

## مراجعة لأدبيات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

## Review of corporate social responsibility disclosure literature

نجوى بن عويدة<sup>1</sup>، سمية بن عويدة<sup>2</sup><sup>1</sup> كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة سطيف 01،[benaouedj@yahoo.fr](mailto:benaouedj@yahoo.fr)<sup>2</sup> كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة أم البواقي،[soumeya.benaouida@yahoo.fr](mailto:soumeya.benaouida@yahoo.fr)

## ملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى تقديم مراجعة لأدبيات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال تصنيف هذه الأدبيات وفق النظريات التي استندت إليها في تفسير موضوع الإفصاح الاجتماعي للمؤسسات، مع التطرق لمضمون هذه النظريات وأبرز أفكارها، ثم التركيز على الدراسات التي تناولت الإفصاح الاجتماعي في إطار كل نظرية. وتوصلت الدراسة إلى تقديم حوصلة عن نتائج تلك الدراسات فيما يخص: الأسباب التي تدفع بالمؤسسات إلى الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية وطبيعة هذه الأسباب، ومدى تأثير بيئة الدراسة على نتائجها، بالإضافة إلى مقارنة القوة التفسيرية للنظريات المعتمدة في تلك الدراسات.

كلمات مفتاحية: الإفصاح، المسؤولية الاجتماعية، المؤسسات، النظريات.

**Abstract:**

This study seeks to present a review about the literature of the disclosure of the social responsibility of institutions by categorizing these literature according to theories that were based on the interpretation of the subject of social disclosure of institutions, by

mentioning her content of these theories and the most common ideas, and then focus on studies that dealt with social disclosure in the framework of each theory.

The study concluded that the results of these studies are presented especially in: the reasons which lead the institutions to disclose their social responsibility and the nature of these reasons, and the impact of the study background on its results, in addition to comparing the explanatory power of theories adopted in those studies.

**Keywords:** disclosure; social responsibility; institutions; theories.

## 1. مقدمة:

قبل سنوات السبعينات لم يكن موضوع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من المواضيع المطروقة في أدبيات إدارة الأعمال، ويرجع السبب في ذلك إلى الواقع الذي فرضته المؤسسات من خلال إعطائها الأهمية لتعظيم أرباحها على حساب تبنيتها للمسؤولية الاجتماعية، وما عزز ذلك هو غياب وسائل وطرق قياسها؛ إلا أن الفترة التي تلت ذلك كانت غنية بالدراسات والبحوث حول تبنى المسؤولية الاجتماعية وكيفية الإفصاح عنها، ويعتبر مقال Ramanathan (1976):

”Toward a Theory of Corporate Social Accounting“ بمثابة الأساس لأدبيات الإفصاح الاجتماعي إذ حدد مفاهيم المحاسبة الاجتماعية ومهد للباحثين طريق صياغة منهجية لها.

ومن خلال هذا الطرح نسعى للإجابة على الإشكالية التالية:

ما هي أهم النظريات التي استندت إليها أدبيات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

في تفسير موضوع الإفصاح الاجتماعي للمؤسسات؟

وتنبثق عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية، تتمثل في:

1- ما هي الدوافع التي تضعها كل نظرية لتفسير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

للمؤسسات، وما هي طبيعة هذه الدوافع؟

2- ما مدى تأثير بيئة الدراسة على نتائج الدراسة في حال اعتماد نفس الإطار النظري لتفسير موضوع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات؟

3- أي من النظريات المعتمدة في أدبيات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تملك قوة تفسيرية أكبر؟

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم مراجعة لأدبيات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من خلال تصنيف هذه الأدبيات وفق النظريات التي استندت إليها في تفسير موضوع الإفصاح الاجتماعي للمؤسسات، مع التطرق لمضمون هذه النظريات وأبرز أفكارها، ثم التركيز على الدراسات التي تناولت الإفصاح الاجتماعي في إطار كل نظرية. وذلك من خلال التطرق إلى العناصر التالية:

- نظرية المحاسبة الاجتماعية للشركات (Theory of Corporate Social Accounting)
- نظرية أصحاب المصلحة (théorie des parties prenante)
- النظرية السياسية-التعاقدية (théorie politico-contractuelle)
- نظرية الشرعية (théorie de légitimité)
- النظرية الإيجابية للمحاسبة (théorie positive de la comptabilité)
- النظرية المؤسسية (théorie institutionnelle)

حيث ينطوي كل عنصر على نقطتين أساسيتين الأولى متعلقة بمضمون النظرية، أما النقطة الثانية فتتعلق بدراسات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في إطار هذه النظرية.

## 2. نظرية المحاسبة الاجتماعية للشركات (Theory of Corporate Social Accounting)

يعتبر مقال Ramanathan (1976): "Toward a Theory of Corporate Social Accounting" من بين المقالات المؤسسة لنظرية المحاسبة

الاجتماعية للشركات، والذي يبين من خلاله ضرورة وضع تقارير الإفصاح الاجتماعي التي تسمح بتقييم التكاليف والأرباح الاجتماعية الناتجة عن نشاط المؤسسات، لمعرفة كيفية توزع هذه التكاليف والأرباح بين مختلف فئات المجتمع. استهل Ramanathan مقاله بالتذكير أنه وإلى غاية السبعينات، المسؤولية الاجتماعية الوحيدة للمؤسسة، في ظل اقتصاد السوق، هي تعظيم أرباحها بينما كان من المفترض بها أن تعظم مساهمتها في المجتمع في نفس الوقت. ومن خلال دراسات الحالات التي قام بها تبين له أنه لا توجد مؤسسة وضعت قيد التنفيذ أو حتى اقترحت تنفيذ شيء أقرب إلى نظام معلومات لأعمالها الاجتماعية، ويرى أنه من الممكن تطوير نظرية في المحاسبة الاجتماعية وفق المجالات الأربعة لتطور النظرية المحاسبية وهي نظام الأهداف، مفاهيم التقييم، طرق القياس ومعايير النشر. ويرجع Ramanathan سبب عدم وجود مخطط لقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى كون الجمهور مهتما بمواضيع الأداء غير القابلة للقياس أولاً، وعدم وجود تعريف للدور الاجتماعي للمؤسسة ثانياً. (Oxibar, 2001, p 8, 9)

عرف Ramanathan المحاسبة الاجتماعية على أنها "عملية تهدف إلى تحديد متغيرات الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وضبط إجراءات القياس، وقياس هذه المتغيرات، وتطوير المعلومة المفيدة منهجياً لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وإيصال هذه المعلومات إلى الفرق الاجتماعية المهتمة داخل وخارج المؤسسة في نفس الوقت". وفي ظل الدور المزدوج للمؤسسة في المجتمع كمنتج وموزع، يقترح Ramanathan ثلاثة أهداف للمحاسبة الاجتماعية حيث أن الهدفين الأولين يتعلقان بعملية القياس، بينما الهدف الثالث فيخص عملية الإفصاح وذلك كما يلي: (Oxibar, 2001, p 8, 9)

أ- تحديد وقياس المساهمة الاجتماعية الصافية والدورية للمؤسسة، حيث أن هذه المساهمة لا تتضمن فقط التكاليف والأرباح المرتبطة مباشرة بالمؤسسة، ولكن أيضاً المرتبطة بالتأثيرات الخارجية على مختلف شرائح المجتمع؛

ب- المساعدة على تحديد ما إذا كانت استراتيجيات وممارسات مؤسسة ما التي تؤثر على الموارد وقدرات الأفراد، المجتمع وشرائحه، الأجيال، هي متوافقة مع الأولويات الاجتماعية على نطاق واسع، من جهة والتطلعات المشروعة للأفراد، من جهة أخرى؛  
ج- وضع في متناول كل الشركاء الاجتماعيين، معلومات مهمة حول أهداف المؤسسة، برامجها، أدائها ومساهماتها في الأهداف الاجتماعية بحيث تسهل عليهم اتخاذ القرار بالنسبة للخيارات الجماعية وتخصيص الموارد.

