



المركز الديمقراطي العربي - ألمانيا

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة عرض لتجارب دولية رائدة



إشراف وتنسيق:

أ. كيدار أسماء - جامعة الوادي - الجزائر

وقائع أعمال المؤتمر الدولي الافتراضي أيام 06-07 ايار - مايو

2023

المركز الديمقراطي العربي

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة - عرض لتجارب دولية رائدة



المركز الديمقراطي العربي ألمانيا - برلين
&

جامعة إب - اليمن

Demokratisches Deutsches Zentrum
für MENA-Studien, Berlin, Deutschland



VR . 3383 - 6806 B

DEMOCRATIC ARABIC CENTER

Germany; Berlin 10315 Gensinger- Str. 112

<http://democraticac.de>

TEL: 0049-CODE

030-89005468/030-898999419/030-57348845

MOBILETELEFON: 0049174274278717



المركز الديمقراطي العربي
للدراستات الاستراتيجية، الاقتصادية والسياسية
Democratic Arab Center
for Strategic, Political & Economic Studies

كتاب وقائع المؤتمر الدولي العلمي:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة

عرض لتجارب دولية رائدة

إشراف وتنسيق:

أ. كيدار أسماء- جامعة الوادي- الجزائر



الناشر

المركز الديمقراطي العربي

للدراستات الإستراتيجية والسياسية والاقتصادية

ألمانيا/برلين

Democratic Arabic Center

Berlin / Germany

لا يسمح بإعادة إصدار هذا الكتاب أو أي جزء منه أو تخزينه

في نطاق استعادة المعلومات أو نقله بأي شكل من الأشكال، دون إذن خطي مسبق من الناشر.

جميع حقوق الطبع محفوظة

All rights reserved

No part of this book may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, without the prior written permission of the publisher

المركز الديمقراطي العربي

للدراستات الإستراتيجية والسياسية والاقتصادية ألمانيا/برلين

البريد الإلكتروني

book@democraticac.de

المركز الديمقراطي العربي-برلين-ألمانيا



جامعة إب - اليمن



ينظمون المؤتمر الدولي العلمي الموسوم بـ:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة

عرض لتجارب دولية رائدة

أيام 06 و07 أيار، ماي 2023

إقامة المؤتمر بواسطة تقنية التّحاضر المرئي عبر تطبيق Zoom

ملاحظة: المشاركة مجاناً بدون رسوم

لا يتحمل المركز ورئيس المؤتمر واللجان العلمية والتنظيمية مسؤولية ما ورد في هذا الكتاب من آراء، وهي لا تعبر بالضرورة عن قناعاتهم ويبقى أصحاب المداخلات هم وحدهم من يتحملون كامل المسؤولية القانونية عنها

الرئاسة الشرفية:

- أ.عمار شرعان، رئيس المركز العربي الديمقراطي-برلين-ألمانيا
أ.د. طارق أحمد قاسم المنصوب – رئيس، جامعة إب – اليمن.
أ.د فؤاد عبد الرحمن حسان – نائب رئيس جامعة إب للدراسات العليا والبحث العلمي – اليمن.
أ.د. مصطفى عوادي – الجزائر.

رئيس المؤتمر: د. عز ايزية سارة – جامعة تبسة – الجزائر

هيئة المؤتمر –:

- نائب رئيس الملتقى: د. تفرات يزيد- جامعة أم البواقي- الجزائر
رئيس اللجنة العلمية: د. عسول محمد الأمين مدير جامعة التكوين المتواصل (مركز أم البواقي)- الجزائر
مدير المؤتمر: د. فضل قاسم الحضرمي – جامعة إب – اليمن
رئيس لجنة المتابعة: د. مراد يحيى الجحافي – جامعة إب – اليمن
التدقيق والنشر: د. حنان طرشان – المركز الديمقراطي العربي – ألمانيا – برلين
مدير إدارة النشر: د. ربيعة تمار – مدير إدارة النشر – المركز الديمقراطي العربي – ألمانيا – برلين
رئيس اللجنة التحضيرية: د. أحمد بوهكو – المركز الديمقراطي العربي، ألمانيا – برلين
رئيس اللجنة التنظيمية: أ. كريم عايش – المدير الإداري – المركز الديمقراطي العربي – ألمانيا – برلين



أعضاء اللجنة العلمية:

د/ سعيدي سيف حنان - جامعة أم البواقي	أ.د. لطف الجحيفي - جامعة إب - اليمن.
د. وهيب عبدالعزيز الحبشي - جامعة إب- اليمن	د. رشيد عبود أبو لحوم - جامعة إب - اليمن.
أ.د سلطان الحالي - جامعة إب - اليمن	د. رياض يحيى السادة - جامعة إب- اليمن.
د. مختار عبد الحكيم الصباحي - جامعة إب- اليمن.	د/ تفرات يزيد - جامعة أم البواقي-الجزائر
د/ عز الدين فؤاد - جامعة سوق أهراس-الجزائر	د/ بن بوزيد سليمان- جامعة سوق أهراس-الجزائر
د/ لكيكة ياسين-جامعة برج بوعريج-الجزائر	د/ شراف الدين زديرة- جامعة خنشلة-الجزائر
د/ حمادي عفاف - جامعة خنشلة-الجزائر-الجزائر	د/ كبيش محمود - جامعة جيجل-الجزائر
د/ سي محمد لخضر-جامعة باتنة1-الجزائر	د/ لوجاني عزيز- جامعة خنشلة-الجزائر
د/ جباري عبد الجليل - جامعة خنشلة-الجزائر	د/ قريشي خير الدين- جامعة ورقلة-الجزائر
أ.د/ خمقاني بدر الزمان -جامعة ورقلة-الجزائر	د/ كويسي محمد - جامعة ورقلة-الجزائر
د/ كيحلي عائشة سلمة - جامعة ورقلة-الجزائر	د/ طلوش فارس - جامعة أم البواقي-الجزائر
د/ سلطاني وفاء - جامعة باتنة1-الجزائر	د/ بن زعمة سليمة - جامعة غليزان-الجزائر
أ.د/ طافر زهير - جامعة باتنة1-الجزائر-	أ.د/ بن عيشي عمار- جامعة بسكرة-الجزائر
د. د/ بن براح سمير - جامعة باتنة1-الجزائر	د/ بروال بومدين - جامعة باتنة1-الجزائر
د/ دواس ليندة - جامعة أم البواقي-الجزائر	أ.د/ عيساوي نصر الدين - جامعة أم البواقي-الجزائر
د/ حيمران محمد-جامعة جيجل-الجزائر	د/ نعمان محصول - جامعة جيجل-الجزائر
د/ قدام جمال - جامعة جيجل-الجزائر	د/ مليكة حمادي - جامعة سيدي بلعباس-الجزائر
د/ بولحية شهيرة - المركز الجامعي بركة-الجزائر	أ.د/ بن عيشي بشير- جامعة بسكرة-الجزائر
اللجنة التنظيمية	
تمرابط زينب - سطيف 01-الجزائر	طواهري زهرة - جامعة خنشلة-الجزائر
لحيلح لامية - جامعة جيجل-الجزائر	هلال سليم - جامعة جيجل-الجزائر
قاسي سمية - جامعة غليزان-الجزائر	بصري ريمة - جامعة الجزائر 03-الجزائر
أ. عبد الملك محمد السقاف - جامعة إب - اليمن.	أ. بشير محمد فيروز - جامعة إب - اليمن.
أ. عيسى حزام دبان-جامعة إب - اليمن.	أ. عفاف عبد السلام الوهابي-جامعة إب - اليمن.
أ. عبده صالح العفيف - جامعة إب - اليمن.	أ. أبو بكر عبدالله الصباحي - جامعة إب - اليمن.



ديباجة المؤتمر:

أصبح الإفصاح المحاسبي عن أدوات المحاسبة المستدامة في السنوات الأخيرة ذو مكانة بارزة في مختلف أنحاء العالم حيث تسعى الشركات إلى تحسين أدائها الشامل خلال إعطاء الأولوية للإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية وغيرها من القضايا المحاسبية المعاصرة في تقاريرها المالية، والدعوة إلى وضع معايير تقترب من الإفصاح عن مختلف الأدوات للمحاسبة المستدامة، ويزداد الاهتمام اليوم بسبب تعزيز العولمة والحقيقة أن العولمة أصبحت محركاً رئيسياً للتغيير، كما يتعين على الشركات إعلام أصحاب المصلحة بأدائها الشامل (الاقتصادي والاجتماعي والبيئي... الخ) لتعزيز قيمة وصورة الشركة، بالإضافة إلى إنشاء قاعدة لتحسين الأرباح والعمليات في المستقبل، كما أصبحت الدول النامية هي أيضاً مهتمة بالسياسات البيئية والاجتماعية وغيرها من مختلف السياسات والتأثيرات الناتجة عن أنشطتها لكون معظمها يرتكز على نشاط النفط والغاز وبعض الأنشطة الأخرى المؤثرة على المحيط البيئي والاجتماعي، فلا بد من العمل على الإفصاح عن ذلك في التقارير المالية ومختلف تقاريرها لمعرفة مدى أثرها على الأداء الشامل للشركة واتخاذ القرارات الصائبة، وتلعب مختلف المعلومات خارج المعلومات المالية والمحاسبية والإفصاح عنها في التقارير المالية أهمية بالغة للوقوف على مدى التزام الشركات بمسؤولياتها تجاه المجتمع، ولفوائدها العديدة سواء بالنسبة لمستخدمي المعلومة والأطراف ذوي العلاقة من جهة أخرى لكون الإفصاح المحاسبي عن أدوات المحاسبة المستدامة يشكل قاعدة بيانات ممتازة للوقوف على مختلف التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية وكيفية التعامل معها سواء عن طريق الحد منها أو تقليلها.

ومن هنا تظهر أهمية الإفصاح عن مختلف أدوات المحاسبة المستدامة من خلال - :

- سد متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية والاجتماعية؛
- ترشيد القرارات الاقتصادية والإدارية لمستخدمي القوائم المالية والإدارة من خلال اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء الشامل؛
- إظهار التزام الشركة للقوانين والتشريعات البيئية مما يضيف على وجودها صفة الشرعية؛
- صورة عاكسة لنشاطات وفعاليات الشركة والتزاماتها للحفاظ لبيئة وحمايتها مما يخلي مسؤوليتها القانونية تجاه المخاطر البيئية وتحقيق الرفاهية الاجتماعية؛
- كسب رضا وقناعة المستهلكين من خلال عرض السلع والخدمات في السوق، وتحسين صورة الشركة.

إشكالية المؤتمر الدولي - :

- ما أهم مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحقيق أداء شامل جيد للمؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة الأعمال الحديثة؟.

أهداف المؤتمر الدولي - :

يهدف هذا الملحق بشكل أساسي إلى:

- إبراز المفاهيم الأساسية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي؛
- الوقوف على أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في ظل التشريعات البيئية وكذا المعايير المحاسبية؛
- دور الإفصاح المحاسبي البيئي والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء الشامل للشركات كونه مصدر مهم للمعلومات وبالتالي ترشيد القرارات المتخذة؛
- تحليل العلاقة القائمة بين الأداء الشامل والإفصاح المحاسبي عن الأحداث الاجتماعية والبيئية من خلال الاتجاهات المختلفة؛
- معرفة الدور الذي تلعبه المؤسسات الناشئة في تحسين وتعزيز الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي؛
- الوقوف على أهمية الوعي البيئي باعتباره كإلية لدعم الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي في الشركات؛
- إبراز واقع الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي من خلال تحليل واقعه في الشركات؛
- عرض أهم التحديات التي يواجهها الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي حالياً، الأفق المستقبلية، وتقديم مقترحات لنماذج.

محاوير المؤتمر الدولي - :

- المحور الأول : المفاهيم والأسس النظرية للإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي.
- المحور الثاني : الإطار النظري للأداء الشامل للمؤسسات وعلاقته ببيئة الأعمال الحديثة.
- المحور الثالث : الإطار النظري لأدوات المحاسبة المستدامة (المحاسبة البيئية، المحاسبة الاجتماعية، محاسبة التسيير البيئية الحديثة).
- المحور الرابع : الإفصاح المحاسبي البيئي في ظل التشريعات البيئية ومعايير المحاسبة الدولية.
- المحور الخامس : الإفصاح المحاسبي الاجتماعي في التقارير المالية للشركات.
- المحور السادس : دورا لمرجعيات الدولية في تفعيل الإفصاح المحاسبي البيئي.
- المحور السابع : اتجاهات وأبعاد الأداء الشامل وعلاقته بالا فصح المحاسبي عن الأحداث البيئية والاجتماعية.
- المحور الثامن : أثر كفاءة قرارات الاستثمار من خلال تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي.
- المحور التاسع : الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لدعم التدقيق البيئي.
- المحور العاشر : الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية كدعم لتفعيل التدقيق الاجتماعي.
- المحور الحادي عشر : دور الوعي البيئي في الشركات لتعزيز الإفصاح المحاسبي البيئي.
- المحور العاشر : ثقافة المؤسسات الناشئة في دعم الإفصاح المحاسبي البيئي والاستدامة.
- المحور الثاني العاشر : الإفصاح المحاسبي البيئي (التحديات الحالية الأفق المستقبلية، اقتراح نماذج)

فهرس المحتويات

الباحث	عنوان المداخلة	الصفحة
بوعلي عبد النور باش عبد الرحمان	الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية	24 – 11
خالد مسيف ريان بن عباس	الإطار النظري للإفصاح البيئي والاجتماعي	34 – 25
زعرور نعيمة خشعي عفاف رحمة سكيينة	واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير المالية للمؤسسات	50 - 35
يخلف رفيقة	أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي	58 - 51
عفراء الفاضل محمد محمد العبيد حبيب الله	التقارير المالية الفترية ودورها في تقييم الاداء المحاسبي (دراسة ميدانية على المصارف السودانية)	70 - 59
لمين عفاف	القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية: وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)	92-71
محمدي سعاد سوداني زكرياء	الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية	102-93
عبد العالي محمدي صحراوي فارس	التدقيق الاجتماعي في بيئة الأعمال الجزائرية: متطلبات وأفاق	116 -103
فاطيمة الزهراء بن سيروود بوعروج لمياء نور الهدى بن سيروود	الأداء الشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مقارنة نظرية	126 -117
خالد بن لطرش	تقارير الاستدامة كأداة للإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات: دراسة حالة شركة شال	144 – 127
مجيد حريادي	دور المراجعة الإلكترونية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية	164 – 145
بلقاسم بوفاتح آمال حفناوي خامسة سايجي	دور قواعد الإفصاح المحاسبي في تحقيق كفاءة الأسواق المالية -دراسة حالة بعض الأسواق الدولية-	188 -165
سربوك محمد بدار راهف عماد الدين كروش السعيد	مساهمة أساليب التقرير الحديثة في الإفصاح عن استدامة الشركات: تجارب لمجموعة من الشركات الدولية	200 -189
نقموش عادل	إسهامات الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح المحاسبي عن أدوات المحاسبة المستدامة	212-201

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
- عرض لتجارب دولية رائدة -

فقير نادية بن عمر أسامة	إشكالية الأداء البيئي في بيئة المحاسبة الدولية	228 - 213
بلعيد محمد بومنقار جهاد لعلايبيبة نور الهدى	أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة الأرباح دراسة حالة شركة المراعي خلال الفترة (2021-2010)	244 - 229
مركان محمد البشير الحاج أحمد فوزي حديد إيمان	الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة سونطراك	256 - 245
حمادي عفاف عسول محمد الأمين تقرارت يزيد	محاسبة التكاليف البيئية كأداة لدعم وتحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت بالجزائر-	267 - 257
بثينة غريب سمير شيبان	واقع المحاسبة البيئية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة تبسة-	292 - 277
وزناحي عبد الغني رواني بوحفص	تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على أداء المؤسسات الاقتصادية - ملبنة الاوراس باتنة كعينة دراسة -	302 - 293
Mourad Kaibich boumadyan mohammed rachid	L'audit de la responsabilité sociale des entreprises : Cas de la briqueterie PROMAG	341 - 303



الإطار النظري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

The theoretical framework for social responsibility accounting

بوعلي عبد النور/ جامعة أمحمد بوقرة – بومرداس/ الجزائر

باش عبد الرحمان/ جامعة أكلي محند اولحاج – البويرة / الجزائر

الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بها وأهدافها ومجالاتها وبيان طرق ونماذج الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية على مستوى القوائم المالية للمؤسسات التي تتبنى مبادئ المسؤولية الاجتماعية، حيث خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كما يلي:

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من أحدث الفروع في المحاسبة وتعرف على أنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع، كما أن هناك العديد من نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية منها ما يتبنى طريقة عرض المعلومات الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، ومنها ما يتبنى طريقة عرضها مندمجة مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية:

الكلمات المفتاحية: المسؤولية الاجتماعية، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، القوائم المالية.

Abstract:

The study aimed to clarify the concept of accounting for social responsibility by presenting the concepts related to it, its objectives and fields, and the methods and models for disclosing social costs and benefits at the level of the financial statements of institutions that adopt the principles of social responsibility. The study concluded a set of results as follows: Accounting for social responsibility is considered one of the most recent branches of accounting and is defined as a method for measuring and communicating information resulting from the administration's fulfillment of its social responsibilities to the various beneficiary sects within the community, in a way that enables the evaluation of the social performance of the project, and there are many accounting disclosure models for social responsibility, including the following: It adopts the method of displaying social information in reports separate from the traditional financial statements, including what adopts a presentation method that is integrated with the financial information in the traditional financial statements.

Keywords: social responsibility, accounting measurement, accounting disclosure, financial statements

1. مقدمة

إن المؤسسات اليوم هي أكثر حساسية اتجاه صورتها العامة وأكثر تعرضاً من أي وقت مضى للضغط من قبل المستثمرين وللرأي العام عموماً، ويعد موضوع محاسبة المسؤولية الاجتماعية من المواضيع التي تزايد الاهتمام به في الآونة الأخيرة من قبل المنظمات المحاسبية المهنية والجهات الأكاديمية، والتي جعلت من محاسبة المسؤولية الاجتماعية جزءاً لا يتجزأ من محاسبة المؤسسة ككل، كما طالبت المؤسسات بضرورة إظهار معلومات محاسبية في تقاريرها المالية وتتعلق بمسأمتها في التنمية الاجتماعية ومكافحة التلوث، ووصفته بأنه أحد المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم كفاءة أداء المؤسسة من وجهة نظر المجتمع.

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل يمكن قياس المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية والإفصاح عنها؟.

على ضوء ذلك سنستهل هذا البحث بعموميات حول محاسبة المسؤولية الاجتماعية ثم سنخرج بعده إلى القياس المحاسبي ومشاكله وفي الأخير الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية.

1.1. أهمية البحث:

تكمن أهمية هذا البحث في محاولة تسليط الضوء على الأداء الاجتماعي للمؤسسات وإبراز الزامية المؤسسة بالتكفل بالآثار السلبية لنشاطها الاقتصادي، وفي المقابل تقييم وقياس هذا التكفل.

2.1. أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

- إظهار حاجة المؤسسات الاقتصادية لتطبيق مفهوم المسؤولية الاجتماعية:
- إبراز دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المؤسسات:
- معرفة بعض الحقائق حول تكاليف المؤسسات الاقتصادية ومستوى أدائها الاجتماعي:
- الإجابة على الإشكالية المطروحة.

2. محاور الدراسة:

المحور الأول: عموميات عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية

لقد ظهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنتيجة للضغوط التي عمت الدول المتقدمة من قبل جمعيات المحافظة على البيئة وجمعيات حقوق الإنسان، وأطلق عليها أسماء عدة منها المحاسبة الاجتماعية للمؤسسات، لكن التسمية الشائعة هي محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

أولاً: نشأة محاسبة المسؤولية الاجتماعية¹

ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية Accounting Social Responsibility في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين، كما يتحدث أغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AAA لجنة أوكلت إليها مهام معالجة مشكلة القياس والإفصاح المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، وكان ذلك في العقد السابع من القرن 20.

وفي فترة السبعينيات من القرن الماضي نالت المسؤولية الاجتماعية اهتماما ملحوظا، ولاقت كفكرة قبولا واضحا تلاها خلال الثمانينيات والتسعينيات اهمالا واضحا، وصل إلى حد التجاهل الكامل من استكمال البحث المحاسبي العلمي.

أما المحاسبة البيئية فقد بدأت بدورها أيضا في السبعينيات وقد استمر الاهتمام البحثي بها بطيئا، إلا أن ومع انعطاف القرن الماضي والدخول في الألفية الجديدة، لاقت انبعاثا وولادة جديدة خلال التسعينيات كل من المحاسبتين الاجتماعية والبيئية تتكاملان معًا وتحوزان اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والإحياء والبيئة لتصبح تسمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البديل لهما.

ولم يعد الآن البحث الاجتماعي نزوة سياسية أو أمرا متروكا لإدارة المؤسسات، بل أصبح شأنًا اجتماعيًا عامًا محليًا، وطنيًا وعالميًا لا يمكن تجاهله وبهذا نستطيع تحديد توجهات أساسية أدت إلى ظهور ثلاث مراحل أساسية في التطور التاريخي للمحاسبة إلى أن وصلت إلى ما هي عليه كما يلي:²

- المرحلة الأولى: مراعاة لمصالح ملاك المشروع، حيث كان الهدف تعظيم الأرباح وقد هيمنت هذه النظرية منذ بداية ظهور المحاسبة، وحتى الثورة الصناعية وانتشار الشركات المساهمة في بداية القرن التاسع عشر؛
 - المرحلة الثانية: مراعاة لمصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين، حيث كان التمويل وتحقيق مستوى مرضي من الأرباح والعوائد هو محرك النشاط، وارتبطت هذه المرحلة بظهور شركات المساهمة العامة؛
 - المرحلة الثالثة: مراعاة لمصالح جميع أفراد المجتمع، حيث حظيت باهتمام متزايد مع كبر حجم المؤسسات، وتزايد تأثيراتها البيئية والاجتماعية على المستوى المحلي والقومي وأحيانًا الدولي، الأمر الذي أدى إلى تأطير نظرية المؤسسة التي تتسم بتوجه أساسي نحو تقسيم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وتوجه ثانوي نحو تقسيم الأداء الاقتصادي خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين في تحقيق عوائد مرضية.
- فالتطور الذي حصل في تاريخ المحاسبة ما هو إلا تأكيد على فرضية الاستمرارية للمحاسبة في المؤسسات، والتي مفادها أن المحاسبة وجدت لتتماشى ومستجدات العصر ومتطلباته، وخاصة بعد ازدياد حجم المؤسسات وضخامة رؤوس أموالها واستثماراتها، وما رافق عملها من تأثيرات سلبية على المجتمعات البشرية، وتنوع الأدوار التقليدية للدولة والمؤسسة.

ثانياً: تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

على الرغم من أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية قد أصبحت حقيقة واقعية من الصعب تجاهلها، إلا أنه لا يمكن استعراض بعض هذه التعاريف، يوجد اتفاق بين المحاسبين والباحثين على تعريف محدد وواضح لها بهدف إظهار وجهات النظر المختلفة كالتالي:

عرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها "هي منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع".³

كما أنها "أحد مكونات المحاسبة بمفهومها الواسع والذي ينص على أن المحاسبة هي فن أو علم هدفه قياس وتفسير الأنشطة والظواهر التي لها أساساً طبيعية اجتماعية واقتصادية"⁴، ويتضح من هذا التعريف بأنه ليس للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تعريف مستقل ولكن تدخل ضمن نطاق التعريف الشامل للمحاسبة.

كما عرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها هي "منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الأطراف المستفيدة داخل المجتمع بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسة"⁵.

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

ويرى Ramanathan أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات قياس الأداء الاجتماعي على مستوى المؤسسة، ثم تقديم معلومات بطريقة منتظمة والتي تستخدم في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وأخيراً وأخيراً إيصال هذه المعلومات للأطراف المعنية داخل المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل المؤسسة أو خارجها"، ويعد تعريف Ramanathan من أكثر التعاريف شمولاً حيث يبرز هذا التعريف اهتمام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بوظيفتي الأداء الاجتماعي للمشروعات والتقرير والإفصاح عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم الأداء الاجتماعي لأي مشروع من خلال متغيرات أو معايير تعد لهذا الغرض، وذلك بخلاف التعاريف السابقة التي ركزت على الجانب المتعلق بقياس الأداء الاجتماعي دون الجانب الآخر المتضمن إيصال نتائج القياس لجميع الأطراف المستفيدة.

ومن جملة التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتمحور حول حصر جميع أنشطة المشروع ذات المضمون الاجتماعي ومن ثم قياس أداؤها الاجتماعي على مستوى المشروع ككل، وأخيراً الإفصاح والتقرير عن نتائج القياس بصورة تتناسب وتتلاءم مع احتياجات الأطراف ذات العلاقة بنشاط المشروع والمحاسبة الاجتماعية

ثالثاً: أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن محاسبة المسؤولية الاجتماعية أهداف عديدة منها تقديم المعلومات التي تسمح بتقييم اثر أنشطة المؤسسة في المجتمع، يمكن ملاحظة أن هذا الهدف ينصرف إلى تقييم آثار أعمال المؤسسات في المجتمع، وتهدف أيضاً إلى تشجيع المؤسسات للأخذ بنظر الاعتبار تأثير النشاطات الاقتصادية في البيئة الاجتماعية من خلال التأثيرات السلبية والإيجابية لهذه النشاطات وعلها جزءاً من اهتمامات المحاسبة والإفصاح عن ذلك في القوائم المالية.

أما جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) فقد حددت أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية بما يلي:

— تطبيق التقدم التكنولوجي وما يشمله من آثار اجتماعية وسياسية واقتصادية في البيئة؛

— المشاركة في الموارد وتوزيع الثروة داخل المجتمع.

إلا أن أهم الأهداف لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية هي:⁶

- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة عن طريق مقارنة التكاليف والمنافع الاجتماعية، حيث لا يمكن استخدام الأرباح كمقياس لأداء المشروع ما لم يؤخذ بعين الاعتبار عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية التي لا تشمل عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية فقط، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع؛
- المساعدة في تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة والأنشطة التي لها تأثير مباشر على الموارد ومراكز الأفراد وقطاعات المجتمع، تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من ناحية، والطموح المقبول للأفراد من ناحية أخرى؛
- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة، وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى وتمثل العلاقة بين أداء المؤسسة الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهرى لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي؛
- توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية لكل أطراف المجتمع، يقصد بالبيانات بالملائمة التي تتعلق باتخاذ القرار فيما يتعلق بالاختيار الاجتماعي وتوزيع الموارد الطبيعية؛
- توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة، من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض؛
- مساعدة الأجهزة التخطيطية في تحديد أولوية البرامج والأنشطة الاجتماعية التي يجب أن تحظى باهتمام أكبر من الدولة والوحدات الاقتصادية من خلال ما يوفره النظام من بيانات ومعلومات نُشر نقاط القوة والضعف في مستوى المساهمات الاجتماعية للمؤسسات؛
- مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في وضع البرامج الاجتماعية وتحديد مساهمتها اللازمة في ضوء الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المحور الثاني: القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات الأداء الاجتماعي للمؤسسات والتي يتم تقييم هذا الأداء ومنه يكون أكثر فاعلية في اتخاذ القرارات.

أولا: القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع الاجتماعية

إن توفير المعلومات الاجتماعية بالشكل الذي يحقق الهدف من استخدامها لا يمكن أن يكون إلا من خلال عملية قياس ما يترتب عن الأنشطة الاجتماعية من تكاليف ومنافع، لذلك فإن المشكلة الحقيقية في تواجه بناء أي نموذج للحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي مشكلة قياس كل من التكاليف والمنافع للمسؤولية الاجتماعية.

❖ قياس التكاليف الاجتماعية:

قد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم التكاليف الاجتماعية، فهي في رأي Ramanthan تمثل التضحية (الفائدة) للمجتمع على شكل موارد مستنفذة (مضافة) من قبل الوحدة الاقتصادية نتيجة لتعاملاتهم ذات ذات التأثير الاجتماعي⁷، وهناك من يرى أن التكاليف الاجتماعية تمثل ما ينفق (أو ما ينبغي إنفاقه) لإزالة الضرر الناتج عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها مثل التلوث.⁸

تكمن المشكلة الأساسية التي تواجه المحاسبة إلى إن هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادي في قياس هذا النوع من التكلفة.

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

— وجهة النظر الاقتصادية: تعتبر أن التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحملة المجتمع من أضرار نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يعنى بها المجتمع من أجل إنتاج السلع والخدمات ونجد إن هذا المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة أساسا في القياس.

إن الأخذ بمفهوم التكلفة الفعلية أساسا في قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية لا يعبر عن التكاليف الاجتماعية المتمثلة بالأضرار والآثار السلبية التي تلحقها المؤسسة بالبيئة المحيطة بها وبالمجتمع بسبب تلوث البيئة الناتج عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي فهي لا تمثل تكاليف اجتماعية وفقا لهذا المفهوم على اعتبار إن المؤسسة لم تدفع مقابلا لهذه الأضرار، وهنا نجد أن المفهوم يعنى من القصور في إيجاد أساس ملائم لقياس التكاليف الاجتماعية مما سبق يتضح أن لكل من وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية تكمل إحداهما الأخرى، وبالتالي لا يمكننا الأخذ بوجهة النظر المحاسبية دون وجهة النظر الاقتصادية والعكس صحيح بل يقضي الأمر الأخذ بوجهتي النظر معا لتلافي القصور في كل منهما.

❖ قياس المنافع الاجتماعية:

تمثل تلك المزايا أو المردود الذي يحصل عليه المجتمع نتيجة قيام المؤسسات بأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية من خلال إيفائها بالتزاماتها اتجاه كل من العاملين لديها والمنتفعين من السلع والخدمات المنتجة من قبلها والبيئة المحيطة والمجتمع بشكل عام.⁹

فالمنافع الاجتماعية هي الفوائد التي يتحقق معظمها لأطراف خارج المشروع والعديد من هذه المنافع يصعب قياسها نقديا، وقد تعود بعض المنافع للمشروع بالذات بشكل جزئي، كتتحقق انطباع حسن عن المشروع لدى الجمهور المشروع، ولا شك أن تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن صعب التحقيق، أما مقدار ما أصاب المجتمع من أضرار أو فقدان لموارد طبيعية نتيجة ممارسة المشروع لأعماله فيعرف بالتكاليف الاجتماعية.

يعتبر قياس العائد الاجتماعي المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها فمثلا كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المؤسسة بتشجير المنطقة المحيطة بها وتعود صعوبات القياس للأسباب التالية:

- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المؤسسة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع منافع للمجتمع والعديد منها يصعب قياسها نقدا فمثلا كيف يمكن قياس أو تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي وليس للمؤسسة يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمؤسسة؛
- حتى ولو تحققت للمؤسسة نتيجة قيامها بالأنشطة الاجتماعية الخارجية والتي تتمثل في قبول المجتمع للمؤسسة اجتماعيا فإن تقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية، ولا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر من ناحية ثانية، مثل تحقيق انطباع حسن عن المشروع لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن.

ثانيا: معايير قياس الأداء الاجتماعي ومؤشراته

لابد لعملية قياس الأداء الاجتماعي أن تخضع لمجموعة من المعايير والمؤشرات.

❖ معايير قياس الأداء الاجتماعي:

المعايير الاجتماعية المقترحة حسب المعايير الحاسبية العامة التي وضعتها جمعية الحاسبين الأمريكية عام 1963 ونشرت في عام 1966 هي:¹⁰

- معيار الصلاحية: حيث أن لا بد أن تكون البيانات والمعلومات الحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه، وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الاجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب، وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم الاجتماعية الختامية؛
- معيار الخلو من التمييز: يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقارير عنها بنزاهة وتجرد وبحيث لا تنطوي على أي تحيز بالتضمين أو استخدام طرق القياس التي يظهر بها التمييز واضحا، والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس الحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية؛
- معيار السببية: مضمون هذا المعيار يكمن في ضرورة تبيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الاجتماعية، حتى يمكن الوصول إلى درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الاجتماعية، وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الاجتماعية لنشاط المؤسسة؛
- معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية يقابل هذا المعيار (مبدأ التكلفة التاريخية) المتعارف عليه في مجال القياس الحاسبي للنشاط الاقتصادي، وبالرغم من تعرضه للنقد الشديد، إلا أنه في ظل القياس الحاسبي للأداء الاجتماعي يتوقع أن تزداد أهمية هذا المعيار لما يتحقق عنه قدر ليس بالقليل من الموضوعية والقابلية للمقارنة؛

– معيار العائد الاجتماعي: ويمكن أن يجل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلا من (مبدأ تحقق الإيراد) في مجال المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق؛

– معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها: يقابل هذا المعيار (مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف) في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد، ويتسع ليشمل الأساليب المستحدثة في القياس للعائد الاجتماعي أو التكاليف الاجتماعية

❖ مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي:

وهناك أربع مؤشرات أساسية هي كالتالي:

▪ مؤشر الأداء الاجتماعي للعاملين بالمؤسسة

ويشمل جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين فيها بغض النظر عن مواقعهم التنظيمية أو نوع أو طبيعة أعمالهم وتقوم المؤسسة بالالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة الولاء وانتماء العاملين كالاتمام بحالتهم الصحية وتكوينهم وتحسين وضعهم الثقافي والاهتمام بمستقبلهم عند انتهاء فترة خدماتهم وما إلى ذلك؛

▪ مؤشر الأداء الاجتماعي لحماية البيئة

ويشمل كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحي بها لحماية أفراد المجتمع المحيط الذي تعمل المؤسسة داخل نطاقه الجغرافي حيث تحاول جاهدة رد الأضرار عن البيئة المحيطة والمتولدة من أنشطتها الصناعية، وهذه تشمل على تكاليف حماية تلوث الهواء والبيئة البحرية والمزروعات والأعشاب الطبيعية وتلوث المياه وما إلى ذلك؛

▪ مؤشر الأداء الاجتماعي للمجتمع

ويتضمن كافة تكاليف الأداء التي تهدف إلى إسهامات المؤسسة في خدمة المجتمع مشتملة بذلك على التبرعات والمساهمات للمؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والخيرية ثم تكاليف الإسهامات في برامج التعليم والتكوين الاجتماعي ومشاريع التوعية الاجتماعية؛

▪ مؤشر الأداء الاجتماعي لتطوير الانتاج

وتشمل كافة تكاليف الأداء التي تنصب في خدمة المستهلكين حيث تتضمن تكاليف الرقابة على جودة الإنتاج وتكاليف البحث والتطوير ثم تطوير تكاليف الصماتات المتابعة ما بعد البيع وتكوين وتطوير العاملين وغيرها من الخدمات التي تحقق حالة الرضا عن المنافع المتأنية من المنتجات والخدمات المقدمة إلى المستهلكين.

المحور الثالث: الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

من أهم أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية الإفصاح والتقرير عن المعلومات والبيانات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمشروع، ويعد الإفصاح المحاسبي أحد أهم مبادئ المحاسبة الأساسية، وقد أوصت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية بإلزام المشروعات بالإفصاح والتقرير عن أنشطتها المرتبطة بالمجتمع.

أولاً: الإفصاح المحاسبي

قبل التطرق إلى الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، نتطرق في هذا العنصر إلى الإفصاح المحاسبي بصفة عامة.

❖ تعريف الإفصاح المحاسبي:

يلعب الإفصاح عن المعلومات الحاسبية وغيرها دوراً هاماً في دنيا الأعمال حيث يمد كافة المستثمرين بالمعلومات اللازمة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

كما يعتبر الإفصاح المحاسبي الإجراء الذي يستطيع من خلاله المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات الحاسبية، ويوجد اتفاق في التعريفات المختلفة للباحثين لمفهوم الإفصاح المحاسبي حول نقطة واحدة هي تقديم المعلومات الحاسبية التي تساعد في اتخاذ القرارات بينما اختلفوا حول مدى ونوع وكمية المعلومات الحاسبية التي يتم الإفصاح عنها وقد تم تصنيف الإفصاح إلى ثلاث طرق كما يلي:¹¹

■ الإفصاح العادل: يعني التطبيق الكامل لكل المتطلبات الجوهرية لمعايير المحاسبة التي تطبقها الشركات وتتطلب:

- اختيار وتطبيق السياسة الحاسبية؛
- عرض المعلومات بما في ذلك السياسات الحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملاءمة وموثوق فيها وسهلة الفهم يمكن استخدامها لأغراض المقارنات؛
- عرض إفصاح إضافي عندما تكون المتطلبات الواردة في المعايير المطبقة غير كافية لتمكين مستخدميها من فهم تأثير معاملات معينة أو أحداث معينة عن المركز المالي للشركة وأدائها المالي.

■ الإفصاح الكافي: هو أن تحتوي التقارير المالية على جميع البيانات والمعلومات والحقائق ذات الأهمية النسبية اللازمة لإعطاء صورة واضحة عن نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، ويمكن أن يكون عن طريق القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها ومثل هذا الإفصاح سوف يجعل القوائم المالية أكثر فائدة وأقل عرضة لسوء الفهم.

■ الإفصاح الكامل: هو إظهار جميع الحقائق الهامة المالية وغير المالية بالقوائم المالية والإيضاحات المثلثة لها بصورة شاملة لإعطاء مستخدميها صورة واضحة وحقيقية عن الشركة والتي من شأنها أن تؤثر على ما يتخذه قارئ القوائم المالية من تفسيرات وقرارات.

وعليه فإن الإفصاح المحاسبي يقضي بأن المعلومات الحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية لا بد أن تُصوِّف متخذي القرار رؤية واضحة حول البدائل المتاحة سواء من خلال توفير قيمة رقابية في الوقت المناسب ويكون من الصعب الحصول عليها من مصادر المعلومات الأخرى مما يبرر معه تكلفة توفير المعلومات.

❖ المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يلي:

- **معلومات كمية (مالية):** يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية متمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقى استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة؛
- **المعلومات غير الكمية (غير المالية):** يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير الحاسبية بشكل صفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية إذ أن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة، كما أن "هندركسون" يشير في كتابه إلى أن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

ثانياً: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

❖ تعريف الإفصاح المحاسبي:

الإفصاح المحاسبي هو تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعتبر مفيدة وغير مظللة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة المختلفة، وعلى أن يتوفر بالقوائم المالية الصفات النوعية للمحاسبة المالية، وتكون ملائمة وبعيدة عن التحيز وقابلة للفهم، والمقارنة، وتوقيت المعلومات والشمولية.¹²

عرف "Burke" الإفصاح الاجتماعي على أنه "عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية بشكل يمكن من تقويم الأداء الاجتماعي للمؤسسة".

نتيجة للضغوط الاجتماعية المفروضة على المشروع، أصبح يلاحظ إلزام معظم أسواق المال العالمية المشروعات بعرض نتائج أنشطتها الاجتماعية ضمن التقارير المنشورة وكذلك دورها وأنشطتها المستقبلية في هذا المضمار، ويتضح أيضاً زيادة الإفصاح الاجتماعي في التقارير المالية للمشروعات في الفترات الأخيرة على الرغم من كونه اختيارياً في معظم الحالات.¹³

❖ مبررات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

انعكس الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة على اهتمام المحاسبة بهذا الموضوع الحديث نسبياً، والتي تبلورت في المطالبة المتزايدة من جانب الهيئات الحاسبية العلمية والمهنية بقيام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية، كما ظهرت دراسات محاسبية عديدة تؤكد على أهمية هذا الاتجاه، وهناك العديد من المبررات التي تؤيد الإفصاح عن آثار الأنشطة الاجتماعية للشركات المساهمة العامة في تقاريرها المالية والتي من أهمها:¹⁴

- تأثير العمليات الصناعية على البيئة المحيطة وعلى المجتمع كالتلوث؛
- الاهتمام المتزايد من جانب الحكومات اتجاه الحاجة إلى تنظيم سلوك الوحدات الاقتصادية بما يحقق مصلحة المجتمع؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- حماية حقوق العاملين، حيث أصبحت الوحدات الاقتصادية مطالبة بتوفير ظروف عمل جيدة للعاملين بها، إلى الحد الذي أدى إلى ظهور اتجاه باعتبار العاملين موارد بشرية وضرورة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية؛
 - التأثير المتزايد للعوامل الاجتماعية على عملية اتخاذ القرارات، خاصة في ظل الميل المتزايد لسلوك المستثمر بتجنب الاستثمار في مجالات تحدث أضراراً بيئية.
- ❖ أساليب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

- تميز عقد السبعينيات من القرن الماضي بعدد من المحاولات النظرية والعملية للإفصاح عن البعد الاجتماعي للمؤسسات، بحيث تعددت وجهات النظر بين الباحثين فيما يتعلق بأساليب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ومن بين الأساليب المقترحة للإفصاح عن النشاطات الاجتماعية التالي:
- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير منفصل عن التقارير المالية، ويتضمن المبالغ التي أنفقت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية، ويعرض متزامناً مع القوائم المالية، ولا يتضمن المنافع التي حققها تلك النشاطات؛
 - أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية دون الاعتماد على تحليل التكاليف والمنافع من هذه الأنشطة، ويتخذ هذا التقرير شكل وصفي لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبويب النشاطات الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجموعات، العاملين أو الموارد البشرية، البيئة، المجتمع، والمستهلكين.
 - أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع إظهار جميع المبالغ التي أنفقت على كل نشاط ويعتمد هذا الأسلوب على الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات بما يتناسب مع قيمة ما أنفق؛
 - أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية متضمنة التكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية، وتطلق عليها اسم قائمة التأثير الاجتماعي، وفيها يتم الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف وصافي العجز العجز أو الفائض الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع.

❖ مزايا الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية ومعوقاته:

- يوفر الإفصاح المحاسبي الاجتماعي مزايا متعددة من وجهة نظر المجتمع والمؤسسة كما أن هناك بعض المعوقات التي تحد من تطبيقه.
- مزايا الإفصاح المحاسبي الاجتماعي: تتمثل هذه المزايا فيما يلي:
 - تحسين سمعة المؤسسة وصورتها، وقيمتها في السوق؛
 - زيادة رضا الموظفين وبالتالي إخلاصهم واندماجهم مع المؤسسة؛
 - قلة الدعاوي المدنية والجنائية ضد المؤسسة الملتزمة بالأداء الاجتماعي؛
 - عدم خسارة العقود والصفقات العمومية، مثل: صفقات البنك العالمي، والبنك الإسلامي للتنمية، والاتحاد الأوروبي، البنك الأوروبي للتعمير والتنمية؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- يوفر تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية الفرصة لإدخالها البعد أو العامل البيئي في أنظمة السياسات القومية، وهذا يوفر ميزتين هامتين هما:
 - توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى القومي؛
 - توفير الفرصة لتحسين الأسس والأساليب المتبعة في قياس الناتج المحلي الإجمالي، وكذلك معدلات النمو المحققة فيه، وذلك يتماشى مع النظام المعد بيئياً لقياس هذا الناتج والذي اقترحه الأمم المتحدة في عام 1993.
- معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: هناك بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة، والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين على النحو التالي:
 - الأول: عوامل داخلية يمكن السيطرة عليها وتذليلها مثل الثقافة السائدة داخل المؤسسة والكيفية التي يتم التعااطي بها مع المسؤولية والتكاليف الاجتماعية والبيئية وإدراك إدارة المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية والقيام بواجبها اتجاه ذوي المصالح من مستثمرين وموردين ودائنين وموارد بشرية ومستهلكين ومجتمع محلي؛
 - الثاني: عوامل خارجية ناتجة عن البيئة والظروف التي تعمل من خلالها هذه المؤسسة، مثل التشريعات والقوانين السارية وأجهزة الرقابة داخل المجتمع، والدور الذي قد تلعبه الحكومة في تشجيع المحاسبة والإفصاح عن المعلومات ذات الدلالات الاجتماعية، ومدى قيام الشركات المنافسة بدورها الاجتماعي والبيئي، ومنها ما يعود إلى الجمعيات المهنية ومهنة المحاسبة نظرياً وتطبيقياً.
- ومن أجل التغلب على معوقات الإفصاح يجب أخذ العوامل التالية بالاعتبار:
 - تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية؛
 - تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها؛
 - تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية؛
 - توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

3. خاتمة

لقد فرضت مسألة المسؤولية الاجتماعية نفسها بقوة مؤخرًا في محيط العلاقات الاقتصادية سواء الوطنية منها أو الدولية، بصفتها أداة تستخدمها المؤسسات وتوظف مخرجاتها في ترشيد اتخاذ القرارات التي تعظم المنفعة العائدة عليها وعلى المجتمع بشكل عام، ومن المعلوم أن الثورة الصناعية بأوروبا قد أثرت على التطورات في الأنظمة الاقتصادية بشكل متتالي ومهم لدول العالم الصناعي، وما كان لها من نتائج على اقتصاديات العالم من خلال توسيع نشاط المشروعات على الصعيد المحلي والدولي، وهو ما يعني الانتشار والنمو وكثرة الفروع، الأمر الذي أدى إلى زيادة التأثير على المجتمع سواء كان التأثير إيجابياً أو سلبياً.

1.3. النتائج:

- في الآونة الأخيرة من القرن العشرين تزايد الاهتمام بموضوع المسؤولية الاجتماعية حيث تسعى دول العالم إلى محاولة الاستفادة القصوى من الموارد الطبيعية المتاحة دون الإضرار بالبيئة، وقد لقيت محاسبة المسؤولة اهتماما من قبل العديد من المؤسسات والهيئات الدولية، باعتبارها مصدر للمعلومات اللازمة، إلى أن القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية لم يجد الاهتمام الكافي لإرساء أسس لقياسها والتقرير عنها بالرغم من الاتفاق على أهمية قياسها، وعلى العموم يمكن للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة أن تقاس على أساس تكاليف أنشطتها الاجتماعية؛
- إن اهتمام المجتمع والدولة بالآثار الاجتماعية عن طريق القياس والإفصاح المحاسبي لمحاولة التعبير عن تلك الآثار الاجتماعية انسجاما مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة؛
- يعد الإفصاح المحاسبي أحد أهم مبادئ المحاسبة الأساسية، وقد أوصت العديد من الجمعيات والمنظمات المهنية بإلزام المشروعات بالإفصاح والتقرير عن أنشطتها المرتبطة بالمجتمع.

2.3. التوصيات:

- ضرورة إلزام المؤسسات الاقتصادية بالآثار الاجتماعية الناجمة عن أنشطتها الاقتصادية؛
- ضرورة قياس هذه الآثار الاجتماعية محاسبيا وتحديد تكاليفها؛
- العمل على إيجاد نماذج مناسبة للإفصاح عن تكاليف هذه الآثار الاجتماعية ضمن قوائمها المالية.

4. الهوامش:

- 1- نوفان حامد محمد العلمات، (2010)، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، ص ص 12-14.
- 2- رضوان حلوة حنان، (2003)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، ص ص 14-15.
- 3- نبيل سلامة، (1991)، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ط 2، مكتبة الجلاء الحديثة، مصر، ص 17.
- 4- مؤيد الفضل وآخرون، (2002)، المشاكل المحاسبة المعاصرة، دار المسيرة للنشر، عمان، ص 164.
- 5- إياد محمد عودة، (2008)، قياس التكاليف الاجتماعية ومدى مساهمات قياس الرفاهية الاجتماعية، مشروع بحث لغاية استكمال متطلبات تخرج لبرنامج ماجستير المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، بيروت، ص 47.
- 6- رضوان حلوة حنان، (2003)، بسدائل القياس المحاسبي المعاصر (التضخم، تكلفة الاستبدال، القيمة البيعية)، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص 295.
- 7- يوسف بوخلخال، (د.ن) "المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية (الإفصاح المحاسبي)"، مداخلة في ملتقى معايير قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال تجاه أصحاب المصالح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، ص 17.
- 8- وليد ناجي الحياي، (2009)، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، ص 14.
- 9- فضل كمال سالم، (2008)، مدي أهمية ألقاس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة المواد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية مذكرة ماجستير غير منشور، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص 96.
- 10- عبد الحميد لخمدي، (2012)، عبد اللطيف أولاد حيمودة، "مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال"، مداخلة في محور المشاركة: معايير قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال تجاه أصحاب المصالح، الملتقى الدولي

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- الثالث حول: منظمات الاعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة بشار، الجزائر، ص 3.
- 11- مهاوات لعبيدي، (2014)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، منشورة، ص 86.
- 12- Gray, R.H, (1992). "Accounting And Environments: An Exploration Of The Challenge Of Gently Accounting For Accountability, Transparency, And Sustainability, "Accounting, Organizations And Society," Vol.17 .P399.
- 13- محمد سالم اللولو، (2009)، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، دراسة مقدمة كمتطلب تكميلي للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص 64.
- 14- حامد أحمد صالح أبو سمرة، (2009)، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 44.

الإطار النظري للإفصاح البيئي والاجتماعي

The conceptual framework for environmental and social disclosure

د. خالد مسيف / جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي / الجزائر
ط. د. ريان بن عباس / جامعة محمد الشريف مساعديّة - سوق أهراس / الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى عرض وتحليل الإطار النظري للإفصاح البيئي والاجتماعي بأبعاده المختلفة، وما له من دور في سد متطلبات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات غير المالية، لترشيد قراراتهم الاستثمارية والإدارية من خلال قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء الشامل. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها أن الشركات بشكل عام لا تقوم بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية والاجتماعية في القوائم المالية، وهذا لوجود العديد من المعوقات التي تحد من ذلك. الكلمات المفتاحية: الإفصاح البيئي والاجتماعي، المسؤولية البيئية والاجتماعية، مستخدمي القوائم المالية، قرار الاستثمار.

Abstract:

This research paper aims to present and analyze the theoretical framework of environmental and social disclosure in its various dimensions, and what role it plays in meeting the requirements of users of financial statements of non-financial information, to rationalize their investment and management decisions through planning, control and comprehensive performance evaluation decisions.

The study reached a set of results, The most important of which is that companies generally do not disclose their environmental and social responsibility in the financial statements, and this is due to the presence of many obstacles that limit this.

Keywords: environmental and social disclosure, environmental and social responsibility, users of financial statements, investment decision.

1. مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة تغييرا في النظرة التقليدية للمؤسسة من مجرد كونها كيان اقتصادي يسعى إلى تعظيم الربح، إلى كيان يأخذ بعين الاعتبار جميع اهتمامات أصحاب المصالح بما فيه المتعلقة بالقضايا البيئية، وتشير معظم الدراسات المحاسبية إلى وجود اهتمام كبير لأصحاب المصالح نحو معرفة الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة، من منطلق تلبية هذا الأخير لتلبية احتياجاتهم، فالمستثمرون والدائنون في حاجة إلى معلومات بيئية واجتماعية تمكنهم من تقييم الأداء الشامل للمؤسسة وتقدير المخاطر، فمثلا العمال لمعرفة أن البيئة التي يعملون فيها لا تؤثر سلبا على سلامتهم الصحية من خلال التلوث، كما أنه يمكن للمؤسسة إظهار اهتمامها بالجانب البيئي والاجتماعي وبناء سمعة وتحسين صورتها أمام المجتمع.

1.1. الإشكالية:

ماهية الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي وما دوره في ظل بيئة الأعمال الحديثة؟.

2.1. أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي في بيئة الأعمال الحديثة ومن أهمية المجتمع والبيئة بالنسبة للإنسان، حيث الإفصاح عنهم يساعد أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات.

2. الإفصاح المحاسبي

1.2. مفهوم الإفصاح المحاسبي

هو عملية تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدته على اتخاذ القرارات (الشيرازي، 1990).

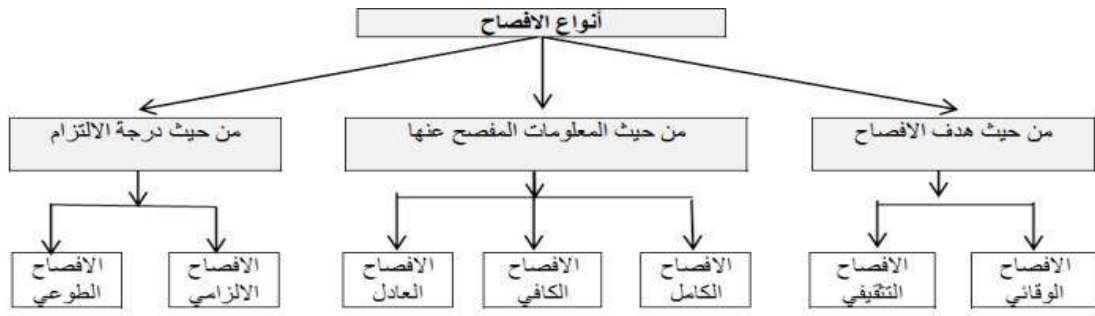
تعريف مجلس المبادئ المحاسبية: "الإفصاح تعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخدامها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل عائد الأسهم وتهتم الدولة لعرض الضرائب والدائنين لبيان مدى قدرة الكيان على سداد التزاماتها، بالإضافة إلى معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة" (علي الججاوي وآل فتح الله، 2016).

2.2. أنواع الإفصاح المحاسبي

إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي وما صاحبه من تطورات في الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح الشامل، فلا ضرورة لإخفاء بيانات ومعلومات عن مستخدمي التقارير والقوائم المالية وبصفة خاصة أصحاب حقوق الملكية والأجهزة الحكومية كمصلحة الضرائب فلم يعد إخفاء البيانات والمعلومات مجدي في عصر تكنولوجيا المعلومات (بن يوسف، بدون سنة).

تتمثل أنواع الإفصاح فيما يلي:

الشكل 01: أنواع الإفصاح المحاسبي



المصدر: (علي الججاوي وآل فتح الله، 2016).

ونذكر منها: (بن يوسف، بدون سنة):

- الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة؛
- الإفصاح العادل: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تخدم جميع الفئات؛
- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلاً على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي التقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

3.2. أهمية الإفصاح المحاسبي

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في ما يلي (طحاح و قمان، 2020):

- غزالة حالة الغموض بالنسبة لمتخذي القرار وهذا عن طريق تقليل مخاطر ممولي رأس المال، حتى يتمكنوا من تقييم عائد الأسهم؛
- إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات وعمليات الشركة على حياتهم ومستوى معيشتهم؛
- تعزيز الثقة بالقوائم والتقارير المالية كونها متاحة للجميع وبنفس المستوى؛
- تقليل من أهمية البحث عن سماسة وقراصنة المعلومات والفاستدين كونها متيسرة ومتاحة للجميع.

3. الإفصاح البيئي

يعد الإفصاح البيئي من الموضوعات المهمة التي أصبحت تأخذ اهتماماً دولياً وأكاديمياً كبيراً نظراً لتزايد الأضرار الناتجة من التلوث البيئي والاحتباس الحراري، والتي أصبحت تؤثر بشكل جوهري على البيئة واقتصاديات العالم.

1.3. تعريف الإفصاح البيئي

كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها (جيجان، 2012). ولقد تم تعريف الإفصاح المحاسبي: "بأنه العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والناجمة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء" (مبسوط وسعيد، 2023).

2.3. أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

إن أهمية وضرورة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تكمن في وجوب أن تتضمن التقارير المحاسبية معلومات كافية عن تكاليف الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، لغرض حماية البيئة، نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية، أو نتيجة قيامها اختياريًا بتلك الأنشطة، ويمكن القول بأن الإفصاح عن التكاليف البيئية يمكن الاستفادة منه في الأغراض التالية (مبسوط وسعيد، 2023):

- تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للشركات في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين احتياجاتهم مكن المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم فيما بوفاء الوحدة الاقتصادية بمسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة؛
- التعرف على مدى التزام الشركات بأحكام وقوانين حماية البيئة؛
- الإفصاح عن الأعباء التي تتحملها الشركة في مجال تلوث البيئة، بصورة مستقلة بالقوائم المالية لتساعد المستثمرين على معرفة كفاءة الأداء البيئي للشركة؛
- دعم ثقة الأفراد والمجتمع، وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها البيئية؛
- الحصول على معاملة ضريبية مميزة، من حيث إعطائها بعض المميزات بتخفيض سعر الضريبة، أو الإعفاء منها للشركات التي تعمل على حماية البيئة؛
- يساعد الإفصاح الشركات في الحصول على الإعانات والمساعدات التي تقدمها بعض الدول لهذه الشركات التي تساهم في المحافظة على البيئة؛
- الإفصاح عن أساليب القياس المحاسبي البيئي والمبادئ المحاسبية المستخدمة في هذا الشأن يؤدي إلى توافر الثقة لدى مستخدمي التقارير والقوائم المالية؛
- المساعدة في إخضاع الأنشطة الخاصة بحماية البيئة للرقابة، ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة الأمر الذي سوف ينعكس على الموقف التنافسي للمنشأة في السوق؛
- المساعدة في القيام بإجراءات المراجعة البيئية بطريقة صادقة وسليمة؛
- يساعد القياس والتقرير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق، حيث أنه في ظل عدم قياس التكاليف البيئية والتقرير عنها فإن المديرين لا يملكون سوى إحساس عام غير مؤيد ببيانات مالية وكمية تجاه تكاليف البيئة.

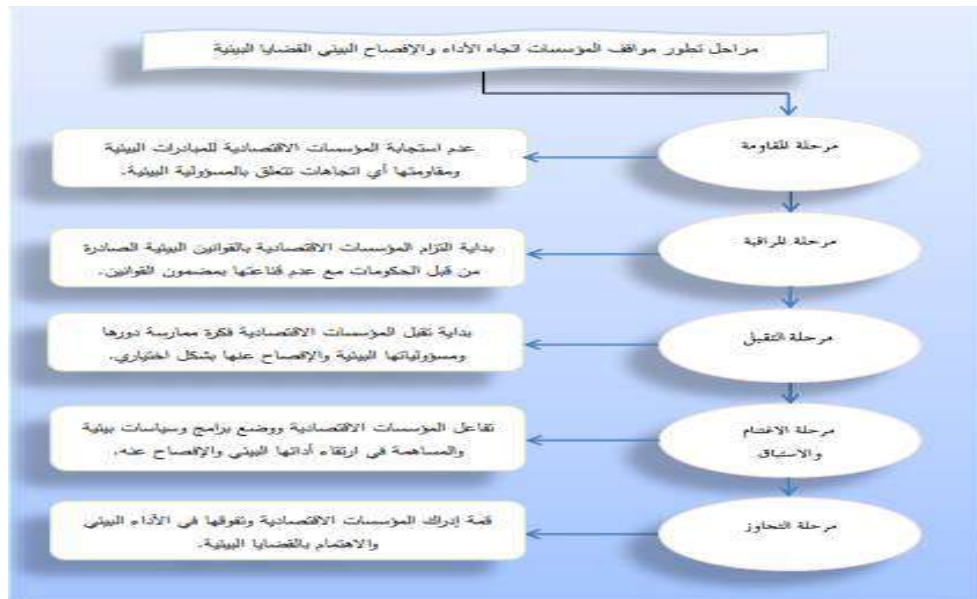
مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

3.3. مراحل تطور الإفصاح البيئي

من الملاحظ أن التطور في مجالات الإفصاح البيئي جاء استجابة للمراحل التي بدورها عكست مواقف المؤسسات اتجاه موضوعات الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية، حيث يتم عرض خمس مراحل توضح التطورات الحاصلة في مواقف المؤسسات اتجاه الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية من خلال الآتي (جودي و ابو القاسم، 2022):

- مرحلة المقاومة: تمثل عدم استجابة المؤسسات الاقتصادية للمبادرات البيئية وتجاهل الموضوعات البيئية ومقاومة أي اتجاهات أو أفكار تتعلق بمسؤوليات المؤسسات البيئية.
- مرحلة المراقبة والالتزام: المرحلة التي بدأت فيها المؤسسات الاقتصادية بالالتزام بالقوانين البيئية الصادرة عن الحكومات على الرغم من عدم رغبتها وقناعتها بمضمون تلك القوانين.
- مرحلة الاستيعاب أو التقبل: المرحلة التي بدأت فيها المؤسسات الاقتصادية بتقبل فكرة ممارسة دورها ومسؤولياتها البيئية والإفصاح عنها بشكل اختياري، دون أن يكون هناك الإلزام القانوني وهو الباعث الرئيس في مواقفها.
- مرحلة الاغتنام والاستباق: تعبر هذه المرحلة عن تفاعل المؤسسات الاقتصادية البيئية ووضع البرامج والسياسات البيئية التي من شأنها الإسهام في الارتقاء في أدائها البيئي والإفصاح عنه في سبيل الاستجابة لتوفير احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات البيئية فيما يتعلق بالأنشطة البيئية للمؤسسات.
- مرحلة التجاوز: تعد هذه المرحلة قمة الإدراك لدى المؤسسات الاقتصادية وتفوقها في الأداء البيئي وتفاعلها الكبير مع المشاكل الراهنة من خلال متابعة ودعم كافة المجالات التي من شأنها تحقيق التنمية المستدامة. ويمكن حصر تطور مواقف المؤسسات اتجاه موضوعات الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية في الشكل الآتي:

الشكل 02: تطور مواقف المؤسسات اتجاه موضوعات الأداء والإفصاح البيئي، والقضايا البيئية



المصدر: (جودي و ابو القاسم، 2022).

4.3. أساليب القياس المحاسبي البيئي

- يتم القياس المحاسبي البيئي على ثلاث مستويات وهي كما يلي (عمامرة، ملاح، وزرفاوي، 2020):
- المستوى الأول حصر الأنشطة البيئية: يتمثل في قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي؛
 - المستوى الثاني المعلومات الكمية: تشمل قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي، ويتوفر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية؛
 - المستوى الثالث المعلومات الوصفية: والتي تعبر بصورة إنشائية عن تأثيراتها للعمليات البيئية والاجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقاييس كمية.

4. الإفصاح الاجتماعي

ينظر (Perks) للإفصاح الاجتماعي باعتباره توسع المؤسسات في الإفصاح عن جوانب الأداء الاقتصادي والاجتماعي عوض الاكتفاء بالمركز والأداء الماليين، ويضيف بأنه يمكن النظر إليه بأنه تقرير موجه لمجموعات واسعة من أصحاب المصالح دون الاقتصار على المساهمين والدائنين، بحيث تتضمن تلك المجموعات العمال والمجتمع بشكل عام، وعرف (Parker et Guthrie) الإفصاح الاجتماعي بأنه "وسيلة لإيصال المعلومات عن الواقع الاجتماعي لاستخدامها من طرف صناعات القرارات" فيما يذهب (Gray et al)، إلى أن الإفصاح الاجتماعي "هو عملية إيصال التأثيرات الاجتماعية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات لمجموعات معينة بالمجتمع وللمجتمع ككل" (شرشافة و كيموش، 2018).

وبناء على ما سبق يمكن القول أن الإفصاح الاجتماعي عبارة عن نشاط يسمح بتوفير معلومات تعكس مدى التزام المؤسسة اجتماعيا اتجاه أصحاب المصالح فيها، ويمكن التمييز بين نوعين من الإفصاح الاجتماعي طبقا لوجود الإلزام من عدمه، وهما (شرشافة و كيموش، 2018):

- الإفصاح الاجتماعي الإلزامي: أي الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية استجابة لمتطلبات قانونية، ويتم ذلك غالبا في التقارير السنوية؛
- الإفصاح الاجتماعي الاختياري: وهو الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية طوعية دون وجود إلزام قانوني، من خلال أي وسيلة إعلامية تراها المؤسسة مناسبة ويعبر عن كشف المؤسسة لمعلومات تفوق تلك المطلوبة قانونا.

1.4. أهداف الإفصاح الاجتماعي

- من بين أهم أهداف الإفصاح الاجتماعي نجد ما يلي (بولصنام و حواس، 2015):
- تحسين العلاقة مع مختلف الجهات صاحبة المصلحة الداخلية منها والخارجية من خلال أخذ مطالبها بنظر الاعتبار ضمن مؤشرات مالية ونقدية؛
 - زيادة مصداقية الشركات تجاه هذه الأطراف من خلال التقارير الرسمية والمصادقة عليها من قبل جهات خارجية موثوقة كمكاتب التدقيق والمحاسبة والقانون؛

- تحديد العلاقة مع الدولة باعتبارها الإطار الراعي والمهتم بإيجاد توازن مقبول لمختلف الأطراف؛
 - المساهمة في إظهار أهمية الأداء الاجتماعي والبيئي على نطاق واسع والبرهنة للمجتمع على الدور الكبير الذي تقوم به الشركة لحماية البيئة والعاملين في الوقت الذي اتسع فيه نطاق الخصخصة وتنامي فيه شعور المجتمع والعمال بتخلي الدولة عن الكثير من الأدوار التي كانت تقوم بها؛
 - منافع اقتصادية كالمشهرة وتعزيز الحصص السوقية وتعزيز الموقع التنافسي؛
 - توفير المعلومات للجمهور بشأن الأنشطة التي تقوم بها الشركة والمتعلقة بالمجتمع كتخفيض الآثار السلبية على البيئة وتحسين إدارة النفايات والامتثال للأنظمة البيئية والجهود المبذولة لحماية الموظفين.
- 2.4. مزايا الإفصاح الاجتماعي
- يوفر تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية مزايا متعددة من وجهة نظر المجتمع والشركة أهمها ما يلي (بولصنام و حواس، 2015):
- تعميق الدور الاجتماعي للشركات الصناعية لخدمة البيئة التي تعمل فيها؛
 - مشاركة الدولة في تحمل أعباء التنمية الاجتماعية والاقتصادية؛
 - إنتاج منافع اجتماعية للمجتمع يعطي صورة أفضل عن نشاط المشروع وصلاحيته للعمل لفترة أطول، حيث أن الشركات تستمر بناء على رغبة المجتمع؛
 - توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى الوطني؛
 - الموازنة بين قوة الشركات الاقتصادية وتحمل مسؤولياتها، فالمجتمع والحكومة يمكن أن يتغاضيا عن تركيز القوة الاقتصادية إذا ما قامت الشركة بزيادة نطاق مسؤولياتها الاجتماعية، وزيادة رفاهية المجتمع؛
 - يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية من أهم المفاهيم التي يتم تداولها اليوم في أوساط المال والأعمال حول العالم، وتبرز أهمية هذا الطرح على الدور الذي يقوم به القطاع الخاص في التنمية المستدامة للمجتمعات وعلى حمل مسؤولية مهمة في التطور الاقتصادي بشكل ينعكس مباشرة على المستوى الاجتماعي؛
 - تحسين سمعة الشركة وصورتها، وقيمتها في السوق؛
 - زيادة رضا الموظفين، وبالتالي إخلاصهم واندماجهم مع الشركة؛
 - قلة الدعاوي المدنية والجنائية ضد الشركة الملتزمة بالأداء الاجتماعي؛
 - عدم خسارة العقود والصفقات العمومية، مثل: صفقات البنك العالمي البنك الإسلامي للتنمية، الإتحاد الأوروبي للتعمير والتنمية.
- يوفر تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية الفرصة لإدخالها البعد أو العامل البيئي في أنظمة الحسابات الوطنية وهذا يوفر ميزتين هامتين وهما:

— توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى الوطني؛

— توفير الفرصة لتحسين الأسس والأساليب المتبعة في قياس الناتج المحلي الإجمالي، وكذلك معدلات النمو المحققة فيه، وذلك يتماشى مع النظام المعد بيئياً لقياس هذا الناتج والذي اقترحه الأمم المتحدة في عام 1993.

5. دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح الاجتماعي البيئي:

نقدم فيما يلي دور المنظمات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية للإفصاح الاجتماعي البيئي (سالم كريس، 2021):

إن للمنظمات المهنية المحاسبية والجهات الحكومية دوراً مؤثراً وفعالاً في الاهتمام بالبيئة وحمايتها بشكل ضروري، سواء كان ذلك اختيارياً من الشركات التي تشارك في التلوث والتدمير للبيئة أم بشكل إجباري خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح البيئي، فيلاحظ أن لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أصدرت في 1975 تصريحاً يختص بالمحاسبة عن الطوارئ، وذلك لمساعدة المحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكاليفياً في المستقبل، مثل معالجة سلامة البيئة، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في التقارير المالية، أما إذا كانت في أحداث مستقبلية فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول، ولقد كان تفسير وتطبيق الصناعة لتصريح لجنة معايير المحاسبة المالية FASB متنوعاً وبشكل كبير، لذا لم تتبع أي شركة الإرشادات التي جاءت في هذا التصريح، فقد كانت معظم الشركات مترددة، ولكن دعت الحاجة الضرورية في إعداد التقارير إلى دليل إرشادي، فقد صدر عام 1976 تفسيراً عما جاء به تصريح 1975 من حيث التقدير المقبول للمبلغ المقدر للخسارة، وأوضحت لجنة معايير المحاسبة المالية FASB أن ما جاء مبكراً في تصريح 1975 لا يعطي مبرراً لتأجيل تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نفاثة البيئة. والملاحظ أن الإرشادات المحاسبية الخاصة بالالتزامات الطارئة البيئية هي المرجع الأول للإصدار للمعيار رقم (5)، ويساعد في تفسير القاعدة المالية رقم (14)، من حيث تحديد الاستحقاقات عندما تكون ممكنة ومتوقعة، ومن ثم لا بد من تسجيلها وبحد أدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنها.

وفي عام 1993 أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطانيين CICA عدداً من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحثي عن إعداد التقارير البيئية، وعن تكاليف الأداء البيئي، والالتزامات البيئية، وذلك بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية للشؤون المالية.

وفي 1994 أصدرت اللجنة التنفيذية عن المعايير المحاسبية ACSEC المعيار رقم 94-6 SOP واختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد، بحيث يكون المعيار موضع التنفيذ للسنوات المالية المنتهية بعد 15 ديسمبر 1995.

وفي عام 1996 أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA معياراً (SOP 961-1) لمعالجة الالتزامات البيئية، بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة لم تكن موجودة من قبل المحاسبين، وتختص بالمحاسبة البيئية أما عن المنظمات المهنية والجهات الفيدرالية الحكومية بأمريكا فقد تعاملت بشكل جماعي في موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية، إذ اجتمع في 1993 أكثر من 30 شخصاً تحت رعاية معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

AICPA ويمثلون ممارسين عموميين وأعضاء من AICPA ، وأعضاء كل من SEC و FASB ، وناقشوا خلال اجتماعهم ما يأتي:

- مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للموضوعات المتعلقة بالبيئة، ومعالجتها في التقارير المالية؛
- التعرف على الأمور البيئية التي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه؛
- إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالأمور البيئية. وتوصلت هذه اللجنة إلى توصيتين:

الأولى: أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها.

الثانية: أن معدي ومستخدمي التقارير المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية الخاصة بالمعالجات البيئية، ومفاهيم الالتزامات المشترك والمتعدد.

6. مشكلات الإفصاح المحاسبي البيئي الاجتماعي

تفشل النظم المحاسبية الحالية في الأخذ بعين النظر التكاليف البيئية، ويتم تجميع الكثير منها ضمن التكاليف الإضافية، ويؤدي ذلك إلى اختيار المزج الخاطئ للمنتجات، والتسعير غير الدقيق للمنتجات، والقبول أو الرفض الملائم لبدائل الحد من التلوث البيئي، ونعرض فيما يلي أهم مشكلات المحاسبة والإفصاح عن الأداء الاجتماعي البيئي للمنشأة، التي تواجه المحاسب عند إعداد التقارير المالية، أو تواجه المراجع على حد سواء عند التحقق من صدق وعدالة التقارير المالية (سالم كريس، 2021):

- رسملة أو عدم رسملة تكاليف النظافة البيئية: قد تتحمل المنشأة مبالغ كبيرة عند تحليل المشاكل البيئية تربط باستئجار خدمات الخبراء للمساعدة في إزالة النفايات السامة، وفي القضاء على آثارها ومنع التلوث مستقبلاً، وفي مواجهة مثل هذه القضايا توصل المجلس المحاسبة الدولية فيما يتعلق برسملة أو غير رسملة مثل هذه التكاليف إلى أنه بشكل عام ينبغي تحميل تكاليف معالجة التلوث البيئي على النفقات؛
- الالتزامات الشرطية: تتمثل الالتزامات الشرطية في الالتزامات التي يرتبط وجودها أو تحديد قيمتها أو تاريخ الوفاء بها الوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث معينة مستقبلاً، ويعد مفهوم الخسائر المحتملة أكثر شمولاً من مفهوم الالتزامات المحتملة بوصفها تشمل -بالإضافة للالتزامات المحتملة أو الشرطية- أي خسارة يحتمل حدوثها بسبب تلف يحتمل حدوثه في الأصول؛
- الإفصاح عن الالتزامات البيئية: مهنة المحاسبة ينقصها الوضوح والتحديد بشأن التقرير عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة، ويظهر لك في اختلاف متطلبات كل من مجلس معايير المحاسبة المالية، وهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية بشأن الإفصاح البيئي.

7. الخاتمة

- توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي:
- الإفصاح في المؤسسات الجزائرية يعد ضعيفا، ما يخلق فجوة كبيرة بين ما هو متوفر لدى المؤسسات وما يحتاجه أصحاب المصالح؛
 - الإفصاح في المؤسسات الجزائرية يغلب عليه الطابع الوصفي؛
 - عدم وجود تأثير موجب على التغيرات التي تحدث على مستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي؛
 - عدم وجود معايير تعني بالإفصاح البيئي والاجتماعي؛
 - تخصيص جملة من الحوافز للمؤسسات التي تتوسع في الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي؛
 - تشجيع إنشاء مخابر بحث تهدف لتطوير هذا النوع من الإفصاح.

8. قائمة المراجع

9. الشيرازي، ع. م. (1990). نظرية المحاسبة. الكويت: مطابع ذات السلاسل.
10. بن يوسف، ر. خ. (أ). بدون سنة. (أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية).
11. بولصنام، م. &، حواس، ص. (2015). واقع وآفاق الإفصاح الاجتماعي في الجزائر-دراسة حالة قطاع الإتصالات. -أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة. الجزائر.
12. جودي، م. ر. &، أبو القاسم، م. (2022). الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت البيئية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في التسيير تخصص محاسبة. بسكرة.
13. جيجان، ح. ف. (2012). أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات -دراسة استطلاعية لأراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية. -مجلة الإدارة والاقتصاد. (91)
14. سالم كريس، ص. ع. (2021). الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي في الشركات الصناعية اليمنية -دراسة تطبيقية على الشركات المتواجدة في حضرموت. -مجلة جامعة البيضاء. (02) 03،
15. شرشافة، ا. &، كيموش، ب. (2018). الإفصاح الاجتماعي، متطلباته وأثاره الإيجابية. مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال. (07)
16. طحاح، ر. ف. &، قمان، ع. (2020). دور النظام المحاسبي المالي SCF في تعزيز الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية). (مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. (03) 13،
17. علي الججاوي، ط. م. &، آل فتح الله، م. (2016). الشفافية في الإفصاح عن المعلومة المحاسبية. الأردن: دار الأيام للنشر والتوزيع.
18. عمامرة، ي. م. &، زرفاوي، ع. ا. (2020). تحليل وتقييم واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية -دراسة حالة للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات Somiphos بتبسة. مجلة ميلاف للبحوث والدراسات. (01) 06،
19. مبسوط، ه. &، سعدي، ع. ا. (2023). مدى مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية -دراسة آراء عينة من المهنيين في مجموعة من المؤسسات. -مجلة العلوم الاقتصادية. (01) 18،

واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير المالية للمؤسسات

The reality of accounting disclosure of social responsibility in the financial reports of institutions

أ.د. زعرور نعيمة / جامعة محمد خيضر - بسكرة / الجزائر

د. خشعي عفاف / جامعة محمد خيضر - بسكرة / الجزائر

د. رحمة سكيينة / جامعة محمد خيضر - بسكرة / الجزائر

الملخص:

إن التطورات والابتكارات التي مست كل جوانب الحياة، خاصة الاقتصادية منها حتم على المؤسسات الاقتصادية التي تسعى بشكل مستمر إلى زيادة مبيعاتها، تعظيم أرباحها وتحقيق النمو والاستمرارية من أجل الحفاظ على مكانتها وحصتها السوقية وسط مجتمع رفع من سقف متطلباته، الاهتمام بجوانب أخرى تزيد من ثقة زبائنها فيها، ألا وهي مسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تنشط فيه.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية من خلال التطرق إلى مفهوم كل من الإفصاح المحاسبي وكذا المسؤولية الاجتماعية، وأخيرا إسقاط الجانب النظري على دراسة ميدانية للموضوع.

وخلصت إلى أن هذه الأخيرة لم تدرك أهمية هذا النوع من الإفصاح لعدة أسباب أهمها غياب القوانين والتشريعات واللوائح الملزمة بذلك ويكون الإفصاح بشكل ضمني ضمن القوائم المالية. الكلمات المفتاحية: إفصاح محاسبي، مسؤولية اجتماعية، تقارير مالية، إفصاح محاسبي اجتماعي.

Abstract:

The developments and innovations that affected all aspects of life, especially the economic ones, made it imperative for economic institutions that continuously seek to increase their sales, maximize their profits, achieve growth and continuity in order to maintain their position and market share in a society that has raised the ceiling of its requirements, paying attention to other aspects that increase the confidence of its customers. In it, namely, its social responsibility towards the society in which it is active.

This study aimed to highlight the reality of accounting disclosure on social responsibility in economic institutions by addressing the concept of both accounting disclosure as well as social responsibility, and finally dropping the theoretical aspect on a field study of the subject.

It concluded that the latter did not realize the importance of this type of disclosure for several reasons, the most important of which is the absence of laws, legislation and regulations binding on that, and the disclosure is implicit in the financial statements.

Keywords: accounting disclosure, social responsibility, financial reports, social accounting disclosure.

1. مقدمة:

في الوقت الحالي لم تعد مسؤولية المؤسسات تقتصر على تحقيق أهداف المساهمين وأصحاب المصالح فقط بل شملت مسؤوليتها على تأثيراتها على المجتمع والبيئة التي تنشط فيها، خاصة في ظل تفاقم المشاكل الاجتماعية التي يمر بها المجتمع والتي تزامنت مع التطور العلمي والتكنولوجي لذا أصبح من ضروري البحث عن حلول علمية وعملية لهذه المشاكل وكذا الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات، هذا ما أدى إلى ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

يسعى الإفصاح المحاسبي إلى تلبية الاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من معلومات حول وضعية المؤسسة، فالتعرف على طبيعة المساهمات والمعلومات الاجتماعية للمؤسسة وعلى ما تقدمه من منافع وما تتحمله من تكاليف، ويمكن عرض وإفصاح عن هذه المعلومات يفيد مختلف الأطراف ذات علاقة بالمؤسسة.

1.1. الإشكالية: وعلى ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف تتم عملية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية لمؤسسة صيدال؟.

ويندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:

❖ ما المقصود بالمسؤولية الاجتماعية؟ وماهي أهميتها؟

❖ ما المقصود بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية؟

❖ كيف يتم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية لمؤسسة صيدال؟

2.1. أهداف الدراسة: تمثلت أهداف هذه الدراسة في:

❖ إبراز أهمية المسؤولية الاجتماعية؛

❖ إظهار قيمة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية للمؤسسات؛

❖ التعرف على مدى التزام مؤسسة صيدال بالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية ضمن قوائمها وتقاريرها المالية.

3.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في الأهمية البالغة التي تكتسبها المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وتبيان

أهمية الإفصاح عن هذه المسؤولية للمؤسسات وهذا لتحسين صورتها وتحقيق شفافية في المعلومات التي تتضمنها قوائمها المالية التي تفيد في صناعة القرار.

4.1. منهج الدراسة: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي عند تناولنا للقسم النظري للدراسة، كما تم الاعتماد على منهج دراسة حالة للمؤسسة صيدال من خلال المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لإسقاط القسم النظري على الواقع.

5.1. محتويات الدراسة: تضمنت الدراسة ثلاث محاور أساسية وهي:

أولاً. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية؛

ثانياً. مدخل للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

ثالثاً. عملية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية لمؤسسة صيدال.

2. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعد محاسبة المسؤولية الاجتماعية أحد أهم التطورات المحاسبية التي ظهرت نتيجة لزيادة الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية من طرف متخذي القرارات والجهات الحكومية.

1.2. مفهوم المسؤولية الاجتماعية

❖ تعريف المسؤولية الاجتماعية: هناك العديد من التعاريف للمسؤولية الاجتماعية نذكر منها:

عرف البنك الدولية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات على أنها: "التزام أصحاب النشاطات الاقتصادية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع، لتحسين مستوى معيشة السكان بأسلوب يخدم الاقتصاد والتنمية في آن واحد." (يونسي، 2021، صفحة 89)

كما تعرف أيضا بأنها: "مجموعة من السياسات والإجراءات والأفعال، إضافة إلى الاعتبارات الأخلاقية والالتزامات التي تعتنقها المؤسسة وتؤمن بها أكثر من كونها أداء للتعامل مع المجتمع، وتطبيقها للعديد من الأنشطة كجزء من متطلبات مساهمتها بالمجتمع على نحو فاعل دون إلحاق الضرر به، بهدف تحقيق الرفاهية له وبناء صورة ذهنية إيجابية وبما يتسم مع قدراتها وإمكاناتها." (عزي و سالمي، 2021، صفحة 749)

تعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها: "جميع المحاولات التي تساهم في تطور المؤسسات لتحقيق تنمية ذات اعتبارات أخلاقية واجتماعية وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تعتمد على المبادرات الحسنة من المؤسسات دون وجود إجراءات ملزمة قانونيا وبذلك فالمسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال التعليم والإقناع." (بن العايش وهوام، 2020، صفحة 37)

فالمسؤولية الاجتماعية هي كل الإجراءات والمشاريع التي تنفذها المؤسسات لتحسين مستوى المعيشي للمجتمع وهذا لبناء صورة حسنة عنها.

