة، الملتقى الدولي حول: منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية جامعة بشاريومي 15/14 فيفري 2012 ص 02.

<sup>9</sup> يوسف محمود جريوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع  
غزة، مجلة الجامعة الإسلامية: سلسلة الدراسات الإنسانية، غزة، المجلد الخامس عشر، ع 1، يناير 2007، ص 240.

<sup>10</sup> صالح السحبياني، المسؤولية الاجتماعية ودورها في مشاركة القطاع الخاص في التنمية، المؤتمر الدولي حول: "القطاع الخاص  
في التنمية: تقييم واستشراف"، 23\_25 مارس 2009، بيروت، الجمهورية اللبنانية، ص 4.

<sup>11</sup> World Bank, Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia, Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania, Working Paper, March 2005, p1.

<sup>12</sup> World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Meeting changing expectations, Corporate social responsibility, 1999, p 3.

<sup>13</sup> علوي فاطمة، المسؤولية الاجتماعية بين المبادرة والشرعية، ضمن مداخلة في الملتقى الدولي الثالث بعنوان: منظمات الأعمال  
والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، 14-15 فيفري 2012، ص 4.

<sup>14</sup> بودي عبد القادر وبن سفيان زهرة، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الخاصة في تحقيق التنمية المستدامة ، مجلة الاقتصاد  
والمناجمنت، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، ص 457.

<sup>15</sup> المسؤولية الاجتماعية للشركات: التحديات والأفاق من أجل التنمية، مقال منشور في مجلة العلوم الاجتماعية، 2011، متاح على  
الموقع: http://www.swmsa.net، 2014/02/05.

<sup>16</sup> Bronchain p, Towards a Sustainable Corporate Social Responsibility, European Foundation for the Improvement of Living and Working Condition, Ireland, 2003, p 07.

\* ISO (2010) Discovering ISO 26000. International Organization for Standardization.

<sup>17</sup> طاهر محسن ومنصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، مرجع سابق، ص 87-88.

<sup>18</sup> تشريعية صادرة عن المنظمة العالمية للمعايير، المشاركة في المواصفة القياسية الدولية المستقبلية أيزو 26000 حول المسؤولية الاجتماعية، 2006،  
ص 8.

<sup>19</sup> محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديد للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 95.

<sup>20</sup> طاهر محسن ومنصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، المرجع السابق، ص 90.

<sup>21</sup> ناصيف فرحات، فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المحاسب المجاز، لبنان، العدد 39، 2009، ص 2.

<sup>22</sup> 4McEnroe, John.E. and Martens, Stanley.c.2001” Auditors’and investors’ perceptions of the ‘Expectation Gap”, Accounting Horizons, Vol, 15 No.4, pp, 345-358

<sup>23</sup> عبد الغافور دادان وحفصي رشيد، المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، ص404.

<sup>24</sup> محمد حسين الصديق، دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة ،مجلة كلية الاقتصاد العلمية، جامعة ، العدد الثاني، أفريل 2012، ص299.

<sup>25</sup> هاشم حسن التميمي ،فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد الثاني والعشرون، 2009، ص194.

طاهر محسن المنصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري، تباين الأهداف المتوخاة من تبني المسؤولية الاجتماعية، مرجع سابق، ص13.

<sup>27</sup> ميلاد رجب اشميلة ، إدراك وتطبيق المراجع الخارجي للمراجعة الاجتماعية في ليبيا،المجلة الجامعة العدد السادس عشر المجلد الثالث، ليبيا ، يوليو 2014، ص131.

<sup>28</sup> مراد سكاك، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 2011، ص11، 208

<sup>29</sup> Pierre candau, l’audit social méthodes et techniques pour un management efficace, Vuibert gestion, PARIS 1985 , P 35

<sup>30</sup> Martory B, Audit social pratiques et principes, Revue française de gestion, 2003/6, n° 147 P 235-246

<sup>31</sup> مراد سكاك ، تدقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ،مرجع سابق، ص209.

<sup>32</sup> مراد سكاك وفارس هباش، دور التدقيق الاجتماعي في اطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا وفي ظل الانفتاح الخارجي ،الملتقى الدولي الثاني :الازمة المالية والاقتصادية العالمية والحوكمة العالمية ،يومي 20-21 اكتوبر 2009:ص11.

<sup>33</sup> Pierre candau ,opcit ,p51.

<sup>34</sup> مراد سكاك، التدقيق الاجتماعي كمنهج علمي تطبيقي واستراتيجي في تحسين اداء الموارد البشرية، مقال متاح على الموقع : <http://www.swmsa.net/articles.php?action=show&id=883> ,02:15 AM 07-18-2009

<sup>35</sup> J.M.PERETTI : ressources humaines et gestion du personnel, educapole gestion, 1994, P208.

<sup>36</sup> مجيد جاسم الشرع ، المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية ، دار وائل للنشر عمان،، 2002، ص50.

<sup>37</sup> مراد سكاك وفارس هباش،مرجع سابق، ص12.