كما حدد مجموعة مفاهيم للمحاسبة الاجتماعية. تتمثل هذه المفاهيم فيما يلي: (Oxibar, 2001, p 11)

**1.2 المعاملات الاجتماعية:** ومن أجل توضيح مفهوم المعاملات الاجتماعية هناك مفهومين آخرين هما: التكلفة/العائد الاجتماعية و العائد الاجتماعي. التكاليف الاجتماعية تمثل تضحية المجتمع بالموارد المستهلكة من طرف المؤسسة خلال المعاملة الاجتماعية، بينما الدخل الاجتماعي هو الفوائد التي يجنيها المجتمع، كموارد مضافة من قبل المؤسسة خلال المعاملة الاجتماعية. أما العائد الاجتماعي فيمثل المساهمة الاجتماعية الصافية لمؤسسة خلال دورة. مقاسة بطريقة تقليدية وبتكاليفها ودخولها الاجتماعية.

**2.2 العناصر (المكونات) الاجتماعية:** هي مختلف الفرق الاجتماعية التي من المفترض أن تكون المؤسسة مرتبطة معهم بعقد اجتماعي.

**3.2 العدالة الاجتماعية:** يمكن قياس التغيير في حقوق كل فرقة من الفرق الاجتماعية، بالنسبة للمؤسسة، هذه الحقوق تكون ناتجة عن المعاملات الاجتماعية.

**4.2 صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة:** فهو يعرفها كتجميع لمساهماتها (الغير سوقية) في الرفاهية الاجتماعي.

بتحديده لأهداف المحاسبة الاجتماعية، Ramanathan وفر إطارا نظريا وحدد مفاهيم المحاسبة الاجتماعية، ودفع بالباحثين في طريق وضع منهجية للمحاسبة الاجتماعية.

### 3. نظرية أصحاب المصلحة (la théorie des parties prenante)

تشكلت نظرية أصحاب المصلحة كرد فعل على النظرية الوسيلية (la théorie instrumentale) التي تهدف إلى تعظيم القيمة للمساهم فقط، في حين أن نظرية أصحاب المصالح تهتم بدراسة العلاقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح وتسعى إلى المساهمة في تأسيس النموذج العلائقي للمؤسسة.

#### 1.3 مضمون النظرية:

تنطوي نظرية أصحاب المصالح على جانبيين، الأول مرتبط بنموذج المسؤولية حيث أن العلاقة: منظمة- أصحاب المصالح يمكن اعتبارها علاقة اجتماعية تدمج المسؤولية، وأن طبيعة هذه المسؤولية تحدد من خلال طبيعة هذه العلاقة وهذا ما يعرف بالمقاربة المعيارية للمسؤولية (أي ما يجب أن يكون). أما الجانب الثاني فهو الجانب التجريبي للمسؤولية (أي ما هو كائن بالفعل)، ضمن هذه المقاربة تسعى المؤسسة إلى تخصيص جهودها بين أصحاب المصالح حسب أهميتهم، حيث أن المعلومة هي أكثر عنصر يسمح للمؤسسة بتسيير علاقتها لأجل كسب الدعم وتجنب تعارض أصحاب المصالح. (Ayadi, 2004, p 81)

\* تعريف أصحاب المصالح: يرى بعض الباحثين أن مفهوم أصحاب المصالح (stakeholder) لا يزال مفهوما غامضا بالرغم من تعدد التعاريف المطروحة، والجدول 1 يقدم تعريفات لأصحاب المصالح حسب سلطتهم، مصالحهم وحسب معايير أخرى. لقد أثار Starik (1994) مشكلة الشكل الذي يمكن أن يأخذه مختلف جماعات أصحاب المصالح، حيث أن أغلبية التعريفات المطروحة لم تأخذ بعين الاعتبار الكيانات المعنوية، وفي نفس السياق بين Freeman (1984) أنه يمكن تقسيم

فئات أصحاب المصالح حسب فئات الفاعلين وهم: العمال، المساهمون، الزبائن، المجتمع، الحكومة، الموردون، البيئة، الإعلام والمنافسون. وقد توصل Strik إلى أن تعريف مصطلح stakeholders يحدد من طرف مستخدميه وقد شاركه هذه الفكرة Phillips & Al (2004, p 88).

### 2.3 مقاربات نظرية أصحاب المصالح:

تشتمل نظرية أصحاب المصالح على ثلاث مقاربات أساسية هي: المقاربة المعيارية، المقاربة الوصفية والمقاربة الوسييلية، كما يلي: (Hanquez, 2011, p 19)

- **المقاربة المعيارية:** تهدف إلى تبرير الأخذ بعين الاعتبار مطالب أصحاب المصالح في نشاطات المؤسسة، من خلال التركيز على شرعية هذه المطالب، فالمقاربة المعيارية لنظرية أصحاب المصالح هي اعتراف بالواجبات الائتمانية للمسيرين اتجاه أصحاب المصالح، وتأدية هذه الواجبات ينطوي على الإقرار بمبدأين مفادهما أن أصحاب المصالح عبارة عن مجموعات لها مصالح شرعية في تسيير أعمال المؤسسة، وأن مصالحهم لها قيمة جوهرية، مما يعني أن كل مجموعة تستحق النظر إليها بغض النظر عن قدرتهم على التأثير على مصالح المؤسسة.

- **المقاربة الوصفية:** الهدف من هذه المقاربة هو تبرير الأخذ بعين الاعتبار مصلحة أصحاب المصالح من خلال الدراسة التجريبية للعلاقة بين المسيرين والمؤسسة وأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين.

- **المقاربة الوسييلية:** حسب هذه المقاربة أصحاب المصالح يمثلون عوامل تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها، وبالتالي السماح للمسيرين بالوفاء بالتزاماتهم الائتمانية اتجاه المساهمين، وأن المؤسسة التي تسيير علاقتها مع أصحاب المصالح على أساس التعاون والثقة المتبادلين يعطيها ميزة تنافسية.

### 3.3 دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار نظرية أصحاب المصالح

\* دراسة **Roberts (1991)** كانت من بين الدراسات الأوائل التي سلطت الضوء على تأثير ضغوطات أصحاب المصالح على الخطاب الاجتماعي الذي تنشره المؤسسة، إلا أن تحليلها لم يشمل إلا فئة ضيقة من أصحاب المصالح هم المساهمون، المقرضون والمجتمع. (Ayadi, 2004, p 82)

\* دراسة **Henriques & Sadorsky (1996)** أكدت من خلالها على أثر الضغوط التي يشكلها أصحاب المصالح على المؤسسة من حيث صياغة المخططات البيئية. (Ayadi, 2004, p 82)

\* دراسة **Pellé-Cuplin (1998)** حيث قام بمسح ل 36 مؤسسة أوروبية في فرنسا، ألمانيا وبريطانيا بهدف تحديد العوامل التفسيرية لتوزيع المعلومات البيئية، اعتمد على محورين هما: المسؤولية والتفاعل الاجتماعي، وقسم أصحاب المصالح إلى قانونيين، اقتصاديين وأخلاقيين. كما حاول الأخذ بعين الاعتبار أهمية التفاعل الاجتماعي في نشر المعلومة البيئية واتخاذ القرارات المناسبة من خلال تحليل الضغوطات الخارجية الناجمة عن نشر المعلومة البيئية. النتائج المتوصل إليها تبين أن تأثيرات ضغوط أصحاب المصالح يمكن أن تختلف حسب طبيعتهم وكذا حسب البلدان وقطاعات النشاط. (Ayadi, 2004, p 82)

\* دراسة **Moneva & Llana (2001)** هدفت دراسته إلى تحليل ممارسات نشر المعلومات البيئية في التقارير السنوية. العينة كانت مكونة من 70 أكبر مؤسسة إسبانية تنتمي إلى قطاعات مهمة، تم إجراء تحليل لمضمون الإفصاح البيئي، الفروع المخصصة للإفصاح البيئي في التقرير السنوي، السياسات والاستراتيجيات البيئية، نشاطات حماية البيئة والحسابات السنوية. بينت نتائج الدراسة أن الإفصاح البيئي يتميز بالوصفية أكثر، في نفس الوقت لاحظا تطورا في الإفصاح الكمي والمالي للمعلومات البيئية. سلوك المؤسسات الإسبانية خلال فترة الدراسة لا يؤكد فكرة أن المؤسسات تسعى إلى إرضاء أصحاب المصالح. (Ayadi, 2004, p 82)



الجدول 2 يلخص هذه الدراسات.