إن المتابع لبيئة عمل المؤسسات يجدها دائما في تطوير مستمر مما حتم على المجتمع زيادة في الطلب الاجتماعي على هذه المؤسسات، على اعتبار أن هذه الموارد التي تستخدمها المؤسسات تتميز بالندرة النسبية وأن نشاط بعض المؤسسات يعد غير محافظ على البيئة، ولوراجعنا الأدبيات التي تناولت موضوع المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لوجدنا أن هناك أبعاد للمسؤولية الاجتماعية والمتمثلة في: (بلحياي، 2019، الصفحات 372-373)

- البعد الاقتصادي: يستند هذا البعد إلى مبادئ المنافسة والتطور التكنولوجي حيث يشتمل على مجموعة من عناصر المسؤولية التي يجب أن تأخذ في إطار احترام قواعد المنافسة العادلة والحررة والاستفادة التامة من التطور التكنولوجي وبما لا يلحق ضررا بالمجتمع والبيئة؛
- البعد الاجتماعي: لا بد للمؤسسة أن تساهم في تحقيق رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه وتحسين ورعاية شؤون العاملين فيها بما ينعكس إيجابيا على زيادة إنتاجيتهم وتنمية قدراتهم الفنية وتوفير الأمن المادي والوظيفي والرعاية الصحية والمجتمعية لهم؛

- البعد القانوني: يركز هذا البعد على حماية البيئة، والسلامة المهنية والعدالة، وقوانين حماية المستهلك في شكل قوانين يفترض على المؤسسات احترامها بالشكل الذي يسمح بارتقاء المجتمع؛
- البعد الأخلاقي: يستند هذا المبدأ في تحليله إلى المبادئ الأخلاقية التي تكلفها الأعراف والقيم الاجتماعية من خلال ضرورة حماية البيئة والجوانب الأخلاقية في استهلاك والقضاء على البطالة من خلال فتح مجال للتوظيف وتكافؤ الفرص، واحترام العادات والتقاليد السائدة في المجتمع؛
- البعد الخيري: يرتبط هذا البعد بدرجة كبيرة بنوعية الحياة من خلال ضرورة الارتقاء بهذه الأخيرة، وما يتفرع من ذلك من عناصر ترتبط بالذوق العام والنقل وغيرها.
- ❖ أهمية تبني المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات (بن العايش، 2018، صفحة 43)
 - بالنسبة للمجتمع: وتتمثل أهميتها بالنسبة للمجتمع في:
 - الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفر نوع من العدالة وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص وهو جوهر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛
 - تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع؛
 - ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات ومختلف الفئات ذات المصالح؛
 - الارتقاء بالتنمية انطلاقاً من زيادة التقشيف والوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد وهذا يساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية.
 - بالنسبة للدولة: وتتمثل في:
 - تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهماتها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى؛
 - يؤدي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية؛
 - المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من المجالات التي تجد الدولة الحديثة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعاً بعيداً عن تحمل المؤسسات الاقتصادية الخاصة بدورها في هذا الإطار.
 - بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية: وتتمثل في:
 - تحقيق توازن بين مصلحة المساهمين ومصالح الفئات الأخرى، وهذا بدوره يخلق نوعاً من الإنصاف والعدالة والرضا لأفراد المجتمع؛
 - تحقيق الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة ولن يكون ذلك بمعزل عن التأثيرات الاجتماعية السائدة في المجتمع؛
 - إن المجتمع من خلال عناصره وفئاته المختلفة يعتبر صاحب الفضل الأول في نجاح المؤسسة وتحقيقها للأرباح، فلا أقل من مراعاة عدالة الاهتمام بهذه العناصر والفئات ليستمر للمؤسسة نجاحها وتحافظ على تحقيق أرباحها؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- تعظم الأرباح في الآجال القصيرة واستمرار هذه الأرباح في التطور بمعدلات مناسبة، مما يسمح بتحسين سمعة المؤسسة في الأجل الطويل، وهذا بدوره يؤدي إلى توطيد العلاقات مع مختلف الأطراف؛
- استفادة العمال من الأرباح التي تحققها المؤسسة، مما يحقق لهم الرقي والرفاهية باعتبارهم عنصرا ساعد في تحقيق هذه الأرباح؛
- استمرار المصالح الخارجيين في التعامل مع المؤسسة، ذلك أنها توفر لهم الشعور بالأمن والأمان والسلامة، والذي يحقق ذلك هو إمداد بالمعلومات الصحيحة والدقيقة.

2.2. ماهية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

❖ مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

عرفت محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها: "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمؤسسات، وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة، وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات." (سعدي، القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، 2020، صفحة 30)

كما تعرف على أنها: "تطبيق المحاسبة في العلوم الاجتماعية والتي تعني بتطوير أساليب المحاسبة لتغطي الآثار والنتائج الاجتماعية والاقتصادية للمؤسسات على المجتمع." (شيخ، 2021، صفحة 389)

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها فرع من فروع المحاسبة الحديثة التي تهتم بكل ما تقوم به المؤسسة من أنشطة اتجه المجتمع التي تمارس فيه نشاطها، وكما تهتم بالإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية والتقارير الاجتماعية لتوصيلها لمستخدمي هذه التقارير، وهناك العديد من الأسباب والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ونذكر أهمها: (شيخ، 2021، صفحة 390)

- الأثر السلبي لقيام الصناعات الحديثة ودورها في القضاء على الثروات الطبيعية وتلويث البيئة والأضرار بالمصلحة العامة للإنسان والكائنات الحية الأخرى؛
- الضغوط التي تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية من أجل إلزامها بالمشاركة في معالجة مشكلاتها البيئية، بحيث تتحمل هذه المؤسسات تكاليف إزالة الآثار السلبية التي أحدثتها أنشطتها الإنتاجية؛
- عدم قدرة الحكومات لوحدها على حل المشاكل البيئية التي لوئتها مؤسسات الأعمال وتحمل المجامع جزء كبير من مخلفاتها؛
- مطالبة منظمات المجتمع الدولي في تحقيق قدر من العدالة الاجتماعية وحقوق الإنسان وعرض الكثير من الدول العالم تنفيذ برامج تنمية الموارد البشرية؛
- التغيرات القيمة في المجتمعات الإنسانية والنظرية الحديثة للفرد والمجتمع، والدعوة إلى إيجاد التوازن بين مصالح المؤسسات المجتمع بفئاته المتعددة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

❖ أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

- يمكن التعبير عن أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الآتي: (مفتاح الواعر، 2020، صفحة 26)
- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية الفترية للمؤسسة التي لا تشمل على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة فقط بل أيضا العناصر الخارجية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع؛
 - المساعدة في تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة والأنشطة التي لها تأثير مباشر على الموارد، مراكز الأفراد وقطاعات المجتمع تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من ناحية والطموح المقبول للأفراد من ناحية ثانية؛
 - توفير بيانات ملائمة عن أهداف وسياسات وبرامج وأداء ومساهمة المؤسسة في مجال الأهداف الاجتماعية، لكل أطراف المجتمع ويقصد هنا بالبيانات الملائمة تلك التي تقدم لأغراض المحاسبة وتسهل للمجتمع عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاختيار الاجتماعي وتوزيع الموارد الاجتماعية؛
 - توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج الإفصاح المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض؛
 - إمكانية تقييم الأداء الاجتماعي للإدارة بالصورة التي تتكامل مع تقييم الأداء الاقتصادي (التقليدي) وتقييم للأداء الشامل للمؤسسة؛
 - مساعدة إدارة المؤسسة في وضع البرامج الاجتماعية وتحديد مساهمتها اللازمة في ضوء الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

3. مدخل للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

1.3. مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

❖ تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

هناك عدة تعاريف للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، ولكن قبل التطرق لمفهومه نعرف أولا الإفصاح المحاسبي.

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية." (ضيف الله، 2020، صفحة 86)

كما يعرف الإفصاح على أنه: "نشر المعلومات الضرورية للأطراف الأخرى التي تحتاجها وذلك لزيادة فعالية العمليات التي تقوم بها السوق المالي أو لاتخاذ قرارات أخرى على ضوء هذه المعلومات المقدمة." (سفير وصحراوي، 2019، صفحة 81)

والإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي في نص المادة رقم 03 من القانون 11-07 هو: "عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."

أما الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يعرف على أنه: "الكشف عن الآثار المترتبة عن النشاط الاقتصادي والتي تمس المجتمع في التقارير السنوية للمؤسسة بشكل واضح ومنفصل." (عبد الرحيم و ساجي، 2022، صفحة 1171)

كما يعرف على أنه: "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة عن الآثار البيئية والاجتماعية الناجمة عن الأعمال الاقتصادية الخاصة بالمؤسسات لمجموعة من أصحاب المصالح والمجتمع ككل." (جناي و براق، 2019، صفحة 50) ويعرف أيضا: "الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة ذات المضامين الاجتماعية والبيئية وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة لتحقيق ذلك." (بوسالم، العمري، و شيخ، 2019، صفحة 20)

ومن التعاريف السابقة يتضح أن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية هو أسلوب نشر البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمؤسسات بشكل يسمح بتقييم أدائها الاجتماعي مما يزيد من ثقة واحترام المجتمع والافراد للمؤسسة.

وتكمن أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الآتي: (أبوستالة، 2022، صفحة 54)

- تطوير معايير الإفصاح من خلال التوسيع في محتوى ونوعية المعلومات المفصح عنها لتتضمن معايير ومتطلبات تمكن من القيام بهذا الإفصاح؛
- لاستمرار مهنة المحاسبة وتطور يجب أن تلي إحتياجات المجتمع من المعلومات الاجتماعية والتي أصبحت مطلبا أساسيا بجانب المعلومات المالية؛
- إجراء المقارنات بين المؤسسات المختلفة وبين الفترات الزمنية من عمر المؤسسة؛
- تحديد مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والالتزام بها.

❖ مجالات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

هناك عدة آراء حول مجالات المسؤولية الاجتماعية فيقسمها البعض إلى أربعة مجالات ويصنفها آخرون إلى خمسة مجالات، إلا أن الاتجاه السائد لتحديد مجالات هو أربعة وهي: (شيخ و سعدي، واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، 2021، الصفحات 365-366)

- مجال المساهمة في تنمية الموارد البشرية: يتضمن هذا المجال تأثير أنشطة المؤسسة على الأشخاص العاملين فيها التي تساهم بصورة فعالة في تحقيق أهداف المؤسسة، وبالتالي فهي تشمل الأنشطة التي تعمل على تحسين وضع وظروف العاملين بشكل عام، ويمثل هذا المجال مجالا داخليا من مجالات المحاسبة الاجتماعية؛
- مجال المساهمة بتنمية الموارد البيئية: يشمل مجموعة الأنشطة الاجتماعية التي تهدف إلى الحد من الآثار السلبية لممارسة المؤسسة لنشاطها والتي تؤثر على البيئة، وذلك بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالمؤسسة والمحافظة على الموارد الطبيعية؛

- مجال الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات (حماية المستهلك): يشمل الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق رضا المستهلك، والمحافظة على هذا الرضا كالأهتمام بزيادة أمان المنتج، وتوفير البيانات الأزمة عن المنتج من حيث طريقة الاستخدام وحدودها، والمخاطر المرتبطة ومدة صلاحية الاستخدام؛
- مجال التفاعل مع المجتمع: يشمل مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق فائدة للجماهير بشكل عام كتشغيل ذوي الاحتياجات الخاصة، إفساح المجال أمام طلبة الجامعات للتدريب المساهمة في الرعاية الصحية، دعم الجمعيات هذا بهدف إلى تنمية المجتمع وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
- ❖ العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:
وتتمثل في: (سعدي، زعرور، وعلون، 2020، الصفحات 28-29)
- حجم المؤسسة: كلما كان حجم المؤسسة كبير كلما كانت مسؤولة أكبر على المجتمع الذي تعمل فيه؛
- نوع نشاط المؤسسة: كلما كانت المؤسسة ذات نشاط مؤثر وعلى إحتكاك مباشر بالمجتمع كانت مسؤولة أكثر إجتماعيا وعلى هذا الأساس فإن المؤسسات الصناعية ستختلف إختلاف كبيرا عن المؤسسات الخدمية في إفصاحها الاجتماعي؛
- ربحية المؤسسة: تتناسب ربحية المؤسسة طرديا مع النشاطات الاجتماعية والإفصاح عنها من طرف المؤسسة بحيث كلما زادت ربحية المؤسسة كلما إتجهت إلى زيادة أعمالها الخيرية وتبرعاتها إتجاه المجتمع؛
- تعدد الجنسية: إن تفرغ المؤسسة الأم في دول مختلفة سيجعل منها تحاول الظهور بصورة لائقة أمام المجتمع الذي تعمل فيه من أجل تحسين صورتها وزيادة مبيعاتها؛
- ضغط وسائل الإعلام: لطالما لعبت وسائل الإعلام أدوارا هامة في الحياة السياسية والاقتصادية وكل المجالات وهذا ما يجعل من المؤسسات محل مساءلة وضغط من طرف وسائل الإعلام المحلية والدولية؛
- حوكمة المؤسسات: إن قوانين وقواعد ومعايير الحوكمة والتي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالمؤسسة من ناحية أخرى، تحتم على المؤسسة مراعاة الجوانب الاجتماعية لكل الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة داخليا وخارجيا؛
- حجم مجلس الإدارة: بحيث كلما كان حجم مجلس الإدارة كبيرا كلما زادت الأصول المناذلة بقضايا البيئة والعمال والزبائن والمجتمع؛
- وجود لجنة مسؤولية اجتماعية في المؤسسة: تهتم هذه اللجنة خاصة بالقضايا الاجتماعية داخل وخارج المؤسسة، الأمر الذي سيزيد من الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لدى المؤسسة بوجود مثل هذه اللجنة؛
- ملكية المؤسسة: لعل تعدد ملاك المؤسسة وطبيعتهم سيعود بالإيجاب على الإفصاح عن النشاطات الاجتماعية داخل المؤسسة.

2.3. أساليب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية:

حظيت أساليب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية تشجيعاً من المؤسسات والجمعيات والمحاسبين الذين يعترفون بأن القوائم المالية المنشورة مثل هذه المعلومات، وهناك طريقتان للإفصاح على البيانات المترتبة عن الأنشطة المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية وهما: (بلحيان، 2019، الصفحات 375-376)

❖ طريقة الفصل أو الاستقلالية

وفقاً لهذه الطريقة فإن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تعتبر فرعاً متميزاً له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، وتقوم هذه الطريقة على الفصل بين التقارير المالية والتقارير المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذه الطريقة كالآتي:

- التقارير الوصفية: يمتاز هذا النوع من التقارير بالبساطة وسهولة الإعداد، حيث يتضمن سرداً وصفياً للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، ويعاب عليه أنه لا يمكن استخدامه بإجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة؛
- التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع: يرى رواد هذه الطريقة ضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري، وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسؤولياتها تجاه المجتمع، وتتميز هذه التقارير بإمكانية تحديد إجمالي تكلفة الآثار المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية، وكذا إمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل في نفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة؛
- التقارير التي تفصح عن التكاليف المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية فقط: تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلاً من سابقتها للأنشطة المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية، وتتميز بأنها توفر صورة كاملة عن الأنشطة المتعلقة ببنود المسؤولية الاجتماعية، كذلك تحديد صافي الفائض والعجز لهذه البنود نتيجة المقارنة بين مجموعة تكاليف تلك الأنشطة والمنافع التي حققها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطتها.

❖ طريقة الدمج

وفقاً لهذه الطريقة تعد محاسبة المسؤولية الاجتماعية امتداداً لمجال المحاسبة المالية، وتتطلب هذه الطريقة تضمين التقارير المالية التقليدية بعداً جديداً بإضافة الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية نفسها، وتقوم هذه الطريقة بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة المتعلقة ببنود المسؤولية في تقرير واحد، بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر لهذه البنود جزءاً من المعلومات المالية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

3.3. فوائد ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية

❖ فوائد الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية

- تتمثل فوائد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في عدة نقاط هي: (عابد وزملط، 2018، الصفحات 18-19)
- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاءات أو تخفيض الضرائب المدفوعة عليها نتيجة التزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية؛
- إن إفصاح المؤسسات عن سياساتها تجاه وفائها بالمسؤولية الاجتماعية سوف يرفع من كفاءة المؤسسة وزيادة ربحيتها خاصة إذا استخدمت المؤسسة مواردها بكفاءة قدر ممكن؛
- إن وفاء المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية والإفصاح عن نتائج الأداء الاجتماعي يجنبها تحمل عقوبات وغرامات نتيجة عدم الإفصاح عن معلومات الأنشطة الاجتماعية والامتثال للإجراءات القانونية للدولة؛
- إن قياس الأداء البيئي والاجتماعي يعتبر قاعدة هامة للتحليل الاجتماعي والبيئي، لأن التقرير عن البيانات المالية لا يستطيع الكشف على نحو شامل من المخاطر والديون وعوائد المؤسسات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية؛
- تقارير المسؤولية الاجتماعية تأخذ بعين الاعتبار وبشكل تدريجي المخاطر البيئية والاجتماعية بحيث تعتبر مؤشرات مهمة لجهود المؤسسات في تحسين إدارتها وزيادة الشفافية؛
- تساعد عملية إعداد تقارير المسؤولية الاجتماعية المؤسسات على جمع معلومات عن جهود الاستدامة والإنجازات التي تمت والاعتراف بقيمة هذه المعلومات؛
- تساعد تقارير المسؤولية الاجتماعية المؤسسات على الابتكار؛
- تساعد تقارير المسؤولية الاجتماعية على الاتصال المتزايد مع الأطراف ذات العلاقة والمصلحة لأنها أكثر فاعلية من أي وسيلة أخرى لتشجيع الحوار وعرض قدرة المؤسسة على إدارة الرسوم البيئية والاجتماعية المحصلة في مواجهة المخاطر.

❖ معوقات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاجتماعية

- هناك عوامل متعددة تحد من إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها الاجتماعية وأهم هذه العوامل نذكر: (داشير ويخلف، 2021، الصفحات 94-95)
- العوامل الإدارية: تتمثل في:
 - نقص الخبرة لدى المرسسات فيما يتعلق بالأمور الاجتماعية والأخلاقية؛
 - عدم وجود اتصال فاعل من قبل الإدارات بالجمهور؛
 - إهمال الإدارات العليا إشراك المستويات الإدارية الدنيا في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية بموضوع المسؤولية الاجتماعية.
- العوامل المالية: تتمثل العوامل المالية لمعوقات الإفصاح الاجتماعي في:
 - نقص الموارد المالية التي يحول دون الإسهام في النشاطات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- الاعتقاد بأن إيلاء موضوع المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى خفض أرباح المؤسسة وإضعافها في المنافسة؛
 - هناك اعتقاد بصعوبة الجمع بين العمل المربح وعمل المؤسسة المتجاوبة اجتماعيا.
 - العوامل القانونية: وهي:
 - عدم احترام التشريعات من قبل المؤسسات فيما يخص حماية البيئة والعمل والضرائب وغيرها؛
 - عدم وجود صياغة سياسية اجتماعية تتمثل بالتشريعات والتي هي وظيفة من وظائف التخطيط الاستراتيجي؛
 - الالتزام بنشاطات محددة نصت عليها القوانين والتشريعات يعتقد كثير من المدراء بأن المسؤولية الاجتماعية هي التزام أخلاقي فقط لم تنص عليها القوانين نصا صريحا.
4. عملية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية لمؤسسة صيدال
1.4. نبذة عن حياة المؤسسة:

صيدال شركة ذات أسهم برأس مال قدره 2 500 000 000 دينار جزائري، 80% من رأس مال صيدال ملك للدولة و20% المتبقية قد تم التنازل عنها في سنة 1999 عن طريق البورصة إلى المستثمرين من المؤسسات والأشخاص، تكمن مهمة صيدال في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستهلاك البشري، ويتمثل الهدف الاستراتيجي لمؤسسة صيدال في تعزيز مكانتها كرائد في إنتاج الأدوية الجنيسة والمساهمة بشكل فعلي في تجسيد السياسة الوطنية للدواء التي وضعت من قبل السلطات العمومية، وتشغل حوالي 4300 عامل.

2.4. عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج لمجمع صيدال:

❖ الميزانية:

سيتم من خلال الجدول التالي عرض لجميع عناصر الأصول والخصوم الخاصة بمجمع صيدال والمتمثلة في:

الجدول رقم (01) الميزانية المالية لسنة 2020 الوحدة: دج

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
الأصول الثابتة	22.160.109.023,12	الخصوم الدائمة	19.535.180.357,81
التثبيات المعنوية		الأموال الخاصة	
فارق الاقتناء (Good will)	141.648.564,00	راسمال الصادر	2.500.000.000,00
تثبيات معنوية أخرى	124.988.892,22	أموال خاصة أخرى	411.677.00,00
التثبيات المادية		علاوات واحتياطات	14.420.679.269,88
أراضي	1.130.848.191,42	فارق إعادة التقدير	1.265.034.701,67
مباني	6.887.286.690,01	النتيجة الصافية	253.900.683,99
تثبيات مادية أخرى	5.159.214.191,59	الترحيل من جديد	683.888.702,27
تثبيات على شكل إمتياز	00	الديون طويلة الأجل	11.905.315.354,03
تثبيات جاري إنجازها	3.370.773.070,44	إقراضات وديون مماثلة	10.291.608.141,55
التثبيات المالية		ضرائب مؤجلة	6.584.675,27
مساهمات وحقوق متشابهة	2.979.084.146,57	قروض أخرى	00
تثبيات مالية أخرى	2.000.000.000,00	مؤونات وإيرادات مسجلة	1.607.122.564,21

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

	مسبقا	13.547.349,14 352.717.927,73	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة أصول
5.852.951.745,28	الديون قصيرة الأجل	15.133.338.434,00	الأصول المتداولة
1.140.880.085,73 151.668.542,53 4.000.660.071,14 559.743.045,88	موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة دائنة	6.156.133.970,87 3.940.894.328,22 2.165.096.562,71 86.706.368,91	مخزونات <u>حقوق واستخدامات مماثلة</u> الزبائن المدينون آخرون ضرائب <u>المتاحات وما شابهها</u> سندات التوظيف خزينة
37.293.447.457,12	مجموع الخصوم	37.293.447.457,12	مجموع الأصول

المصدر: من التقرير السنوي للمجمع لسنة 2020

نلاحظ أن ميزانية مجمع صيدال تضمن جانبين أساسيين هما:

– جانب الأصول

تشمل الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة بصفة دائمة وتتمثل في التثبيات المعنوية والمادية والمالية وتقدر بـ (22.160.109.023,12 دج)، كم تشمل أيضا الأصول المتداولة تتضمن العناصر التالية المخزونات، الزبائن والمدينون آخرون، ضرائب وسندات التوظيف والخزينة بقيمة (15.133.338.434,00 دج) أما إجمالي الأصول لسنة 2020 قدر بـ 37.293.447.457,12 دج.

– جانب الخصوم

تشمل الخصوم الدائمة وتتضمن رأس المال الصادر، أموال خاصة أخرى، علاوات واحتياطات وفارق إعادة التقدير، النتيجة والترحيل من جديد بقيمة (19.535.180.357,81 دج)، الديون طويلة الأجل بقيمة (11.905.315.354,03 دج)، أما الديون قصيرة الأجل تقدر بـ (5.852.951.745,28 دج)، وإجمالي الخصوم لنفس السنة قدر بـ 37.293.447.457,12 دج.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

❖ جدول حسابات النتائج:

الجدول التالي يوضح جدول حسابات النتائج لمجمع صيدال يضم إيرادات وأعباء سنة 2020:

الجدول رقم (02) جدول حسابات النتائج لمجمع صيدال لسنة 2020 الوحدة: دج

المبايع	البيان
9.124.250.542,43	رقم الأعمال
213.382.115,56	تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
00	الانتاج المثبت
00	إعانات الاستغلال
9.337.632.657,99	1. إنتاج السنة المالية
-3.829.527.985,06	المشتريات المستهلكة
-882.600.567,82	الخدمات الخارجية والخدمات الخارجية الأخرى
-4.712.128.552,88	2. إستهلاك السنة المالية
4.625.504.105,11	3. القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
-3.465.726.582,70	أعباء المستخدمين
-190.802.340,63	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
968.975.181,78	4. فائض الاجمالي عن الاستغلال
194.209.513,00	المنتجات العملية الأخرى
-96.188.192,11	الاعباء العملية الأخرى
-959.993.273,40	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
189.633.004,37	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
296.636.233,64	5. النتيجة العملية
125.789.989,63	المنتجات المالية
-99.220.031,26	الأعباء المالية
26.569.958,37	6. النتيجة المالية
323.206.192,01	7. النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
-88.374.651,00	الضرائب الواجب دفعها عن النتيجة العادية
-19.069.142,89	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتيجة العادية
9.847.265.164,99	مجموع منتوجات الأنشطة العادية
9.593.364.481,00	مجموع أعباء الأنشطة العادية
253.900.683,99	8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0	العناصر غير العادية - المنتوجات
0	العناصر غير العادية - الاعباء
0	9. النتيجة غير العادية
253.900.683,99	10. النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من التقرير السنوي للمجمع لسنة 2020

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- نلاحظ أن جدول حسابات النتائج لمجمع صيدال يشمل:
- إنتاج السنة المالية تقدر قيمته بـ 9.337.632.657,99 دج.
 - إستهلاك النة المالية ويشمل المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية وخدمات خارجية أخرى بقيمة 4.712.128.552,88 دج، ومنه القيمة المضافة تقدر بـ 4.625.504.105,11 دج.
 - إجمالي فائض الاستغلال تضمن أعباء المستخدمين وضرائب ورسوم والمدفوعات المماثلة وتقدر بـ 968.975.181,78 دج
 - النتيجة العمليانية قدرت بـ 296.636.233,64 دج، أما النتيجة المالية قدرت بـ 26.569.958,37 دج، بينما النتيجة العادية لسنة 2020 قدرت بـ 323.206.192,01 دج
 - أما النتيجة الصافية للأنشطة العادية قيمتها 253.900.683,99 دج، بينما النتيجة غير العادية تساوي الصفر في سنة 2020 أما النتيجة الصافية لسنة 2020 قدرت بـ 253.900.683,99 دج.
 - تحديد الأنشطة الاجتماعية بمجمع صيدال: يمكن تقسيم الأنشطة الاجتماعية للمجمع حسب الاتجاهات التالية:

■ الأنشطة الاجتماعية إتجاه المجتمع: تتمثل أساسا في:

- إعانات الجمعيات الخيرية في شكل مساهمات مادية ومعنوية.
- دعم النوادي الرياضية.
- تكريم الناجحين والمواهب على الصعيد الوطني.
- توفير فرص العمل.
- مساعدة أفراد المجتمع.

■ الأنشطة الاجتماعية إتجاه العاملين: وتشمل ما يلي:

- التدريب.
- إدارة ومراقبة الجودة.
- ضمان الجودة.
- إدارة الصيانة.
- طرق الصيانة والبرمجة.

■ الأنشطة الاجتماعية إتجاه البيئة: وتشمل: الصحة والسلامة والبيئة والأمن الصناعي والسلامة الداخلية.

■ الأنشطة الاجتماعية إتجاه المستهلك والمنتج.

من الجدول رقم 01 ورقم 02 نلاحظ أن مجمع صيدال لا يقوم بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائمه المالية على الرغم من تحديد مجموعة من الأنشطة الاجتماعية التي يقوم بها المجمع في جميع الاتجاهات ومنه نجد أنه يقوم الإفصاح عن جميع الأنشطة السابقة بصفة ضمنية أي تكون مدمجة وليس في قوائم منفصلة.

5. الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة يتطلب الأمر أن يلتزم المجمع بتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية وذلك بضرورة القيام بعملية الإفصاح المحاسبي الذي يسعى إلى تلبية احتياجات المجمع والمستفيدين الداخليين والخارجيين وتحسين صورة المجمع وهذا يساهم في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي من أجل إتخاذ قرارات ذات أثر اجتماعي وعدم التركيز على الجانب الاقتصادي فقط، وقد توصلت الدراسة لجملة من النتائج نذكر أهمها:

- تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية يساعد في تحديد وفصل المعلومات الاجتماعية عن الاقتصادية؛
- القوائم المالية المعدة على أساس اجتماعي تتميز بالشمولية لأنها تتضمن معلومات مالية واجتماعية على عكس القوائم المعدة وفق النظام المحاسبي المالي فهي تظهر المعلومات الاقتصادية فقط ولا توجد أي معلومة إجتماعية؛
- لم تدرك المؤسسات أهمية هذا النوع من الإفصاح لعدة أسباب أهمها غياب القوانين والتشريعات واللوائح الملزمة بذلك؛

— الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة الاجتماعية يكون بشكل ضمني ضمن القوائم المالية. وهناك مجموعة من الاقتراحات تتمثل في:

- القيام بالابحاث لوضع نموذج مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يتناسب وطبيعة نشاط المجمع؛
- القيام بالدورات التكوينية لفهم محاسبة المسؤوليات الاجتماعية ومتطلبات تطبيقها؛
- وجوب تبني مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المجمع؛
- ضرورة القياس والإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية ضمن القوائم المالية للمجمع.

6. قائمة المراجع:

1. أبوستالة، أ. (2022). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية. مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية. (01) 06،
2. بلحياي، رخ. (2019). واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات النفطية. مجلة الاقتصاد الجديد. (02) 05،
3. بن العايش، ف. (2018). مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. مجلة دفاتر اقتصادية، (02) 10،
4. بن العايش، ف. & ، هوام، ج. (2020). مستوى تطبيق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة. (02) 05،
5. بوسالم، أ.، العمري، أ. & ، شيخ، ع. (2019). واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية. مجلة المستقبل للدراسات الاقتصادية المعمقة. (03) 02،
6. جناي، م. & ، براق، م. (2019). الإفصاح المحاسبي عن مجالات المسؤولية الاجتماعية وتأثيره على قرارات مستخدمي القوائم المالية. مجلة الاقتصاد الجديد. (02) 10،
7. داشير، م. & ، يخلف، ع. (2021). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية السنوية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. (01) 06،
8. سعدي، ع. (2020). القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية. مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة. (03) 05،

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

9. سعدي ع, زعرور ن, & علون م. (2020). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية. مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والادارية. (02) 02 ,
10. سفير م, & صحراوي بي. (2019). مبدأ وجود أساس فعال لحوكمة الشركات وأثره في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. (01) 04 ,
11. شيخ ع. (2021). دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. مجلة اقتصاد المال والأعمال. (01) 06 ,
12. شيخ ع, & سعدي ع. (2021). واقع الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية. مجلة العلوم الإدارية والمالية. (02) 05 ,
13. ضيف الله م. (2020). أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. (06) 01 ,
14. عابد م, & زملط ا. (2018). أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمصارف المدرجة في بورصة فلسطين. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. (02) 05 ,
15. عبد الرحيم ل, & ساجي ف. (2022). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية. مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية. (01) 09 ,
16. عزي ه, & سالمي ر. (2021). دور المسؤولية الاجتماعية في تعظيم الميزة التنافسية للمؤسسة. مجلة آفاق علمية. (02) 13 ,
17. مفتاح الواعر ن. (2020). الإفصاح المحاسبي عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية وأثرها على جودة التقارير المالية. مجلة إقتصاد المال والأعمال. (01) 05 ,
18. يونسي م. (2021). أثر المسؤولية الاجتماعية في تحقيق حوكمة الشركات. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية. (02) 05 ,

أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي

The oretical foundations of accounting disclosure in the social field

ا.د. يخلف رفيقة/ جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف/ الجزائر

الملخص:

تعتبر النظرية عنصراً أساسياً في تحليل الظواهر ومعرفة حقائق الأشياء انطلاقاً من مفاهيمها ونظرياتها، وأن تجسيد أي إستراتيجية في الواقع تتطلب تحديد نظرياتها ومفاهيمها لتحديد أطر دراستها، وميدان تطبيقها في الواقع وعليه نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة أسس النظرية التي يركز عليها الإفصاح البيئي في إطار التحليل الاجتماعي لمعرفة العلاقة بين النظرية الاجتماعية وأطر تفسيرها في ظاهرة الإفصاح المحاسبي، باعتبار هذه الأخيرة هو عملية إظهار المعلومات المالية وسواء كانت كمية أو وصفية نوعية في القوائم المالية، ومنهجية الدراسة تكون نظرية انطلاقاً من تحديد مفاهيم الدراسة وماهية النظرية الاجتماعية وتفسيراتها وتحليلها لظاهرة الإفصاح المحاسبي وأخيراً مناقشة عامة للدراسة وخاتمة الدراسة.

الكلمات المفتاحية: النظرية، الأسس، الجانب الاجتماعي.

Abstract:

Theory is considered an essential element in the analysis of phenomena and knowledge of the facts of things based on its concepts and theories, and that the embodiment of any strategy in reality requires defining its theories and concepts to determine the frameworks for its study, and the field of its application in reality. To know the relationship between social theory and its interpretation frameworks in the phenomenon of accounting disclosure, considering the latter is the process of showing financial information, whether quantitative or qualitative descriptive in the financial statements, and the methodology of the study is theoretical based on defining the concepts of the study and the nature of social theory and its interpretations and analysis of the phenomenon of accounting disclosure, and finally General discussion of the study and conclusion of the study.

Keywords: theory, foundations, social aspect.

1. مقدمة:

أن قياس النشاط الاقتصادي تكون بتطور وسائل القياس نبعاً للتغيرات والتقنية والتكنولوجيا المعاصرة في نشر أو عرض المعلومات، وأن عملية إظهار المعلومات سواء كانت كمية أو كيفية في وصف القوائم المالية ذات أهمية كبيرة في مجال الحسابات والسجلات المؤسسة، لذا نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة ماهية الإفصاح المحاسبي بالتطرق إلى تحديد مفاهيم الدراسة وماهية الإفصاح المحاسبي مع عرض أسسه وخصائصه وكل المتغيرات ذات علاقة بالموضوع، فالدراسة نظرية تعتمد على مختلف المرجيات ذات علاقة بالدراسة، وأخيراً نتطرق إلى خاتمة الدراسة وقائمة المراجع.

لذا نحاول من هذه الدراسة معرفة أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي.

1.1. أهمية الدراسة:

- إلمام بجوانب والمتغيرات المرتبطة بالظاهرة؛
- دراسة اجتماعية للظاهرة المدروسة؛
- إعطاء رؤية شاملة حول أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي.

2.1. منهجية الدراسة:

في إطار التحليل الاجتماعي يعرف التحليل هو كلمة يونانية معناها فك كل ركب إلى أجزائه والتحليل في علم الاجتماع هو تصنيف مكونات الظاهرة إلى عناصرها الجزئية، أي تقسيم الظاهرة المعقدة وتصنيفها إلى الأجزاء التي تكونها، وهذا ما يوضح جوهر النظرية وبنائها لأن توضيح مكوناتها وتحديد عناصرها يمكن للباحث من فصل العناصر الجوهرية وتمييزها عن العناصر العرضية، كما يحدد العناصر الأساسية ويفصلها عن العناصر الفرعية، وبالتالي يمكن معرفة العلاقات القائمة بين الأجزاء مختلفة للظاهرة.

(د.ثريا التجاني، 2015، ص18)

ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة اعتمدنا في معالجة الظاهرة على المنهج الوصفي، وذلك للوقوف على موضوع حول "أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي" واعتمدنا في ذلك على مرجعيات ومصادر نظرية ذات صلة بالموضوع من أجل إثرائه وتحليله.

3.1. أهداف الدراسة:

- معرفة ماهية الإفصاح المحاسبي؛
- معرفة أهمية أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي؛
- تحديد المفاهيم مرتبطة بالظاهرة المدروسة.

4.1. تناول النظري للدراسة:

في إطار دراسة الظواهر الاجتماعية يقتضي رؤية العلمية والموضوعية للظاهرة انطلاقاً من المتغيرات المحددة لها في إطار المقاربات النظرية ومنهجية البحوث الاجتماعية، وأن المجتمع في تناوله ترتبط في بناءه عن مجالات ونظم التي تحدث وتؤثر فيما بينها، وفي دراستنا نتناول ظاهرة أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي

5.1. إشكالية الدراسة:

دراسة الإفصاح المحاسبي يعتبر من المواضيع ذات أهمية في المؤسسات الاقتصادية لما له من دور ووظائف في الإفصاح عن القوائم المالية وتفحص المعلومات والقراءات ولما له من تأثير على إنتاجية المؤسسة انطلاقاً من المفحص إلى عمليات الإفصاح واستراتيجياتها إلى نتائج المتوصل إليها من الإفصاح ولذا نحاول من خلال هذه الدراسة طرح التساؤل التالي:

ماهي أسس النظرية للإفصاح المحاسبي في المجال الاجتماعي؟.

2. تحديد مفاهيم الدراسة

1.2. المناخ التنظيمي

يقصد به الجو العام للمنظمة الذي يعكس شخصيتها حيث يشكل مناخها العام كل من أسلوب القيادة التنظيمية-متشددة، متسببة، ديمقراطية- واللوائح والأنظمة الإدارية- وضوحها، تشدها، كفايتها، تجدها- وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة – معقدة، بسيطة- وطبيعة المنظمة – خدمية - وفيما إذا هي قطاع عام أو خاص، بالإضافة إلى المرحلة العمرية للمنظمة. (عثمان، السنة غير موضحة، ص82)

والمناخ التنظيمي للمؤسسة هو البيئة الاجتماعية الداخلية للمنظمة أو المؤسسة التي تعبر عن نمط تفاعلات الأفراد في نسيج العلاقات التي تربطهم، وشكل المناخ التنظيمي يمكن أن يؤثر على أنماط الإشراف الموجود داخل المؤسسة من حيث توزيع الأدوار والوظائف، والتقسيم الدقيق للعمل، وتصنيف العمل، واختيار الأشخاص والعاملين لإدارة هذه الوظائف وإدارة وحدات المؤسسة، بالإضافة إلى أهمية القيادة ومدى تأثيرها على الإدارة التنظيمية، وكل هذه العوامل تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من التنظيم المؤسسي، وتوفير الإنتاجية والكفاءة.

2.2. مفهوم المؤسسة

يعرفها جاك لوبستين أن المؤسسة أنها إحدى أشكال النشاط الاقتصادي، بالإضافة إلى كونها إحدى الأشكال الاجتماعية للعمل، ومن هذا المنطلق يمكن اعتبار المؤسسة:

❖ كعميل اقتصادي: بمعنى أنها تقوم بنشاط ذي طابع صناعي أو تجاري أو مالي، ويدخل ضمن هذه الأنشطة عمليات الإنتاج، التموين، البيع والتوزيع والتمويل.

❖ كهيكل عضوي: وهذا يعني أن المؤسسة تضم مجموعة من الوحدات والأقسام والمصالح المرتبطة ببعضها البعض، كما يمكن اعتبارها أيضاً كنظام بمعنى أنها تشكل وحدة متكاملة مبنية على أساس العلاقات والتبادلات بين مختلف الأجزاء المتكونة منها. (يوسف، السنة غير موضحة، ص ص7-8)

ومنه يمكن اعتبار المؤسسة وحدة اجتماعية تتكون مجموعة من الوحدات تتحدد في إطار الوظائف وأدوار في إطار منظمة واحدة.

3.2. مفهوم التحفيز

يعرف فرنون التحفيز بأنه عبارة عن نوع من القوى الداخلية التي تستثير وتنظم وتديم كافة الأنشطة التي تقوم بها، وبما أن هذه القوى حالات داخلية لا تخضع للتجربة المباشرة فان الدارس لها يستنتج وجودها ويدرك من طبيعتها وخصائصها بواسطة اللجوء إلى ملاحظة السلوك الخارجي للأشخاص وتحليله.(مولاي بود خيلي محمد، 2004، ص 18)

4.2. مفهوم المجتمع

يعرف المجتمع بأنه نسيج اجتماعي من صنع الإنسان، ويتكون من مجموعة من النظم والقوانين التي تحدد المعايير الاجتماعية التي تترتب على أفراد هذا المجتمع، بالإضافة إلى ذلك يعتمد المجتمع على أفراده ليبقى متماسكا فمن دون الأفراد تنهار المجتمعات وتنعدم، ويتأثر الفرد بالمجتمع كما يتأثر المجتمع بالفرد، فعلى سبيل المثال إذا كان المجتمع يعاني من تفشي ظاهرة البطالة، وارتفاع مستوى الجريمة، واكتظاظ الطلبة في المدارس، فسوف يتأثر أفراد هذا المجتمع سلبا نتيجة لهذه العوامل.(سنا الدويكات، الموقع الإلكتروني/ <https://mawdoo3.com>)

5.2. مفهوم التنمية المجتمعية المحلي

يعرف نلسون ريد تنمية المجتمع المحلي باعتبارها جماعة من الناس يعيشون في مجتمع محلي معين. يتخذون قرارات تتعلق بالبداية ففي القيام بعمل اجتماعي-مثل التدخل المخطط-لتغيير ظروفهم وأوضاعهم الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.(رشاد احمد عبد اللطيف ، 2011 ، ص21)

3. الموارد البشرية

يعتبر مدخل الموارد البشرية humane ressources approche حديث نسبيا في إدارة الأفراد ولقد بدأ استعماله مع مطلع السبعينات من القرن العشرين، حيث أكدت البحوث والدراسات في مجال العلوم السلوكية على اعتبار الأفراد كمورد وليس مجرد أناس يتحركون ويتصرفون فقط على أساس مشاعرهم وعواطفهم. وان العنصر البشري هو أهم العناصر التي يتشكل منها أي تنظيم، فالموارد البشرية هي القوة، الدافعة الحقيقية في أي تنظيم. ولعل من أهم التأثيرات التي أحدثتها المتغيرات والتوجهات العالمية في مفاهيم الإدارة هو ذلك الانشغال التام والعناية الفائقة بالموارد البشرية باعتبارها الحجز الأساسي والمورد الأهم الذي تعتمد عليه الادارة في تحقيق أهدافها ولقد تبلور هذا الاقتناع الكامل بالدور الرئيسي للمورد البشري في مجموعة الاسس التالية التي يتضمنها هيكل الفكر الإداري الجديد:

- ❖ أن المورد البشري هو بالدرجة الأولى طاقة ذهنية وقدرة فكرية ومصدر للمعلومات والاقتراحات والابتكارات؛
- ❖ إن الإنسان في منظمة الأعمال يرغب بطبيعته في المشاركة وتحمل المسؤولية ولا يقنع بمجرد الأداء السلبي لمجموعة من المهام تحدها له الإدارة بل هو يريد المبادرة والسعي الى التطوير والإنجاز؛
- ❖ إن الإنسان إذا أحسن اختياره، إعداده، تدريبه وإسناد العمل المتوافق مع مهاراته، فانه يكفي بعد ذلك توجيهه عن بعد وبشكل غير مباشر؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

❖ ان الإنسان يزيد عطاؤه وترتفع كفاءته إذا عمل في إطار مجموعة أو فريق من الزملاء يشتركون جميعا في تحمل مسؤوليات العمل وتحقيق نتائج محددة.

وقد تكاملت لذلك مفاهيم حديثة في إدارة الموارد البشرية تناولت قضايا استثمار الموارد البشرية من منظور شامل ومتكامل بعكس كل الإسهامات الايجابية لتيارات فكرية متجددة مستمدة من:

- العلوم السلوكية؛
 - بحوث ومدخل التطوير التنظيمي؛
 - نظرية النظم؛
 - مدخل إدارة الجودة الشاملة.
- ونستنتج أن المنطق الأساسي للفلسفة الجديدة لإدارة الموارد البشرية يتلخص في احترام الإنسان واستثمار طاقاته باعتبار شريكا وليس مجرد أجير⁽¹⁾ د. علي غربي، أ.د. اسماعيل قبيرة، أ.د. بلقاسم سلامة، ص 43-44)
- لذا فان إدارة الموارد البشرية كتحصيل حاصل هي تطبيق وظائف الإدارة بالنسبة للموارد البشرية وعليه فان الإطار العام لإدارة الموارد البشرية يتمثل في تحديد الأهداف المرجوة في مجال الموارد البشرية بالنسبة للمهام التالية:

- تخطيط الموارد البشرية؛
- تنظيم شؤون الموارد البشرية؛
- توجيه أعمال وشؤون الموارد البشرية؛
- تدبير الموارد اللازمة لمباشرة الموارد البشرية؛
- الرقابة (ومتبعة) شؤون الموارد البشرية؛
- تقييم الأداء في مجال شؤون الموارد البشرية⁽²⁾ أ.د. علي غربي، أ.د. اسماعيل قبيرة، أ.د. بلقاسم سلامة، ص 14-15)

4. ماهية الإفصاح المحاسبي

1.4. ماهية الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي يركز على المنهجية والخلو من المغالطات والغموض الذي يشوب إعداد وعرض التقارير المالية للمؤسسة كي تعبر في الأخير على صدق الوضعية المالية المتوصل إليها في نهاية السنة المالية. (د. الياس شاهد، د. عبد المنعم دفرور، ص 154، الموقع الإلكتروني: [Article.http://www.asjp.cerist.dz](http://www.asjp.cerist.dz))

2.4. أسس النظرية للإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي بان توضح وتكشف القوائم المالية جميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع لكي تتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة.

ويشير البعض الآخر للإفصاح بأنه المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف احتياجها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبة مستقلة تصبح بها الإدارة وتتضمن التقارير المالية.

3.4. أهداف الإفصاح

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:

❖ وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاص المقاييس المستخدمة في القوائم المالية؛

❖ توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر؛

❖ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات. (د.فارس فضيل صوفي حمزة، ص 4، الموقع الإلكتروني: [Pdf.enssea.https://www.enssea.net](https://www.enssea.net))

4.4. مبادئ الإفصاح

❖ الاستمرارية في تدفق المعلومات؛

❖ التوقيتات الزمنية لإجراءات الإفصاح؛

❖ دقة وصحة المعلومات المفصح عنها حتى لا تكون مضللة وحتى لا تكون مبالغ فيها حتى تتحقق الأهداف المطلوبة من الإفصاح (د.فارس فضيل، صوفي حمزة، ص 5، الموقع الإلكتروني: [Pdf.enssea.https://www.enssea.net](https://www.enssea.net))

للإفصاح المحاسبي له أهمية كبيرة في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة، وقد بين الخطيب أهمية الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية في أن الشركات الصناعية تعد من القطاعات المهمة في أي بلد، حيث تشكل عاملاً في ازدهار الأعمال وتقوم على الثقة في الاستثمار والاقتصاد وذلك من خلال علاقتها الوثيقة مع الهيئات المشروعة والحكومية، ومن خلال تقيدها بالتشريعات والأنظمة المفروضة عليها، لذلك تعد البيانات المالية للشركات الصناعية من المصادر الهامة للمعلومات بالنسبة لمستخدمي القرارات الاقتصادية، حيث يساعد الإفصاح الكافي متخذي القرارات الاقتصادية في تقييم المركز المالي والأعمال والانجازات التي يقوم بها هذه الشركات، وفهم المواصفات والميزات الخاصة المرتبطة بطبيعة الأعمال هذه الشركات. (عبد المنعم عطا العلول، ص 21 [Pdf.http://alqashi.com](http://alqashi.com))

وأشار المصدر نفسه انه زيادة أهمية الإفصاح في البيانات المالية للشركات الصناعية يعود للأسباب الآتية:

— إصدار تشريعات لضمان حقوق المستثمرين، حيث لم يبق هناك مبررات لإدارات الشركات المساهمة الصناعية للتهرب من الإفصاح عن المعلومات بحجة الحرص على حماية مصالح المساهمين.

— التزام الشركات المساهمة الصناعية من حيث شروط قواعد الإفصاح للنواتج التي تصدرها لجنة البورصة الأمريكية بشأن الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة للشركات المساهمة الأخرى المدرجة فيها.

ونظراً لأهمية الإفصاح فان لجنة معايير المحاسبة الدولية قامت بإصدار المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح

في البيانات المالية بالشركات، واعتماد المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بالإفصاح المحاسبي للبيانات المالية، من

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

مجلس لجنة المعايير في شهر تموز 1997 وأصبح ساري على البيانات. (عبد المنعم عطا العلول، ص 21، الموقع الإلكتروني: [Pdf.http://alqashi.com](http://alqashi.com))

5.4. أنواع الإفصاح المحاسبي

❖ الإفصاح الكامل الشامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات اثر محسوس على القارئ.

❖ الإفصاح العادل: يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية.

❖ الإفصاح الكافي: تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

❖ الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف مؤسسة وطبيعة نشاطها.

❖ الإفصاح التثقيفي-الإعلامي: أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لإغراض اتخاذ القرارات.

❖ الإفصاح الوقائي-التقليدي: يقوم على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب

الشأن. (د.الياس شاهد، د.عبد المنعم دفرور، ص 154، الموقع الإلكتروني: [Article.http://www.asjp.cerist.dz](http://www.asjp.cerist.dz))

الإفصاح المحاسبي هو أساس نجاح الأسواق المالية، وهو ما يخلق جوا من الثقة بين العاملين من خلال قيام جهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في الأسواق المالية والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين. (معتز برهان جميل العكر، 2009-2010، ص 6، الموقع الإلكتروني: [Pdf.library.http://meu.edu.jo](http://meu.edu.jo))

تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة وينتج هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام هذه البيانات، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم، ويشكل حدا أدنى من الإفصاح المرغوب فيه، وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف وهناك مستويات للإفصاح هما:

— المستوى المثالي للإفصاح.

— المستوى المتاح أو الممكن للإفصاح. (معتز برهان جميل العكر، 2009-2010، ص 6، [Pdf.library.http://meu.edu.jo](http://meu.edu.jo))

5. مناقشة عامة للدراسة

انطلاقا مما سبق نستنتج أن الإفصاح المحاسبي ذات أهمية في المؤسسات الاقتصادية ويعود ذلك إلى:

— أهمية تغطية المعلومات والحسابات في المؤسسة؛

— الإفصاح عن الحقائق من المحاسبة؛

— الإفصاح يراعي احتياجات عناصر المالية؛

— يدرس القوائم المالية والتقارير؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- إفصاح عن المعلومات المناسبة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة؛
 - التعامل مع المتعاملين المستثمرين؛
 - ترتيب بنود القوائم المالية؛
 - ترتيب مكونات القوائم المالية وفق القواعد المحاسبية؛
 - الإفصاح عن الالتزامات المالية؛
 - تقرير المراجع؛
 - رقابة المعلومات المالية يهدف الإفصاح المحاسبي إلى جودة المعلومات المحاسبية؛
 - الرقابة المحاسبية.
6. خاتمة:

إن عملية الإفصاح المحاسبي ذات أهمية وتستدعي الشروط التالية:

- تكوين والتدريب على الإفصاح المحاسبي؛
- توفير الكفاءة والمؤهلات العلمية في مجال الإفصاح المحاسبي؛
- توفير الرقمنة في المؤسسات الاقتصادية.

7. قائمة المراجع:

1. دثريا التجاني، دروس في منهجية البحث في العلوم الاجتماعية والبيداغوجيا، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عن مليلة الجزائر 2015.
2. د.فارس فضيل، صوفي حمزة .أسباب ومعوقات عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات، التصفح يوم: 15.05/ 2023/4/8 Pdf.enssea.https://www.enssea.net
3. عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة، قطاع غزة فلسطين قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية غزة، التصفح يوم: 15.12- 2023/4/8 الموقع الالكتروني: Pdf.http//alqashi.com
4. د.الياس شاهد، د.عبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية،دراسة مقارنة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، 2016، التصفح يوم: 15.35- 2023/4/8 الموقع الالكتروني: Article.http//www.asjp.cerist.dz
5. معتز برهان جميل العكر، اثر المستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، شهادة ماجستير في المحاسبة ،قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الفصل الدراسي الثاني 2009-2010. التصفح يوم: 15.40- 2023/4/8 Pdf.library.http//meu.edu.jo
6. الخصر عثمان حمود، علم النفس التنظيمي، الكويت، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، جامعة الكويت.
7. يوسف سعدون، علم الاجتماع ودراسة التغيير التنظيمي في المؤسسات الصناعية، الجزائر، مخبر التنمية والتحول الكبري في المجتمع الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية.
8. مولاي بود خيلي محمد، نطق التحفيز المختلفة وعلاقتها بالتحصيل المدرسي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2004 ص 18
9. سناء الدويكات، مفهوم المجتمع، موضوع، الموقع الالكتروني: <https://mawdoo3.com/>
10. رشاد احمد عبد اللطيف، التنمية المحلية، دار الوفاء لندنيا للطباعة والنشر، الإسكندرية، ط1، 2011.
11. أ د . علي غربي، أ د. إسماعيل قيرة، أ د. بلقاسم سلاطونية، تنمية الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع القاهرة، مصر ط 1، 2007.

التقارير المالية الفترية ودورها في تقويم الاداء المحاسبي (دراسة ميدانية على المصارف السودانية)

The Interim Financial Reports and Their Role in Evaluating the Financial Performance

د. عفران الفاضل محمد – استاذ المحاسبة المتعاون – كلية بورتسودان الاهلية/ السودان
د. محمد العبيد حبيب الله – باحث - مدير مالي/ المملكة العربية السعودية

الملخص:

تناولت الدراسة التقارير المالية الفترية ودورها في تقويم الاداء المحاسبي في المصارف السودانية، حيث تمثلت مشكلة البحث في عدم الامام الكافي بالتقارير الفترية واثرها علي تقويم الاداء المحاسبي، توصلت الدراسة الي العديد من النتائج ومن اهمها ساعدت التقارير المالية الفترية على اتخاذ قرارات أفضل في ظل ظروف عدم التأكد وتقويم الاداء المحاسبي، عملت التقارير المالية الفترية على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتقويم الاداء المحاسبي، كما أوصت ان توفر التقارير المالية الفترية المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد وتقويم الاداء المحاسبي، ان توضح التقارير المالية الفترية كفاءة الوحدة في تحقيق أهدافها عن طريق الرقابة المستمرة لنشاط الشركة الاقتصادية وتقويم الاداء المحاسبي .
الكلمات المفتاحية: التقارير الفترية – تقويم الاداء المحاسبي – المصارف السودانية.

Abstract:

The Study dealt with the Interim financial reports and their role in evaluating the accounting performance in Sudanese banks, the problem was the lack of sufficient knowledge of the periodic reports and their impact on evaluating the accounting performance, The study results, the most important of which is that the periodic financial reports helped to make better decisions under conditions of uncertainty and to evaluate the accounting performance, and the optimal use of the available economic resources and evaluating the accounting performance. t also recommended that the periodic financial reports provide the necessary information to assess the facility's ability to efficiently and effectively use resources and evaluate the accounting performance.

Keywords: Periodic reports - accounting performance evaluation - Sudanese banks

1. مقدمة:

تعتبر التقارير المالية السنوية المدققة هي الوسيلة الأولى التي يعتمد عليها متخذي القرارات الاقتصادية، إلا أن للتغيرات المتسارعة والأحداث المتلاحقة التي تمر بها المنشأة تجعل الحاجة متزايدة لوجود معلومات تغطي فترات أقصر من سنة واحدة ليكون مستخدم التقارير على إطلاع مستمر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إما بشكل ربع سنوي أو نصف سنوي أو حتى شهري والفترة المرحلية أي أقل من سنة مالية كاملة.

إعتماد مستخدمي القوائم المالية علي المعلومات والتقارير التي توفرها القوائم المالية دون الإهتمام بمؤشرات التقويم المالي يعرضهم للعديد من المخاطر في مجال إتخاذ القرارات المالية والإدارية، يعد الاداء المالي على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجاهاة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص إستثمارية في ميادين مختلفة مما يساعد على تلبية إحتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

1.1. مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الالمام الكافي بالتقارير المالية الفترية واثرها علي تقويم المحاسبي، وتتمثل مشكلة الدراسة في اثاره التساؤل التالي:

هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين التقارير المالية الفترية وتقويم الاداء المحاسبي في المصارف السودانية ؟.

2.1. أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

❖ الأهمية العلمية: تمكن أهمية الدراسة العلمية:

— حدائة موضوع التقارير المالية الفترية واثرها في تقويم الاداء المحاسبي وقله الأبحاث التي تناولت موضوعها، مع افتقار البيئة السودانية لهذه النوعية من الموضوعات؛

— إن النتائج التي سوف يتوصل إليها الباحث تعتبر نموذج يساهم في الالتزام بالمعايير المحاسبية؛

— تزويد المكتبة ببحوث عن هذا الموضوع.

❖ الأهمية العملية: تمكن أهمية الدراسة العملية في الآتي:

— ترشيد التطبيق العملي للتقارير المالية الفترية لتقويم الاداء المحاسبي في المصارف السودانية.

— مواكبة التطورات والتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المتسارعة، كما أن التقارير المالية الفترية تعمل على تحسين تقويم الاداء المحاسبي في البيئة المصرفية السودانية بصورة التي تزيد الثقة والشفافية في البيانات المالية للمصارف السودانية.

3.1. أهداف الدراسة: بناء على طبيعة مشكلة الدراسة وأهميتها فان الدراسة هدفت بشكل عام إلى إبراز الدور الذي

تؤديه التقارير المالية الفترية في تقويم الاداء المحاسبي بالمصارف السودانية، وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

— التعرف على مفهوم وأهمية وأنواع التقارير المالية الفترية؛

— دراسة دور التقارير المالية الفترية في تقويم الأداء المحاسبي بالمصارف السودانية.

4.1. فرضيات الدراسة: يسعى الباحثان الى اختبار الفرضية التالية:

— هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين التقارير المالية الفترية وتقويم الاداء الحاسبي بالمصارف السودانية.

5.1. منهجية الدراسة:

— اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام استمارة استبانة في جمع البيانات الأولية من العاملين ببعض المصارف السودانية بولاية الخرطوم خلال العام 2021م، أما المصادر الثانوية تمثلت في والكتب العلمية المتخصصة والدوريات والبحوث العلمية.

6.1. الدراسات السابقة :

— دراسة: (Hasan, 2017): تمثلت مشكلة الدراسة في أن تعتمد قرارات الاستثمار في الأوراق المالية على المعلومات التي تم الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية، هدفت هذه الدراسة إلى قياس جودة التقارير المالية الفترية باستخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية وتأثيرها على قرارات الاستثمار وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 34 من وجهة نظر فئة من مستخدمي المعلومات المالية العاملين في شركات الوساطة، توصلت الدراسة إلي أنه هناك تأثير للخصائص النوعية لكل من الجوانب الأولية والمعززة على جودة التقارير المالية الفترية.

— دراسة: (Muhd, Mohd, 2018): تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة ما إذا كانت المؤسسات المالية الإسلامية في بروناي تقدم تقاريرها المالية بناء على متطلبات هيئة المحاسبة والمراجعة الإسلامية (AAOIFI)، هدفت الدراسة إلي التحقق في التقارير المالية الإسلامية ودراسة ما إذا كانت المؤسسات المالية الإسلامية (IFIs) في بروناي تقدم بياناتها المالية وفقا لمتطلبات الهيئة، توصلت الدراسة إلي أن نتائج بيانات الفحص للمركز المالي مطابقة بنسبة 80.00٪ للشكل الذي تقترحه متطلبات هيئة المحاسبة والمراجعة الإسلامية، وبيان الربح أو الخسارة مطابق بنسبة 80.00 ٪، وبيان التغيرات في حقوق الملكية مطابق بنسبة 66.67٪، وبيان التدفق النقدي بنسبة 100.00 ٪ مطابق للشكل الذي تقترحه متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الإسلامية، أوصت الدراسة بمعرفة التنسيق بين البيانات المالية للمحاسبين القانونيين والمحاسبين الماليين ويمكن للمؤسسات المالية في بروناي أن تفكر طوعا في الإفصاح عن التغيرات في الاستثمار المحدود ومصادر واستخدامات الصناديق الخيرية إن وجدت.

— دراسة (محمد أبكر، 2019م): تمثلت مشكلة الدراسة في ان العديد من المؤسسات والشركات تطبق معايير التقارير المالية وبالرغم من ذلك ظل الاداء الحاسبي من غير تحسين ونظرا لأهمية الاداء الحاسبي يقوم المحللون الماليون بتقييمه معتمدين على ادوات تقويم الاداء الحاسبي مقارنة مع المؤشرات المحددة مسبقا، هدفت الدراسة الى التعريف بمفهوم معايير التقارير المالية الدولية وبيان عوامل ظهورها، بالإضافة الى دراسة أثر الطرق والاساليب التي تستخدم في معايير التقارير المالية الدولية على الاداء الحاسبي، توصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها: ساهم تطبيق معيار التصنيف المالي في الشركات السودانية في تصنيف الأصول وكيفية قياسها بطرق محددة ، استخدام الشركات السودانية للرقابة في تحسين الأداء لم يتم بصورة مثالية، لم يعبر الأداء عن انجاز الوحدة الاقتصادية بنسبة عالية. كما اوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: زيادة الدورات التدريبية للمحاسبين خاصة فيما يتعلق بتطبيق معايير التقارير الدولية، ضرورة اتباع سياسة تعيين تتبع الطرق العلمية

حتى يتم اختيار العناصر الأكثر كفاءة في مهنة المحاسبة ومراعاة حساب الانجاز للوحدات الاقتصادية عند قياس الأداء المحاسبي للمؤسسات السودانية.

— دراسة: (فائزة، 2020م): تمثلت مشكلة الدراسة في هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المحاسبي لتكاليف المنع (الوقاية) وتحسين عملية تقويم الأداء المالي لشركة سكر كنانة، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المحاسبي لتكاليف الفشل الداخلي وتحسين عملية تقويم الأداء المالي لشركة سكر كنانة، هدفت الدراسة إلى بيان الأسس العلمية اللازمة لتطبيق نظام قياس تكاليف الجودة الشاملة بالمنشآت الصناعية القيام بدراسة تطبيقية على (شركة سكر كنانة) للوقوف على مدى اتساق قياس تكاليف الجودة على تحسين برامج الجودة الشاملة المطبقة فيها، معرفة مدى فاعلية نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقديم معلومات للمنشآت الصناعية بقطاع السكر (شركة سكر كنانة)، توصلت الدراسة الي عدة نتائج منها: إن أنشطة الضمانات الممنوحة للموردين تعمل على تذويدهم بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء، تكاليف الجودة الضخمة المنفقة على أنشطة المنشأة تؤثر على المبيعات مستقبلا، توصلت الدراسة الي عدة توصيات منها إن تكاليف الإستثمارات بعوائد تنشط المبيعات وتحقق أرباح عالية وتخفف قيمة المخزون السلعي، وإن زيادة الإنتاجية تتم بمعالجة بيانات وإعداد تقارير الفحص المستمر بالمنشأة.

— دراسة: (Claudia-Elena&others, 2020): تمثلت مشكلة الدراسة في أنه نشأ قلق عميق بشأن تحليل التقارير المالية السنوية والفترية من الأهمية التي يجب على كل منشأة أن تفصح عنها والتي في فترات معينة من نشاطها هدفت الدراسة إلي مناقشة مشكلة عجز التقارير المالية السنوية في تلبية متطلبات مستخدميها بالمقارنة مع التقارير المالية الفترية وفوائدها إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي، توصلت الدراسة إلي أن التقارير المالية الفترية والسنوية تعد جزءا من إطار عمل التقارير الدولي المعتمد والمنفذ من قبل الشركات، من خلال مجلس معايير المحاسبة المالية أو الإطار الوطني، تحتوي التقارير الفترية على نفس كمية وفئة المعلومات مثل التقارير السنوية، أوصت الدراسة أنه ينبغي عدم تجاهل أن فرصة الإفصاح (في الوقت المحدد)، والإهتمام بالتقارير المالية الفترية والتي تهدف إلى تزويد مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة

2. مفهوم التقارير المالية:

عرفها مجلس معايير المراجعة بأنها تقارير ومعلومات يتم إعدادها عن فترات أقل من السنة في توقيتها من حيث بدايتها ونهايتها عن السنة المالية للمنشأة.(الملكى، 2012)

أيضا عرفت بأنها هي المعلومات التي تتولد عن النظام المحاسبي في المشروع بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعلقة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة للتحقيق لهذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة(عبد العال، 1984).

كما عرفت بأنها تستعملها الإدارة لإظهار المركز المالي الذي تتمتع به لمختلف مستخدمي هذه التقارير(معمر

(2012).

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- ❖ أهمية التقارير المالية: تتمثل أهمية التقارير المالية في الآتي:
 - تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسي التي تساعد على قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيق نتائجها ايجابيا؛
 - تقديم معلومات تساعد على تقديم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسيم حساباتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية المستخدمة في ذلك أساس الاستحقاق؛
 - تقلل التقارير الدفترية من درجة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات في اتخاذ قرارات الاستثمار؛
 - تقديم معلومات محاسبية دورية وحديثة تؤثر بشكل فعال وكبير على أسعار أحجام معاملات الأوراق المالية في سوق المال؛
 - توفير معلومات عن فترات متقاربة تساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعائد أسهم بالإضافة إلى الاعتماد على شكل المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار؛
 - يمكن للإدارة من التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية (باعكضة، 2012)؛
 - تقديم معلومات عن مصادر الأصول المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال؛
 - تقديم معلومات عن التدفقات النقدية؛
 - تعتبر المعلومات الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار في الأوراق المالية؛
 - بث الاطمئنان لدي المستثمر مما يدفعه إلى توجيه استثماراته نحو الاستثمار الأمثل؛
 - يؤدي توافر المعلومات بصفة دورية وعلى درجة معقولة من الثقة إلى تحقيق العدالة بين المستثمرين؛
 - تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال؛
 - تقديم معلومات تساعد على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية.
- 3. أهداف التقارير المالية: تتمثل أهداف التقارير المالية:
 - ❖ تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسين: يعتبر الهدف الرئيسي للتقارير المالية الخارجية ذات الغرض العام تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسين للمعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة، وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون إلى معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي ايجابي كافي (سليمان، 2009).
 - ❖ القياس الدوري لدخل المنشأة: المهمة الأساسية للتقارير المالية هي القياس الدوري لدخل المنشأة، أن المعلومات التي تتعلق بمقدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفق تفيد المستفيدين من التقارير المالية عند تقييم أداء المنشأة في المستقبل (ابراهيم، 2016).
 - ❖ تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي: يجب أن يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين في تقييم

قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي. ويعتبر إتباع مبدأ الاستحقاق أساساً لقياس الدخل الدوري أكثر فائدة في تقييم التدفقات النقدية من إتباع الأساس النقدي لهذا الغرض (عبد الرحيم 2015).

❖ تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها: يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة والحقوق على تلك الموارد، والنتائج المترتبة على المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلى حدوث تغيرات في هذه الموارد والحقوق على تلك الموارد (راضي، 2015).

❖ تقديم معلومات عن التدفقات النقدية: يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون اهتماماً مباشراً بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها وتوزيع الأرباح على أصحاب رأس المال بدون تقليص نطاق عملياتها الجارية، وعلى ذلك يجب أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الأرباح على أصحاب رأس المال، ويجب أن تحتوي القوائم المالية على (سليمان، 2009).

— الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل؛

— الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في تسديد القروض؛

— الأموال الناتجة من استثمارات جديدة من قبل أصحاب رأس المال أو الموزعة على أصحاب رأس المال؛

— التدفقات النقدية الأخرى.

يرى الباحث بالإضافة للأهداف السابقة أن هدف التقارير المالية يجب أن توجه أساساً نحو حاجة المستخدمين الخارجين للبيانات المحاسبية، والذين لا تتوفر لديهم السلطة للحصول على المعلومات التي يرغبونها فالأجهزة الحكومية مثل مصلحة الضرائب وهيئة سوق المال يحصلون على ما يحتاجونه من معلومات من الشركات وفقاً لما يخوله لهم اللوائح والقوانين، بينما المستثمرين والمقرضين يعتمدون أساساً على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، والتي تقدمها الإدارة، ولذلك فهم يمثلون المستخدمين الأساسيين للقوائم والتقارير المالية.

4. أنواع التقارير المالية:

يقدم نظام المعلومات المحاسبية مجموعة كبيرة من التقارير، والتي يمكن تصنيفها وفق عدد من المعايير وسوف نستعرض بإيجاز هذه الأنواع من التقارير على التعريف لكل نوع منها كما تم تصنيفها من عدة جهات نظر مختلفة كالآتي (دهمان، 2012).

❖ من حيث الوظائف الإدارية:

— تقارير تخطيطية: يتم اشتقاق التقارير التخطيطية من الموازنات التقديرية، وتعتبر هذه التقارير أداة هامة في مساعدة الإدارة في تماشي الأزمات التي قد تتعرض لها المنظمة نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة.

— تقارير رقابية: يقدم النظام مجموعة كبيرة من التقارير المالية للمستويات الإدارية المختلفة، والتي تهدف إلى التأكد من التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق أهداف المنظمة بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية ممكنة.

— تقارير تشغيلية: هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل المنظمة، لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوماً بيوم.

❖ من حيث الدورية:

- تقارير فورية: ويقدم هذا لانوع من التقارير عن حدوث حالات طارئة، مثال: تقرير حول مردودات المبيعات لمعالجة مشكلة حدثت مع أحد العملاء.
- تقارير حسب الطلب: تستخدم لأغراض خاصة ومحددة، مثل: التقارير التي يطلبها المدير لاتخاذ قرار بخصوص أمر معين، أو إجراء دراسة محددة.
- تقارير دورية: يتم إعدادها خلال فترات زمنية محددة مسبقا مثل: القوائم المالية.

❖ من ناحية الهدف منها:

- تقارير متابعة: وهي تكون مرتبطة بخطة أو موضوع أو برنامج أو مشروع جاري التنفيذ، وعادة ما تتضمن عملية مقارنة بين ما هو واضح فعلا ومن كان يجب أن يتم وفقا للخطة.
- تقارير معلومات: وهي التقارير التي تنقل معلومات عن أحداث أو مواقف معينة، وتسمى أحيانا تقارير "إخبارية".
- تقارير تقييم الأداء: وهي التقارير التي تقييم مستوى الأداء قياسا بمعايير موضوعية مسبقا، وتهدف هذه التقارير إلى الحكم على الكفاءة أو إعطاء درجات أو تقديرات تعبر عن مستوى الأداء خلال فترة التقييم (Kenanaonline,2018).

5. تعريف الأداء المحاسبي:

هو الوصول إلى اساس منهجي سليم لتقييم وتقويم استخدام الاموال والموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة داخل المنشأة ويرتكز في اساسه على مفهوم الوظيفة المالية.

كما عرف الأداء المحاسبي بأنه عملية قياس النتائج المحققة أو المنتظرة وفقا للمعايير المحددة، ومنثم معرفة مدى تحقق الأهداف الموضوعية بفاعلية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة والموارد المستخدمة ومن ثم الحكم على درجة الكفاية المحاسبية للمنشأة (مبروك، 2010).

6. أهمية نظام المعلومات المحاسبي في إدارة الوحدة الاقتصادية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أقدم نظام للمعلومات عرفته المشروعات التجارية والصناعية وغيرها ويشكل الركيزة الأساسية والمهمة بالنسبة لنظم المعلومات الأخرى في الوحدة الاقتصادية انطلاقا من الآتي (الحويبي والسقا، 2015):

- نظام المعلومات المحاسبية هو وحده الذي يمكن الإدارة والجهات الأخرى المعنية من الحصول على صورة وصفية (متكاملة) وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية:
- يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من قنوات تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدمي هذه المعلومات، وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- يمكن لنظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقرب- إلى حد ما - من الصحة وتوجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل، كما انه يوفر المقاييس التي تساعد على تطوير أساليب الرقابة؛
 - أن المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى توضح في صورتها النهائية بدلالات (مصطلحات) مالية في التخطيط الاستراتيجي للوصول إلى هدف الوحدة الاقتصادية.
- مما سبق يتضح الآتي:
- يعتبر نظام المعلومات المحاسبي البنية الأساسية التي يعتمد عليها في تقديم الصورة الصادقة والحقيقية عن الوضع المالي للمؤسسة؛
 - تصميم نظام معلومات محاسبي على أسس ومبادئ سليمة يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية وملائمة لجميع الأطراف من أجل اتخاذ القرارات اللازمة وعليه فامتلاك المؤسسة لنظام معلومات جيد هو الذي يضمن تحقيق هذه الأهداف وبفعالية؛
 - الاهتمام البارز من المؤسسة بالعمل المحاسبي وتأثيره على الأداء المحاسبي للمؤسسة.
7. الدراسة الميدانية:

- ❖ مجتمع وعينة الدراسة: يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث إلى تعميم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة من المصارف السودانية وجميع المهتمين بدور التقارير المالية الفترية في تقييم جودة الاداء المالي.
- ❖ عينة الدراسة: تم تحديد عينة الدراسة وعددها (100) بمواصفاتها العلمية التي تحقق أغراض الدراسة من ذوي الاختصاص من محاسب، مراجع داخلي، موظف استثمار، موظف مخاطر، اخرى، ولتحقيق أغراض الدراسة (دور التقارير المالية الفترية في تقييم الاداء المحاسبي).

جدول (1) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارة محور الدراسة

رقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك
1	تغطي مدد زمنية تقل عن سنة مالية واحد.	2	2	0	0	7	6.5	35	35.5	55	56
2	تحتوي على بيانات عن نتائج أعمال المشروع.	8	7.5	3	3.5	7	6.5	40	40.5	42	42
3	تساعد على اتخاذ قرارات أفضل في ظل ظروف عدم التأكد.	1	1.5	2	2	3	3.5	40	40.5	54	52.5
4	تزود المستثمرين والمقرضين وغيرهم من الفئات المهتمة بأداء الشركة.	1	1	2	2	7	6.5	45	45	45	45.5
5	تحقق الهدف الأساسي منها وهو توفير معلومات يستفيد منها.	2	2	0	0	7	6.5	41	41.5	50	50
6	يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها.	8	7.5	5	4.5	10	10	38	38.5	39	39.5
7	توفر المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفء والفعال للموارد.	3	2.5	2	2	7	7	36	36.5	52	52
8	توفر المعلومات المحاسبية بشأن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها.	7	6	4	4	4	4	50	50	31	30.5
9	تحديد درجة السيولة.	2	2	3	2.5	5	4	46	45	46	46.5

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

يلاحظ الباحثان من خلال الجدول (1) في:

العبارة الأولى: القائلة " تغطي مدد زمنية تقل عن سنة مالية واحدة." نجد أن (90) مبحوث من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و (7) مبحوث محايد، بينما يوجد (2) مبحوث من العينة من لا يوافقون من العينة المبحوثة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

العبرة الثانية: والتي تنص على "تحتوي على بيانات عن نتائج أعمال المشروع،" نجد أن (82) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، ويوجد (7) مبحوث محايد، ويوجد (11) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة. العبرة الثالثة: والتي تنص على "تساعد على اتخاذ قرارات أفضل في ظل ظروف عدم التأكد." نجد أن (94) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، أما المحايدون بلغ عددهم (3) مبحوث من العينة ويوجد (7) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبرة الرابعة: التي تنص على "تزود المستثمرين والمقرضين وغيرهم من الفئات المهتمة بأداء الشركة.." نجد أن (90) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، أما المحايدون والبالغ عددهم (7) مبحوث، ويوجد (3) مبحوث لا يوافقون على هذه العبرة من العينة المبحوثة.

العبرة الخامسة: "تحقق الهدف الأساسي منها وهو توفير معلومات يستفيد منها.." نجد أن (90) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، ويوجد (7) مبحوث محايد من العينة المبحوثة، ويوجد (3) مبحوث لا يوافقون. العبرة السادسة: والتي تنص على "يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها..نجد أن (75) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، يوجد (10) مبحوث محايد، ويوجد (13) مبحوث لا يوافق.

العبرة السابعة: والتي تنص على "توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد" نجد أن (88) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، يوجد (7) مبحوث محايد، ويوجد (5) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبرة الثامنة: والتي تنص على "توفير المعلومات المحاسبية بشأن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها، نجد أن (81) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، يوجد (4) مبحوث محايد وبنسبة (4%)، ويوجد (11) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبرة التاسعة: والتي تنص على "تحديد درجة السيولة" نجد أن (92) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبرة، يوجد (5) مبحوث محايد، ويوجد (5) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة.

الجدول (2): الإحصاء الوصفي والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الأول

ت	العبارات	الوسط الحسابي	المتوال	التفسير
1	تغطي مدد زمنية تقل عن سنة مالية واحدة.	4.41	5	وافق بشدة
2	تحتوي على بيانات عن نتائج أعمال المشروع .	4.06	5	وافق بشدة
3	تساعد على اتخاذ قرارات أفضل في ظل ظروف عدم التأكد.	4.41	5	وافق بشدة
4	تزود المستثمرين والمقرضين وغيرهم من الفئات المهتمة بأداء الشركة.	4.32	5	وافق بشدة
5	تحقق الهدف الأساسي منها وهو توفير معلومات يستفيد منها.	4.35	5	وافق بشدة
6	يساعد الشركة في تجميع الأموال اللازمة لها.	3.98	5	وافق بشدة
7	توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد.	4.34	5	وافق بشدة
8	توفير المعلومات المحاسبية بشأن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها.	4.33	5	وافق بشدة
9	تحديد درجة السيولة.	3.99	5	وافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

من خلال الجدول (2) يلاحظ الباحثان أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الأول التي ينص على التقارير المالية الفترية فإن الاوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (3.98-4.41) والمتوال (5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة بشدة.

8. تقويم الاداء المحاسبي

❖ جدول التوزيع التكراري:

الجدول (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي لعبارات المحور الثاني

رقم	العبارة	التكرار والنسبة %									
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة	
		ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك	ن	ك
1	تقويم استخدام الاموال المتاحة بفاعلية وكفاءة.	9	9	7	6	8	8.5	18	18.5	58	58
2	تحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة.	2	2	4	4.5	8	8	32	32	54	53.5
3	تلبية رغبات جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية.	1	1	4	4	14	14.5	39	39	42	41.5
4	تستخدم وصف طبيعة النشاطات الاقتصادية.	0	0	4	4	15	15.5	38	38	43	42.5
5	وسيلة لتوفير المعلومات للادارة والعاملين.	6	6.5	5	5.5	13	13	35	35	40	40
6	تساعد علي توفير معلومات خاصة بالافراد من خارج البنك.	5	4.5	5	4.5	10	10.5	42	42.5	38	38
7	وسيلة اثبات اداري وقانوني لكل المعاملات.	7	7.5	3	3.5	13	13.5	32	32.5	43	43
8	تحديد ممتلكات البنوك والتزامها تجاه الغير.	0	0	1	5	9	9	40	40	50	50.5
9	مهدف الي اثبات العمليات المالية للنشاط.	1	1	1	1	8	8	40	40	50	50

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، 2021م.

من خلال الجدول (3) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: "تقويم الاداء المحاسبي" يلاحظ الباحثان في:

العبارة الأولى: القائلة تقويم استخدام الاموال المتاحة بفاعلية وكفاءة " نجد أن (76) مبحوث من العينة يوافقون على ما جاء بالعبارة، و(8) مبحوث محايد، بينما يوجد (16) مبحوث من العينة من لا يوافق من العينة المبحوثة. العبارة الثانية: والتي تنص على "تحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة." نجد أن (86) مبحوث وبنسبة (86%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (8) مبحوث محايد وبنسبة (8%)، ويوجد (6) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (6.5%).

العبارة الثالثة: والتي تنص على "تلبية رغبات جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية" نجد أن (81) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (14) مبحوث من العينة، ويوجد (5) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (5%).

العبارة الرابعة التي تنص على "تستخدم وصف طبيعة النشاطات الاقتصادية" نجد أن (81) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (15) مبحوث ويمثلون نسبة (15.5%)، ويوجد (4) مبحوث لا يوافقون بنسبة (4%) من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: "وسيلة لتوفير المعلومات للادارة والعاملين" نجد أن (75) مبحوث وبنسبة (75%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (13) مبحوث ويمثلون نسبة (13%) من العينة المبحوثة ويوجد (12) مبحوث وبنسبة (12%) لا يوافق من العينة المبحوثة.

العبارة السادسة: والتي تنص على "تساعد علي توفير معلومات خاصة بالافراد من خارج البنك" نجد أن (80) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (10) مبحوث محايد، ويوجد (10) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

العبرة السابعة: والتي تنص على "وسيلة اثبات اداري وقانوني لكل المعاملات " نجد أن (75) مبحوث وبنسبة من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (13) مبحوث محايد وبنسبة، ويوجد (10) مبحوث لا يوافقون. العبارة الثامنة: والتي تنص على " تحديد ممتلكات البنوك والتزامها تجاه الغير " نجد أن (90) مبحوث من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (9) مبحوث محايد وبنسبة (9%)، ويوجد مبحوث واحد لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (1%).

العبرة التاسعة: والتي تنص على " تهدف الي اثبات العمليات المالية للنشاط " نجد أن (90) مبحوث وبنسبة (90%) من العينة المبحوثة يوافقون على العبارة، يوجد (8) مبحوث محايد وبنسبة (8%) ويوجد (2) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (2%).

❖ جدول الاحصاء الوصفي :

الجدول (4) الاحصاء الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات المحور الثاني

ت	العبارات	الوسط الحسابي	المنوال	التفسير
1	تقويم استخدام الاموال المتاحة بفاعلية وكفاءة.	4.17	5	اوافق بشدة
2	تحديد الأهمية النسبية بين النتائج المحققة.	4.30	5	اوافق بشدة
3	تلبية رغبات جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية.	4.49	5	اوافق بشدة
4	تستخدم وصف طبيعة النشاطات الاقتصادية.	4.23	5	اوافق بشدة
5	وسيلة لتوفير المعلومات للإدارة والعاملين.	4.00	5	اوافق بشدة
6	تساعد علي توفير معلومات خاصة بالافراد من خارج البنك.	4.03	5	اوافق بشدة
7	وسيلة اثبات اداري وقانوني لكل المعاملات.	4.08	4	اوافق
8	تحديد ممتلكات البنوك والتزامها تجاه الغير.	4.41	5	اوافق بشدة
9	تهدف الي اثبات العمليات المالية للنشاط.	4.32	5	اوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

من خلال الجدول (4) يلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الرابع التي تنص على (تقويم الاداء المحاسبي) فان الاوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.00-4.49) والمنوال (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي المحايدة والموافقة والموافقة بشدة.

9. الخاتمة:

1.9. النتائج :

- ساعدت التقارير المالية الفترية على اتخاذ قرارات أفضل في ظل ظروف عدم التأكد وتقويم الاداء المحاسبي؛
- عملت التقارير المالية الفترية على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتقويم الاداء المحاسبي؛
- وفرت التقارير المالية الفترية المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد وتقويم الاداء المحاسبي؛
- وضحت التقارير المالية الفترية كفاءة الوحدة في تحقيق أهدافها عن طريق الرقابة المستمرة لنشاط الشركة الاقتصادية وتقويم الاداء المحاسبي.

2.9. التوصيات:

- ضرورة ان تعمل التقارير المالية الفترية على الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتقويم الاداء المحاسبي؛

- ان توفر التقارير المالية الفترية المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفاء والفعال للموارد وتقييم الاداء المحاسبي؛
- ان توضح التقارير المالية الفترية كفاءة الوحدة في تحقيق أهدافها عن طريق الرقابة المستمرة لنشاط الشركة الاقتصادية وتقييم الاداء المحاسبي؛
- ان تودي التقارير المالية الفترية على التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وحددت أسباب أوجه القصور.