<sup>38</sup> نبيل فهمي سلامة، دراسات في المراجعة المتقدمة ،مكتبة الجلاء الحديثة للتوزيع ،مصر ، 1999، ص162

<sup>39</sup> السيد محمود السيد إمام، مراحل المراجعة الاجتماعية بحث متاح على الموقع : [www.almohasb1.com](http://www.almohasb1.com)

<sup>40</sup> امين السيد احمد لطفي ، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ، 2005، ص(308-305) .

<sup>41</sup> خليل محمود الرفاعي وخالد راغب خطيب ،قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي كجزء من عملية التدقيق الشاملة، العدد السابع والعشرون، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد الثاني، حزيران 2012م، ص353-354 .

<sup>42</sup> عبد السلام نايف مبروك ،مراحل المراجعة الاجتماعية، متاح على الموقع التالي :

<sup>43</sup> محمد نبيل علام، حدود المسؤولية الاجتماعية : إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي ،  
مجلة الادارة العامة الرياض ،العدد، 72 اكتوبر 1991ص.35-36.

<sup>44</sup> عبد السلام مبروك نايف ،مرجع سبق ذكره.

<sup>45</sup> . أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سبق ذكره، ص 310.

<sup>46</sup> بوسبعين تسعديت، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كإطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية  
المستدامة،مجلة مصارف ،السنة التاسعة ،العدد 17 ديسمبر 2014 ،ص184.

<sup>47</sup> حسين عبد الجليل ال غزاوي،المشاكل المحاسبية المعاصرة،الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2010،صص 14-15.

<sup>48</sup>أياد محمد عودة ،مرجع سابق، ص ص56-57 .

<sup>49</sup> سالم اللولو ،مرجع سابق،ص.64

<sup>50</sup> سالم اللولو ،مرجع سابق،ص.665

<sup>51</sup>توفان حامد محمد العليمات،مرجع سابق،ص.96

<sup>52</sup> Ugur Kaya and Hilmi Erdogan Yayla, **Remembering Thirty-five Years of Social Accounting:** ,Presented at  
the THE BALKAN COUNTRIES' 1 st INTERNATIONAL CONFERENCE ON ACCOUNTING AND  
AUDITING 8-9 March 2007 Edirne-Turkiye;p4.

<sup>53</sup> معيار كالدور - هيكس ينص على قبول أي مشروع يؤدي الى تحقيق فوائد كافية لصالح الربح وتعويض الخاسر .

عبد الرزاق بني هاني و محمد روابدة ،اقتصاديات الموارد والبيئة ،ط1،دار وائل للنشر والتوزيع،الاردن عمان، 2015،صص 105-  
106<sup>54</sup>

<sup>55</sup> علي ناجي سعد الذهبي و موفق عبد الحسين محمد،مرجع سابق،صص 15-16.

<sup>56</sup>توفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية  
الختامية،اطروحة دكتوراه غير منشورة ،جامعة دمشق كلية الاقتصاد،2010،ص21..

<sup>58</sup>يوسف جربوع ،مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بال قوائم المالية بشركات غزة ،مجلة  
الجامعة الإسلامية ،غزة فلسطين،المجلد 15،العدد1،جانفي 2007،ص241.

<sup>59</sup>توفان حامد محمد اللعليمات،مرجع السابق ص30.

<sup>60</sup>محمد مطر ،التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان  
،2004،ص416.

<sup>61</sup> Rob Gray , **The Social Accounting Project and Accounting Organisations and Society: Privileging  
Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique**, The Centre for Social and  
Environmental Accounting Research, University of Glasgow, Southpark Avenue, Glasgow, G12 8LE, Scotland  
DRAFT 2B: December 1999,p3.

<sup>62</sup> مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002،ص164 .

<sup>63</sup> طاهر محسن منصور الغال بي و صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال ،مرجع سابق،ص  
ص111-112.

<sup>64</sup>فهد الراعي فحما ، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الكويتية بالأفصاح عن بنود محاسبة المسؤولية الاجتماعية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط، الكويت ،2012،ص23.

<sup>65</sup>رضوان حلوه حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ،مرجع سابق،صص 253-254.

<sup>66</sup>عفاف إسحق أبوزر ، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية ، جامعة البتراء ، الأردن 2008 ؛  
ص4 .

<sup>67</sup>لطيف زيود واخرون ، دور الإفصاح المحاسبي في الاسواق المالية في ترشيد قرار الاستثمار ،مجلة جامعة تشرين للعلوم  
الاقتصادية والعلوم القانونية،المجلد 29،

العدد 1،ص.179.

<sup>68</sup>ناظم حسن عبد السيدواخرون ، المحاسبة البيئية -إطار مقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد- ،  
دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب مصرفى البصرة ، جامعة البصرة كلية الاقتصاد ، 2009 ،ص11.

<sup>69</sup>علاء الدين محمود زهران ، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الأثار البيئية للمنشآت الصناعية ،منشورات  
جامعة المك فيصل ،المملكة العربية السعودية ،2003 ،ص12. بتصرف

<sup>70</sup> European environmental agency ;**environmental taxes:recent developement in toolsfor intergration**  
;environment issues series ,N18;12/12/2000;p120.

<sup>71</sup>ميلاد رجب اشميلية، مرجع سابق،ص130.