#### 4. النظرية السياسية-التعاقدية (théorie politico-contractuelle)

تعتمد النظرية السياسية-التعاقدية على مقارنة اقتصادية تظم نظرية الوكالة، نظرية الوكالة المعممة والنظرية الاقتصادية للتنظيم.

#### 1.4 نظرية الوكالة (théorie de l'agence)

يرجع مفهوم الوكالة إلى A.Smith (1776) من خلال تطرقه لفكرة الفصل بين الملكية والسلطة في كتابه "ثروة الأمم"، بعد ذلك أشار Berled & Means (1932) إلى ضرورة الفصل بين الملكية والتسيير، سنة 1976 قدم Jensen & Meckling تعريفا لعلاقة الوكالة كـ "عقد بين شخص أو عدة أشخاص، أين الأصيل (الموكل) يلزم بمقتضاه الوكيل (الموكل) بإتمام خدمات نيابة عنه، وهذا يتضمن تفويض سلطة اتخاذ القرار للوكيل". حسب نظرية الوكالة فإن المؤسسة عبارة عن "عقدة من العقود"، هذه العقود قد تكون صريحة (شكلية)، أو ضمنية (غير شكلية). (Oxibar, 2003, p. 74)

#### \* مضمون نظرية الوكالة

في بداياتها الأولى، جاءت نظرية الوكالة كحل لمشكل اتساع المؤسسات وتشتت الملكية فيها، وكان الهدف المرجو هو إسناد مهمة التسيير لطرف ذو خبرة وإمام بشؤون التسيير لتعظيم أداء المؤسسة، وهذا ما يمكن تسميته بالشق المثالي لنظرية الوكالة. أما الشق الواقعي لها، فتجسد ب بروز المشاكل بين الملاك والمسيرين، وظهور السلوكيات الانتهازية لهؤلاء الأخيرين، كالتجدر والذي مرده أساسا لتضارب المصالح بينهما. على سبيل المثال، يوجد تعارض بين أهداف المسيرين وأهداف المساهمين، ففي حين يهدف المسير إلى الحفاظ على منصبه داخل المؤسسة، بتبنيه لنظرة بعيدة المدى واختيار

استراتيجيات عقلانية تتضمن أقل خطر ممكن وعائد يمتد أثره على مدى زمني طويل، فإن المساهم صاحب النظرة قصيرة المدى، يهدف إلى تعظيم عوائده إلى أقصى حد مهما كانت نسبة الخطر. إن هذا التعارض في الأهداف هو ما يدفع بالمسير إلى إتباع إستراتيجية التجدر، بخلق وضعية مهيمنة على مستوى المؤسسة ويدخل ذلك ضمن سعيه للحفاظ على منصبه وإقصاء منافسيه. (Hubert, 2005, p 16) تفترض نظرية الوكالة أن أطراف العقد ليسوا جميعهم ممكنين من استخدام نفس المعلومة، إذ يوجد عدم تماثل في المعلومات بين المسير الذي يحوز المعلومة، والأصيل الذي يرغب في الإطلاع عليها. من أجل تلافى المشاكل التي تنجر عن الوكالة، تم وضع ميكانيزمات (مثل الرقابة على المسير)، إلا أنها في معظمها مولدة للتكاليف. (Gillet, 2006, p 3)

### \* حدود نظرية الوكالة

تعتبر النظرية الأصلية للوكالة عن نظرة مساهماتية، تحصر علاقة المصلحة بين المسيرين والمساهمين والتي هي في ظاهرها علاقة تعظيم القيمة للمساهم، بينما تهمل العلاقة بين المسيرين وأصحاب المصلحة المتبقين.

### 2.4 نظرية الوكالة المعمقة

يرى Hill & Jones (1992) أنه "يمكن أن تطبق مفاهيم نظرية الوكالة على العلاقة أصحاب مصالح -مسير". هذه النظرية تأخذ بعين الاعتبار مصالح الأفراد أو الجماعات، أي أنها تعبر عن قيمة تشاركية. كما يشير إلى "أن نظرية الوكالة المعممة تسمح بتفسير طبيعة العلاقات الضمنية والصريحة الموجودة بين مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة". واعتبرا أن أصحاب المصالح يتمثلون في: العمال، الزبائن، الموردون، الدائون، الجماعات المحلية والمجتمع ككل، وأن المؤسسة بمثابة "عقدة من العقود التي تتم بين أصحاب الموارد". ويرى Hill & Jones أنه بالرغم من كون ما يسري على العلاقة أصيل-وكيل يسري أيضا على العلاقة أصحاب المصالح-وكيل، إلا

أن هناك فروق بين نظرية الوكالة ونظرية الوكالة المعممة، ففيما يخص آليات السوق، نظرية الوكالة تفترض أن الأسواق تتسم بالكفاءة وتكيف بسرعة مع الظروف الجيدة، أما بالنسبة لنظرية الوكالة المعممة فهي تقرر باحتمال وجود سوق غير كفؤ في المدى القصير والمتوسط. (Gillet, 2006, p 13)

### 3.4 النظرية الاقتصادية للتنظيم

تهدف هذه النظرية إلى تفسير تدخل الجهات الحكومية في تنظيم السوق وما ينجر عنه. ويعتبر تدخل المنظم كاستجابة من الحكومة لمطالب الجمهور من أجل تصحيح الاختلال الوظيفي للسوق. وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات التالية: سوق هش وغير عادل، تكلفة صفرية لتدخل المنظم. (Gillet, 2006, p 74) وحسب هذه النظرية فالمؤسسة عبارة عن كيان له علاقات مع المجتمع، هذا الأخير ومن خلال هيئات حكومية يفرض على المؤسسة تكاليف تسمى "تكاليف سياسية" تنتج هذه التكاليف بموجب القرارات التنظيمية لإعادة توزيع الثروة المتركمة لدى الشركات لصالح مجموعات اجتماعية أخرى. (Lobna Loukil, 2008, p6) هذا التدخل من أجل تنظيم المعلومة المحاسبية يبرز بإخفاق السوق في عكس المعلومة مما يمنع التخصيص الأمثل للموارد، فالتنظيم المحاسبي حسب هذه النظرية هو وسيلة فعالة لتحسين تخصيص الموارد. ولكن حسب مقارنة أخرى لهذه النظرية، العمل السياسي (العملية التنظيمية) هو منافسة بين الأفراد أو جماعات الأفراد من أجل تعظيم أرباحهم الخاصة. يتبع Watts & Zimmerman (1986) هذه المقاربة، ويعتبران أن التنظيم المحاسبي هو استجابة السياسيين للضغوط الممارسة من قبل هؤلاء الأفراد لجعل العملية التنظيمية أداة توجه الثروة لصالحهم. ويمضي السياسيون في السياق الذي تريده جماعات الضغط باعتمادهم للحجج التقنية المستقاة من المعطيات المحاسبية للمؤسسة لجعل

المصوتين يعتمدون قانونا أو معيارا معيناً يخدم مصالح جماعات الضغط. (Oxibar , 2003, p 75)