10. قائمة المراجع :

1. MohdHalimKadri ,MuhdKamil Ibrahim , “Compliance Towards AAOIFI Requirements In financial Reporting: Evidence From Brunei” , Journal of Humanities, Language, Culture and Business (HLCB) , Vol 2 No. 8 2018 , p p 46-55.
2. محمد ابركاد، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تحسين الاداء المحاسبي: دراسة حالة شركات الكهرباء السودانية، (الخرطوم:رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2019م).
3. فائزة إبراهيم عبد الله آدم، القياس المحاسبي لتكاليف الجودة الشاملة ودوره في تقييم الأداء المالي بالمنشآت الصناعية: بالتطبيق على شركة سكر كنانة، (الخرطوم:رسالة دكتوراة في المحاسبة منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2020م).
4. Claudia-Elena grigoras-ichim,luciamorosan-danila, short incursion on annual financial reports versus interim financial reports , Ecoforum Journal , Vol 9 , No 2 , 2020, p p 1-7 .
5. أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الإدارية التحليلية، (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور، 1984م)، ص 433.
6. سعاد شردي معمر، التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (الجزائر: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 38.
7. روى عبد الرازق باعكضة، أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على أسعار الأسهم (جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 38.
8. أحمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد2، المجلد2، 2009م)، ص188.
9. محمد المعتز المجتبي إبراهيم، أثر التوقعات على مستوى الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين- دراسة استطلاعية على عينة من البنوك التجارية ومؤسسات القطاع العام في السودان، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة الدراسات العليا، مجلد (7)، العدد (25)، 2016م)، ص252.
10. الفاتح الأمين عبد الرحيم، المحاسبة المالية، مدخل عملي- أساليب عملية، (الرياض:مكتبة الرشد، 2015م)، ص26.
11. محمد سامي راضي، تحليل التقارير المالية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2015م)، ص27.
12. محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص191.
13. أسامة كمال دهمان، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012م)، ص 23.
14. Kenanaonline.com./20/4/2018/10:30.
15. ناصر وادي عدون، مرجع سابق، ص20.
16. مبروك عطية مبروك توفيق، القيمة الاقتصادية المضافة كمدخل لقياس للاداء المالي للمنشأة، (القاهرة: حلون جامعة حلون، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 24 ، 2010م)، ص288.
17. قاسم ابراهيم الحوييتي، زياد هاشم يعي السقا، مرجع سبق، ص60.

القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)

Measuring and Disclosing Social Responsibility Accounting for Economic Entities in accordance with International Accounting Standards (IFRS/IAS)

لمين عفاف/ جامعة محمد بوضياف - المسيلة / الجزائر

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانية استخدام معايير المحاسبة الدولية في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، من خلال عرض مفاهيم عامة حول محاسبة المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى تحليل أساليب ومؤشرات القياس والإفصاح عنها، وفي الأخير تم تعداد معايير المحاسبة الدولية الملائمة للاستخدام في القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية. وقد توصل البحث إلى أن موضوع محاسبة المسؤولية الاجتماعية لم يلق الاهتمام الكافي من قبل الهيئات والمنظمات المعنية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية، التي تقوم بإصدار معايير تهتم بالقياس والإفصاح عن الأداء الاقتصادي للمؤسسات، متجاهلة الأداء الاجتماعي الذي له دور كبير في تحسين المركز الاجتماعي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، القياس والإفصاح.

Abstract:

This study aimed to demonstrate the possibility of using international accounting standards in measuring and disclosing social responsibility accounting, Appropriate for use in the measurement and disclosure of the social performance of the economic institution.

The research concluded that the issue of social responsibility accounting did not receive sufficient attention by the concerned bodies and organizations, such as the International Accounting Standards Board and the International Accounting Standards Committee, which issue standards concerned with measuring and disclosing the economic performance of institutions, ignoring the social performance that has a major role in improving the center social enterprise.

KeyWords: international accounting standards, measuring and disclosing, social responsibility accounting.

1. مقدمة

تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، إذ توفر بدائل للقياس والإفصاح عن مساهمات المؤسسات تجاه المجتمع الذي تنشط فيه، في إطار التوجه الجديد لها من خلال توسيع أهدافها لتخرج عن إطار الأهداف الاقتصادية والمالية التقليدية، وتوسع دائرة اهتماماتها إلى الجانب الاجتماعي، من خلال السعي إلى قياس وعرض أدائها الاجتماعي كضرورة ملحة لإظهار التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه بيئتها المحيطة ضماناً لاستمراريتها ودعماً لمنافستها.

إلا أن العديد من الدراسات تشير إلى انعدام في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في بعض المؤسسات الاقتصادية مع ضعف وسائل القياس واختلاف آليات الإفصاح في غالبية المؤسسات التي تسعى إلى عرض البيانات المتعلقة بأدائها الاجتماعي، لعدم وجود إطار موحد ينظم عملية القياس والإفصاح، بما يسمح بفهم هذه البيانات من طرف مختلف الأطراف المعنية، كما يصعب عملية المقارنة سواء بين بيانات المؤسسة نفسها لسنوات مختلفة، أو المقارنة مع بيانات مؤسسات أخرى مماثلة في النشاط.

كل هذا أدى إلى بروز الحاجة الملحة لضرورة تدخل الهيئات المعنية بالساحة المحاسبية، ولعل أبرزها لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية، نظراً للقبول شبه التام الذي تتلقاه المعايير التي تصدرها في الأوساط المحاسبية الدولية.

وعلى إثر ذلك فإننا نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى إعطاء عرض شامل عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وتسليط الضوء على آليات العرض والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات، بالإضافة إلى عرض مساهمة معايير المحاسبة الدولية في توفير بدائل القياس والإفصاح المطلوبة.

1.1. مشكلة الدراسة

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما إمكانية استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية؟

وللإجابة على إشكالية البحث قمنا بتجزئتها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يمكن استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في القياس عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟
- هل يمكن استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية؟

2.1. فروض الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، يمكن صياغة فروض الدراسة الحالية على النحو التالي:

- يمكن استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية. ويندرج ضمن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:
- يمكن استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في القياس عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛

— يمكن استخدام معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

3.1. أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية إلى:

- إظهار أهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- إظهار صعوبات ومشاكل القياس والإفصاح عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية؛
- البحث في البدائل المناسبة لتنظيم عمليتي القياس والإفصاح عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية؛
- إظهار مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في القياس عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

4.1. هيكل الدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية والوصول إلى هدف البحث تم تقسيمه إلى ثلاث محاور، تضمن المحور الأول المفاهيم الأساسية المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، أما المحور الثاني فيتناول القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، فيم يتضمن المحور الثالث معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي يمكن استخدامها في القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

5.1. الدراسات السابقة

— دراسة (بن خليفة حمزة، 2018) بعنوان إمكانية استخدام معايير المحاسبة الدولية في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية للقياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية وقد توصلت إلى مجموعة من النتائج مفادها أن معظم معايير المحاسبة الدولية قد صبت اهتمامها على النشاط الاقتصادي البحث للمؤسسات الاقتصادية دون التطرق إلى أنشطتها ومساهماتها الاجتماعية.

— دراسة (نور مهدي، أشرف فارس، 2022) بعنوان تأثير الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الحد من إدارة الأرباح وتوصلت إلى أن هناك علاقة عكسية بين نسبة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وإدارة الأرباح.

ما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات:

توجد العديد من الدراسات التي تناولت موضوع القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، لكنها في أغلبها لم تتطرق إلى تحديد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي تلائم الموضوع أو تساعد في توفير بدائل القياس والإفصاح عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية.

2. المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

1.2. نشأة المحاسبة الاجتماعية وتطورها

لقد ظهر مفهوم "محاسبة المسؤولية الاجتماعية" في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين، كما يتحدث أغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن وضعت 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 تقريرها المؤسسات بضرورة إظهار معلومات محاسبية في تقاريرها المالية، تتعلق بمساهماتها في التنمية الاجتماعية ومكافحة التلوث، ووصفته بأنه أحد المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم كفاءة أداء المؤسسة من وجهة 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. 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

ولقد ظهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنتيجة للضغوط التي عمت الدول المتقدمة من قبل جمعيات المحافظة على البيئة وجمعيات حقوق الإنسان، وسميت بعدة أسماء مثل المحاسبة الاجتماعية أو المحاسبة الاجتماعية لمنظمات الأعمال، لكن الشائع هو "محاسبة المسؤولية الاجتماعية"، وتعتبر هذه الأخيرة أحدث مراحل التطور المحاسبي (تونسي و بورنان، 2016، صفحة 353).

2.2. مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية

لم يكن اصطلاح المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هو أحد المصطلحات المستخدمة في الفكر المحاسبي، وقد ورد هذا الاصطلاح لأول مرة في عام (1923) حين أشار (Sheldon) إلى أن مسؤولية أي وحدة هي بالدرجة الأولى مسؤولية اجتماعية، وأن بقاء أي وحدة واستمرارها يحتم عليها أن تستلزم وتستوفي مسؤولياتها الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة.

وفي ضوء ذلك أشار (Linowes) إلى أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي "تطبيق المحاسبة في مجال العلوم الاجتماعية والتي تشمل علم الاجتماع والعلوم السياسية والاقتصادية" (عنيزة وعلي، 2013، صفحة 159)

ثم ظهرت تعاريف عديدة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية نذكر منها:

هي منهج القياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة " (عودة الأسدي وأحمد، 2017، صفحة

(62)

في حين تعرف كذلك على أنها: " فرع من فروع المحاسبة يهدف إلى تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة من مدخل اجتماعي باعتبارها عضوا فعالا في المجتمع، ترتبط أثر تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية بالفئات الأخرى فيه، ضمن علاقة تعاقدية مستمدة من قواعد العقد الاجتماعي الذي يجمع بين مصالح تلك الفئات" (كربوعة، 2022، صفحة 6)

نلفت الانتباه إلى أن هناك فرق بين المسؤولية الاجتماعية والاستجابة الاجتماعية، حيث أن المسؤولية الاجتماعية تركز على اعتبارات اخلاقية، وهي تركز على النهايات من الأهداف بعيدة المدى أما الاستجابة الاجتماعية فهي الرد العلمي بوسائل مختلفة على ما يجري من تغيرات وأحداث اجتماعية في المدى المتوسط والقريب (ماضي وطلال، 2018، صفحة 462).

من التعاريف السابقة نخلص إلى أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي إحدى المداخل الحديثة للفكر المحاسبي، تختص بتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وتوصيله للأطراف المعنية سواء الداخلية أو الخارجية بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات.

3.2. أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

يمكن تلخيص أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في العديد من العوامل والتي من أهمها (الجعيفري والهماش، 2018، صفحة 563):

- تزايد الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية للمشروعات: إن النظرة التقليدية لمسؤولية المشروعات الاقتصادية كانت تتمثل في تعظيم الأرباح، والذي يمكن من خلاله أن تساهم بأكبر قدر ممكن في أداء مسؤولياتها اتجاه المجتمع الذي تعمل في حدوده، ومن ثم لم يكن هناك فارق بين هدف الحصول على أقصى ربح ممكن وأداء المسؤولية الاجتماعية للمشروع.
- المطالبة المتزايدة من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية للمشروعات الاقتصادية بالإفصاح عن البيانات التي لها مضمون اجتماعي: إن التطور الكبير في مجال القطاع الصناعي وارتفاع نسبة التلوث البيئي وخاصة في المناطق المحيطة بالمشروع يتطلب ضرورة الإفصاح عن هذا الأداء. وقد ظهر هذا الاتجاه من خلال الاقتراحات المقدمة من قبل مجموعة العمل لدراسة أهداف القوائم المالية التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكيين، والتي طالبت على أن تتضمن القوائم المالية للمشروع الإفصاح عن تلك الأنشطة التي لها تأثير اجتماعي ملموس؛
- تجاهل إدخال التكاليف الاجتماعية للأنشطة التي لها مضمون اجتماعي عند تحديد تكلفتها الحقيقية: إن مخرجات أي نظام محاسبي تتمثل في مجموعة من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي بدورها تتحول إلى مجموعة من الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية، إذ أن المحاسبة التقليدية تركز على حصر التكاليف الخاصة بالمشروع باعتبارها تكلفة النشاط الحقيقية بغض النظر عن تأثير هذه النشاط على البيئة والمجتمع؛
- التركيز على جانب التكاليف دون المنافع في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمشروع: ازدياد التكاليف الإجمالية (الخاصة والاجتماعية) للمشروع التي تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية، والتي تعمل على خفض أرباح المشروع وما يترتب على ذلك من إظهارها بمظهر غير ملائم عند مقارنتها بالمشروعات الأخرى التي لا تتحمل مسؤولياتها

الاجتماعية، وعليه فإن الأمر يتطلب عند دراسة الأداء الاجتماعي الأخذ بنظر الاعتبار المنافع الاجتماعية المتأتية من أنشطة المشروع من جهة والتكاليف الاجتماعية لتلك الأنشطة من جهة أخرى.

4.2. افتراضات ومبادئ نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية

يقوم نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية (SRA) على أربع فروض أساسية هي (Gholami, et al., 2012, p. 10113) (عودة الأسدي وأحمد، 2017، صفحة 63):

- كل منشأة لديها التزامات اتجاه المجتمع المحيط بها، وتقبل تحمل هذا الالتزام؛
- أن الموارد الاقتصادية للمجتمع نادرة ومحدودة، ولأنها كذلك يتوجب استغلالها بشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي؛
- الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفدها المنشأة في نشاطها التشغيلي لا تعتبر سلعا مجانية Free Goods وإنما يتوجب عليها تعويض المجتمع عما تستنفده منها؛
- من حق المجتمع الاطلاع على مدى تنفيذ المنشأة لالتزاماتها تجاهه على أساس مبادئ إعداد التقارير المالية؛
- أما بشأن المبادئ والمفاهيم لنظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية فهي إلى حد ما المبادئ والمفاهيم نفسها المتعارف عليها لنظام المحاسبة المالية، ولكن بعد مراعاة تكييفها بما يتلاءم مع طبيعة وأغراض هذا النظام.

5.2. مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية

إن تحديد مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية يكون من خلال تحديد ما يجب أن تقوم به المؤسسة من أنشطة ذات طبيعة متحركة، تتغير من زمن إلى آخر تبعاً لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، والتقدم المعرفة العلمية بأثار الظواهر البيئية والاجتماعية. وكذلك تبعاً للتغيرات القيم والمواقف في المجتمع كما يمكن تحديدها من خلال التفريق بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية.

ونجد أن هناك عدة آراء حول مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية من قبل الهيئات والجمعيات المعنية تتفق في غالبيتها على تحديد أربع مجالات أساسية كالتالي (لوصيف وززار، 2021، صفحة 717):

- مجال المحافظة على الموارد الطبيعية والبيئية؛ ويعتبر هذا المجال من أهم مجالات المحاسبة الاجتماعية، إذ ترتبط المحاسبة البيئية ارتباط وثيقاً بالمسؤولية البيئية للشركات التي ظهرت في الثمانينيات. كان ذلك وقت البدء في التأكيد على أنه بالإضافة إلى تعظيم أرباحها، يجب على الشركات أيضاً الاهتمام ببيئتها من خلال الحد من انبعاث الملوثات والاستخدام غير الرشيد للموارد. إلى جانب ذلك، حيث يجب على الشركات أن تولي اهتماماً خاصاً لمنع التلوث البيئي، كما حظي مفهوم المحاسبة البيئية كأداة للتنمية المستدامة بالأولوية في المؤتمر العالمي للأمم المتحدة في عام 1992، فالمحاسبة البيئية "هي مجموعة فرعية من المحاسبة التي تتعامل مع الأنشطة والأساليب والأنظمة التي تسجل وتحلل وتقدم تقريراً بشأن القضايا البيئية لنظام اقتصادي معين أو الأثار الاقتصادية لنشاط بيئي. (Reizinger-Ducsai, 2018, p. 189)؛

- مجال المجتمع المحلي: ترتبط أنشطة هذا المجال بالمجتمع الخارجي للمؤسسة بشكل عام وهي تلك الأنشطة التي تسعى إلى تحقيق رفاهية المجتمع والارتقاء بمستواه الاقتصادي والاجتماعي والعلمي، بما يؤدي إلى خلق انطباع جيد عن المؤسسة لدى المجتمع المحيط بها.
 - مجال الموارد البشرية العاملة: تمثل مجموعة داخلية من مجموعات المسؤولية الاجتماعية، وتظم هذه المجموعة أنشطة المؤسسة الخاصة بالأشخاص العاملين فيها، والذين يسهمون بصورة فعالة في تحقيق أهداف المؤسسة؛
 - مجال خدمة العملاء والمستهلكين: يشمل الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق رضا المستهلك، والمحافظة على هذا الرضا كإهتمام بزيادة أمان المنتج، وعدم خداع المستهلك، والصدق في الإعلان، وتوفير البيانات اللازمة عن المنتج من حيث طريقة الاستخدام وحدودها والمخاطر المرتبطة بها، ومدة صلاحية الاستخدام.
- 6.2. الاتجاهات الرئيسية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
- وفقا لما ورد في البحوث والكتابات العلمية التي تناولت محاسبة المسؤولية الاجتماعية، نجد ثلاث تيارات فكرية محاسبية رئيسية (بوحزام وحملات، 2017، صفحة 81):
- الاتجاه الأول: تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية امتدادا لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي، ويتطلب هذا الاتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعدا جديدا بإضافة الأداء الاجتماعي جنباً إلى الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية، ويظهر هذا الاتجاه جليا في محاولة تطوير مفاهيم لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية مقابلة لتلك المفاهيم التقليدية في المحاسبة المالية مثل: العمليات الاجتماعية، التكاليف الاجتماعية، المنافع أو العوائد الاجتماعية، صافي الأصل الاجتماعي، الدخل الاجتماعي، حقوق المجتمع، المراجعة الاجتماعية الداخلية والخارجية
 - الاتجاه الثاني: تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر المشروع، وتجري هذه المحاولات في اتجاه تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية وفق نظرية المشروع Theorie de l' Enterprise، باعتبار مختلف فئات المجتمع ككل أصحاب مصلحة في المشروع، وهذا يعني إعادة تعريف المحاسبة وتأسيس مفاهيم جديدة على ضوء أفكار اقتصاديات الرفاه Economics Welfare وطبقا لهذا الاتجاه ينظر إلى المحاسبة الحالية - مالية وإدارية- على أنها جزء من إطار أشمل هو إطار المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.
 - الاتجاه الثالث: تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة، أي أنها وفق هذا الاتجاه تعد فرعاً متميزاً له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، مثل الفروع المحاسبية الأخرى المستقلة: محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، محاسبة الموارد البشرية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

7.2. أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

هناك أهداف متعددة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية أهمها: (al-sheikh & Mansour, 2019, p. 146)

- قياس وتحديد صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة، والتي تحتوي على عناصر المنافع الداخلية والخاصة وعناصر التكلفة الخاصة بالمنظمة والاجتماعية (الخارجية) الفوائد التي تؤثر على طبقات المجتمع؛
- تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة من خلال تحديد مدى صحة أهداف استراتيجية المنظمة وطموحاتها للأفراد لتحقيق نسبة مقبولة من الأرباح والأولويات الاجتماعية من ناحية أخرى؛
- تسليط الضوء على الأنشطة التي لها آثار اجتماعية من قبل المنظمة، يرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي، يوضح هذا الهدف الحالات أهمية توفير الوصول إلى البيانات المناسبة عن الأداء الاجتماعي للمنظمة وقدرتها على تحقيق الأهداف الاجتماعية وتقديم المعلومات إلى أصحاب المصلحة.

3. القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

1.3. القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

❖ مفهوم القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يعرف القياس للمسؤولية الاجتماعية على أنه التعبير الكمي والنقدي عن النشاطات ذات المضمون الاجتماعي والتي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد آثارها على القوائم المالية ويعرف كذلك بأنه تحديد أسعار التكاليف والعوائد الاجتماعية وفق معايير محددة للتسعير حيث يشتمل القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على قياس جميع تكاليف الأداء خلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين لديها، بغض النظر عن مواقعهم التنظيمية، أو نوع وطبيعة أعمالهم، وتلتزم المؤسسة بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة الولاء والانتماء لدى العاملين (سعدي وزعرور، 2021، صفحة 112).

❖ معايير القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

تحكم عملية قياس الأداء الاجتماعي مجموعة من المعايير نذكرها فيما يلي (تونسى وبورنان، 2017، صفحة 350):

- معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية: ويقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة المالية، وبالرغم من الانتقادات التي وجهت إليه، إلا أن في ظل القياس المحاسبي للأداء البيئي والاجتماعي له دور كبير لما يتحقق عنه من قدر من الموضوعية والقابلية للمقارنة.
- معيار العائد الاجتماعي: يحل هذا المعيار محل معيار مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي والتي ليست لها قيمة سوقية.
- معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية: ويقابل هذا المعيار في المحاسبة المالية معيار مقابلة الإيرادات بالتكاليف، ويعني في المحاسبة الاجتماعية مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد.

❖ أساليب القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

- مفهوم التكاليف الاجتماعية: تختلف وجهات النظر حول تحديد ماهية التكاليف الاجتماعية سواء النظرية المحاسبية أو الاقتصادية، فمن وجهة النظر المحاسبية، فإن التكاليف الاجتماعية هي المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة تحملها لمسؤولياتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية، والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف.
- أما من وجهة النظر الاقتصادية فإن التكاليف الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضرعات نتيجة ممارسة المؤسسات لنشاطها الاقتصادي مثل تلوث الهواء، الماء، التربة وتشويه الجمال الطبيعي، فهي بذلك تمثل الأعباء التي ترتبت على المجتمع نتيجة الآثار الخارجية السلبية للمؤسسات (حمادة وسفير، 2021، صفحة 4).
- أساليب قياس التكاليف الاجتماعية: هناك عدة أساليب مقترحة لقياس التكلفة الاجتماعية منها (عفانة 2019 الصفحات 169-173) (بوحزام وحملات، 2017، صفحة 83):
 - أسلوب تكاليف المنع: تعتمد هذه الطريقة على قياس تكاليف عدم حدوث أضرار اجتماعية وبيئية بحيث تمثل التكلفة قيمة الأضرار التي تقع على المجتمع نتيجة قيام المؤسسة بأنشطتها الاقتصادية، وقد يكون من الصعب أو من غير العملي تحديد قيمة هذه الأضرار، ومن ثمة يجب التوجه نحو أسلوب بديل يمكننا من تحديد رقم يقارب التكلفة الاجتماعية الصحيحة، كما يمكن القول بأن التكلفة الاجتماعية التي يمكن قياسها على مستوى المشروع هي تكلفة تجنب الأضرار الاجتماعية أي تكاليف المنع، وفي مجال التلوث البيئي التكاليف الاجتماعية معادلة تقريبا لتكاليف منع التلوث، ويقوم هذا المبدأ على افتراض أنه كلما قامت الشركة بالإففاق على منع التلوث انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع، وكانت تكاليف السلع أقرب إلي التكاليف الاجتماعية (قيمة الأضرار) المترتبة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.
 - أسلوب تكاليف التصحيح: يعتمد هذا الأسلوب طريقة إعادة الوضع إلى ما كان عليه، وهي تكاليف تقريبية بديلة للتكاليف الاجتماعية، وهي المبالغ التي يقوم المشروع بإنفاقها سواء لإعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريبا أو لإنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.
 - أسلوب الاستقصاء: من خلال إعداد الإدارة لاستمارة استبيان وتوزيعها عن الأطراف ذوي العلاقة المباشرة بالتكلفة الاجتماعية بهدف جمع بيانات عن الظروف والأساليب الناشئة بالفعل، ويعتبر هذا الأسلوب من أضعف الأساليب المستخدمة حيث تفتقر بياناته إلى الدقة اللازمة بسبب عدة عوامل منها ميول الأفراد أو تحيرهم في الإجابة إضافة إلى تباين درجات الوعي لديهم.
 - أسلوب التقييم البديل: يستخدم في حالة صعوبة قياس التكاليف الاجتماعية، حيث يتم إجراء تقييم بديل لها.
- مفهوم المنافع الاجتماعية: تمثل المزايا التي يحصل عليها المجتمع وكذلك المؤسسة نتيجة لممارستها لأنشطتها الاجتماعية، فزيادة اهتمام المؤسسة بالعاملين فإنها تحقق الرضا والولاء، مما ينعكس إيجابا على الإنتاجية ونقص معدلات دوران العمل وخفض تكاليف الرقابة، كما أنها بتحقيقها منافع للمجتمع ستحصل على رضى

المستهلكين والمواطنين ومحافظتهم على ممتلكات المؤسسة وبالتالي فهي تحقق منافع كثيرة (حمانة وسفير، 2021 صفحة 5).

■ قياس المنافع الاجتماعية: يمكن إجمال أهم آراء الباحثين بشأن قياس المنافع الاجتماعية بالآتي (عفانة، 2019 الصفحات 177-179):

- الرأي الأول: إن قياس منافع الالتزامات الاجتماعية يعد أمراً مستحيلاً بسبب صعوبة تقدير قيمة نقدية لمنافع الالتزامات الاجتماعية، وعدم اتفاقها مع سياسة التحفظ التي يتبعها المحاسبون، إضافة إلى افتقار المعلومات المحاسبية الناتجة عن التقدير النقدي للمنافع إلى الموضوعية، لكونها لا تستند إلى الدليل الموضوعي المؤيد لذلك وللأسباب أعلاه يتم استبعاد المعلومات المتعلقة بمنافع الالتزامات الاجتماعية من التقارير المالية.
- الرأي الثاني: يعترف مؤيدو هذا الرأي بصعوبة القياس النقدي لمنافع الالتزامات الاجتماعية لكنهم يؤيدون اللجوء إلى أساليب القياس الأخرى، كالقياس الوصفي أو الكمي لتوفير معلومات وصفية أو معلومات كمية يتم الإفصاح عنها بشكل إحصائيات ومؤشرات تتعلق بمنافع الالتزامات الاجتماعية التي قد لا تقل أهمية عن المعلومات النقدية.
- الرأي الثالث: يقول اصحاب هذا الرأي أن الأخذ بالرأي الثاني سيجعل إمكانية المقارنة بين الوحدات والفترات المختلفة أمر مستحيلاً، لعدم توفر المعايير التي تستخدم في المقارنة، لذلك يدعو أنصار هذا الرأي إلى استخدام الوحدات النقدية في قياس منافع الالتزامات الاجتماعية وذلك من خلال استخدام القيم السوقية للتعبير عن هذه المنافع، مثل القيمة السوقية للسلع والخدمات الممنوحة للعاملين...الخ.
- الرأي الرابع: يرى أنصار هذا الرأي أن الوحدات النقدية قاصرة في التعبير عن منافع الالتزامات الاجتماعية سبب ذلك عدم إمكانية الركون إلى أسعار السوق للتعبير عن المنافع المتحققة، لأن هناك سلع وخدمات تحقق منافع اجتماعية عالية إلا أنها ذات أسعار منخفضة كما في السلع الضرورية، وعلى النقيض من ذلك فيما يتعلق ببعض السلع الكمالية ذات الأسعار المرتفعة وبالتالي فإن أسعار السوق لا تعبر عن الأهمية النسبية للسلع والخدمات من وجهة نظر المجتمع، ووفقاً لذلك يدعو أنصار هذا الرأي إلى ضرورة تحديد معدل لهذه المنافع على المستوى القومي لكل نشاط.

❖ خطوات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تمر عملية قياس الأداء الاجتماعي بالمراحل الثلاثة التالية (فلاق، 2016، صفحة 208) (تونسي وبورنان 2017 صفحة 351):

- المرحلة الأولى: تحديد الخاصية محل القياس أي إجراء جرد لجميع أنشطة المؤسسة ذات الأثر البيئي والاجتماعي، إضافة إلى إجراء مسح لجميع الأطراف المستفيدة من هذه الأنشطة، سواء كانت من الموارد البشرية الداخلية كالعمال أو الموارد البشرية الخارجية، مع تحديد الطبيعة المميزة لأثر هذه الأنشطة في مختلف الأطراف.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

- المرحلة الثانية: القيام بعملية القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي، بدءاً بتحديد أسلوب وأدوات القياس المناسبة، مع ضرورة مراعات خصوصيات التكاليف البيئية والاجتماعية والمنافع البيئية والاجتماعية، حيث أن الغرض من المحاسبة عن الأداء الاجتماعي هو تقييم مدى التزام المؤسسة بالتزاماتها الاجتماعية.
- المرحلة الثالثة: إعداد التقارير بنتائج الأداء الاجتماعي، الهدف منها توفير معلومات لمختلف الأطراف ذات العلاقة، سواء الداخليين أو الخارجيين كالفئات بالمراجعة الاجتماعية.

❖ مؤشرات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

هناك أربع مؤشرات يتم من خلالها تقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة هي (حمانه وسفير، 2021، صفحة 6):

- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي بالمؤسسة: يشمل جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين فيها، فهي تقوم بالالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة الولاء وانتماء العاملين، كالاتهام بحالتهم الصحية وتدريبهم وتحسين وضعهم الثقافي.
- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لحماية البيئة: يشمل كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحي بها لحماية أفراد المجتمع والمحيط الذي تعمل المؤسسة داخل نطاقه الجغرافي، كتكاليف حماية تلوث الهواء وتلوث المياه...الخ.
- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي للمجتمع: ويتضمن كافة تكاليف الأداء التي تهدف إلى خدمة المجتمع، كالتبرعات والمساهمات للمؤسسات التعليمية والرياضية.
- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لتطوير الإنتاج: يشمل كافة تكاليف الأداء التي تنصب في خدمة المستهلك كتكاليف الرقابة على الجودة وتكاليف البحث والتطوير.

6.1.2 مشاكل ومعوقات القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية:

يعتبر قياس التكاليف والعوائد الاجتماعية المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والإفصاح عنها وتعود صعوبات القياس للأسباب التالية (فروم، 2018، صفحة 177):

- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق الأطراف خارج المؤسسة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمؤسسة والعديد منها صعب قياسها نقداً، فمثلاً كيف يمكننا قياس القيمة النقدية للمنفعة التي حصل عليها أفراد المجتمع نتيجة تقليل الضوضاء.
- صعوبة تفسير ماهية التكاليف الاجتماعية، حيث توجد وجهتي نظر معارضتين، الأولى اقتصادية والثانية محاسبية، فالاقتصاديون يرون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأضرار التي تحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها، كالتلوث الناتج عن دخان المصانع مثلاً وهذه التكاليف يتحملها المجتمع، أما المحاسبون فيرون بأن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأعباء المالية التي تنفقها المؤسسة ولا يتصلها نشاطها، وهذا في ظل عدم حصولها على أي عائد اقتصادي مباشر مقابل هذه التكاليف، أي يتم إنفاقها نتيجة التزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

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

2.3. الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

❖ مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

وردت عدة تعريفات للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية منها: هي عملية إيصال المعلومات المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية للأطراف الخارجية المهتمة بالمنشأة" كما يمكن تعريفها على أنها: "انتهاج سياسة الوضوح الكامل وإظهار كافة المعلومات المتعلقة بنشاطات المنشأة الاجتماعية لمختلف أصحاب المصالح بالاعتماد على مجموعة من الأساليب في صلب القوائم المالية، لتوصيل المعلومات عن أثر نشاط المنشأة على المجتمع للأطراف الداخلية والخارجية بشكل دوري وبفترات محددة التقويم الأداء الاجتماعي المنشأة" (صالح، ثجيل، ومحمد، 2021 صفحة 204).

حيث يقتضي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية شمول التقارير المالية لكافة المعلومات المالية وغير المالية لغرض إعطاء أصحاب المصالح الصورة الواضحة والحقيقية عن المؤسسة (مهدي وفارس، 2022، صفحة 392). ونظراً لأن الإفصاحات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات ليست إلزامية، فإن الطريقة المناسبة لفحص مثل هذه البيانات هي "الإفصاحات الطوعية أو الإفصاح الاختياري".

كما تشير نظرية الإفصاح إلى أن الكشف الكامل والتام عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية غير مرجح بسبب ما يلي:

- عدم إمكانية التحقق من الإفصاحات؛
- افتقار الشركات إلى المعلومات الخاصة؛
- وجود تكاليف الإفصاح؛
- افتقار المديرين للحوافز المناسبة للإفصاح؛
- اختلاف تفسيرات المستثمرين للإفصاح عن المعلومات. (Stang & Liu, 2018, p. 9)

❖ نطاق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

يتحدد نطاق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي من خلال الآراء الثلاثة التالية (تونسي وبورنان، 2017، صفحة 352):

- 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.

- 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
- الرأي الثالث: الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية مع بعض، في تقرير موحد، وهذا النموذج يعتمد على مبدأ المقابلة، أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف، متجاهلا الصعوبات التي تحول دون قياس قيمة المنافع الاجتماعية بشكل نقدي.

❖ أساليب الإفصاح المحاسبي للمعلومات الاجتماعية

معظم الدراسات والمحاولات العلمية لتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية تشير إلى وجود طريقتين للإفصاح المحاسبي للمعلومات الاجتماعية :

- طريقة التكامل: تعني دمج المعلومات الاجتماعية مع المعلومات المحاسبية ضمن بياناتها المالية ذات الغرض العام. يعتقد أنصار هذا الاتجاه أن المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية يمكن اعتبارهما أهدافا متداخلة ومتكاملة، وهذا يتطلب إعداد تقارير شاملة تتكامل فيها الجوانب الاجتماعية والمالية والاقتصادية، وفي ضوء هذه الطريقة، فإن جميع الجوانب الاجتماعية، يتم دمج البيانات والمعلومات المالية والاقتصادية في تقرير واحد، بشرط أن تكون ضمن إطار عمل البيانات المالية التقليدية، وبالتالي فإن البيانات الاجتماعية هي جزء من البيانات الاقتصادية بالرغم من أن هذه الطريقة لا تمنع وجود بعض التقارير المنفصلة التي تحتوي على بعض المعلومات الاجتماعية في شكل وصفية أو كمية .
- طريقة الفصل: تعني عرض المعلومات الاجتماعية في قوائم منفصلة مع الاحتفاظ بقوائم المحاسبة المالية في شكلها ومحتواها التقليديين، ولها ثلاثة تقارير: تقارير مفصلة، تقارير تكشف عن تكاليف الأنشطة الاجتماعية فقط، تقارير تكشف عن كل من التكاليف وفوائد الأنشطة الاجتماعية. (Mohammed, 2021, pp. 4-5)

❖ العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

هناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر على مستوى الإفصاح عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية يمكن تصنيفها كما يلي (هاشم وعبد الله، 2021، صفحة 4):

- عوامل مرتبطة بحجم الوحدة الاقتصادية: حيث توجد علاقة إيجابية بين حجم الوحدة الاقتصادية وحجم الإفصاح لأن الوحدات ذات الحجم الكبير لديها موارد تستطيع من خلالها أن تقوم بالأنشطة الاجتماعية عكس الوحدات التي تكون صغيرة الحجم حيث تكون مواردها محدودة ولا تستطيع ممارسة النشاط الاجتماعي اتجاه البيئة التي تعمل بها.
- عوامل مرتبطة بطبيعة الصناعة: إن معظم الصناعات تؤثر وبشكل كبير على المجتمع الذي تعمل فيه، وعليه فإن للتخلص من ضغوط الجمعيات والمنظمات المهنية التي تختص بحماية البيئة يصبح على الوحدة أن تقوم بالإفصاح عن التكاليف التي تتحملها والتي تعتبر تكاليف اجتماعية.

- عوامل مرتبطة بحوكمة الشركات: إن الحوكمة لها دور كبير في تحديد مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، ويمكن أن يتم ذلك من خلال آلياتها التي تعمل كمحددات للإفصاح الاجتماعي ويمكن تبرير خلال الآتي:
 - مجلس الإدارة: حجم مجلس الإدارة كلما كان كبيرا تزداد المطالبة بحقوق العمال والبيئة والمستهلك .
 - تأسيس لجنة للمسؤولية الاجتماعية: من الواجبات المهمة التي تقع على عاتق اللجنة هي متابعة القضايا الاجتماعية وذلك بدوره سوف يزيد من مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية عندما توجد لجنة تختص بمراقبة الآراء الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.
 - هيكل الشركة: كلما تعدد ملاك الشركة كلما أدى الى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للقوائم والتقارير المالية
 - عوامل مرتبطة بالأرباح المحققة: إن الوحدات التي تحقق أرباح عالية تفصح عن مسؤولياتها الاجتماعية بمستوى عالي خلاف الوحدات التي لا تحقق أرباح، حيث أن الأرباح التي تحققها الوحدات الاقتصادية خلال السنة تساعد الإدارة على أن تتبنى دور اجتماعي أكبر من الوحدات التي لم تستطيع أن تحقق أرباح وعليه يكون مستوى الإفصاح أكبر.

❖ مشاكل ومعوقات الإفصاح

- توجد مجموعة من العوامل التي تقلل أو تعطل قدرة المؤسسات على الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية، وتم تقسيمها إلى قسمين على النحو التالي:
- عوامل داخلية تمكن السيطرة عليها وتذليلها مثل الثقافة السائدة داخل المؤسسة والتكاليف الاجتماعية والبيئية وكيفية التعامل معها، وإدراك إدارة المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية والقيام بواجبها تجاه أصحاب المصالح من مستثمرين ودائنين وموظفين وزبائن ومستهلكين.
 - عوامل خارجية ناتجة عن البيئة والظروف التي تعمل من خلالها هذه المؤسسة مثل: التشريعات والقوانين السارية وأجهزة الرقابة داخل المجتمع، والدور الذي تلعبه الحكومة في تشجيع المحاسبة والإفصاح عن المعلومات ذات الدلالات الاجتماعية ومنظمات الضغط في المجتمع، ومدى قيام المؤسسات المنافسة بدورها الاجتماعي والبيئي.

❖ جودة الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يستخدم لفظ الإفصاح في المحاسبة لكي يصف بصفة عامة تقديم المعلومة الضرورية عن المؤسسة والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم للقوائم والتقارير المالية. هذه القوائم المالية تعد مخرجات النظام المحاسبي وتهدف إلى تحقيق الغاية الإعلامية للمحاسبة، وتمثل أساسا في الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة؛ جدول سيولة الخزينة، الملحق، والملاحظات، أما جودة الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية فالمقصود بها في هذا الإطار، هو التوسع في الإفصاح المحاسبي ليشمل أطراف غير مباشرة مثل المستهلكين والنقابات المهنية والمالية والحكومات والجمهور العام، وبالتالي أصبح الإفصاح يستهدف المجتمع ككل، وبالتالي لا بد من وجود

نموذج محاسبي يقوم على مجموعة من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان، هذا ما أدى الى التوسع في القياس المحاسبي ليشمل تلك الأحداث التي تحدث خارج المؤسسة لأجل قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة (بغريش 2020، صفحة 399).

4. إمكانية استخدام معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية

1.4. القياس وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) القياس المحاسبي على أنه "عملية إقران الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية واستنادا إلى قواعد محددة" (عكوش 2020/2019، صفحة 2).

وفي هذا الصدد بين الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية المعتمد من قبل لجنة معامير المحاسبة الدولية في أبريل 1989م، مفهوم القياس وأسس ان تضمن ما يأتي (عبد القادر، 2013، صفحة 136):

- يقصد بعملية القياس تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويشمل ذلك اختبار اسامي معين للقياس؛
- تتمثل أسس القياس المستخدمة في البيانات المالية في كل من: التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحصيل والقيمة الحالية؛
- أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية وعادة يتم دمج التكلفة التاريخية مع أسس القياس الأخرى، فمثلا تقاس تكلفة المخزون عادة بالتكلفة أو بصافي القيمة البيعية أيهما أقل.

2.4. الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

تعددت التعاريف الخاصة بالإفصاح المحاسبي، حيث يمكن القول أن المقصود بالعرض والإفصاح في الفكر المحاسبي هو "الإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استندت إليها الوحدة الاقتصادية في إعداد القوائم والتقارير المالية، كذلك الاعلان عن جميع المعلومات والبيانات المحاسبية المكملة لتلك السياسات، وذلك بصورة شاملة وعادة ما تتلائم مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم والتقارير" (بن عياد، 2018/2017، صفحة 136)

وفي هذا الصدد بين الإطار الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية أن الإفصاح يشمل الآتي (عبد القادر 2013، صفحة 68):

- تتمثل القوائم المالية في الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق المساهمين، وقائمة التدفقات النقدية، والسياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة؛
- يستند في إعداد القوائم المالية إلى الافتراضات الأساسية وهي: الاستمرارية والثبات والاستحقاق حيث يجب الإفصاح في حالة عدم اتباع تلك الأسس؛

- يتم تبويب الموجودات والمطلوبات في الميزانية العمومية حسب طبيعتها أو وظيفتها في أعمال المؤسسة من أجل عرض المعلومات بشكل أكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ قرارات اقتصادية؛
- يتم تبويب الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل على أساس الفصل بين الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالأنشطة الاعتيادية للمؤسسة وبين تلك المتعلقة بالأنشطة الثانوية مثل إيرادات الاستثمارات التي لا يتوقع حدوثها بشكل متكرر مستقبلاً.

3.4. استخدام معايير المحاسبة الدولية في القياس والإفصاح عن عناصر الأنشطة الاجتماعية

كان مفهوم التحفظ المحاسبية محل جدل فيما يتعلق بوضع معايير المحاسبة في السنوات الأخيرة، على الرغم من انتشار التحفظ المحاسبي في الممارسة العملية، حيث انتقد مجلس معايير المحاسبة المالية والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة النزعة المحافظة وأزال هذا المفهوم من الإطار المفاهيمي المشترك لعام 2010. ومع ذلك أدت إزالة مصطلح المحافظة إلى التباس، ما جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية يعيد تقديم إشارة صريحة إلى التحفظ (الحذر) في إطاره المفاهيمي المنقح في عام 2018، ولكن مع تعريف منقح، وتأثر هذه الممارسة المحاسبية بضرورات ومسؤوليات الأعمال غير التقليدية للشركات، مثل: مشاركة المسؤولية الاجتماعية للشركات (L.Burke, Chen, & J.lobo, 2020, p. 5)

حيث جاء الإفصاح عن معلومات الأنشطة البيئية والاجتماعية بفعل عوامل داخلية تتعلق برؤية المؤسسة لأهمية الإفصاح البيئي والاجتماعي الطوعي، وما يحققه لها من أهداف ونتائج إيجابية، تتعلق بتحسين صورة المؤسسة بشكل عام، وتحسين وضعها التنافسي بين المؤسسات المناظرة لها في السوق؛ من خلال إبراز الشركة ضمن متن القوائم المالية، أو مع الإيضاحات المرفقة عن الدور الذي تقوم بها تجاه المجتمع الذي تعمل به، كالتنمية البشرية المتمثلة بالتدريب، والتعليم، وخلق الوظائف، وتقديم المنح والمعونات، والتأمين الصحي للمجتمع، والحد من التأثيرات البيئية لأنشطتها (محمد النجار، 2021، صفحة 43).

❖ استخدام معايير المحاسبة الدولية في قياس عناصر الأنشطة الاجتماعية

يمكن استخدام بعض من معايير المحاسبة الدولية في قياس عناصر الأنشطة الاجتماعية كما يلي (بن خليفة 2018، صفحة 67) (علي حسوبة، عوض، فرنوي، ومحفوظ إسماعيل، 2023/2022، صفحة 84) (العامري، 2021 الصفحات 66-91-92-94) (القاضي وحمدان، 2012، الصفحات 153-155):

- المعيار الدولي IAS16 الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاندثار المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد، إذ يمكن الاستفادة من هذا المعيار في احتساب وتقويم الموجودات المخصصة للأنشطة الاجتماعية وما يرتبط بها من اهتلاك كالمركز الصحي الذي تقوم بإنشائه بعض الوحدات الصناعية لمعالجة العاملين المرضى، وتعد تكاليف هذا المركز كافة من مباني وآلات ومستلزمات كموجودات اجتماعية.

- المعيار الدولي IAS26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
الهدف من هذا المعيار هو تحديد مبادئ القياس والإفصاح لتقارير خطط مزايا التقاعد، يجب أن تتضمن جميع الخطط في تقاريرها بياناً بالتغيرات في صافي الأصول المتاحة للمنافع، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة ووصف الخطة وأثر أي تغييرات في النظام خلال الفترة.
- المعيار الدولي IAS19 منافع الموظفين
يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، كما ينص على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح، أي أنه يتعلق بشكل مباشر بالتكاليف المرتبطة بالموظفين كتكاليف اجتماعية.
- المعيار الدولي IAS26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد وكذلك شروط الإفصاح عنها، أي أنه يرتبط بشكل مباشر بالمساهمات الاجتماعية للمؤسسة في برامج التقاعد.
- المعيار الدولي IAS36 انخفاض قيمة الموجودات
يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته ويتطلب أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها، ويمكن الاستفادة من هذا المعيار في معالجة الأصول الاجتماعية.
- المعيار الدولي رقم IAS37 والمتعلق بالمخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة
يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة، إذ يمكن الاعتماد على هذا المعيار فيما يتعلق بالموجودات المحتملة عن البرامج الاجتماعية التي ستنفذها المؤسسات الاقتصادية.
- المعيار الدولي رقم IAS38 الأصول غير الملموسة
يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، كما يحدد كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة، ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة، ويمكن الاستفادة من هذا المعيار في معالجة تكاليف التدريب والبحث والتطوير المرتبطة بالأداء الاجتماعي للمؤسسة.
- المعيار الدولي للتقرير المالي رقم IFRS02 المدفوعات المستندة إلى الأسهم
يمكن أن تمنح الأسهم أو خيارات الأسهم أو أدوات حقوق الملكية للموظفين عادة على أنها جزء من حزمة مكافأتهم بالإضافة إلى راتب نقدي ومنافع التوظيف الأخرى، ومثلاً تمنح في شكل حوافز للموظفين للبقاء في خدمة المؤسسة ومقابل تحفيزهم في تحسين أداء المؤسسة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

يقدم هذا المعيار إرشادات قياس خيارات الأسهم للموظفين والأطراف الأخرى الذين يقدمون خدمات مماثلة حيث يكون على المؤسسة قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة، وذلك لصعوبة قياس القيمة العادلة لخدمات الموظف.

❖ استخدام معايير المحاسبة الدولية في الإفصاح عن عناصر الأنشطة الاجتماعية

يعتبر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، والتقاري المالية أداة لتحقيق ذلك، حيث يمكن استخدام بعض من معايير المحاسبة الدولية في الإفصاح عن عناصر الأنشطة الاجتماعية كما يلي (بن خليفة، 2018، صفحة 68) و(علي حسوبة، عوض، فرنوي، ومحفوظ إسماعيل، 2022/2023، صفحة 84):

- المعيار الدولي IAS01 عرض البيانات المالية

يهدف هذا المعيار إلى شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة، لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى عن نفس العام، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية ويقدم إيضاحاً لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة.

وقد عرضت الفقرة 104 من هذا المعيار أن على المؤسسات أن تصنف التكاليف حسب وظيفتها وأن تفصح في القوائم المالية أو في الإيضاحات عن طبيعة المصاريف ومن بين هذه المصاريف مصروف منافع الموظفين الذي يعتبر جزءاً من تكاليف المسؤولية الاجتماعية.

- المعيار الدولي IAS24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

يجب على المؤسسة أن تفصح عن تعويض كبار موظفي الإدارة وهذا من الجانب الاجتماعي وتشمل عدة أصناف منها:

▪ منافع الموظف قصيرة الأجل؛

▪ منافع ما بعد التوظيف؛

▪ المنافع الطويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة.

- المعيار الدولي IAS26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد:

تعد تكاليف خطة منفعة التقاعد من التكاليف الاجتماعية التي يجب على المؤسسة الإفصاح عنها ضمن قائمة التغيرات في صافي الأصول المتاحة للتقاعد التي تظهر عدة تكاليف منها:

▪ مساهمات صاحب العمل؛

▪ مساهمات الموظف؛

▪ المنافع المدفوعة أو واجبة السداد مثل الوفاة، العجز... الخ.

5. الخاتمة:

يعتبر الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ضرورة ملحة لما تقدمه مستخدمي القوائم المالية من معلومات ضرورية لصنع القرارات، خاصة ما يتعلق بأنشطة المؤسسة ومساهماتها تجاه المجتمع، إضافة إلى دور الإفصاح عن مساهمات المؤسسة الاجتماعية في تحسين مركزها الاجتماعي وسمعتها، وانطلاقاً من هذه الأهمية تظهر الضرورة الملحة للقيام بدراسات وأبحاث تتناول هذا الموضوع وتحلل إشكالياته وتقتراح حلولاً عملية.

1.5. النتائج:

من خلال ما سبق، تم التوصل إلى صحة الفرضية الرئيسية للبحث، وتأكيد الفرضيات الفرعية، إذ توجد بعض المعايير المحاسبية التي يمكن استخدامها في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية، أهمها المعيار IAS26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد، والمعيار IAS19 منافع الموظفين، إلا أنها في مجملها لا توفر البدائل الكافية لتوجيه عمليتي القياس والإفصاح.

إضافة إلى مجموعة من النتائج يمكن ذكر أهمها كما يلي:

- ينصب اهتمام معظم معايير المحاسبة الدولية على الإفصاح عن الأداء الاقتصادي رغم أن البيانات المصنح عنها مزيج بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة؛
- تعد محاسبة المسؤولية الاجتماعية أداة فعالة لإعطاء معلومات هامة عن المؤسسة لمتخذي القرار، حول أنشطة المؤسسة ومساهماتها الاجتماعية ما يستوجب إعطاؤها حيزاً أكبر من الاهتمام؛
- تواجه المؤسسات عدة مشاكل متعلقة بالقياس المحاسبي عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية خاصة ما يتعلق بالمنافع الاجتماعية؛
- من أهم أسباب عدم تطبيق المؤسسات لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية غياب إطار رسمي موحد وواضح يوجه الممارسات المحاسبية المتعلقة بها.

2.5. التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة قيام لجنة معايير المحاسبة الدولية بتكييف معاييرها الخاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي نحو مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية؛
- ضرورة تفعيل وتشجيع تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في مختلف المؤسسات؛
- يجب تفعيل قوانين ومعايير تلزم المؤسسات الاقتصادية بتبني محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- ضرورة بناء إطار تنظيمي ومرجعية رسمية تعنى بمشروع المسؤولية الاجتماعية؛
- ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي الأكاديمي ليحتوي على مقرر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

6. قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- حسين القاضي، ومأمون حمدان . (2012). المحاسبة الدولية ومعاييرها. دمشق: منشورات جامعة دمشق.
- 2- سعود جايد العامري. (2021). المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي. عمان. الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- 3- كريم منصور علي حسوبة، محمد حمدي عوض، مصطفى السيد فرنوي، ومحمود إسماعيل محفوظ إسماعيل. (2023/2022). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، القاهرة: قسم المحاسبة جامعة القاهرة.
- 4- محسن بابقي عبد القادر. (2013). المحاسبة الدولية. صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا.
- 5- محمد طلعت محمد النجار. (2021). أثر الإفصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي، برلين: المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية.
- 6- محمد فلاق. (2016). المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال (الإصدار 01). عمان: دار اليازوري العلمية.

الرسائل والأطروحات:

- 7- عامر حسن علي عفانة. (2019). القياس والإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري والمسؤولية الاجتماعية واثريهما على تقويم كفاءة الأداء المالي للمصارف (أطروحة دكتوراه منشورة). معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جمهورية السودان: جامعة أم درمان الإسلامية.
- 8- محمد أمين عكوش . (2020/2019). محاسبة القيمة العادلة بين القيمة والملاءمة وأثرها على جودة المعلومات المالية وترشيد عملية اتخاذ القرار (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم العلوم التجارية، الجزائر: جامعة الجزائر 3.
- 9- ناريمان بن عياد. (2018/2017). القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك التجارية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار-دراسة حالة بنك الخليج الجزائر والبنك الوطني الجزائري - (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم العلوم الاقتصادية، الأغواط: جامعة عمار ثليجي.

المقالات:

- 10- أسماء كربوعة. (2022). أثر تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيبازة- مجلة الاقتصاد الجديد، 13(1)، 6.
- 11- آمنة تونسي، وإبراهيم بورنان. (سبتمبر، 2017). المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. دراسات العدد الاقتصادي، 07(03).
- 12- آمنة تونسي، ود. إبراهيم بورنان. (سبتمبر، 2016). المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. دراسات العدد الاقتصادي، 353.
- 13- حسين هادي عنيزة، وماهر ناجي علي. (2013). تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم -دراسة تطبيقية واستطلاعية-. الغري للاقتصاد والعلوم الإدارية، 9(26)، 159.
- 14- حمزة بن خليفة. (2018). إمكانية استخدام معايير المحاسبة الدولية في القياس والإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية. مجلة العلوم الإدارية والمالية، 02(02).
- 15- حياة لوصيف، والعايشي زرزار. (ديسمبر، 2021). مدى إدراك أهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية من قبل مؤسسات قطب المحروقات لولاية سكيكدة. مجلة التكامل الاقتصادي، 09(04).

- 16-خضر عباس الجعيفري، وصلاح جواد الهماشي. (2018). دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تعزيز علاقة المواطن مع منظمات الأعمال. مجلة نسق. (18)
- 17-سيد احمد بوحزام، وبن عاشور حملات. (2017). محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 02. (03)
- 18-صدام كاطع هاشم، وإيهاب هاشم عبد الله. (2021). انعكاس الإفصاح المحاسبي على المسؤولية الاجتماعية في تقييم الوحدات الاقتصادية. مجلة الريادة للمال والأعمال، 02. (01)
- 19-عبد الحق سعدي، ونعيمة زعرور. (2021). محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأثرها على أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، 06. (01)
- 20-عبد الزهرة عطية عودة الأسدي، وأشرف عبد ربه أحمد. (2017). مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصحية -دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في مستشفى الصدر التعليمي في البصرة. مجلة جامعة ذي قار، 12. (3)، 62.
- 21-ماندة حسن ماضي، ونهلة عبيس طلال. (2018). أهمية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية العراقية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، 10. (4)
- 22-ماهر عبد السادة صالح، علي محمد ثجيل، ومحمود إسماعيل محمد. (2021). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة - بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الغذائية معمل البان الديوان -. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 16. (55)
- 23-مجمد بغريش. (2020). المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وجودة الإفصاح عنها بالقوائم والتقارير المالية - دراسة حالة الشركات المسعرة في بورصة الجزائر -. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، 14. (02)
- 24-محمد الصالح فروم. (2018). معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر متخذي القرار -دراسة حالة قطب المحروقات لولاية سكيكدة-. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة. (03)
- 25-نور أحمد مهدي، وأشرف هاشم فارس. (2022). تأثير الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الحد من إدارة الأرباح -دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في السوق العراقية للأوراق المالية -. مجلة اقتصاديات الأعمال، 02. (02)
- 26-يمينة حمادة، ومحمد سفير. (2021). واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة الاقتصاد الجديد، 12. (04).

المراجع باللغة الأجنبية:

- 27-Albert Stang و Rubing Liu. (2018). A Corporate social Responsibility Framework for Accounting Research. International Journal of Accounting.
- 28-Amal Noori Mohammed. (2021). Using Financial Analysis Indicators To Support Social Responsibility Accounting. Academy of Accounting and Financial Studies Journal 25، (6).
- 29-Anita Reizinger-Ducsai. (2018). Accounting for sustainability and social responsibility. Research papers of Wroklaw university of economics 189 .
- 30-Emad al-sheikh و Israa Jawdat Mansour. (2019). Impact of applying social responsibility accounting on companies financial performance. European Journal of Business and Management 11، (15).

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

31-Qing L.Burke ،Pro-Chang Chen و ، Gerald J.lobo. (2020). Is Corporate Social Responsibility Related to Conditional Accounting Conservatism? Accounting Horizons34 ،(02).

32-Sajad Gholami ،Mehdi Parvizi ،Ayat TamriNeia ،Shahram Nemati ،Maryam Abgineh و ، Mostafa Emami. (2012). Social Responsibility Accounting: From Theory to Practice. Journal of Basic and Applied Scientific Research.

الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

Environmental Accounting Disclosure in the light of international accounting standards

ط. د. محمدي سعاد/جامعة بلحاج بوشعيب- عين تموشنت/ الجزائر

ط. د. سوداني زكرياء/جامعة محمد خيضر- بسكرة/ الجزائر

الملخص:

تدور إشكالية هذه الدراسة حول الجهود المبذولة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لتطوير الإفصاح المحاسبي البيئي، نظرا لأهميته الكبيرة في زيادة مستوى الشفافية في القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى هناك بعض المعايير المحاسبية الدولية التي تحتوي على جوانب مفاهيمية وتقنية تسمح بتقييم وعرض العناصر البيئية، غير أنها لا تعالج القضايا البيئية حصرا وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية، ما يصعب من عملية المقارنة بين القوائم المالية، كما خلصت نتائج الدراسة إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يسعى إلى إيجاد معيار خاص بالإفصاح المحاسبي البيئي مما يسهل عملية المقارنة بين المنشآت وزيادة مستوى الإفصاح والشفافية.

الكلمات المفتاحية: مجلس معايير المحاسبة الدولية، الإفصاح المحاسبي البيئي، القوائم المالية.

Abstract:

The problem addressed in this study revolves around the efforts made by the International Accounting Standards Board (IASB) to develop environmental accounting disclosure, given its significant importance in increasing transparency in financial statements, using a descriptive-analytical approach. The study found that there are some international accounting standards that contain conceptual and technical aspects that allow for the evaluation and presentation of environmental elements. However, they do not exclusively address environmental issues and how to disclose them in financial statements, making it difficult to compare financial statements. The study concluded that the IASB is seeking to develop a standard specifically for environmental accounting disclosure, which would facilitate comparison between entities and increase disclosure and transparency.

Keywords: International Accounting Standards Board, Environmental accounting disclosure, financial statements.

1. مقدمة:

اهتم المجتمع الدولي بإصدار المواثيق الدولية المتعلقة بحقوق الإنسان والتي تنص على حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن التلوث، كما زاد الضغط من جانب جماعات أنصار حماية البيئة مطالبة المنشآت بإزالة أو منع أسباب التلوث الناجمة عن عملياتها التشغيلية وغيرها من عوامل التلوث، مما أرغم العديد من المنشآت إلى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماما خاصا للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية بشأن حماية البيئة بصورة سليمة وموضوعية في محاولة منه للتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح المحاسبي عما يترتب على التزام المنشآت بالمسؤولية البيئية تحكمه معايير محاسبية مناسبة وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية سواء داخل المنشأة أو خارجها والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة المنشأة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي، ونظرا للحاجة إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، تسعى الكثير من المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية إلى التقليل من الفروقات، من بينها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو يهدف إلى إصدار معايير محاسبية دولية مقبولة على المستوى الدولي.

1.1. الإشكالية: ومن هذا المنطلق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هي المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي البيئي؟.

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

— ما هي أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي؟.

— ما أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي؟.

— ما هي الدوافع من وراء الإفصاح المحاسبي البيئي؟.

2.1. أهداف البحث: نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

— التعريف بالإفصاح المحاسبي البيئي؛

— إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي؛

— تسليط الضوء على أهم المعايير التي لها علاقة بالإفصاح المحاسبي البيئي.

3.1. منهج الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي للتعريف بالإفصاح المحاسبي البيئي، أنواعه، أهميته، والدوافع من وراء الإفصاح المحاسبي البيئي، وإبراز أهم المعايير التي لها علاقة بالإفصاح المحاسبي البيئي.

4.1. محاور الدراسة: قمنا بتقسيم الدراسة إلى محورين رئيسيين هما:

— الإطار النظري للإفصاح المحاسبي البيئي؛

— موقع الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

5.1. الدراسات السابقة:

- دراسة (أبوستالة ، 2022) بعنوان: الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية: تناولت هذه الدراسة أثر الإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، عن طريق توزيع استبانة محكمة على عينة من مجتمع متمثل في جميع شركات الإسمنت الليبية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي البيئي وجودة القوائم المالية، وعلاقة عكسية معنوية ذات دلالة إحصائية بين معوقات تبني نظام الإفصاح عن الأداء البيئي لشركات الإسمنت الليبية ضمن قوائمها المالية وجودة القوائم المالية، وأوصى الباحث بضرورة الحرص على توفير نظام محاسبي متكامل فعال في شركات الإسمنت في بأغراض القياس والإفصاح عن الأداء البيئي.
- دراسة (سعيد، 2014) بعنوان: القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية، بالتطبيق على مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان-SCHB- قسنطينة كدراسة حالة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وذلك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذلك، تتمثل في معوقات تنظيمية تشريعية، علمية ومهنية، وأخرى ذات الصلة بالجانب الإداري والمالي.
- دراسة (حدوش وبوزيد، 2021) بعنوان: الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت نتائج الدراسة إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لديه القدرة على دعم وتحسين ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي، نظرا للدور الذي يقوم به لتوحيد الممارسات المحاسبية وما يتمتع به من دعم قانوني في العديد من الدول وذلك من خلال الإطار المفاهيمي له.

2. الإطار النظري للدراسة

المحور الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي البيئي

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي

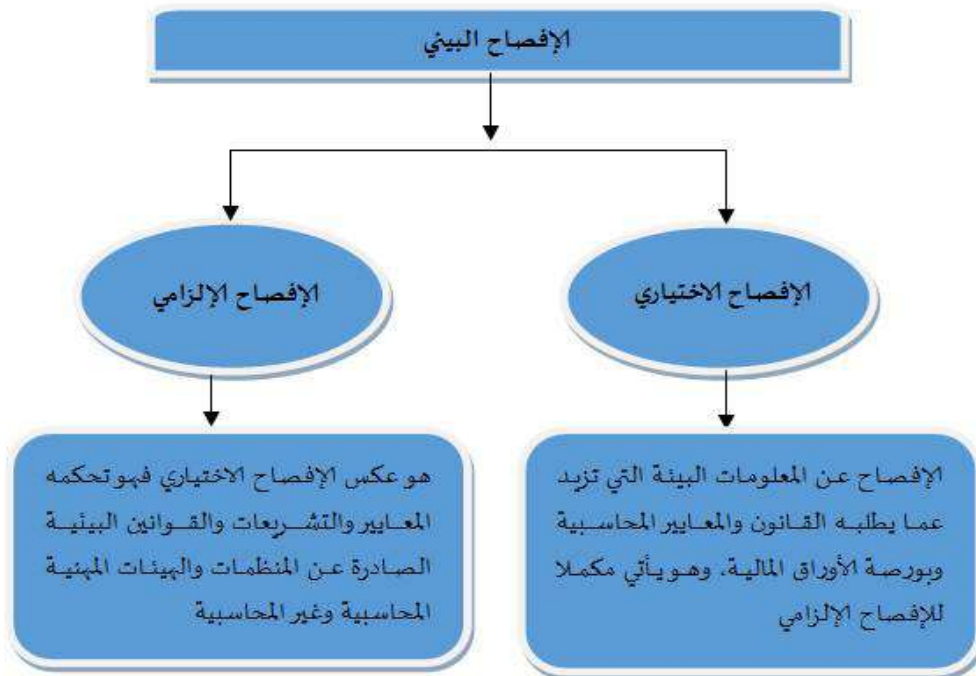
يعرف الإفصاح المحاسبي البيئي على أنه "تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال في القوائم المالية، مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات ويؤدي إلى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي لهذه المنشآت" (صالح ، 2015، صفحة 68).

كما يعرف على أنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل" (حدوش وبوزيد، 2021، صفحة 139)

❖ أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي

يشكل الإفصاح المحاسبي البيئي نوعين من الإفصاح يمكن توضيحهما في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي



المصدر: أبو القاسم محمود أبو ستالة . (2022). الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص 150.

مما سبق يتضح إن الإفصاح البيئي الإلزامي تحكمه المعايير والتشريعات والقوانين البيئية الصادرة عن المنظمات المهنية المحاسبية وغير المحاسبية سواء كانت محلية أو دولية، بعكس الإفصاح الاختياري فهو عرض لمعلومات إضافية بشكل طوعي قد لا تنص عليه التشريعات والقوانين البيئية يعكس مدى وعي وإدراك المؤسسات بمسؤولياتها البيئية في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها (أبو ستالة ، 2022 ، صفحة 150).

❖ أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية، التي تساعد في تقييم كفاءة المشاريع، فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها. ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمؤسسات الصناعية ونتيجة نشاطها، إذ أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المؤسسة بقوانين البيئة (سعيد، 2014، صفحة 82).

❖ الدوافع وراء الإفصاح المحاسبي البيئي

إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشآت دور في ترشيد وتحسين جودة

التقارير المالية، ومن المعلوم أن المعلومات المالية قد تكون مفيدة لمتخذي القرارات المالية، ولكنها قد تكون عديمة الفائدة لمتخذي القرارات الأخرى كالقرارات البيئية، وقد قام بعض الباحثين بتحديد بعض الدوافع التي قد تدفع بعض المنشآت للإفصاح عن المعلومات البيئية، ومن أهمها (أبوستالة ، 2022، صفحة 151):

- استخدام الإفصاح البيئي كوسيلة للمنشأة لتحسين صورتها داخل المجتمع الذي تزاول نشاطها من داخله؛
 - إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين المنشأة والأطراف الأخرى المختلفة مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم والعاملين بالمنشأة والعملاء والموردين والممولين ومجموعات الضغط والتي تعتبر ذات تأثير قوي وبالذات في بلدان أوروبا الغربية والولايات المتحدة؛
 - الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستطلب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالأنشطة البيئية والمحتمل أن تكون ملزمة لجميع المنشآت؛
 - استخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع عامة أن المنشأة تقوم بالإفصاح التطوعي عن المعلومات البيئية؛
 - استخدام الإفصاح للمحافظة على موقع تنافسي متقدم في مجال نشاط المنشأة؛
 - يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة؛
 - الإفصاح عن التكاليف البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتها المتعمقة بالمنشأة؛
 - كسب ثقة ورضا وقناعة المستثمرين بما تعرضه المنشأة من سلع وخدمات في السوق تساعد على الوفاء بمسؤولياتها تجاه المجتمع وتجاه الأجيال القادمة،
- وهناك دوافع أخرى تساعد على الإفصاح البيئي تتمثل فيما يلي (فضيل و ضويفي، 2011، صفحة 259):
- التأثير الإيجابي للإفصاح عن المعلومات البيئية في القيمة السوقية للمنشآت من خلال أسعار أسهمها بالبورصة؛
 - تلبية متطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) بالبورصة الأمريكية؛
 - وجود معايير وقوانين تنظم وتحكم القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن الأداء البيئي للمنشآت
- ثانيا: العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي:

هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المنشآت بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، نذكر منها (سعيد، 2014، الصفحات 87-88):

❖ معوقات تنظيمية وتشريعية:

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة؛
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المنشآت التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية؛
- غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية؛

— عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.
❖ معوقات علمية ومهنية:

- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؛
- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؛
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت؛
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمنشآت

❖ معوقات مالية وإدارية

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط؛
 - العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.
- وفي دراسة أجريت قصد التعرف على أهم المعوقات التي تحد من قيام المنشآت بالإفصاح البيئي في القوائم المالية، توصلت إلى أنه معوقات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تتوزع على أربعة أسباب رئيسية هي كالاتي(أبو العزم، 2005، صفحة 85):

❖ عدم وجود إلزام على المنشآت بالإفصاح البيئي:

- لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات البيئية؛
- لا يوجد معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية؛
- الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة؛

❖ نقص الوعي العام بالقضايا البيئية

- غياب رد فعل المستهلكين والعملاء؛
- لا توجد منظمات غير حكومية تبني قضايا البيئية تفاعلية؛
- لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفضح عن أداؤها البيئي؛
- تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمنشآت، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي؛
- غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

المحور الثاني: موقع الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية

معياري	اسم المعيار	المحتوى المتعلق بالقضايا البيئية
IAS1	عرض القوائم المالية	جاء في الفقرة 14 من المعيار المحاسبي الدولي الأول أن العديد من المنشآت تقدم خارج القوائم المالية بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة، وذلك بشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة، وعندما يعتبر الموظفون أنهم مجموعة مستخدمين هامين، يشجع المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية.
IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	لا تخضع جميع المعاملات دائماً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما هو الحال مع حصص انبعاثات غازات الاحتباس الحراري أو شهادات الطاقة، في هذه الحالة الأمر متروك للمنشأة للحكم على أفضل السبل لحساب المعاملة بحيث تكون المعلومات التي تم الحصول عليها ذات صلة وموثوقة للمستخدمين النهائيين، يجب توضيح الطريقة المختارة في الملاحق
IAS 16 Et IAS 38	التثبيتات الملموسة وغير الملموسة	ينبغي تقديم المزيد من المعلومات حول طرق المحاسبة والتقييم في الملاحظات الملحق، مع العلم أن الآثار المالية لتغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى قد تشمل: انخفاض قيمة الأصول، بما في ذلك فرق الشراء التغيرات في القيمة العادلة للأصول التأثيرات على حساب الإهلاك بسبب انخفاض الطلب من الزبائن، أو ارتفاع التكاليف بسبب اللوائح الجديدة (زيادة تكلفة الامتثال، على سبيل المثال)
IAS 36	انخفاض قيمة الأصول	يمكن المبالغة في القيمة الدفترية للأصول مثل الممتلكات والآلات والمعدات والأصول المعترف بها فيما يتعلق بالموارد المعدنية والأصول غير الملموسة وقرق الشراء إذا لم تأخذ حسابات الانخفاض في القيمة في الحسبان تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ وقد يكون تعرض المنشأة للمخاطر المتعلقة بالمناخ مؤشراً على أن أحد الأصول أو مجموعة من الأصول تعرضت للتلف، إن هذا التعرض للتلف قد يؤثر أيضاً على التدفقات النقدية الواردة والصادرة المقدرة في المستقبل المستخدمة في حسابات المبالغ القابلة للاسترداد، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي 36 الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية التي استندت إليها توقعات التدفقات النقدية ونهج الإدارة في تحديد القيمة المخصصة لهذه الافتراضات، على وجه الخصوص، فيما يتعلق بالشهرة أو الأصول غير الملموسة غير محددة العمر. وإذا أثرت المخاطر المتعلقة بالمناخ بشكل كبير على المبالغ القابلة للاسترداد لأصول المنشأة، فإن المعلومات حول كيفية احتساب التأثير في حسابات المبالغ القابلة للاسترداد ستكون مناسبة لمستخدمي القوائم المالية، مثل هذه المعلومات حول الأصول طويلة العمر والأصول المعترف بها فيما يتعلق بالموارد المعدنية ستكون ذات صلة خاصة بالمستخدمين، وفي الصناعات الاستخراجية، قد يبحث المستثمرون عن تفسيرات حول ما إذا كانت المنشأة قد أخذت بعين الاعتبار تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ في تحديد ما إذا كان ينبغي الاستمرار في الاستكشاف
IAS37	المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	فيما يتعلق بالمخصصات، ينبغي تقديم العديد من المعلومات حول طرق المحاسبة والتقييم في الملاحظات الملحق، مع العلم أن الآثار المالية لتغير المناخ والمخاطر الناشئة الأخرى قد تشمل: الزيادات في مخصصات العقود المرهقة بسبب انخفاض طلب الزبائن أو ارتفاع

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

<p>تكاليف الإنتاج. أو الزيادات في المخصصات أو الالتزامات المحتملة بسبب زيادة مخاطر دفع الغرامات لعدم الامتثال للوائح البيئية أو الاجتماعية الجديدة المعلومات النوعية مطلوبة أيضا فيما يتعلق بوصف طبيعة الالتزام واستحقاقه، يتم تحديد أي شك حول مبلغها أو تاريخ استحقاقها. بالإضافة إلى ذلك يجب تقديم جدول التغيرات في المخصصات ومن الضروري توفير معلومات كمية في الملحق بشأن اختلاف في المخصصات ومن الضروري توفير معلومات كمية في الملحق بشأن اختلاف في المخصصات، ولا سيما تأثير تغيير المدة أو معدل الخصم. الالتزامات المحتملة التي لم يتم الاعتراف بها لأنها تنطوي على قدر كبير من عدم اليقين بشأن نتائجها قد تظل، مع ذلك هي مهمة لفهم المركز المالي للمنشأة أو الأداء المالي ما لم يكن تدفق الموارد المرتبط بها صغيرا، لذلك يجب الإشارة إليها على أنها معلومات خارج الميزانية</p>		
<p>يمكن أن يشمل فرق الشراء Goodwill بشكل غير مباشر العناصر البيئية، كالاتكارات البيئية أو شهادات بيئية أو مهارات تم إنشائها داخليا يمكن أن تؤثر على تقييم الشركة</p>	اندماج الأعمال	IFRS3
<p>يرتبط هذا المعيار بالأنشطة الإستخراجية والتي يعترف بها على نطاق واسع باعتبارها حساسة للبيئة، وينص بأنه على المنشأة أن تثبت أي التزامات بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية يتم تحملها خلال فترة معينة كنتيجة لقيامها باستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها، وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 37.</p>	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها	IFRS6
<p>فيما يتعلق بإدارة المخاطر المالية، يجب على المنشأة تحديد أهدافها والتدابير التي تتخذها لإعادة التعرض لها، يمكن أن يمتد هذا الخطر إلى القضايا الاجتماعية والبيئية</p>	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS7
<p>حسب الفترة الأولى من المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة أنشطة الأعمال التي تقوم بها وأثارها المالية والبيانات الاقتصادية التي تعمل فيها، وفي بعض الأحيان يكون لدى المنشآت المتنوعة قطاع تشغيل يرتبط بشكل مباشر بحماية البيئة، مثل الطاقات المتجددة وخدمات إزالة التلوث والتقنيات الخضراء وإعادة التدوير (الرسكلة).... إلخ.</p>	القطاعات التشغيلية	IFRS8
<p>يتطلب من المنشآت الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المستخدمة عند الاعتراف بالأصول بالقيمة العادلة، وقد تتضمن قياسات القيمة العادلة عددا من السيناريوهات المحتملة، فعندما تتأثر القيمة العادلة للأصل بالمخاطر المتعلقة بالمناخ بما في ذلك التأثير والتغيرات المحتملة للقوانين واللوائح فيما يتعلق بإدارة هذه المخاطر، قد تحتاج المنشأة إلى الإفصاح عن كيفية تعاملها مع المخاطر المرتبطة بالمناخ في الحسابات، وستحتاج المنشآت في القطاعات التي تتأثر بشكل خاص بالمخاطر المتعلقة بالمناخ إلى التفكير في الإفصاح عن افتراضاتها فيما يتعلق بهذه المخاطر، حتى لو لم تتمكن من تحديد أي تأثيرات على القوائم المالية.</p>	قياس القيمة العادلة	IFRS13
<p>ينطبق على التغيرات في قوائم أي التزامات حالية تتعلق بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزامات مشابهة فعلى سبيل المثال، قد يوجد التزام بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية أو التزام مشابه بتفكيك آلات أو إصلاح الأضرار البيئية في الصناعات الإستخراجية أو إزالة المعدات.</p>	التغيرات في الالتزامات القائمة بالإزالة أو الإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المشابهة	IFRIC1

<p>حسب الفقرة الأولى من هذا التفسير الغرض من صناديق الإزالة أو إعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي، التي يشار إليها في هذا المعيار على أنها "صناديق الإزالة" أو "الصناديق"، هو أفراد أصول لتمويل بعض أو جميع تكاليف إزالة الآلات (مثل محطة طاقة نووية) أو معدات معينة (مثل السيارات)، أو في تولي إصلاح بيئي (مثل علاج تلوث المياه أو إعادة أرض منجم إلى حالتها الأصلية)، والتي يشار إليها معا على أنها "إزالة".</p>	<p>الحقوق من حصص ناشئة عن صناديق الإزالة، أو إعادة إلى الحالة الأصلية أو الإصلاح البيئي</p>	<p>IFRIC5</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------	---------------

المصدر: زهرة حدوش، وحמיד بوزيد. (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04 (العدد 02)، ص 146-148.

ومنه نستنتج أن المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تحتوي على جوانب مفاهيمية وتقنية تسمح بتحديد وتقييم وعرض العناصر البيئية، لكنها لا تقدم تفاصيل دقيقة فيما يتعلق بتنفيذ هذه العناصر ولا تعالج حصريا القضايا البيئية في التقارير السنوية للمنشآت وكيفية معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها، وبالتالي سيشكل مشكلة عند القيام بالإفصاح المحاسبي البيئي، ويصعب من عملية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت (حدوش وبوزيد، 2021، صفحة 184).

3. خاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإفصاح المحاسبي البيئي ومعرفة موقعه في ضوء المعايير المحاسبية الدولية.

1.3. النتائج:

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

- الإفصاح المحاسبي البيئي هو تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال في القوائم المالية، مما يسهل عملية اتخاذ القرارات وترشيدها؛
- تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية؛
- تحتوي بعض المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS على جوانب مفاهيمية وتقنية تسمح بتحديد وتقييم وعرض العناصر البيئية، لكنها لا تقدم تفاصيل دقيقة فيما يتعلق بتنفيذ هذه العناصر ولا تعالج حصريا القضايا البيئية في التقارير السنوية للمنشآت.

2.3. التوصيات:

نقدم من خلال هذه الدراسة التوصيات التالية:

- زيادة الاهتمام بالقضايا البيئية من طرف المنظمات والهيئات الدولية بما في ذلك مجلس المعايير المحاسبية الدولية؛
- إيجاد معيار خاص بالإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية؛
- تحسين المعايير الحالية من خلال توفير المزيد من التفاصيل حول عرض القضايا البيئية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

4. قائمة المراجع:

1. أبو القاسم محمود أبو ستالة . (2022). الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر .
2. حنان سيف سعيدي. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية (مذكرة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، الجزائر.
3. زهرة حدوش، وحميد بوزيد. (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، المجلد 04(العدد 02)، 136-150.
4. فارس فضيل، وحمزة ضويفي. (2011). المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة. ورقة مقدمة إلى الملتقى الوطني الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات. جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
5. فهيم محمد أبو العزم. (2005). معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية-دراسة حالة جمهورية مصر العربية. مجلة الإدارة العامة، المجلد 45(العدد 01).
6. موسى محمد عبد الله صالح . (2015). الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي (إطروحة دكتوراه). كلية إدارة الأعمال ، جامعة الجنان، طرابلس، ليبيا.

التدقيق الاجتماعي في بيئة الأعمال الجزائرية: متطلبات وأفاق

Social auditing in the Algerian business environment : requirements and prospects

د. عبد العالي محمدي / جامعة باتنة 1 / الجزائر

د/ صحراوي فارس / جامعة باتنة 1 / الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى ضبط المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل من التدقيق الاجتماعي والمسؤولية الاجتماعية وإبراز متطلبات تطبيق التدقيق الاجتماعي في بيئة الأعمال الجزائرية ومقومات نجاحه وبالنظر للدور الكبير لعملية التدقيق في العديد من المجالات وأبرزها المجال المحاسبي والمالي اتجهت الدراسات الحديثة في السنوات الأخيرة نحو الاهتمام بالجوانب الاجتماعية، من أجل الوصول إلى بناء طرق ومعايير تساعد على إدخال تقنيات التدقيق في الأداء الاجتماعي للمؤسسات

الكلمات المفتاحية: تدقيق اجتماعي، مسؤولية اجتماعية.

Abstract:

This study aims to set the basic concepts of social auditing and social responsibility and highlight the application requirements of social auditing in the Algerian environment and its elements of success, and that for the important role of audit in many fields, especially in accounting and financial domains, as recent studies have tended last few years to focus on social aspects, to construct methods and standards to help the use of audit techniques in the social performance of business enterprise.

Keywords: social audit, social responsibility.

1. مقدمة:

أصبح مألوفاً في الأدب المحاسبي البحث في المحاسبة الاجتماعية (قياس الأداء الاجتماعي للمنشآت) وما تساهم به هذه المنشآت في تحسين الظروف البيئية للعاملين فيها، وعملائها والبيئة المحيطة بها، والمجتمع المحلي بشكل عام وياتت المنشآت ترصد الموازنات المستقلة لهذا الغرض، وترسم الخطط القصيرة والطويلة الأجل لذلك، وتقوم بالإفصاح عن هذا الإسهام (المعلومات الاجتماعية) ضمن خططها العامة. حيث أدى هذا إلى إضافة أهداف ذات بعد اجتماعي للمنظمات بجانب الأهداف الاقتصادية التي تسعى إلى تحقيقها، من هذا المنطلق أدى بظهور مصطلح التدقيق الاجتماعي الذي يقوم بفحص البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية، الذي يهدف لإعطاء صورة صادقة على كل ما قامت به المنظمة اتجاه المحيط الذي تعمل به. مواكبة للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال العالمية، ومسايرة لتطور المفاهيم، أصبح لزاماً على الجزائر التعامل مع هذه التغيرات من خلال إدخال مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية والقيام بتحسين المؤسسات بأهمية الإفصاح على قوائمها المالية، كما وجب إدخال مفهوم التدقيق الاجتماعي في قاموس التدقيق الجزائري .

من هنا جاءت هذه الدراسة لتمحور حول:

ماهي متطلبات وأفاق تطبيق التدقيق الاجتماعي في بيئة الأعمال الجزائرية؟.

وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة محاور رئيسية هي كما يلي:

- المحور الأول: مفاهيم عامة حول المسؤولية الاجتماعية؛
- المحور الثاني: ماهية التدقيق الاجتماعي؛
- المحور الثالث: متطلبات تبني التدقيق الاجتماعي ومقوماته في بيئة الأعمال الجزائرية.

2. محاور الدراسة

المحور الأول: مفاهيم عامة حول المسؤولية الاجتماعية

أولاً: مفهوم المسؤولية الاجتماعية وتطورها التاريخي.

❖ تعريف المسؤولية الاجتماعية:

مفهوم المسؤولية الاجتماعية بالعديد من التغيرات مع مرور الزمن، واخذ اهتمام وتطور متزايد من قبل الباحثين والمختصين في هذا المجال، ومن هنا نجد مجموعة من التعاريف والتي من أهمها:

- تعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها "عبارة عن التزام المؤسسة بالمشاركة في تحسين نوعية الحياة لأسر العاملين وللمجتمع ككل والمحافظة على البيئة من التلوث وذلك من خلال مجموعة من البرامج والإعانات والتسهيلات والتي تقدم بواسطة المختص بهذه المؤسسة في ضوء احتياجات ومشكلات المجتمع وفي إطار قيم وأخلاقيات وقوانين هذا المجتمع (النصر، 2015، صفحة 34).

- كما تعرفها الغرفة التجارية العالمية على أنها جميع المحاولات التي تساهم في تطوع المؤسسات لتحقيق تنمية ذات اعتبارات أخلاقية واجتماعية، وبالتالي تعتبر المسؤولية الاجتماعية على المبادرات الحسنة من المؤسسات دون

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

وجود إجراءات ملزمة قانونيا، ولذلك فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع والتعليم. (كافي،، 2017، صفحة 84)"

- ويعرفها أيضا الاتحاد الأوروبي على أنها: "مفهوم تقوم المؤسسات بمقتضاه بتضمين اعتبارات اجتماعية وبيئية في أعمالها، وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي، ويركز الاتحاد الأوروبي على فكرة أن المسؤولية الاجتماعية هي مفهوم تطوعي لا يستلزم سن القوانين أو وضع قواعد محددة تلتزم بها المؤسسات للقيام بمسئوليتها تجاه المجتمع. (لعمش، 2015، صفحة 182)"

- وحسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة تعرف المسؤولية الاجتماعية أنها "التزام المستمر من قبل المؤسسات بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل (نوال،، صفحة 04)"

❖ التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية: مر التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية بالعديد من المراحل ويمكن توضيحها في الجدول الآتي (الدباغ، 2016، الصفحات 52-53):

المفهوم	المرحلة
وهي المرحلة التي شكلت البوادر الأولى لهذا المفهوم من خلال تحسين أجور العاملين.	مرحلة الثورة الصناعية
في هذه المرحلة بدأ الاهتمام بالعناصر المادية للعمل من اجل توفير ظروف عمل أفضل للعاملين ولغرض زيادة الإنتاج وبذلك تزداد أرباح المالكين.	مرحلة العلاقات الإنسانية وتجارب هوثورن
ظهر تأثير هذه المرحلة بازدياد عدد العاملين والتقليل من نسب البطالة.	مرحلة ظهور خطوط الإنتاج وتضخيم حجم المؤسسات.
حملت هذه المرحلة أفكار دفعت الغرب إلى تبني الكثير من عناصر المسؤولية الاجتماعية وكان أبرزها الضمان الاجتماعي والاستقرار الوظيفي.	مرحلة الأفكار الاشتراكية
حملت هذه المرحلة دعوات مهمة لتدخل الدول بحماية أصحاب المصالح المتضررين كافة جراء الكساد العالمي وانهيار المؤسسات الصناعية.	مرحلة الكساد الاقتصادي الكبير.
عدت هذه المرحلة حاسمة في انطلاق مفهوم المسؤولية الاجتماعية والتي كان من أبرز مظاهرها تخلص الكثير من الدول من الحكم الدكتاتوري والتوسع في مفهوم الديمقراطية الصناعية وتعزيز دور النقابات العالمية والمطالبة بتحسين ظروف العمل وسن القوانين التي تحمي حقوق أصحاب المصالح جميعا.	مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتوسع الصناعي.
اتسمت هذه المرحلة بتعاظم قوة النقابات وزيادة تأثيره في قرارات المنظمات إذ أبرزت الكثير من القضايا المدفوعة أمام المحاكم لأسباب تتعلق بالانتهاكات التي تحصل من قبل المؤسسات الأعمال تجاه المستفيدين بصورة عامة.	مرحلة المواجهات الواسعة بين الإدارة والنقابات.
والتي جسدت نداءات واحتجاجات المراحل السابقة بشكل قوانين ودساتير أخلاقية والتي ظهرت في شعارات المؤسسات وفي رسالاتها بشكل صريح ولافت للنظر.	مرحلة القوانين والمدونات الأخلاقية.
مثلت هذه الجماعات مصالح شريحة واسعة من المستفيدين من أمثلتها حماية البيئة وحماية المستهلك وجمعية أطباء بلا حدود وغيرهم إذ أصبحت المسؤولية الاجتماعية في هذه المرحلة أكثر نضوجا وأقوى حضورا على أرض الواقع.	مرحلة جماعات الضغط

مرحلة اقتصاد المعرفة وعصر المعلوماتية	اتسمت هذه المرحلة بتغيير طبيعة الاقتصاد وبروز كثير من الظواهر كالعولمة والخصخصة وانتشار شبكات المعلومات حيث حملت في طياتها مخاوف لتزايد سطوة المؤسسات الأعمال العملاقة نتيجة لتخلي الحكومات عن دورها في تقديم الكثير من الخدمات وهذا ما حث المؤسسات على تطوير مبادراتها الاجتماعية.
---------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

ثانياً: أهمية وأبعاد المسؤولية الاجتماعية:

❖ أهمية المسؤولية الاجتماعية:

هناك وجهات نظر متعارضة حول تبني المؤسسة لمزيد من الدور الاجتماعي، وعلى العموم هناك اتفاق عام بكون المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة بحدود معينة تمثل عملية مهمة ومفيدة للمؤسسات في علاقاته مع مجتمعاتها لمواجهة الانتقادات والضغوط المفروضة عليها، ومن شأن الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية تحقيق عدة مزايا بالنسبة للمجتمع و الدولة والمؤسسة وأهمها ما يلي (الطاهر، 2006، صفحة 82):

- بالنسبة للمؤسسة: تحسين صورة المؤسسة في المجتمع وترسيخ المظهر الإيجابي خصوصاً لدى الزبائن والعاملين وأفراد المجتمع بصفة عامة؛ إذا ما اعتبرنا أن المسؤولية الاجتماعية مبادرات طوعية للمؤسسة تجاه أطراف متعددة ذات مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، ومن شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين المؤسسة ومختلف الأطراف ذات المصلحة.
- بالنسبة للمجتمع: زيادة التكافل الاجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع مع توليد شعور عالي بالانتماء من قبل الأفراد ذوي الاحتياجات الخاصة كالمعوقين وقليلي التاهيل والأقليات والمرأة والشباب. كذلك الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفير نوع من العدالة الاجتماعية وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص الذي هو جوهر المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، تحسين نوعية الحياة في المجتمع سواء من ناحية البنية التحتية أو الناحية الثقافية. ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين منظمات المجتمع المختلفة ومختلف الفئات ذات المصلحة.
- تحسين التنمية السياسية انطلاقاً من زيادة التثقيف بالوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنظمات وهذا يساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية؛
- كون المسؤولية الاجتماعية مرتبطة بمفاهيم أساسية كتقليل السرية بالعمل والشفافية والصدق في التعامل وهذه تزيد من الترابط الاجتماعي وازدهار المجتمع على مختلف المستويات (محمد ب.، 15 فيفري 2012).

▪ بالنسبة للدولة: تتمثل أهمية المسؤولية الاجتماعية بالنسبة للدولة في ما يلي (شنيبي، 2011/11/22):

- تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهماتها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى.
- يؤدي الالتزام بالمسؤولية البيئية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية.
- المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من الآلات التي تجد الدولة الحديثة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعاً بعيداً عن تحمل المؤسسات الاقتصادية الخاصة دورها في هذا الإطار.

❖ أبعاد المسؤولية الاجتماعية:

تتمثل أهم أبعاد المسؤولية الاجتماعية فيما يلي:

- **المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع المحلي:** يعتبر المجتمع المحلي بالنسبة للمؤسسات 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، احترام 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 التنموي.
- **المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين:** إذا كانت المؤسسات تولي اهتمامها لرأس المال البشري فلا بد من تقديم لهم ما هو أفضل، لان العاملين المهرة على المستوى الوطني والعالمي أصبحوا يركزون على عامل المسؤولية الاجتماعية من بين العوامل الأخرى، وقد اثبت ذلك تجريبيا حيث إن أكثر الناس يحبذون العمل في المؤسسة التي لديها سياسات بيئية ومجتمعية جيدة، كما اثبت في نفس السياق أن الناس يحبذون التعامل تجاريا مع نفس المؤسسات (الهدى،، يومي 15،14 نوفمبر 2016).
- **المسؤولية الاجتماعية اتجاه الموردين:** ينظر إلى العلاقة ما بين الموردين والمؤسسات الأعمال على أنها علاقة مصالح متبادلة، لذلك يتوقع الموردين إن تحترم مؤسسات الأعمال تطلعاتهم ومطالبهم المشروعة التي يمكن تلخيصها بالاستمرار في التوريد وخاصة لبعض أنواع المواد الأولية اللازمة للعمليات الإنتاجية، وأسعار عادلة ومقبولة للمواد المجهزة لمؤسسات الأعمال بالإضافة إلى تسديد الالتزامات، والصدق في التعامل، وتدريب الموردين على مختلف طرق تطوير العمل.
- **المسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة:** لقد أعيد التركيز في أدبيات المسؤولية الاجتماعية فيما يخص الجوانب البيئية، أن المسؤولية الاجتماعية تضم أنظمة البيئة المفروضة ذاتيا أي ضمن فلسفة المؤسسة، والتقارير البيئية للمؤسسة (بشير، يومي 14،15 نوفمبر 2012).
- **المسؤولية الاجتماعية اتجاه المستهلكين:** تهتم المؤسسة بالأنشطة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه المستهلكين اهتماما كبيرا، وذلك من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار مناسبة، والحرص على الإعلان الصادق، بالإضافة إلى الإرشادات الواضحة باستخدام المنتج، وتقديم خدمة ما بعد البيع، وتطوير المنتجات مع المحافظة على الالتزام الأخلاقي بعدم مخالفة قواعد المنافسة.
- **المسؤولية الاجتماعية اتجاه المساهمين:** إن مسؤولية تجاه المساهمين مسؤولية كبيرة وتعد من أولى أولوياتها، وهي تعظيم ثروتهم من خلال الأرباح التي يجب أن تحققها نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها التشغيلية المختلفة، وفي اللحظة التي يشعر فيها المساهمون أن المؤسسة عاجزة عن تحقيق هذا الريح يقومون بتصفيتها

حفاظا على أموالهم، لهذا تسعى المؤسسة ومن خلال أدارتها العليا إلى زيادة المبيعات، وحماية أصول المؤسسة وبالتالي زيادة الربحية، وتعظيم ثروة ملاكها (النعيمي، 2015، صفحة 32).

المحور الثاني: ماهية التدقيق الاجتماعي.

اهتم العديد من الباحثين والمختصين في المجال التدقيق بمصطلح التدقيق الاجتماعي الذي يعد احد أنواع مهمة في التدقيق، حيث أصبح هدفا رئيسا تسعى لتحقيقه جميع المؤسسات بمختلف أشكالها وذلك بغرض تحقيق الأهداف المرجوة.

أولا: مفهوم التدقيق: لقد تعددت التعاريف المعطاة للتدقيق نذكر منها:

لغويا: هي المعادة وتعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قام به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها (هيبه، 2012، صفحة 12).

اصطلاحا: وفقا للجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق بجمعية المحاسبة الأمريكية، والتي لا يختلف تعريفها كثيرا عن التعريفات العديدة للتدقيق هي كما يلي:

التدقيق: هو عملية منظمة لجمع وتقويم أدلة الإثبات- بموضوعية- تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلي مستخدمي المعلومات المعنيين.

كما عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية (ميلود، 2007، صفحة 05)".

كما أن بعض الباحثون قاموا بتعريف التدقيق على أنه أداة من أدوات الرقابة تقوم على فحص البيانات والسجلات المحاسبية والتأكد من صحة وسلامة العمليات المسجلة والتعبير عن المركز المالي للشركة، والحكم عليها من خلال التحقق ثم التقرير عنها، لذلك فإنه يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية ترتكز عليها المراجعة هي (سليمان م.، 2014، صفحة 14):

- الفحص: ويقصد به فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتسويتها، وهذا بالرجوع إلي أدلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية.

- التحقق: يقصد بالتحقق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال الشركة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضع المؤسسة الحقيقية في فترة زمنية محددة ومصورة صحيحة وصادقة.

- التقارير وإبداء الرأي: يقوم المدقق بإبداء رأيه من خلال التقرير، الذي يعده المدقق، وهو يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق والذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل التدقيق، سواء الأطراف داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

كما عرف التدقيق على أنه عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، والمتعلقة بنتائج المادة محل التدقيق، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (صالح ن.، 2014، صفحة 158).

ثانياً: أهداف التدقيق

هناك العديد من الأهداف التي يحققها التدقيق نلخص البعض منها في هذه النقاط التالية: (العلمي، 2015، صفحة 37)

- مساعدة جميع المستويات الإدارية في إخلاء مسؤولياتهم من خلال التقارير المتعلقة بفحص وتحليل نتائج أعمالهم بشكل واقعي بعيداً عن التحيز وفي حالة وجود نقاط ضعف أو ثغرات معينة ففي العادة يقدم توصيات لمعالجة وتصحيح هذه الأوضاع؛
- إضافة قيمة للمنظمة وتحسين عملياتها ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم وتحسين عمليات إدارة الحظر والرقابة والتوجيه، وبناء عليه يشمل التدقيق آلية ضبط وتقييم وتحسين كفاءة وفعالية نظام الرقابة، التقييم والتوجيه، وتقييم مستوى الأداء في تنفيذ المسؤوليات؛
- التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية في المؤسسة واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات؛
- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها؛
- مراجعة القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المؤسسة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع؛
- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المؤسسة؛
- تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وتحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات.

ثالثاً: الأسباب الداعية لظهور التدقيق الاجتماعي

- هناك مجموعة الأسباب التي أدت إلى ظهور التدقيق الاجتماعي نذكر منها: (عمر، 2019، صفحة 77)
- أصبح من المهم قياس المنافع التي تحققها المؤسسة الاقتصادية للمجتمع نتيجة تحملها مسؤوليتها الاجتماعية؛
 - ظهور قوى سياسية ونقابات عمالية نادت بتحسين المستوى المعيشي للعمال من حيث الرعاية الصحية والمهنية والاجتماعية؛
 - الثورة الصناعية وظهور العولمة والتطور التكنولوجي الذي ساهم في توفير البيئة المناسبة للاهتمام بجودة المنتجات تنمية مهارات العاملين؛

– الأزمات المالية والاقتصادية التي مست الاقتصاد العالمي، نتيجة للفضائح الأخلاقية التي ظهرت ملامحها جراء التعاملات الأخلاقية لديري المؤسسات عند تسيير أعمالهم، والتي تسببت في التعدي على حقوق أصحاب المصالح؛

– تطور الفكر الإداري والأخذ بفكرة التسيير المتكامل من خلال الاهتمام المتوازن بجميع الأطراف المهتمة بالمؤسسة.
رابعاً: تعريف التدقيق الاجتماعي

هناك العديد من التعاريف المختلفة حول التدقيق الاجتماعي نذكر منها:

يعرف على أنه: "الفحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها وذلك بغرض التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في الرفاهية الاجتماعية ذلك مع مراعاة أن يتم هذا في ضوء مجموعة من المعايير المتعارف عليها لضمان جدية وسلامة الأداء من جانب القائمين على هذا النوع من أنواع المراجعات. (الموسوي هـ، 2014، صفحة 99)

كما يعرف أن أيضاً: "إن التدقيق الاجتماعي يبحث في مدى إفصاح المؤسسات عن إسهامات في تحسين ظروف العاملين فيها وعملائها والبيئة المحيطة بها والمجتمع المحلي بشكل عام (آسيا، 2018، صفحة 930).
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 المهتمة الداخلية والخارجية (بورنان، 2017، صفحة 342)."

وعرف كذلك التدقيق الاجتماعي هو المسعى المنهجي الذي يكشف الحقائق ويرسم الاختلافات وهكذا يسمح بتقييم عوامل الخطر وتقديم التوصيات التي من شأنها أن تعود بالنفع على سياسات الاجتماعية للمؤسسة (خيرة، 2017، صفحة 05).

خامساً: أهداف التدقيق الاجتماعي

للتدقيق الاجتماعي أهداف عديدة نذكر منها ما يلي: (عبيد، 2011، صفحة 95)

- التأكد من أن بيانات ومعلومات قائمة الأداء الاجتماعي صحيحة ودقيقة في ضوء معايير إعدادها وإبداء الرأي عن مستوى الأداء الاجتماعي من خلال تقرير المدقق عن قائمة الأداء الاجتماعي.
- فحص الأداء الاجتماعي والتأكد من ملائمة الإفصاح عن القوائم المالية والتقارير الاجتماعية وكفايتها في التعبير عن مدى تنفيذ الوحدة الاقتصادية لمسؤوليتها الاجتماعية.

كما يمكن تحديد أهداف أخرى أهمها:

- التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة والمعايير والمواصفات المعتمدة ذات العلاقة بالنشاط الاجتماعي؛
 - يسمح لجمهور المؤسسة بالتأثير على أداؤها وسلوكها وتأثير على سياستها المستقبلية؛
- يمكن المؤسسة من تحسين أداؤها الاجتماعي سنة بعد أخرى بطريقة ضمنية تشاركية واضحة وقابلة للقياس.

سادساً: مزايا التدقيق الاجتماعي

- للتدقيق الاجتماعي العديد من الفوائد والمزايا التي يقدمها لمستخدميه وهي (مراد، 2011، صفحة 210):
- يسمح للمؤسسة بالإشراف الفعال وتوجيه الأداء وفهم العلاقة بين النواحي الاقتصادية والاجتماعية؛
- يسمح لذوي المصلحة المرتبطة بالمؤسسة بالتأثير على ادائها وسياستها المستقبلية؛
- يمكن المؤسسة من التقرير على انجازاتها الاجتماعية بطريقة مثبتة وصادقة بدلا من ادعاءات لا أساس لها؛
- يسمح بالحكم ما إذا كانت المؤسسة قد حققت قيمة مضافة من الناحية الاجتماعية أم لا؛
- يمكن للمؤسسة من تحسين أدائها في الأجل الطويل والقصير ومنه زيادة تنافسيتها بطريقة مندمجة واضحة وقابلة للقياس؛
- يوفر المرونة اللازمة لدى المؤسسة في التكيف الداخلي والخارجي ؛
- يعمل على إيجاد التناسق والتكامل بين مختلف المستويات الإستراتيجية الثلاثة (المؤسسة، الوحدات والوظائف) فيما بينها أفقيا أو عموديا؛
- يعمل على تقويم الاستراتيجيات من خلال اكتشاف الفجوات الاختلالات ومعالجة في الوقت المناسب حتى لا تحيد عن أهدافها؛
- يمكن المؤسسة من استغلال الفرص وتدعيم نقاط القوة ويساعدها في تجنب نقاط الضعف ومواجهة التهديدات.

سابعاً: مبادئ التدقيق الاجتماعي

- إن التدقيق الاجتماعي يساعد المؤسسة ويشجعها وباستمرار على الإشراف على أدائها الاجتماعي وتحسينه باستمرار، وهناك ستة مبادئ تشكل الأساس للتدقيق الجيد هي (كرم، 2012، صفحة 49):
 - نظرة شمولية (متعددة): يجب أن يعكس التدقيق الاجتماعي وجهات نظر كل المعنيين والمتأثرين بالمؤسسة وهم جمهورها.
 - شامل: يجب أن يركز التدقيق الاجتماعي ليشكل في النهاية قياس مدى تحسن الأداء من النواحي الاجتماعية والبيئية والثقافية والمجتمع.
 - مقارن: لا بد للتدقيق الاجتماعي أن يوفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المؤسسة عبر السنوات وبأداء المؤسسات المماثلة وبالأداء المعياري للصناعة.
 - مراجعة (فحص): يجب أن تفحص الحسابات الاجتماعية سنويا بواسطة شخص أو أكثر ممن ليس مصلجة في تزييف النتائج (محايدين).
 - منتظم: يجب أن ينفذ التدقيق الاجتماعي بشكل منتظم، وليس مؤقتا أو لمرة واحدة في العمر.
 - الإفصاح: يجب أن تكون نتائج التدقيق الاجتماعي متاحة ومعلنة لكل المعنيين في المؤسسة والمجتمع بشكل عام.
- ثامنا: معايير التدقيق الاجتماعي
- تتمثل معايير التدقيق الاجتماعي في الشكل الموالي:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الجدول (02): معايير التدقيق الاجتماعي

معايير إعداد التقرير	معايير العمل الميداني	المعايير الشخصية
يعرض التقرير مدى التزام المؤسسة بالقواعد المبادئ المتعارف عليها في إعداد القوائم والتقارير الاجتماعية ويشتمل أيضا رأي حول النشاط الاجتماعي للمؤسسة وتقييم أدائها الاجتماعي.	1- معيار التخطيط لمهمة التدقيق: يجب رسم خطة وتضمينها جزء مخصص لفحص النواحي الاجتماعية للعميل وفحص الأداء الاجتماعي له. 2- فحص نظام الرقابة الداخلية: فحص مدى قيام المدقق الداخلي بمهمة فحص نظام الرقابة الداخلية وشمولها لمساهمات الاجتماعية. 3- أدلة الإثبات: جمع وسائل الإثبات الكافية حول النشاط الاجتماعي للمؤسسة.	1. معيار التأهيل العلمي والعملي: - يجب أن يكون المدقق مؤهلا بالإضافة إلى إمكانية استعانتته بخبير في الأمور الاجتماعية. - معيار الحياد والاستقلالية: - يكون المدقق محايد ومستقلا عن الإدارة ومختلف الجهات. 2. معيار بذل العناية المهنية اللازمة والمسؤولية المهنية: ويتمثل هذا المعيار في التحديد السليم لموقف المدقق تجاه المشاكل الاجتماعية.

المصدر: بن شريف مبروك، هيري آسيا، التدقيق الاجتماعي آلية لتحسين الأداء الاجتماعي، مجلة الحقيقة، العدد 41، 2018، ص 930.

تاسعا: أبعاد التدقيق الاجتماعي

هناك مجموعة من الأبعاد نذكر منها (آسيا ز، 2021،، صفحة 203):

- المقارنة: يغد وسيلة مقارنة تستخدمه المؤسسة من خلال مقارنة السنة الحالية مع الأداء السابق، وأن عملية المقارنة هي اعداد قوائم تشرح سلوك مرؤوسين في العمل والصفات الواجب توفرها فيهم ويجرى ذلك بالتعاون بين الموارد البشرية والرؤساء المباشرين، ويشار أيضا أن المقارنة تعد من معايير التدقيق وفقا لأفضل المؤسسات المنافسة ويجعلها كنموذج يحتذى به؛
- التكاملية: يهدف التدقيق الاجتماعي إلى انتاج الحسابات الاجتماعية بشكل منظم بحيث يصبح المفهوم والممارسة جزء لا يتجزأ من ثقافة المؤسسة، ويقصد بالتكاملية في التدقيق الاجتماعي بأنه تكامل مجموعة من الجهود لجميع الجهات المعنية في المؤسسة على سبيل المثال الإدارة، الموظفين، العملاء، أفراد المجتمع وواضع السياسات؛
- المصدقية: تشير إلى ضمان أن الحسابات الاجتماعية يجري تدقيقها من قبل مدقق مختص وذات مهارة وهو تمتع بالمصدقية والثقة ومستقل عن إدارة المؤسسة، وتشير المصدقية إلى معاينة الدقيقة لتحصيل المعلومات الصادقة حول الأهداف الموضوعية الخاصة للأفراد كالتوظيف من خلال وضع الفرد المناسب في المكان المناسب ورفع الروح المعنوية وتحسين الظروف، يجب على المدقق الاجتماعي أن يكون نزيها ومؤهلا وذو كفاءة ومهارة في عملية التدقيق ولا تمارس عليه ضغوطات؛
- الشفافية: يعمل التدقيق الاجتماعي على أن تكون عملية الإفصاح عن الحسابات إلى الجهات المعنية والمجتمع واضحة كما أن الشفافية تحقق العدالة وإعطاء الحق في اتخاذ القرار ويشار أيضا للشفافية أنها هي التصريح الواضح للبيانات الحكومية والإدارية من خلال وسائل الإعلام والرقابة بهدف إتاحة المعلومة للمجتمع المدني وكافة المواطنين.

المحور الثالث: متطلبات تبني التدقيق الاجتماعي ومقوماته في بيئة الأعمال الجزائرية.

أولاً: متطلبات التدقيق الاجتماعي

نجاح التدقيق الاجتماعي في الوصول إلى تحقيق أهدافه يتطلب ما يأتي (الخطيب، 2012، صفحة 353):

❖ وجود نظام خاص بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية: هذا النظام يهدف إلى قياس المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسة توصيلها وفي حال غياب هذا المتطلب، ليس بالإمكان تصور إمكانية القيام بالتدقيق الاجتماعي والسبب إذا لم يكن هناك، أو لم يكن موجوداً أو لم يوجد نظام محاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، فكيف يكون هناك تدقيق اجتماعي؟. نجاح التدقيق الاجتماعي يتوقف- بدرجة كبيرة- على طبيعة هذا القياس، كلما كان القياس كمياً أو نقدياً كلما كان أدق أما في حال القياس الوصفي، فالدقة سوف تكون أقل إذ لا يتمكن المدقق من إبداء رأيه وبشكل موضوعي عن مدى صحة البيانات ومدى تغيرها عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة بدقة، إذا لم يعبر عنها بشكل نقدي.

❖ توافر معايير محدد للأداء الاجتماعي: لا بد من توافر هذه المعايير لأجل تمكن المدقق من إبداء رأي غير متحيز وعليه يجب توافر مجموعة من المعايير التي تستخدم لهذا الغرض، والجهات التي تتولى وضع هذه المعايير: إما المؤسسة بنفسها، أو غرفة التجارة والصناعة، أو الجمعيات العلمية والمهنية بالاشتراك مع أساتذة الجامعات، في حال غياب مثل هذه المعايير، يصبح من الصعب على المدقق الاجتماعي أن يؤكد مساهمة المؤسسة في أدائها الاجتماعي.

❖ وجود أشخاص أكفاء للقيام بالتدقيق الاجتماعي: يجب أن يقوم بمهمة التدقيق الاجتماعي مدقق كفؤ ويتمتع بالاستقلال، ولديه إلمام ومعرفة ذات طابع اجتماعي التي تساهم فيها المؤسسة بالإضافة إلى معرفة- وبقدر معقول- بمجالات الاقتصاد والصحة العامة والبيئة

❖ اقتناع الإدارة بأهمية التدقيق الاجتماعي: يجب أن يكون رد فعل الإدارة ايجابياً تجاه نتائج التدقيق الاجتماعي وتوصيات المدقق الاجتماعي، بخاصة فيما يتعلق بالجوانب التي لم توليها الإدارة اهتماماً كافياً ففي حال عدم إيمان الإدارة واقتناعها بالنشاط الاجتماعي قد يؤدي الأمر إلى إلغاء النشاط الاجتماعي بالكامل، والعكس هو الصحيح.

ثانياً: مقومات نجاح التدقيق الاجتماعي

نجاح مهمة التدقيق الاجتماعي مرهون بنوعية المعلومات المرساة إلى المديرية العامة وعلى إرادتها ومقدرتها في استغلالها على أحسن وجه وهي إظهار في التقرير النهائي للتدقيق والمعلومات المتضمنة فيه تخص ثلاثة نقاط وهي (مراد، 2011، صفحة 215):

— تقرير التدقيق: يعتبر التقرير وسيلة إعلامية وثيقة عمل جد هامة لذلك يجب على المدقق أن ينظر إلى التقرير الذي يقدمه إلى إدارة المؤسسة على أنه منتج لذلك فهو يخضع إلى متطلبات الجودة وأهميته تظهر من خلال استخداماته لذلك يجب على المدقق أن يراعي في تحريره الدقة، الوضوح، المصداقية والإيجاز وأخيراً أن يصدر في

الوقت المناسب ليتم اتخاذ الإجراءات في الوقت المناسب، ومع مراعاة خصوصية الطابع الإنساني للتدقيق الاجتماعي وأن يتجنب اعتبار الإنسان مثال باقي عوامل الإنتاج أي احترام عزة وكرامة الإنسان..

– **الرأي المقدم:** الرأي هو الحكم الاحترافي الذي يصدره المدقق في ما يخص المجال المدروس يجب أن يرتكز على المعايير المنجزة ونتائج الاختبارات بعد التصديق عليها من طرف الهيئة المدققة، ويقوم المدقق في نهاية عمل التدقيق بإصدار رأيه بوضوح حاول المجال المدقق والإجابة على الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة، ولا يجب التركيز فقط على نقاط الضعف والنقائص بل كذلك يجب الإشارة على نقاط القوة، يتم عرض الآراء على شكل موافقة أو غير موافقة بدرجات محددة حيث يتم عدم الموافقة في حالة ملاحظة نقائص هامة مثل عدم وضوح في الأهداف، عدم تحديد الأولويات، غياب نظام الرقابة، غياب للدليل الخاص بالإجراءات، غياب التنسيق... الخ.

– **التوصيات:** لا تتوقف أهداف الإدارة العليا في التدقيق على المعايير وإصدار الرأي بل يتعدى ذلك إلى الحصول على التوصيات المستمدة من التشخيص الموضوعي للوضعيات من أجل تطوير وتحسين المطابقة، الفعالية ورسم وتنفيذ الخطط والسياسات الاجتماعية.

فعملية التدقيق تكتمل بتقديم التوصيات لمعالجة النقائص الاختلالات الملاحظة ويمكن للمدقق في بعض الأحيان إعطاء اقتراحات عملية كتعديل في الإجراءات، تغيير أنظمة ووثائق، تعديل في الأهداف المسطرة وفي حالات أخرى أن يقترح اتجاه قواعد معينة للوصول إلى الحلول كتنظيم مجموعة عمل، إجراء تكوين متخصص أو إجراء تدقيقات تكميلية طلب استشارة خبراء متخصصين خارجيين أو داخليين.

– **إرادة الإدارة العليا ومتابعة التنفيذ:** إن اقتناع الإدارة بأهمية التدقيق الاجتماعي وجعله وسيلة تقليدية في التسيير، خاصة مع زيادة أهمية المورد البشري والبعد الاستراتيجي الذي اتخذته إدارة الموارد البشرية ومساهمتها في تحقيق من أجل احترام مطابقة المؤسسة للتشريعات وتنفيذ المخططات للوصول إلى المزايا التنافسية الأهداف المتوسطة وطويلة الأجل، وتظهر هذه الإرادة من خلال سعيها إلى تطبيق التوصيات والسهر على متابعة تنفيذها تنفيذا فعليا لإيجاد التناسق والتكامل في البناء الاستراتيجي المتكامل والمندمج.

ثالثا: الجهود الجزائرية في إرساء متطلبات المسؤولية الاجتماعية

قامت الجزائر بالعديد من المبادرات الوطنية أو الدولية في موضوع إرساء متطلبات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، سواء كان مصدرها السلطات العمومية أو الهيئات القطاعية أو حتى المؤسسات الخاصة فأما فيما يخص الالتزامات الدولية، فقد صادقت الجزائر على عدة اتفاقيات دولية بشأن قضايا المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات نذكر منها:

– **في المجال البيئي:** حيث صادقت الجزائر على عدة اتفاقيات تخص حماية البيئة من التلوث والتصحر منها: الاتفاقية الإطارية للأمم المتحدة حول التغيرات المناخية، اتفاقية باريس لمكافحة التصحر وبروتوكول كيوتو.

– **في المجال الاجتماعي:** فقد صادقت الجزائر على عدة اتفاقيات في هذا المجال منها الاتفاقية رقم 87 الخاصة بالحرية النقابية وحماية حق التنظيم النقابي، الاتفاقية رقم 100 بشأن المساواة في الأجور، الاتفاقية رقم 138

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- بشأن الحد الأدنى لسن الالتحاق بالعمل وغيرها من الاتفاقيات التي تدخل ضمن تحسين الوضعية الاجتماعية سواء للعمال أو أسرهم.
- في مجال حقوق الإنسان: صادقت الجزائر على اتفاقيات تدافع عن حقوق الإنسان كالاتفاقية الدولية للقضاء على جميع أشكال التمييز العنصري، اتفاقية القضاء على جميع أشكال التمييز ضد المرأة والاتفاقية حول حقوق الأشخاص ذوي الإعاقة.
 - أما الالتزامات الوطنية فقد قامت الجزائر بوضع إجراءات وطنية حيز التنفيذ متعلقة بقضايا المسؤولية الاجتماعية وهذا في عدة مجالات:
 - في المجال البيئي: فقد تبنت الجزائر منذ سنة 2000 مبادئ التنمية المستدامة في البرامج الوطنية، وعززت تنظيمها من خلال قوانين تتعلق بمعايير الانبعاث الملوثة وحماية الموارد المائية والغابات، كما نفذت الجزائر خطة عمل وطنية عام 2002 بشأن البيئة والتنمية المستدامة للمرحلة (2012-2021) ومرحلتها الجديدة (2021-2012) وإلى جانب وجود وزارة مهمة بالبيئة وهيئة الإقليم، فتتوفر الجزائر أيضا على منظمات تركز عملها للقضايا البيئية مثل المرصد الوطني للبيئة والتنمية المستدامة.
 - في مجال التقييس: فقد تم إنشاء المعهد الجزائري للتقييس سنة 1998 ومهمته إعداد وتوزيع ونشر المعايير الجزائرية فضلا عن تنفيذ المعاهدات الدولية في مجال التقييس والتي تعتبر الجزائر عضوا فيها.
 - كما كانت هناك مبادرات خاصة من طرف مؤسسات وطنية تخص قضايا المسؤولية الاجتماعية، حيث قامت مؤسسات وطنية بإعداد ميثاق أو مدونة حول المسؤولية الاجتماعية مثل شركة سونا طراك (قواعد السلوك لسونا طراك 2010) وشركة سونلغاز (قواعد أخلاقيات المؤسسات 2010)، أما المبادرة الجديدة بالذكر فتتمثل في إنشاء أرضية للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات في الجزائر حيث تم إعداد المشروع من طرف معهد حوكمة الجزائر، والمرصد الفرنسي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وكان من بين أهدافه ترقية و تشجيع المبادرات الجيدة للمؤسسات، وهو موجود على الموقع الإلكتروني (<http://www.rse-algerie.org>) (www.rse-algerie.org)
3. الخاتمة:
- من خلال هذه الورقة البحثية توصلنا إلى جملة من النتائج يمكن إيجازها في ما يلي:
- من أجل القيام بعملية التدقيق الاجتماعي لا بد من وجود نظام فرعي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وربطه بالنظام المحاسبي المالي لغرض توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الاجتماعية اللازمة لعملية التدقيق الاجتماعي؛
 - من أجل القيام بعملية التدقيق الاجتماعي على أكمل وجه، يجب أن يتوفر مدققين لهم مكاسب علمية لبائس فيها حول التدقيق الاجتماعي.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

4. قائمة المراجع:

1. مدحت محمد أبو النصر، المسؤولية الاجتماعية للشركات والمنظمات، طبعة الأولى، مجموعة العربية للتدريبات والنشر، 2015 ص 34.
2. هبة مصطفى كافي، التسويق الأخضر كمدخل لحماية البيئة المستدامة في منظمات الأعمال، طبعة الأولى، ألفا للوثائق والنشر، 2017، ص: 84.
3. نبيل بن عامر، حسام لعشم، تفعيل دور المسؤولية الاجتماعية للتسويق في ترقية الخدمة الصحية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة سطيف، العدد 3، جوان 2015، ص: 182.
4. ضيافى نوال، المسؤولية الاجتماعية والموارد البشرية، مجلة التنظيم والعمل، العدد 5، ص: 4.
5. أكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، إدارة الجودة الشاملة للبيئة والمسؤولية الاجتماعية، ط1، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، 2016، ص: 53، 52.
6. الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماجستير، علوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير البيئة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة غير منشورة، 2006، ص: 82.
7. بن مسعود نصر الدين، كنوش محمد، واقع وأهمية المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، يومي 14، 15 فيفري 2012.
8. عبد الرزاق مولاي لخضر، حسين شنيبي، اثر تبني المسؤولية الاجتماعية على المالي للشركات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 22، 23 نوفمبر 2011.
9. حامد نور الدين، بورغدة نور الهدى، الاهتمام للبعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية من قبل منظمات الأعمال والحكومات في ظل تبني مفهوم التنمية المستدام، المؤتمر الدولي الثالث حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 14، 15 نوفمبر 2016.
10. بن عيشي عمار، بن عيشي بشير، اثر المسؤولية الاجتماعية على الميزة التنافسية بالمؤسسات الصناعية الجزائرية، الملتقى العلمي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، يومي 14، 15 نوفمبر 2012.
11. فاتن أنتمتمين النعيمي، المسؤولية الاجتماعية وأثرها على تكلفة رأس المال في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، غير منشورة، 2015، ص: 32.
12. حامد طلبة محمد ابو هيبه، اصول المراجعة، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، سنة 2012 ص: 12.
13. نفس المرجع السابق ص: 13.
14. عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة سكيكدة سنة 2007 ص: 5.
15. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، سنة 2014 ص: 14-15.
16. نصر الدين صالح، نظرية المراجعة، الدار الأكاديمية للنشر والتوزيع، طرابلس، ليبيا، سنة 2011، ص: 158.
17. حسام أحمد محمد العلي، دور نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في كفاءة وفعالية التدقيق الخارجي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، جامعة غزة، فلسطين سنة 2015 ص: 37-38.
18. جلادي راضية، على عبد الصمد عمر، متطلبات تطبيق التدقيق الاجتماعي في بيئة الأعمال الجزائرية حسب آراء المدققين الخارجيين، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 11، العدد 01، جزء 01 لسنة 2019، ص: 77.
19. هاشم علي هاشم الموسوي، جمانة حنظل التميمي، المراجعة الاجتماعية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 14، سنة 2014 ص: 99.
20. بن شريف مبروكة، هيري آسيا، التدقيق الاجتماعي آلية لتحسين الأداء الاجتماعي، مجلة الحقيقة، العدد 41، 2018، ص: 930.
21. أمينة تونسي، ابراهيم بورنان، المراجعة الاجتماعية ودورها في تضيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، مجلة دولية علمية، العدد 28، 2017، ص: 342.
22. خيرة وآخرون، دور التدقيق الاجتماعي في تحسين أداء إدارة الموارد البشرية، مجلة دراسات وأبحاث، المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 27، سنة 2017، ص: 05.
23. خولة حسين حمدان، جبار ياسر عبيد، دور المدقق الخارجي في التدقيق الاجتماعي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية جامعة واسط، العدد 1، سنة 2011، ص: 95.
24. سكاك مراد، دور التدقيق الاجتماعي في بناء إستراتيجية المؤسسة، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة سطيف، سنة 2011، ص: 210.
25. ياسمين حمدان كرم، التدقيق الاجتماعي والبيئي، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2012، ص: 49.
26. زيان يوسف، قارة تركي آسيا، التدقيق الاجتماعي كأداة لحوكمة الموارد البشرية في المؤسسات الاستشفائية دراسة حالة مستشفى الجامعي تلمسان، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 04، العدد 01، جوان 2021، جامعة الوادي، ص: 203.
27. خليل محمود الرفاعي، خالد راغب الخطيب، قياس مدى تطبيق المدققين الأردنيين لمفهوم التدقيق الاجتماعي كجزء من عملية التدقيق الشاملة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 27، 2012، ص: 353، 352.
28. سكاك مراد، مرجع سابق ذكره، ص: 215.

الأداء الشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مقارنة نظرية

Overall performance of small and medium enterprises: a theoretical approach

فاطيمة الزهراء بن سيرود/ جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 / الجزائر
 بوعروج لمياء /جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة 2 / الجزائر
 نور الهدى بن سيرود/ جامعة عباس لغرور خنشلة / الجزائر

الملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم الأداء الشامل وتحديد أهميته في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. كما تهدف الدراسة إلى تحديد كيفية تقييم مؤشرات الأداء الشامل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. لقد توصلت الدراسة إلى اختلاف أبعاد الأداء الشامل (الاقتصادي، البيئي والاجتماعي)، كما توصلت الدراسة إلى أنه يوجد اهتمام بالأداء الشامل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. الكلمات المفتاحية: الأداء؛ الأداء المالي؛ الأداء الاجتماعي؛ الأداء البيئي؛ الأداء الشامل؛ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة..

Abstract:

This study attempts to recognise the notion of sustainable performance and determine their importance in the small and medium enterprises. The study also aims to determine how to evaluate sustainable performance indicators in the small and medium enterprises.

The study found that there is a difference on the sustainable performance dimensions (Economic environmental and Social). The study also concluded that there is interest in the sustainable performance in the small and medium enterprises.

Keywords: Performance; Financial performance; social performance; environmental performance : Sustainable performance; Small and medium enterprises .

1. مقدمة:

في ظل التطور المستمر وما تفرضه البيئة من تحديات ومشكلات أصبح لزاما على المؤسسات تحسين أدائها وبعد الأداء الشامل البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات والذي يتمحور حوله وجود وإستمرار عمل المؤسسة وبقائها في ظل بيئة متغيرة معقدة تنسم بمنافسة متنامية.

منذ فترة طويلة اختصر الأداء في بعده المالي، حيث يقوم هذا الأداء على تحقيق الربحية المنشودة من قبل المساهمين مع تحقيق رقم الأعمال وحصص السوق التي تحافظ على استدامة المؤسسة، لكن منذ بضع سنوات تم الانتقال من التمثيل المالي للأداء إلى مقاربات أكثر شمولية تضم الأبعاد الاجتماعية والبيئية. كما أصبح التوجه نحو تطبيق مفاهيم وتقنيات قياس الأداء الشامل مطلبا حيويا في المؤسسات خاصة الصغيرة والمتوسطة منها، والتي تهدف كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق نتائج مرضية حتى يتسنى لها البقاء في عالم تسوده المنافسة الحادة.

1.1. السؤال الرئيسي

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على الأداء الشامل إنطلاقا من صياغة السؤال الرئيسي الآتي:

ما هو الأداء الشامل وما أهميته بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟.

2.1. أهمية الدراسة

يمكن إجمال أهمية الدراسة في الآتي:

- الأهمية المتزايدة لموضوع الأداء الشامل للمؤسسات على اختلاف أنواعها وأحجامها، حيث يدعم هذا الموضوع التوجه المستقبلي للمؤسسات في بذل المزيد من أجل تحسين أدائها الشامل؛
- تركيزها على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث أن هذه المؤسسات من أكبر المؤسسات تشغيليا لليد العاملة، وبالتالي فإن أهمية قيامها بتحسين أدائها الشامل يمتد وتتوسع آثاره المباشرة وغير المباشرة؛
- إن النتائج التي يمكن التوصل إليها والدور الذي ينتظر من الاقتراحات يمكن تلعب دورا هاما في ترسيخ مضامين الأداء الشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- تستمد هذه الدراسة أهميتها في كونها ستمثل حلقة من الحلقات التي ستتناول إحدى الموضوعات شديدة الأهمية في هذا الملتقى الذي يعد موضوعه حديث المؤسسات على المستوى العالمي وهاجس إدارتها لضمان الاستمرار والبقاء في بيئة يسودها التغير المستمر.

3.1. أهداف الدراسة

تأتي هذه الدراسة لتحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- التعريف بمفهوم الأداء الشامل للمؤسسات وإبراز أهم المفاهيم المتعلقة به خصوصا وأنه من المفاهيم الإدارية التي ما تزال بحاجة إلى البحث والدراسة؛
- تبين أهمية الأداء الشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتوضيح مدى مساهمته في ضمان نجاح وبقاء هذه المؤسسات.

2. تعريف الأداء الشامل

منذ فترة طويلة اختصر الأداء في بعده المالي، حيث يقوم هذا الأداء على تحقيق الربحية المنشودة من قبل المساهمين مع تحقيق رقم الأعمال وحصص السوق التي تحافظ على استدامة المؤسسة، لكن منذ بضع سنوات تم الانتقال من التمثيل المالي للأداء إلى مقاربات أكثر شمولية تضم الأبعاد الاجتماعية والبيئية (Nicolas, 2007, p. 3). وبذلك يتعدى الأداء الشامل الأداء الاقتصادي ليدمج أربعة أبعاد متكاملة هي (كواشي، 2013، صفحة 178):

- الأداء الاقتصادي: وهو الذي يأتي في مقابل الثقة التي وضعت في المؤسسة من طرف المساهمين والزبائن؛
- الأداء الاجتماعي: وهو الذي يعكس وضعية العمال داخل المؤسسة؛
- الأداء المجتمعي: وهو الذي يعكس إسهام المؤسسة في تنمية وتطوير محيطها، وكذا تحسين موقعها داخل المجتمع الذي توجد فيه؛
- الأداء البيئي: وهو الذي يعكس مدى إسهام المؤسسة في حماية البيئة والحفاظ عليها.

كما أشار Pinto إلى أن أداء المؤسسة يجب أن يحظى بالديمومة والاستمرارية، لهذا نادى بفكرة الأداء المستدام، والذي عرفه على أنه مدى قدرة المؤسسة على تجديد أدائها خلال مدة طويلة نسبياً، وليس فقط ما حققته من أداءات استثنائية في لحظات زمنية متقطعة. (Pau, 2003, p. 9)

على اعتبار أن أداء المؤسسة أصبح لا يقاس بالأداء التقليدي (الأداء المالي)، وإنما يقاس أيضاً بالأداء الاجتماعي والبيئي، وهذا يعني أن اهتمام المؤسسة لا يقتصر على تحقيق النتيجة المالية وإنما يتعلق بتحقيق بما يعرف بالنتيجة الثلاثية والتي تتعلق بتحقيق النتائج الثلاثة لنشاط مؤسسة مستدامة: النتيجة الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية (دريس، 2018، الصفحات 93-94).

3. أسباب اهتمام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالأداء الشامل

أصبح مسيرو المؤسسات يهتمون أكثر بمفاهيم الأداء الاجتماعي، والبيئي، والمجتمعي، والشامل، نتيجة الأسباب الإستراتيجية، والتنظيمية، والتكتيكية، التالية: (Jean-Jacques, 2011, p. 109)

- الأسباب الإستراتيجية: يسمح الأداء الشامل بقياس تأثير ونتائج المشاريع الإستراتيجية للمؤسسة في الأجل المتوسط والطويل من خلال بناء مزايا تنافسية جديدة، وإعادة تنظيم المؤسسة، وتطوير العلامة التجارية للمؤسسة.
- الأسباب التنظيمية: تشكل هذه الأسباب عامل محفز في قيادة المؤسسات المسؤولة اجتماعياً، حيث تعمل على إنشاء مؤشرات ومعايير يمكن إدراجها في تقارير التسيير، ولوحات القيادة، ومختلف وسائل الإشهار
- الأسباب التكتيكية: يبقى مفهوم الأداء مهما كان مجاله أكثر قدرة على التطبيق (أي يترجم إلى أفعال) مقارنة بمفاهيم المسؤولية، والحوكمة، والتنمية... كما أن مفهوم الأداء الشامل (الذي يعتبر أكثر إستيعاباً من قبل الفاعلين الداخليين، الخارجيين للمؤسسة) يهدف لتكميل مفاهيم الأداء التقني والأداء الاقتصادي.

إن أخذ المؤسسة بفكرة الأداء الشامل سيكون له آثار إيجابية فيها، وذلك من خلال تخصيص الموارد بطريقة توافق ما بين مصالح: الزبائن، الموردين، المساهمين، العمال.... (Pinto Paul, Op.cit, P5)

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

4. مؤشرات قياس الأداء الشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- هناك عشرة صفات يجب أن تستجيب لها مؤشرات الأداء الشامل هي: (فرعون، 2017، صفحة 50)
 - الواقعية: أن تكون بسيطة، ممثلة، دقيقة، دائمة وقابلة للمقارنة من خلال وحدات وقواعد حساب مشتركة مفهومة على كل المستويات متاحة وواضحة؛
 - الأفق الشامل: القرب لتقدير الأداء بشكل شامل أو كمرحلة نضج في إتجاه التنمية المستدامة؛
 - توافر الأبعاد: الدقة والإستجابة لإهتمامات أصحاب المصالح فيما يخص المجالات البيئية، الاجتماعية والإقتصادية؛
 - الموضوعية والرؤية المشتركة للتنمية المستدامة: تعني التناسق والتماشي مع مبادئ الحوكمة للمساعدة على إتخاذ القرار؛
 - مجال تحليل مناسب: ذات صلة بالأنشطة الحرجة وتأخذ بعين الإعتبار الماضي، الحاضر وخاصة التنبؤ بالمستقبل؛
 - الشفافية في البناء: فيما يتعلق طرق الحساب والمعالجة للأطراف الداخلية والخارجية؛
 - معترف بها: سهلة الإدماج في نظم الإدارة، ما يفترض أن يكون محدودة العدد؛
 - تسمح من التقييم الذاتي والتعلم؛
 - منهاج تشاركي من خلال مساهمة كل الفاعلين؛
 - مرنة في المراجعة: يمكن أن تخضع لعملية التحسين حسب تطور الأهداف؛
- تنطلق عملية قياس الأداء الشامل من قياس أداء المؤسسة في مجال التنمية المستدامة وذلك بالتركيز على ثلاثة جوانب أساسية كما يلي: (بركة، 2017، صفحة 60)
- الجانب الاقتصادي: ويتعلق بقدرة المؤسسة على المساهمة في التنمية الاقتصادية للمحيط الذي تتواجد فيه المؤسسة وأصحاب مصلحتها
 - الجانب الاجتماعي: يرتكز على تقييم الآثار الاجتماعية لطبيعة نشاط المؤسسة على أصحاب مصلحتها من موظفين (ظروف العمل، مستوى الأجور..)، الموردين، العملاء (معايير السلامة، الآثار النفسية للمنتجات) المجتمعات المحلية (التلوث، احترام الثقافات الأخرى)، والمجتمع بشكل عام؛
 - الجانب البيئي: يتعلق بالسعي نحو تحقيق التوازن والتوافق بين ممارسة نشاط المؤسسة وحماية النظم الأيكولوجية، حيث يشمل تحليلاً للآثار الناجمة عن المؤسسة ومنتجاتها من حيث استهلاك الموارد، توليد النفايات، الانبعاثات الملوثة...إلخ.
- تنبغي الإشارة إلى أن مفهوم الأداء الشامل ومفهوم الأداء المستدام مرادفين لمفهوم واحد وفكرة واحدة، حيث يعرف Lepetit الأداء العام "كفاية (أو هدف) متعدد الأبعاد، اقتصادي واجتماعي ومجتمعي، مالي وبيئي، والتي كما

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

تهتم المجتمعات البشرية تهتم المؤسسات، وكما تهتم المواطنين تهتم الموظفين أيضا (Angèle Renaud and Nicolas Berland., Op.cit, P10).

ويسعى مفهوم "الأداء المستدام" إلى تجاوز التعريف المقسم للأداء على أنه أداء اقتصادي واجتماعي في المؤسسات بهدف إعطاء مزايا اجتماعية وبيئية (Mouloud, 2014, p. 73)

إن كل من الأداء الشامل والأداء المستدام يسعى لجعل المؤسسة تتخلى عن الفكرة التقليدية التي تتمحور حول تعظيم قيمة المساهمين. وتبني فكرة دمج الأبعاد الإقتصادية، والإجتماعية، والبيئية مع بعضها في محاولة لتعظيم قيمة الأطراف ذات المصالح. كما أن مصطلح الشمولية أو الإستدامة يستعمل بشكل غير حصري للإستدلال إما على المجال الذي تشمله المسؤولية، أو على المحيط الذي ستطبق فيه هذه المسؤولية. لذلك فكل من الأداء الشامل أو المستدام يغطي نتائج وتأثيرات مختلف عمليات المؤسسة على أطرافها الداخلية والخارجية ذات المصالح وبشكل إجمالي يغطي المستوى المجتمعي (Capron, 2007, p. 6)

تتعامل المؤسسات مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية، الإقتصادية والإجتماعية، وتواجه تحديات عديدة في عدد محدود من المؤشرات حتى تستطيع قياس أداؤها وإتخاذ قرارات التطوير، ويجب الإعتماد على النقاط التالية في وضع المؤشرات المختلفة (Pluchart Jean-Jacques, Op.cit, P 118):

- العناصر التي تستهدفها المؤشرات (الأطراف ذات المصالح)؛
- الوظائف التي تغطيها المؤشرات (تسيير المؤسسة، وتكوين وتحفيز الأجراء، وتطوير صورة المؤسسة...)
- نوعية الأداء المراد قياسه (أداء إقتصادي، أو إجتماعي، أو بيئي، أو مجتمعي)؛
- نظم قياس الأداء.

5. أهمية تقييم الأداء الشامل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

إن عملية تقييم الأداء تعتبر عملية مهمة، للتأكد من مدى تطابق الأداء الفعلي (الحقيقي) مع الأداء المخطط له ويمر تقييم الأداء بثلاثة مراحل أساسية هي تحديد معايير الأداء، قياس الأداء الفعلي، تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، وتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات فعملية تقييم الأداء تعتبر من أهم العمليات الإدارية، وتكمن في (مومن، 2021، صفحة 174)

- يساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون بحاجة أكثر إلى الإشراف؛
- يوفر معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقترابها من تحقيق الأهداف، فيركز بذلك جهودها صوب إتخاذ قرارات سليمة؛
- يساهم في تحسين الاتصالات الداخلية والخارجية للمؤسسة فيؤثر إيجابا على عملياتها الداخلية والخارجية، كما يساهم في وضع الخطط التدريبية لمختلف الأفراد والأقسام؛
- يمكن المؤسسة من الحصول على صورة واضحة حول كفاءة وفعالية البرامج والعمليات والأفراد؛
- يحسن عملية إدارة المنتجات والخدمات وتلبية حاجات الزبائن؛

— يساهم في تطوير المؤسسة من خلال التنسيق بين وحداتها وخلق جو من المنافسة بين أقسامها المختلفة، فيزيد من مستوى أدائها ويقلص بذلك من نقاط ضعفها ويعزز نقاط قوتها.

6. مؤشرات تقييم الأداء الشامل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في البداية لا بد من الإشارة إلى أن قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الكبيرة، حيث أن الدراسات التي تتناول مؤشرات الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قليلة والبحث يكاد يكون معدوماً (Helene, 2000).

كما أن الإشارة إلى درجة الاختلاف لا تعد بتاتا إنقاصا من فائدة وأهمية قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بل العكس نظرا لكون المحيط أكثر تعقيدا وأن مواردها تتميز بالمحدودية ونتيجة للافتقار المعرفي لاستخدام هذا النوع من الأنظمة في هذا النوع من المؤسسات (حفصي، 2015، صفحة 32) إلى جانب الخصوصيات التي تمتاز بها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وخاصة هيكلتها التنظيمية التي عادة ما تختصر في المسير لهذه المؤسسات.

كما تجدر الإشارة إلى أن تقييم الأداء يعتبر من القضايا الحاسمة للمؤسسات حيث قدم من الباحثين رؤى وتفسيرات متشابهة ولكن المعايير العامة لقياس الأداء تختلف من فئة إلى أخرى ومن منتج إلى منتج وما إلى ذلك (Hayat, 2019, p. 147).

وبما أن هدف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما هو معلوم هو البحث عن الأسواق الجديدة وتطوير منتجات جديدة من أجل زيادة تنافسيتها، وبالتالي الانحياز للموارد والأنشطة أكثر من الأهداف الإستراتيجية، ومن ثم فإن المؤشرات التي يحتويها قياس وتقييم الأداء هي مؤشرات مالية، مؤشرات ترتبط بالعميل ومؤشرات ترتبط بالعملية الإنتاجية وغياب تام للمؤشرات غير المالية (حفصي، 2015، صفحة 33).

تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة منافسة حادة على المستوى العالمي، كما أن الحاجة إلى سرعة اتخاذ القرار في بيئة غير مؤكدة تكبر أكثر فأكثر، وبالتالي تحتاج المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى أن تحذو حذو المؤسسات الكبيرة من أجل زيادة قدرتها التنافسية والحفاظ عليها، ومن أجل متابعة العوامل التي تحدد أدائها على المدى الطويل والتي يجب أن تتعامل بها في أسرع وقت ممكن، لقد أصبحت هذه الحاجة أكثر أهمية من أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في حد ذاته، فهذه المؤسسات معرضة للخطر إذا لم تتحكم في العوامل لتلبية هذه الحاجة يمكن للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إنشاء أنظمة لقياس أدائهم الاستراتيجي يتم تعريف هذه الأنظمة على أنها مزيج من المؤشرات المالية وغير المالية بهدف مساعدة المديرين على التحكم في أولوياتهم الإستراتيجية وفي المزايا التنافسية، إن الأدبيات المتعلقة بأنظمة قياس الأداء بالكاد ميزت نتائج خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، لكنها يمكن أن تقود إلى التفكير في اكتشاف ممارسات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بأخذ في الاعتبار أنه يجب تجنب نقل الأدوات التي تم تطويره في المؤسسات الكبيرة كما هي إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (Fabienne Oriot and Hélène Bergeron)

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

لقد قام كل من (Koy (1994) و (Messegheh(1999) بقياس تطور مختلف المؤشرات المرتبطة بقياس الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (المردودية، رقم الأعمال، دافعية المسير، الجودة، عدد العمال، السمعة) بالتوافق مع ما يرغب به المسير، وقد أثار قياس الأداء جدلا كبيرا حيث أكد على ملاءمة المقاييس التقليدية. في حين اقترحوا أداة قياس ذاتية حيث أنه في بعض الحالات يكون إيجاد مقياس موضوعي للأداء غير ملائما، بسبب خصوصية القطاع والذي يجعل من إجراء المقارنات أمرا صعبا، إلى جانب تعدد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات أو صعوبة الوصول إلى معلومات محاسبية خاصة للمؤسسات الصغيرة نتيجة لذلك اقترح البعض ضرورة إدخال مقياس ذاتي (Gaël, 2001, p. 15).

يعتمد نجاح نظام قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على عملية تصميم مقاييس الأداء، حيث ينبغي الوقوف عند التصميم على العناصر التالية (حفصي، 2015، صفحة 34):

- عنوان القياس؛
- الغرض من العملية مع أهداف المؤسسة؛
- الهدف الموصول إليه؛
- كيفية حساب الهدف؛
- كيفية التحقق من القياس؛
- كيفية التحقق من مراجعة القياس؛
- الشخص المسؤول على القياس؛
- مصدر البيانات المستخدمة في عملية تقييم القياس؛
- الشخص المسؤول بالتصرف في هذا القياس؛
- الملاحظات والتعليقات على مقاييس الأداء؛
- ما سيتم العمل به في حالة كون مقياس الأداء موجبا أو سالبا.

في الأخير يجب تجنب الاهتمام الزائد بقياس الأداء على حساب الهدف الأساسي وهو اتخاذ القرارات المتعلقة بتطوير الأداء، فيجب أن يكون قياس الأداء وسيلة وليست غاية، فالهدف من قياس الأداء يجب أن لا ينصب على المراقبة والتحكم فقط، بل يجب أن يكون أداة لتطوير الأداء وكذلك أداة تدعم التعلم والتكوين والتطور في المؤسسة (البشير عبد الكريم وبوخاري بولرباح، مرجع سبق ذكره، ص 193).

7. الخاتمة:

لقد تعاضمت في الفترة الأخيرة أهمية الأداء بالنسبة للمؤسسات بما فيها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، وهذا ما يمكن تفسيره بجملة التحولات والتغيرات التي شهدها العالم ولا يزال، الأمر الذي أثر على جميع المؤسسات باختلاف طبيعة نشاطها وأحجامها، وجعلها تتعرض إلى ضغوطات متنامية من أجل تحسين مستويات أدائها. يعتبر تقييم الأداء من القضايا الحاسمة للمؤسسات حيث تختلف مؤشرات قياس الأداء، فبالرغم من تنوعها وكثرتها إلا أنها اقتصررت في الماضي على المؤشرات المالية والتي لم تعد كافية لقياس أداء المؤسسات خاصة مع ظهور مفاهيم التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات وإسقاطها على مضمون الأداء ما ساهم في تبلور مفهوم الأداء الشامل وشموله للجانب الاقتصادي والذي تتعلق بقدرة المؤسسة على المساهمة في التنمية الاقتصادية للبيئة التي تنشط فيها، وللجانب الاجتماعي الذي يركز على تقييم الآثار الاجتماعية لطبيعة نشاط المؤسسة على أصحاب مصلحتها، ويلزم المؤسسات على المساهمة في الحياة الاجتماعية، وللجانب البيئي الذي يتعلق بالسعي نحو تحقيق التوازن والتوافق بين ممارسة نشاط المؤسسة وحماية البيئة .

لقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- يكتسي موضوع الأداء أهمية بالغة ومتزايدة بالنسبة لأية مؤسسة بما فيها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ذلك أن الأداء يعتبر المحور الرئيسي الذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، الأمر الذي تطلب عليها القيام بتقييمه، وذلك للوقوف على مدى تحقيق مؤشرات الأداء المستهدفة، والتعرف على جوانب القوة وتعزيزها والتعرف أيضا على جوانب القصور والضعف ومحاولة علاجها بما يساهم في تعزيز الوضع التنافسي للمؤسسة ودعم قدرتها على الاستمرار والنمو؛
- لقد حظيت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال السنوات الأخيرة باهتمام واسع في مختلف دول العالم وأصبحت المحرك الاقتصادي لما توفره من مناصب شغل وتوسيع في النشاط الاقتصادي وتنويعه، وفي ظل التغيرات البيئية المتسارعة، أصبح ضروري على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ممارسة نشاط تسويقي يأخذ بعين الاعتبار كل من الاعتبارات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ويمكنها من تحسين مستوى تنافسيتها؛
- يوجد اهتمام متزايد بالأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حيث أن نجاح المؤسسات يبقى مرهونا بتعظيم الربح مع تحقيق رقم الأعمال وكسب حصة سوقية معتبرة وعدم تحقيق المؤسسات للأداء الاقتصادي بالمستوى الأساسي المطلوب يعرضها للفشل والخروج من السوق، كما أن الضغوطات الاجتماعية والقانونية المتزايدة ألزمت المؤسسات على احترام وحماية البيئة التي تتواجد فيها، وفرضت عليها استحداث آليات تهدف إلى جعلها ملتزمة بيئيا فاهتمام المؤسسات يجب أن لا يقتصر على تحقيق النتيجة الاقتصادية وإنما يتعداه إلى تحقيق النتيجة البيئية والتي تعكس مساعي المؤسسات للحد من الآثار البيئية السلبية الناتجة عن منتجاتها أو مختلف عملياتها، وذلك من خلال ترشيد إستهلاك المواد الأولية والطاقة، والحد من المخاطر التي قد تصيب البيئة، كما على المؤسسات الالتزام بمسؤوليتها الاجتماعية خاصة وأن الضغوطات الاجتماعية المتزايدة فرضت

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

عليها توسيع إهتمامها بالعناصر المكونة لمحيطها الاجتماعي إذا ما أرادت الاستمرارية والبقاء والتعايش مع المجتمع والبيئة المحيطة بها

من خلال ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يمكننا القول بأنه على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تولي اهتمام أكبر بالأداء الشامل فنجاحها يتوقع على مدى الأخذ بعين الاعتبار كل من الاعتبارات البيئية والاجتماعية والاقتصادية على حد سواء .

8. قائمة المراجع

1. بدري سلفاوي ومحمد بركة(2017)، محاولة تقييم الأداء الشامل للمؤسسات البيروقراطية العاملة بالجزائر خلال الفترة 2011-2015، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12، ص ص 57-76
2. رشيد حفصي(2015)، تقييم الأداء المالي، الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحليل إحصائي متعدد الأبعاد خلال الفترة 2008-2012، رسالة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة
3. ريمة قرارية وناريمان دريس(2018)، تقييم الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية الملتزمة اجتماعيا باستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام ولوحة القيادة الاجتماعية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد6، ص ص 87-104
4. عبد الكريم مومن وعبد القادر موسى وعبد الحميد مسعودي(2021)، أهمية بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة حليب أدرار، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد 5، العدد 2، ص ص 171-185
5. محمد فرعون(2017)، الأداء الشامل في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسات الصناعات الغذائية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف، الجزائر
6. مراد كواشي(2013)، آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة دراسة تحليلية لآراء عينة من المديرين في مؤسسات الاسمنت العمومية في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 9، العدد 33، ص ص 166-190
7. Bergeron Helene(2000), Les indicateurs de performance en contexte PME, quel mod_ele appliquer?. 21eme congres de L'AFC, France, Site web : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00587425>
8. Capron, Michel and Quairel- Lanoizelée, Françoise(2007), La responsabilité sociale d'entreprise, La Découverte, Paris
9. Fabienne Oriot and Hélène Bergeron, Indicateurs de performance et priorités stratégiques des dirigeants de PME, Site web : <http://www.recherche-universitaire-pme.com/wp-content/uploads/2015/08/part2-chap3.pdf>
10. Gueguen Gaël(2001), Orientations stratégiques de la PME et influence de l'environnement: entre déterminisme et volontarisme, Xiem conférence de l'association internationale de management stratégique, Faculté des sciences de l'administration, Université Laval Québec
11. Kausar Hayat(2019) , Impact of green marketing mix (4ps) on firm performance: insights from industrial sector peshawar, Pakistan, Sarhad Journal of Management Sciences (SJMS), Volume5, Issue 1, PP143- 156
12. Maurel Christophe and Tensaout Mouloud(2014), Proposition d'un modèle de représentation et de mesure de la performance globale, Association Francophone de Comptabilité Tome 20, Site web : <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2014-3-page-73.htm>
13. Pinto Paul(2003), La performance durable, Edition Dunod, Paris .

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

14. Pluchart Jean-Jacques(2011), Le management durable de l'entreprise : Les performances de l'entreprise socialement responsable .Edition SEFI, Québec
15. Renaud Angèle and Berland Nicolas(2007), Mesure de la performance globale des entreprises, Comptabilite et environnement, Poitiers, Site web : <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00544875>

تقارير الاستدامة كأداة للإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات دراسة حالة شركة شال

Sustainability reports as a tool for reporting the environmental and social performance of companies: a case study of Shell

د. خالد بن لطرش / جامعة فرحات عباس سطيف 1 / الجزائر

الملخص:

يتناول هذا البحث أهمية تقارير الاستدامة كأداة للإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات، ومدى مساهمتها في تقييم ممارسات الاستدامة للشركة محل الدراسة. وأظهرت النتائج أن تقارير الاستدامة تهدف إلى تقييم الأداء المستدام للشركة والإفصاح عنه لجميع الأطراف ذات المصلحة، حيث تتضمن جميع المساهمات الإيجابية والسلبية للشركة في المجال الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، بشكل يسمح للأطراف ذات المصلحة بتقييم ممارسات الشركة لتحقيق الاستدامة. الكلمات المفتاحية: الاستدامة، تقارير الاستدامة، معايير المبادرة العالمية للتقارير، شركة شال.

Abstract:

This research addresses the importance of sustainability reports as a tool for disclosing the environmental and social performance of companies, and the extent of their contribution to evaluating the sustainability practices of the company under study.

The results showed that the sustainability reports aim to evaluate the company's sustainable performance and inform the stakeholders about the positive and negative contributions of the company in the field of economic, environmental and social, in a way that allows stakeholders to assess the company's practices to achieve sustainability.

Keywords: Sustainability, Sustainability Reporting, Global Reporting Initiative Standards, SHELL company.

1. المقدمة

حظيت تقارير الاستدامة باهتمام كبير في العقود الأخيرة من طرف الشركات، وذلك لأهميتها في مواكبة السياسات الحكومية والمبادرات العالمية الرامية إلى تحقيق أهداف التنمية المستدامة. حيث عرفت السنوات الأخيرة تزايداً كبيراً في عدد الشركات التي تقوم بإعداد تقارير الاستدامة – بصفة طوعية أو إجبارية- للإفصاح عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية لأنشطتها والكشف عن جهودها في سبيل تحقيق التنمية المستدامة، وذلك من أجل تقديم معلومات لأصحاب المصلحة مفيدة في اتخاذ القرارات.

ولإعداد تقارير الاستدامة تسترشد الشركات بأطر ومعايير عديدة ومتنوعة، بعضها تقتصر على القضايا الاجتماعية فقط، والبعض الآخر يركز على القضايا البيئية فقط، وأخرى أكثر شمولية تغطي الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (الاقتصادية، البيئية، والاجتماعية). كما أن بعض المعايير تعتبر عامة في طبيعتها تشبه إلى حد كبير المبادئ التوجيهية أو التوصيات، بينما البعض الآخر يتضمن متطلبات محددة ومفصلة. وقد أدى تعدد أطر ومعايير محاسبة الاستدامة إلى تعقيد عملية إعداد تقارير الاستدامة وارتفاع تكلفتها، وعدم اتساق تقارير الاستدامة التي تعدها الشركات واختلاف مضمونها من شركة لأخرى ومن دولة لأخرى بل وفي نفس الشركة من سنة لأخرى، وكذلك عدم قابلية المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير. لذلك يوجد إجماع واسع على أن الممارسة الحالية للإفصاح عن تقارير الاستدامة غير كفؤة وغير فعالة في بعض الأحيان بسبب غياب معايير مقبولة قبولاً عاماً على المستوى العالمي، الأمر الذي دفع أصحاب المصلحة إلى البحث عن سبل لتوحيد أطر ومعايير محاسبة وتقارير الاستدامة، وذلك من خلال وضع مرجعية عالمية لمعايير تقارير الاستدامة تحقق خصائص الاتساق والشفافية والقابلية للمقارنة وتعزز جودة تقارير الاستدامة.

1.1. إشكالية البحث: يعالج هذا البحث إشكالية مدى أهمية تقارير الاستدامة كأداة للإفصاح عن ممارسات

المؤسسة المستدامة والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى أهمية تقارير الاستدامة كأداة للإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات؟

2.1. فرضيات البحث: للإجابة عن الإشكالية المطروحة، ينطلق هذا البحث من الفرضيتين التاليتين:

- تقارير الاستدامة تسمح بالكشف عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية (الإيجابية والسلبية) لأنشطة المؤسسة، والكشف عن جهودها في سبيل تحقيق أهداف التنمية المستدامة؛
- تساعد تقارير الاستدامة الأطراف (الداخلية والخارجية) ذات المصلحة بتقييم ممارسات الشركة لتحقيق الاستدامة، وتوفير لهم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.

3.1. أهداف البحث: يهدف هذا البحث ما يلي:

- التعريف بمفهوم تقارير الاستدامة؛
- إبراز أهمية تقارير الاستدامة كأداة للإفصاح عن ممارسات المؤسسة المستدامة؛
- عرض أهم الأطر والمعايير المستخدمة حالياً لإعداد تقارير الاستدامة؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

4.1. محاور البحث: لتحقيق الأهداف المسطرة لهذا البحث، تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى المحاور الرئيسية التالية:

— الأطار المفاهيمي لتقارير الاستدامة؛

— معايير المبادرة العالمية لتقارير الاستدامة؛

— دراسة حالة شركة Shell.

2. الأطار المفاهيمي لتقارير الاستدامة:

1-2- تعريف تقرير الاستدامة:

يعتبر مصطلح تقرير الاستدامة (Sustainability Report) حديث النشأة، ولا يوجد حالياً تعريف موحد لهذا المصطلح متفق عليه عالمياً، وتوجد مصطلحات أخرى مرادفة لتقارير الاستدامة على غرار: تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR)، تقارير التنمية المستدامة (SDR)، والتقارير الثلاثية (TBL)، والتقارير غير المالية، التقارير المتكاملة (Integrated Reporting)، والتقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة (ESG) (Guthrie, 2016, p. 12). وتوجد تعريفات متنوعة لتقرير الاستدامة نذكر منها ما يلي:

— تقرير الاستدامة هو "عملية القياس والإفصاح والمساءلة أمام أصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين عن قدرة الشركة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة وإدارة التأثيرات على المجتمع" (Zrnić, Starčević, & Crnko, 2020, p. 272).

— تقرير الاستدامة هو "تقرير تنشره شركة أو منظمة حول الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية التي تسببها أنشطتها اليومية" (Jose, 2017, p. 253).

— تقرير الاستدامة "هو تقرير يسمح بتقييم (أو توقع) كيفية مساهمة المنظمات في تحسين (أو تدهور) الظروف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية على المستويات المحلية والإقليمية والعالمية" (Bini & Bellucci, 2020, p. 3).

— إن الهدف الرئيسي لإعداد تقارير الاستدامة هو قياس أداء الشركة بما يخص تحقيق مختلف أهداف التنمية المستدامة، بالإضافة إلى الإفصاح عن هذا الأداء لجميع الأطراف المعنية الداخلية والخارجية (Stakeholders)، وبحيث يتضمن بشكل شفاف وواضح جميع المساهمات الإيجابية والسلبية للشركة في مجال الأداء البيئي والمجتمعي والحوكمة من أجل تقليص المخاطر وضمان استمرارية أعمال الشركة في المستقبل" (بورصة عمان، 2018، صفحة 7).

— تقرير الاستدامة هو "تقرير علني تنشره شركة أو منظمة حول أثارها الاقتصادية، و/أو البيئية، و/أو الاجتماعية ومن ثم مساهمتها – الإيجابية أو السلبية- في طريقها لتحقيق التنمية المستدامة" (GRI, 2021).

يتضح من التعاريف السابقة أن مصطلح تقرير الاستدامة له مدلولين عام وخاص، حيث يشير المدلول العام لتقرير الاستدامة إلى مفهوم محاسبة الاستدامة (Sustainability Accounting) والتي تعبر عن مجموعة المبادئ والقواعد والمعايير والإرشادات التي تحكم عملية قياس وعرض والإفصاح عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

للشركات. أما المدلول الخاص لتقرير الاستدامة فيشير إلى ذلك النموذج المستخدم من طرف الشركات للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية التي تترتب عن أنشطة الشركة خلال فترة محددة.

2-2- أهمية تقارير الاستدامة:

يتيح تقرير الاستدامة العديد من المزايا والمنافع للمؤسسات، والتي يمكن تلخيص أهمها في النقاط التالية:

- تقليل المخاطر التشغيلية وتعزيز وزيادة فرص النمو لمشاريع وأعمال المؤسسة؛
- تحقيق المكاسب والحفاظ على ديمومة أعمال المؤسسة؛
- تحسين كفاءة الأداء التشغيلي وزيادة ربحية المؤسسة وذلك من خلال خفض التكاليف وترشيد استغلال الموارد؛
- تحسين مستوى رضى العمال وتعزيز وولائهم المؤسسة؛
- المحافظة على مستوى الأمان والسلامة العامة للأنشطة التشغيلية المؤسسة؛
- تعزيز سمعة المؤسسة وقيمتها التجارية مما ينعكس ايجابا على مركزها التنافسي في السوق بين المنافسين؛
- تعزيز قدرة المؤسسة على التخطيط الاستراتيجي للعمل على المدى البعيد (بورصة عمان، 2018، صفحة 7)؛
- تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة مقارنة بالمنافسين الذين لا يقومون بإعداد تقارير الاستدامة؛
- زيادة شرعية وقبول أنشطة المؤسسة ومنتجاتها وخدماتها ذات الآثار البيئية والاجتماعية؛
- زيادة الشفافية والمساءلة داخل المؤسسة (Bini & Bellucci, 2020, pp. 54-55).

2-3- أنواع تقارير الاستدامة:

يوجد نوعان رئيسيان من تقرير الاستدامة: تقرير الاستدامة المنفصل وتقرير الاستدامة المتكامل أو المدمج (بورصة عمان، الاستدامة 2، 2018، صفحة 7).

❖ تقرير الاستدامة المنفصل (Stand-alone Sustainability Report):

وهو الشكل المفضل والمستخدم من طرف العديد من المؤسسات، ويقدم هذا النوع من التقارير مصدرا واضحا وموحدا لعرض وإفصاح الآثار البيئية والاجتماعية والحوكومية للمؤسسة. وبموجب هذا الشكل من التقارير يتم عرض جميع معلومات الشركة المتعلقة بالاستدامة في مكان واحد، ولا يشترط الموازنة بين شكل تقرير الاستدامة المنفصل والتقرير السنوي للشركة، حيث يمكن للمؤسسة عرض البيانات والجداول والمخططات المتعلقة بتقرير الاستدامة بالطريقة التي تراها ملائمة.

❖ تقرير الاستدامة المتكامل (Integrated Sustainability Report):

في هذا النوع من تقرير الاستدامة يتم عرض المعلومات والبيانات المتعلقة بالآثار البيئية والاجتماعية والحوكومية ضمن التقرير السنوي للمؤسسة، حيث يهدف هذا النوع من التقارير إلى تقديم نظرة موجزة وشاملة للمستثمرين عن الأداء المالي للمؤسسة، وممارساتها والتزاماتها تجاه التنمية المستدامة على المدى القصير والمتوسط والبعيد. ويؤخذ على هذا النوع من التقارير عدم التفصيل في المعلومات المتعلقة بالأداء المستدام للمؤسسة مما قد يؤدي إلى عدم تلبية كافة احتياجات بعض الأطراف ذات الصلة.

4-2- معايير إعداد تقارير الاستدامة:

توجد العديد من مرجعيات وأطر ومعايير إعداد تقارير الاستدامة على الساحة العالمية، وتتمثل أهمها وأكثرها استخداماً من طرف المؤسسات في الوقت الحالي في المرجعيات الخمسة التالية:

- المبادرة العالمية للتقارير (GRI)؛
- المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)؛
- مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)؛
- مجلس معايير الإفصاح المناخي (CDSB)؛
- مشروع الإفصاح عن الكربون (CDP).

الجدول رقم (1): ملخص عن أهم معايير تقرير الاستدامة.

المنظمة	المرجعية (الاطار/المعايير/التوجيهات)	الغرض	الاستخدام
GRI	معايير المبادرة العالمية للتقارير	مساعدة الشركات على التقرير عن أداءها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وتأثيراتها.	كل شركة تقوم بإعداد تقارير الاستدامة بصفة طوعية أو إجبارية.
IIRC	إطار التقرير المتكامل	مساعدة الشركات على إعداد "تقارير متكاملة" تقدم معلومات للمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة حول كيفية خلق القيمة في الشركة عبر الزمن.	كل شركة تقوم بإعداد تقارير الاستدامة بصفة طوعية أو إجبارية.
SASB	معايير محاسبة الاستدامة خاصة بقطاعات محددة	تساعد الشركات على الإفصاح عن معلومات الاستدامة الجوهرية لصالح المستثمرين والجمهور.	الشركات الأمريكية التي تقوم بإعداد التقارير الإلزامية المطلوبة من لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC).
CDSB	إطار CDSB للتقرير عن المعلومات البيئية وتغير المناخ	مساعدة الشركات على الإفصاح عن المعلومات البيئية والمتعلقة بتغير المناخ.	كل شركة تقوم بإعداد التقارير البيئية والمناخية بصفة طوعية أو إجبارية.
CDP	برامج التقرير عن تغير المناخ والغابات والمياه، بما في ذلك التوجيهات العامة والقطاعية.	مساعدة الشركات على قياس وإدارة المخاطر البيئية وتزويد صانعي القرار بالمعلومات.	نظم التقرير عبر الإنترنت لمنظمة CDP.

Source: Adapted from (Guthrie, 2016, p. 20).

3- معايير المبادرة العالمية للتقارير (Global Reporting Initiative):

المبادرة العالمية للتقارير هي منظمة دولية مستقلة غير ربحية تم تأسيسها عام 1997 ومقرها في أمستردام (هولندا)، وتساعد هذه المنظمة الشركات والمنظمات الأخرى - كبيرة أو صغيرة، خاصة أو عامة - على الإفصاح عن تأثيراتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وذلك من خلال تزويدهم بلغة عالمية مشتركة - ممثلة في معايير GRI- للإفصاح عن هذه التأثيرات. ومعايير GRI يتم إصدارها من طرف مجلس معايير الاستدامة العالمية (GSSB)، وهي تمثل أفضل الممارسات العالمية للإبلاغ العلني عن مجموعة من الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، حيث تقدم تقارير الاستدامة على أساس المعايير معلومات حول المساهمات الإيجابية أو السلبية للمؤسسة في التنمية المستدامة. وتعتبر معايير GRI المعايير الأكثر استخداماً في العالم لإعداد تقارير الاستدامة من طرف الشركات والمنظمات والجهات الحكومية (GRI, about GRI, 2021).

وتتسم معايير GRI بأنها معايير أكثر شمولاً من نظيراتها، فلا تركز على المسؤولية الاجتماعية فقط، بل تأخذ في الاعتبار الأبعاد الثلاثة للاستدامة (الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية). كما تتميز أيضاً هذه المعايير بالمرونة والوضوح

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

والسهولة، وبالتحديث المستمر في ضوء توجهات واحتياجات الشركات والحكومات والأطراف المعنية بالإفصاح عن الاستدامة (معايير الاستدامة، 2021).

3-1- لمحة تاريخية عن معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI):

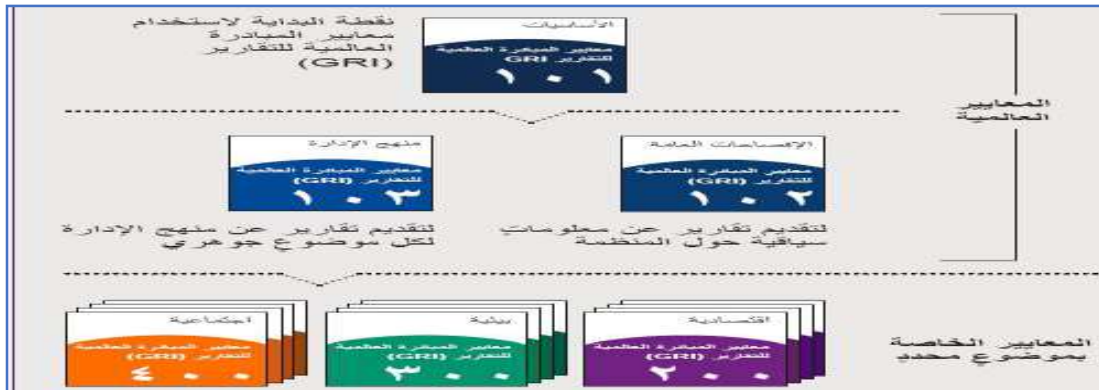
في البداية كانت معايير GRI في شكل إرشادات ومبادئ توجيهية، حيث تم نشر النسخة الأولى من الإرشادات (G1) في عام 2000 والتي قدمت أول إطار عالمي لتقارير الاستدامة. وفي عام 2002 تم إجراء أول تحديث للمبادئ التوجيهية عرفت بالنسخة الثانية (G2). ونتيجة لزيادة الطلب على معايير GRI من طرف المؤسسات تم توسيع الإرشادات وتحسينها حيث تم إصدار النسخة الثالثة (G3) والرابعة (G4) من المبادئ التوجيهية في 2006 و2013 على التوالي. وفي عام 2016، انتقلت GRI من تقديم المبادئ التوجيهية إلى وضع النسخة الأولى من المعايير العالمية لتقارير الاستدامة المعروفة بمعايير (GRI Standards). ويتم تحديث المعايير وتحسينها باستمرار، حيث تم وضع معايير جديدة كمعيار الضرائب في 2019 ومعيار النفايات في 2020 (GRI, about GRI, 2021).