من خلال علاقتها مع الحكومة، تكون المؤسسة عرضة للتكاليف السياسية الناتجة عن تنفيذ لائحة ما أو قانون معين. عادة حجم الشركة، قطاعات نشاطها، وضعها التنافسي ومستوى الخطر، كلها تمثل مؤشرات تلفت انتباه الهيئات الحكومية وخاصة حجم الشركة أثناء تنفيذها للوائح تحويل الثروة. ولذلك فإنه ليس من مصلحة المؤسسات إظهار النتائج العالية جدا والتي يمكن أن تفسر على أنها علامة لوجود موقف احتكاري. اختيار سياسة نشر محددة جيدا يمكن أن يكون وسيلة لتفادي مثل هذه التفسيرات، وفي الواقع يتم استخدام سياسة النشر كأداة إستراتيجية لمواجهة الضغوط السياسية أو التعامل معها. (Oxibar, 2003, p75)

#### 4.4 دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار النظرية السياسية التعاقدية

دراسة Cowen, Ferreri & Parker (1987) هؤلاء الباحثين سعوا إلى ربط خصائص المؤسسة مثل: حجمها، قطاع نشاطها، أو وجود لجنة مكلفة بالمسؤولية الاجتماعية، مع مدى نشرها للمعلومة الاجتماعية، بصفة عامة، و أيضا مدى نشرها للمعلومات حول البيئة، الطاقة، وفاء ممارساتها التجارية، الموارد البشرية والانخراط في المجتمع، كل على حدا. (1987) Cowen & Al اعتمدوا ضمينا فرضية استهداف السياسة للمؤسسات. وفي الواقع هم يرجعون لأعمال Abbott & Monsen (1979)، أو Epstein & Al (1976)، هذه الأعمال تشير من جهة أن نشر المعلومات الاجتماعية هي رد عن الضغوطات الممارسة من قبل المنظم (الحكومة، الأسواق المالية ولجنة الصرف). ويضيفون أن المؤسسات الأكبر حجما هي معرضة أكثر لانتباه ومتابعة الجمهور. كما يشيرون من جهة أخرى أنه بالإضافة إلى حجم المؤسسة يمكن لقطاع نشاطها أن يكون سببا لزيادة ملاحظتها ومتابعتها من قبل المنظم أو الجمهور بصفة عامة. كما يوضحون أن "المؤسسات المنتجة للسلع الاستهلاكية

ينبغي أن تبدي باهتمام أكبر حرصها على ممارسة مسؤوليتها الاجتماعية من أجل أن تكتسب صورة لدى المستهلكين". (Oxibar, 2003, p 79)

يعتبر الباحثون أن بعض قطاعات النشاط مثل تلك التي ينتج عنها تغير في المحيط الطبيعي، تخضع للضغط من قبل الحكومة وهي أكثر عرضة لنشر المعلومات حول مسؤوليتها الاجتماعية من أجل تحسين صورتها. ولذا يقترح الباحثون اختبار تأثير قطاع النشاط على ممارسات نشر المعلومة الاجتماعية للمؤسسات. بالإضافة إلى متغيرات الحجم والقطاع من أجل اختبار فرضية الرؤية السياسية (الاستهداف) للمؤسسات. Cowen & Ai أدخلوا متغيرا يمثل الأداء الاقتصادي للمؤسسة. إذ يرون أن وجود لجنة مكلفة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من المرجح أن يكون لها تأثير على مدى نشرها للمعلومة الاجتماعية. واستعمل الباحثون التقارير السنوية لعينة من المؤسسات مختارة من بين المؤسسات المصنفة في Fortune 500 لسنة 1978، وبواسطة انحدارات متعددة، قاموا بدراسة أثر أربعة متغيرات مستقلة (الحجم، القطاع، الأداء الاقتصادي واللجنة) على كمية نشر المعلومة الاجتماعية. وتوصلوا إلى أن حجم المؤسسة يمثل بصفة عامة المتغير التفسيري الأكثر أهمية. كما سجلوا انه هناك اختلافات مهمة في القوة التفسيرية للمتغيرات الأخرى حسب نوع المعلومة الاجتماعية التي تم اعتبارها. كما أنه لو كان الحجم وقطاع النشاط لهما تأثير على مستوى نشر المعلومات المتعلقة بالطاقة أو الاندماج في المجتمع المدني، هذه العوامل ليست محددة لنشر المعلومات حول الموارد البشرية أو المنتجات. فقط وجود لجنة مكلفة بالمسؤولية الاجتماعية هو عامل مفسر لنشر المعلومة حول المورد البشري. (Oxibar, 2003, p 79)

دراسة Belkaoui & Karpik (1989) اقترح الباحثان اختبار وجود علاقة بين الأداء الاجتماعي والأداء الاقتصادي للمؤسسة، من جهة، ومستوى نشرها للمعلومة الاجتماعية من جهة أخرى. هذان الباحثان يريان أنه من أجل بلوغ أهداف الأداء

الاجتماعي، المؤسسات يتوجب عليها الالتزام بنفقات محددة وبالتالي تقليص نتيجتها. ويشيران إلى أن تحسين صورة المؤسسة وكذلك المصلحة العامة يمكن أن توجه قرار الالتزام بالنفقات الاجتماعية أو نشر المعلومة الاجتماعية. يشيران أن هناك اعتبارات أكثر تطبيقا تدخل في عملية اتخاذ هذا القرار، مثل تأثير النفقات الاجتماعية على العوائد وعلى المتغيرات المالية في البنود التعاقدية للديون. استند الباحثان إلى نظرية الوكالة ويصوغان فرضية أن المؤسسات التي تكاليف رقابتها منخفضة وتلك المعرضة أكثر للأنظار السياسية، هي الأكثر نشرا للمعلومات الاجتماعية. كما يضيفان، أن الأداء الاجتماعي يتطلب استخدام موارد خاصة والتي لا تمتلكها المؤسسة إلا إذا كانت من الناحية الاقتصادية فعالة. هذه الدراسة تهدف إلى اختبار نموذج تفسيري لنشر المعلومة الاجتماعية، والذي يدعي وجود علاقة ايجابية بين نشر المعلومات الاجتماعية والمتغيرات الخارجية المتمثلة في الأداء الاقتصادي، الأداء الاجتماعي، النظرة السياسية والارتباط السلبي مع المتغيرات الممثلة لتكاليف الرقابة. وقد استخدمنا مؤشر السمعة لقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة. ومن اجل قياس النظرة السياسية للمؤسسات فهما يلتجئان إلى حجم المؤسسات، مستويات مخاطرتها وكثافة رأسمالها. واقترحا أن يتم قياس الأداء الاقتصادي للمؤسسات انطلاقا من النتائج المحاسبية من جهة، والأداء في سوق الأسهم من جهة أخرى. مستوى الدين ومستوى توزيع الأرباح، يسمحان بقياس تكاليف الرقابة. عدد البرامج المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يستعمل في قياس أهمية نشر المعلومة الاجتماعية. تكونت العينة التي طبق عليها الباحثان نموذجهما التفسيري لنشر المعلومة الاجتماعية، من 23 مؤسسة ولمدة سنة، وقد توصلا إلى وجود علاقة قوية بين قرار نشر المعلومة الاجتماعية، مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسة، تكاليف الرقابة والنظرة السياسية. (Oxibar, 2003, p 79)

دراسة Hackston & Milne (1996) هذه الدراسة تهدف إلى وصف ممارسات نشر المعلومة الاجتماعية للمؤسسات النيوزلندية ودراسة محددات هذه