3-2- هيكل معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI): تتضمن معايير (GRI) ثلاثة عناصر: المتطلبات، والتوصيات، والتوجيهات (المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، 2016).

- ❖ المتطلبات (Requirements): وهي تعليمات إلزامية تعبر عن جوهر المعيار، ويتم عرضها في نص المعيار بخط داكن ويشار إليها بكلمة "يجب". وينبغي تفسير المتطلبات في سياق التوصيات والتوجيهات.
 - ❖ التوصيات (Recommendations): وهي الحالات التي يستحب فيها اتخاذ إجراء معين، غير أنها ليست ملزمة، ويشار إليها في نص المعيار بكلمة "ينبغي".
 - ❖ التوجيهات (Guidance): تتضمن معلومات أساسية وتفسيرات وأمثلة تساعد المؤسسات على فهم المتطلبات بشكل أفضل، ولكي تستطيع المؤسسة الادعاء بأن تقاريرها تم اعدادها وفقا لمعايير (GRI)، ينبغي عليها تطبيق جميع المتطلبات التي تنطبق عليها، أما التوصيات فليست ملزمة بتطبيقها.
- 3-3- مكونات معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI):

تنقسم معايير المبادرة العالمية للتقارير إلى قسمين رئيسيين: المعايير العالمية، والمعايير الخاصة بموضوعات محددة.

الشكل رقم (1): هيكل معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI).



المصدر: (المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، 2016، صفحة 3).

1.3.3. المعايير العالمية (السلسلة 100): وتتضمن ثلاثة معايير عالمية وهي:

– معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 101: الأساسيات؛

– معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 102: الإفصاحات العامة؛

– معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 103: منهج الإدارة.

❖ معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 101: الأساسيات

وتمثل نقطة البداية لاستخدام معايير المبادرة العالمية للتقارير، وتحتوي على معلومات أساسية عن كيفية استخدام المعايير واعتمادها كمرجعية لإعداد تقارير الاستدامة. وتحدد هذه المعايير ما يلي: مبادئ اعداد التقارير، متطلبات إعداد تقرير الاستدامة، وكيفية استخدام معايير المبادرة العالمية للتقارير والاشارة إليها (اعتمادها كمرجعية لإعداد التقارير)، وتنقسم مبادئ اعداد التقارير إلى صنفين: المبادئ المتعلقة بتحديد محتوى التقرير والمبادئ الخاصة بجودة التقرير.

الجدول (2): مبادئ إعداد التقارير وفقا لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI).

مبادئ جودة التقرير	مبادئ محتوى التقرير
- الدقة	- شمول أصحاب المصلحة
- التوازن	- سياق الاستدامة
- الوضوح	- الأهمية النسبية
- القابلية للمقارنة	- الاكتمال
- الموثوقية	
- التوقيت المناسب	

المصدر: (المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، 2016، صفحة 7).

❖ معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 102: الإفصاحات العامة

تحدد هذه المعايير متطلبات تقديم معلومات حول المؤسسة وممارسات اعداد تقارير الاستدامة الخاصة بها. وتتضمن هذه المتطلبات معلومات عن المؤسسة وإستراتيجيتها وأخلاقياتها ونزاهتها وحوكمتها وممارسات اشراك أصحاب المصلحة وعملية اعداد التقارير.

❖ معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 103: منهج الإدارة

تحدد هذه المعايير المتطلبات العامة والافصاحات الخاصة بتقديم تقارير عن المنهج الذي تستخدمه المؤسسة لإدارة المواضيع الجوهرية. والمواضيع (القضايا) الجوهرية هي تلك التي تعكس الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية الهامة للمؤسسة، أو التي تؤثر تأثيرا جوهريا على تقييمات وقرارات أصحاب المصلحة. وتساعد إفصاحات منهج الإدارة على تمكين المؤسسة من توضيح كيفية ادارتها للآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المتعلقة بالمواضيع الجوهرية، كما توفر معلومات تفصيلية عن كيفية تحديد المؤسسة لآثارها الفعلية والمحتملة وتحليلها والاستجابة لها.

2.3.3. معايير المبادرة العالمية للتقارير الخاصة بموضوعات محددة (السلاسل 200، 300، 400):

وتتضمن العديد من المعايير الخاصة بمواضيع محددة، وتحدد متطلبات الإفصاح عن آثار المؤسسة المتعلقة بالمواضيع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. وتتضمن المعايير الخاصة بثلاثة مجموعات من المعايير وهي (المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، 2016، صفحة 4):

- معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 200: المواضيع الاقتصادية؛
- معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 300: المواضيع البيئية؛
- معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 400: المواضيع الاجتماعية.

والجدول التالي يبين جوانب الإفصاح الخاصة بالمعايير الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

الجدول رقم (3): جوانب الإفصاح الخاصة بالمعايير الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

نوع المعايير	ارقام المعايير	موضوع المعايير (مرتبة تسلسليا حسب ترقيمها)
المعايير الاقتصادية	(207-201)	الأداء الاقتصادي، التواجد في السوق، الآثار الاقتصادية غير المباشرة، ممارسات الشراء، مكافحة الفساد، السلوك المناهض للمنافسة، الضرائب.
المعايير البيئية	(308-301)	المواد، الطاقة، المياه والنفايات السائلة، التنوع البيولوجي، الانبعاثات، النفايات، الامتثال البيئي، التقييم البيئي للمورد.
المعايير الاجتماعية	(419-401)	التوظيف، العلاقات بين العمال والإدارة، الصحة والسلامة المهنية، التدريب والتعليم، التنوع وتكافؤ الفرص، عدم التمييز، الحرية النقابية والمفاوضات الجماعية، عمل الأطفال، العمل الجبري أو القسري، الممارسات الأمنية، حقوق الشعوب الأصلية، تقييم حقوق الانسان، المجتمعات المحلية، التقييم الاجتماعي للمورد، السياسة العامة، صحة وسلامة العملاء، التسويق والوسم، خصوصية العميل، الامتثال الاجتماعي الاقتصادي.

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على (المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، 2016).

4- دراسة حالة شركة "Shell":

تعتبر شركة Royal Dutch Shell plc، المعروفة اختصارا باسم "Shell"، واحدة من "الشركات العملاقة" في مجال صناعة النفط والغاز، وهي خامس أكبر شركة في العالم، وأكبر شركة في أوروبا، والأكبر خارج الصين والولايات المتحدة.

وقد تم اختيار هذه الشركة لعدة اعتبارات أهمها: كون نشاط الشركة المتمثل في الصناعة البترولية هو من أكثر النشاطات تأثيرا اقتصاديا واجتماعيا وبيئيا، وأن الشركة لها تجربة طويلة تفوق العقدين من الزمن في مجال اعداد تقارير الاستدامة، حيث أصدرت أول تقرير عن الاستدامة لسنة 1997، وكذلك اعتماد الشركة في اعداد تقارير الاستدامة على معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) التي يركز عليها هذا البحث.

4-1- تقديم شركة Shell:

شركة Shell هي شركة نفطية أنجلو-هولندية متعددة الجنسيات، تأسست في عام 1907 ويقع مقرها الرئيسي في لاهاي بهولندا. وتعمل الشركة في مجال استكشاف وإنتاج وتكرير وتسويق النفط والغاز الطبيعي، وتصنيع وتسويق المواد الكيميائية، كما تشتغل أيضا في مجال الطاقات المتجددة. والشركة عبارة عن مجموعة من شركات الطاقة

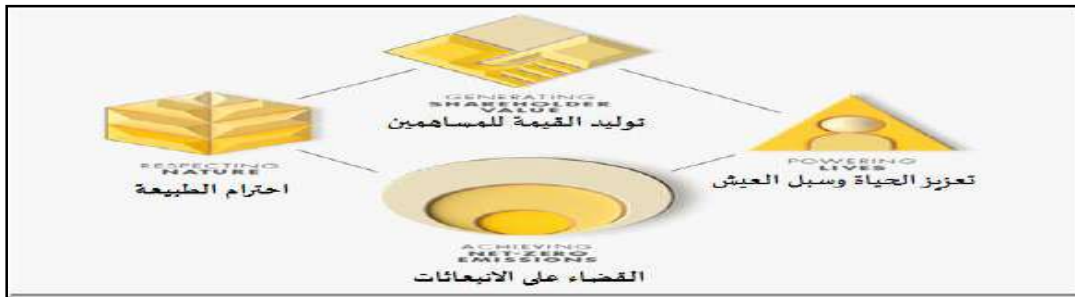
والبتروكيماويات تعمل في أكثر من 70 دولة، وتوظف 87000 موظف. وتهدف الشركة إلى تلبية حاجة العالم المتزايدة للطاقة والطاقة النظيفة بطرق مسؤولة اقتصادياً وبيئياً واجتماعياً (Shell, 2021).

2-4- استراتيجية الاستدامة في شركة Shell:

تهدف الشركة إلى تقديم حلول طاغوية أكثر نظافة وبطريقة مسؤولة، أي بطريقة توازن بين المصالح قصيرة الأجل وطويلة الأجل، وتأخذ بعين الاعتبار الجوانب الثلاثة للتنمية المستدامة: الاقتصادية والبيئية والاجتماعية. في فيفري 2021 أطلقت شركة Shell استراتيجيتها الجديدة لدمج الاستدامة في استراتيجية أعمالها تحت شعار "تعزيز التقدم" (Powering Progress)، وتحدد هذه الاستراتيجية مقاربة (منهجية) الشركة للمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة وتسريع الانتقال إلى عالم خال من الانبعاثات الحرارية، وتعزيز تقدم المجتمعات من خلال توفير المزيد من الطاقة النظيفة.

وترتكز استراتيجية "تعزيز التقدم" على القيم الأساسية للشركة والمتمثلة في الصدق والنزاهة واحترام الناس والتركيز على السلامة، والالتزام بممارسة الأعمال التجارية بطريقة أخلاقية وشفافة. وتسعى استراتيجية الاستدامة (تعزيز التقدم) في شركة Shell إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية، وهي (Shell, 2021, p. 4):

الشكل رقم (2): أهداف استراتيجية الاستدامة في شركة Shell.



Source: (Shell, 2021, p. 2).

- ❖ توليد القيمة للمساهمين: أي تنمية الثروة المحققة للمساهمين من خلال محفظة أعمال ديناميكية وتخصيص فعال لرأس المال، والحفاظ على مركز مالي قوي، بحيث تظل الشركة قوية ومرنة ومستعدة لتحقيق الفرص في التحول الطاقوي.
- ❖ تحقيق صافي انبعاثات صفري، بالتعاون مع المجتمع والعمل مع العملاء والقطاعات الأخرى لتسريع الانتقال إلى صافي الانبعاثات الصفري، وذلك من خلال الحد من الانبعاثات من أنشطة الشركة ومن الوقود ومنتجات الطاقة الأخرى التي تباعها للزبائن، والتقاط وتخزين أي انبعاثات متبقية باستخدام التكنولوجيا، وكذلك توفير المزيد من الطاقة منخفضة الكربون مثل الوقود الحيوي والهيدروجين والكهرباء المولدة من الطاقة الشمسية وطاقة الرياح.
- ❖ تعزيز الحياة وسبل العيش بتوفير الطاقة للمجتمعات والدول، ودعم حياة المجتمعات من خلال منتجاتها وأنشطتها، وتعزيز الشمول المجتمعي؛ وذلك من خلال توفير طاقة معقولة التكلفة ومستدامة للعائلات والشركات والفئات المحرومة منها، وكذلك دعم البلدان والمجتمعات بتوظيف الأفراد في أكثر من 70 دولة وتوفير

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

الدخل والمزايا الأخرى مثل الرعاية الصحية والمعاشات التقاعدية وتوفير التدريب والمهارات للموظفين. كما تساهم الشركة في دعم التنمية الاقتصادية المحلية وسبل العيش في الدول التي تعمل فيها من خلال الضرائب والإتاوات التي تدفعها للحكومات. كما تعمل الشركة لتصبح أكثر تنوعاً وشمولية من خلال توظيف وخدمة كل فئات المجتمع دون تمييز.

❖ احترام الطبيعة، أي حماية البيئة وتقليل النفايات وتقديم مساهمة إيجابية في التنوع البيولوجي: تعمل الشركة على حماية وتعزيز التنوع البيولوجي، واستخدام المياه والموارد الأخرى بشكل أكثر كفاءة في جميع أنشطتها، وإعادة استخدام أو تدوير أكبر قدر ممكن منها، وكذلك تقليل النفايات الناتجة عن أنشطتها وزيادة إعادة تدوير البلاستيك. كما تعمل على تحسين جودة الهواء من خلال تقليل الانبعاثات من عملياتها وتوفير طرق أنظف لتشغيل النقل والصناعة، وذلك بالتعاون مع القطاعات الأخرى والحكومات والعملاء والموردين. وتساهم أهداف إستراتيجية الاستدامة (تعزيز التقدم) لشركة Shell، السابقة الذكر، بشكل مباشر في تحقيق الهدف 13 من أهداف التنمية المستدامة (العمل المناخي)، كما تساهم بشكل غير مباشر في تحقيق الأهداف الأخرى مثلما يبينه الجدول أدناه.

الجدول (4): كيفية مساهمة أهداف إستراتيجية الاستدامة للشركة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

أهداف إستراتيجية الاستدامة لشركة Shell	أهداف التنمية المستدامة ذات الصلة
تحقيق صافي انبعاثات صفيرية	الهدف 7 طاقة نظيفة وبأسعار معقولة، الهدف 9 الصناعة والابتكار والهياكل الأساسية، الهدف 13 العمل المناخي.
تعزيز الحياة وسبل العيش	الهدف 5 المساواة بين الجنسين، الهدف 7 طاقة نظيفة وبأسعار معقولة، الهدف 8 العمل اللائق والنمو الاقتصادي، الهدف 10 الحد من أوجه عدم المساواة.
حماية البيئة	الهدف 6 المياه النظيفة والنظافة الصحية، الهدف 12 الاستهلاك والإنتاج المسؤولين، الهدف 14 الحياة تحت الماء، الهدف 15 الحياة في البر.
القيم الجوهرية	الهدف 3 الصحة الجيدة والرفاهية، الهدف 16 السلام والعدل والمؤسسات القوية، الهدف 17 عقد الشراكات لتحقيق الأهداف.

Source: Adapted from (Shell, 2021).

3-4- الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي في شركة "Shell":

تقوم شركة Shell بالتقرير (الإفصاح) طواعية عن أدائها البيئي والاجتماعي منذ عام 1997 بغرض تحقيق الشفافية وإظهار كيفية مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة. ويركز تقرير الاستدامة للشركة على المواضيع البيئية والاجتماعية التي تؤثر بشكل كبير على أدائها والأكثر أهمية بالنسبة لأصحاب المصلحة الرئيسيين للشركة. وتهدف الشركة من وراء التقرير عن الاستدامة إلى بناء الثقة وتحفيز الموظفين وتحسين أدائها البيئي والاجتماعي.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- ويتم إعداد تقارير الاستدامة في شركة Shell اعتمادا على مجموعة من المعايير والمبادئ والارشادات والتوجيهات الصادرة عن الهيئات التالية (Shell, 2021, p. 87):
- معايير "المبادرة العالمية للتقارير" (GRI)؛
 - توصيات "فريق العمل المعني بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ" (Task Force on Climate-related Financial Disclosures)؛
 - معايير "مجلس معايير محاسبة الاستدامة" (SASB)؛
 - برامج وتوجيهات "مشروع الإفصاح عن الكربون" (CDP)؛
 - دليل تقارير الاستدامة لصناعة النفط والغاز، الصادر عن "الجمعية العالمية للحفاظ على البيئة لصناعة البترول" (IPIECA) و"المعهد الأمريكي للبترول" (API) و"الجمعية الدولية لمنتجي النفط والغاز" (IOGP)؛
 - مبادئ "الاتفاق العالمي للأمم المتحدة" (United Nations Global Compact)؛
 - أهداف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة (SDGs).

وتم إدراج الشركة في عدد من المؤشرات الرائدة التي تقيم الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للشركات وهي: الجدول رقم (5): تصنيف الشركة وفقا لمؤشرات تقييم الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للشركات.

تاريخ التصنيف	التصنيف	هيئات/مؤشرات التصنيف
أكتوبر 2020	35.8	Sustainalytics ESG Risk Rating
أكتوبر 2020	A	MSCI ESG Rating
أكتوبر 2020	C+	ISS ESG Corporate Rating
منذ 2001	تم إدراج شركة Shell في مؤشرات FTSE4Good	FTSE4Good Index Series
ديسمبر 2020	B	مشروع تغير المناخ (CDP)
منذ 2018	ضمن أفضل 3 شركات في صناعة الطاقة، وضمن الربع الأعلى في الصناعة الاستخراجية	معايير حقوق الإنسان للشركات

Source: Adapted from (Shell, 2021).

4-4- تقييم ممارسات الاستدامة لشركة Shell خلال الفترة (2016-2020):

بشكل عام، تظهر تقارير الاستدامة للشركة تحسنا في الأداء البيئي والاجتماعي خلال الفترة (2016-2020)، وذلك عكس الأداء الاقتصادي الذي عرف تراجعاً في السنتين الأخيرتين (2019 و2020) نتيجة لانخفاض أسعار البترول وتداعيات جائحة COVID-19.

4-4-1- الأداء البيئي:

تعمل الشركة على حماية البيئة وتقليل النفايات والمساهمة الإيجابية في التنوع البيولوجي. وبصفة عامة، تظهر تقارير الاستدامة للشركة للفترة (2016-2020) تحسناً في الأداء البيئي مثلما سيتضح ذلك في التفاصيل الآتية.

❖ الانبعاثات:

— انبعاثات الغازات الدفيئة (GHG):

تطمح الشركة إلى تحقيق صافي انبعاثات صفرية بحلول عام 2050 للحد من التغيرات المناخية، وذلك من خلال تخفيض انبعاثات الغازات الدفيئة الحالية الناتجة من عمليات النفط والغاز وتجنب توليد المزيد في المستقبل.

ولتحقيق ذلك تعمل الشركة على زيادة نسبة المنتجات منخفضة الكربون مثل الغاز الطبيعي والوقود الحيوي والكهرباء والهيدروجين، والتوجه أكثر نحو انتاج واستخدام الطاقات المتجددة (Shell, 2021, p. 37).

الجدول رقم (6): البيانات المتعلقة بانبعاثات الغازات الدفيئة خلال الفترة (2016-2020).

2020	2019	2018	2017	2016	الوحدة	معايير GRI	البنود
							انبعاثات الغازات الدفيئة
75	78	79	79	79	gCO2e/MJ		صافي البصمة الكربونية
72	80	82	85	83	مليون طن CO2e	305-1	انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة وغير المباشرة
1304	1551	1637	1591	1535	مليون طن CO2e	305-3	انبعاثات الغازات الدفيئة الناجمة عن المشتريات والمبيعات
1,7	2,3	2,3	3,1	3,5	مليون طن CO2e	305-1	انبعاثات الميثان (CH4)
3,8	5,9	5,2	8,2	7,6	مليون طن CO2e	305-1	انبعاثات الغازات الدفيئة الناتجة عن الاحتراق
							التقاط الكربون وتخزينه ونقله إلى الخارج
0,94	1,13	1,07	1,14	1,11	مليون طن	305-5	التقاط وتخزين ثاني أكسيد الكربون
0,30	0,43	0,46	0,45	0,58	مليون طن	305-5	نقل ثاني أكسيد الكربون
							تعويضات انبعاثات الكربون (Carbon offsets)
3,9	2,2	0,0	0,0	0,0	مليون طن	305-5	التعويضات المدرجة في صافي البصمة الكربونية
0,4	0,5	n/c	n/c	n/c	مليون طن	305-5	التعويضات الأخرى

Source: (Shell, 2021, pp. 90-94).

وعلى العموم، تظهر بيانات الشركة وجود اتجاه عام هبوطي في انبعاثات الغازات الدفيئة خلال الفترة (2016-2020)، وهو مؤشر على تحسن الأداء البيئي للشركة في هذا المجال. ففي 2020، بلغ صافي البصمة الكربونية للشركة 75 غراما من مكافئ ثاني أكسيد الكربون/ميغا جول، مسجلا انخفاضا بنسبة 4٪ عن سنة 2019 و 5٪ عن السنة المرجعية 2016. ويعود هذا الانخفاض أساسا إلى انخفاض الطلب على الطاقة في 2020 بسبب جائحة COVID-19. وقد انخفضت أيضا في 2020 الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة وانبعاثات الميثان والانبعاثات الناتجة من الاحتراق بسبب عمليات التخلص من الاستثمارات (في كندا والولايات المتحدة الأمريكية) والعمل بطاقة منخفضة نتيجة لانخفاض الطلب الناتج عن جائحة COVID-19.

— الحد من انبعاثات الغازات الدفيئة: تستثمر الشركة في طرق التخفيف من الانبعاثات من خلال التقاط وتخزين ثاني أكسيد الكربون بأمان تحت الأرض، أو عن طريق زراعة النظم البيئية الطبيعية وحمايتها. كما تعمل على زيادة استثماراتها في حماية أو تطوير النظم البيئية الطبيعية، كالغابات والأراضي العشبية والأراضي الرطبة، من أجل التقاط الكربون ومساعدة عملائها على تعويض انبعاثاتهم باستخدام أرصدة الكربون. حيث استثمرت الشركة في 2020 حوالي 90 مليون دولار في مشاريع قائمة على الطبيعة تقلل أو تتجنب الانبعاثات ويمكن أن تفيد أيضا النظم البيئية من خلال تحسين التنوع البيولوجي وجودة المياه والحماية من الفيضانات. كما استثمرت أيضا حوالي 70 مليون دولار في احتجاز ثاني أكسيد الكربون وتخزينه، وقد بلغ حجم الكربون الملتقط والمخزن 940 ألف طن في نهاية 2020 (Shell, 2021).

— انبعاثات الهواء (Air emissions): تسعى الشركة إلى تحسين جودة الهواء من خلال تقليل الانبعاثات من عملياتها وتوفير طرق أنظف لتقديم الطاقة كالطاقات المتجددة. وسجلت الشركة انخفاضا ملحوظا في انبعاثات الهواء خلال الفترة (2016-2020)، حيث انخفضت انبعاثات الغازات الحمضية والمركبات العضوية المتطايرة إلى

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

201 ألف طن في 2020 مسجلة بذلك انخفاضاً بنسبة 12٪ عن سنة 2019 و 42٪ عن سنة الأساس 2016، ويعود ذلك جزئياً إلى انخفاض احتراق الغاز في منشأة Prelude بأستراليا.

الجدول رقم (7): البيانات المتعلقة بانبعاثات الهواء خلال الفترة (2016-2020).

2020	2019	2018	2017	2016	الوحدة	معياري GRI	البند
201	228	244	283	349	ألف طن	305-7	الغازات الحمضية والمركبات العضوية المتطايرة
36	65	74	81	83	ألف طن	305-7	أكسيد الكبريت (SOx)
118	108	111	107	113	ألف طن	305-7	أكسيد النيتروجين (NOx)
47	55	59	95	153	ألف طن	305-7	المكونات العضوية المتطايرة (VOCs)
							الانبعاثات المستنفذة لطبقة الأوزون
0	0	0	0	0	طن	305-6	مكونات الكربون الكلورية فلورية/الهالونات ثلاثي كلورو الإيثان
6	8	9	7	8	طن	305-6	مكونات الكربون الهيدروكلورية فلورية (HCFCs)

Source: (Shell, 2021, p. 95).

❖ حماية البيئة: تعمل الشركة بطريقة تحترم الطبيعة، وتسعى إلى حماية النظم البيئية، وتركز على تقليل استخدام الطاقة وتقليل حرق الغاز ومنع والتسربات ومعالجة أضرارها. كما تعمل على تقليل النفايات ودمج منهج الاقتصاد الدائري في عملياتها وسلاسل التوريد (Shell, 2021, p. 55).

– التنوع البيولوجي: تطمح الشركة إلى تحقيق تأثير إيجابي على التنوع البيولوجي، وذلك تحديد التأثيرات المحتملة التي قد تحدثها أنشطتها على التنوع البيولوجي وخدمات النظام البيئي وتجنبها والاستجابة لها وحماية البيئات المحلية القريبة من عملياتها كالأراضي الرطبة والموائل الطبيعية والأنواع المهددة. كما تلتزم الشركة بعدم استكشاف أو تطوير موارد النفط والغاز ضمن مواقع التراث العالمي الطبيعية والمختلطة. ولتحقيق ما سبق، تتعاون الشركة مع المنظمات العالمية، حيث تعمل مع الاتحاد الدولي للحفاظ على الطبيعة (IUCN) لحماية المناطق كالمحميات الطبيعية والمناطق البرية والموائل لأنواع معينة، كما تتعاون أيضاً مع منظمات عالمية أخرى مثل Earthwatch في مجال أبحاث البيئة ومشاريع الحفاظ عليها وزيادة الوعي بين موظفي الشركة وتطوير مهاراتهم في القيادة المستدامة (Shell, 2021, p. 55).

❖ التسربات (Spills): تعمل الشركة على الحد من تسربات النفط والغاز، وتنظيف وعلاج المناطق المتضررة من التسربات الناتجة عن عمليات الشركة، وذلك من أجل حماية التنوع البيئي. وفي 2020 بلغت إجمالي التسربات بمختلف مصادرها 1,8 ألف طن، منخفضة بنسبة 28٪ عن سنة 2019 (2,5 ألف طن) و 62٪ عن سنة 2016 (4,8 ألف طن).

الجدول رقم (8): تسربات النفط والغاز لشركة Shell خلال الفترة (2016-2020).

2020	2019	2018	2017	2016	الوحدة	معياري GRI	البند
1,4	2,3	1,8	1,4	4,0	ألف طن	306-3	التسربات الناتجة عن الأعمال التخريبية
0,4	0,2	0,9	0,4	0,8	ألف طن	306-3	التسربات التشغيلية
0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	ألف طن	306-3	التسربات الناتجة عن الأعاصير
1,8	2,5	2,7	2,1	4,8	ألف طن	306-3	إجمالي التسربات

Source: (Shell, 2021, p. 95).

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

❖ المياه: تعمل الشركة على الحفاظ على المياه العذبة عن طريق تقليل الاستهلاك وزيادة إعادة الاستخدام وإعادة التدوير من خلال تقنيات جديدة لتحسين معالجة المياه المستخدمة وإعادة استخدامها وتدويرها. وعرفت كمية المياه العذبة المسحوبة من طرف الشركة تراجعاً خلال الفترة (2016-2020)، حيث بلغت 171 مليون م³ مسجلة انخفاضاً بنسبة 28٪ عن سنة 2019 (192 مليون م³) و62٪ عن سنة 2016 (198 مليون م³).
الجدول رقم (9): استهلاك وتصريف المياه العذبة من طرف شركة Shell خلال الفترة (2016-2020).

البنود	معياري GRI	الوحدة	2016	2017	2018	2019	2020
المياه العذبة المسحوبة	303-3	مليون م ³	198	204	199	192	171
المياه العذبة المستهلكة	303-5	مليون م ³	154	154	147	145	127
المياه العذبة المسترجعة	303-3	مليون م ³	44	51	53	46	45

Source: (Shell, 2021, p. 96).

❖ النفايات: تطمح الشركة إلى استخدام الموارد والمواد بكفاءة وزيادة إعادة الاستخدام وإعادة التدوير، وذلك بتطبيق مبادئ الاقتصاد الدائري في نموذج أعمالها وفي سلاسل التوريد من أجل تخفيف الضغط على موارد العالم. كما تعمل الشركة على القضاء على النفايات البلاستيكية في البيئة بمساعدة مورديها وزبائنها. وبقي حجم النفايات (الخطرة وغير الخطرة) المتخلص منها مستقراً نسبياً خلال فترة الدراسة، حيث بلغ 2020 ألف طن (منها 555 ألف طن خطرة و1465 غير خطرة) في سنة 2020 كما بلغ حجم النفايات المعاد استخدامها أو تدويرها أو استرجاعها بشكل مفيد 465 ألف طن.

الجدول رقم (10): حجم النفايات المتخلص منها في شركة Shell خلال الفترة (2016-2020).

البنود	معياري GRI	الوحدة	2016	2017	2018	2019	2020
إجمالي النفايات المعاد استخدامها أو استرجاعها بشكل مفيد	306-3	ألف طن	2148	2020	1999	2113	2020
النفايات الخطرة المعاد استخدامها أو استرجاعها بشكل مفيد	306-3	ألف طن	658	638	592	698	555
النفايات غير الخطرة المعاد استخدامها أو استرجاعها بشكل مفيد	306-3	ألف طن	1491	1382	1407	1414	1465
النفايات المعاد استخدامها أو استرجاعها بشكل مفيد	306-4	ألف طن	653	533	419	441	465

Source: (Shell, 2021, p. 96).

2-4-4- الأداء الاجتماعي:

تسعى الشركة لتكون جارا جيدا للمجتمعات التي تعمل فيها، وذلك من خلال المساهمة في رفاهية تلك المجتمعات، والعمل على إدارة الأثار الاجتماعية لأنشطتنا التجارية، ومعالجة أي مخاوف أو مخاطر ناتجة عن عملياتها، وتعزيز الفوائد التي يمكننا تحقيقها.

❖ توفير الطاقة: تعمل الشركة على توفير المزيد من الطاقة النظيفة والموثوقة لمن لا يملكونها، وتطمح في توفير الكهرباء إلى 100 مليون شخص في الأسواق الناشئة بحلول عام 2030 (Shell, 2021, p. 65).

❖ البرامج الاجتماعية:

- تعمل الشركة، بالتعاون مع برنامج الغذاء العالمي التابع للأمم المتحدة، على تحسين الأمن الغذائي والتعليم والوصول إلى الطاقة في منطقة الصحراء الغربية ومصر. كما تسعى إلى توفير الطاقة الشمسية والوصول إلى الإنترنت ومعدات تكنولوجيا المعلومات بالإضافة إلى تخزين المياه وإضاءة الشوارع لـ 15 مدرسة مجتمعية نائية.
- كجزء من استجابتها لجائحة COVID-19، تبرعت الشركة بمبلغ 1.7 مليون دولار في عام 2020 لدعم المستهلكين الذين يواجهون صعوبات مالية بسبب الوباء في الهند وكينيا ونيجيريا وسيراليون وتانزانيا وأوغندا وتساهم في تركيب أنظمة الطاقة الشمسية في المستشفيات والمدارس. حيث ساعدت المنح حوالي 800 ألف شخص في عام 2020 (Shell, 2021, p. 65).

❖ **التوظيف:** تقوم سياسة التوظيف في الشركة على توظيف أفضل الأشخاص وتطويرهم والاحتفاظ بهم، مع تحقيق التنوع والشمول، واحترام حقوق الموظفين، بما في ذلك التحرر من العمل الجبري وتشغيل الأطفال وعدم التمييز من خلال العمل بما يتماشى مع إعلان منظمة العمل الدولية بشأن المبادئ والحقوق الأساسية في العمل والاتفاق العالمي للأمم المتحدة. كما تحترم مبادئ حرية تكوين الجمعيات والحق في المفاوضة الجماعية. وتعمل الشركة باستمرار على تطوير موظفيها وتنمية قدراتهم القيادية وتعزيزها وتعزيز أداء الموظفين من خلال المشاركة القوية (Shell, 2021, p. 75).

الجدول رقم (11): البيانات المتعلقة بالموظفين في الشركة خلال الفترة (2016-2020).

2020	2019	2018	2017	2016	معيار GRI	البند
87	83	82	86	95		عدد الموظفين (ألف)
						التنوع بين الجنسين
33,1	30,8	29,9	29,1	28,0	405-1	نسبة الإناث في المناصب الإشرافية/المهنية (%)
25,5	24,5	23,7	22,3	21,0	405-1	نسبة الإناث في المناصب الإدارية (%)
27,8	26,4	24,0	22,2	20,0	405-1	نسبة الإناث في المناصب القيادية العليا (%)

Source: (Shell, 2021, p. 97).

في نهاية 2020 بلغ عدد الموظفين في الشركة 87 ألف موظف، 32٪ منهم عبارة عن إناث، كما بلغت نسبة الإناث في المناصب القيادية العليا 27.8٪ بزيادة قدرها 1.4 نقطة مئوية مقارنة بعام 2019. ونعمل على تحقيق تمثيل المرأة بنسبة 30٪ في المناصب القيادية العليا بنهاية عام 2021، 35٪ بحلول عام 2025 و 40٪ بحلول عام 2030 (Shell, 2021, p. 74).

❖ **الصحة والسلامة (Health and safety):** تلتزم الشركة بتوفير الطاقة بشكل مسؤول وآمن، وتعمل على الحفاظ على صحة وسلامة وأمن وحقوق الإنسان للموظفين والمقاولين والمجتمعات المحلية، وتسعى باستمرار إلى تحسين كيفية إدارة المخاطر الصحية والأمنية للمساعدة في حماية الجميع. وتظهر بيانات الشركة تحسناً في شروط الصحة والسلامة خلال سنة 2020، حيث انعدمت الوفيات وانخفضت نسبة تكرار الأمراض المهنية والإصابات القابلة للتسجيل مقارنة بسنة 2019.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الجدول رقم (12): البيانات المتعلقة بالصحة والسلامة في الشركة خلال الفترة (2016-2020).

2020	2019	2018	2017	2016	الوحدة	معياري GRI	البند
							الصحة
0,2	0,5	0,4	0,3	0,4	العدد/مليون ساعة	403-10	جمالي تكرار الأمراض المهنية القابلة للتسجيل (TROIF)
							السلامة
0	7	2	2	3	عدد	403-9	الوفيات
0,0	1,4	0,4	0,4	0,5	العدد/100 مليون ساعة	403-9	نسبة الحوادث المميتة
0,7	0,9	0,9	0,8	1,0	العدد/مليون ساعة	403-9	جمالي تكرار الاصابات القابلة للتسجيل (TRCF)
0,2	0,3	0,3	0,2	0,3	العدد/مليون ساعة	403-9	تكرار اصابات الوقت الضائع (LTIF)
2,1	3,5	3,1	2,5	2,8	العدد/100 كم مقطوعة	-	نسبة تكرار حوادث السيارات الشديدة
0	2	0	1	1	عدد	-	عدد الوفيات المرتبطة بالنقل البري (موظفون ومقاولون)
103	130	121	166	151	عدد	-	أحداث سلامة العمليات التشغيلية

Source: (Shell, 2021, p. 89).

❖ تعزيز حياة وسبل عيش المجتمعات: تعمل الشركة على تعزيز الحياة وسبل العيش في البلدان والمجتمعات المحلية، وذلك من خلال خلق الوظائف وتعليم وتدريب الأشخاص ودعم الشركات المحلية وشراء السلع والخدمات من الموردين المحليين، والاستثمار في المشاريع المجتمعية (الاستثمار الاجتماعي) لتمكين السكان المحليين من الاستفادة من التنمية الاجتماعية والاقتصادية. وفي هذا المجال قامت الشركة في سنة 2020 بما يلي (Shell, 2021, pp. 65-73):

الجدول رقم (13): البيانات المتعلقة بدعم المجتمعات المحلية خلال الفترة (2016-2020).

2020	2019	2018	2017	2016	معياري GRI	البند
						التعاقدات والمشتريات
4,5	5,7	4,1	4,9	4,4	204-1	النفقات المقدرة على السلع والخدمات في البلدان المنخفضة الدخل (مليار دولار)
						الاستثمار الاجتماعي
156	116	113	111	103	203-1	الاستثمار الاجتماعي (مساهمة في رأس المال) المقدر الطوعي (مليون دولار)
87	84	102	107	96	203-1	النفقات التقديرية على الاستثمار الاجتماعي في البلدان منخفضة الدخل (مليون دولار)

Source: (Shell, 2021, p. 97).

- شارك 19319 شخصا وتم دعم 1071 شركة من خلال برامج تنمية المهارات وريادة الأعمال لدى الشركة، مما أدى إلى خلق 1805 وظيفة؛
- انفاق حوالي 39.3 مليار دولار على السلع والخدمات من حوالي 29000 من الموردين على مستوى العالم، منها 84.5% تم شراؤها من الموردين المحليين (الموجودين في نفس بلد التشغيل)، وهو ما يسمى أيضا بالمشتريات المحلية؛
- انفاق حوالي 156 مليون دولار على الاستثمار الاجتماعي الطوعي، وإنفاق ما يقارب من 46 مليون دولار على مساهمات COVID-19 منها حوالي 5 ملايين دولار تعتبر جزء من الالتزامات التعاقدية للشركة.
- تخصيص حوالي 87 مليون دولار من إجمالي الانفاق على الاستثمار الاجتماعي للدول التي يبلغ ناتجها المحلي الإجمالي أقل من 15000 دولار سنويا للفرد، وفقا لمؤشر التنمية البشرية لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي لعام 2019.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

5. الخاتمة:

أظهر هذا البحث أن تقارير الاستدامة تلعب دورا كبيرا في تقييم ممارسات المؤسسة المستدامة، حيث تهدف إلى تقييم أداء المؤسسة فيما يخص تحقيق أهداف التنمية المستدامة، والإفصاح عن هذا الأداء لجميع الأطراف المعنية الداخلية والخارجية، وبحيث يتضمن بشكل شفاف وواضح جميع المساهمات الإيجابية والسلبية للمؤسسة في مجال الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، بشكل يسمح للأطراف ذات المصلحة بتقييم ممارسات الشركة لتحقيق الاستدامة، وكشف البحث عن وجود عدة مرجعيات وأطر ومعايير لإعداد تقارير الاستدامة على المستوى العالمي، مع وجود اختلافات في نطاقها وأهدافها ومقاييسها، فبعضها يركز على الجوانب البيئية أو الاجتماعية فقط، بينما يتناول البعض الآخر الجوانب الرئيسية للتنمية المستدامة (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية). وقد أدى هذا الاختلاف في المرجعيات إلى تعقيد عملية اعداد التقارير المستدامة وزيادة تكلفتها، وكذلك غياب الاتساق والشفافية والقابلية للمقارنة بين تقارير المؤسسات من الناحية الزمنية والمكانية، الأمر الذي يؤثر سلبا على جودة المحتوى المعلوماتي لتقارير الاستدامة.

وبخصوص تقييم الأداء المستدام لشركة Shell، أظهرت تقارير الاستدامة للشركة وجود تحسن في الأداء البيئي والاجتماعي خلال الفترة محل الدراسة (2016-2020)، وذلك عكس الأداء الاقتصادي الذي عرف تراجعاً في السنتين الأخيرتين (2019 و2020) نتيجة لانخفاض أسعار البترول وتداعيات جائحة COVID-19.

وفي الأخير، تجدر الإشارة إلى أنه نتيجة للضغوط والمشاكل التي تصاحب اعداد تقارير الاستدامة بسبب تعدد المرجعيات والمعايير، ظهرت في الفترة الأخيرة بعض المبادرات لتوحيد معايير تقارير الاستدامة، أهمها مبادرة مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS Foundation) التي تم اطلاقها في سبتمبر 2020، والتي تقترح انشاء مجلس معايير الاستدامة (Sustainability Standards Board -SSB) تحت إدارة مؤسسة (IFRS Foundation) ويعمل جنباً إلى جنب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). حيث يقوم مجلس معايير الاستدامة بإعداد وتطوير مجموعة من معايير تقارير الاستدامة تكون مقبولة عالمياً وذلك اعتماداً على الأطر والمعايير الرائدة السائدة حالياً، وذلك من أجل تقليل التعقيدات التي تنطوي عليها عملية اعداد تقارير الاستدامة وتعزيز الاتساق والقابلية للمقارنة بين المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة على المستوى العالمي (IFRS Foundation, 2020, pp. 1-8).

6. قائمة المراجع:

1. المبادرة العالمية للتقارير (GRI) المبادرة العالمية للتقارير (GRI). (2016). معايير المبادرة العالمية للتقارير (101 GRI): الأساسيات. أمستردام.
2. بورصة عمان، (2018)، الاستدامة 2، عمان. متاح على الموقع: <http://ase.com.jo/sites/default/files/2018-11/%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D8%AF%D8%A7%D9%85%D8%A9%202022.pdf> تاريخ الاطلاع: 2021/1/3
3. بورصة عمان، (2018)، الدليل الإرشادي حول إعداد تقارير الاستدامة، بورصة عمان، عمان. متاح على الموقع: <http://194.165.151.89/sites/default/files/2018-11/%D8%A7%D9%84%D8%AF%D9%84%D9%8A%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%B1%D8%B4%D8%A7%D8%AF%D9%8A%20%D8%AD%D9%88%D9%84%20%D8%A5%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D8%AF%20>

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- %D8%AA%D9%82%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D8%A7%D8%B3%D8%AA%D8
AF%D8%A7%D9%85%D8%A9.pdf. تاريخ الاطلاع: 2021/1/3.
4. معايير الاستدامة معايير الاستدامة، (2021)، معايير مبادرة التقرير العالمي GRI. تم الاسترداد من موقع معايير الاستدامة:
http://saudisustainability.org/?page_id=266
5. Bini, L., & Bellucci, M. (2020). Integrated Sustainability Reporting: Linking Environmental and Social Information to Value Creation Processes. Switzerland: Springer.
6. CDP. (2021). Carbon Disclosure Project (CDP). Retrieved from web site Carbon Disclosure Project (CDP):
<https://www.cdp.net/en>, 2021
7. CDP, C. G. (2020). Statement of Intent to Work Together Towards Comprehensive Corporate Reporting.
8. CDSB. (2019). CDSB Framework for reporting environmental & climate change information. London.
9. GRI. (2021). about GRI. Retrieved from web site Global Reporting Initiative (GRI):
<https://www.globalreporting.org/about-gri/>
10. GRI. (2021). GRI standards. Retrieved from web site Global Reporting Initiative (GRI):
<https://www.globalreporting.org/standards/>, 2021.
11. Guthrie, L. (2016). Mapping the sustainability landscape: Lost in the right direction, The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). London.
12. IFRS Foundation. (2020). IFRS Foundation Consultation paper on sustainability reporting.
13. IIRC. (2021). International Integrated Reporting Framework. London.
14. Jose, T. (2017). Need for Harmonisation of Sustainability Reporting Standards. Journal of Finance and Economics, 5(6), 253-258.
15. Paul Weiss, P. W. (2020). Two Recent Initiatives Aim to Unify the ESG Reporting Ecosystem, Client Memorandum.
16. Peršić, M., Janković, S., & Krivač, D. (2017). Sustainability accounting : upgrading corporate social responsibility. In M. Aluchna, & S. Idowu, The Dynamics of Corporate Social Responsibility, CSR, Sustainability, Ethics & Governance (pp. 285-303). Switzerland: Springer.
17. SASB. (2017). SASB Conceptual Framework. San Francisco: SASB.
18. Shell. (2021). Shell Sustainability Report 2020. The Hague: ROYAL DUTCH SHELL PLC.
19. WEF. (2020). Measuring Stakeholder Capitalism: Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation, White Paper.
20. Zrnić, A., Starčević, D. P., & Crnko, B. (2020), Recent trends in sustainability reporting: Literature review and implications for future research. Ekonomski vjesnik : Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues, 33(1), 271-283.

دور المراجعة الإلكترونية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

The role of electronic auditing in improving the quality of accounting information

مجيد حربادي /المركز الجامعي مرسلي عبد الله تيبازة / الجزائر

الملخص:

هدفت هذه الورقة البحثية بدراسة الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لدعم التدقيق البيئي، ولمعالجة هذا الموضوع تم تسليط الضوء على أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي كمدخل لدعم التدقيق البيئي، أدى نمو وتوسع المؤسسات إلى تزايد اهتمامات المؤسسة بالحفاظ على البيئة وهو ما أدى إلى بروز الحاجة للتدقيق البيئي والإفصاح عنه حيث يهدف إلى جمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات البيئية. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن التدقيق البيئي والإفصاح عنه يعد وسيلة فعالة اتجاه تحقيق المنفعة التي يريدها مختلف أصحاب المصالح المتمثلة في ضمان بقاء واستمرارية المؤسسة واتخاذ العديد من القرارات لأصحاب المصالح من خارج المؤسسة ومن مختلفات مستوياتها التنظيمية. الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، الإفصاح المحاسبي البيئي، التدقيق البيئي، بيئة، تنمية مستدامة.

Abstract:

This research paper aims are to study environmental accounting disclosure as an introduction to the environmental auditing.

To address this issue, the importance of environmental accounting disclosure was highlighted as an input to support environmental auditing.

The growth and expansion of institutions led to an increase in the institution's interests in preserving the environment, which led to the emergence of the need for environmental auditing and disclosure, as it aims to collect and analyze data and evaluate environmental information.

And one of the most important results that have been reached is that environmental auditing and its disclosure is an effective means towards achieving the benefit that the various stakeholders want, represented in ensuring the survival and continuity of the organization and taking many decisions for stakeholders from outside the organization and from its various organizational levels.

Keywords:Accounting disclosure, environmental accounting disclosure, environmental Auditing ,environment, Sustainable development.

1. مقدمة:

إن زيادة التأثيرات السلبية المتأتية من مختلف نشاطات المؤسسات الاقتصادية على البيئة، دفعت بكثير من الدول إلى سن قوانين وتشريعات تهدف إلى حماية البيئة، وهو ما دفعها إلى ضرورة التأقلم مع متطلبات حماية البيئة فبعد أن كان هدفها الأساسي عند إعداد إستراتيجيتها هو تحقيق الأرباح، أصبح عليها الآن وجوب ربط هذا الهدف بأولوية أخرى ذات أهمية متعلقة بحماية البيئة الطبيعية والاجتماعية دون المساس بالقدرة البيئة على ما تقدمه لأجيال المستقبل، فبإضافة البعد البيئي لأداء المؤسسة، فرض على هذه المؤسسات تقديم تقارير تؤكد تحمل مسؤولياتها البيئية اتجاه أصحاب المصالح، وذلك بالكشف عن سياستها وأهدافها البيئية والبرامج المسطرة والمنفذة والتكاليف المتصلة بها، وكذلك الكشف عن المخاطر، الاجراءات اللازمة حتى يتم اجتنابها وغيرها من القرارات المتعلقة بتعامل المؤسسة مع بيئتها الطبيعية، وهذا ما يعبر عنه في المحاسبة بالإفصاح البيئي.

فهناك تزايد ملحوظ في اهتمام أصحاب المصالح (العمال الحكومات المستهلكون) بالأداء البيئي للمؤسسة، من خلال تزايد في الطلب على المعلومات المتعلقة بهذا المجال والتي تمكنهم من تقييم الأداء الشامل للمؤسسة وتقدير المخاطر البيئية المحتملة والمرتبطة بنشاطها،

فتزايد الاهتمام بالإفصاح البيئي أدى بالمؤسسات التي قامت بأدراج حماية البيئة ضمن أهدافها الإستراتيجية إلى التأكد من مدى فعالية وكفاءة نظامها البيئي، وذلك للتحقق مما إذا كان استخدامه يتم كما تم التخطيط له، وما إذا كان يطبق فعلا على أرض الواقع، حيث يتم ذلك من خلال التدقيق البيئي الذي يقوم بالتحقق من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والنصوص التشريعية التي تهدف إلى حماية البيئة وتطبيق مختلف التزاماتها،

ومن أجل مواكبة التنمية المستدامة لمواجهة المنافسة الشديدة والتطورات المستمرة في بيئة الأعمال لتوفير فرص أكبر لبقائها واستمرارها وهذا لما تتطلبه من توفير جو من الثقة المصدقية والشفافية في البيانات المالية والمحاسبية في المؤسسات.

ومما سبق يظهر أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي الذي لا يمكن اعطائه الثقة اللازمة بدون وجود آلية لمراقبتها والمتمثلة في التدقيق البيئي.

وعلى ضوء ذلك، يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي أهم متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية والتي يجب أن يراعي المدقق توفرها في الإفصاح

المحاسبي البيئي؟.

من خلال هذا التساؤل الرئيسي، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

— ما المقصود بالإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية؟.

— ما هي الأطر العامة للتدقيق البيئي؟.

— ما هي أهم العناصر التي يجب أن يراعي المدقق توفرها في الإفصاح المحاسبي البيئي؟.

1.1. أهمية الدراسة:

تعد هذه الدراسة حسب إطلاع الطالب مساهمة علمية جديدة وقيمة إضافية.

2.1. أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الإفصاح المحاسبي البيئي؛
- إلقاء الضوء على معوقات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية؛
- البحث عن أهم متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية والتي يجب أن يراعي المدقق توفرها في الإفصاح المحاسبي البيئي

3.1. منهج الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

4.1. محاور البحث: شملت هذه الورقة البحثية ثلاث محاور مستمدة من طبيعة الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة وهي كالتالي:

- المحور الأول: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية؛
- المحور الثاني: الأطر العامة للتدقيق البيئي؛
- المحور الثالث: أهم العناصر التي يجب أن يراعي المدقق توفرها في الإفصاح المحاسبي البيئي؛

2. الإطار المفاهيمي للدراسة

المحور الأول: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

ان الإفصاح بشكله الحالي أصبح لا يلبي احتياجات المستفيدين وأصحاب المصالح من المعلومات والبيانات حيث أصبحت هناك ضرورة لإعادة النظر في معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي حتى يشمل الإفصاح البيئي.

أولاً: ماهية الإفصاح المحاسبي البيئي

الإفصاح المحاسبي هو الكشف التام لما جاء من معلومات محاسبية بالقوائم المالية بكل الوضوح تفيد الأطراف المعنية في اتخاذ القرارات، فالإفصاح عموماً هو تقديم البيانات والمعلومات للمستخدمين بشكل مضمون وملئم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ولذلك هو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين¹.

ومنه يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه تقديم ونشر كل البيانات والمعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة لكافة مستخدميها بطريقة واضحة ومضمونة وملئمة لهم والتي تمكنهم من اتخاذ القرارات الصحيحة.

أما الإفصاح المحاسبي البيئي فيعرف على أنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل"²

ومنه فالإفصاح المحاسبي البيئي عبارة عن تقديم وعرض ونشر البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم المالية، مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات عند تقييم الأداء البيئي للمؤسسات.

ثانياً: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

يعد الإفصاح المحاسبي ركن أساسي من أركان المحاسبة.

❖ أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي: ان أهمية الإفصاح المحاسبي للمؤسسات عن مسؤوليتها البيئية في عدة منافع أهمها³:

- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الاعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها؛
- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الاقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي؛
- تخفيض تكلفة الانتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة او المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي الى زيادة حجم نشاط المؤسسة؛
- الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليرروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة من الأثار الضارة ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.

بالإضافة الى فوائد اخرى يحققها الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية منها⁴:

- يشكل قاعدة بيانات ممتازة لإجراء دراسات عن الأثار البيئية للصناعات المتشابهة؛
- يساعد في التعرف على المشكلات التي تتعلق بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة؛
- ساعد على ازالة الخوف بالنسبة لإدارة المؤسسة حول ما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة اجراءات حماية البيئة؛
- ان اطلاع مالكي المنشأة على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في مرحلة مبكرة يساعد على اسهامهم مع الادارة في تقليل التكاليف؛

— يحتاج صانعو القرار الى ما يثبت لهم ان هذه التكاليف الاضافية تبررها مزايا حماية البيئة.

❖ أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي: تكمن أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي فيما يلي⁵:

- ان الإفصاح يعد بمثابة قاعدة بيانات يتم الاستناد عليها في اجراء الدراسات المتعلقة بالأثار البيئية للصناعات المتشابهة؛
- يساعد الإفصاح المحاسبي البيئي على بث روح الطمأنينة بالنسبة لإدارة المؤسسة بخصوص كل ماله علاقة بكفاءة الاجراءات وصحة العمليات المتعلقة بالحماية البيئية؛
- يعد مصدر معلومات جيد للتعرف على اية مشكلة تتعلق بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة؛
- يمنح فرصة للمالكين في التعرف والاطلاع على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في وقت مبكر مما يساعد ذلك على اسهامهم مع الادارة في محاولة تقليل تلك التكاليف.

ثالثا: أنواع ومستويات الإفصاح المحاسبي البيئي

- ❖ أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي: هناك نوعين من الإفصاح المحاسبي البيئي وهما:
 - الإفصاح الالزامي: تتحدد المسؤولية البيئية للمؤسسة استنادا الى القوانين واللوائح، ذات العلاقة بنشاطها وتعهدات وتعاقبات والتزامات المؤسسة القانونية مع أطراف اخرى ذات علاقة بنشاطها.
 - ان مصدر هذا الالزام يأتي من سواء من طرف المنظمات المهنية المحاسبية المحلية أو الدولية او عن طريق القوانين واللوائح والقرارات المنفذة لها والمتعلقة بالبيئة.
 - فمن خلال الإفصاح الالزامي، تلتزم المؤسسات بالمعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها والتي تعكس مدى قيام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية بإعطاء صورة واضحة عن طبيعة الاداء البيئي للمؤسسة بجانبه الايجابي والسلبى.
 - الإفصاح الاختياري: يتم الإفصاح الاختياري لاستكمال ما يراه المحاسبين ضروريا لتلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية، حيث يمثل الإفصاح الالزامي الحد الأدنى منها.
 - ويعرف الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري انه استراتيجية تلجأ اليها المؤسسات لتحقيق أهدافها ذات الصلة بالبيئة، لذا أصبح الإفصاح البيئي الاختياري مطلبا ملحا للمؤسسات التي تنشُد الحصول على شهادات الايزو، التي تسمح لها بتطوير نشاطها.

رابعا: انواع الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك عدة انواع من الإفصاح منها:⁶

- ❖ الإفصاح الكامل: يوضح الإفصاح المحاسبي الكامل شمولية التقارير المالية لجميع المعلومات حول جميع أنشطة المؤسسة، فيجب ان يتصف بالشمولية في اظهار التأثيرات البيئية التي تحدثها أنشطة المؤسسة سواء كانت تكاليف أو منافع.
- ❖ الإفصاح الكافي: وهو تقديم الحد الأدنى اللازم توفره في القوائم والتقارير، ففي الإفصاح المحاسبي البيئي المعلومات التي تمثل الحد الأدنى هي كل ما طلب تنفيذه استنادا للوائح ومختلف القوانين المتعلقة بالبيئية.
- ❖ الإفصاح العادل: يشترط عدم التحيز الى فئة على اخر من مختلف مستخدمي التقارير المالية حتى يضمن حقهم في معاملة عادلة تسمح اهم باتخاذ القرارات الصحيحة.
- ❖ الإفصاح الملائم: من المهم أن تكون المعلومات المفصح عنها ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين وتعبير بمصداقية عن نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.
- ❖ الإفصاح الوقائي: يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لمستخدميها، وان تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية وان تكون غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

خامسا: العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي البيئي

تتأثر درجة افصاح المؤسسة عن انشطتها البيئية بعوامل بيئية وعوامل متعلقة بالمعلومات وأخرى متعلقة بالمؤسسة تتمثل هذه العوامل في⁷:

❖ عوامل بيئية

تختلف التقارير المنشورة من دولة لأخرى تعود لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وجغرافية وعوامل اخرى متعلقة بحاجة المستفيدين الى معلومات اضافية حول التغيرات البيئية وأثر المؤسسة عليها بهدف المقارنة بين المؤسسات مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن انشطتها.

❖ عوامل تتعلق بالمعلومات

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من المواصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه المواصفات:

- يشترط في المعلومات وملاءمتها للقرارات التي سيؤخذ على اساسها المستفيدين من هذه المعلومات؛
- ان تكون هناك ثقة في المعلومات عند استخدامها؛
- قابلية المعلومات للمقارنة وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الامريكية إلا ان المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا اداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

❖ عوامل متعلقة بالمؤسسة

وهي تلك العوامل المتعلقة بحجم المؤسسة وكذا طبيعة نشاطها، ومستوى التأثير الذي تحدثه على البيئة وانواع منتجاتها.

سادسا: مداخل الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك أربع مداخل للإفصاح المحاسبي البيئي وهي كالتالي:⁸

- ❖ مدخل البيانات التفصيلية: الإفصاح عن كل نشاط يتعلق بمسؤوليات المؤسسة تجاه البيئة وتوضيح كافة التكاليف التي لها علاقة بالبيئة.
- ❖ مدخل الكلفة الجارية: الإفصاح عن كل المبالغ التي انفقت على كل نشاط بيئي بالإضافة الى المعلومات الكمية كحجم النفايات التي قامت بإزالتها.
- ❖ مدخل الكلفة - المنفعة: الإفصاح عن كل نشاط بيئي والمبالغ التي انفقت على كل نشاط بالإضافة الى منفعة تلك النفقات وفعاليتها ويعد هذا المدخل معقدا في التحديد وبهذا يصعب وضع نظام دقيق وكفء.
- ❖ مدخل ادارة البرامج: الإفصاح عن كل المبالغ المنفقة على اي نشاط بيئي بغض النظر فيما اذا كانت الاهداف الموضوعية لتلك الانشطة قد تحققت أم لا.

يجب الإشارة انه يستوجب العمل بأكثر من مدخل، مع مراعاة عدمالتعارض لأنها لا يمكن تحقيق افصاح محاسبي بيئي فعال بإتباع مدخل واحد فقط. فإتباع مدخل واحد لا يحقق الهدف الرئيسي من الإفصاح وهو السماح

للأطراف المعنية من داخل المؤسسة من أجل التخطيط والرقابة واتخاذ قرارات الاستثمار وتصميم المنتج، أو خارجها في اتخاذ القرارات المناسبة سواء للبنوك، المستثمرين، الهيئات الحكومية، الموردين والعمال.

سايها: معوقات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية

هناك بعض المعوقات للإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية والتي يمكن ان تؤثر على متخذي القرار ويمكن

تقسيم هذه المعوقات كما يلي:

❖ المعوقات التنظيمية والتشريعية:

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة؛
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية؛

— غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية؛

— عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.

❖ معوقات علمية ومهنية:

- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؛
- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؛
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية؛
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية.

❖ معوقات مالية وإدارية:

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط؛
 - العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.
- ومما سبق، يمكن القول ان معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي تشمل اساسا على أربعة أسباب رئيسية وهي:
- عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي؛
 - نقص الوعي العام بالقضايا البيئية؛
 - تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي؛
 - غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.

المحور الثاني: التدقيق البيئي

أولاً: مفهوم التدقيق البيئي

لقد عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) Environmental Protection Agency على أنه: "فحص منظم وموثوق ودوري وموضوعي بواسطة الوحدة الاقتصادية أو جهة خارجية، للتعرف على مدى توافق عمليات التشغيل والممارسات المختلفة، مع المتطلبات القابلة للتطبيق".⁹

كما عرف أيضاً بأنه "فحص موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو الوحدة الاقتصادية للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية خارج وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها".¹⁰

الغرفة الدولية التجارية (ICC) تعرف التدقيق البيئي على أنه: "أداة إدارية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال الرقابة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية".¹¹

عرف المعهد البريطاني للمعايير التدقيق البيئي على أنه عبارة عن تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة.¹²

وعرف التدقيق كذلك على أنه عملية منسقة للتحقق من موضوعية الوثائق التي تم الحصول عليها وإيجاد أدلة مرجعية لتحديد ما إذا كانت الأنشطة البيئية، والأحداث والاشتراطات ونظم الإدارة أو المعلومات بخصوص هذه الشؤون متوافقة مع التدقيق الوظيفي، وتوصل النتائج الخاصة بهذه العمليات إلى العميل.¹³

كما عرف أيضاً على أنه نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية بغرض التحقق من فاعليته وتوافقه مع الترتيبات البيئية المخططة وتحديد آثاره على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.¹⁴

ويعبر كذلك عن التدقيق البيئي بأنه عملية فحص، وتقييم، وتحقيق من أن المنظمة قد التزمت بالمتطلبات التي تساعد في الحفاظ على البيئة المحيطة من التلوث، ويتم إنجاز مهمة التدقيق البيئي من قبل طرف محايد يقوم بالحصول على الأدلة، وتقييمها للتأكد من عدم قيام المنظمة بارتكاب أعمال تضرر على البيئة، وتكون نهاية عمل المدقق البيئي الخروج بتقرير مطول يقيم نشاطات الشركة من حيث تأثيرها على البيئة وتوضيح مقدار الالتزامات المترتبة على المنظمة.¹⁵

ثانياً: تصنيفات التدقيق البيئي

يتم تصنيف التدقيق البيئي من حيث من يقوم بالتدقيق، أي أن التدقيق يكون داخلي أو خارجي، حيث يكون خارجي عندما يتم بواسطة شخص من خارج المؤسسة يكون مستقلاً عن إدارتها ويكون داخلي عندما يقوم به شخص يعمل في المؤسسة مختص في مجال الإدارة والتسيير والرقابة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- ومهما كان من يقوم بالتدقيق البيئي فإن التدقيق البيئي ينطوي على ما يلي:¹⁶
- ❖ **تدقيق الالتزام:** وهو تحديد ما إذا كانت الأنشطة والعمليات تتم وفق النصوص القانونية التي تفرضها التشريعات وتمثل في تقييم مفصل للعمليات الماضية والحالية والمستقبلية، وهذا التصنيف يتضمن نشاطين:
 - تقييم أولي: يستخدم لتوجيه النظر نحو مجالات المشاكل المحتملة والتي يجب أن تكون بصفة خاصة موضع اهتمام نشاط التدقيق في المستقبل.
 - فحص بيئي وتقييم مواقع: يتم القيام به إذا ما أظهرت المرحلة السابقة أن هناك مخاطر تلوث وعدم توافق وهذا النشاط يتضمن تفسير التحليل الفني.
 - ❖ **تدقيق نظام الإدارة البيئية:** وهو يركز على الأنظمة القائمة للتأكد من أنها تعمل بطريقة ملائمة لإدارة الأخطار البيئية المستقبلية.
 - **تدقيق اقتناء الممتلكات:** ويركز على تقييم الالتزامات البيئية المحتملة المرتبطة بعملية الاقتناء أو الحيازة والتي قد تزيد عن القيمة السوقية للأصل بسبب تلويثه للبيئة.
 - **تدقيق مستودعات المعالجة وسهولة التخلص:** وهي تتضمن تعقب المواد الضارة حيث يجب تعقبها من لحظة نشأتها حتى التخلص منها، وملاك هذه المواد مسؤولون عنها كما أن المسؤولية تحمل أيضا للمالك والمستأجر والمدير والمقرض.
 - **تدقيق منع التلوث:** وتتعلق بتقييم للعمليات قصد تقليل النفايات والمخلفات إلى حدها الأدنى، ومنع التلوث في منبعه بدلا من الرقابة عند نهاية العملية.
 - **تدقيق الالتزامات البيئية المحتملة:** وهي تنطوي على فحص قانوني فني لتحديد قيم الالتزامات المحتملة والمرتبطة بمسائل بيئية محددة، وذلك مع التقرير عن هذه الالتزامات.
 - **تدقيق المنتج:** وهي تنطوي على تقييم عملية الإنتاج وذلك بهدف توفير قدر من التأكد بأن المنتج متوافق مع القيود المحددة ومع الاهتمامات البيئية الحساسة.
- والجدير بالذكر أن الآلية الخاصة بالمتابعة والرقابة على التدقيق البيئي تعتبر أحد عناصر نظام الإدارة البيئية¹⁷.

ثالثا: مزايا التدقيق البيئي الخارجي والتدقيق البيئي الداخلي

- ❖ **بالنسبة للتدقيق البيئي الخارجي:**
 - صورة أو شهرة معززة للمؤسسة؛
 - مصداقية معززة للمعلومات البيئية والمالية المنشورة؛
 - مخاطر منخفضة للفحوصات القانونية المرتبطة بالأمر البيئية؛
 - مخاطر منخفضة للتقاضي ضد التضليل عن طريق مستخدمي المعلومات البيئية المنشورة؛
 - قرارات استثمارية محسنة عن طريق المستثمرين والدعم المحتمل المتزايد؛
 - تحسينات في نظم الإدارة البيئية وأساليب الرقابة الداخلية ونظم التقرير.

❖ بالنسبة للتدقيق البيئي الداخلي:

- تجنب (تدنية) الالتزامات ذات الصلة بالبيئة؛
- عمليات تشغيلية أكثر كفاءة؛
- أقساط تأمين منخفضة؛
- قرارات إدارية محسنة تؤدي إلى تعزيز الأداء المالي والبيئي؛
- إدارة بيئية محسنة وتعزيز حماية البيئة؛
- إدارة محسنة المخاطر؛
- الوفاء بالمتطلبات العميل وعلاقات معززة مع العميل؛
- صورة أو شهرة معززة للشركة.

رابعاً: قيود التدقيق البيئي الخارجي والتدقيق البيئي الداخلي:

❖ بالنسبة للتدقيق البيئي الخارجي:

- نتائج معاكسة محتملة للتقرير عن المعلومات البيئية؛
- غياب معايير مقبولة ومتعارف عليها للتقرير والتحقق البيئي؛
- تكاليف مرتفعة لإنتاج التقارير البيئية وإخضاعها للتدقيق¹⁸.

❖ بالنسبة للتدقيق البيئي الداخلي:

- موارد مطلوبة لتطوير وتنفيذ والحفاظ ببرنامج تدقيق الأداء البيئي؛
- التسوية الذي يحدث في التسهيلات محل التدقيق؛
- نتائج معاكسة للتدقيق التي لا تغطي انتهاكات المتطلبات القانونية البيئية.

خامساً: أهداف وأهمية التدقيق البيئي

❖ اهداف التدقيق البيئي: عند التتبع لأدبيات التدقيق والرقابة البيئية يلاحظ بأنه يمكن تحديد الأهداف التي يسعى

المدقق إلى تحقيقها في ما يلي:

- فحص البيانات المالية الخاصة بالأنشطة وتدقيقها والإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية لحماية البيئة وتحسينها وتحديد مدى تأثيرها في نتائج الأعمال والمركز المالي.¹⁹
- فحص نظام الرقابة الداخلية وتقويمه والتأكد من صحة الإجراءات الرقابية المتبعة لضبط عمليات تنفيذ برامج كذلك فحص الوثائق والمستندات والجداول المتضمنة لنتائج الفحوصات المخبرية والتأكد حماية البيئة وأنشطتها ومن مدى موافقتها مع المعايير التي تحددها القوانين والأنظمة والتعليمات؛
- تمكين الإدارة بالتحكم في الممارسات البيئية، والتأكد من التقيد بسياسات المؤسسة والتي تطلب مراعاة المتطلبات التنظيمية؛
- التقيد بالأنظمة والقوانين والتشريعات الصادرة عن الجهات المتخصصة في حماية البيئة²⁰؛

- فحص وتقييم التنفيذ الفعلي ومقارنته بالمعايير والأهداف والبرامج والخطط والتبليغ عن الانحرافات في الوقت المناسب ومعالجتها²¹؛
- التحقق من كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة والإجراءات ووسائل الوقاية والحماية التي تنفذها الوحدة للحفاظ على البيئة؛
- إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة الإفصاح المحاسبي ومصداقيته عن التأثيرات السلبية والإيجابية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على البيئة ومدى تحمل إدارة تلك الوحدات لمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية²²؛
- التأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية ونظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية والتأكد من رقابة إدارة المؤسسة على الأنشطة البيئية.
- التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها، وتفصح عن كافة القضايا البيئية.
- محاولة التنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة والاستعداد لإزالتها أو تخفيف آثارها.
- التأكد من فاعلية نظام الإدارة البيئية وما إذا كانت آليات الرقابة قد حدثت بطريقة مناسبة تساعد على اكتشاف وتفادي الانحرافات²³.
- التقرير الذي تقدمه المؤسسة يلزمها بظروف حماية البيئة فيمكنها من تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين جودة المنتجات وتحقيق وفورات مالية حيث تعفى المؤسسة من بعض الضرائب البيئية مثلا، وتحسين العلاقة مع المستهلكين وتعزيز الميزة التنافسية²⁴.

❖ أهمية التدقيق البيئي

ان زيادة الحاجة الملحة لوجود جهة مستقلة تتسم بالحياد والموضوعية والمهنية العالية مع وجود تشريعات داعمة والذي يكسب هذه الجهة القدرة على إبداء رأي محايد وصريح حول مدى التزام المؤسسات بالمتطلبات اللازمة لحماية البيئة من التلوث الناتج عن نشاطها، وهي الشروط التي تتوفر لدى مدقق الحسابات الذي يبدي رأيه الفني حول مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات اللازمة لحماية البيئة والتحقق من صحة تصريحات الإدارة حول التكاليف والالتزامات البيئية.

ويمكن تحديد أهمية القيام بالتدقيق البيئي لكافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة من خلال الاعتماد على نتيجة تقرير المدقق البيئي في اتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهم هذه الجهات²⁵:

- جهة المستهلكون: إن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين من خلال الجمعيات التي تحثهم على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك ويعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام المؤسسات بالقضايا البيئية بطريقة جديدة حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج منه نهائياً.

- جهة المساهمون والمستثمرون: لقد فهم المستثمرون أن عدم إعطاء الأهمية للبيئة سيؤدي حتما إلى زيادة الالتزامات وبالتالي زيادة المخاطر قد يؤثر على الأرباح، وهو ما أدى إلى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية (أو الخضراء) التي تمكّنها من الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة
- حتمية تبني مؤسسات الأعمال المواصفات العالمية لتنظيم الإدارة البيئية والإيزو: لقد وضعت الإيزو من المعايير في مجال الإدارة البيئية، وفيما يتعلق بالتدقيق البيئي فقد تضمنت مجموعة من المعايير يتعين تطبيقها وهي:²⁶ إيزو:1-14011 تدقيق أنظمة الإدارة البيئية، إيزو:2-14011 تدقيق الالتزام، إيزو:3-14011 تدقيق القوائم البيئية.
- قوانين حماية البيئة: اهتمت الأمم المتحدة بحماية البيئة من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في العام 1988 وجاء فيه: "إن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة وثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة"، مما أدى إلى صدور العديد من القوانين والسياسات البيئية في كثير من الدول.
- جهة المقرضون: لقد ترتب على تزايد المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها البنوك تعديل في سياساتها الائتمانية حيث أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطا لمطالبي الائتمان منها ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث، كما أنها تطلب منهم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية، والتأثيرات البيئية على أرباحها، الالتزامات البيئية المحتملة والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات.
- من جهة جماعة الضغط البيئي: تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معاً لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا معينة حيث لها صدى كبير في وسائل الإعلام والمستهلكين على المؤسسات التي تسبب إضراراً للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.
- مشاكل التلوث البيئي: وتعد من أبرز الأسباب التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بالتدقيق البيئي، ومن أهم هذه المشاكل نجد: مشاكل تلوث الغذاء، مشاكل تلوث الماء، مشاكل تلوث التربة ومشاكل تلوث الهواء.²⁷

المحور الثالث: أهم العناصر التي يجب أن يراعي المدقق توفرها في الإفصاح المحاسبي البيئي:

أولاً: مواصفات التدقيق البيئي

إن مواصفات التدقيق البيئي من المواصفات التي تركز على العملية، وقد عرفت اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للتقريب بأن التدقيق البيئي هو عملية تحقق نظامية وموثقة للحصول على مؤشرات التقويم الموضوعي لتحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية للمؤسسة يتوافق مع معايير تدقيق نظام الإدارة البيئية وإيصال نتائج هذه العملية إلى الزبون، حيث تحتوي هذه المواصفات على إرشادات حول معايير التأهيل ومدققي البيئة وقيادات التدقيق وتسري لكل من المدققين الداخليين والخارجيين، ولا تتضمن في محتواها لأي من معايير الاختيار وتشكيل فرق التدقيق، وفي ما يلي أهم مواصفات التدقيق البيئي:

- ❖ المواصفة إيزو 14010: تقدم هذه المواصفة المبادئ العامة للتدقيق البيئي مثل: الموضوعية، الاستقلالية، كفاءة المدقق، التطبيق المنهجي لإجراءات التقييم، اعتمادية النتائج وتطبيق على جميع أشكال التدقيق البيئي وليس على نظام الإدارة البيئية فقط.²⁸

- ❖ المواصفة إيزو 14011: وهي مواصفة إرشادية تستخدم لتدقيق نظام الإدارة البيئية، وهي قابلة للتطبيق على جميع أشكال وأحجام المؤسسات، مع تركيزها على ضرورة إعداد خطة للتدقيق التي يجب مراجعتها من طرف الزبون وتناول كذلك إجراءات التدقيق، تحديد نطاق التدقيق وخطته ووثائق العمل، جمع البيانات وتدقيق النتائج، إعداد تقرير التدقيق.
- ❖ المواصفة إيزو 14012: وتحدد معايير لمؤهلات المدققين البيئيين من داخل المؤسسة وخارجها وتشترط هذه المواصفة بأن المدققين يجب أن يكون لهم مستوى علمي وخبرة عملية في الجانب البيئي، ويتعين أن يكون المدققون اكتسبوا تنمية مهارية ومعارف متعلقة بعلم وتكنولوجيا البيئة، الجوانب التقنية والبيئية لتسيير العمليات، الحاجات المتعلقة من القوانين والتعليمات البيئية والوثائق، العلوم الإدارية البيئية، أساليب ووسائل وتقنيات التدقيق.
- ❖ مواصفات أخرى: وتتمثل في المواصفة لإيزو 14013 وتحدد الإطار العام لكيفية إدارة برنامج التدقيق البيئي وفقا للمواصفة 14011، المواصفة 14014 وتحدد عمليات التدقيق البيئي الأساسية إذ يجب أن يكون له تركيز على قضايا محددة وموثقة بوضوح، المواصفة 14015 وهي مسؤولة عن التقييم البيئي للمؤسسات والمواقع ولا زالت قيد التطوير.

ثانيا: المعايير الدولية للتدقيق البيئي

يمكن الاستفادة من معايير التدقيق الدولي بما يخدم مجال تدقيق التنمية المستدامة، وهنا يجب الإشارة إلى قائمة الممارسات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان مراعاة الأمور البيئية (كأحد أبعاد التنمية المستدامة) عند تدقيق القوائم المالية²⁹، والهدف منها هو تقديم إرشادات لمساعدة مدقق الحسابات على تطبيق المعايير الدولية في ظل الحالات التي تكون فيها الأمور البيئية لها أهميتها في القوائم المالية للمؤسسات، وبالتالي فهي لا تهدف إلى إرساء مبادئ جديدة أو إجراءات رئيسية جديدة.

ووفقا لهذه القائمة، فإن الأمور البيئية أصبحت أكثر جوهرية لما لها من تأثير جوهري محتمل على القوائم المالية ومن ثم فإن الإدارة أصبحت مسؤولة عن الاعتراف، القياس والإفصاح عن الأمور البيئية، وفي حالة ما إذا كانت الأمور البيئية مهمة للمؤسسة، فإنه من المحتمل أن يكون هناك خطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية ينشأ من مثل هذه الأمور، وفي مثل هذه الحالات فإن مدقق الحسابات في حاجة إلى الاهتمام بالأمور البيئية عند تدقيقه للقوائم المالية، وحيث أن الأمور البيئية قد تكون معقدة في كثير من الأحيان، فإنها تحتاج إلى اهتمام إضافي من مدققي الحسابات، وتقدم هذه القائمة مساعدة عملية لمدققي الحسابات من وضع إرشادات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الأمور البيئية من حيث طبيعة، توقيت ومدى الإجراءات وخصوصا فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية:³⁰

- معرفة طبيعة عمل المؤسسة (المعيار الدولي للتدقيق 310 معرفة طبيعة عمل المؤسسة)؛
- تقدير المخاطر والرقابة الداخلية (المعيار الدولي للتدقيق 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية)؛
- مراعاة القوانين والأنظمة (المعيار الدولي للتدقيق 250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية)؛
- الإجراءات الجوهرية الأخرى (المعيار الدولي للتدقيق 620 الاستفادة من عمل خبير وبعض المعايير الأخرى).

خلاصة القول يمكن الاستفادة من معايير التدقيق الدولي عند التحقق من الأداء المالي والأداء البيئي في مجال تدقيق التنمية المستدامة، حيث أن معايير إعداد المعلومات المالية والتحقق من تلك المعلومات لا تختلف عن المعايير المستخدمة في إعداد وتدقيق القوائم المالية، ومن ثم يمكن استخدام معايير التدقيق الدولي في التحقق من مؤشرات الأداء المالي والبيئي في مجال تدقيق التنمية المستدامة.

كما أنه يمكن الاستفادة أيضا من معايير التدقيق الدولي عند التحقق من الأداء البيئي في مجال تدقيق التنمية المستدامة وذلك على النحو التالي:

- ❖ الاستفادة من المعيار الدولي للتدقيق رقم 315: وفقا لهذا المعيار فإن مدقق الحسابات مطالب بالحصول على معرفة كافية ببيئة نشاط العميل، ومن ثم فإنهم طالب بأن يلم بالمتطلبات والمشاكل البيئية المحيطة بالمشروع والتي يكون لها أثر على القوائم المالية للمشروع، كذلك عليه أن يلم تماما بطبيعة الصناعة التي تعمل بها المؤسسة، فهناك صناعات معينة بطبيعتها تتميز بارتفاع الخطر البيئي بها مثل صناعة الكيماويات البترول التعدين، ويجب أن يربط الخطر البيئي بالخطر المتلازم والذي يؤدي إلى وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية للمشروع نتيجة علاقة المشروع بالبيئة، ومن أمثلة الخطر البيئي، خطر تكاليف الالتزام أو خطر عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.
- ❖ إرشادات للمعيار الدولي رقم 580: يجب أن يحصل مدقق الحسابات على إقرارات مكتوبة من الإدارة حول الأمور البيئية الجوهرية، حيث قد تكون معظم الأدلة المتوفرة والمتعلقة بالأمور البيئية مقنعة وليست حاسمة.
- ❖ الاستفادة من الخبراء البيئيين وفقا للمعيار الدولي رقم 620: يجب على مدقق الحسابات مناقشة هؤلاء الخبراء مما يزيد من قدرته على فهم طبيعة، مجال، هدف، وحدود تقديرات وتقارير الخبراء ومن الضروري أيضا أن يناقش الافتراضات والطرق والإجراءات ومصادر المعلومات المستخدمة من قبل الخبراء، وقد يحتاج إلى تكليف خبير آخر لدراسة عمل الخبراء البيئيين بالمؤسسة أو لتطبيق إجراءات إضافية.
- ❖ إرشادات المعيار الدولي رقم 250: يجب على مدقق الحسابات إهمال الشك المني بحيث يجب عليه أن يستفسر عن مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية، بحيث يؤدي عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية إلى حدوث تحريفات جوهرية بالقوائم المالية، ولأغراض تخطيط التدقيق فإنه عليه الإلمام بالتشريعات البيئية ودراسة أثر الخروج عليها على تحريف القوائم المالية.
- ❖ تخطيط إجراءات التخطيط وفقا للمعيار الدولي رقم 300: فإن على مدقق الحسابات يجب أن يعتمد على تقديره متضمنا الخطر البيئي وخطر الرقابة، عند تحديد ومدى توقيت وطبيعة الإجراءات الجوهرية للتدقيق، لتخفيض خطر عدم اكتشاف وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لمستوى مقبول³¹.

ثالثا: متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير اعداد التقرير

❖ معيار إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

هو معيار خاص بكيفية القيام بالعمل المحاسبي وفق مبادئ حصلت على القبول العام بين المحاسبين (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً)، وأن دور مدقق الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال

حكّمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أملاً، وعليه فإنه في حالة التدقيق البيئي يتطلب الأمر من مدقق الحسابات التأكد من أن القوائم المالية أعدت وفق الآتي:

— المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والخاصة بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية للوحدة الاقتصادية المعنية؛

— مجموعة القوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة، والصادرة عن جهات متخصصة ومعترف بها.

❖ معيار الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

وفق هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات البيئي التأكد من عدم التغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في ما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية كذلك واستمرارية تطبيقها من فترة مالية إلى أخرى كي يتمكن من التحقق من صحة تلك المعالجات وعمل المقارنات التي يحتاج إليها للحكم عليها عند إبداء رأيه.

❖ معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات

لكي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب إن لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للوحدة بل يجب أن يمتد ليشمل الآثار المترتبة على نشاط الوحدة وإعطاء صورة واضحة عنها بحيث يمكن معه تقييم تلك الآثار تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها، الأمر الذي تطلب من المحاسبين ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية المنشورة المعلومات المترتبة على أنشطة الوحدة تجاه البيئة التابعة للمؤسسة الاقتصادية.

ويشير بعض الباحثين إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية والتي يتطلب من مدقق الحسابات أخذها بعين الاعتبار عند قيامه بالتدقيق البيئي، وتتمثل هذه العوامل في الآتي:

▪ عوامل بيئية

حيث تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات البيئية وأثر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين هاتئ الوحدات مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

▪ عوامل تتعلق بالمعلومات

حيث تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات هي:

- أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها؛
- أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها؛
- قابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

■ عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية

هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل: حجم الوحدة طبيعة النشاط الذي تمارسه، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، أنواعا لمنتجات التي تنتجها، عدد المساهمين إلى غير ذلك من العوامل³².

■ معيار إبداء الرأي

يمثل تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق ويعد أداة توصيل للمعلومات المحاسبية وبياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسية في وصف عملية التدقيق. هناك عدة خصائص لتقرير المدقق منها الصدق والأمانة وعدم التحيز والوضوح، وهذا يتطلب من المدقق أن يختبر سبل الرقابة من أجل جمع أدلة الإثبات، كما أن الاستقلالية تسمح للمدقق العمل الحيادي والموضوعي. ويمكن تلخيص أهم العناصر التي يتضمنها تقرير التدقيق البيئية.

- مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية؛
- مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية؛
- مدى وجود بعض الظروف البيئية التي قد تثير الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة نشاطها؛
- تقويم للموضوعات البيئية ذات الصلة بأنشطة المؤسسة؛
- كفاءة نظام الرقابة على تنفيذ الالتزامات البيئية؛
- مدى كفاية الإفصاح في القوائم والتقارير البيئية للمؤسسة³³.

رابعا: التدقيق في التكاليف البيئية والالتزامات البيئية

❖ التكاليف البيئية

تعرف التكاليف البيئية على أنها تلك الأعباء التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية في سبيل منع وتقليل أو علاج أي ضرر يلحق بالبيئة نتيجة لأنشطتها، ومن أمثلة هذه التكاليف: تكاليف التخلص من النفايات والمخلفات أو منعها تكاليف حماية المياه السطحية والجوفية، تكاليف الأبحاث التي تجري لإنتاج منتجات صديقة للبيئة والتكاليف التي يتم تحملها كغرامات أو عقوبات تأديبية نتيجة لعدم التوافق مع التشريعات³⁴.