الممارسات. من وجهة نظر منهجية، الباحثان يقترحان تحليل اثر طريقة قياس المنشورات على العلاقات المختبرة. قاما باختيار عينة مشكلة من 47 مؤسسة، من بين أكبر المؤسسات المدرجة في سوق نيوزلندا. قاما بوصف ممارسات النشر لهذه المؤسسات من خلال تحليل تقاريرها السنوية، وحددا مختلف فئات المعلومة الاجتماعية: البيئة، الطاقة، منتج/ مستهلك، المجتمع المدني، الأجراء وآخرون. كما قام الباحثان بتعريف المحددات الممكنة للمنشورات والتي من بينها: حجم المؤسسة، قطاع نشاطها وقد اعتمدا على نظرية الوكالة والى فرضية النظرة السياسية للمؤسسات من اجل تبرير اختبار هذه المتغيرات. كما يقترحان من جهة أخرى دراسة العلاقة بين الأداء الاقتصادي للمؤسسات ونشرهم للمعلومة الاجتماعية. توصل الباحثان من خلال دراستهما أن عامل الحجم يظهر كمحدد لنشر المعلومة الاجتماعية في المؤسسات النيوزلندية. هذه العلاقة يتم التحقق منها باستخدام مختلف طرق قياس النشر(عدد الجمل، جزء من الصفحة)، وتقييم الحجم حسب مختلف المقاربات (القيمة السوقية، رقم الأعمال، إجمالي الأصول). أما فيما يتعلق بقطاع النشاط، فإن عينة المؤسسات تنقسم إلى مؤسسات من قطاعات حساسة وأخرى أقل منها، وتوصلا إلى أن المؤسسات التي تنتمي إلى القطاعات الحساسة هي التي تقدم بشكل أكبر على نشر معلوماتها الاجتماعية. عوامل الأداء الاقتصادي للمؤسسات لا تظهر محددات مستوى نشر المعلومة الاجتماعية للمؤسسات. (Oxibar, 2003, p 82)

والجدول 3 يلخص دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار النظرية السياسية

التعاقدية.

##### 5. نظرية الشرعية (théorie de légitimité)

نظرية الشرعية هي إحدى نظريات المقاربة التفسيرية التي تسعى إلى رسم مخطط لفهم الإفصاح الاجتماعي من خلال الملاحظة، والتي يعتبرها البعض، الأنسب لدراسة ظواهر الإفصاح الاجتماعي.

### 1.5 تعريف نظرية الشرعية

عرفت نظرية الشرعية من قبل Lindblom (1994) على أنها: "شرط أو قانون، بحيث أنه إذا كان نظام القيمة لكيان يتوافق مع نظام القيمة للنظام الاجتماعي الذي ينتمي إليه هذا الكيان، في هذه الحالة نقول أن الشرعية موجودة. أما إذا لم يوجد هذا التوافق وعوضه تفاوت حقيقي وقوي بين نظامي القيم، فإن شرعية هذا الكيان مهددة". (Ayadi, 2004, p 77)

ويعرفها Persons (1960) أنها: "تصرف يترجم في قيمة جماعية ومتقاسم بين النظام الاجتماعي، وأن المؤسسات تكتسب الشرعية عندما تكون نشاطاتها متناغمة مع أهداف النظام الاجتماعي". (Ayadi, 2004, p 77).

### 2.5 مضمون نظرية الشرعية

\* أنواع الشرعية: اقترح Weber (1929) ثلاثة أنواع للشرعية هي: (Ayadi, 2004, p 77)

- الشرعية التقليدية: التي تركز على الخاصية المقدسة للتقاليد وما يهيمن باسمها، والنظام الذي يعتبر كشرعية لأنه موافق لما كان دائما يفعل أو يقال على مر الزمن؛
- الشرعية الكارزمية: يصنعها القادة الذين يستندون إلى التقاليد، والإيمان أن الفرد يسيطر على ملكية خاصة، كفاءة استثنائية، الموهبة والقدرة التي تمنح للقادة بدون نفوذ؛
- الشرعية العقلانية: مؤسسة على الإيمان بشرعية الحجج والقواعد التي وضعت لأجلها.
- \* استراتيجيات النظرية الشرعية: تطرح نظرية الشرعية تصورا جديدا لممارسة الإفصاح البيئي، فهي تفترض أن ما تنشره المؤسسة من معلومات هو نوع من التفاعل مع العوامل البيئية، الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية، هذا التفاعل مؤسس على تعريف العقد الاجتماعي بين المؤسسة والمجتمع، حيث أن المؤسسة تسعى إلى إثبات أهدافها وضمن بقائها. ويمكن أن تتخذ المؤسسة من الخطابات الاجتماعية وسيلة لجعل تصرفاتها ونشاطاتها ذات مشروعية، إذا كانت هذه الخطابات كنوع من الاستجابة



للعوامل البيئية، يرى Lindblom (1994) وجود أربعة استراتيجيات لنظرية الشرعية هي: (Ayadi, 2004, p 77)

- المؤسسة تسعى إلى إعلام جمهورها بالتغيرات في أدائها ونشاطاتها؛
- المؤسسة تسعى إلى تغيير حس (وعي) الجمهور وليس تغيير سلوكها الحالي؛
- المؤسسة تسعى إلى توجيه حس الجمهور إلى مواضيع أخرى؛
- المؤسسة تسعى إلى تغيير المطالب الخارجية المنتظرة من أدائها.

### 3.5 دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار نظرية الشرعية

دراسة Guthrie & Parker (1989) قاما بالاستناد إلى نظرية الشرعية في تحليلهما للخطابات الاجتماعية للمؤسسات الأسترالية خلال 100 سنة، المنهجية المستخدمة من طرف الباحثين تركز على تحليل مضمون التقارير السنوية وأيضاً على دراسة الأحداث التاريخية التي وقعت في أستراليا في نفس الفترة (1885-1985)، محاور هذه الدراسة تمثلت في البيئة، الطاقة، الموارد البشرية، المنتجات، الاندماج في الحياة الاجتماعية ومعلومات أخرى. توصل الباحثان إلى أن نظرية الشرعية لم تسمح بتفسير تطور وارتقاء الخطاب السياسي لهذه المؤسسات، كما وجد أن الارتباط ضعيف بين الخطابات الاجتماعية والوقائع الاجتماعية-الاقتصادية المؤثرة على المؤسسات في هذه الفترة، بالإضافة إلى كون بعض الوقائع ذات الدلالة لم تكن مذكورة. (Ayadi, 2004, p 77)

دراسة Deegan & Al (2002) بدورهم استخدموا منهجية مختلفة، إذ أجروا دراسة حالة لتحليل الخطاب الاجتماعي لـ (BhP Ltd) لمدة طويلة من 1983 إلى 1997 ووظفوا نظرية الشرعية لتوضيح تطور الخطاب الاجتماعي، كما قاموا بمقارنة المجتمع في بعض المجالات (الموارد البشرية، البيئة، المجتمع) والخطاب المنشور حول هذه المجالات في التقارير السنوية. (Ayadi, 2004, p 77) ولقد توصلوا إلى وجود علاقة ايجابية بين المصلحة العامة وخطابات المؤسسات فيما يخص البيئة والموارد

البشرية، كما وجدوا أن المسيرين يميلون إلى نشر المعلومات الاجتماعية الايجابية للتصدي لوسائل الإعلام، بالإضافة إلى: (Ayadi, 2004, p 88) دراسة Hongner (1982) والتي توصل من خلالها إلى نفس النتيجة السابقة إذ بين أن نظرية الشرعية لا تشكل إطارا تصوريا في هذا المجال من أجل تفسير الخطاب الاجتماعي.

دراسة Patten (1992) اعتبر أن الخطاب الاجتماعي هو استجابة لتغيرات حس الجمهور حول المؤسسة، وقد عاين أن الخطابات البيئية للمؤسسات البترولية قد ارتفعت بعد حادثة Exxon Valdez.

دراسة Deegan & Gordon (1996) في تحليلهما استعمالا بعدا آخر للمعلومات الاجتماعية المنشورة. إذ قاما بترجيح للمعلومات السلبية والايجابية وتوصلا إلى أن المؤسسات تعطي الأولوية لنشر المعلومات الايجابية، وأن المؤسسات الأكثر تعرضا للخطر البيئي تنشر المعلومات أكثر من المؤسسات الأخرى.