فعلى المدقق عند قيامه بعملية التدقيق أن يراعي الاعتبارات التالية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية:

- رسملة التكاليف البيئية إذا ما ارتبطت بصورة مباشرة أو غير مباشرة بتحقيق منافع مستقبلية من خلال زيادة طاقة أصول أخرى ملك للمؤسسة أو تحسين كفاءتها، بالإضافة إلى تخفيض أو منع أي تلوث بيئي محتمل الحدوث بسبب أنشطة المؤسسة في المستقبل وصيانة البيئة.
- رسملة تكاليف إصلاح أو معالجة أي تلف أصاب البيئة أثناء قيام المؤسسة بنشاط ما لا يمكن تجنبه.
- التكاليف البيئية المتعلقة بضرر بيئي حدث في فترة سابقة يتم الاعتراف بها عندما يصبح من المؤكد الاعتراف بها.
- تكاليف التقييم اللازمة لتحديد ما إذا كانت الأصول ملوثة ودرجة هذا التلوث تحمل بالكامل على الدخل.

– تكاليف التدقيق البيئي تتم رسمتها إذا كانت جزء من أنشطة الرقابة، أما إذا كانت وسيلة للتأكد من التوافق مع القوانين والتشريعات فإنها تحمل الدخل.

❖ الالتزامات البيئية

معايير معينة هي عبارة عن تعهدات ارتبط بالأعباء البيئية التي تتحملها المؤسسة، والتي تقابل للاعتراف بها كالتزامات وعلى المدقق أن يراعي فيما يتعلق بالالتزامات البيئية ما يلي:

- الاعتراف بالالتزامات البيئية عن الأضرار البيئية، وذلك عند وجود التزام على المؤسسة لمنع أو تخفيض أو معالجة الضرر البيئي الناتج عن المؤسسة أو وجود إمكانية لعمل تقدير القيمة المطلوبة للوفاء بهذا الالتزام؛
- المقدار الذي يسجل كالتزام على المؤسسة عن نفقات بيئية متوقعة ومستقبلا، ويجب أن يقدر على أساس مبلغ الالتزام الكلي الناتج عن معاملات أو أحداث ماضية؛
- إذا كانت هناك صعوبة في تقدير مبلغ الالتزامات البيئية فإنه يجب تحديد تقدير معقول وهذا التقدير يستند إلى المعلومات التي توفر مدى الخسارة ويستخدم خبراء ممارسين للوصول لهذا التقدير؛
- الإفصاح عن مدى الضرر البيئي الناتج عن عمليات وأنشطة المؤسسة؛
- لا يجوز الاعتراف بالالتزام البيئي عن طريق تكوين مخصصات أو احتياطات على أساس منتظم خلال حياة الأصل المرتبط بالالتزام.

خامسا: أهم متطلبات الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية والتي يجب أن يراعي المدقق توفرها في القوائم المالية ما يلي:1

- وصف تكاليف الالتزامات البيئية وذلك لأن تحديد أي منهما يتطلب ممارسة نوع من الحكم الشخصي؛
 - الإفصاح عن الالتزامات البيئية بصورة مستقلة سواء في الميزانية العامة أو في صورة ملحوظة مرفقة بالقوائم المالية؛
 - الإفصاح عن الأساس المستخدم في قياس الالتزامات البيئية، ووصف مختصر لطبيعة هذه الالتزامات.
3. الخاتمة:

من واجب المؤسسات تحديد وقياس التكاليف البيئية بأنواعها المختلفة ومن ثم الإفصاح عنها. فإذا تكون فقط من جانب اجباري وهو الحد الأدنى الذي تفرضه أجهزة الدولة. أو تكون المؤسسة اخذت على عاتقها مسؤولية بيئية في المحافظة على محيطها الداخلي وحماية عمالها من التأثيرات السلبية لأنشطتها، والمحيط الخارجي للمؤسسة وهذا فهي تحمي البيئة والمجتمع من مخلفات نشاطها الاقتصادي إما بمنع حدوث التلوث البيئي من المصدر أو حصره في مجال معين وفي نفس الوقت التخلص منه بطريقة لا تؤذي البيئة. وكذا دفع مبالغ مالية نظير هذه المخلفات التي اصابها البيئة انطلاقا من مبدأ "الملوث يدفع".

إلا أن عملية قياس التكاليف البيئية تواجهها العديد من الصعوبات سواء في تحديد من قام بالتلوث وما هي حدوده أو اثاره، بالإضافة الى تنوع أشكال التلوث البيئي. وعملية الإفصاح المحاسبي البيئي عن المعلومات البيئية يتم وفق عدة اتجاهات، وللمؤسسة الحرية في اختيار النموذج الذي يمكنها من ايصال المعلومات البيئية الى ذوي المصالح.

1.3. نتائج البحث

بالاعتماد على نقاط الدراسة، تم التوصل الى مجموعة من النتائج والتي قمنا بإيضاحها في النقاط التالية:

- الاساليب المحاسبية التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن التكاليف الاجمالية ومن ثم لا تساعد على توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف مما ينتج عنه معلومات غير دقيقة وقرارات ادارية ذات تكلفة مرتفعة؛
- جاءت المحاسبة البيئية نتيجة الاهتمام بالقضايا البيئية ومحاولة المحاسبة معالجة الجانب البيئي للمؤسسة، إلا أن الجزائر لا تزال متأخرة في هذا المجال لنقص الدراسات الاكاديمية والمهنية؛
- يعتبر الإفصاح البيئي بأنواعه مصدرا هاما للبيانات وعرض المعلومات البيئية التي تهتم الاطراف المستفيدة؛
- يحسن الإفصاح البيئي سمعة المؤسسة ويحسن صورة المؤسسة أمام المجتمع؛
- تطبيق التدقيق البيئي يدفع المدققون الى بذل جهود إضافية مرتبطة بالبيئة؛
- التدقيق البيئي يحتاج إلى توفر مستويات تعليمية أكبر من التي هي موجودة حاليا؛
- تطبيق التدقيق البيئي يحتاج إلى تطبيق أكبر للمعايير الدولية فيما يخص المحاسبة والتدقيق؛
- متطلبات التنمية المستدامة تتعقد وتتوسع مع مرور الوقت وبالتالي السيطرة على الضرر البيئي ضرورة مستعجلة؛
- التنمية المستدامة لا يقتصر تحقيقها على المؤسسات فقط، بل هي تحتاج أيضا إلى تحقيقها من طرف الأفراد وذلك من اجل كسر عملية تحويل التكاليف البيئية من المضر إلى المتضرر؛
- الحفاظ على البيئة من طرف الحكومات يبدأ بالاتفاقيات الدولية وبنسب قوانين ونصوص وطنية ومحلية؛
- تحقيق متطلبات الإدارة البيئية يبدأ بتعزيز أسس القدرة التنافسية للمؤسسات ومتابعة تطبيقها؛
- التدقيق في الجزائر يجب أن يتماشى مع تغير معايير المحاسبة.

2.3. الاقتراحات

من خلال هذه النتائج، يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- نشر الوعي والثقافة البيئية بين كافة أفراد المجتمع والمؤسسات وتوعيتهم بأهمية أن يكون لهم دور في تحمل المسؤولية البيئية وضرورة ان تبلور لديهم فكرة الحفاظ على البيئة؛
- العمل على تطوير المحاسبة وجعلها تشمل الجانب البيئي للمؤسسة وبتوحيدها مع المحاسبة البيئية وبضمها في بالنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)؛
- وضع معايير محاسبية موحدة وتحديد كيفية تطبيقها من خلال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية؛
- وضع مجموعة من التشريعات الملزمة التطبيق؛

- عرض التكاليف البيئية في القوائم المالية للمؤسسة، وهو ما سينعكس إيجاباً على توفير المعلومات التي يمكن من خلالها الاستفادة في اعداد مؤشرات جديدة توضح الوضع الاقتصادي والبيئي للمؤسسة؛
 - إدراج الثقافة البيئية في المنظومات التربوية من أجل تنشئة جيل يحاسب المؤسسات بيئياً قبل الحكومات والمنظمات؛
 - زيادة مدة التكوين على التدقيق وإدراج مختلف الأبعاد التنموية في التريصات؛
 - الإسراع في تبني المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق والمعايير البيئية؛
 - وضع اطر واضحة للإفصاح وعرض البيانات ذات الطابع البيئي في القوائم المالية للمؤسسات.
4. قائمة المراجع:

- 1- أمين السيد أحمد لطفي 2007، دراسات متقدمة في المراجعة والتأكد، الدار الجامعية، مصر.
- 2-النصيرات، عادل حسن.(2006)، المجلة الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،العدد2-07.
- 3-النبلسي دعاء (2011) اثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، جامعة البلقاء التطبيقية /كلية العقبة الجامعية.
- 4-جورج دانيال غالي، 2003تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 5-درويش عبد الناصر محمد سيد (2009) اثر الإفصاح المحاسبي، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية.
- 6-زد هاشم السقا، 2011 متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً GAAS، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ورقلة.
- 7-سلطة جودة البيئة، 2014 دليل إجراءات التدقيق البيئي، فلسطين،
- 8- شلابي عمار وطيبار أحسن، 2010المراجعة البيئية وطرق التقييم البيئي في المؤسسات الاقتصادية، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر-الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، سكيكدة الجزائر،
- 9-صالح، ابراهيم الشعباني.1998معايير تكاليف الحماية البيئية. اطروحة دكتوراه. كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد. العراق.
- 10-طارق عبدالعال حماد، 2007 موسوعة معايير المراجعة -شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، الجزء الثالث، تقارير المراجع والمجالات الخاصة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 11-عادل، المهلول. حميدان، الطاهر. الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية. مجلة جامعة العلوم القانونية والادارية دمشق. المجلد 27، العدد الاول. سوريا . 2011
- 12-عبد الوهاب نصر علي، 2001خدمات مراقب الحسابات لسوق المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والامريكية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية،
- 13--غالب عوض صالح وإسماعيل محمود1999، دور مدقق الحسابات في حماية البيئة-دراسة ميدانية-، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد2، سوريا،
- 14-كمال محمد منصورى وجودي محمد رمزي 2008، مداخلة في ملتقى الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، سطيف،
- 15-- كمال خليفة أبو زيد وآخرون 2008، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية-الاطار النظري- معايير المراجعة-مراجعة الانظمة الالكترونية- التطبيقات الحديثة -، دارالمطبوعات الجامعية، الإسكندرية،
- 16-منهل مجيد أحمد العلي 2006، انعكاسات التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على عمل مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة مختارة من الوحدات الاقتصادية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 15 مركز الدراسات المستقبلية، العراق.
- 17-لطيف، زيود. حسان، قيطيم. 2011 دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية. سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية. مجلد 27.
- 18-محمد صلاح الدين عباس 2006، نظم الإدارة البيئية القياسية العالمية ISO 14000 والمواصفات، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع مصر.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

19-محمود، تركي عبد السلام. 1985متطلبات الإفصاح العامة وقياس مدى توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية. مجلة جامعة الملك سعود، رياض المملكة العربية السعودية. العدد 76
20ناصر يوسف الزعبي وآخرون2006، نحو تطبيق التدقيق-البيئي دراسات، العلوم الإدارية، المجلد33، العدد1،-
المراجع باللغة الأجنبية

1-- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), statement on auditing standards N°55 Consideration of The Internal Control Structure in Financial Statement Audit, Journal of Accountancy, New York, 1988

2-Steven c&jerry .Measuring social Responsibility an Empirical test. the journal of Accounting. 1973.

3-UNEP Work shop on Environnemental and Natural Resource Accounting Environmental Economics series No 3 1992

دور قواعد الإفصاح المحاسبي في تحقيق كفاءة الأسواق المالية -دراسة حالة بعض الأسواق الدولية-

The role of accounting disclosure rules in achieving the efficiency of financial markets

A case study of some international markets.

بلقاسم بوفاتح / المركز الجامعي الشريف بوشوشة - أفلو/ الجزائر

آمال حفناوي/ جامعة العربي تبسي - تبسة / الجزائر

خامسة سايجي/ جامعة العربي تبسي -تبسة / الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تحليل دور قواعد الإفصاح المحاسبي في تحقيق كفاءة الأسواق المالية، والسوق المالية الكفؤة هي التي تعكس بشكل صحيح وكامل كل المعلومات الواردة إليه في أسعار الأوراق المالية، وتضمن قواعد الإفصاح المحاسبي أن يحصل المستثمرين على كافة المعلومات الضرورية لاتخاذ قرار صحيح بخصوص شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأوراقه المالية.

إن وصول معلومات غير كاملة أو خاطئة من شأنه أن يؤدي إلى تسعير خاطئ في السوق المالية، وغياب الإفصاح كذلك قد يخفي من التلاعبات والاختلاسات، وبالتالي كان وجود قواعد تنظم الإفصاح المحاسبي في السوق المالية أمر ضروري.

كلمات مفتاحية: كفاءة السوق المالية، قواعد الإفصاح، الانهيارات المالية، أسواق مالية دولية.

Abstract:

This paper aims to analyze the role of accounting disclosure rules in achieving the efficiency of the financial markets, and the efficient financial market is the one that correctly and completely reflects all the information received in the securities prices. Accounting disclosure rules ensure that investors obtain all necessary information to make a correct decision regarding the purchase, sale or retention of their securities.

The arrival of incomplete or wrong information would lead to wrong pricing in the financial market, and the absence of disclosure as well might hide from manipulations and embezzlement, and therefore the existence of rules regulating accounting disclosure in the financial market is necessary

Keywords: financial market efficiency, disclosure rules, financial collapses, international financial markets.

1. مقدمة:

يعتبر موضوع الإفصاح المحاسبي من المواضيع الهامة في عالم اليوم وفي الأسواق المالية خاصة إذ يساهم في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم وتحقيق التوازن بين درجة المخاطرة والعائد الذي تحققه، ويؤدي إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين، وكذلك زيادة حجم التعامل، مما يؤدي بدوره إلى تنشيط التداول في السوق المالية. وقواعد الإفصاح والشفافية والتي هي جزء من قواعد حوكمة المؤسسات تعتبر ضرورة لاستقرار السوق ونمو المعاملات فيها وتدعيم ثقة المتعاملين. وهي تتعلق بكيفية التزام المؤسسات بنشر كافة المعلومات في الوقت المناسب، على النحو الذي يؤدي إلى رفع كفاءة السوق المالية، والافتقاد للشفافية والإفصاح المحاسبي الكافي من شأنه أن يساهم بشكل كبير في ضعف الكفاءة.

هذا بالإضافة إلى أن قواعد الإفصاح المحاسبي تضمن استقرار السوق، وستعمل على تقليل تدخل الدولة من وقت إلى آخر لضمان استقراره. إذ غالباً ما تدعى الدولة إلى التدخل في حال حدوث انهيار في سوق الأوراق المالية وتراجع مستويات الثقة بها، وذلك حفاظاً على مصالح المتعاملين فيها، لكن عندما تتكون السوق مقننة بحزمة متكاملة من قواعد الإفصاح والشفافية المدعمة بالعقوبات الصارمة في حالة المخالفة، فإن احتمالات تعرض السوق للتقلب تقل، ومن ثم تقل تكلفة تدخل الدولة في السوق من الناحية المالية.

كما أن الانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات العالمية العملاقة، زادت من تركيز الفاعلين الدوليين على ضرورة وضع قواعد صريحة للإفصاح في السوق المالية، فأحد أسباب انهيار مؤسسة Enron يعود إلى قصور الإفصاح عن العمليات المتبادلة بين هذه الشركة وشركات الاستثمار من جهة وتواطؤ شركة التدقيق Anderson من جهة أخرى.

وتحاول هذه الورقة البحثية دراسة مساهمة قواعد الإفصاح، وهذا ضمن قواعد حوكمة المؤسسات، في رفع كفاءة السوق المالية، مع التعرض لتجارب بعض الأسواق الدولية مع الإشارة لحالة الجزائر في الأخير. يمكن تقسيم المحاور العامة للدراسة كما يلي:

- كفاءة السوق المالية؛
- الإفصاح المحاسبي؛
- دور هيئات تنظيم السوق المالية في وضع قواعد الإفصاح؛
- نتائج الاخلال بقواعد الإفصاح في السوق المالية (الانهيارات المالية).
- تجارب بعض الأسواق المالية على المستوى الدولي.

2. كفاءة السوق المالية:

يعتبر موضوع كفاءة السوق المالية من المواضيع التي لقيت اهتمام كبيراً ومتزايداً، لما له من تأثير على النشاط وديناميكية السوق، نحاول في هذا المحور تبين كيف تتحقق الكفاءة وانواعها ومتطلباتها.

1.2. مضمون كفاءة السوق:

يقصد بالسوق الكفاء، ذلك السوق الذي يعكس فيه سعر السهم الذي تصدره مؤسسة ما كافة المعلومات المتاحة والتي تؤثر على القيمة السوقية للسهم، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يمكن الادعاء بأنه في ظل السوق الكفاء تكون القيمة السوقية للسهم هي قيمة عادلة تعكس تماما القيمة المعنيةⁱ.

وحسب Bruno COLMANT & Roland Gillet & Ariane Szafarz يمكن تعريف مفهوم كفاءة السوق من ثلاث وجهات:ⁱⁱ

- من خلال نطاق تخصيص الموارد: السوق الكفاء هو الذي يتطور فيه سعر الأوراق المالية بصورة موازية لتطور معدلات العائد الحدي الذي يعكس مستوى المخاطر بين كل المدخرين وبين كل المستثمرين.
- من وجه النظر التشغيلية: السوق الكفاء هو الذي يؤدي تنظيمه إلى تدنية الخلافات في عمليات التداول. وبوجه خاص، تثبت تكاليف الصفقات بمستويات يحقق من خلالها المتعاملون أرباح تنافسية.
- من وجهة النظر المعلوماتية: في السوق الكفاء، يعكس سعر الأصول في كل لحظة، كافة المعلومات المتاحة. وهناك مفهوم آخر أكثر شمولاً، فيقصد بكفاءة السوق أن سعر الورقة المالية المتداولة في تاريخ معين يعكس المعلومات المتاحة عن تلك الورقة حتى هذا التاريخ، وأن أي معلومات جديدة عن هذه الورقة ستعكس وبصورة فورية على السعر فور إتاحة هذه المعلومات للمتعاملين في السوق. وهذا يعني أن أي معلومة جديدة سيتم تحليلها في ضوء القيمة الحالية للسعر وينعكس أثرها على السعر في شكل تغيرات موجبة أو سالبة حسب أثر تلك المعلومة في القيمة الحقيقية للسهم. والاستجابة الفورية للمعلومات بتعديل أسعار الأسهم صعوداً أو هبوطاً تعني ثلاثة أمور في غاية الأهمية:ⁱⁱⁱ

— الأمر الأول: أنه في ظل كفاءة السوق تقترب القيمة السوقية للورقة المالية من القيمة الحقيقية لها وفق المعلومات المتاحة عن تلك الورقة. أي أن القيمة السوقية للورقة المالية في تاريخ معين هي دالة في المعلومات المتاحة عنها في السوق.

— الأمر الثاني: أن المعلومات التي وصلت إلى السوق في الماضي ليس لها تأثير حالي في سعر الورقة المالية، فالأساس هنا أن تكون السوق قد تسلمت المعلومة واستوعبتها جيداً وتعاملت معها بإحداث تغيرات في سعر الورقة المالية بصورة فورية.

— الأمر الثالث: أن المعلومات تصل إلى المتعاملين كافة في وقت واحد وأن قدراتهم على التحليل متقاربة الأمر الذي يعني عدم قدرة أي منهم على تحقيق عوائد غير عادية بناء على معلومات خاصة. وهنا فإن من الضروري التأكيد أن المعلومات الخاصة تأخذ إحدى الصورتين التاليتين: الحصول على المعلومات قبل باقي المتعاملين، أو فهم الأثر الحقيقي للمعلومة أكثر من الآخرين. أما فيما يتعلق بالعوائد غير العادية فهي تلك العوائد التي يحققها البعض على حساب البعض الآخر، أي أن ما يحققه متعامل معين يكون على حساب متعامل آخر وذلك بسبب المعلومات الخاصة التي تتوافر للمتعامل الأول ولم تتوافر للمتعامل الثاني.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- وعلى العموم مفهوم كفاءة السوق المالية له على الأقل ثلاثة أبعاد وهي^{iv}:
- الكفاءة الإعلامية L'efficience informationnelle: وتعتبر إحياء وامتداد لمفهوم السوق الكاملة في القرن التاسع عشرة، وحسب هذا المفهوم تكون السوق كفاءة إذا انعكست جميع المعلومات المناسبة لتقييم الأصول المالية في أسعارها.
 - السلوك الرشيد للمتعاملين في السوق Comportement rationnel des acteurs sur le marché: وهو البعد الثاني، حيث يتوقف على عقلانية ورشادة مجموع المتعاملين في السوق، فتكون السوق فعالة، إذا عكست أسعار الأوراق المالية، توقعات المستثمرين الرشيدة لمداخيلهم الموظفة.
 - الكفاءة الوظيفية Efficience fonctionnelle: وتمثل في قيام السوق المالية لجميع وظائفها المذكورة سابقا. وكفاءة سوق المالية قد تكون كفاءة كاملة توفر كل شروط المنافسة التامة*، ولكن الواقع يظهر عدم إمكانية تحقق هذه الشروط من جهة، ووجود قيود وممارسات تمنع تطبيقها على أرض الواقع من جهة أخرى. هذا الأمر يجعلنا ننتقل من مفهوم الكفاءة الكاملة إلى مفهوم الكفاءة الاقتصادية التي تعتبر أكثر ملاءمة وأكثر واقعية، وتكون فيها القيمة السوقية للورقة المالية أعلى أو أقل من قيمتها الحقيقية بسبب تباطؤ وصول المعلومات، أو بسبب وجود تكلفة لهذه المعلومات أو ضرائب وغيرها^v.
- إن تحقيق الكفاءة الكاملة للسوق المالية يتطلب أن تتوفر مجموعة من الشروط أهمها:^{vi}
- يتمتع المستثمرون بالرشد الاقتصادي وهدفهم السعي إلى تعظيم المنفعة الخاصة لكل واحد منهم؛
 - عدم وجود قيود على التعامل بالأوراق المالية في السوق بحيث نفسح المجال للمستثمر ببيع أو شراء أي كمية من الأسهم بسهولة ومهما صغر حجمها؛
 - توفر معلومات كاملة لجميع المتعاملين في السوق وبدون تكاليف إضافية، وهذا يعني أن جميع توقعات المستثمرين تكون متماثلة؛
 - وجود عدد كبير من المستثمرين في السوق بحيث لا توجد فرصة احتكار السوق أو تأثير أي واحد منهم على حركة الأسعار؛
 - وجود مؤسسات مالية وهيئات رقابة وحماية المستثمرين وبيوت الخبرة وصناديق الاستثمار مستشاري الاستثمار، وتعمل بكفاءة ومهنية عالية المستوى وبشكل نزيه.
- ولتحقيق كفاءة سوق الأوراق المالية ينبغي تحقيق سمتين بارزتين هما: كفاءة التسعير وكفاءة التشغيل:^{vii}
- كفاءة التسعير "الكفاءة الخارجية": يقصد بها سرعة وصول المعلومات الجديدة إلى المتعاملين في السوق دون فاصل زمني كبير، وبدون أن يتكبدوا في سبيلها تكاليف باهظة مما يجعل أسعار الأسهم صورة تعكس كافة المعلومات المتاحة.

كفاءة التشغيل "الكفاءة الداخلية": ويقصد بها قدرة السوق على خلق التوازن بين العرض والطلب دون أن يتحمل المتعاملون فيه تكلفة عالية للصفقات ودون أن يتاح للتجار والمتخصصين فرصة تحقيق هامش ربح غير عادي.

وتعتمد كفاءة التسعير إلى حد كبير على كفاءة التشغيل، والتي تعني أن تعكس قيمة الورقة المالية المعلومات الواردة إلى السوق على أن تكون التكاليف التي يتكبدها المستثمرون لإتمام الصفقة عند حدها الأدنى مما يشجعهم على بذل الجهد للحصول على المعلومات الجديدة وتحليلها مهما كان حجم التأثير الذي تحدثه تلك المعلومات على السعر الذي تباع به الورقة المالية.

2.2. الصيغ المختلفة لكفاءة سوق الأوراق المالية:

مما سبق شرحه يتضح أن كفاءة الأسواق المالية ترتبط أساساً بتوافر المعلومات المناسبة بسرعة وبدون تكلفة بالنسبة لجميع المتعاملين في السوق حيث تتعلق فروض السوق الكفاء بمدى استجابة أسعار الأسهم للمعلومات المتاحة وبالتالي فإن السوق قد تكون كفاء بالنسبة لنظام معين من المعلومات ولكنها غير كفاء بالنسبة لنظام آخر لذلك قام العديد من الباحثين مثل *Fama*^{viii}، بتعريف الصيغ المختلفة لكفاءة السوق والتي تتمثل في ثلاثة فروض هي فرض الصيغة الضعيفة لكفاءة السوق وفرض الصيغة متوسطة القوة وفرض الصيغة القوية:^{ix}

❖ **فرض الصيغة الضعيفة:** وتفترض أن الأسعار في السوق تعكس تماماً كل المعلومات الخاصة بالتتابع التاريخي للتغيرات في الأسعار، لذلك فإن تطبيق أي قاعدة من قواعد التعامل أو التحليل والتي تعتمد على المعلومات التاريخية مثل (أسعار الأسهم، حجم التعامل، قوائم مالية منشورة) وتسمى بالمعلومات السوقية التاريخية التي لن تعطي أي عائد إضافي، ولأن الأسعار الجارية تعكس بالفعل كل التغيرات السعرية السابقة، فلن تكون هناك أي علاقة بين التغيرات في الأسعار والمعلومات التاريخية ويصبح إثبات القدرة على التنبؤ بالتحركات في الأسعار من خلال المعلومات التاريخية، دليلاً على أن بعض هذه المعلومات لم تستوعبها الأسعار بعد، وأن التغيرات في الأسعار غير عشوائية، ومن هنا يطلق على الصيغة الضعيفة لكفاءة السوق بالحركة العشوائية للأسعار باعتبار أن التغير في السعر من يوم لأخر لا يسير على نمط واحد. وبهذا فإن هذه الصيغة تختلف مع وجهة نظر الفنين الذين يقولون أنه يمكن التنبؤ بأسعار المستقبل من خلال المعلومات التاريخية لهذه الأسعار، ثم الاعتماد على هذه التوقعات في الحصول على أرباح غير عادية على حساب الآخرين، وقد تم قياس هذه الصيغة داخل الأسواق من خلال قياس مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التاريخية للأسعار في التنبؤ بالمستقبل.

❖ **فرض الصيغة المتوسطة القوة:** تفترض هذه الصيغة أن أسعار الأوراق المالية تتغير تغيراً سريعاً تبعاً لأي معلومات عامة جديدة مثل المعلومات عن الأرباح، الأخبار الاقتصادية، الأخبار السياسية، أخبار تجزئة الأسهم كل هذه تعتبر معلومات عامة وجديدة وهذه الصيغة للكفاءة في المستوى المتوسط تتضمن في محتواها الصيغة الضعيفة فالمعلومات العامة تتضمن المعلومات التاريخية السوقية مثل (أسعار الأسهم، وحجم التعامل ... الخ) بالإضافة للمعلومات العامة الجديدة، وطبقاً لهذه الصيغة لن يستطيع أي مستثمر أن يحقق أرباحاً إضافية بناء على المعلومات الجديدة بعد أن تصبح عامة للجميع، أي بعد الإعلان عن حدث ما، ولأن السعر يكون قد عكس

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة: عرض لتجارب دولية رائدة

بالفعل أثيرت تلك المعلومات. هذا وتقوم دراسات هذه الصيغة على أساس قيام المحلل بتقييم مدى استيعاب أسعار أسهم الشركات لحدث معين، وهذا الاختبار أصعب بكثير مما يبدو، فهناك العديد من الأحداث التي قد تحدث في نفس اليوم الذي يظهر فيه الحدث محل الدراسة وبالتالي يصعب دراسة أثر هذا الحدث بشكل منفصل، وقد اختبرت هذه الصيغة المتوسطة باستخدام أحداث مختلفة مثل الإعلان عن الأرباح والإعلان عن تجزئة الأسهم وجاءت نتيجة تلك الدراسات في صالح هذا الفرض.

❖ **فرض الصيغة القوية:** تفترض هذه الصيغة أن أسعار الأوراق المالية تعكس تماما كل المعلومات المتاحة العامة وغير العامة، فليس لدى أي مستثمر القدرة على احتكار معلومات قد يكون لها أثر على السعر وكذلك لن يحصل أي مستثمر على أرباح تفوق الأرباح العادية. وتحقيق هذه الصيغة لا يتطلب فقط أن يكون السوق كفوًا بحيث إن الأسعار تعكس كل المعلومات المتاحة بل يتطلب أيضا أن يكون السوق كاملا، حيث تتاح كل المعلومات للجميع في ذات الوقت، ولكي يكون السوق كاملا لابد من توافر ثلاثة شروط أساسية هي: لا يوجد مصاريف للتعامل على الأوراق المالية، كل المعلومات متاحة للجميع وبسهولة. الكل متفق حول الأثر الحقيقي على السعر الحالي. وتعتبر دراسة فرض الصيغة القوية على قياس مدى إمكانية حصول بعض الفئات على معلومات خاصة حيث يتم قياس العائد الذي تحققه فئات معينة من المستثمرين لهم القدرة على الحصول على معلومات لا تتاح للجماهير بذات السرعة، مثل المتخصصين في تحليل الأوراق المالية وهم صناع السوق، والمؤسسات المالية المتخصصة وكبار المسيرين وكبار العاملين في المؤسسة التي يستثمرون فيها أموالهم. وقد جاءت معظم نتائج الدراسات الخاصة بالصيغة القوية في غير صالح هذه الصيغة فالسوق الكامل الكفاءة لا يكون له وجود في العالم الحقيقي، لذلك فإن من قام بوضع هذا الفرض، أوضح أن الصيغة القوية تعتبر صيغة متطرفة للكفاءة قد تتحقق ولكن من الصعب الوصول إليها داخل السوق.

3. الإفصاح المحاسبي:

من خلال النقطة السابقة، فالسوق الكفاء هي التي تنعكس فيها المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسة بصدق على أسعار الأوراق المالية. ولا يتأتى ذلك إلا بالإفصاح عن كل المعلومات الضرورية التي يحتاج إليها المستثمرين، وإلا فإن السوق يصيبها خلل في التعامل ومن التأثير على كفاءتها كما أن الكفاءة التشغيلية للسوق تستدعي أن تلزم المؤسسات بالإفصاح التام عن كل المعلومات وبشفافية. ولقد تم التركيز على قواعد الإفصاح والشفافية في كثير من النواحي، خاصة عند الحديث عن حوكمة المؤسسات التي خص في جزء كبير من مبادئها عن قواعد الإفصاح والشفافية التي ينبغي توفرها في المؤسسات.

1.3 مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه:

الإفصاح المحاسبي هو إتباع سياسة الوضع الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ويعد الإفصاح من أهم المبادئ الرئيسة لأعداد القوائم المالية، مما يعني أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها، على كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تضليل الأطراف أصحاب المصلحة. فهو أداة محاسبية يهتم بتوصيل المعلومات لمستخدميها، وفقا لقوائم مالية تحوي

جميع المعلومات المعدة وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والتي تعمل على تقليل حالة عدم التأكد ومن ثم اتخاذ قرارات سليمة وواضحة وغير مضللة.^x

والمفهوم السابق يبين أن الإفصاح يتمحور حول المكونين التاليين: المكون الأول: هي المعلومات حيث يجب أن تتضمن القوائم والتقارير المحاسبية المعلومات الضرورية أو الكافية والصحيحة والحقيقية وغير المضللة. المكون الثاني هم مستخدمو المعلومات الذين يتفرغوا إلى مستخدمين داخليين ومستخدمين خارجيين، فالمستخدم الداخلي يتمثل بإدارة المؤسسة حيث يتم توصيل المعلومات إليه من خلال التقارير بسهولة ناجمة عن الاتصال المباشر بين المحاسب والإدارة. أما المستخدم الخارجي فيتمثل بأطراف عديدة ذات مصالح متباينة كالمستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين والجهات الحكومية... الخ، ويقتضي إيصال المعلومات إلى هذه الفئات إعداد القوائم المالية الأساسية التي ينص عليها النظام المحاسبي.

ويمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعا للأهداف من خلال ما يلي:^{xi}

- ❖ **الإفصاح الكامل:** يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
- ❖ **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
- ❖ **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار إضافة عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
- ❖ **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.
- ❖ **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية الإفصاح عن الإنفاق الاستثماري الحالي ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
- ❖ **الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب المصلحة والهدف الأساسي لذلك، حماية المستثمرين ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية. فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

2.3. المعلومات وكفاءة السوق المالية:

وتلزم سوق الأوراق المالية المؤسسات بالإفصاح العادل أو الشفافية في إعداد التقارير المالية، إذ مطلوب من مسيري المؤسسات، إن أرادوا تسعير عادل بناء على فرضية السوق الكفاء، تقديم تقارير مالية ذات محتوى معلوماتي مناسب، تتوفر فيها الصفات الرئيسة التالية:^{xii}

❖ **الملاءمة:** والملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه. وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات لإيجاد فرق في اتخاذ القرار. ويندرج تحت هذه الصفة القدرة التنبؤية وقيمة التغذية العكسية والتوقيت الجيد أو المناسب. ويمكن كذلك أن تتحقق الملائمة إذا كانت المعلومات تساعد متخذ القرار على الإدراك والفهم للبدائل المتاحة من خلال ما توفره للتنبؤ والتوقع والتأكد من صحة هذه التنبؤات والتوقعات، وذلك في الوقت المناسب، شريطة أن تكون ذات منفعة، بحيث تكون الفائدة منها أكبر من تكلفة الحصول عليها.

❖ **الموثوقية:** أي مدى خلو المعلومات المحاسبية من الخطأ والتحيز إلى حد منطقي ومعقول، ولكي تكون المعلومات المحاسبية بها ويمكن الاعتماد عليها فإنها يجب أن تمتلك عدة صفات هي: قابلية الصحة والتحقق، التمثيل أو العرض الصادق، الحياد. ومن أجل إعطاء المصدقية والموثوقية بالمعلومات المحاسبية، فإن إدارة المؤسسة تستخدم المعلومات التي يجمعها ويخلصها ويضعها المحاسب في القوائم المالية كأساس لاتخاذ القرارات ورسم السياسات، وأن المؤسسات المالية والمساهمين والمستثمرين والدوائر الحكومية، تعتمد على هذه البيانات والقوائم المالية إذا ما تم أعدادها لأعراف ومبادئ معترف بها ومقبولة من قبل العاملين بمهنة المحاسبة. ولكي تكتسب المعلومات المحاسبية خاصية المصدقية يجب أن تتسم بصدق التعبير في المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل، وتحقيق ذلك يتطلب ضرورة التحديد الواضح لمفاهيم الظواهر أو الأحداث المقدمة عنها القوائم المالية حتى يتسنى للمستخدمين أن يتفهموا طبيعة ما تعبر عنه المعلومات المفصح عنها وهذا لزيادة درجة الشفافية.

❖ **قابلية المقارنة:** وتعني امكانية مقارنة المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة مع معلومات مؤسسات أخرى، وكذلك امكانية مقارنة هذه المعلومات مع معلومات مشابهاه لنفس المؤسسة لفترات زمنية مختلفة من أجل تحديد اتجاهات القوائم المالية والتغيرات التي تطرأ عليها وهذا يتطلب اعداد التقارير المالية على أساس ثابت من حيث التصنيف والمعالجات المحاسبية، من فترة إلى أخرى، وهو ما يطلق عليه الثبات، أي استخدام نفس المعالجات المحاسبية من فترة لأخرى ولنفس الظروف، وبمعنى آخر أن المؤسسة تستخدم نفس المعايير المحاسبية في السنة الحالية كما كانت مطبقة في الفترة السابقة.

❖ **الأهمية النسبية:** وتعني اظهار جميع البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل، وتعتبر المعلومات ذات أهمية في حال إن حذفت تؤدي إلى التغيير أو التأثير في قرار مستخدميها، كما وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الإفصاح عنها أو عدمه له تأثير على قرار مستخدمي المعلومات، وإذا كان تضمينها في القوائم المالية أو حذفها أو تصحيحها في ظل الظروف المحيطة من حيث حجمها ونوعيتها وتوقيتها بشكل يحتمل أن يؤثر أو يغير الحكم الشخصي للمستثمر العقلاني الذي يعتمد على هذه المعلومات.

3.3. الإفصاح والشفافية من منظور حوكمة المؤسسات:

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها حوكمة المؤسسات، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الإفصاح والشفافية في تعزيز نظام الحوكمة خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل المؤسسات، فعلى مسيري المؤسسة أن يزودوا السوق المالية، وفقا لمتطلبات قاعدة الإفصاح العادل من منظور حوكمة المؤسسات ببند الإفصاح التالية:^{xiii}

❖ الإفصاح عن المعلومات العامة للمؤسسة: والتي تتضمن: إسم المؤسسة وشكلها القانوني، خلفية مختصرة عن تاريخ المؤسسة، عرض مختصر لأهداف المؤسسة وتوقعاتها المستقبلية، وصف للممتلكات الرئيسية من حيث المواقع والوظائف والحجم، وصف للمنتجات أو الخدمات الرئيسية، أنشطة البحوث والتطوير، وصف للعماله من حيث عددهم وأنواعهم والعقود المبرمة معهم والمزايا التي يحصلون عليها.

❖ الإفصاح عن المعلومات بإدارة المؤسسة: حيث تشمل: أعضاء مجلس إدارة المؤسسة، من حيث الأسماء والوظائف والخبرات والمرتبات والحوافز ومدى ارتباطها بالأرباح، المسيرين التنفيذيين من حيث الأسماء والوظائف والخبرات والمرتبات والحوافز ومدى ارتباطها بالأرباح والمسؤوليات، معلومات عن المتعاملين الرئيسيين مع مجلس الادارة من مديري المكاتب والسكرتارية والأمن.

❖ الإفصاح عن المعلومات التي تخص هيكل التمويل: وهي أساسا: معلومات عامة عن رأس المال، الاحتياطيات تفصيلا مع أسباب تكوينها، الأرباح المحتجزة، معلومات عن التغييرات في حقوق الملكية في السنوات الأخيرة معلومات عن القروض والمديونية من حيث حجم القروض من البنوك ونسبتها إلى إجمالي الأصول ومجموع الديون الأخرى.

❖ الإفصاح عن المعلومات المالية: وتشمل على: ملخص تاريخي للبيانات المالية الأساسية (تطور حجم الأصول، الإيرادات، المصاريف، الأرباح، التدفقات النقدية ...)، معلومات عن الميزانية، معلومات عن جدول حسابات النتائج، قائمة التغيير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والايضاحات المتممة (أسس القياس المستخدمة، الفروض الأساسية، التقديرات في حالة عدم التأكد...)، معلومات دورية تشمل تقدير قوائم مرحلية بانتظام، توزيعات الأرباح، معلومات عن الاستثمار في المؤسسة.

❖ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمعاملات أصحاب المصالح: وتشمل: نوعية أصحاب المصالح (شركات قابضة مؤسسات تابعة، مؤسسات شقيقة، مشاريع مشتركة، أفراد العائلة المقربين ...)، معلومات عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة (شراء أو بيع الممتلكات والأصول، ترتيبات الوكالة، عقود الأيجار، تمويل البحوث والتطوير، عقود

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الترخيص، التمويل...)، الإفصاح عن حوافز ومنافع أفراد الإدارة الأساسيين (وتشمل الحوافز قصيرة الأجل والمنافع بعد التقاعد والمنافع في حقوق الملكية...).

❖ الإفصاح عن التطورات الحديثة والمتوقعة: وتشمل: معلومات عامة عن اتجاه أعمال المؤسسة منذ آخر تاريخ للقوائم المالية، معلومات أخرى يمكن أن تؤثر على القيمة السوقية للمؤسسة، عرض العوامل الرئيسية التي سوف تؤثر على نتائج العام القادم من توقعات مالية وتجارية.

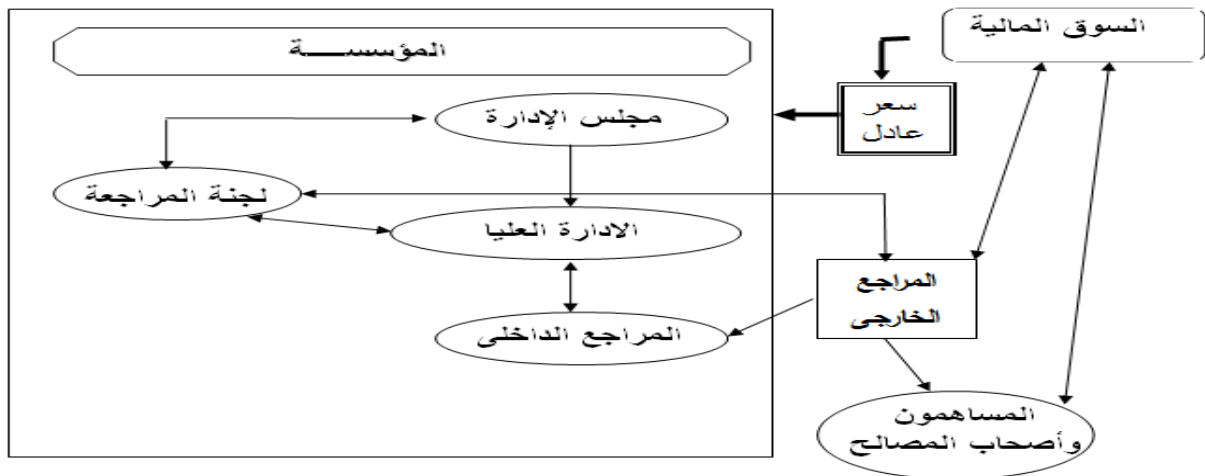
❖ معلومات وإيضاحات أخرى: من بينها: معلومات عن كل الدعاوي والقضايا المنظورة أمام القضاء والتي من المحتمل ان يكون لها تأثير على الموقف المالي للمؤسسة، عرضا لشكل وتأثير الظروف التي يتوقع أن تؤدي إلى تغيير في رأس مال المؤسسة أو إعادة التنظيم، مزيدا من المعلومات والتفاصيل الإضافية والتي تقدم في القوائم المالية بطريقة ملائمة.

4.3. مكانة المراجعة ضمن شفافية الإفصاح في السوق المالية:

من بين أهم أهداف حوكمة المؤسسات الجيدة هو ضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين وتحقيق الشفافية والإفصاح العادل في السوق المالية وللجهات الرقابية الأخرى. وتعتبر المراجعة ومختلف الأطراف المكونة لها أهم الأطراف القادرة على تحقيق تلك الأهداف.

وبعد الفضائح المالية الكثيرة بدأ التساؤل حول دور المراجعة من هذه الفضائح، خاصة وأن جميع تلك المؤسسات كان بها مجالس إدارة على درجة عالية من الخبرة، لهذا اعتبرت المراجعة أحد الآليات الرئيسية لتعزيز الحوكمة من خلال جميع المستويات (مراجعة خارجية، مراجعة داخلية، لجان المراجعة) ونظرا للطبيعة الرقابية لمفهوم حوكمة المؤسسات، فإن المراجعين يتمتعون بنفس الخاصية أو الطبيعة الرقابية، وبالتالي فإن دورهم في شفافية الإفصاح في السوق المالية الكفؤة يعتبر دورا تكاملي بين الأطراف الداخلية (مراجع داخلي، لجنة المراجعة) والأطراف الخارجية (المراجع الخارجي والجهات الرقابية). وعلى العموم يمكن توضيح دور المراجعة بمختلف مستوياتها في الشكل التالي:

شكل رقم (01): دور مكونات المراجعة في شفافية الإفصاح في السوق المالية



المصدر: من اعداد الباحثين بناء على الادبيات النظرية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- من خلال الشكل تبين أن الأطراف الثلاثة للمراجعة تساهم في جودة المعلومات المالية المفصّل عنها في السوق المالية، فتقوم لجان المراجعة بـ^{xiv}
- ❖ دراسة القوائم المالية قبل اعتمادها ونشرها، وأنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضللة.
 - ❖ دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات، أخذاً في الاعتبار مدى ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة أعمالها، وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها.
 - ❖ التحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في المؤسسة، وفعالية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن التحقق من جودة تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها.
 - ❖ الإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في المؤسسة، أو أي أمور أخرى تراها اللجنة مهمة.
 - ❖ دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المراجع الخارجي، وتكون اللجنة حلقة الوصل بينه ومجلس الإدارة، بما يمكنه من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة. وتتولى اللجنة اقتراح تعيينه للجنة المالية التالية، والتحقق من أن الخدمات المهنية التي يقدمها في مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها كانت تنفيذاً لمتطلبات نظامية محددة، كما تقترح اللجنة عزله، مع بيان الأسباب.
 - ❖ التحقق من إستقلالية المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية في المؤسسة، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها، وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد إستقلالية المراجعين الداخليين وتكون اللجنة حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين. كما تقوم اللجنة بدراسة طلبات الترشيح لوظيفة مدير المراجعة الداخلية في المؤسسة والمكافآت والبدلات والمزايا الأخرى المخصصة له وترشيح الشخص الأكثر ملاءمة، والنظر في إنهاء عمل مدير المراجعة الداخلية سواء بسبب الاستقالة أو العجز أو الإعفاء، ورفع ما يتم التوصل إليه من توصيات في هذا الشأن إلى مجلس الإدارة.
 - ❖ اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة المؤسسة للأنظمة والقوانين السارية.
 - ❖ الاستعانة كلما دعت الحاجة بمستشارين مستقلين للقيام بدراسات متخصصة تساعد اللجنة على تنفيذ مهامها وتحديد أتعابهم.
- أما المراجعة الداخلية فتقوم بتقييم مدى ملائمة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات في المؤسسات لمبادئ الحوكمة. ويختص هذا التقييم بالجوانب التالية: مدى سلامة وموثوقية المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات، حماية ممتلكات المؤسسة ومدى الامتثال للوائح والقوانين. ومن خلال هذه الجوانب، تتلخص مهام المراجع الداخلي في:^{xv}

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- مهمة مراجعة تشغيلية، إذ يقوم المراجع الداخلي بإجراء فحص نظامي لأنشطة وعمليات المؤسسة بهدف تقييمها وتقييم انجازاتها وتحديد الممارسات غير الاقتصادية وغير المنتجة وغير الفعالة، واقتراح حلول لتحسن الوضع ومتابعتها؛
 - مهمة مراجعة مالية، مركزة على موثوقية المعلومات المالية، وحماية لأصول المادية والبشرية والمالية. وفي هذا الصدد يقوم المراجع الداخلي بضمان أن الإجراءات المحاسبية للرقابة الداخلية ذات مصداقية وموثوق بها ويكون هذا بالتعاون مع المراجع الخارجي؛
 - مهمة مراجعة استراتيجية، فيقوم المراجع الداخلي بتحديد المخاطر المتعلقة بالأهداف وبالتوجهات الاستراتيجية الكبرى للمؤسسة، والحكم على مدى الانسجام بين التقديرات والانجازات لتقييم الأداء.
- أما المراجعة الخارجية فتقوم ابداء الرأي الفني والمحايد والموضوعي في مدى صدق القوائم المالية وعدالتها عن فترة زمنية معينة، فهي بذلك تحقق زيادة درجة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة فيها، كما تبين المراجعة مدى التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح ذات الصلة، ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة لها.^{xvi}
- ومما سبق يتبين أن السوق المالية الكفؤة بقيامها بعملية تسعير عادل للأوراق المالية للمؤسسة، والتي كما قلنا تعتبر وسيلة رقابية تأديبية للمسيرين، عليها أن تحصل على معلومات بشفافية وذات مصداقية، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تظافر أطراف المراجعة: المراجع الخارجي، المراجع الداخلي ولجنة المراجعة. وإذا ما اختل عمل هذه الأطراف فإن السوق المالية ستقوم بوظيفتها التأديبية، وهذا ما حدث في الانهيارات المالية العالمية المعروفة، والتي سنرى جزءا منها في النقطة الموالية.
4. دور هيئات تنظيم السوق المالية في وضع قواعد الإفصاح:
- تلعب هيئات تنظيم السوق المالية في جميع انحاء العالم دورا بارزا في حوكمة المؤسسات من خلال قيامها بتوفير البيئة المناسبة لغرس بذور الثقة عند المستثمرين في السوق المالية والتأكد من قيام المؤسسات المدرجة في السوق بدورها المنوط لها به، حيث تعتبر تلك الهيئات هي الجهة المنظمة للسوق والمسؤولة عن تأمين سوق تتسم بالشفافية والأمان للمستثمرين. تتولى هذه الهيئات مهمة تطوير وضمان:^{xvii}
- قانونية التعاملات، بحيث لا تسمح لأي طرف تحقيق ارباح غير عادية على حساب الاطراف الأخرى؛
 - شفافية، نزاهة واستقرار أسواق رؤوس الأموال، والتي تعتبر عناصر هامة لتعزيز الثقة لدى المستثمرين؛
 - كفاءة السوق، التي تؤدي إلى تشجيع المنافسة والابتكار في السوق.
- ولتحقيق تلك الاهداف، يجب أن تمتلك هيئات السوق سلطة تنظيمية وسلطة رقابية وفي بعض الأحيان سلطة عقابية، كما يمكن أن تقوم بإصدار عدد من التعليمات والتوجهات، والتي يمكن ان تساعد في أداء الوظائف
- التالية:^{xviii}

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- تسليم الاعتماد في السوق للمؤسسات؛
 - تحديد قواعد العمل في السوق؛
 - الاشراف على المؤسسات حسب القوانين والمعايير الاحترازية؛
 - الاشراف على جودة المعلومات التي يتلقاها المستثمرين من قبل المؤسسات التي تقوم بعرض اوراقها المالية؛
 - الاشراف على التنظيم الجيد للسوق؛
 - وقاية السوق، وفي بعض الأحيان معاقبة التجاوزات والأنشطة غير القانونية كالغش في المعلومات او التلاعب في الأسعار أو الاستثمار بأموال غير شرعية.
- ووجود مثل تلك الهيئات من شأنه أن يؤسس لسوق الأوراق المالية جيد تؤدي إلى انضباط المتعاملين بإرسال إشارات الأسعار بسرعة وتمكين المستثمرين من تصفية استثماراتهم بسرعة ودون أن يتحملوا تكاليف كبيرة، وهذا بدوره يؤثر على قيمة أسهم المؤسسة وقدرتها على الوصول إلى المال. وتحتاج سوق الأوراق المالية الجيدة إلى ما يلي:^{xix}
- قوانين تحكم إصدار الأوراق المالية لحقوق ملكية وديون المؤسسة والاتجار فيها، وتحدد مسؤوليات والتزامات مصدري الأوراق المالية والوسطاء (السماسة وشركات المحاسبة ومستشاري الاستثمار) على أساس من الشفافية والنزاهة. وهناك أهمية خاصة للقوانين واللوائح التي تحكم صناديق المعاشات وتسمح بإنشاء صناديق استثمار تعاوني برؤوس أموال مفتوحة.
 - شروط إدراج المؤسسات في قوائم سوق الأوراق المالية على أساس معايير مشددة للشفافية والإفصاح، ومن المفيد، في هذا الصدد، وضع سجلات مستقلة للأسهم.
 - قوانين لحماية حقوق الأقلية من المساهمين كتلك التي نصت عليها مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية حول حوكمة المؤسسات.
 - جهاز حكومي مزود بعدد من المشرعين المستقلين المؤهلين، وتخويلهم سلطة تنظيم عمليات الأوراق المالية للمؤسسات وإنفاذ قوانين الأوراق المالية.
- وقد طورت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) مجموعة من المعايير المفيدة لإنشاء أسواق مال عادلة وعلى مستوى كبير من الكفاءة والجودة، وهذه المبادئ والمعايير متاحة على موقع المنظمة وهي:^{xx}
- تم تقسيم هذه المبادئ إلى ثمان مجموعات مختلفة: مبادئ خاصة بالجهة المنوط بها وضع القواعد التنظيمية لسوق المال، مبادئ خاصة بالمؤسسات ذاتية التنظيم، مبادئ خاصة بالتطبيق للقواعد التنظيمية للأسواق المالية، مبادئ خاصة باليات الاستثمار الجماعي - صناديق الاستثمار، مبادئ خاصة بالمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية، مبادئ خاصة بالتعاون في تنظيم لوائح الأسواق المالية، مبادئ خاصة بالتعاون في تنظيم لوائح الأسواق المالية، مبادئ خاصة بالسوق الثانوي (سوق التداول).
- والمبادئ الثلاثة الأخيرة هي التي تتعلق بقواعد الإفصاح بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتفصيل هذه المبادئ الثلاث فيما يلي:

1.4. المبادئ الخاصة بالتعاون في تنظيم لوائح الأسواق المالية:

- يجب على الجهة المنظمة للسوق أن تتمتع بالسلطة لتشارك بالمعلومات المنشورة وغير المنشورة مع الأسواق المحلية والأجنبية المماثلة لها؛
- يجب أن تضع هيئة سوق المال نظاما لتبادل المعلومات وتحدد وقت وكيفية تبادل المعلومات وغيرها مع الجهات المحلية والأجنبية المماثلة لها؛
- يجب أن تسمح اللوائح التنظيمية للقائمين بالعمل بمد الجهات الأجنبية المنظمة لأسواقها بما تحتاجه لعمل تحقيقات تختص بأدائها لوظائفها وممارسة سلطاتها.

2.4. المبادئ الخاصة بالمؤسسات المصدرة للأوراق المالية:

- يجب أن يتوافر إفصاح كامل ودقيق وفي توقيت مناسب عن المؤشرات المالية وكذلك المعلومات الأخرى التي تساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم؛
- يجب أن يعامل مالكي أسهم الشركات بأسلوب يتسم بالعدل والمساواة؛
- يجب أن تكون معايير المحاسبة والمراجعة في أعلى المستويات المقبولة عالميا.

3.4. مبادئ خاصة بالسوق الثانوي (سوق التداول)

- يجب أن يخضع نظام التداول وإنشاء بورصات الأوراق المالية لسلطة وإشراف الجهة المنظمة للسوق؛
- يجب توافر رقابة مستمرة وإشراف على البورصة ونظم التداول بهدف ضمان سلامة المعاملات من خلال المحافظة على قواعد العدالة والمساواة التي تحقق التوازن المناسب بين مطالب مختلف المتعاملين بالسوق؛
- يجب أن تهدف القواعد والأحكام والضوابط إلى شفافية التعامل في البورصة؛
- يجب أن توضع الضوابط والأحكام والقواعد التي تضمن كشف عمليات التلاعب في الأسعار والممارسات غير العادلة وتعمل على منعها؛
- يجب أن توضع الضوابط والأحكام والقواعد التي تؤدي إلى تقليل مخاطر عدم الوفاء بالالتزامات المالية التي قد تؤثر على أداء السوق؛
- يجب أن يخضع نظام التسوية والمقاصة للعمليات في الأوراق المالية إلى إشراف الهيئة بحيث يضمن العدالة والفاعلية والكفاءة والحد من مخاطر المعاملات.

وبصفة دقيقة يمكن القول ان دور تلك الهيئات في تعزيز قواعد حوكمة المؤسسات ومن ثم تعزيز الإفصاح يتمثل في:

- إرساء مبادئ موحدة لتطبيق الحوكمة في المؤسسات؛
- إرساء دستور موحد لتطبيق الحوكمة؛
- ضرورة الاشراف والرقابة على تطبيق المؤسسات لآليات حوكمة جيدة، وتقييم مدى التزامها بقواعد تطبيقها، وكذلك مدى الالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي للمسيرين على أن يتم ذلك بصورة دورية منتظمة؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- ضرورة تكليف مجالس إدارة شركات المساهمة بالرقابة على كفاءة التطبيق والالتزام بآليات الحوكمة، والإفصاح في تقاريرها السنوية عن مدى التزاماتها بتطبيق تلك المنظومة؛
- ضرورة إلزام كافة المستويات الإدارية للمؤسسات بدستور مبادئ السلوك الأخلاقي وبمبادئ المسؤولية الاجتماعية، مع ضرورة قيامها بالرقابة والتقييم الذاتيين؛
- ضرورة قيام السلطة التشريعية بتشديد العقوبات المدنية والجنائية على كل من يقوم من المسيرين بأفعال أو مخالفات مالية تندرج ضمن دائرة الفساد المالي أو الاشتراك فيها أو التواطؤ مع مرتكبيه؛
- ضرورة قيام تلك الهيئات بتتبع ورصد العوامل المسببة للأزمات في السوق المالية مثل المضاربات غير المنضبطة والارتفاع المغالي في قيم الأسهم والحرص على وجود ضوابط التعاملات في السوق.

5. نتائج الاخلال بقواعد الإفصاح في السوق المالية (الانهيارات المالية):

تشير كثير من الأدبيات وكذا أبرز الوقائع، أن السبب الأساسي لحدوث أزمات السوق المالية هو وقوع ممارسات غير قانونية تعود بالدرجة الأولى إلى عدم احترام قواعد الإفصاح المالي والشفافية. هذه الأزمات المالية مرتبطة بالانهيارات التي حدثت في السوق بسبب مخالفات مبدأ الإفصاح، أي عدم التقيد بهذا المبدأ أصلاً من المؤسسات المستثمرة في البورصة أو تقوم بنشر معلومات خاطئة. والمعلومات هي جوهر كفاءة السوق والتي يتم الحصول عليها عن طريق الإفصاح المالي من طرف المتعاملين في هذه السوق. فالإفصاح يوفر مناخاً عادلاً للاستثمار ويزيد من فرصة نمو السوق، كما أن التقيد بمبدأ الإفصاح كما ينص عليه القانون يمنع القائمين على إدارة المؤسسات من استغلال المعلومات الامتيازية قبل إعلانها للجمهور. وكلما ازداد عدم احترام مبدأ الإفصاح والشفافية كلما أُنذرت ذلك بوقوع انهيارات واضطرابات مالية وهو ما حدث فعلاً في مؤسسات عالمية معروفة من بينها مؤسسة أنرون، ومؤسسة وورلدكم.

1.5. مؤسسة أنرون:

يعد انهيار مؤسسة إنرون "enron" نهاية 2001 من أبرز الانهيارات التي وقعت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال، حيث سقطت المؤسسة العملاقة بأصول تقدر قيمتها بـ 63.4 مليار دولار الأمر الذي شكل أكبر إفلاس لمؤسسة أمريكية وربما على مستوى العالم أجمع. فلقد تنامى سعر سهم مؤسسة إنرون على مدار السنوات من أقل من 7 دولارات في التسعينيات من القرن الماضي حتى وصل إلى سعر 90 دولاراً منتصف سنة 2000 ولكنه فقد قيمته فجأة فأصبح حوالي 90 سنتاً نهاية سنة 2001. ويمكن عرض العوامل التي أدت لهذا الانهيار المدوي إلى :

- أن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها المؤسسة للجنة فرعية داخل المؤسسة ولم تقم اللجنة إلا بمراجعة خاطئة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة؛
- قامت إدارة المؤسسة بتضخيم الأرباح إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار، كما أن الرقابة الداخلية في المؤسسة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- تعد حادثة إنرون تذكيرا هاما لطبيعة العلاقة المهمة بين المراجعة الداخلية مع لجنة المراجعة، حيث يحتاج المراجعون الداخليون كما هو الحال بالنسبة للمراجعين الخارجيين لرفع تقاريرهم إلى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرة بدلا من الرفع للإدارة؛
- قيام مكتب المراجعة العالمي الكبير آرثر أندرسن " Arthur Andersen " والذي كان أحد المكاتب الخمس الكبرى آنذاك تقاضى مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بمراجعة حسابات المؤسسة إنرون عن سنة 2000، في حين أنه تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس المؤسسة في نفس السنة. وهو الأمر الذي يعد دليلا على أن استقلال المراجع وحياده يصبح مهددا إذا جمع بين هاتين المهمتين، فقررت بقية المكاتب الخمس الكبرى بعد هذه الحادثة التوقف عن الجمع بين هذين الخدمتين لنفس العميل وهو الأمر الذي تم إقراره بعد ذلك عبر قانون ساربنس أوكسلي لعام 2002.

2.5. مؤسسة وورلدكم World Com:

عبارة عن مجموعة مؤسسات الـ وورلدكم لإدارة المعلومات وتزويد خدمات الاتصالات والإنترنت وتعد من أضخم مؤسسات الأعمال في التجارة الأمريكية والدولية والتي يمر عبرها نصف تعاملات الإنترنت العالمية. تمارس هذه المؤسسة أعمالها منذ أكثر من عشرة سنوات، وانددمت عام 1998 مع شركة MCI للاتصالات بصفقه وصلت قيمتها إلى مبلغ قدره 40 مليار دولار أمريكي، وهي أكبر عملية اندماج بالتاريخ في ذلك الوقت وقد اتهمت من قبل محكمة نيويورك الفيدرالية بالاحتيال بعد اعترافها بإخفاء تكاليف بلغ قدرها 4 مليارات دولار مما دفع المؤسسة إلى أشهر إفلاسها في واحدة من أكبر الفضائح المحاسبية في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية. إذ أدت المخالفات إلى رفع سعر سهمها في السوق المالية سنة 1998 إلى أعلى سعر وهو 71.7 دولار وانخفض بصورة مفاجئة في سنة 2002 بعد انكشاف المخالفات انخفض السعر إلى 2.47 دولار، ووصل سعر السهم في 2004 إلى 0.0005 الدولار. وقد تأكدت هذه المخالفات من خلال الدعوى القضائية التي رفعتها لجنة الأوراق المالية الأمريكية ضد المؤسسة المذكورة، اتهمتها فيها بالتلاعب في حسابات إيراداتها لكي تظهر بشكل يتفق مع توقعات المستثمرين في البورصة بهدف رفع سعر السهم في السوق والحصول على أرباح غير حقيقية بصورة مخالفة لضوابط اللجنة، وقد اتهم المسؤول التنفيذي بتزييف سجلات المؤسسة المالية وتضليل جمهور المستثمرين.

ويتضح مما سبق أن هذه الانهيارات وغيرها التي هزت العالم، إنما سببها الأساسي عدم شفافية المعلومات والإفصاح عن معلومات خاطئة غير حقيقية. ولهذا غالبا ما يكون رد فعل السوق المالية، إذا ما تبين الأمر شديد القسوة، وهذا بالتأثير على أسعار الأوراق المالية سلبا وانخفاضها بصورة كبيرة مؤديا إلى إفلاس المؤسسة، فالسوق المالية في هذه الحالة تلعب دورا مهما في مراقبة المؤسسات والمسيرين بصورة أدق وهو جوهر ما تنادي به حوكمة المؤسسات.

6. تجارب بعض الأسواق المالية على المستوى الدولي:

على مستوى الدول المتقدمة قامت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بدراسة قواعد الإفصاح وحوكمة المؤسسات في الأسواق المالية، وركزت الورقة على تجارب البورصة الاسترالية (ASX)، وسوق ناسداك (NASDAQ)

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

بورصة نيويورك (NYSE)، سوق الأورو نكس (Euronext)، بورصة لندن (LSE)، بورصة طوكيو (TSE)، بورصات NASDAQ OMX Nordic، بورصة تورونتو بكندا (TSX)، بورصة سويسرا (SWX)، بورصة وارسو ببولندا (WSE). حيث، وبعد اعتماد قانون كادبوري "Cadbury" الرائد في المملكة المتحدة في عام 1992، بدأت أغلب البورصات والجهات الرقابية في صياغة العديد من القوانين والتوجيهات الخاصة بالإفصاح وحوكمة المؤسسات، إذ تشير الاحصائيات أن عدد ها يتجاوز 50 في سنة 2004، وهذا الرقم قد تضاعف كثير خاصة بعد دخول الأسواق الناشئة على الخط. فعلى سبيل المثال قام مجلس حوكمة المؤسسات في استراليا بوضع توصيات تتعلق بحوكمة المؤسسات أشرفت عليها بورصة أستراليا (ASX)، وبالمثل، في الدانمارك تم صياغة التوصيات لجنة خصاصة بحوكمة المؤسسات في بورصة كوبنهاغن (التي أصبحت الآن جزءا من NASDAQ OMX). وقد ساهم سوق Euronext مع لجنة Lippens بصياغة القانون البلجيكي لحوكمة المؤسسات. وهناك بورصات أخرى قامت بمبادرات مماثلة فيبورصة اورونكست لشبونة ساهمت في عمل المعهد البرتغالي لحوكمة المؤسسات الذي صاغ مشروع قانون الحوكمة. في الممارسة العملية، هناك خاصيتين تحدد قوانين الإفصاح وحوكمة المؤسسات وهما: الجوانب التي يحددها القانون وخصوصية التوصيات، فمثلا القانون البلجيكي لحوكمة المؤسسات يعتبر مثال عن القانون الشامل، فهولا يتناول نفس الموضوعات من المبادئ، ولكن يعطي تفسيرات إضافية وإرشادات عملية لتنفيذها. وبالمقابل مبادئ بورصة طوكيو لحوكمة المؤسسات (2004)، المستلهمة من مبادئ منظمة OCDE، هي أوسع نطاقا وأقل تناولا لقضايا تشدد اهتمام المؤسسات، ويمكن النظر إلى الإصدار اللاحق من مدونة لقواعد السلوك في بورصة طوكيو على أنه محاولة لملء الثغرة، والمثال الثالث هو مبادئ وتوجيهات بورصة نيويورك لحوكمة المؤسسات، التي تعتبر، من ناحية أقل شمولاً من حيث التغطية لإشكاليات الحوكمة، ومن ناحية أخرى، فهي محددة جدا وتوجيهية بخصوص تنفيذ التوصيات، ويعتبر تطبيقها الزامي بالنسبة لمتطلبات الإدراج في السوق.^{xxii} وتناولت الدراسة عدة جوانب من بينها كيفية تطبيق تلك البورصات للقواعد والتوصيات التي أصدرتها بخصوص حوكمة المؤسسة المدرجة، وقد تم إعداد الجدول التالي:

جدول رقم (01): دور الاسواق المالية الدولية في إعداد قواعد الإفصاح وحوكمة المؤسسة

البورصة	إسم القانون أو التوصيات المطبقة بخصوص الإفصاح وحوكمة المؤسسات	الالتزام بخصوص الإفصاح عن المعلومات	مساهمة البورصات في إعداد المعايير	مساهمة البورصات في المراقبة والتطبيق
البورصة الاسترالية (ASX)	Principles of Good Corporate Governance and Best Practice Recommendations (تم مراجعته في 2007)	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	نعم	نعم
وسوق ناسداك (NASDAQ)	Corporate Governance Requirements, dispositions intégrées aux Listing Rules (هو ليس قانون)	الإفصاح إجباري	نعم	نعم
بورصة نيويورك (NYSE)	Corporate Governance Listing Standards (2003)	الإفصاح إجباري	نعم	نعم

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

لا	نعم	خليط بين المبدأين	Principles for Corporate Governance of Listed Companies	بورصة طوكيو (TSE)
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	بلجيكا: Code belge de gouvernance d'entreprise (2004)	سوق الأورنكس (Euronext)
لا	لا	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	فرنسا: Le gouvernement d'entreprise des sociétés cotées (2003)	
		مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	البرتغال: Code des Recommandations (2001)	
لا	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	هولندا: Code néerlandais sur le gouvernement d'entreprise (2003)	
لا	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	Combined Code (تم مراجعته في 2006)	بورصة لندن (LSE)
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	الدانمارك: Recommendations on Corporate Governance	بورصات NASDAQ OMX Nordic
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	فلندا: Corporate Governance Recommendations(2003)	
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	إسلندا: Guidelines on Corporate Governance (تم مراجعته في 2005)	
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	السويد: Swedish Code of Corporate Governance (تم مراجعته في 2008)	
نعم	نعم	الإفصاح إجباري	National Instrument 58-101– Disclosure of Corporate Governance Practices (2005)	بورصة تورونتو (TSX)
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	Corporate Governance Directive (2002)	بورصة سويسرا (SWX)
نعم	نعم	مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE)	The Code of Best Practice for WSE Listed Companies (تم مراجعته في 2007)	بورصة وارسو بولندا (WSE)

Sources: Hans CHRISTIANSEN and Alissa KOLDERTSOVA, "The role of Stock Exchange in Corporate Governance", OECD, 2009.P:08.

يلاحظ أن هناك تفاوتاً واختلافاً من قبل البورصات في الامتثال لقوانين الإفصاح والحوكمة، وأغلب البورصات التي مستها الدراسة توظف مبدأ الامتثال أو التبرير (CoE) "comply or explain"، ووفقاً لهذا النهج، يمكن للمؤسسات المدرجة تجاهل بعض الجوانب من القانون، لكن ينبغي عليها في هذه الحالة الإفصاح عن هذه الحقيقة

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة: عرض لتجارب دولية رائدة

فضلا عن تبرير دوافع تلك القرارات. والبديل لهذا النهج والمبدأ في دول *OCDE* هو الإفصاح الكامل للمؤسسات عن ترتيبات الحوكمة. وفي دول الاتحاد الأوروبي، الاعتماد على مبدأ *CoE* تم تسهيله عن طريق المرسوم 2006/46/CE الذي تم دمجها في القانون الوطني للدول الأعضاء. وفي الأسواق التي تتشغل حسب مبدأ *CoE*، الدور الرئيسي لأسواق الأوراق المالية هو ضمان أن المعلومات المفصح عنها من قبل المؤسسات تبقى ذات معنى حقيقي من غير ضمان إن ذلك الإفصاح يخفي جانب أو جوانب عديدة من الحقيقة. ومن خلال مبدأ *CoE*، هناك تفاوت بين مدى الإفصاح عن المعلومات المالية والرقابة أو العقاب على المؤسسات. على سبيل المثال، يمكن أن يطلب من المؤسسات المدرجة الكشف عما إذا كانت تمثل لجوانب معينة من أحكام القانون أو تمتثل للقانون برمته. فالبورصات في هذه الحالة أو الهيئات المراقبة لا تمتلك نفس القدرة على مراقبة المؤسسات التي لا تقوم بالإفصاح الكامل عن المعلومات. وفي أغلب الحالات القوانين التي تعتمد على مبدأ *CoE* تتم المراقبة بشكل أو بآخر من قبل المنظمين، كما يمكن أن تكون من قبل المساهمين (خاصة في هولندا)، أو على الأقل يترك الأمر لقوى السوق (كما في فرنسا) التي تسمح بضمن احترام القوانين. وفي معظم الحالات تشارك البورصات بشكل أو بآخر، على مراقبة الامتثال للقانون، على الرغم من أن قدرتها على اتخاذ إجراءات عقابية يستند إلى الأحكام القضائية التي يعتمد عليها القانون، وإلى الأطر التي تنظم التعامل في الأوراق المالية.

ويمكن للبورصات أن تراقب امتثال المؤسسات للقانون بطريقة أكثر مباشرة وصرامة، من خلال إدماجها في متطلبات القيد والادراج. على سبيل المثال، في استراليا، فقط تلك التوصيات من القانون والتي هي جزء من قواعد القيد والادراج، تخضع لمراقبة منتظمة وإجراءات عقابية من قبل بورصة *ASX*، في حين أن التوصيات الأخرى تطبق عليها مبدأ *CoE*. في الـ.و.م.أ، المؤسسات المقيدة في بورصة نيويورك والمسجلة في لجنة بورصة الأوراق المالية *SEC* هي ملزمة بالامتثال لمعايير حوكمة المؤسسات المدرجة وفي حالة التجاوز يمكن إرسال رسالة تحذير أو حتى الشطب من القائمة الادرار. ونفس الشيء عند بورصة سويسرا *SWX*، يمكن فرض مجموعة من العقوبات في حالة عدم الامتثال لمتطلبات الإدراج والأحكام اللازمة لتنفيذها (بما في ذلك تلك المتصلة بقضايا حوكمة المؤسسات)، أما في باريس فيورصة أورونكست لا تمتلك سوى وسائل محدودة للمراقبة، إذ لا يتم تضمين التوصيات المتعلقة بالحوكمة في قواعد القيد والادراج التي تحددها هذا السوق وعدم الاعتراف بها قانونا.

وبينت الدراسة كذلك أن معظم توصيات حوكمة المؤسسات هي مبادئ تعاقدية غير ملزمة، وتقتصر الأسواق المالية على الوسائل المتاحة لها لمعاقبة المخالفين. وتحال عادة حالات الجرائم الخطيرة والمتكررة لهيئات السوق، وفي أغلب الأحيان، وعلى المدى القصير، تبدأ البورصات في الكشف عن قلقها إزاء التزام المؤسسات بممارسات الإفصاح والحوكمة، بعد ذلك يأتي دور المستثمرين في تقييم حالة المؤسسة مباشرة من خلال آلية تسعير الأوراق المالية.^{xxiii} أما على مستوى الدول العربية فقد سارعت العديد من الأسواق المالية العربية تدارك التأخر بشأن تطبيق قواعد الإفصاح وحوكمة المؤسسات، وقامت كثير منها بإصدار قواعد ومبادئ للحوكمة تفرضها أو ترشد بها المؤسسات المقيدة على اتباعها من أجل الوصول إلى الثقة المرجوة لدى المستثمرين وكل مكونات الاقتصاد.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

وتعتبر تجربة بورصة عمان رائدة من خلال دورها في تعزيز الإفصاح وحوكمة المؤسسات، فبعدما تم فصل دور السوق الى دورين تنفيذي ورقابي وذلك بإنشاء بورصة عمان عام 1997 لتقوم بدورها التنفيذي وكذلك بإنشاء مركز ايداع الاوراق المالية وهيئة الاوراق المالية لتقوموا بدورهما الرقابي ايضا، انتهت هيئة الأوراق المالية الأردنية في سنة 2008 من اعداد دليل حوكمة الشركات الاردنية المدرجة في بورصة عمان والذي يركز على اهمية موضوع حوكمة المؤسسات من خلال تقديم وتوضيح وشرح بعض التعريفات الخاصة بالنظام الداخلي للشركات وكذلك تضمن المشروع وضع العديد من القوانين والتشريعات التي تنظم وتبين مفهوم الحاكمية فيما يتعلق بمبادئ الحوكمة الخمسة وهي مجلس الادارة والمعاملة المتكافئة للمتعاملين، الاطراف ذات العلاقة، والافصاح والشفافية وحقوق المساهمون، اضافة الى تنظيم مهام الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي. وشمل هذا الدليل على خمس أبواب على النحو التالي:^{xxiv}

الباب الأول: تعاريف؛

الباب الثاني: مجلس إدارة الشركة المساهمة، وتناول النقاط التالية: - مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، - اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة، - اجتماعات مجلس الإدارة؛

الباب الثالث: اجتماعات الهيئة العامة؛

الباب الرابع: حقوق المساهمين، وشمل النقاط التالية: - الحقوق العامة، - الحقوق ضمن صلاحيات الهيئة العامة؛
الباب الخامس: الإفصاح والشفافية، وشمل: - لجنة التدقيق - مهام لجنة التدقيق، - صلاحيات لجنة التدقيق، - مدقق الحسابات الخارجي.

فلقد وضعت هيئة الأوراق المالية الأردنية هذا الدليل لترسيخ القواعد التشريعية وارساء قواعد حمائية جديدة، وبالتالي المساهمة في تعزيز حماية المستثمرين وزيادة الثقة في السوق المالية والمناخ الاستثماري من خلال الافصاح المالي المبني على قواعد ومعايير دولية.

أما في المملكة العربية السعودية، فقد قامت هيئة السوق المالية بإصدارلائحة حوكمة الشركات السعودية المدرجة بالسوق وهذا ضمن مخطط تطوير السوق المالية في ضوء تعاظم الاهتمام الدولي بمبادئ الإفصاح وحوكمة المؤسسات واعتبارها أهم الآليات التي تقيس مدى انتظام وكفاءة السوق المالية وبالتالي تعزيز هذه السوق وزيادة جاذبية الأوراق المالية المتداولة فيها. ولقد راعت الهيئة في إعداد اللائحة المبادئ المقررة من المنظمات الدولية، كما تم الاسترشاد بتجارب الدول وما أقرته من قوانين أو قواعد في مجال حوكمة الشركات. وتظم اللائحة النقاط التالية:^{xxv}

الباب الأول: أحكام تمهيدية؛

الباب الثاني: حقوق المساهمين والجمعية العامة، ويتضمن: - الحقوق العامة للمساهمين، - تسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم وحصولهم على المعلومات، - حقوق المساهمين المتعلقة باجتماع الجمعية العامة. - حقوق التصويت، - حقوق المساهمين في أرباح الأسهم

الباب الثالث: الإفصاح والشفافية: ويتضمن: - السياسات والإجراءات المتعلقة بالإفصاح، - الإفصاح في تقرير مجلس الإدارة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الباب الرابع: مجلس الإدارة: ويتضمن: - الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة، - مسؤوليات مجلس الإدارة - تكوين مجلس الإدارة، - لجان مجلس الإدارة واستقلاليتها، - لجنة المراجعة، - لجنة الترشيحات والمكافآت، - اجتماعات مجلس الإدارة وجدول الأعمال، - مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وتعويباتهم - تعارض المصالح في مجلس الإدارة؛
الباب الخامس: أحكام ختامية

أما في الجزائر ورغم جمود العمل في بورصة الجزائر، وقلّة المؤسسات المدرجة فيها، وضآلة مساهمتها في عملية تمويل الاقتصاد، فإنه على المستوى التشريعي نجد بعض المواد التنظيمية التي تصدره لجنة تنظيم ومتابعة عمليات البورصة (COSOB) *La commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse* والتي لها علاقة بمفاهيم قواعد الإفصاح والشفافية، فمثلا طبقا لأحكام النظام رقم 02-96 المؤرخ في 22 جوان 1996 يتعين على المؤسسة التي تريد الدخول للبورصة أن تقوم بتحرير ونشر مذكرة إعلامية تتضمن العناصر الإعلامية التي من شأنها أن تمكن المستثمر من اتخاذ قراره عن دراية كذكر معلومات عن: تقديم مصدر القيم المنقولة وتنظيمه وضعيته المالية، تطور النشاط، موضوع العملية المقرر إنجازها وخصائصها.

تؤرخ هذه المذكرة ويوقع عليها الممثل الشرعي للمصدر، ويجب أن تقدم البيانات المالية المرافقة للمذكرة الإعلامية معلومات دقيقة على الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة، وبصفة خاصة على هيكلها المالي ومردوديتها في مجال التمويل. إضافة إلى المذكرة الإعلامية يقوم المصدر بطبع بيان إعلامي ونشره، ويلخص هذا البيان ما جاء في المذكرة الإعلامية مقدما المعلومات الأكثر أهمية فيما يخص المصدر والعملية المقرر إنجازها، يؤرخ البيان ويوقع عليه من طرف الممثل الشرعي للمصدر^{xxvi}. وقد بين النظام رقم 03-97 المؤرخ في 30 نوفمبر 1997 نموذج عن تلك المذكرة الإعلامية، يمكن الرجوع إليها في ذلك النظام.

وكذلك طبقا لأحكام النظام رقم 02-00 المؤرخ في 20 جانفي 2000، يتعين على المؤسسات ذات القيم المنقولة المسعرة في البورصة أن تودع لدى لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها ولدى شركة تسيير بورصة القيم المعلومات الدورية والدائمة، والقيام بنشرها في وسائل الإعلام. وتتضمن المعلومات الدورية الكشوف المالية السنوية والسادسية وكذلك رأي محافظ أو محافظي الحسابات حول مدى صحة وقانونية هذه الكشوف. وزيادة على ذلك فإن المعلومات الدائمة تخص كل معلومة ذات أهمية أو أي حدث ذي تأثير في النشاط أو في الوضعية المالية للمؤسسة^{xxvii} لكن يلاحظ من خلال التقارير السنوية التي تنشرها COSOB تقاعس بعض المؤسسات عن التزامها الإعلامي، وذلك بتأخر تسليم الكشوفات المالية أو أنها تكون غير كافية.

وهناك مرسوم التشريعي رقم 10-93 وتنظيمات COCSOB والتي تنص على أنه من بين شروط الوسيط المالي الاتسام بصفات النزاهة المطلوبة لحماية المدخرين، وهو مرغم باحترام مبادئ العدالة والمساواة اتجاه زبائنه وتسبيق مصالح هؤلاء قبل مصلحته الشخصية، حيث عليه بإتمام أوامر زبائنه على أحسن وجه وبأحسن شروط السوق لكن ونظرا لمحدودية النشاط والتعامل مع المستثمرين يبقى هذا الالتزام غير ظاهر في أرض الواقع.

ويمكن النظر إلى تلك المواد التنظيمية على أنها جزء مما تنادي به قواعد الإفصاح والحوكمة في مختلف الدول.

7. الخاتمة:

- في ضوء ما تم دراسته في هذه الورقة البحثية توصلنا إلى النتائج التالية:
- تعتبر قواعد الإفصاح المحاسبي أحد أهم قواعد حوكمة المؤسسات، والتي تساهم في تنشيط السوق المالية، وتساعد على عمليات التسعير العادل للأوراق المالية؛
 - تساهم قواعد الإفصاح في تحقيق مستوى مقبول من كفاءة السوق المالية، حيث أن وصول معلومات مناسبة وفي الوقت المناسب للسوق يعتبر أحد أهم شروط الكفاءة، وهو ما تسعى للوصول إليه قواعد الإفصاح؛
 - غالباً ما يتم الربط بين قواعد الإفصاح بالشفافية، وفي هذا الصدد تقوم هيئات تنظيم السوق المالية بالإشراف على جودة المعلومات التي يتلقاها المستثمرين من قبل المؤسسات التي تقوم بعرض أوراقها المالية، والتأكد من مصداقيتها وشفافيتها؛
 - كلما ازداد عدم احترام مبدأ الإفصاح والشفافية، كلما اختلت كفاءة السوق المالية، وكلما أُنذِر ذلك بوقوع انهيارات واضطرابات مالية وهو ما حدث فعلاً في مؤسسات عالمية معروفة من بينها مؤسسة أنرون، ومؤسسة وورلدكم؛
 - تسعى الكثير من الدول على تطبيق قواعد الإفصاح في السوق المالية وتقنينها، والحرص على تقيد المؤسسات بها فبوجود تلك القواعد يمكن لتلك الدول توفير مناخاً عادلاً للاستثمار ويزيد من فرصة نمو أسواقها؛
 - في الجزائر رغم محدودية العمل في بورصة الجزائر، وقلة المؤسسات المدرجة فيها، وضآلة مساهمتها في عملية تمويل الاقتصاد، فإنه على المستوى التشريعي نجد بعض المواد التنظيمية التي تصدره لجنة تنظيم ومتابعة عمليات البورصة التي تحاكي ما هو معمول في البعض الدول بخصوص قواعد الإفصاح.
- ويمكن سرد بعض التوصيات في هذا الصدد:
- ضرورة الانتقال من مفهوم مبادئ الإفصاح في مختلف الأسواق إلى قواعد محددة تفرض على كل المتعاملين وبصفة عادلة، تبين بدقة التزامات كل طرف بخصوص الإفصاح المحاسبي؛
 - التأكيد على قيام السلطات الوصية بمتابعة كل ما يتعلق بقواعد الإفصاح، سواء المؤسسات المقيدة بالبورصة أو المؤسسات العمومية والخاصة الأخرى، مما يضمن احترام مصالح مختلف الأطراف؛
 - العمل على إنشاء مركز معلومات، يعتبر كقاعدة بيانات للمؤسسات ومختلف الأطراف لتطبيق قواعد الحوكمة بصفة عامة وقواعد الإفصاح بصفة خاصة؛
 - نشر ثقافة الاستثمار في الأوراق المالية بين مختلف المتعاملين في السوق الجزائرية، من أطراف البورصة والوسطاء والمراجعين والمحاسبين وغيرها من الأطراف ذات الصلة، والحرص على تدريبهم بخصوص كفاءة السوق ومتطلبات الإفصاح.