دراسة Cormieret & Gordon (2001) قاما بتحليل الخطاب الاجتماعي المنشور في التقارير السنوية لثلاث مؤسسات فقط (اثان عمومية وواحدة خاصة) بهدف وصف التطور والاختلافات بين القطاعين في هذا المجال. النتائج بينت أن المؤسسات العمومية تنشر المعلومات الاجتماعية أكثر من المؤسسات الخاصة، وأن الخطاب الاجتماعي مرتبط بحجم وتشكيلة رأس المال.

دراسة O'Donovan (2002) وضح من خلالها أن الاستراتيجيات المختلفة تساعد على رد الأحداث التي يمكن أن تهدد نشاط المؤسسة.

دراسة Neu & al (1998) توصلوا إلى أن الخطاب الاجتماعي يسمح للمؤسسة بتسيير ضغط الجماهير.

الجدول 4 يلخص هذه الدراسات.

## 6. النظرية اليقينية للمحاسبة (théorie positive de la comptabilité)

## 1.6 نشأة النظرية اليقينية للمحاسبة

شهدت المحاسبة المالية عدة تطورات منذ نهاية الستينات، لكن قبل ذلك أعتبر أن أهميتها تقتصر على مستخدميها فقط، ولهذا السبب كانت البحوث في المحاسبة ذات طابع معياري، بمعنى أنها لا تهتم إلا بطرق المحاسبة التي تعتبر مفيدة ومناسبة. لكن هذه المرحلة الجديدة سجلت اهتمام البحث المحاسبي بالمقاربة التجريبية، ولقد بنيت الاختبارات التجريبية حول الاهتمام المتوقع من السوق بالمضمون المعلوماتي لبياناته قبل نشرها. من جهة أخرى، تم إدخال نهج يقيني يتطلب استخدام أدوات جديدة والتي في التجارب الأولى ركزت على التحقق من فرضية نجاعة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار. علاوة على ذلك، من بين أكبر المشاكل التي أثيرة في هذه الفترة كانت الدور المؤسسي للمحاسبة كنظام لإنتاج المعلومة المالية. (Avelé, 2013)

تميز ظهور البحوث اليقينية في المحاسبة بإعطاء تعريف جديد للعلاقة "بحث-هدف البحث" يبرز ضرورة الإثبات التجريبي لكل اقتراح نظري. ولقد استقطب هذا المنظور وجهة الكثير من البحوث المحاسبية. وبفضل أعمال Milton Friedman وباحثين آخرين من مدرسة Chicago تم تجاوز الإشكالية المعيارية وإدخال المنهج اليقيني على البحوث المحاسبية، فقد ميز هؤلاء الباحثون بين مقارنة يقينية والتي هي مجموعة المعارف حول "ما هو كائن"، وبين مقارنة معيارية التي هي مجموعة المعارف حول "ما يجب أن يكون". هذا التوجه الجديد ولد إرادة لتقديم قاعدة علمية للبحوث اليقينية. في الواقع هذه المقاربة تركز على ملاحظة الظواهر، التي تشكل دورا مركزيا في هذا النموذج، ثم إخضاع كل اقتراح نظري للإثبات التجريبي. (Casta, 2009, p. 1394)

## 2.6 مضمون النظرية اليقينية للمحاسبة

يتمثل الهدف من المقاربة اليقينية في إنشاء القوانين التفسيرية للمحاسبة كنتيجة مباشرة لنقل هدف البحث من التوصل للطرق المحاسبية إلى تفسير الممارسات

المحاسبية الملاحظة (Casta, 2009, p 1394) وتعتبر هذه النظرية إحدى الأطر التفكيرية الأكثر استعمالاً في بحوث الخيارات المحاسبية، وحسب Watts & Zimmerman (1990) " أن البحث التجريبي الدقيق هو الذي يقود ويوجه البحث اليقيني في المحاسبة، ويقدم تفسيرات لها". وحسب Raffournier & Dumontier (1999) "هذا التيار يهدف إلى شرح القرارات المحاسبية انطلاقاً من علاقة الوكالة والتكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسة". إما بالنسبة ل Cast (2000) "النظرية اليقينية للمحاسبة تهدف إلى شرح والتنبؤ بسلوك منتجي ومستخدمي المعلومة المحاسبية، من أجل تسليط الضوء في نهاية الأمر على كيفية تكون الحالات المالية" تمثل الفكرة الأساسية لهذه النظرية في تطوير فرضيات حول العوامل التي تؤثر على الممارسات المحاسبية واختبار تجريبياً مصداقية وسلامة هذه الفرضيات، والدراسة الإحصائية للعلاقة بين الخيار المحاسبي للمؤسسة وبين خصائصها (Samira Demaria, 2017, p 10).

### 3.6 دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار النظرية اليقينية للمحاسبة

دراسة Ness & Mirza (1991) قاما بدراسة العلاقة بين قطاع نشاط المؤسسة ومستوى نشرها للمعلومة الاجتماعية، وقد اعتمدا على النظرية اليقينية للمحاسبة، ويعتبران أن نشر المعلومة الاجتماعية يتم من أجل زيادة ثروة المسيرين. في هذه الدراسة قدم الباحثين تحليلاً لنشر المعلومة الاجتماعية ل 131 مؤسسة، ومقارنة مستويات نشر المعلومة البيئية لمؤسسات تنتمي للصناعة البترولية مع المؤسسات التي لا تنتمي إلى هذا القطاع. (Samira Demaria, 2017, p 10) توصل الباحثان إلى وجود علاقة ايجابية بين نشر المعلومة البيئية والانتماء إلى القطاع البترولي، ووجدوا من جهة أخرى أن المعلومة البيئية المنشورة، هي في الغالب معلومة مواتية للشركة، وعلى شكل وصفي بالأساس (91%)، أو كمية غير مالية، ولكنها مطلقاً ليست مالية. وبناءً على هذه الملاحظة، يضيفان أن المعلومات الوصفية البسيطة هي أقل تأطيراً من تلك المالية. كما

توصلا إلى أن: " المسيرين لديهم حرية كبيرة في اختيار المعلومات التي يرغبون في نشرها  
" (Oxibar, 2003, p79)

### 7. النظرية المؤسسية (théorie institutionnelle)

تعتمد النظرية المؤسسية على أعمال Meyer & Rowan (1977) و Dimaggio & Powell (1983) هذه النظرية تقترح أن يتم تحليل الأسباب المؤسسية التي تفسر تبني ممارسات وتعليمات نفسها في المؤسسات. هذه التعليمات تستهدف قبل كل شيء وضع المؤسسات في وجهة مطالب المجتمع. (Dohou, 2012, p 13) تركز هذه النظرية على المحيط المؤسسي، وحسب أنصار هذا التيار يوجد في محيط المؤسسة الخارجي مجموعة من القيم والمعايير والنماذج المؤسسية التي تؤثر على هيكلها وأنماط تسييرها، بالإضافة إلى ذلك هذه النظرية تتناول المؤسسات ككيان مدمج داخل المجتمع، يتشكل ارتباطيا واجتماعيا من قبل محيطه. المحيط المؤسسي للمؤسسة يمتاز اليوم بفاعلين جدد، فاعلين متأثرين جدا بحراك المسؤولية الاجتماعية، التي تحمل قيما إنسانية وانشغالات اجتماعية وبيئية. يتمثل هؤلاء الفاعلين في مؤسسات المجتمع المدني، الأجراء ونقاباتهم، المستهلكون، بالإضافة إلى الحركات الاجتماعية التي تصنف تحت اسم المنظمات غير الحكومية هؤلاء الفاعلين يمارسون ضغوطات على المؤسسات مدعومين بالقواعد المؤسسية ويعطون مكانة لأشكال جديدة من الممارسات في المسؤولية الاجتماعية، هذه الممارسات تتضمن في نفس الوقت التزامات جبرية وخطوات تطوعية، وهم يساهمون كذلك في خلق نظام ملاحظة ومراجعة لسلوكات المؤسسات وتقاريرهم حول المسؤولية الاجتماعية. كما أن وكالات التنقيط، مكاتب التدقيق والاستشارة... الخ، يخلقون إجراءات عمل فيما يخص المسؤولية الاجتماعية والوسائل والمقاييس، هؤلاء الفاعلون يفرضون سلطة مهمة، ومصدرا هاما لبقاء المؤسسة وحسن سمعتها. (Menel Ben Mlouka, 2013, p 12)

الجدول 1: تعريف أصحاب المصالح

المعيار	الباحث	التعريف المقترح	
السلطة	Freeman 1984 Freeman & Reed 1983	كل مجموعة أو فرد يمكن أن يؤثر أو يتأثر بتحقيق أهداف المؤسسة	
	Pearce 1982	هو الذي لديه مصلحة أو أكثر في علاقته مع المؤسسة والذي يملك حق مطالبتها	
المصلحة	Hill & Jones 1992	الذين لديهم مطالب تعتمد على وجود علاقة تبادل	
	Carroll 1993	الفرد أو الجماعة الذين لديهم مصلحة داخل المؤسسة	
	Langry 1994	من لديهم مطلب أخلاقي أو قانوني	
	Donaldson & Preston	أصحاب المصالح هم جماعات أو أفراد لديهم مصالح شرعية وهم معروفون ومحددون ومصالحهم ذات قيمة جوهرية	
	Clarkson 1996	الذي عليه خطر ما من نتائج المؤسسة	
	Stanford Research Institute 1963	الجماعات التي بدون دعمها لا تستطيع المؤسسة البقاء	
بصفة عامة	R.Henman 1968	الأفراد أو الجماعات التابعون لمنظمات لتحقيق أهدافهم الشخصية والتي تهتم المؤسسة	
	Cornell & Shapiro 1987	الذين يجمعهم عقد مع المؤسسة	
	Bowie 1988	هم الضروريون لبقاء المؤسسة	
	Alkhafaji 1989	الجماعات التي تعتبر المؤسسة مسؤولة اتجاهها	
	Tompson & Al 1991	الجماعات ذات العلاقة مع المؤسسة	
	Clarkson 1995	فرد أو جماعة لديهم مطالب، ملكيات، حقوق أو مصالح في المؤسسة ونشاطاتها في الماضي، الحاضر أو المستقبل	
	Mercier 1999	كل الذين هم أصحاب مصلحة في تطور المؤسسة	

المصدر: (Ayadi, 2004, p 87)

## الجدول 2: دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار نظرية أصحاب المصالح

موضوع الدراسة	الباحث	أصحاب المصالح المشمولون بالدراسة	نتائج الدراسة
تأثير أصحاب	Roberts (1991)	مساهمون،	ضغوط أصحاب المصالح،

المصالح على الخطاب الاجتماعي	مقرضون، المجتمع		الإستراتيجية العمر وقطاع النشاط لهم تأثير على الخطاب الاجتماعي
	الزبائن، المجتمع، الحكومة، المساهمون، آخرون	Henriques & Sadorsky (1996)	ضغوط أصحاب المصالح تأثر على صياغة المخططات البيئية
	أصحاب المصالح الاقتصاديون، المؤسساتيون والأخلاقيون	Pellé-Cuplin (1998)	ضغوط أصحاب المصالح تشكل محددات للخطاب البيئي
	غير محددين	Moneva & Llana (2001)	سلوك المؤسسات الاسبانية لا يؤكد فكرة أن المؤسسات تسعى لإرضاء أصحاب المصالح

المصدر: (Ayadi, 2004, p 83)

### الجدول 3: دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار النظرية

#### السياسية التعاقدية

الباحث	المرجع النظري للدراسة	موضوع الدراسة	متغيرات الدراسة	أداة الدراسة	نتائج الدراسة
Cowen, Ferreri & Parker 1987	النظرية الاقتصادية للتنظيم	دراسة علاقة خصائص المؤسسة بمستوى نشر المعلومة الاجتماعية	-حجم المؤسسة -قطاع نشاطها -أداؤها الاقتصادي -وجود لجنة المسؤولية الاجتماعية	التقارير السنوية لعينة من المؤسسات	-حجم المؤسسة هو المتغير التفسيري الأهم للعلاقة -الحجم وقطاع النشاط لا يؤثران على نشر معلومات الموارد البشرية والمنتجات - تؤثر اللجنة على نشر معلومات الموارد

البشرية					
وجود علاقة قوية بين قرار نشر المعلومة الاجتماعية، مستوى الأداء الاجتماعي وتكاليف الرقابة	- مؤشر السمعة لقياس الأداء - النتائج المحاسبية	- حجم المؤسسة - مستويات المخاطرة - كثافة رأس المال	دراسة علاقة الأداء الاجتماعي بالأداء الاقتصادي ومستوى نشر المعلومة الاجتماعية	- نظرية الوكالة - النظرية الاقتصادية للتنظيم	Belkaoui & Karpik 1989
- حجم المؤسسة هو أهم محدد لنشر المعلومة الاجتماعية - المؤسسات التي تنتمي إلى قطاع حساس هي أكثر نشرا للمعلومة الاجتماعية	تحليل التقارير السنوية	- حجم المؤسسة - قطاع النشاط	- وصف ممارسات نشر المعلومة الاجتماعية - دراسة العلاقة بين الأداء ونشر المعلومة الاجتماعية	- نظرية الوكالة - النظرية الاقتصادية للتنظيم	Hackston & Milne 1996

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعلومات السابقة

#### الجدول 4: دراسات الإفصاح الاجتماعي في إطار نظرية الشرعية

الباحث	مميزات الدراسة	النتائج
Gray & Al 1995	إدماج الجانب الاستراتيجي	المؤسسات يمكن أن تستخدم استراتيجيات مختلفة لتغيير الحس الجماهيري
Guthrie & Parker 1989	ضعف النتائج	لا توجد علاقة بين العوامل الاجتماعية والاقتصادية والخطاب الاجتماعي
Hongner 1982	ضعف النتائج	لا توجد علاقة بين الخطاب الاجتماعي وظاهرة الشرعية
Patten 1992	دراسة حدث معين	الخطاب الاجتماعي يدعم الرد على تغيرات



الحس الجماهيري		
الخطاب الاجتماعي يسمح للمؤسسة بتسيير الضغط الجماهيري	إدماج أصحاب المصالح	Neu et al 1998
المؤسسات الأكثر تعرضا للخطر هي الأكثر نشرا للخطاب الاجتماعي	ترجيح المعلومات الايجابية والسلبية	Deegan & Gordon 1996
الخطاب الاجتماعي يساعد على ربح وبقاء شرعية تصرفات المؤسسة ومختلف الاستراتيجيات تساعد على الرد على التهديدات	إدماج الجانب الاستراتيجي	O'Donovan 2002
علاقة موجبة بين الفائدة والخطابات البيئية والموارد البشرية	دراسة حالة لفترة طويلة	Deegan & Al 2002
الإفصاح البيئي يساعد على شرعية تصرفات المؤسسة	دراسة موقف المسيرين	Wilmshurst et Frost 2000
المؤسسات العمومية تنشر أكثر المعلومات الاجتماعية من المؤسسات الخاصة والخطابات الاجتماعية مرتبطة بحجم وتشكيلة رأس المال	مقارنة بين القطاعين العام والخاص	Cormieret & Gordon 2001

المصدر: (Ayadi, 2004, p 77)

## 8. تحليل النتائج:

حسب Freedman & stagliano (1992) فإنه لا يوجد نوع واحد أو طريقة واحدة من التأثير الذي يؤدي لنشر المعلومة الاجتماعية للمؤسسات، وهذا ما تأكد لنا من خلال المراجعة لأدبيات إدارة الأعمال الخاصة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات. فبينما كان Ramanathan أول من دعا إلى تبني المؤسسة للمحاسبة الاجتماعية كوسيلة للإفصاح توالت الدراسات التي تبحث في الأسباب التي تؤثر على المؤسسة وتدفعها إلى السير في هذا الاتجاه، فهناك من الباحثين من يرى بأن ضغوط

أصحاب المصالح هي المؤثر الأول للإفصاح بينما يرى البعض الآخر أن الأمر متعلق بحجم المؤسسة وقطاع نشاطها وبعض الخصائص الأخرى للمؤسسة. والجدول 5 يصنف نوع المؤثر الذي توصلت إليه الدراسة تبعا للإطار النظري الذي اعتمده الباحث.