8. قائمة المراجع:

- ⁱ هنيدي منير ابراهيم، أساسيات الاستثمار في الأوراق المالية، الإسكندرية: منشأة المعارف، 1999، ص: 489.
- ⁱⁱ Bruno COLMANT & Roland Gillet & Ariane Szafarz, Efficience des marches : concepts, bulles spéculatives, et image comptable, 2^e ED, larcier, 2009, P:6.
- ⁱⁱⁱ محمد بن سلطان السهلي، التحليل المالي : نظرة محاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 2008، ص:66.
- ^{iv} B. JACQUELLOT & B.SOLNIK, *Op cit*, P : 43 – 45
- * شروط المنافسة التامة هي : إتاحة المعلومات في السوق للجميع وبدون تكاليف ؛ لا توجد قيود على التعامل : هناك عدد كبير من المستثمرين ؛ توفر صفة الرشادة في المستثمرين .
- ^v هنيدي منير ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص: 494 - 497.
- ^{vi} Philippe GILLET, L'efficience des marchés financiers, Economica : Paris, 1999,P:17-18.
- ^{vii} مفتاح صالح، معاني فريدة، "متطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية دراسة لواقع أسواق الأوراق المالية العربية وسبل رفع كفاءتها"، في مجلة الباحث، جامعة ورقلة عدد 07-2009-2010، ص:186-187.
- ^{viii} Fama E, "Efficient capital markets: a review of theory and empirical work", Journal of finance, may, 1970, vol. 25, No.2, pp.383-417
- ^{ix} تم الاعتماد في هذه النقطة على:
- محمد يوسف عنتر الفالوجي، " اختبار كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية عند المستوى الضعيف: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في اسوق 2004-2005"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2007، ص:36-39.
 - الحناوي محمد صالح، تحليل وتقييم الأسهم والسندات مدخل الهندسة المالية، الدار الجامعية : الإسكندرية، 1998، ص: 127 – 130.
- Fama E , *Op cit*,P:388-389
- ^x محمد فهد نادر العجمي، " دور الإفصاح المحاسبي في تحديد القيمة الحقيقية لأسهم الشركات المتداولة في سوق الكويت للأوراق المالية "، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، عمان، 2006، ص:25.
- ^{xi} لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، " دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد (1) 2007، ص 180 - 181.
- ^{xii} يحيى محمد القضاة، " دور الإفصاح المحاسبي في إظهار القيمة السوقية الحقيقية لأسهم الشركات المتداولة في بورصة عمان "، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، عمان، 2004، ص:32-35.
- ^{xiii} - أحمد علي محمد محفوظ، " نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر تطبيق قواعد الحاكمية المؤسسية على قيمة الشركة في ضوء التجارب العالمية وواقع بورصة عمان" أطروحة دكتوراه فلسفة غير منشورة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الأعمال، عمان، 2009، ص:63-69.
- حسين عبد الجليل آل غزوي، " حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية: دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية"، مذكرة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، كلية الادارة والاقتصاد، 2010، ص:55-69.
- ^{xiv} مجدى محمد سامى، " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية" في مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية العدد رقم 2 مجلد رقم 46 جويلية 2009، ص:24-26.
- ^{xv} Eustache EBONDO WA MANDZILA, " Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques", http://cermat.iae.univ-tours.fr/IMG/pdf/Communication_Eustache_Ebondo_Wa_Mandzila.pdf.
- ^{xvi} شادي كراز، " دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة، دراسة في سورية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص:73.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

^{xvii} Gunther CAPELLE-BLANCARD, Nicolas COUDERC et Séverine VANDELANOITE, Les marchés financiers en fiches, ellipses, Paris :2004.P:61.

^{xviii} Ibid,p:61-62.

^{xix} مركز المشروعات الدولية الخاصة، دليل تأسيس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والمتحولة، مكتب القاهرة، مارس 2002، ص: 24

^{xx} Organisation internationale des commissions de valeurs, Objectifs et principes de la régulation financière, Septembre 1998, site web : <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD82-French.pdf>

^{xxi} عصمت أنور حامد صحصاح، "دراسة تحليلية لدور المراجعين في حوكمة الشركات بالتطبيق على البنوك"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2007، ص:102.

^{xxii} Hans CHRISTIANSEN and Alissa KOLDERTSOVA, "The role of Stock Exchange in Corporate Governance", OECD,2009. P: 06-07.

^{xxiii} Ibid , P :08-09.

^{xxiv} يمكن الرجوع للدليل من الموقع: http://www.sdc.com.jo/arabic/images/stories/pdf/corporate_governance_companies.pdf

^{xxv} لمزيد من التفصيل يمكن الرجوع للائحة من الموقع: <http://www.sahmy.com/t114714.html>

^{xxvi} COSOB, Règlement n°96-02 du 06 safar 1417 correspondant au 22 juin 1996 relatif à l'information à publier par les sociétés et organisation faisant appel public à l'épargne lors de l'émission de valeurs mobilières.

^{xxvii} COSOB, Règlement n°2000-02 du 14 Choual 1420 correspondant au 20 Janvier 2000 relatif à l'information à publier par les sociétés dont les valeurs sont cotées en bourse.

مساهمة أساليب التقرير الحديثة في الإفصاح عن استدامة الشركات - تجارب لمجموعة من الشركات الدولية -

The contribution of modern reporting methods in disclosing corporate sustainability - experiences of a group of international companies -

سربوك محمد بدرار / جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف/ الجزائر
راهف عماد الدين/ جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف/ الجزائر
كروش السعيد / جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف/ الجزائر

الملخص:

نظرا للحاجة الملحة لمواكبة المستجدات البيئية العالمية، تعمل العديد من الشركات على إعداد تقارير مالية تتضمن آثار نشاطاتها على البيئة والمجتمع، تفصح فيها عن مدى تحقيقها لمتطلبات الاستدامة، خدمة لأهداف التنمية المستدامة بأبعادها الثلاث المتعلقة بالبيئة، المجتمع، الاقتصاد، علاوة على الحوكمة، تحقيقا لخدمة جميع أصحاب المصالح، عبر مجموعة من التقارير المستحدثة كتقارير الاستدامة، والتقارير المتكاملة، تهدف هاته الدراسة إلى تسليط الضوء على أهم المبادرات والنماذج المتعلقة بالإفصاح عن استدامة هاته الشركات.

تم التوصل من خلال هاته الدراسة إلى جملة من النتائج مفادها أنه لا بد من العمل على تكريس البعد البيئي في مختلف التقارير النوعية والمالية للشركات، كونه المضلة التي يستظل تحتها باقي الأبعاد الأخرى، كما تم التوصل إلى أن كل هاته المبادرات تبقى طوعية (اختيارية) في انتظار مرافقة قانونية وتنظيمية حكومية لتضيق فجوة التقدير الشخصي وإعطائها طابعا موضوعيا.

الكلمات المفتاحية: تقارير الاستدامة، التقارير المتكاملة، أصحاب المصالح، التنمية المستدامة، الإفصاح.

Abstract

Due to the urgent need to keep abreast of global environmental developments, many companies are working on preparing financial reports that include the effects of their activities on the environment and society, in which they disclose the extent to which they have achieved the requirements of sustainability, in service of the goals of sustainable development in its three dimensions related to the environment, society, economy, in addition to governance, in order to achieve service All stakeholders, through a set of updated reports such as sustainability reports and integrated reports, this study aims to highlight the most important initiatives and models related to the disclosure of the sustainability of these companies.

Through this study, a number of results were reached, according to which it is necessary to work on devoting the environmental dimension in the various qualitative and financial reports of companies, as it is a misleading under which the rest of the other dimensions remain. It was also concluded that all of these initiatives remain voluntary (optional) in Waiting for governmental legal and regulatory support to narrow the personal appreciation gap and give it an objective character.

Keywords: sustainability reports, integrated reports, stakeholders, sustainable development, disclosure.

1. مقدمة:

مواكبو للتطورات الحالية، تسعى الشركات في العالم جاهدة لمسايرتها عن طريق تحديث آليات الإفصاح عن تأثيراتها على البيئة والمجتمع، عملاً على تطبيق أهداف التنمية المستدامة وضمان أداء مستدام، تعتبر المحاسبة من المجالات المتجددة التي شهدت تغيرات عدة في ممارساتها حسب بيئة الأعمال الجديدة التي تتبنى المسؤولية البيئية إلى جانب الاجتماعية والاقتصادية، وذلك بالقياس العادل والإبلاغ الشفاف المتكامل للأحداث المالية وغير المالية والمالية لأنشطة الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها، ونشاطاتها، ومجالات صناعتها، من أجل الوصول إلى تحديد التكلفة الكاملة، ومعرفة جودة الأرباح المحاسبية ومدى أخلاقيتها ومساهمتها في تعزيز سمعة الشركات وكسب ثقة أصحاب المصالح الذين أصبحوا يشتملون على فئات جديدة ومؤثرة في مجال الأعمال من منظمات مهنية وغير حكومية، جمعيات بيئية، جهات حكومية مسؤولة، جيل من المستثمرين والملاك يسعون إلى ترسيخ مفهوم الملكية النشطة ميدانياً.

تطورت هاته الممارسات المحاسبية في مجال الإفصاح التي تركز على مجموعات مختلف من التقارير، سميت سابقاً بتقارير المسؤولية الاجتماعية Corporate Social Responsibility Report (CSR)، فتقارير المسؤولية البيئية، والتي تطورت فيما بعد لتصبحا يسمى بتقارير الاستدامة، والتقارير المتكاملة، يتم الإفصاح من خلالها عن كل أو بعض ابعاد الاستدامة، والقضايا ذات العلاقة بالتأثير أو التأثير الإيجابي أو السلبي، وفق مناهج ومبادرات علمية رائدة في هذا المجال، وعلى سبيل المثال، مبادرة التقرير العالمية والمجلس العالمي للتقرير المتكامل والتي أدت كلها إلى ظهور ما يسمى بمحاسبة الاستدامة وتعزيز دورها في الإبلاغ عن استدامة الشركات عبر مشاريعها الاستثمارية المسؤولة.

1.1. إشكالية البحث:

من خلال ما سبق التطرق إليه يمكننا طرح التساؤل التالي:

ما هو الإبلاغ عن الاستدامة؟، وما هي أهم التقارير المالية المستحدثة التي المستخدمة من قبل الشركات للإبلاغ عن استدامتها؟.

2.1. منهج البحث:

للإجابة على إشكالية البحث ومعالجة طبيعة الموضوع تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي بالاطلاع على مختلف الأدبيات المتقدمة في هذا المجال والمواقع الالكترونية المتخصصة، مع قراءة وتحليل لمختلف تقارير الإبلاغ عن الاستدامة لمجموعة من الشركات الدولية.

3.1. أهمية وأهداف البحث:

- ❖ العمل على تسليط الضوء على مصلح استدامة الشركات وكيفية الإبلاغ عنه؛
- ❖ مساعدة الشركات على إعداد تقارير تتميز بالشمولية والشفافية لتأثيراتها على البيئة والمجتمع؛
- ❖ التطرق إلى أهم المبادرات الدولية في مجال الاستدامة والاستفادة منها؛
- ❖ تكريس البعد البيئي للتنمية المستدامة وإبراز مدى أهميته لضمان الاستدامة.

2. الإطار المفاهيمي للدراسة

المطلب الأول: مفهوم الإبلاغ عن استدامة الشركات:

يعتبر مصطلح الإبلاغ عن الاستدامة ReportingSustainability مصطلحا مستجد نسبيا في المجالات المحاسبية والمالية على حد سواء، حيث يشير بالطرق وكيفيات وصف تعامل الشركات من خلال مشاريعها الاستثمارية مع الأحداث والحقائق المالية وغيرالمالية التي تتميز بالأهمية النسبية ذات التأثير على البيئة الخارجية للشركات، وكذا المجتمع، من زاويتي الفرص والمخاطر، والتي يمكن أن تؤثر على الاداء المستقبلي للشركات وعلى دخلها وقيمتها سلبا أو إيجابا، ورهن قدرتها على الاستمرارية في المستقبل المتوسط والبعيد.

عرف بأنه كيفية نشر الشركات لمعلومات عن مساهمتها في حماية المستقبل، بتحسين او منع التدهور في الأوضاع الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، على المستوى المحلي والإقليمي والعالمي، كما عرف بأنه وسيلة للإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالأداء المالي وغير المالي للشركة، كما عرفت بأنها تقارير تعبر عن مدى التزام المنظمة بتحسين كفاءتها وفعاليتها البيئية، الاجتماعية والاقتصادية، وما تعكسه من معلومات كمية ونوعية (فرحان، 2016، صفحة 30).

يتم الإبلاغ عن الاستدامة للشركات عن طريق نوعين من التقارير تدعى الأولى بتقارير الاستدامة TheSustainabilityReport، والتقارير المتكاملة The IntegratedReport، نعمل على شرح آليات عمل كل منهما على النحو التالي:

1. تعريف تقارير الاستدامة: يقدم تقرير الاستدامة معلوماتحول آثار المشروع الايجابية أو السلبية على البيئة والمجتمع والاقتصاد، بحيث يجعل المسائل المجردة ملموسة، مما يساعد على فهم وإدارة آثار تطورات الاستدامة على أنشطة الشركات وإستراتيجيتها، باستحداث أدوات محاسبية لتقييم هذه الآثار (BINI & BILLUCCI, 2020, p. 14).

2. مبررات ودوافع استخدامها: مجموعة كبيرة من المحفزات تبرر لإعداد تقارير الاستدامة، تشجع الشركات على التقرير عن استدامتها خدمة لأصحاب المصالح المهتمين ببياناتها، من أجل تحسين سمعتها، وتعزيز ميزتها التنافسية وسمعة أخلاقية، كما هناك مجموعة من العراقيل التي تجعل الشركات تمتنع عن التقرير، تتلخص فيما يلي :

❖ دوافع الإبلاغ عن الاستدامة:

- تسليط الضوء على قدرة الشركة على التقدم في تحقيق أهدافها؛
- تبيان مدى تنفيذ الإستراتيجية البيئية للشركة؛
- العمل على زيادة الوعي لدى مختلف أصحاب العلاقة الداخليين بالقضايا البيئية واسعة النطاق؛
- نقل رسالة الشركة وبوضوح لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين؛
- إبراز مدى شفافية الإفصاح وضمنان المصدقية؛
- ضمان الترخيص المستمر بمزاولة النشاط؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

— فوائد السمعة، وتحديد وفورات في التكاليف، وزيادة الكفاءة.

❖ مسببات الامتناع عن الإبلاغ عن الاستدامة:

— عدم الاقتناع بمدى جدية المزايا التي سيحققها التقرير عن الاستدامة:

— عدم اهتمام الشركات المنافسة بنشر تقارير مماثلة؛

— لدى الشركة سمعة جيدة من ناحية الاداء البيئي؛

— تعدد الأطر لتبادل القضايا الخاصة بالإداء المستدام؛

— مكلفة جدا؛

— أنها يمكن أن تلحق الضرر بسمعة الشركة وتترتب عليه آثار قانونية.

3. محتوى تقارير الاستدامة: كحد ادنى من المعلومات والبيانات الواجب تقديمها، تشتمل عناصر تقرير الاستدامة

إلى أهم المعلومات التالية: (SULLIVAN, 2011, p. 24)

— مدى الالتزام الشركة بالحفاظ على مقدرات الطبيعة البيئية ودورها في رعايتها؛

— الأساليب التي تنتهجها الشركات في تقييماته الأدائها الفني والتشغيلي ومدى تأثيره على المجتمع والبيئة؛

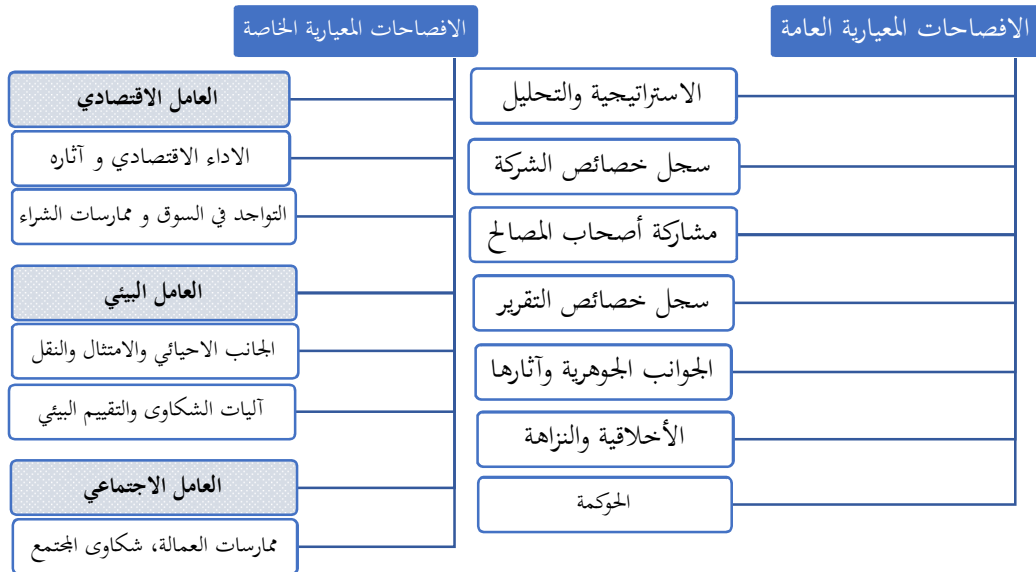
— الإبلاغ عن العوائد المالية المتأتية جراء التزامها بالأداء الاجتماعي والبيئي.

— أساليب تقييم المخاطر والتهديدات المحيطة بالشركة، والفرص والايجابيات التي ترتبط بأعمال الإدارة والاستراتيجيات التي تتبناها.

— طبيعة منظومة الحوكمة المطبقة في الشركة، وسياساتها المتبعة في إدارة المخاطر، كما يستوجب أن يشتمل

على إفصاحات معيارية عامة وخاصة نوضحها في الشكل رقم (02-12) كما يلي:

الشكل رقم (01): الإفصاحات المعيارية لتقارير الاستدامة



المصدر: عمر سعد حمادنة، رسالة ماجستير، 2015، ص ص 25-30.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

4. محدداتها والنتائج المرجوة منها

❖ محددات تقارير الاستدامة: من أبرز التحديات التي تواجه تقارير الاستدامة هو إيجاد معايير لنشر البيانات والمعلومات غير المالية للوصول إلى مدى دقة المعلومات المالية المماثلة، إضافة إلى عدم القدرة على إجراء المقارنات حاجزا حقيقي للإعدادات عن الاستدامة، تقوم بالتركيز على الجوانب المادية للأداء، بهدف تحويلها في نهاية المطاف إلى نماذج إقتصادية ومالية أكثر قوة، في ضوء بيئة تنافسية شرسة تعتبر السمعة التاريخية والحالية أبرز رهاناتها (BINI & BILLUCCI, 2020, p. 27)

يعتبر جراي Gray بأن تقارير الاستدامة غير منطقية، بحيث أن معدوها يتجاهلون حقيقة أن قياس الاستدامة يتطلب تعريفات للقضايا التي يتم قياسها، ومن هنا يبدو جليا، أنه لا يزال يتعين على المستثمرين والمحللين الماليين فهمها وإدراكها، ومع ذلك، فإن تقارير الاستدامة تؤثر على الهيكل التنظيمي للعمل بطريقة أكثر وعيا بالبيئة (OBA, 2015, p. 3)

❖ النتائج المرجوة من إعداد تقارير الاستدامة: إضافة إلى ضمان استمرارية النشاط على المدى الطويل وتحقيق الرفاهية الاقتصادية البيئية والاجتماعية، تأمل مجالس الإدارة في الشركات كطف ثمار التزاماتها بمتطلبات الاستدامة على الصعيد الداخلي والخارجي كالآتي:

الشكل رقم (02): المزايا المرجوة من التقرير عن الاستدامة.



المصدر: من إعداد الباحث.

5. مستقبل تقارير الاستدامة:

قام برلمان الاتحاد الأوروبي بتاريخ 5 جانفي 2023، بإصدار توجيه بعنوان الإبلاغ عن استدامة الشركات رقم 2464/2022، يعمل هذا التوجيه الجديد على تحديث الأسس والمبادئ المتعلقة بالإبلاغ والتقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية، حيث ستتضمن القواعد الجديدة تسهيل وصول مختلف أصحاب المصلحة الآخرين إلى المعلومات التي هم بحاجة إلى استخدامها من أجل تقييم فرص ومخاطر الاستثمار المترتبة عن تغير المناخ وقضايا الاستدامة الأخرى، كما أنها ستعمل على ترسيخ الشفافية، أخيراً، وبموجبه سيتم العمل على تدنية تكاليف الإبلاغ للشركات على المدى المتوسط من خلال تنسيق المعلومات التي سيتم تقديمها، سيتعين على الشركات الأولى تطبيق القواعد الجديدة لأول مرة في السنة المالية 2024، للتقارير المنشورة في عام 2025، (finance.ec.europa).

المطلب الثاني: تقارير المتكاملة

1. مسبات الانتقال من تقارير الاستدامة (البيئية والاجتماعية) إلى التقارير المتكاملة:

من اجل إدراك دوافع الانتقال من تقارير الاستدامة التي تركز الأثر على البيئة والمجتمع وأسس الحوكمة وشمولية أصحاب المصالح، إلى التقارير المتكاملة التي تركز على المساهمين والمستثمرين والأداء المالي والاقتصادي طويل الأجل، نقوم بالتطرق إلى ما يسمى بالإبلاغ الطوعي The Voluntary Disclosure وهو النهج السائد حالياً، والذي أوصت عليه الهيئات المهنية المتخصصة في الاستدامة والمنظمات غير الحكومية من خلال نظريتي الشرعية والكشف الاختياري الطوعي.

❖ نظرية الشرعية: تسعى بموجبها الشركة إلى إبراز دورها في تعزيز الرفاهية الاجتماعية، وبأنها حريصة على أن تكون أنشطتها الفنية والتكنولوجية مشروعة وفق ما يعرف بالعقد الاجتماعي (Social Contract) الذي يربط بينها وبين البيئة الطبيعية والمجتمع (الخضر، 2016، صفحة 124).

❖ نظرية الكشف الطوعي (الاختياري): تنص على تقديم معلومات الشركة عبر مجموعة متنوعة من المصادر بطريقة طوعية نابعة عن نية الشركة لتحقيق هدف أكثر تركيزاً يتعلق بالجوانب المالية لنشاطاتها وكيفية استمرار تحقيقها لنتائج إيجابية على المدى الطويل بإستهداف فئات خاصة من جمهور أصحاب المصالح.

من خلال ما سبق يتضح الفرق الأساسي بين النظريتين يبرز في المساءلة البيئية والاجتماعية التي تمثل المفهوم الأوسع لشمولية أصحاب المصالح، والذي تستهدف به الشركة اكتساب الشرعية لممارساتها، والمساءلة المالية للمستثمرين بتركيزها على هاته الفئة التي تراها مهمة، لضمان الاستدامة المالية والاقتصادية لنشاطاتها والإفصاح عن هاته العلاقة فيما يسمى بالتقارير المتكاملة The Integrated Reporting

2. أهمية التقرير المتكامل وأهدافه

❖ أهمية إعداد التقرير المتكامل: تتمثل أهميتها في المساعدة على تمكين المستثمرين من أصحاب المصالح على الاطلاع التام على المعلومات التي تساعد في اتخاذ قراراتهم طويلة المدى، كما تساعد الشركات على الإبلاغ عن الدوافع (الخفية) التي لم تستطع في السابق الكشف عنها، والمتعلقة برغبتها بتحقيق عوائد مالية مناسبة توازيا مع إداء واجبها البيئي والاجتماعي على أكمل وجه، وكذا تطوير إدارتها للمخاطر والفرص المترابطة، فإن الدافع إلى

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

التحول إلى الإبلاغ المتكامل سيكون متسقا مع نظرية الإفصاح الطوعي، حيث يستخدم الإبلاغ المتكامل كشكل جديد من أشكال الإبلاغ لمعالجة الضعف المقترح للإبلاغ المالي الضيق، مثل عدم الاستجابة لمحركات القيمة الجديدة والتغيرات الاقتصادية المتسارعة (nishitani & unerman, 2021, p. 3)

❖ أهداف التقرير المتكامل: يتمثل الهدف الأساسي في الشرح لمقدمي رأس المال المالي كيف تخلق الشركة أو تحافظ على القيمة بمرور الوقت، حيث يساهم في إعلام أصحاب المصلحة المهتمين بقدرة الشركة على خلق قيمة مستقبلا بصفة مستمرة، بما في ذلك الموظفون والعملاء والموردون والشركاء التجاريون والمجتمعات المحلية والمشرعون والمنظمون وصانعو السياسات، يهدف الإبلاغ المتكامل من خلال التقارير إلى ما يلي:

— تحسين نوعية وجودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال المالي للتمكين من تخصيص رأس المال على نحو أكثر كفاءة وربحية:

— التشجيع على اتباع نهج أكثر اتساقا وكفاءة نحو الإبلاغ مستندا إلى مختلف الجوانب ذات الأهمية ومجموعة متكاملة من العوامل التي تؤثر ماديا على قدرة المنظمة على خلق قيمة على مر الزمن؛

— تعزيز المساءلة من جميع الجوانب (المالية، البيئية والاجتماعية) وتعزيز فهم أوجه الترابط بينهما؛

— دعم التفكير المتكامل واتخاذ القرارات والإجراءات التي تركز على إيجاد قيمة على المدى الطويل.

❖ المبادئ التوجيهية لإعداد وعرض التقرير المتكامل:

يسترشد معدوا التقارير المتكاملة بـ 7 مبادئ توضح كيفية تقديم المعلومات وهي: (IR, 2021, p. 3)

— التركيز الاستراتيجي المستقبلي: حيث ينبغي أن يوفر نظرة للرؤية الإستراتيجية للشركة، ومدى مساهمتها ارتباطا بقدرتها على خلق قيمة الطويل الأجل؛

— اتساق البيانات: ينبغي أن يبين التقرير المتكامل صورة شاملة تجمع وتربط بين العوامل التي تؤثر على قدرة الشركة على خلق القيمة بمرور الوقت؛

— تعزيز العلاقات مع أصحاب المصلحة وزيادة تمكينه: وينبغي أن يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لطبيعة ونوعية علاقات الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين فيها، خاصة المساهمون والمستثمرون لجعله أكثر نشاطا وتحكما تحت ما يسمى بالملكية النشطة؛

— الأهمية النسبية او المادية: وينبغي أن يكشف التقرير المتكامل عن المعلومات المتعلقة بالمسائل التي تؤثر تأثيرا جوهريا على قدرتها على خلق القيمة؛

— التلخيص: ينبغي أن يكون التقرير المتكامل موجزا وهذا من أهم الفروقات الشكلية بينه وبين تقارير الاستدامة؛

— الموثوقية والاكتمال: ينبغي أن يتضمن التقرير المتكامل جميع المسائل المادية، الإيجابية منها والسلبية، بطريقة متوازنة وبدون نواقص؛

— الاتساق والقابلية للمقارنة: وينبغي تقديم المعلومات الواردة في تقرير متكامل:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- على أساس متسق مع مرور الوقت.
- بطريقة تمكن من المقارنة مع الشركات الأخرى من نفس الصناعة او القطاع .
- ❖ **محتوى التقرير المتكامل:** يتضمن التقرير المتكامل ثمانية عناصر للمحتوى، تطرح في شكل أسئلة يتعين الإجابة عليها أخذا بعين الاعتبار التوجهات العامة المتعلقة بتقديم التقارير، يوضح الشكل رقم (02-14) هاته العناصر كما يلي:

الشكل رقم (03): محتويات التقارير المتكاملة.



المصدر: من إعداد الباحث إستنادا إلى Integrated Reporting Framework, 2021, p09.

3. مبادرات تبني التقارير المتكاملة:

- زيادة الطلب على الاستدامة بمفهوم عام وتطور الفلسفات التي تتبناها الشركات تبعا لدوافعها المختلفة ساهم في التحول من تقارير الاستدامة إلى ما يسمى بالتقارير المتكاملة The Integrated Reporting
- ❖ **المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC):** والذي كان يدعى باللجنة الدولية للإبلاغ المتكامل، تأسس في أوت 2010، هو تحالف عالمي من المنظمين والمستثمرين والشركات وواضعي المعايير واللوائح التنظيمية ومهنة المحاسبة والمنظمات غير الحكومية وفعاليات المجتمع المدني من جمعيات ومنظمات، يهدف إلى إنشاء إطار مقبول عالميا يعزز خلق القيمة عن طريق تطوير إعداد تقارير الشركات، تتمثل مهمته في إرساء الإبلاغ والتفكير المتكاملين في إطار الممارسات التجارية السائدة كقاعدة في القطاعين العام والخاص، أعيدت هيكلته عام 2013 (EFFAS).
 - ❖ **مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI):** تأسست عام 1997 في الولايات المتحدة الأمريكية، بإتفاق بين رابطة التحالف من أجل الاقتصادات المسؤولة بيئيا (CERES) * Coalition for Environmentally Responsible Economies وبرنامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP)، لها شبكة من 7 محاور إقليمية محاور إقليمية تكفل الدعم الاستراتيجي للشركات، كان الهدف منها أولا هو إقامة آلية للمساءلة لضمان التزام الشركات بمبادئ المسؤولية البيئية بالدرجة الأولى، ثم توسعت بعد ذلك لتشمل القضايا الاجتماعية والاقتصادية والإدارية تطبيقا للهدف الأكثر حداثة وهو تحقيق الاتساق والتوحيد العالمي للإبلاغ عن الاستدامة، سعت من خلالها بتزويد أصحاب المصالح بلغة عالمية مشتركة عن طريق وضع معايير مرجعية لقياس مؤشرات مدى التقدم المحرز

*- تأسس من طرف مجموعة من المستثمرين المسؤولين بيئيا إضافة إلى دعاة البيئة، بعد الاحتجاج العامة التي تلت حادثة بانسكاب نפט إكسونفالديز عام 1989.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

في برامج أبعاد التنمية المستدامة للشركات وإقتراح مجموعة من المبادئ التوجيهية للإبلاغ عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

❖ معايير الإبلاغ عن الاستدامة: في عام 2016، نشرت GRI نظاما جديدا للمعايير ليحل محل الإرشادات هذه هي

معايير الإبلاغ عن التنمية المستدامة GRI. وتنقسم هذه المعايير إلى أربع سلاسل:

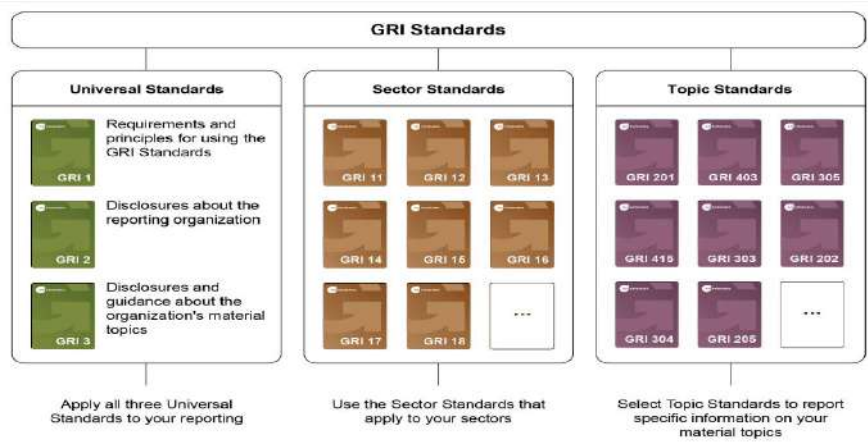
— المجموعة 100: المعايير الشاملة.

— المجموعة 200: المعايير الاقتصادية.

— المجموعة 300: المعايير البيئية.

السلسلة 400: المعايير الاجتماعية، تصنف معايير مبادرة الإبلاغ العالمية إلى 3 فئات حسب الشكل كما يلي:

الشكل رقم (04): أنواع معايير GRI.



المصدر: Brochure GRI, 2022, p06

❖ الاستعمال العالمي لمعايير الإبلاغ الدولية GRI's: يبين الشكل رقم (02) خارطة الانتشار العالمي لمعايير الإبلاغ

الدولية، ومدى إدراجه في السياسات المالية للدول، حجم التقارير المفصّل بها المعدة وفق إرشاداتها ومعاييرها عدد المؤسسات الموقعة على المبادرة الطوعية للإفصاح، وأنواع الشركات بمختلف أحجامها، كما يجدر الإشارة إلى أن هناك مجموعة من الدول النامية وخاصة الأفريقية منها كمصر، نيجيريا وجنوب إفريقيا أصبحت تهتم بالانخراط في هاته المبادرات لإبلاغ عن الاستدامة.

الشكل رقم (05): الاستعمال العالمي لمعايير الإبلاغ الدولي.



المصدر: https://seea.un.org/sites/seea.un.org/files/gri_un_presentation

المطلب الثالث- امثلة عن الشركات العالمية تقدم تقارير للإبلاغ عن الاستدامة.

1. أمثلة عن الشركات التي تقدم على إعداد ونشر تقارير الاستدامة

- ❖ شركة ROYAL DUTCH SHELL الألمانية: في تقرير يتكون من 92 صفحة بعنوان "توفير الطاقة بمسؤولية" لسنة 2019، نشرت شركة شل الألمانية تقريرها للإستدامة يشتمل على 6 محاور رئيسية، الاسهام في المجتمع الأعمال المسؤولة، التقرير الخاص، إستدامة الطاقة في المستقبل، بيانات عن ادائنا تتعلق بكل من السلامة البيئة، والمجتمع تستعرض تطور هاته البيانات من سنة 2010 حتى سنة 2019.
- ❖ شركة BURG البيلجيكية لإنتاج خل الطعام: أصدرت تقريرها في أفريل 2022 شرحت مؤشرات المتعلقة بالرضا الوظيفي، انبعاثات الكربون، إستهلاك الكهرباء، سلاسل التوزيع والامداد، والتعليب لسنة 2021 ومقارنتها بسنوات 2019 و2020 لإبرازها ريادتها بين قريناتها من نفس الصناعة، وقامت بطرح رؤيتها لسنة 2025 بـ 0 انبعاثات ومخلفات ضارة.
- ❖ بنك BNP PARIBAS: في تقرير بعنوان The Age Of Sustainable Transformation The sustainable -Investor for a changing world لسنة 2021 يحتوي على 5 محاور، مقاربتنا للإستثمار المستدام التي قدمت فيه إرشاداتها الستة لتمويل المشاريع، تكامل ESG، التمكين بالتصويت والالتزام، قيادة مسؤولية الأعمال، الاستدامة ومقاربتنا للمسؤولية الاجتماعية، كونها مؤسسة مالية لها دور هام في تعزيز روابط الاستدامة من خلال المشاريع الإستثمارية الممولة من طرفها، كما قدمت إحصائيات للأصول تحت الادارة* (AUM) Asset under Managment التي بحوزتها وكيفية إدراجها لتحليل الاستدامة.
- ❖ شركة Facebook: نشرت أيضا تقرير الاستدامة لسنة 2020، تبين فيه مجهوداتها الاجتماعية للتوعية و ضمان عدم إنقطاع سلاسل الإمداد Supply Chain*، خلال الجائحة، كما نشرت مقاربتها ورؤيتها في مجالات الحوكمة تمكين أصحاب المصالح وأولوياتها لتعزيز عوامل الاستدامة ESG، وانخراطها في مبادرة* Net Zero، ونشرت إحصائيات لادائها تجاه البيئة والمجتمع ومقارنات من سنة 2016.
- ❖ شركة AGRO FAIR البريطانية لإنتاج الموز في إحتفالياتها الـ 25 بتأسيسها، نشرت تقريرها للإستدامة لسنة 2021/2022 تحت عنوان "المسؤولية الاجتماعية ليست مجرد شعار فقط بل جوهر هويتنا المؤسسية" عرضت فيه استراتيجيتها للإستدامة ومساندتها للمبادرات المقاولاتية وتطوير سلاسل الامداد وتقليل لإستعمال الأسمدة الكيماوية واستبدالها بالعضوية، وقامت بعرض احصائيات ومعلومات حول إلتزامها بتحقيق أبعاد التنمية المستدامة.
- ❖ شركة ForboFlooring البريطانية للبنىات الجاهزة: أصدرت تقرير لسنة 2021، وضحت فيها سياساتها الإجرائية لطرق البناء المستدام ومجهوداتها، لمزج التخطيطات العمرانية مع البيئة ومجهودات في إعادة رسكلة مواد البناء منذ سنة 2016.

*- تسمى أيضا الصناديق الخاضعة للإدارة، هي القيمة السوقية الإجمالية للأوراق المالية التي تمتلكها أو تديرها المؤسسة المالية نيابة عن عملائها.

*- تمثل مراحل توريد السلع وإنتاجها وتوزيعها، يتكون من تدفقات مختلفة، تسمى التدفقات المادية وتدفقات المعلومات والتدفقات المالية والإدارية.

* من مخرجات اتفاقية باريس، هي مبادرة لمجاهة الاحتباس الحراري لغلاف جوي متوازن خال من ثاني أكسيد الكربون.

2. أمثلة عن الشركات العالمية التي تقدم التقارير المتكاملة

- ❖ شركة KPN الهولندية للهواتف الأرضية والمحمولة: قدمت تقريرها المتكامل بعنوان سنة 2020، يتكون من 4 محاور، الأول تقرير مجلس الإدارة تبين فيه هدفها، إستراتيجياتها الرئيسية، ونموذجها لإنشاء القيمة لأصحاب المصالح، يتطرق المحور الثاني إلى بياناتها المالية الموحدة، أما المحور الرابع فيحتوي على عدة ملاحق تشمل الأهمية النسبية، المعلومات غير المالية للبيئة والمجتمع، مؤشرات الـ GRI والـ SASB المعمول بها.
- ❖ شركة Royal Avebe الهولندية لتصنيع النشا من البطاطا: أصدرت تقريرها المتكامل لـ 2021-2022 تحت عنوان "الخطوة التالية نحو المزيد من القيمة"، عرضت فيه تقرير مجلس إدارتها وكيفية عملهم على خلق القيمة متطلبا الاستدامة مدفوعة بقوى السوق، سبل تحسين البصمة البيئية لمشاريعها الاستثمارية، حوكمة الشركات قوائمها المالية، و6 ملاحق تحتوي بيانات عن معايير الـ GRI الموظفة لديها، علاقة الشركة بمختلف أصحاب المصالح، وتقدمها في خدمة اهداف التنمية المستدامة.
- ❖ شركة COCO-COLA الفرع الأوروبي: قدمت تقريرها المتكامل لسنة 2021 والذي يحمل شعار "المزيد من العمل معا" الذي يحتوي على ثلاث تقارير فرعية، تمثل الأول في تقرير الاستراتيجية، تناول مؤشرات الأداء، أصحاب المصالح، إطار إدارة الاستدامة، الاقرارات المالية المتعلقة بالمناخ، بيان المعلومات غير المالية، يتناول التقرير الثاني الحوكمة وعمل المدراء وعلاقتهم بالموظفين، اما التقرير الثالث فيتضمن التقارير والقوائم المالية، وفي التقرير الأخير تطرقت لمخاطر ما بعد أزمة كورونا والتغير المناخي وكيفيات مجابهتها.
- ❖ بنك ABN AMRO التجاري والاستثماري الهولندي: في تقريره المتكامل لسنة 2021، تناول فيه معلومات حول البيئة التشغيلية له، واستراتيجيته لخلق القيمة والأداء، محاطر التمويل ورأس المال، البيانات المالية السنوية منهجيته في الإبلاغ وإدارة المخاطر المالية.

3. خاتمة:

رغم حداثة الموضوع نظريا وميدانيا، إلى انه وكما تبين سابقا، هناك العديد من المبادرات لتكريس الإفصاح الشفاف والمتكامل عن الأثار البيئية لأنشطة الشركات عبر مشاريعها الاستثمارية بطريقة طوعية تسعى من خلالها الشركات الحفاظ على سمعتها، واكتساب مجموعة من المزايا المالية والمجتمعية، إضافة إلى كشف ثقة مجموعة كبيرة جدا من أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين، من خلال ما سبق دراسته والتطرق إليه من عناصر أساسية تمكننا من استخلاص جملة من النتائج أهمها:

- أولوية البعد البيئي لتكريس مفهوم استدامة الشركات؛
- الإبلاغ عن الاستدامة أصبح واقعا لا مناص منه لمواكبة المستجدات البيئية والمناخية؛
- وجوب الإفصاح الشامل والمتكامل عن التأثيرات المختلفة لأنشطة المشاريع الاستثمارية للشركات بمختلف أنشطتها؛
- تزايد الاهتمام بالإبلاغ عن الاستدامة بين مختلف الشركات العالمية والعابرة للقارات؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

– العمل على جعل أنشطة الإبلاغ عن الاستدامة إلزامية من تقليص فجوة التقدير الشخصي واعداد تقارير أكثر موضوعية.

4. قائمة المراجع:

- 1-الخضر إ، (2016). أثر عناصر المحاسبة البيئية المستدامة في مصداقية المعلومات المحاسبية. الكويت: الهيئة العامة للتعليم التطبيقي. ص124.
- 2-فرحان ر. (2016). أثر الإفصاح عن أبعاد تقارير الاستدامة على الأداء المالي للبنوك التجارية الأردنية. رسالة ماجستير. جامعة عمان العربية. الأردن. ص30.
- 1-Bini L&Bellucci M, (2020).IntegratedSustainabilityReportingLinkingEnvironmental and Social Information to Value CreationProcesses.Switzerland : Springer Nature AG. p9.. p 14.
- 2-GRI Brochure 2022, The GRI Standards Enablingtransparency on organizational impacts,p06.
- 3-<https://effas.com/international-relations/the-international-integrated-reporting-council-iirc/-02-05> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023-02-05
- 4-https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023-02-02
- 5-<https://www.globalreporting.org/about-gri/> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023-02-09
- 6-<https://www.sustainability-reports.com/2023-02-07> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023-02-07
- 7-<https://www.sustainability-reports.com/annual-reports/2023-02-01> تم الاطلاع عليه بتاريخ 2023-02-01
- 8-Integrated Reporting ,International Framework ,January 2021,P03.
- 9-Nishitani K & all. (september 2021). Motivations for voluntarycorporate adoption of integratedreporting: A novelcontext for comparingvoluntarydisclosure and legitimacytheory. Journal of CleanerProduction.Vol 322. p03.
- 10-Oba V&Ibikunle J.(january 2015).Issues In SustainabilityAccounting: A Global Reporting Initiative Perspective .paper SSRN.pp2-4.
- 11-Romagnoli G.(2016). predictors of corporateenvironmentalstrategy: the role of environmentalaccountingsystems and managerial perception. thesedoctorat .Dipartimento Di ScienzeEconomicheuniversitedegli studi di padova .italy.pp21-23.
- 12-Sullivan R , (2011),ValuingCorporateResponsibilityHow Do InvestorsReally Use CorporateResponsibilityInformation?.USA : Routledge.p24.

إسهامات الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح المحاسبي عن أدوات المحاسبة المستدامة

Contributions of Accounting Thought in the Field Of Accounting Disclosure about Sustainable
Accounting Tools

د. نقموش عادل/جامعة محمد بوضياف - المسيلة / الجزائر

الملخص:

يعد موضوع المحاسبة عن التنمية المستدامة والإفصاح المحاسبي البيئي من المواضيع التي يزداد الاهتمام بها يوماً بعد يوم من قبل المنظمات المحاسبية والمهنية والأكاديمية في الدول المتقدمة، فاصبحت تهتم الشركات اليوم بالإفصاح عن التنمية المستدامة وعن أدائها المالي وغير المالي، ويتم ذلك إما من خلال تقرير أو أكثر يضاف لتقاريرها المالية التقليدية ويتعلق بالبيئة والمجتمع، أو من خلال تقرير موحد عن التنمية المستدامة في كل شركة. يأخذ أيضاً بالاعتبار موضوع التحكم المؤسسي والموظفين والابتكار، فمثلاً أفصحت الفاين نشتايمز في 15 جويليه 1999، عن تركيز مجتمع الأعمال، على الإجماع المتنامي حول عدم القدرة على تحقيق زيادة في قيمة الأسهم في الأجل الطويل دون الاعتراف بالمسؤولية أمام الملاك والمساهمين، ولكن وللأسف الوضع مختلف تماماً، وفي معظم الدول العربية حيث لا يزال هناك تخوف كبير من إدراج هذا الموضوع ضمن أولويات إدارة المنشآت، ولعل أسباب هذا التخوف كما يراها الباحث تعود إلى عدم وجود الكفاءات المحاسبية المطلوبة، وأيضاً إمكانية تسببه في إحداث خسارة لدى المنشآت وخاصة المتوسطة والصغيرة منها، هذا بالطبع من وجهة نظر إدارة هذه المنشآت، وتالياً سيتم استعراض أمثلة على دور بعض الدول المتقدمة في إيجاد وتطوير نظام محاسبة التنمية المستدامة والإفصاح المحاسبي البيئي.

Abstract:

The issue of accounting for sustainable development and environmental accounting disclosure is one of the topics that interest is increasing day by day by accounting, professional and academic organizations in developed countries. Today, companies are interested in disclosing sustainable development and their financial and non-financial performance. This is done either through one or more reports added to its traditional financial reports related to the environment and society, or through a unified report on sustainable development in each company that also takes into account the issue of institutional control, employees and innovation. For example, the Financial Times disclosed on July 15, 1999, the focus of the business community, On the growing consensus that it is not possible to achieve an increase in the value of shares in the long term, without recognizing the responsibility to the owners and shareholders. Unfortunately, however, the situation is completely different, and in most Arab countries, where there is still a great fear of including this issue among the priorities of the management of facilities. And the small ones, this is of course from the point of view of the management of these establishments, and therefore examples will be reviewed on the role of some developed countries and the contributions of accounting thought in creating and developing the accounting system for sustainable development and environmental accounting disclosure.

1. مقدمة:

إن التقارب بين أسواق رأس المال العالمية وظهور قضايا عالمية وإقليمية لمراقبة الجودة – التي بلغت ذروتها لمهنة المحاسبة في الأزمة المالية الآسيوية في 1997/1998، فضلا عن انهيار شركة انرون في عام 2001 – أدت إلى التركيز على مستوى عال على المحاسبة الدولية والوطنية، وقد برهن الأدب المحاسبي على اهتمامه بقضايا التنمية المستدامة؛ من خلال استكشاف نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة، فمهنة المحاسبة من المحتمل أن تعاد النظر فيها في ضوء التحدي المتمثل في تحقيق التنمية المستدامة ويجري تنفيذ العديد من المقترحات والأعمال الإحصائية الكبيرة في هذا المجال، فضلا عن مجموعة متزايدة من القياس في المحاسبة من أجل الاستدامة في كثير من البيئات الدولية والوطنية، مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية.

ونظرا لاستخدام أطر وأساليب مختلفة، لا يزال هناك الكثير من عدم اليقين كيف ستتطور هذه الأجندة في المستقبل، والمؤكد هو أن التنمية الاقتصادية الماضية تقوم على أنشطة غير مستدامة، مما أدى إلى التشكيك في الوضع الحالي للتنمية؛ حيث شهدت السنوات الأخيرة تزايد القبول للمناهج الجديدة، كما أثبتت التجارب المبتكرة من قبل المؤسسات إلى ادماج جوانب الاستدامة في مجال المحاسبة والإبلاغ عنها عمليا، وفي هذا الصدد، يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى جانب مجموعة من المنظمات المهنية بتطوير مهنة المحاسبة وعلاقتها بالاستدامة وتوحيد معاييرها، وتشمل في الوقت الحاضر أكثر من مليوني من المحاسبين في جميع أنحاء العالم، وكما سبقت الإشارة؛ فإن الوظيفة المحاسبية يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس إسهامات المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة وعرض تلك النتائج للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يستوجب وجود نظام معلومات محاسبي عملي يمكن تطبيقه في مؤسسات الأعمال لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة.

من خلال هذا يمكن طرح اشكالية البحث والمتمثلة في:

ماهي إسهامات الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح المحاسبي عن أدوات المحاسبة المستدامة؟.

1.1. أهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة من حداثة موضوعها والمتمثل في معرفة إسهامات الفكر المحاسبي في مجال الإفصاح المحاسبي عن أدوات المحاسبة المستدامة على تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين من خلال توفير البيانات المالية وغير المالية التي تساعد المستثمرين في عملية اتخاذ القرارات وتحسين عملية الاستثمار وجذب رؤوس الأموال،

2.1. أهداف البحث: تهدف هذه الورقة البحثية إلى:

- توضيح واسهام الدول والمنظمات المحاسبية تطوير الإفصاح المحاسبي لتحقيق التنمية المستدامة.
- دور هذه المنظمات في نشر هذه المعايير.

2. محاور الدراسة:

أولاً: دور الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أكثر الدول اهتماماً بقياس التكاليف البيئية، وذلك من خلال الجهود المبذولة من هيئة بورصة الولايات المتحدة الأمريكية (SEC (Exchange and Securities Commission)، حيث قامت SEC بإصدار نشرات للتعبير عن الإفصاح البيئي خاصة محتويات القوائم المالية للشركات وما بها من إفصاح عن قياس التكاليف البيئية، وذلك من أجل خدمة الأطراف المستفيدة من المعلومات المنشورة بالقوائم المالية وخاصة المستثمرين المستقبلين. كما قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB (Board Standard Accounting Financial بإصدار معيار المحاسبة الأمريكي رقم (05) بعنوان "المحاسبة عن الطوارئ" تم من خلاله التنبيه على أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية. (اسماعيل، 2003)

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) Accountants Certified Of Institute American بإصدار معيار رقم 01/96 لمعالجة الالتزامات البيئية، حيث أبرز هذا المعيار أهمية الدور المتنامي لمهنة المحاسبة والتدقيق في إعداد التقارير البيئية، كما اهتم هذا المعيار بمعالجة الالتزامات البيئية بحيث تتضمن الميزانية الأصول الثابتة المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، وتتضمن قائمة الدخل المصروفات البيئية خلال الفترة.

ثانياً: دور المملكة المتحدة

اهتمت العديد من المنظمات العلمية والمهنية الإنجليزية بالتكاليف البيئية وبطريقة قياسها أو الإفصاح عنها، حيث قام مجلس معايير المحاسبة الإنجليزي Board Standards Accounting بإصدار قائمة توصي بضرورة إدراج جميع العناصر الرئيسية للالتزامات البيئية سواء تم الاعتراف بها أم لم يتم الاعتراف بها من قبل الإدارة. كما قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW بمناقشة ورقة عمل بعنوان "الإفصاح عن الالتزامات البيئية" وانتهت إلى أنه حتى يكون الإفصاح مفيداً يجب أن يكون هناك توازن بين قياس الالتزامات البيئية والتفاصيل الكثيرة لوصف طريقة التقييم الذي قد يؤدي إلى إرباك القارئ.

كما لفتت النظر إلى أهمية السياسات المحاسبية التي يجب أن تفصح عن المبالغ المرتبطة بتخفيض أو منع الخسائر، أما في مجال الاستدامة فيعد مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) التابع للأمير ويليامز بالمملكة المتحدة، حيث وقع الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين ومشروع المحاسبة من أجل التنمية المستدامة الذي يرعاه الأمير ويليامز على مذكرة تفاهم لدعم الدور العالمي لمهنة المحاسبة في تطوير المؤسسات المستدامة، وتتضمن أهم الأولويات لدعم عمل المحاسبين المحترفين في ترسيخ الممارسات المستدامة كما يلي:

- رفع مستوى الوعي وتسيير المشاركة والتعاون في مجتمع المحاسبة العالمي، على سبيل المثال من خلال تطوير أحد المجتمعات؛
- تكوين لجنة دولية متكاملة تعمل على رفع التقارير لوضع نموذج جديد للإبلاغ عن الآثار المتداخلة للعناصر المالية والبيئية والاجتماعية وتلك المتعلقة بالحوكمة، التي تنعكس على مستوى الأداء على المدى الطويل وحالة احد المؤسسات؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- دمج مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة في التدريب المهني والتعليم.
- حيث تؤكد Fries Jessica مديرة محاسبة الأمير لمشروع الاستدامة A4S على فعالية الضوابط للتغلب على هذه المعلومات.
- ولتجسيد برامج الاستدامة حسب A4S يجب توفر العناصر التالية: (غلاب، 2017، صفحة 78)
- الإستراتيجية والرقاب؛
- التزام مجلس الإدارة والإدارة العليا؛
- فهم وتحليل لأبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية؛
- دمج أبعاد الاستدامة في اسراتيجية المؤسسة الاقتصادية؛
- التنفيذ والتنسيق؛
- ضمان الاستدامة هي مسؤولية الجميع في المؤسسة (وليس فقط لقسم معين)؛
- تقسيم غايات الاستدامة وأهداف المؤسسة ككل إلى أهداف وغايات ذات دلالة أو معبرة بالنسبة لفروع المؤسسة وأقسام أو إداريا؛
- صناعة القرار الصائب يتضح بشكل ثابت وباستمرار من العمليات التي تدمج قضايا الاستدامة؛
- شمول وفعالة التدريب المستدام؛
- الأداء وإعداد التقارير؛
- تقييم الأداء يتضمن أهداف الاستدامة؛
- تعزيز الاستدامة يعتبر كمدخل لتحقيق النجاح؛
- مراقبة الأداء المستدام والتقرير عنه.

ثالثا: دور البنك الدولي

لقد قدم البنك الدولي العديد من الجهود المبذولة من أجل الإفصاح عن المعلومات البيئية، وذلك لحماية البيئة ويتضح اهتمام البنك الدولي المتزايد لحماية البيئة من خلال البرامج التي يقدمها للدول النامية، ويقوم البنك بالمساعدة في وضع الخطط الاستراتيجية للتنمية البيئية كما يقوم بالتدقيق المستمر للنفقات العامة التي تنفقها هذه المشروعات للتنمية المستمرة وخاصة مشروعات تنقية الهواء ونظافة المياه .

رابعا: دور الأمم المتحدة

ضمن جهودها الرامية إلى حماية البيئة قدمت الأمم المتحدة في مارس عام 1991 تقريراً يؤكد على أهمية قيام الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية على أن تتولى الحكومات متابعة الملاحظات التي يتضمنها التقرير الوارد في الشكل الموالي، ومن ملاحظة بنود التقرير يتضح أنه يتصف بشيء من العمومية يرافقها صعوبة في فصل التكاليف البيئية الأخرى وخاصة فيما يتعلق بالأنفاق الرأسمالي. (ناظم، اياد، وزينب، 2009، صفحة 1_24)

خامسا: مبادرة بيرل

تم إنشاء مبادرة بيرل بالاشتراك مع مكتب الأمم المتحدة للمؤسسات، وهي منظمة لا تهدف للربح يقودها القطاع الخاص وتعمل في دول مجلس التعاون الخليجي، هناك 25 مؤسسة شريكة لمبادرة بيرل، تأسست مبادرة بيرل لتعزيز الشفافية والمساءلة والحكومة الرشيدة وأفضل ممارسات في الثقافة المؤسسية في العالم العربي، هي شبكة نامية أعضاؤها من قادة الأعمال الملتزمين بدعم العمل المشترك، ويظهرون قيادة ايجابية ومشاركة في المعارف والخبرات، حيث منذ منتصف 2011، تفود مبادرة بيرل بين مبادرات ملموسة في منطقة مجلس التعاون الخليجي حول موضوعات تتضمن مكافحة الفساد، وحوكمة المؤسسات والأخلاقيات والنزاهة، والتقارير المتكاملة والإفصاح المؤسسي، وممارسات الأعمال المسؤولة، تقوم المبادرة بيرل بتنفيذ برنامجا حول التقارير المتكاملة بالاشتراك مع مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) التابع للأمير ويليامز للمشاركة مع جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) ومجموعة أبطوي للاستدامة، حيث تعقد جلسات في أنحاء المنطقة لزيادة الوعي من خلال التعريف بمفهوم التقارير المتكاملة وفوائدها، كما توفر أيضا شبكة إقليمية يمكن من خلالها للمؤسسات المهتمة الحصول على المعرفة والاستفادة من الدعم المتبادل والمشاركة في الخبرات.(www.pearlinitiative.org)

التقرير المالي البيئي المقدم من قبل الأمم المتحدة في عام 1991

ما يتضمنه تقرير المدير:

- المصادر البيئية ذات العلاقة بالشركة والصناعة.
- السياسة البيئية المتبعة.
- التحسينات التي تمت منذ اعتماد السياسة البيئية.
- درجة الاستجابة للقوانين والتشريعات الحكومية.
- المصادر البيئية المادية القانونية المحيطة بالشركة.
- البيئية على رأس المال المستثمر والمكاسب تأثيرات الحماية.
- تكاليف المواد المحملة على العمليات الحالية.
- مقدار المواد المرسله خلال الفترة.

ملاحظات في القوائم المالية

- السياسات المحاسبية لتسجيل المطلوبات والأحتياطيات لمواجهة الكوارث، والأفصاح عن المطلوبات العرضية.
- مقدار المطلوبات "بالدولار" والأحتياطيات وما أنجز خلال الفترة.
- مقدار المطلوبات العرضية "بالدولار".
- التأثيرات الضريبية.
- ما تقدمه الحكومة ممنح خلال الفترة.

سادسا: دور المنظمات والجمعيات المحاسبية في مجال الإفصاح المحاسبي البيئي

زادت الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة من وعي واهتمام المجتمع بالمحافظة على جودة البيئة، وخاصة دور الشركات ومسؤوليتها في هذا الصدد، وأدى ذلك إلى اهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع، من خلال العديد من الخطوات والمبادرات التي تشجع الشركات على الإفصاح عن الأداء البيئي، وذلك كما يأتي:(مقلد، 2008، الصفحات 43-47)

❖ مجلس معايير محاسبة الاستدامة

مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) Sustainability Accounting Standards Board "منظمة مستقلة لا تهدف الى الربحية وظيفتها الأساسية إصدار ونشر وتطوير المعايير الخاصة بالإفصاح عن الاستدامة بما يتلاءم مع متطلبات عمل المجلس، تقوم بوضع المعايير لأكثر من 11 صناعة في 11 قطاع تضم مجموعة من الخبراء والأكاديميين والعاملين المتخصصين في قضايا الاستدامة (Sumaiya, 2017, p. 42) تأسس المجلس عام 2011 لوضع المعايير المتعلقة بقطاع الأعمال ومقرها في سان فرانسيسكو في أمريكا عن ذلك فانه يعد أحد المبادرات العالمية المستخدمة من قبل فضلا البنوك في الإفصاح عن الاستدامة والتي تمكن المستثمرين من إجراء المقارنة بالنسبة للشركات التي تكون متشابهة في الصناعة مما يساعد تلك البنوك في إعداد تقاريرها الخاصة بها بدون الحاجة الى بذل المزيد من الموارد والوقت للحصول على المعلومات المتعلقة بالاستدامة لكون المعايير التي يصدرها المجلس ليست عامة لتشمل كافة الشركات على اختلاف أنشطتها وإنما تكون محددة لكل قطاع كما تساعد البنوك في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بطريقة فعالة من حيث التكلفة والمنفعة في اتخاذ القرارات المختلفة. لأن عملية وضع المعايير تستند إلى الأدلة والمشاركة الواسعة لأصحاب المصالح (phelps, 2016, p. 17) بالإضافة الى الأسواق المالية المطلعة والتي تركز على التوجيهات أو الشكوك التي من المحتمل أن تؤثر في الوضع المالي أو الأداء التشغيلي لها، لذا تم تصميم المعايير لتحسين فعالية وقابلية الإفصاح من خلال التقارير المرحلية المتعلقة بالعوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة لغرض زيادة كفاءة الأسواق المالية من خلال تحسين الإفصاح لتحقيق الجودة العالية للمعلومات الجوهرية المتعلقة بالاستدامة التي تلبي حاجات المستثمرين (www.sasb.org) يتألف المجلس من خمسة الى تسعة أعضاء بما فيهم الرئيس لغرض التنوع في وجهات النظر الأساسية بما فيها وضع المعايير، وإعداد التقارير المرحلية والاستثمار والتحليل المالي، كما يعد المسؤول عن توجيه عملية وضع المعايير وجودة نتائجها، ويعمل وفق الوثائق الإدارية الرئيسية عن تحديد النظام والإطار المفاهيمي الصادر عنه وإطار الاستدامة والقواعد الإجرائية فضلا الداخلي للعمليات والممارسات التي يتبعها في أنشطته المتعلقة بوضع المعايير وفي الإشراف على الأعمال ذات العلاقة التي يتولاها موظفو المجلس ويعمل في دوره التوجيهي والإشرافي في هيكلكل قطاع الذي يعين ما لا يقل عن ثلاثة من أعضاء المجلس لكل قطاع للرقابة والمناقشة والتواصل مع الموظفين (SASB, 2017, p. 9_10). في عام 2013 بدأ المجلس بإصدار ونشر معايير محاسبة الاستدامة تحت مسمى نظام تصنيف الصناعة المستدام (Sustainable Industry Classification System) (SICS) التي تساعد الشركات بالإفصاح عن عوامل الاستدامة الأساسية الثلاث (ESG) حسب قطاع الصناعة التي تعمل فيها، وقد قامت SASB بالفعل بإصدار جديد لوضع معايير لكل قطاع، بهدف إصدار مسودة واحدة لكل ثلاثة أشهر على النحو التالي:

الجدول 01: التسلسل الزمني لإصدار معايير محاسبة الاستدامة

القطاع	الإطار الزمني	التسلسل
الرعاية الصحية	31/7/2013	1
المالية	14/1/2014	2
التكنولوجيا والتصالات	25/2/2014	3
مصادر غير متجددة	2/4/2014	4
وسائل نقل	18/4/2014	5
خدمات	10/7/2014	6
تحويل الموارد	16/7/2014	7
استهلاك الأول	4/8/2014	8
استهلاك ثاني	13/1/2015	9
الموارد المتجددة والطاقة البديلة	7/7/2015	10
بنية تحتية	1/12/2015	11

Source : (SASB, 2017 : 4)

❖ دور مجلس معايير المحاسبة الدولية: أصدرت لجنة معايير المحاسبة في عام 1975 تصريحاً يختص بالمحاسبة عن الطوارئ وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة للتكاليف مستقبلاً، التي يجب تضمينها محاسبياً في القوائم المالية.

في عام 1976 صدر تفسير لما جاء في تصريح 1975 من حيث التقدير المقبول لمبلغ الخسارة المقدرة، ووضحت (FASB) أن ما جاء في تصريح 1975 لا يعطي مبرر التأجيل في تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نظافة البيئة. (القطاطي، 2007، صفحة 63)

يعد موضوع المحاسبة عن المسؤولية البيئية من المواضيع التي إزداد الإهتمام بها من قبل المنظمات المحاسبية المهنية والأكاديمية في الدول المتقدمة، ونورد بعض الأمثلة عن ذلك الإهتمام في الآتي: (العليمات، 2010، صفحة 89)

- معيار FASB رقم (5)، ينص هذا المعيار على ضرورة الإعتراض بالإلتزام في القوائم المالية إذا كان مبلغ الخسارة محتملاً، ويمكن تقديره بدرجة معقولة من الدقة، أما إذا كان احتمال الخسارة ضعيفاً فلا يشار إليها، فهذا المعيار يساعد في تفسير القاعدة المالية.

- معيار FASB رقم (14)، ينص على ضرورة تسجيل الإلتزام البيئي إذا أمكن تحديد الخسارة، حيث يعترف بالمبلغ الواقع داخل المدى، أما إذا صعب تحديد المبلغ داخل هذه الحدود، فيؤخذ بالحد الأدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنه.

أما مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للمجلس في مطبوعاتها الحديثة لعام 2004 مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية أطلقت عليها: "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (01) بعنوان: "عرض البيانات المالية"، والذي نص على أنه من مكونات القوائم المالية ومن ضمن الملاحظات، هناك بعض التقارير تعرض -خارج نطاق القوائم المالية- معلومات وقوائم بيئية وقوائم القيمة المضافة، وهذه القوائم تعتبر خارج نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المتطلبات والعرض، ويشجع هذا المعيار المنشآت على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ قرارات اقتصادية، كما أضاف المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) تحت عنوان: "الممتلكات والمصانع والمعدات" في فقرته الثالثة عشرة أنه: "يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات، وإن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لئند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى، وهنا يعتبر الحصول على هذه الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للاعتراف به (كأصل) كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو يتم تملكها.

كما أطلق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB مبادرة رسمية من أجل إنشاء مجلس معايير المحاسبة الاستدامة (SASB)، هو منظمة غير ربحية محلية مقرها الولايات المتحدة (US)، بدأت في مهمتها المعلنة 4 أكتوبر 2012، انشأت لتطوير ونشر معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة لأغراض إعداد التقارير المتكاملة حول قضايا التنمية المستدامة في الصناعة ومعايير SASB هي مناسبة للإفصاح في الإبلاغات القياسية (مثل نموذج K-10 و K-20-

في سياق US)، ولكنها تنطبق على نطاق واسع وأهمية على الصعيد العالمي للمؤسسات التي تتطلع إلى تقديم تقرير عن قضايا الحوكمة والمجالات البيئية والاجتماعية (ESG)، يتم وضع معايير لـ 88 من الصناعات في 10 قطاعات باستخدام أصحاب المصلحة المتعددين عملية شفافة، معايير تصف كل من الآثار وكذلك الفرص للابتكار، مع أنها تميز وضع المؤسسة فيما يتعلق بقضايا الاستدامة والقدرة على خلق القيمة على المدى الطويل. (Gilman & jess)

❖ دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية: صدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي للمنشآت، منها على سبيل المثال المعيار رقم (05) والتفسير رقم (14) والخاص "بالمحاسبة عن الظروف الطارئة"، والذي يمكن أن يستخدم لفهم متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية، هذا بالإضافة إلى نشرة هيئة سوق المال الأمريكية رقم (92) والخاصة "بالمحاسبة والإفصاح عن الظروف الطارئة" وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي رقم (06) والخاص "بالإفصاح عن مخاطر مهمة وحالات عدم تأكد معينة" والبيان رقم (01) الخاص "بالالتزامات البيئية"، ونشرت مجلس معايير المحاسبة المالية رقمي (13 و 14) بشأن "المحاسبة عن التكاليف البيئية".

— دور الاتحاد الدولي للمحاسبين: الاتحاد الدولي للمحاسبين هي المؤسسة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية، ويتألف IFAC من 159 من الأعضاء والشركاء في 124 دولة، وهو ما يمثل أكثر من 2,5 مليون محاسب في الممارسة العامة والتعليم والخدمات الحكومية، والصناعة، والتجارة،. يشيرون على أهمية الاستدامة ومسؤولية المؤسسات تستمر للحصول على اعتراف في الواقع، يمكن للمؤسسات التي تتبنى الاستدامة تعزيز سمعتها مع أصحاب وقيمتها.

تقاطع عالم الأعمال والاستدامة في ثلاثة أبعاد رئيسية هي: الجدوى الاقتصادية والرفاه الاجتماعي والمسؤولية البيئية، المحاسبين يعملون في هذا المجالات لتضمين مجالات الاستدامة في إستراتيجية المؤسسة وعمليات صنع القرار لتحقيق وخلق قيمة مستدامة.

وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن المعلومات غير المالية تتمثل في: معلومات عن الانبعاثات والنفائيات واستهلاك المياه، ومعلومات تتعلق بالغرامات والعقوبات البيئية واستخدام الطاقة ومعلومات عن الإنفاق الرأسمالي في مجال التكنولوجيا وممارسة الاستدامة، ومعلومات عن حوادث العمل ومعدلات الإصابات والتدريب، ومعدل دوران العاملين، ومعدل التغيب عن العمل، ونسبة النساء في العمل وتمثيلها في مجلس الإدارة، ورضا العاملين، واستقلال مجلس الإدارة وهياكل الأجور، إدارة المخاطر ومعلومات عن مشاركة أصحاب المصالح ومخاطر تقاضي التبرعات. (International Federation of Accounting , 2011)

الاتحاد الدولي للمحاسبين ومشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) يلعبان دورا حيويا في المساعدة على خلق مؤسسات وأسواق مستدامة، وخاصة في مجالات المساءلة وقياس النتائج، ويقول Robert bunting رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين: "أن المنظمات تعملان معا لتعزيز دور قيادة الاستدامة والإبلاغ على الصعيد العالمي، وتعزيز التعاون مع أصحاب المصلحة الرئيسيين وتطوير أفضل الممارسات لإدماج قضايا الاستدامة في الطريقة التي تؤدي بها أعمالنا". (Integrated Reporting South Africa)

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

أما فيما يخص الجانب البيئي، ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام 2004 ضمن إصدارات التدقيق والسلوك الأخلاقي مجموعة من معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بالأمور البيئية. ومن هذه المعايير، معيار التدقيق الدولي رقم (250) بعنوان "مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية". وجاء في محتويات المعيار أنه "عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند تقييم وإبلاغ نتائجها، يجب على المدقق أن يدرك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية" (نص الفقرة الثانية)، كما جاء في الفقرة الخامسة من المعيار أنه: "تختلف علاقة القوانين والأنظمة بالبيانات المالية اختلافا كبيرا حيث تحدد بعض منها شكل ومضمون القوائم المالية للمنشأة، أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو الإفصاح الذي يجب أن يتم، بينما توجب القوانين والأنظمة الأخرى الإدارة على الالتزام بها، أو تضع الشروط التي يسمح بموجبها للمنشأة بإدارة عملها، فهناك منشآت مشمولة بالقوانين والأنظمة التي لها علاقة بالنواحي التشغيلية للعمل بشكل عام، مثل (المنشآت المتعلقة بالسلامة والصحة البيئية)، وأن عدم الالتزام بهذه القوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والتعويضات... وقد تصل إلى حد التوقف عن النشاط كلية. وذكرت الفقرة (14) أنه "يطلب من المدقق على وجه الخصوص، وكجزء من عملية تدقيق القوائم المالية، التقرير عما إذا كانت المنشأة تلتزم بنص فقرات القوانين والأنظمة"، وفي حالة عدم الالتزام، على المدقق، وبأسرع وقت ممكن إما إبلاغ لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا بذلك، أو الحصول على دليل بأنه تم إبلاغهم به بالشكل المناسب، هذا وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم (1010) بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية" متضمنا مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمدقق والمتعلقة بالأمور البيئية، والتي توضحها الفقرات الآتية:

- أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية لعدد متزايد من المنشآت، وقد يكون لها تأثير جوهري في حالات معينة على بياناتها المالية، كما أنها أصبحت تثير اهتماما متزايدا من مستخدمي القوائم المالية، لذا فإن إقرار وقياس هذه الأمور والإفصاح عنها هو من مسؤولية الإدارة (الفقرة الأولى).
- نصت الفقرة الثانية على: "عندما تكون الأمور البيئية هامة لمنشأة ما، فقد تكون هناك مخاطر بوجود معلومات خاطئة جوهريّة في القوائم المالية تنشأ عن مثل هذه الأمور، ومن هنا يحتاج المدقق إلى مراعاة الأمور البيئية عند تدقيق القوائم المالية".
- تتضمن الفقرة الحادية عشرة أمثلة للأمور البيئية التي تؤثر على البيانات المالية، منها:
 - صدور قوانين وأنظمة بيئية تتطلب وقف أو تعطيل أصول معينة، ومن ثم شطب تكلفتها.
 - الفشل في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، أو في التخلص من النفايات، أو التغيير في القوانين بأثر رجعي، مما يتطلب تكاليف مستحقة علاجية أو تعويضية أو قانونية.
 - تتكبد بعض المنشآت كالصناعات الاستخراجية أو الكيماوية، أو شركات إدارة النفايات، التزامات بيئية متنوعة كنتاج عرضي مباشر من عملها الأساس.
 - التزامات بيئية تنجم عن مبادرات طوعية، فعلى سبيل المثال قد تسبب منشأة ما تلوثا في البيئة، ومع عدم وجود إلزام قانوني فإنها تقرر معالجة هذا التلوث، حفاظا على سمعتها وعلاقتها بالمجتمع.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

■ حاجة بعض المنشآت إلى الإفصاح عن وجود التزامات محتملة تتعلق بأمور بيئية، يصعب تقديرها بشكل معقول.

• نصت الفقرة الثامنة والعشرون على "أن يحق للمدقق للحصول على فهم لرقابة المنشأة على الأمور البيئية بالإطلاع على تقرير للمنشأة عن الأداء البيئي، حيث يفصح هذا التقرير عن التزامات وسياسات المنشأة البيئية".

• يجب على إدارة المنشأة أن تأخذ في الاعتبار القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ عن حوادث سابقة، والقوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات، والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المنشأة من وجهة نظر بيئية (الفقرة الثلاثون).

• نصت الفقرة الأربعون على أنه: "عند تنفيذ عملية التدقيق، قد يلفت انتباه المدقق أدلة تشير إلى وجود مخاطر أو تحريفات جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية مثل: وجود تقارير تظهر مشاكل بيئية هامة، أو مخالفة للقوانين والأنظمة البيئية، والتي تم ملاحظتها في الرسائل المتبادلة مع أو الصادرة من الوكالات المختصة.

• يراعي المدقق، عند إبداء رأيه حول القوائم المالية، ما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم، أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار القوائم المالية المناسب. (الفقرة التاسعة والأربعون) وتخلص الدراسة في هذه النقطة إلى أن المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية راعت أهمية الأمور المتعلقة بالبيئة، وأولتها اهتماماتها، خاصة في الآونة الأخيرة، إلا أن الإفصاح عنها في القوائم في الواقع العملي، لم يرق إلى المستوى المطلوب، خاصة في بيئة الأعمال العربية.

- دور المبادرة العالمية للتقارير

المبادرة العالمية للتقارير هي منظمة دولية مستقلة للمعايير، تساعد الشركات والحكومات والمنظمات الأخرى على فهم تأثيرها على قضايا -مثل تغير المناخ وحقوق الإنسان والفساد- وإعلانها.

تعتبر المعايير الأكثر استخداماً بين الشركات والجهات الحكومية لإعداد تقارير الاستدامة، وتتسم بأنها الأكثر شمولاً، فلا تركز على المسؤولية الاجتماعية فقط، بل تأخذ في الاعتبار أبعاد الاستدامة المختلفة (البيئية، والمجتمعية والاقتصادية). (الشبكة السعودية للمسؤولية الاجتماعية، 2021)، تم إنشاء المبادرة عام 1997، وتتسم بأنه المعايير التي توفرها يتم تحديثها باستمرار، وبما يتوافق مع توجهات الشركات والحكومات والأطراف المعنية بالإفصاح عن الاستدامة، ففي عام 2016، أطلقت المبادرة المعايير الدولية لتقارير الاستدامة، والتي قام مجلس معايير الاستدامة العالمي (GSSB) Global Sustainability Standards Board، وحالياً فإن أحدث معايير المبادرة هي معايير الـ GRIG4 وهي أكثر مرونة ومتطلباتها أكثر وضوحاً وأسهل من المعايير السابقة.

الأبعاد الثلاثة لاستدامة المؤسسة التي تفصح عنها الجهة المقدمة للتقرير: والمعايير التي يفصح عنها في تقرير الاستدامة وتعكس أداء الشركة الاقتصادي والبيئي والاجتماعي.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- المعايير الاقتصادية: الأداء الاقتصادي التواجد في السوق، الآثار الاقتصادية، ممارسات الشراء، مكافحة الفساد.
 - المعايير الاجتماعية: تتمثل في التوظيف، العلاقات بين العمال والإدارة، الصحة والسلامة المهنية، التدريب والتعليم التنوع وتكافؤ الفرص، عدم التمييز، حرية النقابية والمفاوضة الجماعية، عمالة الأطفال، العمل الجبري أو القسري للممارسات الأمنية، حقوق الشعوب الأصلية، تقييم حقوق الإنسان، ودعم المجتمعات المحلية التقييم الاجتماعي للمورد، السياسة العامة، صحة وسلامة العملاء، التسويق والملصقات التعريفية، خصوصية العميل.
 - المعايير البيئية، الموارد، الطاقة، المياه والنفايات، التنوع البيولوجي، الانبعاثات، النفايات، الامتثال البيئي.
- والتقرير يتمثل في الامتثال الاجتماعي والاقتصادي والبيئي والإفصاح عن الاداء في هذه الجوانب، وتنتج المبادرة معايير (كانت تسمى في الماضي مبادئ توجيهية) ليستخدمها آلاف من القائمين بالإبلاغ في الشركات والقطاع العام في ما يزيد على 100 بلد. وقد تم تسجيل أكثر من 46000 تقرير في قاعدة بيانات الاستدامة في مبادرة الإبلاغ العالمية ويشير ما يصل إلى 60 بلدا ومنطقة إلى المبادرة في سياساتها. وقد أعرف بالمبادرة باعتبارها المعيار الرسمي للإبلاغ في اتفاق الأمم المتحدة العالمي، مما يجعلها إطار أساسي لما يبلغ 9000 شركة تابعة لها. ومن بين أكثر 250 شركة في العالم، يبلغ 93 في المائة منها عن أدائها الخاص بالاستدامة، ويستخدم 75 في المائة منها المبادئ التوجيهية لمبادرة الإبلاغ العالمية للقيام بذلك. وتشمل معايير مبادرة الإبلاغ العالمية أربعة "إفصاحات" عن التنوع البيولوجي ونهج الإدارة للتنوع البيولوجي باستخدام المعيار 103 من معايير مبادرة الإبلاغ العالمية: نهج الإدارة فضلا عن المؤشرات الأخرى ذات الصلة بالتنوع البيولوجي. (الاتفاقية المتعلقة بالتنوع البيولوجي، 09-13 جويلية 2018)

3. خاتمة: الاستنتاجات والتوصيات:

- ضرورة إصدار معايير وإرشادات تساهم في تنظيم الإفصاح عن التنمية المستدامة، على أن تغطي هذه المعايير كافة جوانب الإفصاح عن معلومات الاستدامة:
- ضرورة لتحديث مقررات المحاسبة لتشمل مقررات خاصة بالمحاسبة عن التنمية المستدامة:
- إعداد برامج تدريبية للمحاسبين لصقل معرفتهم بالجديد في مجال الممارسة العملية بما يتماشى والتطورات الحالية في بيئة الأعمال؛
- العمل على إصدار قوانين تنظم عمليات القياس المحاسبي للتنمية المستدامة والتقرير عنها للعمل بالتوازي مع التطورات الدولية في هذا المجال؛
- أصبح من الضروري تبني منظور جديد لمسؤوليات المدراء، وتوسيع مجال عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة المؤسسات وإدارة المخاطر والإدارة الاستراتيجية، والأبعاد البيئية والاجتماعية لعمليات المؤسسات، مما يتطلب التوجه طويل الأجل للإدارة وقراراتها، وإشراك أصحاب المصالح بما يضمن بقاء واستمرار المؤسسة الاقتصادية؛
- ضرورة صقل مهارات المحاسبين والتدريب المستمر لهم، حيث يتجاوز دور المحاسبين في مجال المحاسبة عن التنمية المستدامة عمليات جمع وتحليل البيانات، بل يتسع مجال عملهم ويمثل تحديا لهم، مع ضرورة التحول من النظرة

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

الداخلية (المحاسبة التقليدية) إلى النظرة الخارجية، وفهم وإدراك دورهم في مجال تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة، من خلال تحديد الفرص وإدارة المخاطر وهذا ما يتيحها لإطار المحاسبي المقترح؛

4. قائمة المراجع:

1. الاتفاقية المتعلقة بالتنوع البيولوجي الاتفاقية المتعلقة بالتنوع البيولوجي. (09-13 جويلية 2018). ارشادات لابلاغ الاعمال التجارية عن اجراءاتها المتعلقة بالتنوع البيولوجي. مونتريال كندا.
2. حسن عبد السيد ناظم، شاكر سلطان اياذ، و جبار زينب. (2009). المحاسبة البيئية: الاطار المقترح للافصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب. مجلة التقني، 22(05).
3. الشبكة السعودية للمسؤولية الاجتماعية. (05 02، 2021). تم الاسترداد من معايير مبادرة التقرير العالمية GRI: www.csr.sa.net/post/1490
4. عثمان اسماعيل. (2003). سعي الى بيئة اكثر نظافة. مجلة البيئة اليوم، 16.
5. عوض محمد محسن مقلد. (2008). نحو مؤشر للافصاح المحاسبي البيئي الاختياري مع دراس تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة ببورصة الاوراق المالية. مصر: جامعة طنطا.
6. فاتح غلاب. (2017). اطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمي المستدامة في المؤسسة الاقتصادية. جامعة سطيف.
7. منير جمعة القساطي. (2007). منافع الافصاح عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني. غزة: الجامعة الاسلامية.
8. نوفان حامد محمد العليمات. (2010). القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في الفوائم المالية الختامية - حالة تطبيقي على شركة مصفاة البترول الاردنية العامة. سوريا: جامعة دمشق.
9. Gilman, k., & jess, s. (n.d.). Sustainability Accounting Standards Board. Retrieved from www.sasb.org
10. Integrated Reporting South Africa, I. R. (n.d.). www.intrgratedreportingsa.org. Retrieved from www.intrgratedreportingsa.org
11. International Federation of Accounting , I. (2011). Investor Demand for Environmental Social and Governance Disclosures Executive Summary . Retrieved from www.ifac.org
12. phelps, d. I. (2016). Analysis of Materiality Assessment Methods. Duke University.
13. SASB, S. (2017). Rules of Procedure, sustainability accounting standards bord . SASB.
14. Sumaiya , A. (2017). Sustainability Reporting Practices: Evidence. nternational Journal of Accounting and Financial Reporting .
15. www.pearlinitiative.org. (n.d.). Retrieved from www.pearlinitiative.org: www.pearlinitiative.org
16. www.sasb.org. (n.d.). Retrieved from www.sasb.org.