### الجدول 5: مؤثرات الإفصاح الاجتماعي حسب الإطار النظري للدراسة

المؤثر	النظرية	الباحث
1-ضغوطات أصحاب المصالح 2-ضغوطات أصحاب المصالح 3-ضغوطات أصحاب المصالح 4-الضغوطات لا تؤثر على المؤسسة	نظرية أصحاب المصالح	1-Roberts (1991) 2-Henriques & Sadorsky (1996) 3-Pellé-Cuplin (1998) 4-Moneva & Llana (2001)
1-حجم المؤسسة، قطاع النشاط، وجود لجنة مكلفة بالمسؤولية الاجتماعية 2-مستوى الأداء الاجتماعي، تكاليف الرقابة، النظرة السياسية 3-الحجم، القطاع	1-النظرية الاقتصادية للتنظيم 2-نظرية الوكالة 3-ن الوكالة+ن الاقتصادية للتنظيم	1-Cowen, Ferreri & Parker 1987 2-Belkaoui & Karpik 1989 3-Hackston & Milne 1996
1-لم يتوصلا إلى تحديد المؤثر 2-لم يتوصل إلى تحديد المؤثر 3-ارتفاع حس الجمهور حول المؤسسة 4-ضغوط الجماهير 5-مدى التعرض للخطر البيئي 6-بقاء المؤسسة واستمراريتها 7-وسائل الإعلام، المصلحة العامة 8-نوع القطاع (عام أو خاص)، حجم وتشكيلة رأس المال.	النظرية الشرعية	1-Guthrie & Parker 1989 2-Hongner 1982 3-Patten 1992 4-Neu et al 1998 5-Deegan & Gordon 1996 6-O'Donovan 2002 7-Deegan & Al 2002 8-Cormieret & Gordon 2001
الحجم والقطاع	النظرية اليقينية للمحاسبة	Ness & Mirza 1991

- بصفة عامة فإن هذه المؤثرات تتنوع ما بين داخلية وخارجية وما بين سلبية وإيجابية، فبالنسبة للمؤثرات الخارجية نجد ضغوط أصحاب المصالح الخارجيين، النظرة السياسية تجاه المؤسسة، ارتفاع حس الجمهور وضغوط الجماهير، مدى التعرض للخطر البيئي، وسائل الإعلام والمصلحة العامة. بينما تتمثل المؤثرات الداخلية في أصحاب المصالح الداخليين، حجم المؤسسة وقطاع نشاطها، حجم وتشكيلة رأس المال، بقاء المؤسسة واستمراريتها، مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسة، تكاليف الرقابة ووجود لجنة مكلفة بالمسؤولية الاجتماعية داخل المؤسسة.

- معظم هذه المؤثرات هي مؤثرات سلبية أي أن الإفصاح الناتج عنها لا يكون طوعيا، أما المؤثرات الايجابية فهي التي تقود المؤسسة إلى الإفصاح بشكل طوعي في اغلب الأحيان، والمتمثلة في هدف بقاء واستمرارية المؤسسة، المصلحة العامة، مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

- على صعيد تفسيري مقارن بين مختلف النظريات التي شكلت الأساس الفكري لهذه الدراسات، يلاحظ أن نظرية أصحاب المصالح تمتلك القوة التفسيرية الأكبر من بين باقي النظريات، كونها تجعل من أصحاب المصالح المحور المركزي الذي تدور حوله عملية الإفصاح الاجتماعي، فعنصر أصحاب المصالح لا يمكن تجاوزه عند تفسير ممارسات المؤسسات في ميدان الإفصاح فالنظريات الأخرى (نظرية الشرعية، النظرية السياسية-التعاقدية، النظرية اليقينية للمحاسبة والنظرية المؤسسية) وان كانت ظاهريا تصب اهتمامها على عناصر أخرى ذات أهمية كذلك مثل حجم المؤسسة وقطاع نشاطها والنظرة السياسية وحس الجماهير... الخ، إلا أن كل هذه العناصر لن تكون مؤثرة على إفصاح المؤسسة إن لم يكن خلفها أصحاب مصالح مطالبون ومهتمون، ويمكن القول أن هذه العناصر ما هي إلا عناصر تلفت الانتباه إلى المؤسسة وتشد أنظار المحيط

إليها، هذا المحيط الذي هو في مجموعه ليس سوى أصحاب مصالح من مستويات متباينة وعلى أشكال متعددة.

- أما من حيث تأثير بيئة الدراسة على نتائج الدراسة، فإن ذلك يتجلى من خلال النتائج المتباينة التي توصلت إليها بعض الدراسات من بلدان مختلفة بالرغم من كون الأساس النظري هو نفسه وعلى سبيل المثال فإن دراسة Guthrie et Parker 1989 على المؤسسات الاسترالية استنادا إلى نظرية الشرعية لم تمكنهما من التوصل إلى العوامل المؤثرة على الإفصاح، على عكس دراسات أخرى أجريت في نفس الإطار النظري لكن في بيئات مختلفة. وقد يعزى الأمر في ذلك إلى اختلاف البيئة القانونية والتنظيمية من بلد إلى آخر، بالإضافة إلى الاختلاف في ثقافة المؤسسات التي تتغير من مجتمع إلى آخر.

#### 9. قائمة المراجع:

1. Angéle Dohou .(2012) **Les outils d'évaluation de la performance environnementale: autis et indicateurs environnementaux** .institut d'administration des entreprises.
2. Bruno Oxibar .(2001) .22ème congrès de l'AFC (Association Francophone de Comptabilité) **L'étude de la publication d'informations sociétales par les grands groupes : une revue de la littérature** . Metz ،France.
3. Bruno Oxibar .(2003) **La diffusion d'information sociétale dans les rapports annuels et les internet des entreprises françaises** .Business administration.
4. Claire Gillet .(2006) **La vérification sociétale: une double lecture théorique** . Toulouse ،université Paul Sabatier ،France.
5. Dominique Dufour Samira Demaria .(2017) **Choix d'option de la comptabilité lors de la transition aux normes ias/ ifrs** ، 14 /09 /2019 <http://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543071/document>
6. Donatien Avelé .(2013) **La théorie positive de la comptabilité :aspects théorique et critique** .cahier électronique de la faculté d'administration.

7. Ezzedine Boussoura Menel Ben Mlouka .(2013) *.La théorie néo-institutionnelle contribue t-elle à l'éclairage du concept de responsabilité sociale ?* 16/ 09/ 2019, <http://www.aderse.org>
8. Jean-François Casta .(2009) *.Théorie positive de la comptabilité* .Apogee framemaker noir.
10. Marc Hubert .(2005) *.Gouvernement d'entrepris* .Belgique: de boeck.
11. Marie Hanquez .(2011) *.Le processus de normalisation iso 26000: la formation d'un compromis international et multipartite sur la définition de la responsabilité sociétale* . université de Québec à Montréal.
12. Mouhamed Triki Lobna Loukil .(2008) *.la comptabilité le controle et l'audit entre changement et stabilité .L'analyse de l'impact des mécanismes de gouvernance sur le niveau de divulgation volontaire: cas des sociétés tunisiennes non financières* . France.
- 13.Salma Damak Ayadi .(2004) *.these de doctorat .La publication des rapports societaux par les entreprises françaises* . Paris ,université de Paris ix dauphine ,France.