إشكالية الأداء البيئي فيبيئة المحاسبة الدولية

The problem of Environmental Performance in the International Accounting Environment

فقيه نادية / المركز الجامعي مرسلبي عبد الله – تيبازة / الجزائر
بن عمر أسامة / المركز الجامعي مرسلبي عبد الله – تيبازة / الجزائر

الملخص:

يعتبر القياس والإفصاح عن الأداء المحاسبي البيئي من أهم المشاكل المحاسبية المعاصرة التي لاققت اهتماما على مستوى المحاسبة الدولية في إطار تطوير وتوسيع آفاق مهنة المحاسبة. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إشكالية القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في بيئة المحاسبة الدولية، من خلال التطرق إلى مفاهيم المحاسبة البيئية، واستعراض أهم أساليب القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وكذلك جهود الهيئات المحاسبية الدولية من خلال الإصدارات المحاسبية والإرشادات والنماذج المقدمة في إطار إرساء أسس موحدة وموضوعية للمحاسبة البيئية مع قراءة لدراسات تطبيقية في مؤسسات صناعية جزائرية، وصولا إلى المعوقات التي لا تزال تواجه تطبيق المحاسبة البيئية ليومنا هذا.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، القياس المحاسبي البيئي، الإفصاح المحاسبي البيئي

Abstract:

The measurement and disclosure of environmental accounting performance is one of the most important contemporary accounting problems that have received attention at the level of international accounting within the framework of developing and expanding the horizons of the accounting profession.

This study aims to identify the problem of measurement and accounting disclosure of environmental performance in the international accounting environment, by addressing the concepts of environmental accounting, and reviewing the most important methods of environmental accounting measurement and disclosure, as well as the efforts of international accounting bodies through accounting publications, instructions and models provided in the framework of laying unified foundations and objectivity of environmental accounting with a reading of applied studies in Algerian industrial establishments. Down to the obstacles that still face the application of environmental accounting to this day.

Key words: Environmental Accounting, Environmental Accounting Measurement, Environmental Accounting Disclosure.

1. مقدمة

في ظل ما تشهده بيئة الأعمال الدولية من تطورات اقتصادية سريعة ومستمرة ومع سعي المؤسسات الاقتصادية لزيادة أرباحها صاحب ذلك ظهور مشاكل اقتصادية تهدد استمرارية الأفراد والمؤسسات وتعد حاجزا في تحقيق التنمية المستدامة التي تعمل على التوفيق بين الأهداف الاقتصادية والمتطلبات الاجتماعية، ولعل من أهم هذه المشاكل التلوث البيئي الذي تتسبب فيه المؤسسات الاقتصادية والصناعية منها خاصة نتيجة ممارسة نشاطها. ومع ظهور هذه المشاكل تشهد المحاسبة تطورا في المواضيع التي تتناولها وتوسعا في فروعها بهدف دراسة ومعالجة كافة المشاكل الفرعية والرئيسية المصاحبة للتطور الاقتصادي التي تواجهها المؤسسات نتيجة عدم توفر المعايير التي تتحكم في القياس والإفصاح وتسعى جاهدة لإيجاد المعالجات المحاسبية المناسبة في ضوء ما طرحه المعايير المحاسبية الدولية والإصدارات المهنية والدراسات العلمية من أطر نظرية وعملية قابلة للتطبيق في سبيل زيادة الشفافية على القوائم المالية وترشيد القرارات.

فنجد من ضمن الطرح المحاسبي المعاصر المحاسبة البيئية، كفرع جديد من فروع المحاسبة، وكأحد المشاكل المحاسبية المعاصرة نسبة لعدم وجود المعايير التي تحكم القياس والإفصاح عن الأداء البيئي بشكل عام والتكاليف البيئية بشكل خاص.

وفي ظل تزايد الاهتمام بمتطلبات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي من طرف المؤسسات التي ترغب في تحمل مسؤولياتها البيئية وإظهار جهودها المبذولة، وتقييم أدائها مع الأخذ بعين الاعتبار التأثيرات البيئية المترتبة عن نشاطها ولضمان جودة قوائمها المالية تسعى الكثير من المنظمات الدولية لإيجاد إطار نظري ومعايير مقبولة وموحدة لتطوير المحاسبة البيئية.

وفي الجزائر كذلك ظهرت الحاجة إلى المحاسبة البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات كونها تحتوي صناعات كثيرة مسببة للتلوث البيئي ومن أجل تحقيق الرفاهية الاجتماعية وترشيد القرارات للاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة.

وانطلاقا مما سبق ستتناول دراستنا هذه إشكالية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في بيئة الأعمال الدولية والجهود المحاسبية الدولية المبذولة لتجاوزها والرقى بالمحاسبة البيئية بما يدعم التنمية وإلقاء نظرة على واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الجزائرية من خلال قراءة للدراسات السابقة.

1.1. الإشكالية:

في ظل ما تواجهه المحاسبة البيئية من تعدد وكثرة المداخيل والأساليب المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وعدم وجود طرق موحدة وموضوعية وقابلة للتطبيق على جميع مفرداتها تتبادر إلى أذهاننا الإشكالية التالية: ما مدى سعي المحاسبة الدولية في معالجة إشكالية الأداء البيئي؟.

2.1. تقسيم الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: ماهية المحاسبة البيئية.

المحور الثاني: المحاسبة البيئية بين التطوير والتطبيق.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

3.1. أهمية الدراسة: تبرز أهمية الدراسة من أهمية المحاسبة البيئية كأحد الفروع المحاسبية المعاصرة وأحد أهم المواضيع التي تشغل ساحة المحاسبة الدولية والهيئات والجمعيات البيئية والاجتماعية لما لها من تأثير على موارد المؤسسة واستمراريتها وتحقيق الرفاهية الاجتماعية والتنمية المستدامة.

4.1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تناول مفهوم المحاسبة البيئية واستعراض أهم أساليب القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وجهود الهيئات المحاسبية والمهنية الدولية في تجاوز المعوقات التي لا تزال تواجهها المحاسبة البيئية في ظل تطوير وتوسيع آفاق مهنة المحاسبة، وإلقاء نظرة على واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

5.1. منهج الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي في إبراز مختلف المفاهيم المتعلقة بالدراسة.

2. محاور الدراسة

المحور الأول: ماهية المحاسبة البيئية

مفهوم المحاسبة البيئية، الأداء البيئي والتكاليف البيئية

تسعى المؤسسات الاقتصادية دائما إلى تحقيق مزايا تنافسية بالاعتماد على عدة معايير، ولعل الأداء البيئي يعتبر من أحد أهم المعايير المعاصرة التي تسعى المؤسسات لدمجها ضمن استراتيجية نشاطها وتحقيق أهدافها.

❖ مفهوم المحاسبة البيئية

ظهر مفهوم المحاسبة البيئية في بداية التسعينات نتيجة ظهور وتفاقم الآثار السلبية لنشاط المؤسسات في استغلال البيئة ومواردها والجهود المبذولة من قبل التنظيمات المهتمة بالبيئة والتنمية المستدامة. وأجمع الباحثون على أن من مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي هي قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال وقضاياها المستحدثة (بودلال وبن حمادي، 2018)

وقد ارتبطت المحاسبة البيئية بعدة مصطلحات اختلفت في مسمياتها واتفقت في هدفها حيث استخدم مصطلح المحاسبة البيئية، والمحاسبة الخضراء، والمحاسبة على التأثيرات البيئية، والمحاسبة الإدارية البيئية ومحاسبة التكاليف البيئية (فتح الإله، 2016).

فتعرف المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية أنها: فرع من فروع المحاسبة الذي يشتمل على أساليب القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأنشطة وإجراءات المؤسسة ذات التأثير البيئي في التقارير المالية أو تقارير مستقلة، وتهدف إلى تزويد الأطراف الداخلية وفتات المحيط الخارجي للمؤسسة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ومراقبة الأداء البيئي للمؤسسة وتقييمه (عبد الصمد ومقري، 2016).

وتعتبر المحاسبة البيئية من المجالات المهمة والجديرة بالاهتمام لأن المحاسبة كعلم اجتماعي قائم على خدمة المجتمع لا بد أن يركز على تأثير البيئة على المجتمع ومن هذا المنطلق أصبح التوجه نحو حماية البيئة من التلوث أمر مقلق فاتجه الإنسان إلى تقليل آثاره عن طريق نشر الوعي البيئي بين كافة شرائح المجتمع (الطيب، 2021).

❖ مفهوم الأداء البيئي

تعرف منظمة الإيزو الأداء البيئي على أنه: مجموعة النتائج القياسية لنظام الإدارة البيئية ذات العلاقة بالأبعاد البيئية والتي تم وضعها على أساس السياسات والأهداف البيئية للمنظمة (عمارة وبارك، 2018). كما يقصد بالأداء البيئي كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها (غديرو كيحلي، 2011).

ويشير الأداء البيئي إلى كفاءة الإدارة البيئية في خفض التلوث وحماية البيئة من خلال التركيز على سياسات بيئية قطاعية تركز على جانب الإنتاج مستخدمة أدوات قياس وتقييم الأداء البيئي من خلال تقييم الأداء المستدام بيئياً، تقييم دورة حياة المنتج، التدقيق البيئي لتحديد درجة إذعان المنشأة للتنظيمات البيئية ونموذج قياس الأداء لتحديد الوضع للإنتاج الأمثل (شوقي، 2022).

ولكي تصل المؤسسة إلى تحقيق أداءها البيئي لا بد لها من الربط بين النمو الاقتصادي والقضاء على التلوث وتحسين البيئة المحيطة بالمؤسسة بأقل قدر من الطاقة وبترشيد الاستهلاك والإعلان عن سلوك جديد يقلل من الفاقد ويزيد من قاعدة المستفيدين ويؤدي ذلك إلى زيادة الإنتاج الأخضر والحفاظ على الموارد الطبيعية وحمايتها (غديرو وكيحلي، 2011).

❖ مفهوم التكاليف البيئية

يقصد بالتكاليف البيئية تلك المصاريف التي تنفق بقصد إعادة التوازن الطبيعي للبيئة عن طريق إزالة أو منع أسباب التلوث وتخفيض معدلات التلوث بهدف الوصول إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية (جاب الله). كما يمكن تعريفها أنها: المبالغ التي تنفق ولا يتطلبها النشاط الاقتصادي، وتتصف عادة بعدم حصول الشركة على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابلها، حيث تمثل مبالغ يتم إنفاقها نتيجة التزام المنظمة ببعض مسؤولياتها البيئية اختياريًا أو تطبيقاً للقوانين واللوائح البيئية (سحيم، 2018).

وتقسم التكاليف البيئية إلى أربعة أنواع:

- تكاليف أنشطة المنع: وهي تكاليف إزالة الأسباب المحتملة أن تكون لها آثار سلبية على البيئة؛
- تكاليف أنشطة القياس والتقييم: تكاليف قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية؛
- تكاليف الأنشطة الرقابية: تكاليف الرقابة والتحكم في الموارد التي لها آثار سلبية على البيئة؛
- تكاليف الفشل في رقابة الأداء البيئي: تكاليف قصور أنشطة الرقابة في إزالة أو علاج الأضرار البيئية.

❖ دوافع وأسباب التوجه نحو المحاسبة البيئية:

إن توسع الشركات والمؤسسات وتزايد أنشطتها، وقيامها بأنشطة إنتاجية وتجارية مسببة للتلوث بسبب استعماله المواد تؤثر بطريقة سلبية على البيئة، وعلى هذا الأساس فقد دعت عدة جهات ومنظمات دولية مهتمة بحقوق البيئة ومنظمات محاسبية وغيرها، إلى إلزام مثل هذه الشركات والمؤسسات بالاهتمام بعمليات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي وتحمل مسؤوليتها البيئية، وإدراجها في مختلف القوائم المالية لها، حيث أشارت عدة

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- دراسات إلى أسباب اهتمام المنظمات بالقضايا البيئية والدوافع من الضغوط التي تمارسها على الشركات والمؤسسات من أجل تحسين أدائها البيئي، ومن أبرز هذه الدوافع والأسباب نذكر ما يلي: (تخريبن و مبسوط، 2021)
- ضغوط سلسلة القيمة: وهي الضغوط التي يمارسها أطراف أصحاب المصلحة على منشآت الأعمال من أجل ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية، أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للشركة وفقا لما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية؛
 - ضغوط مالية: وهي تلك الضغوط المتولدة من نمو الوعي العالمي بالمسؤولية الاجتماعية للاستثمارات؛
 - ضغوط قانونية ورقابية: وهي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات إنتاج منشآت الأعمال للمواد الخطرة والسامة أو الملوثة للبيئة، وكذلك تقليل معدلات انبعاث الغازات السامة؛
 - الضغوطات الضريبية: وهي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون وغيرها من الضرائب المماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار بالبيئة؛
- ومن جهة أخرى، فإن من الأسباب التي أدت إلى التوجه نحو تبني المحاسبة البيئية في مختلف الشركات والمؤسسات، حماية أصحاب المصلحة كالمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف العاملة مع المؤسسة حيث تعد المعلومات البيئية معلومات ذات أهمية نسبية لهؤلاء الأطراف كما يلي: (الدوسري، 2011)
- المقرضون: تعد المعلومات البيئية مهمة للأطراف الخارجية مثل المقرضين، حيث تهتم هذه الفئة بالتأثيرات المالية الناتجة عن عوامل بيئية، لذلك لا تستطيع المحاسبة التقليدية توفير مثل هذه المعلومات ولا بد من تطبيق أنظمة محاسبية مختلفة للتعامل مع القضايا البيئية؛
 - المستهلكون: وهم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن أداء المنتج ومستوى الأمان والضمانات التي توفرها الشركة، كذلك يرغب المستهلكون في الحصول على المنتجات التي لا تسبب أضراراً للبيئة، ويوجد في الكثير من الدول جمعيات تحث المستهلكين على استخدام المنتجات صديقة للبيئة التي لا تسبب أضراراً لها وتحاول تلك الجمعيات تشجيع المستهلكين على ترجمة اهتماماتهم البيئية؛
 - المساهمون والمستثمرون: يأخذ المستثمرون بعين الاعتبار مدى التزام الشركة بالمتطلبات البيئية لضمان استمرارية تدفق الأرباح، إذ أن الممارسات البيئية قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح، كذلك يخشى المستثمرون الاستثمار في الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف ويفضلون الاستثمار في الشركات التي تهتم بالأنشطة البيئية، وتتبع سياسات عادلة في توظيف العمالة وتخدم منتجاتها أهدافاً اجتماعية، كذلك تؤثر المحاسبة عن التكاليف البيئية على قرارات المستثمرين ومتخذي القرارات، عند المفاضلة بين الالتزام أو عدم الالتزام بالبرامج البيئية، مما يتطلب توفير معلومات تتعلق بالتكاليف البيئية لكل بديل من بدائل القرار والتكاليف المرتبطة بالشركة وبكل قسم أو نشاط أو منتج، فضلاً عن تزايد اهتمام أصحاب المصالح في المجتمع بالزيادة المضطرة للتكاليف، مما يؤثر على سعر المنتج والعائد على الاستثمارات.

❖ أساليب القياس والإفصاح في المحاسبة البيئية

في ظل التزايد المستمر للآثار السلبية لنشاط المؤسسات على البيئة واهتمام مستخدمي المعلومات المالية بالآثار الاقتصادية الخطيرة للتلوث، أصبح لزاما على المؤسسات تحمل مسؤوليتها الاجتماعية اتجاه ذلك من خلال الاعتراف بالتكاليف البيئية وقياسها والإفصاح عنها.

■ القياس المحاسبي البيئي:

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المنشأة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرا بموجب القانون (تجاني و عزه).

■ أساليب القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

تكمن أهم الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في قياس التكاليف البيئية في مايلي: (مولاي و دراوسي، 2021)

— أسلوب القياس النقدي: يعد القياس النقدي الطريقة الأساسية التي يتم الاستناد عليها عند تقدير مجالات الأداء البيئي إن أمكن ذلك، ولكن عند تعذر الحصول على تقديرات معبر عليها نقديا، يتم اللجوء إلى طريقة القياس الكمي أو الوصفي؛

— ونستنتج أن قياس التكاليف البيئية يستحسن أن يكون بصورة نقدية أي تكون مقدرة ماليا ونقديا، ولكن ونظرا لصعوبة هذا التقدير بسبب مشاكل القياس المحاسبي يمكن استبدال القياس النقدي بطرق أخرى، وتعتبر كل من طريقة القياس الوصفي وطريقة القياس الكمي من أهم وأفضل الأساليب البديلة التي تمكن من تعويض الأساس النقدي؛

— أسلوب القياس الوصفي: يعد هذا الأسلوب من أبسط أساليب القياس وأكثرها شيوعا وأقلها كلفة في مجال قياس التأثيرات البيئية، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة، وبذلك لا يعتمد على قواعد محددة في القياس وإنما يستخدم وصفا لظاهرة أو النشاط المراد قياسه بأسلوب إنشائي وصفي ويستخدم هذا الأسلوب في الحالات التي يصعب معها استخدام القياس النقدي أو الكمي، وبهذا يوفر معلومات قد تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات في بعض الحالات الضرورية والتي يصعب معها توفير هذه المعلومات بأساليب القياس الأخرى؛

— أسلوب القياس الكمي: يقصد بالقياس الكمي تعيين أعدادا للأحداث والأنشطة أو الظواهر المطلوب قياسها وفقا لقواعد وإجراءات محددة، إن هذا الأسلوب يستخدم لتوفير معلومات كمية عن تأثير الأنشطة البيئية التي لا يمكن قياسها إلا نقديا، وبما أن صورة هذه الأنشطة تتباين تبعا لنوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة لذا فإن وحدة القياس المستخدمة تتباين كذلك حسب طبيعة النشاط، مما يتطلب تحديد النظام المناسب ووحدات القياس المناسبة لقياس هذه الأنشطة وبما يؤدي إلى الربط بين طبيعة هذه الأنشطة والهدف من قياسها بحيث تعكس الخصائص الهامة لعملية القياس، ولا يوجد ما يمنع من اعتماد المحاسب على المقاييس المتاحة في مجال العلوم الأخرى واستخدامها في مجال قياس التأثيرات المترتبة عن أنشطة المؤسسة مما يدي إلى شمول القياس المحاسبي بصورة تفوق ما يدي إليه الاعتماد المطلوب على القياس النقدي.

■ أساليب القياس المحاسبي للعوائد البيئية:

بالرغم من صعوبة قياس العوائد البيئية إلا أن هناك محاولات لتحديد أساليب محاسبية يمكن استخدامها في عملية القياس على النحو التالي: (لعبيدي، 2014 - 2015)

■ أسلوب القياس المباشر للعوائد البيئية: يتم قياس المنافع أو العوائد البيئية طبقاً لهذا الأسلوب عن طريق قياس الإيرادات التي تحققت بالفعل نتيجة قيام المؤسسة الصناعية بالأنشطة البيئية المختلفة:

■ أسلوب التكاليف التي يمكن تجنبها: طبقاً لهذا الأسلوب، يتم قياس المنافع أو العوائد البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسة الصناعية على أساس التكلفة التي يمكن تجنبها مستقبلاً، ويتحقق ذلك عند قيام المؤسسة الآن بأنشطة بيئية تهدف إلى إزالة أو تخفيض المصادر المحتملة للأضرار البيئية والتي يطلق عليها أنشطة المنع أو الحماية، بدلاً من أن تكون مضطرة بعد فترة من الزمن لتحمل تكلفة علاج الوضع البيئي السيئ الذي اتبعته منذ البداية، وبالتالي تكون قد تفادت تحمل تكلفة العلاج؛

■ أسلوب تكلفة المرض: يستخدم هذا الأسلوب لقياس تكلفة التلوث المرتبطة بالمرض، حيث تفسر التكاليف طبقاً لهذا الأسلوب كحد أدنى لتقرير العائد المتوقع من الإجراءات التي تم اتخاذها لمنع حدوث الضرر وتشمل التكاليف أي انخفاض في الإيرادات نتيجة المرض، وكذلك التكاليف الطبية، وتكاليف الإقامة بالمستشفيات وغيرها. ويستخدم هذا الأسلوب لتحديد القيمة البعدية للمنازعات والدعاوي القضائية خاصة عند حدوث الوفاة بسبب ضرر ما؛

■ أسلوب تقدير قيمة المنافع البيئية المحتملة: يقوم هذا الأسلوب على أساس تقدير قيمة المنافع أو العوائد البيئية المتوقعة نتيجة قيام المؤسسة بالأنشطة البيئية المختلفة لاسيما في حالات عدم التأكد، حيث يتم استخدام نظرية الاحتمالات للتنبؤ باحتمال حدوث كل حالة من حالات الطبيعة عن طريق تطبيق معايير معينة كمعيار الاحتمالات المتساوية، أو معيار المتوسط المرجح لأفضل وأساء عائد بالنسبة لكل حالة؛

■ أسلوب تخفيض تكاليف البرامج البيئية: يستخدم هذا الأسلوب في تحديد العوائد البيئية الناتجة عن تخفيض تكاليف برامج الرقابة على عناصر تلوث البيئة وذلك بقيمة إيرادات بيع العناصر المعاد تشغيلها أو بقيمة العناصر المعاد استخدامها في عمليات التشغيل.

❖ الإفصاح المحاسبي البيئي:

يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي بأنه: الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك (تجاني و عزه، صفحة 195).

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية، التي تساعد في تقييم كفاءة المشاريع، فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها (سعبيدي، 2013 - 2014).

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- أساليب الإفصاح المحاسبي البيئي: يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أساليب على النحو التالي: (بوكتير و مناخ، 2017)
 - الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة: بمعنى أن تكون هناك تقارير مستقلة عن الإفصاح البيئي، وقد تكون هذه التقارير وصفية وقد يكون بعضها مخصصا لعرض التكاليف البيئية فيما يخص بعضها الآخر لعرض المنافع؛
 - الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية: حيث يكون الإفصاح عن المعلومات البيئية موبيا في تقرير واحد من خلال القوائم المالية وملحقاتها التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة؛
 - الإفصاح في تقارير الإدارة: حيث يقتصر الإفصاح المحاسبي البيئي في التقرير السنوي للمؤسسة أو في تقرير مجلس الإدارة، ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة.
- المحور الثاني: المحاسبة البيئية بين التطوير والتطبيق
- ❖ المعايير الدولية والإصدارات المحاسبية لحماية البيئة
- زاد الاهتمام بالأداء البيئي من طرف المنظمات المهنية والجمعيات العلمية، خاصة مع التطور الكبير الذي تشهده المؤسسات ومنظمات الأعمال، فقد عملت هذه المنظمات والجمعيات على إصدار مجموعة من المعايير والدلائل الإرشادية حول كيفية إدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية للمؤسسة، وكذا وضحت سير عملية القياس والإفصاح، وفي هذا المحور سنذكر ثلاث إصدارات للمعايير والإرشادات في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ومنها: دولية، أمريكية، وبريطانية: (عبد الصمد، 2015)
- الإصدارات الدولية: نذكر منها على الخصوص مساهمات المنظمات الآتية:
 - الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: أصدر الاتحاد المعيار الدولي للتدقيق رقم 1010 بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية"، الذي تضمن إرشادات رئيسية للمدقق متعلقة بمراعاة الاعتبارات البيئية عند فحص القوائم المالية للمؤسسات التي تزداد بها أهمية الأمور البيئية التي من شأنها التأثير على القوائم المالية منها على وجه التحديد صدور أنظمة وقوانين بيئية متعلقة بأصول المؤسسة، فشل المؤسسة في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، الالتزامات البيئية المتنوعة التي تقع على عاتق المؤسسة المرتبطة بعملها الأساسي، الالتزامات البيئية عن المبادرات الطوعية لحماية البيئة من التلوث الذي تسببه المؤسسة.
 - مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB: اعتمد المجلس المعيار رقم 37 تحت عنوان "مخصصات الالتزامات والأصول المحتملة"، الذي يقدم الاعتبارات العامة للتقرير، والإفصاح عن الخسائر المحتملة ومن ضمنها الخسائر المترتبة عن عواقب الأمور البيئية، كما نص المعيار المحاسبي رقم 01 "عوض القوائم المالية"، على أن العديد من المؤسسات وبخاصة في قطاعات الأنشطة التي تزداد أهمية العوامل البيئية فيها، عليها أن تقدم خارج القوائم المالية قوائم وتقارير مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة، هذا، وبين المعيار رقم 16 الخاص بالامتلاكات والمنشآت والمعدات أنه يمكن الحصول على ممتلكات وتجهيزات ومعدات لأغراض وقائية أو بيئية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

— منظمة المساءلة ACCOUNTABILITY من إصدارات المنظمة التي تناولت الأداء البيئي للمؤسسات، سلسلة معايير المساءلة AA1000 التي تضم:

- معيار المساءلة AA1000APS: أصدرت الطبعة الأولى لهذا المعيار سنة 1999، وهو يقدم مجموعة من المبادئ المقبولة دولياً لتأطير وهيكل الطريقة التي تمكن المنظمات من فهم وإدارة، والتقرير عن أداء استدامتها؛

- معيار مهام التأكيد AA1000AS: تم نشر طبعته الأولى سنة 2003، ويتضمن هذا المعيار منهجاً علمياً لممارسي مهام التأكيد لتقييم طبيعة ودرجة التزام المنظمات بمبادئ المساءلة، ونوعية المعلومات التي توفرها المنظمات للجمهور عن أدائها في مجال التنمية المستدامة؛

- معيار إشراك أصحاب المصالح AA1000SES: كان أول إصدار له سنة 2005، يقدم هذا المعيار للمنظمات إطاراً مفاهيمياً المرتبط بكيفية إشراك أصحاب المصالح في عمليات تحديد وفهم، والاستجابة لقضايا ومسائل التنمية المستدامة والتقرير عنها.

- الإصدارات الأمريكية: منها على الخصوص مساهمات المنظمات الآتية:

— الجمعية الأمريكية للمحاسبة A.A.A: قدمت لجنة التأثيرات البيئية المنبثقة عن الجمعية نموذجاً للتقرير عن الأداء البيئي للمؤسسة، يقوم على إفصاح المؤسسة عن جهودها في حل المشاكل البيئية بتضمين القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود باستخدام أسلوب الوصف الروائي بالإفصاح عما يأتي:

- المشاكل البيئية الرئيسية: بتحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة فيما يختص بالرقابة على التلوث، والمعايير المسموح بها، والعقوبات المقررة في حالة تجاوزها لهذه المعايير؛

- خطط المؤسسة للحد من المشاكل البيئية: بالوصف التفصيلي لخطط المؤسسة تجاه تخفيض التلوث، والجدول الزمني المحدد لتنفيذها، وموازنة تكاليف الرقابة على التلوث؛

- التقدم الذي أحرزته المؤسسة في حل المشكلات البيئية: بوصف ما أنجزته المؤسسة من تقديم والتكاليف التي ترتبت عن هذا الإنجاز؛

- التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها.

— مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

أصدر المجلس في عام 1975 بياناً خاصاً بالمحاسبة عن الطوارئ لمساعدة المحاسبين على تحديد المواقف المحتملة تكلفتها في المستقبل مثل معالجة نفاثة البيئة، كما بادرت مجموعة فرق مهام القضايا الملحة المنبثقة عن المجلس بتقديم مجموعة من الإصدارات، منها الإصدار رقم 89-13 المرتبط برسمة تكاليف معالجة التلوث البيئي والإصدار رقم 5-93 الذي يتضمن إرشادات خاصة بالمعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية.

– المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA

في سنة 1996 أصدر المعهد المعيار 1-SOP96 بعنوان "التزامات المعالجة البيئية، وتضمن إرشادات تتعلق بالاعتراف بالمسائل المرتبطة بالالتزامات المعالجة للبيئة، والإفصاح عنها في القوائم المالية من قبل الشركات، وأصدر أيضا في عام 2003 المعيار 2-SOP03 الذي يتناول المصادقة على الالتزامات المرتبطة بالانبعاث من الغازات المتسببة في الاحتباس الحراري GHG خلال السنة المالية، كما نص المعيار على أن المحاسب القانوني يجب أن يكون لديه معارف تتجاوز المجال المحاسبي والمالي مع إمكانية أن يستعين بخبير في التخصص المطلوب مع ضرورة أن تتوفر لديه المعارف الكافية لتقييم عمل هذا الخبير.

■ الإصدارات البريطانية: ونذكر منها مساهمات الهيئات التالية:

– جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين UK-ACCA

أصدرت الجمعية مجموعة من الإرشادات تختص بالإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، حددت فيها المكونات التي يجب أن يتضمنها التقرير البيئي، وتتمثل في العناصر الآتية:

- الخصائص العامة للمؤسسة: التي تشمل نبذة عامة عن المؤسسة؛
- السياسة البيئية للمؤسسة: التي تعكس التزام المؤسسة نحو تنفيذ الأهداف، والغايات الخاصة بإدارة الأنشطة البيئية؛
- غايات وانجازات المؤسسة في المجال البيئي، وتشمل مجموعة من الغايات التي تغطي موضوعات بيئية مختلفة ابتداء من إنشاء نظام بيئي فعال إلى الاستخدام العقلاني للموارد الطبيعية، والسيطرة على الملوثات والمخلفات الصناعية؛
- تقرير مستقل عن التدقيق البيئي: والذي يمثل في إصدار تقرير من جهة مستقلة يعكس أعمال التدقيق المنجزة بخصوص أداء المؤسسة البيئي ومدى التزامها بالقوانين والمعايير البيئية الموضوعية.

– معهد المحاسبين القانونيين ICAEW: أصدرت فرقة البحوث البيئية التابعة للمعهد تقرير بحثي حول الإفصاح عن الأداء البيئي، ولقد أوصى هذا التقرير بضرورة التوسع في الإفصاح عن القضايا البيئية وبخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تؤثر العوامل البيئية فيها على سياساتها وأنشطتها وتنعكس على قيم أصولها والتزاماتها، كما أوصى أيضا بقائمة للبنود التي على المؤسسات نشرها في تقاريرها السنوية، منها السياسة البيئية للمؤسسة أهدافها البيئية والمعلومات المرتبطة بالإجراءات المتبعة لتحقيقها.

❖ المعالجة المحاسبية عن الأداء البيئي

تكون المعالجة المحاسبية عن الأداء البيئي وفق (عباسي وزنودة، 2021) كما يلي:

الهدف من القياس المحاسبي للأصول والخصوم البيئية هو السعي للحصول على أساسيات القياس الإيجابي أو السلبي على البيئة، حيث أن القياس المحاسبي للأصول البيئية تعني عوائد التكاليف البيئية للمؤسسة لأكثر من سنة محاسبية مثل: التشجير، تنظيف المياه، أجهزة تنقية الهواء، معالجة مياه الصرف الصحي، انخفاض نسبة المواد

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

الكيميائية الضارة، التخفيض من ثاني أكسيد الكربون وغيرها، أي هي التي يمكن أن تتحقق بشكل مباشر نتيجة قيام المؤسسة بالعديد من الأنشطة البيئية، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن التخفيض في تكلفة هذه الأنشطة يعتبر عائداً مباشراً لها، بينما القياس المحاسبي للخصوم، تعني المبالغ المالية التي تقوم المؤسسة بدفعها مستقبلاً نتيجة الأضرار البيئية الناجمة عن أنشطتها.

الجدول يوضح قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي:

البيان	كلي	جزئي
صافي الدخل من النشاط الاقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح	XX	
<u>يضاف إليه: الإيرادات البيئية</u>		
إيرادات إعادة التدوير		XX
إيرادات التخلص من النفايات		XX
التخفيض في المخصصات البيئية		XX
أرباح بيع أصول رأسمالية بيئية		XX
إجمالي الإيرادات البيئية		
<u>تخصم: النفقات البيئية</u>	XX	
انجاز مخازن النفايات الخطرة		XX
مواد خام لوحدة المعالجة		XX
أجور العاملين بوحدة المعالجة		XX
اهتلاك الأصول الرأسمالية البيئية		XX
خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية		XX
الزيادة في المخصصات البيئية		XX
أقساط التأمين ضد المخاطر البيئية		XX
غرامات وتعويضات بيئية		XX
إجمالي النفقات البيئية		XX
صافي الدخل الاقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على الأرباح	(XX)	XX
<u>تخصم: الضرائب على الأرباح</u>	XX	
صافي الدخل الاقتصادي والبيئي بعد خصم الضريبة على الأرباح.	XX	

كما تجدر الإشارة إلى أن المعالجة المحاسبية لمصاريف التلوث البيئي تتطلب التمييز بين نوعين من المصاريف

وهي:

- مصاريف الحد من التلوث البيئي وتندرج ضمن المصاريف الرأسمالية: وهي المصاريف التي تنفق من أجل الحصول على المعدات والآلات؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- مصاريف الحد من التلوث البيئي وتندرج ضمن المصاريف: والذي يحمل كعبء على دخل الفترة التي أنفق فيها. وعلى ضوء ذلك لابد من تخصيص حسابين مستقلين لذلك هما:
- ح/ أصول اجتماعية (معدات الحد من التلوث)؛
- ح/ مصاريف اجتماعية (إزالة تلوث البيئة).
- وتكون المعالجة المحاسبية كالتالي:

	X	ح/ أصول اجتماعية (معدات) ح/ النقدية	X	X
X				
	X	ح مصاريف اجتماعية (إزالة تلوث البيئة) ح/ النقدية	X	X
X				

قراءة في نتائج دراسات تطبيقية سابقة في المؤسسات الصناعية الجزائرية
سنقوم فيما يلي باستعراض بعض أهم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة البيئية في المؤسسات الجزائرية وأهم النتائج المتوصل إليها من ناحية التطبيق، المعوقات، أسس القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.

- دراسة مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، وقد أوضحت نتائج البحث أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء، إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية.

- دراسة مولاي نسية ودراسي مسعود، القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة صيدال (فرع المضادات الحيوية):

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية، وقد توصلت إلى جملة من النتائج أهمها أن مؤسسة صيدال ساهمت بشكل غير مباشر في التقليل من الأضرار البيئية، ويعود ذلك لاستيراد المادة الأولية من بلد أجنبية بعد أن كان إنتاجها داخل المؤسسة يؤثر بشكل سلبي كبير على البيئة، كما أنها تتحمل تكاليف بيئية للتخلص من نفايات الأدوية غير الصالحة، غير أنها لا تفصح عنها كتكاليف بل تصنفها كخدمات مقدمة من مؤسسة أخرى مقابل مبلغ متفق عليه.

- دراسة ناصري إيمان وسمر نوال، تطبيقات المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة شركة الاسمنت الجزائرية "جيكا":

تهدف الدراسة إلى إبراز أهم تطبيقات المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وتوصلت إلى أن شركة الاسمنت جيكا تحاول تطبيق المحاسبة الخضراء من خلال تبني لنظام الإدارة البيئية والإنتاج الأنظف من

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

خلال اقتنائها لتكنولوجيا صديقة للبيئة، كما تقوم بإدراج هذه التكاليف في محاسبتها المالية ليتم الإفصاح عنها في الأخير في القوائم المالية بصفة عامة أي لا يتم فصل المحاسبة المالية عن المحاسبة الخضراء.

- دراسة عبد القادر مسعد ورايح وكييل، مدى تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأبعاد المسؤولية الاجتماعية - دراسة حالة شركة الاسمنت بسور الغزلان :-

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وممارستها للمسؤولية الاجتماعية بمختلف أبعادها منها المسؤولية البيئية، وأظهرت الدراسة الميدانية بشركة الاسمنت بسور الغزلان القصور في تبني المسؤولية الاجتماعية بمختلف أبعادها، رغم الاستقرار الاقتصادي والأرباح التي تحققها الشركة.

نلاحظ من خلال هذه الدراسات أن المؤسسات الجزائرية عموماً واعية بمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه البيئة ومواردها - وإن كان ذلك لا يشمل كل المؤسسات حيث تحاول جاهدة التخفيف أو الحد من الآثار السلبية التي يتسبب بها نشاطها الاقتصادي، غير أن مسألة القياس والإفصاح المحاسبي البيئي لم تلقى استجابة من هذه المؤسسات كما أنها لا تلتزم بتوفير مقومات تطبيق المحاسبة البيئية وهذا راجع للمعوقات التي لازلت تواجهها المحاسبة البيئية وعدم وجود قوانين ملزمة للمؤسسات بتطبيق المحاسبة البيئية مع وجود قوانين تعمل على حماية البيئة أبرزها القانون 03-10 في المادة 03 حيث ينص على مبدأ الملوث الدافع وهو مبدأ من المبادئ العامة لحماية البيئة ويقضى بموجبه أن "يتحمل كل شخص يتسبب نشاطه أو يمكن أن يتسبب في إلحاق الضرر بالبيئة، نفقات كل التدابير الوقائية من التلوث والتقليص منه وإعادة الأماكن وبيئتها إلى حالتها الأصلية"، فالهدف من هذا المبدأ هو الضغط عن طريق الأعباء المالية على الملوث ليمتنع عن تلويث البيئة أو على الأقل التقليص منه. (شوقي، 2022)

❖ مقومات ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية

▪ مقومات تطبيق المحاسبة البيئية:

إن تطبيق أي نظام محاسبي يتطلب وجود عدة مقومات- وكذلك نظام المحاسبة البيئية - لأجل تطبيقه بطريقة فعالة وموضوعية في كل من تحديد وقياس الآثار البيئية وكذلك الإفصاح عنها. وتتمثل أهم هذه المقومات في: (بودلال و بن حمادي، 2018، صفحة 103)

- تصميم مجموعة مستندية لإثبات كافة الأحداث والعمليات البيئية؛
- تصميم مجموعة دفترية تعكس الأنشطة والممارسات البيئية للمؤسسة؛
- إعداد دليل الحسابات، حيث يجب تعديل الحسابات المرفقة بمعايير المحاسبة الدولية لتشمل جميع الحسابات البيئية سواء التي تم الاعتراف بها نتيجة أحداث ماضية، وتأكدت في تاريخ الميزانية (حسابات مؤكدة)، أو تلك المتوقع حدوثها مستقبلاً نتيجة أحداث سابقة (حسابات محتملة)؛
- القواعد الإجرائية، والمتمثلة في المعايير البيئية والفنية والمبادئ التي يجب أن تتبعها المؤسسة؛
- ضوابط الرقابة، وتتمثل في مجموعة إجراءات الرقابة تهدف للتأكد من إتباع المعايير البيئية والفنية والالتزام بمبادئ وسياسات الشركة والمتمثلة في القواعد الإجرائية؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- العنصر البشري، ويتمثل في المحاسبين القائمين في ظل نظام المحاسبة البيئية؛
- العنصر المادي، ويتمثل في الأدوات والآلات المستخدمة في ظل نظام المحاسبة البيئية؛
- إعداد قوائم وتقارير مالية عن الأنشطة والممارسات البيئية تكون أكثر وضوحاً وشفافية.
- معوقات تطبيق المحاسبة البيئية:
- تواجه المؤسسات عدة صعوبات ومعوقات في تطبيق المحاسبة البيئية تعود إلى عدة عوامل. ولعل أهم هذه المعوقات مايلي: (فتح الإله، 2016، صفحة 67 و 68)
- طبيعة النشاط البيئي: حيث يرتبط النشاط البيئي بموارد طبيعية ذات طبيعة عامة لا ترتبط بعلاقة اقتصادية مع المنشأة، بالإضافة إلى صعوبة حصر الآثار البيئية المترتبة على النشاط البيئي بصورة كمية بالدقة والموضوعية الكافية؛
- صعوبة تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بعض جوانب الأداء البيئي: ويتضح ذلك من خلال بعض الجوانب التالية:
- لا تأخذ بعض جوانب الأداء البيئي صفة الحدث المالي ولا يترتب عليها تدفقا نقديا داخلا أو خارجا سواء في جانب التكاليف أو المنافع؛
- خضوع الموارد الطبيعية للملكية الحرة - استغلالها متاح للجميع بدون ملكية - عكس الموارد الاقتصادية التي تخضع للملكية القانونية للمنشأة مما يسهل إخضاعها للقياس المحاسبي التقليدي؛
- صعوبة تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات نتيجة لعدم وجود تدفق نقدي داخل عن النفقات الرأسمالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية؛
- مشكلة توقيت الاعتراف بالمنافع البيئية.
- مشكلة حصر أضرار التأثيرات البيئية: حيث تبرز مشكلة تقدير وقياس قيمة الأضرار البيئية بصورة تعادل القيمة الفعلية والعادلة لتلك الأضرار، الأمر الذي قد يتم بصورة فيها جزء من التقدير والحكم الشخصي، حيث أن النظام المحاسبي قد لا يعكس بالضرورة الاستخدام أو التدفق الفعلي للموارد بسبب الافتراضات التي يقوم بها المحاسبون؛
- صعوبة قياس التكلفة البيئية: حيث تواجه المنشآت مشكلة تحويل البيانات الكمية التي تعبر عن المشاكل البيئية إلى وحدات قياس نقدية خاصة فيما يتعلق بكمية التلوث الناتجة عن المنشآت الصناعي، ومعظم التكاليف البيئية غالبا ما يتم تجاهلها أو يساء فهمها بسبب نقص المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي في المنظمة؛
- صعوبة فصل التكاليف البيئية: فقد تتداخل التكاليف البيئية مع التكاليف الأخرى مما يشكل صعوبة في فصلها عن هذه التكاليف، بالإضافة إلى عدم توافر البيانات اللازمة لقياس عناصر التكاليف البيئية في السجلات والدفاتر المحاسبية وارتباطها بعدد كبير من الأحداث الخارجي؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

- الإفصاح عن التأثيرات البيئية: حيث خلقت طبيعة الأداء البيئي واختلافه عن طبيعة الأنشطة الاقتصادية صعوبة في توحيد طريقة العرض واختيار الأسلوب الملائم للقياس والإفصاح المحاسبي على التأثيرات البيئية.
3. خاتمة:

لقد تفاقمت الآثار السلبية للتلوث البيئي الذي تسبب فيه نشاط المؤسسات الاقتصادية ليصل لدرجة دق ناقوس الخطر والمطالبة بإيجاد حلول فعلية وموضوعية من أجل ضمان استمرارية الموارد والمؤسسات والأفراد، ما دفع الهيئات المهتمة بالبيئة بمطالبة المؤسسات بتحمل مسؤوليتها الاجتماعية من خلال الاعتراف بأنشطتها البيئية عن طريق تبني المحاسبة البيئية، فظهرت المحاسبة البيئية أو الخضراء كأحد الموضوعات العصرية التي تسعى إلى الحد أو التخفيف من الآثار السلبية للتلوث من خلال قيام المؤسسات بالاعتراف بمسؤولياتها الاجتماعية اتجاه البيئة، قياس أدائها البيئي والإفصاح عنه ضمن قوائمها المالية وإدراج نظام محاسبي بيئي من شأنه إضافة قيمة للمؤسسة وتحقيق نتائج إيجابية في المحافظة على البيئة ومواردها.

لقد ظهرت عدة اتجاهات لكيفية قيام المؤسسة بالاعتراف بأدائها البيئي وتنوعت أساليب القياس والإفصاح المحاسبي وتعددت الآراء مما خلق إشكالية الطريقة المثلى الواجب إتباعها والتي تحقق أكثر قدر من المنفعة للبيئة والمؤسسات، وهناك جهود كبيرة تبذلها مختلف الهيئات المهنية والمحاسبية تسعى من خلالها إلى إرساء مبادئ موضوعية وموحدة لنظام المحاسبة البيئية وتمكنت من إصدار مجموعة من المعايير والدلائل الإرشادية حول كيفية إدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك توضيح سير عملية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي وإعطاء نماذج عن تقارير الإفصاح وإرشادات خاصة بالمعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية.

وفي الجزائر من الناحية التشريعية هناك عدة قوانين تحمي البيئة إلا أنه من الناحية المحاسبية فالمؤسسات الجزائرية بالرغم من وجود الرغبة في الإصلاح البيئي والوعي بضرورة تحمل المسؤولية البيئية غير أنها لا تلتزم بالمحاسبة البيئية في قياس كل من التكاليف والعوائد المحاسبية البيئية والإفصاح عن أدائها البيئي وهذا راجع لعدة معوقات ولعل أهمها غياب الإطار التشريعي الملزم للمؤسسات بذلك وطبيعة الحسابات والعمليات البيئية التي تختلف عن طبيعة النظام المحاسبي المالي.

لا زالت المحاسبة البيئية تمثل أحد المشاكل المحاسبية المعاصرة مالم تتجاوز العوائق التي تواجهها ولا زالت الهيئات الدولية المحاسبية والمهنية تعمل جاهدة من أجل تطوير المحاسبة البيئية والرقى بمهنة المحاسبة وتطوير آفاقها المستقبلية.

4. قائمة المراجع:

1. صابر عباسي، وإيمان زودة. (2021). مشاكل محاسبية معاصرة. تلمسان، الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
2. بشرة تجاني، والأزهر عزه. أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف البيئية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية. جامعة زيان عاشور. الجلفة. العدد الاقتصادي 34 (01).
3. جبار بوكثير، ويسمة مناخ. (2017). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية. الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
4. حنان بودلال، وعبد القادر بن حمادي. (ديسمبر، 2018). المحاسبة الخضراء والتدقيق البيئي - واقع وآفاق - مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية. العدد 02. المجلد 04.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة
عرض لتجارب دولية رائدة

5. حنان سيف سعيدي. (2013 - 2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية. رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في علوم التسيير. جامعة قسنطينة 02.
6. عمر إقبال توفيق المشهداني. (2011). دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة. مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات 498-500. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. ورقلة.
7. رقية علي أحمد الطيب. (2021). دور المحاسبة الخضراء في الحد من التلوث البيئي الناتج عن قطاع الاتصالات في السودان (دراسة حالة شركة سوداني). المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث - مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية. العدد 16. المجلد 05.
8. سلى عمارة، ونعيمة برك. (جوان، 2018). الأداء البيئي كمدخل حديث لاكتساب مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية - شركة نوكيا نموذجاً - مجلة اقتصاديات المال والأعمال. العدد 02. الحجم 02.
9. سليمة أحمد غدير، وسلى عائشة كيحلي. (نوفمبر، 2011). دور الأداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية. مجلة مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات. جامعة ورقلة.
10. عبد الهادي منصور الدوسري. (2011). أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية. رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماجستير في المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط.
11. عمر إقبال توفيق المشهداني، وعلي خلف الركابي. (نوفمبر، 2011). دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة. الملتقى الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات. جامعة ورقلة.
12. محمد أحمد محمد فتح الإله. (ديسمبر، 2016). معوقات تطبيق المحاسبة عن التأثيرات البيئية في السودان: وجهات نظر الإدارة. المجلة العربية للمحاسبة، جامعة الملك خالد، المملكة العربية السعودية. العدد 02. المجلد 19 (63).
13. ريم مصباح سحيم. (2018). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية - دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط. مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، كلية الاقتصاد العجيلات. قسم المحاسبة. جامعة الزاوية.
14. مهاوات لعبيدي. (2014 - 2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير. جامعة محمد خيضر. بسكرة.
15. نجوى عبد الصمد. (2015). المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001. أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في تسيير المؤسسات. جامعة باتنة 1.
16. نجوى عبد الصمد، وزكية مقري. (جوان، 2016). واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمنت العمومية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية. العدد 04.
17. نسية مولاي، ومسعود دراوسي. (2021). القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة صيدال (فرع المضادات الحيوية). مجلة الاقتصاد الجديد. العدد 01. المجلد 12.
18. نور الدين جاب الله. اشكالية المحاسبة الوطنية البيئية وفق المحاسبة البيئية للأمم المتحدة. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير. جامعة الجزائر. مجلة بحوث، العدد 10. الجزء الأول.
19. وليد تخرين، وهوارية مبسوط. (2021). واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة نفضال بتيارت. Revue Algérienne d'Economie et Gestion.
20. إسلام جمال الدين شوقي. (أفريل، 2022). آفاق البيئة والتنمية. قياس الأداء البيئي ونظام ISO14000: www.maan-ctr.org

أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة الأرباح دراسة حالة شركة المراعي خلال الفترة (2010-2021)

The impact of accounting disclosure of environmental costs on the quality of profits A case study
of ALMARAI company during the (2010-2022)

ط.د بلعيد محمد/المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف – ميله/الجزائر

ط.د بومنقار جهاد/جامعة باجي مختار – عنابة/الجزائر

ط.د لعلايبي نورهدي/المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف – ميله/الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بحث أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لشركة المراعي (ممثل بحجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الوقاية وتكاليف الاكتشاف) على جودة أرباحها والمقاسة بـ مؤشر (MILLER 2007) للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، وذلك باستخدام نموذج الانحدار المتعدد للفترة (2010-2021). توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي موجب لحجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الوقاية لشركة المراعي على جودة أرباحها، في حين أن حجم الإفصاح عن تكاليف الاكتشاف ليس له أثر معنوي على جودة أرباحها. الكلمات المفتاحية: إفصاح المحاسبي، إفصاح البيئي، جودة الأرباح، إدارة الأرباح، قوائم مالية.

Abstract:

This study aims to investigate the impact of the accounting disclosure of the environmental costs of Almarai Company (represented by the size of the accounting disclosure of prevention costs and discovery costs) on the quality of its earnings, measured by the values of (MILLER 2007) index to reveal earnings management practices, using the multiple regression model for the period (2010-2021).

The study concluded that there is a positive significant effect of the volume of accounting disclosure of the prevention costs of Almarai Company on the quality of its profits, while the volume of disclosure of discovery costs has no significant effect on the quality of its profits.

Key words: Accounting disclosure, Environmental disclosure, Earnings quality, Earnings management, Financial statements.

1. مقدمة:

عرفت المسؤولية البيئية في السنوات الأخيرة اهتمام متزايد من قبل الشركات وذلك من خلال سعيها لاستخدام الموارد الطبيعية بكفاءة ودون الاضرار بالبيئة، وباعتبار أن المحاسبة هي المصدر الأساسي للمعلومات المالية. فقد اهتم الفكر المحاسبي بالإفصاح عن المعلومات البيئية خاصة تلك المتعلقة بالتكاليف البيئية. خاصة في ظل تنامي الوعي بالقضايا البيئية لدى الشعوب بصفة عامة ومستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة، وذلك من خلال الإفصاح عن معلومات مالية دقيقة وموثوقة حول التأثير البيئي للشركات وانعكاسه على الإيرادات والتكاليف كالتكاليف البيئية، مما يسهم في تحسين مقروئية وتحديد جودة الأرباح، وبإسقاط ما سبق على شركة المراعي، يمكننا بلورة معالم الإشكالية في التساؤل الرئيسي التالي:

ما أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على جودة أرباح شركة المراعي خلال الفترة (2010-2021)؟

ولإجابة عن التساؤل الرئيسي، ارتأينا طرح التساؤل الفرعي الآتي:

- هل توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لحجم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف

البيئية لشركة المراعي على جودة أرباحها خلال الفترة (2010-2021)؟

وكإجابة أولية عن التساؤل الفرعي، قمنا بوضع الفرضية التالية:

- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لحجم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

لشركة المراعي على جودة أرباحها خلال الفترة (2010-2021)

1.1. أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية المتغيران محل الدراسة، إذ يعتبر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية من المواضيع الهامة في الآونة الأخيرة، حيث أن الشركات تتعامل مع التكاليف البيئية وتأثيرها على جودة الأرباح بشكل متزايد، من أجل تحقيق أهدافها المالية، الاقتصادية والبيئية وفي الوقت نفسه عبر الكفاءة في التخطيط والتحكم في التكاليف البيئية.

2.1. أهداف البحث

يهدف البحث إلى فهم العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لشركة المراعي وجودة أرباحها حيث تعد جودة الأرباح من المؤشرات الهامة في تقييم أداء الشركات وتحليل القرارات الاستثمارية، كما يهدف هذا البحث إلى إيضاح العلاقة هل الإفصاح الكافي عن التكاليف البيئية يمكن أن يؤدي إلى تحسين جودة الأرباح؟ وبالتالي تحسين أداء الشركات وخلق الثقة بينها وبين الجمهور.

3.1. محتويات البحث: تم تقييم هذا البحث إلى ثلاثة محاور كالتالي:

- المحور الأول: الاطار العام للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

- المحور الثاني: الاطار العام لجودة الأرباح.

- المحور الثالث: الدراسة التطبيقية.

2. محاور الدراسة:

المحور الأول: الاطار العام للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

أولاً: تعريف التكاليف البيئية وأنواعها

❖ تعريف التكاليف البيئية

للتكاليف البيئية عدة تعاريف نذكر منها:

عرفت التكاليف البيئية بأنها "تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو وقف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الاثار البيئية الضارة على العاملين والمؤسسة ككل" (Stinson, p. 18)

كما عرفت على أنها " تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الأثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة كتكاليف التخلص من النفايات وتجنبها... إلخ، إجراء البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة، وكذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات لمخالفتها لقوانين المحافظة على البيئة" (رمزي، 2008، صفحة 13).

❖ أنواع التكاليف البيئية:

تنقسم التكاليف البيئية إلى ستة أنواع كما هو موضح على النحو التالي: (سفيان م.، 2017، الصفحات 183-

154)

- تكاليف الوقاية: وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لمنع إنتاج الملوثات التي تسبب تدهور الجودة البيئية منها: تقييم واختيار آلات المنع والحد من التلوث والدراسات البيئية، وتصميم النظم لمقابلة الأهداف البيئية سواء كانت نظم شراء أو تسويق أو تغليف أو نظم معلومات محاسبية وإدارية وإدارة النفايات؛
- تكاليف الاكتشاف: وهي تكاليف الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والنظم داخل المؤسسة متفقة مع المعايير البيئية المناسبة سواء كانت إلزامية أو اختيارية، ومن هذه التكاليف: تكاليف المراجعة البيئية، تكاليف فحص المنتجات والعمليات، وتطوير مقاييس الأداء البيئي والرقابة على معدلات التلوث؛
- تكاليف الفشل: وتشمل الأنشطة التي تهدف إلى رقابة الأداء البيئي والعمل على منع حدوث أضرار بيئية، وهذه المجموعة تشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في مراحل ما قبل الإنتاج حتى وصول المنتج إلى المستهلك، ويعد هذا النوع من التكاليف من النشاطات التي تضيف قيمة إلى ما يترتب عليها من تخفيض للتكاليف الأخرى للأداء البيئي، ومن ثم زيادة الأرباح وتحسين مقدرتها التنافسية؛
- تكاليف الرقابة على الأداء البيئي: تضم الأنشطة التي تعمل على معالجة الأضرار البيئية التي لم تنجح نشاطات التكاليف السابقة في منع حدوثها، يعد هذا النوع من تكاليف الأداء البيئي تكاليف ناشئة عن قصور نشاطات رقابة الأداء البيئي في تحقيق مستوى الأداء المستهدف، أي أنها تكاليف غير ضرورية ولا تضيف قيمة مضافة.

ثانياً: تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي

يعرف الإفصاح المحاسبي بصفة عامة على أنه: "إظهار المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية وفي الهوامش والجداول والملاحظات المكتملة مما يجعل من القوائم المالية غير مضللة وملائمة للمستخدمين، وذلك لغرض تمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة" (دعاء، 2011، صفحة 14)

أما الإفصاح المحاسبي البيئي فيشير إلى " تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشأة الأعمال في القوائم المالية، مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات، كما يؤدي إلى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي لهذه المنشأة (صالح م.، 2015، صفحة 68)"

كما أشارت جمعية المحاسبين القانونيين إلى أن الإفصاح المحاسبي البيئي هو عبارة عن " مصطلح يستخدم للدلالة على إفصاح المؤسسة على بياناتها البيئية (سواء كانت مدققة أو لا) والمتعلقة بالمخاطر البيئية، التأثيرات البيئية السياسات البيئية، الاستراتيجيات البيئية، الأهداف البيئية، التكاليف والمطلوبات البيئية، والأداء البيئي لأولئك الذين لديهم مصلحة في معرفة هذه السياسات بما يساعدهم على تقييم علاقتهم مع المؤسسة، وهذا من خلال التقارير السنوية التقارير البيئية، وأي وسيلة أخرى مثل النشرات، الفيديو، الأقراص المضغوطة، الموقع الإلكتروني.. الخ (إلياس، 2018، صفحة 09)".

ثالثاً: أهداف الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية

يمكن تقسيم أهداف الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية إلى أهداف داخلية وأخرى خارجية على النحو التالي (القيسي، 2011، صفحة 92):

❖ أهداف داخلية (على مستوى المؤسسة):

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية؛
- إظهار امتثال المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية والغير حكومية مما يضفي على وجودها صفة شرعية نشاطها؛
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات التي يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها، خاصة فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلاً عن اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة؛
- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

❖ أهداف خارجية:

- اظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع؛
- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطاً على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

- يعتبر انعكاس لنشاط وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في الموارد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والاصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة؛
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدم المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة؛
- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق.

ثالثا: دوافع الإفصاح وعدم الإفصاح عن المعلومات البيئية

هناك عدة عوامل تدفع المؤسسات للإفصاح أو عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية، وذلك ما يوضحه

الجدول الموالي:

الجدول رقم (01): دوافع الإفصاح وعدم الإفصاح عن المعلومات البيئية

دوافع الإفصاح عن المعلومات البيئية	دوافع الإفصاح عن المعلومات البيئية
- لا يوجد منافس ينشر التقرير؛ - الزبائن والجمهور العام لا يهتمون؛ - تتمتع المؤسسة بالفعل بسمعة طيبة بسبب أدائها البيئي؛ - هناك العديد من الطرق للتعامل مع القضايا البيئية؛ - العملية مكلفة للغاية؛ - صعوبة جمع البيانات من جميع العمليات واختيار المؤشرات المناسبة؛ - قد يلحق الضرر بسمعة المؤسسة أو يكون له أثار قانونية أو يجذب انتباه المنظمات المهتمة بالشؤون البيئية.	- يحسن القدرة على تتبع التقدم المحرز في الأهداف المحددة؛ - يسهل تطبيق الاستراتيجية البيئية؛ - التواصل بوضوح مع رسالة المؤسسة داخليا وخارجيا؛ - يحسن المصدقية بشكل عام من خلال تحسين الشفافية؛ - يسمح بتوصيل الجهود المبذولة لحماية البيئة؛ - يعطي صورة إيجابية عن المؤسسة.

المصدر: حدوش زهرة، بوزيدة حميد، (2021): الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للتقارير المالية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر، ص 141.

رابعاً: اتجاهات، متطلبات ومعوقات الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية

❖ اتجاهات الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية

- هنالك العديد من الاتجاهات لمجال الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والتي تمثل التكاليف البيئية جزء منه، حيث يمكن ايجاز هذه الاتجاهات فيما يلي (لمين، 2020، صفحة 67):
- من حيث نطاق الإفصاح: حيث يمكن أن يأخذ أحد الأشكال التالية وذلك راجع لطبيعة النشاط:
 - الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط، من دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة؛
 - الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.
- من حيث شكل الإفصاح: يمكن أن يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية من خلال:
 - تقارير وصفية: تبين الأرقام والاحصائيات والنسب بشكل وصفي انشائي أو وصفي كمي؛
 - تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية مثل كمية انبعاث غاز الاحتباس الحراري.. الخ؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

— تقارير مالية: وفيما يمكن الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية، تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

■ من حيث موقع الإفصاح: من خلال:

— يتم الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة عن القوائم المالية التقليدية وملحقاتها، أو في التقارير الاجتماعية للمؤسسة؛

— أو يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية باعتبار أن المعلومات البيئية والاقتصادية وحدة متكاملة، ومن ثم يجب على المؤسسة أن تفصح عن الأداء الشامل؛

— أن يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة، أو في تقرير مجلس الإدارة الموجه للعموم.

❖ متطلبات الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية

تتمثل متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل (لعبيدي، 2015، صفحة 90):

— وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها؛

— إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم؛

— تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً للبيئة، مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات؛

— وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والاحصائية والحسابات الألية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس؛

— الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية؛

— تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويمكن الاعتماد على فريق عمل المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المخصصين والفنيين في هذا المجال.

❖ ومعوقات الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية

يمكن تقسيم معوقات الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية إلى معوقات تنظيمية وتشريعية ومعوقات مهنية وأخرى مالية وإدارية، كما هو موضح في الجدول التالي:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

الجدول رقم (02): معوقات الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية

معلومات تنظيمية وتشريعية	- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها قوانين وأنظمة؛ - عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع على الإفصاح عن مسؤوليتها البيئية؛ - عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.
معلومات مهنية	- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؛ - قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي؛ - عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة؛ - عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمؤسسة.
معلومات مالية وإدارية	- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛ - صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط؛ - العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على، علوان محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 69.

المحور الثاني: الاطار العام لجودة الأرباح

أولاً: مفهوم جودة الأرباح

عرف مفهوم جودة الأرباح اختلاف في وجهات النظر، وذلك تبعاً لاختلاف مستخدمي المعلومات المالية واختلاف وجهة نظرهم حول الخصائص التي تجعل الأرباح ذات جودة، فالبعض يستخدم استمرارية الأرباح كمقياس لجودتها في حين يرى البعض أن الأرباح تفتقر للجودة إذا كانت تحتوي على بنود غير عادية، حيث يرى واضعي المعايير المحاسبية أن الأرباح ذات الجودة العالية تتحقق عندما تتفق مع القواعد والمعايير والمبادئ المقبولة عموماً، أما الدائنون يرون أن الأرباح ذات جودة تتحقق عندما تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى تدفقات نقدية (حنان، 2021، صفحة 318).

أما البعض الآخر فيرى بأن جودة الأرباح هي عبارة عن "مدى قدرة الأرباح على تقديم صورة حقيقية عن واقع الشركة وقدرتها على الاستمرار في المستقبل (Severine, 2006, p. 113)".

كما يرى آخرون بأن جودة الأرباح هي "خلو رقم الربح من ممارسات إدارة الأرباح الذي يؤدي بدوره إلى التعبير عن رقم الربح الحقيقي للوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يترتب عليه إعطاء صورة أوضح لأداء وقيمة الكيان، والذي ينعكس في النهاية على قدرة المستثمرين والدائنين في التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية (جمعة، 2017، صفحة 18)".

❖ أهمية جودة الأرباح: يمكن تقسيم أهمية جودة الأرباح على عدة مستويات متمثلة في كل مما يلي (حسين ع، 2018، صفحة 05):

▪ أهمية جودة الأرباح بالنسبة للمؤسسة: تعود جودة الأرباح بالنفع على المؤسسة من خلال زيادة قيمة أسهمها السوقية وبالتالي زيادة قيمة المؤسسة في السوق، وجذب الاستثمارات والحصول على تمويل بأقل تكلفة، وتعتبر جودة الأرباح مقياس لمدى كفاءة الإدارة في توظيف واستخدام الموارد المتاحة لها، كما يتم التخطيط لحوافز ومكافئة الإدارة على أساس الأرباح.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

- أهمية جودة الأرباح بالنسبة للمستثمرين والدائنين: تعتبر جودة الأرباح من أهم مصادر المعلومات بالنسبة للمحللين والمستثمرين والدائنين لتقييم أداء المؤسسة، يستفاد الدائنين والمقرضين من جودة الأرباح في معرفة مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وبالتالي استمرار علاقتهم بالمؤسسة مستقبلاً، أما المستثمرين الحاليين والمرتبين يهتمون بشكل كبير بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح واستمراريتها وتوزيعات الأرباح ومقدارها.
- ❖ أهمية جودة الأرباح بالنسبة للجهات الحكومية

تساعد جودة الأرباح الجهات الحكومية على تحقيق العديد من الأغراض، وأهميتها في تحقيق مقدار الربح الخاضع للضريبة وبالتالي تحديد مقدار الضرائب المستحقة على المؤسسة، مما يسهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية، ومساعدة الجهات الحكومية أيضاً في مجال التخطيط القومي.

❖ أهمية جودة الأرباح بالنسبة لواقعي المعايير المحاسبية

تعد جودة الأرباح مؤشر غير مباشر لجودة المعايير المحاسبية، إذ أن واقعي المعايير يطالبون بتغذية عكسية للتأكد من كفاءة وصحة المعايير عند تطبيقها بشكل عملي بالاعتماد على نتائج التطبيق.

ثانياً: طرق قياس جودة الأرباح

تختلف الطرق التي يتم استخدامها لتحديد مستوى جودة الأرباح، باختلاف وجهات النظر حول مفهومها، إلا أن أغلب الباحثين في هذا المجال يجمعون على أربعة مداخل لقياس جودة الأرباح وهي:

❖ إستمرارية الأرباح

يعتبر مؤشر استمرارية الأرباح الحالية من المؤشرات المحاسبية الأكثر استخداماً للتعبير عن جودة الأرباح وتشير استمرارية الأرباح إلى احتمال تكرار الأرباح في المستقبل، وطور (Kormendi & Lipe) نموذج لاختبار ديمومة الأرباح سنة 1987، بالاعتماد على معادلة الانحدار للأرباح الصافية المرجحة عن طريق قسمة صافي الربح على إجمالي الأصول، وفقاً للعلاقة التالية (يوسفي رفيق، دريد حنان 2021، صفحة 319):

$$\frac{E_{i,t}}{A_{i,t-1}} = a_0 + a_1 \frac{E_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن: $E_{i,t}$ صافي ربح المؤسسة / خلال الفترة الحالية t

$A_{i,t-1}$ مجموع أصول المؤسسة / خلال الفترة الحالية t

α_0 ثابت معادلة الانحدار

α_1 مؤشر استمرارية الأرباح

$\varepsilon_{i,t}$ الخطأ العشوائي

ويتم تقدير معادلات الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى، فإذا كانت α_1 قريبة من (1) فهذا يشير إلى استمرارية عالية للأرباح، أما إذا كانت القيمة قريبة من (0) فهذا يشير إلى استمرارية ضعيفة للأرباح.

❖ قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية

حيث يقيس هذا المؤشر قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالأرباح المستقبلية من خلال معادلة الانحدار التالية (سعادة، 2021، صفحة 1250):

$$Y_t = \alpha_0 + \beta_{t-1}X_{t-1} + \beta_{t-2}X_{t-2} + \dots + \beta_n X_n + \varepsilon$$

حيث أن:

Y_t الأرباح التاريخية للفترة الحالية t

α_0 ثابت معادلة الانحدار

β معامل تغير المتغير المستقل

$\beta_{t-1}X_{t-1}$ الأرباح التاريخية للفترة $(t-1)$ وتعكس قدرة أرباح السنة السابقة على التنبؤ بأرباح السنة الحالية

$\beta_n X_n$ الأرباح التاريخية للفترة المالية الأولى في السلسلة الزمنية، وتمثل أبعد فترة مالية عن الفترة المالية المتنبأ بها

ε الخطأ العشوائي

تتوفر القدرة التنبؤية في حالة انخفاض الخطأ المعياري لمعادلة الانحدار، وارتفاع قيمة معامل التحديد لها، كما يستند احصائيا على العديد من المعلومات الإحصائية الأخرى، كالمعنوية الحقيقية وبواق دالة الانحدار، ومن الجائز الاعتماد على الانحدار الخطي المتعدد، كما يمكن الاعتماد على السلاسل الزمنية وخاصة بأسلوب ARIMA وذلك في حالة توافر سلسلة زمنية مناسبة للتطبيق، وفي الحالة التي يتوفر بها اشتراطات السلامة الإحصائية يمكن الإقرار في تلك الحالة توفر خاصية الديمومة في الأرباح.

❖ جودة المستحقات

إن زيادة الأرباح المصحوبة بزيادة في حجم المستحقات الكلية تشير إلى انخفاض جودتها، ومنه يمكن استخدام المستحقات كمؤشر على جودة الأرباح، كما يمكن اعتبار جودة الأرباح المقاسة بالمستحقات مقياسا مهما في تقييم الوضع المالي للمؤسسة، وهو ما لا يأخذ بعين الاعتبار من قبل المستثمرين والمقرضين وباقي مستخدمي التقارير المالية ومنه فإن جودة المستحقات تعتبر من أهم مؤشرات جودة الأرباح، فالمؤسسات التي تتضمن أرباحها مستويات عالية من المستحقات تتميز أرباحها بجودة أقل مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وهناك عدة نماذج لقياس جودة الأرباح من خلال جودة المستحقات أهمها نموذج (Dechow and Dichev, 2002) والذي يقوم على تقييم جودة المستحقات قصيرة الأجل، حيث يجعل التغير في راس المال العامل للمؤسسة عنصر متأثر بالتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة في الفترة السابقة، الحالية والمستقبلية، والجزء غير المفسر في النموذج هو مقياس عكسي لجودة الأرباح بمعنى أحر ارتفاع قيمة الجزء غير المفسر تعبر عن انخفاض جودة أرباح المؤسسة، حيث يمكن توضيح النموذج في المعادلة الآتية (حمزة، 2018، صفحة 37):

$$\frac{\Delta WC_{ijt}}{TA_{ijt}} = a_0 \frac{1}{TA_{ijt}} + a_1 \frac{CFO_{ijt-1}}{TA_{ijt}} + a_2 \frac{CFO_{ijt}}{TA_{ijt}} + a_3 \frac{CFO_{ijt+1}}{TA_{ijt}} \varepsilon_{ijt}$$

حيث: ΔWC_{ijt} التغير في رأس المال العامل للمؤسسة i في الفترة t

CFO_{ijt} التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة i في الفترة t

TA_{ijt} مجموع أصول المؤسسة i في بداية الفترة t

ε_{ijt} الخطأ العشوائي

α معاملات نموذج الانحدار

❖ إدارة الأرباح

رغم أن الربح المحاسبي يعد أكثر مقاييس الأداء أهمية إلا أن الإدارة قد تلجأ إلى التأثير المعتمد على الأرباح، قصد الوصول إلى الربح الذي يحقق مصالحها، يطلق على هذه الظاهرة في الفكر المحاسبي إدارة الأرباح، حيث ركزت أغلبية الدراسات التي تناولت سلوك إدارة الأرباح على استخدام الإدارة لجزء من المستحقات الكلية للتأثير على رقم الأرباح، حيث تقسم المستحقات الكلية إلى مستحقات غير اختيارية وهي المستحقات الضرورية لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية، ومستحقات اختيارية تخضع للتقدير الشخصي للإدارة، هذا الجزء من المستحقات المحاسبية يعبر عن إدارة الأرباح (يوسف رفيق، دريد حنان، 2021 صفحة 320)، وهناك عدة نماذج تستخدم للكشف عن ممارسات إدارة الأرباح، منها نموذج (Miller 2007) والذي يمكن توضيحه وفقاً للمعادلة التالية (فتيحة،، 2020، صفحة 18):

$$EM = (\Delta NWC / CFO)_t - (\Delta NWC / CFO)_{t-1}$$

حيث: EM تمثل إدارة الأرباح

ΔNWC التغير في الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال

CFO صافي التدفق النقدي للأنشطة التشغيلية

t السنة الحالية، $t-1$ السنة السابقة

إذا كانت $EM = 0$ يعني أن المؤسسة لا تمارس إدارة الأرباح، أما إذا كانت $EM \neq 0$ يعني أن المؤسسة تمارس إدارة الأرباح.

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية

المراعي هي شركة مساهمة سعودية، تعمل في مجالات الزراعة، منتجات الألبان وتوزيع المواد الغذائية تأسست سنة 1977 حيث تعتبر واحدة من أكبر الشركات العاملة في إنتاج وتوزيع المنتجات الزراعية والحيوانية والغذائية في المملكة العربية السعودية ودول الخليج.

يبلغ رأس مال الشركة 10000 مليون ريال سعودي، كما تبلغ قيمتها السوقية 55500 مليون ريال سعودي أما أبرز مالكي الشركة فهم كل من (مجموعة صافولا 36.5%، سلطان بن محمد بن سعود الكبير 23.7%، صناديق

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

استثمار خاصة 16.5%، مؤسسات حكومية وشبه حكومية 4%، صناديق استثمار 2.4%، بنوك ومؤسسات مالية (0.5%)

أولاً: قياس جودة أرباح شركة المراعي

كما سبق وأشرنا أنفاً، بأنه يوجد أربعة مداخل رئيسية لقياس جودة الأرباح، حيث سنعتمد في دراستنا على مدخل إدارة الأرباح باستخدام نموذج (Miller 2007) بالاعتماد على القوائم المالية لشركة المراعي للسنوات (2010-2021)، حيث كانت النتائج كالآتي

جدول رقم (03): نتائج نموذج (Miller 2007) لشركة المراعي خلال الفترة (2010-2021)

EM	$\Delta WC/CFO$	ΔWC	WC	CFO	CL	CA	السنوات
-0,37926	-0,22915	- 459 535 000	281 926 000	2 005 400 000	1 878 446 000	2 160 372 000	2010
0,44538	0,21623	1 066 425 000	1 348 351 000	4 931 941 000	4 806 636 000	6 154 987 000	2011
-0,83134	-0,61511	- 1 466 698 000	- 118 347 000	2 384 442 000	3 679 370 000	3 561 023 000	2012
1,29043	0,67532	1 746 129 000	1 627 782 000	2 585 621 000	3 720 463 000	5 348 245 000	2013
-0,91265	-0,23732	- 759 144 000	868 638 000	3 198 763 000	4 042 934 000	4 911 572 000	2014
0,33459	0,09727	479 713 000	1 348 351 000	4 931 941 000	4 806 636 000	6 154 987 000	2015
-0,28773	-0,19046	- 836 811 000	511 540 000	4 393 591 000	4 793 320 000	5 304 860 000	2016
0,30535	0,11489	530 127 000	1 041 667 000	4 614 147 000	5 771 109 000	6 812 776 000	2017
0,07008	0,18497	658 085 000	1 699 752 000	3 557 726 000	5 406 067 000	7 105 819 000	2018
-0,20604	-0,02107	- 99 701 000	1 600 051 000	4 732 081 000	5 724 653 000	7 324 704 000	2019
0,26660	0,24553	1 031 963 000	2 632 014 000	4 203 052 000	4 657 443 000	7 289 457 000	2020
-0,68375	-0,43822	- 2 153 874 000	478 140 000	4 915 005 000	6 624 045 000	7 102 185 000	2021

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على القوائم المالية لشركة المراعي للسنوات (2010-2021)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن شركة المراعي تمارس إدارة الأرباح في الأجل القصير طوال فترة الدراسة عن طريق الاستحقاق قصير الأجل بدرجات متفاوتة إذ تراوحت قيمة مؤشر إدارة الأرباح وفق نموذج Miller بين (1.29) و(-0.912)، أين سجلت أعلى قيمة للمؤشر باتجاه سلبي عن طريق التخفيض المعتمد لأرباحها بمقدار (-0.912) سنة 2014، كما وسجلت أعلى قيمة للمؤشر ممارسة إدارة الأرباح باتجاه إيجابي عن طريق التضخيم المعتمد لأرباحها بمقدار (1.29) سنة 2013، ومنه نستنتج أن أكثر سنتين مارست فيهما شركة المراعي إدارة الأرباح هما سنتي 2013 و2014، أي أن القوائم المالية لهاتين السنتين أقل جودة مقارنة بباقي السنوات.

ثانياً: نموذج الدراسة

يعد العرض السابق للدراسة عرضاً وصفيًا تحليليًا، تطرقنا من خلاله إلى الإطار العام لكل من الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وكذا جودة الأرباح، بالإضافة إلى قياس جودة الأرباح لشركة المراعي خلال الفترة (2010-2021)، أما في هذا الجزء من الدراسة سنقوم ببحث أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ممثل بحجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الوقاية وتكاليف الاكتشاف مقاسة بعدد العناصر التي تم الإفصاح عنها لشركة المراعي خلال السنة (t)، على جودة الأرباح مقاس بـ Miller (2007) لنموذج (Miller 2007) للفترة (2010-2021)، حيث سنعتمد في ذلك على المنهج الكمي بإتباع الأسلوب القياسي مستخدمين نموذج الانحدار المتعدد، الذي يهتم بتقدير

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، من خلال طريقة المربعات الصغرى والتي تهدف إلى إيجاد أحسن تصحيح خطي بتدئة مربعات الانحراف بين المشاهدات الفعلية والمقدرة. وعلى ضوء ما سبق يمكننا صياغة نموذج الدراسة وفقاً للمعادلة التالية:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \varepsilon_i$$

حيث: Y جودة أرباح شركة المراعي

β_0 الحد الثابت، أو قيم Y عندما تكون قيم المتغير المستقل تساوي الصفر

X_1 حجم الإفصاح المحاسبي لشركة المراعي عن تكاليف الوقاية

X_2 حجم الإفصاح المحاسبي لشركة المراعي عن تكاليف الاكتشاف

ε_i الخطأ العشوائي

❖ المعايير القياسية: قبل تقدير النموذج كان لزاماً علينا التأكد من أنه لا يعاني من:

- عدم التوزيع الطبيعي للبواقي، وذلك من خلال اختبار Jarque-Bera

- عدم تجانس تباين الخطأ العشوائي، وذلك من خلال اختبار Harvey

- الارتباط الذاتي التسلسلي، وذلك من خلال اختبار Breush-Godfrey

حيث أسفرت هذه الاختبارات على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

▪ اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي Jarque-Bera: أسفر اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي Jarque-Bera على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي للبواقي Jarque-Bera

Std.Dev	Skewness	Kurtosis	Jarque-Bera	Probability
19.98	0.098	1.22	0.28	0.85

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EViews 10.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين لنا بأن القيمة الاحتمالية لاختبار Jarque-Bera تساوي (0.85) أي (85%) وهي بذلك أكبر من (5%)، ما يؤكد التوزيع الطبيعي للبواقي.

▪ اختبار تجانس تباين الخطأ العشوائي Harvey: أسفر اختبار عدم تجانس تباين الخطأ العشوائي Harvey على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05) نتائج اختبار عدم تجانس تباين الخطأ العشوائي Harvey

R-squared	Obs* R-squared	Prob.Chi-Square (2)
0.013201	0.158412	0.7848

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EViews 10.

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه، أن القيمة الاحتمالية (2) Prob.Chi-Square قد بلغت (0.7848) وهي أكبر من (5%) ما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة عدم تجانس تباين الخطأ العشوائي.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- اختبار الارتباط الذاتي التسلسلي Breusch-Godfrey: أسفر اختبار الارتباط الذاتي التسلسلي Breusch-Godfrey عن نتائج واضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (06) نتائج اختبار الارتباط الذاتي التسلسلي Breusch-Godfrey

R-squared	Obs* R-squared	Prob.Chi-Square (2)
0.093496	1.121952	0.6127

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EViews 10

- يتبين لنا من خلال الجدول السابق، أن القيمة الاحتمالية (2) Prob.Chi-Square للاختبار قد بلغت (0.6127) أي (61.27%) وهي أكبر من (5%) ما يدل على أن النموذج لا يعاني من مشكلة الارتباط الذاتي التسلسلي.

❖ تقدير النموذج

إن تقدير النموذج المقترح للدراسة، أفضى بنتائج التحليل الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07) نتائج تقدير نموذج الانحدار المتعدد

Variable	coefficient	Std.Error	t.Statistic	Prob
C	1.055687	0.268054	3.938343	0.0034
X ₁	0.134942	0.057813	2.334124	0.0444
X ₂	0.736466	0.515527	1.428570	0.1869
R-squared	0.667604	Mean dependent Var		0.501100
Adjusted R-squared	0.539294	S.D. dependent Var		0.355756
S.E. of regression	0.310285	Akaike info criterion		0.709666
Sum squared resid	0.866490	Schwarz criterion		0.830892
Log likelihood	-1.257993	Hannan-Quinn criter		0.664783
F-statistic	6.730121	Durbin-Watson stat		1.152179
Prob (F-statistic)	0.038386			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج EViews 10

- من خلال نتائج تقدير نموذج الانحدار الموضحة في الجدول أعلاه، سنقوم باختبار المعنوية الكلية للنموذج ومعنوية المعالم المقدرة على النحو التالي:

▪ اختبار المعنوية الكلية للنموذج

لاختبار المعنوية الكلية للنموذج، نعتمد على اختبار فيشر (F) معامل التحديد (R^2) كالاتي:

— اختبار فيشر (F): يستخدم هذا الاختبار لدراسة معنوية الانحدار ككل، وفقا للفرضيين التاليين:

الفرضية العدمية: $H_0: F_{tab} > F_{cal}$ ، أي أن نموذج الانحدار غير معنوي.

الفرضية البديلة: $H_{01}: F_{tab} < F_{cal}$ ، أي أن نموذج الانحدار معنوي.

حيث أن احصاءة فيشر المحسوبة (F_{cal}) تساوي (6.73)، بينما احصاءة فيشر الجدولية (F_{cal}) حسب جدول فيشر وعند درجتي حرية (2.9) ومستوى معنوية (5%) تساوي ($F_9^2 = 4.256$)، أي أن ($F_{tab} < F_{cal}$) وعليه نرفض الفرضية العدمية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_{01}) أي أن نموذج الانحدار معنوي.

– معامل التحديد (R^2): بلغ معامل التحديد (R^2) قيمة (0.6676) هذا يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر (66.76%) من التغيرات التي حدثت على جودة أرباح شركة المراعي خلال الفترة (2010-2021)، أما النسبة المتبقية والمتمثلة في (33.24%) تفسرها عوامل أخرى غير مقدرة في النموذج ومتضمنة في الخطأ العشوائي.

▪ اختبار معنوية المعالم المقدرة

سيتم اختبار معنوية المعالم المقدرة من خلال مقارنة احصاءة ستيودنت المحسوبة (T_{cal}) مع إحصاءة ستيودنت الجدولية (T_{tab}) عند درجة حرية (9) ومستوى معنوية (5%) والتي تساوي ($T_{tab} = T_9^{0.05} = 2.262$) باختبار الفرضيات على النحو التالي:

– الفرضية العدمية: $H_0: T_{tab} > T_{cal}$ ، أي أن المعلمات ليست معنوية.

– الفرضية البديلة: $H_{01}: T_{tab} < T_{cal}$ ، أي أن المعلمات معنوية.

حيث نلاحظ بالنسبة للمعلمة (x_1) أن $T_{tab} < T_{cal}$ أي $2.262 < 2.334$ ، وبذلك نرفض الفرضية العدمية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_{01})، ما يعني أن حجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الوقاية لشركة المراعي له أثر معنوي على جودة أرباحها خلال الفترة (2010-2021)، وما يؤكد ذلك هو القيمة الاحتمالية Prob والتي بلغت قيمة (0.0444) وهي بذلك أقل من مستوى المعنوية 5%.

أما فيما يخص المعلمة (x_2) فنلاحظ أن $T_{tab} > T_{cal}$ أي $2.262 > 1.428$ ، وبذلك نرفض الفرضية البديلة (H_{01}) ونقبل الفرضية العدمية (H_0)، ما يعني أن حجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاكتشاف لشركة المراعي ليس له أثر معنوي على جودة أرباحها خلال الفترة (2010-2021)، وما يؤكد ذلك هو القيمة الاحتمالية Prob والتي بلغت قيمة (0.1869) وهي بذلك أكبر من مستوى المعنوية 5%.

3. الخاتمة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة، وللتأكد من صحة الفرضية، قامت هذه الدراسة على بحث أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لشركة المراعي على جودة أرباحها خلال الفترة (2010-2021)، من خلال نموذج الانحدار المتعدد وبالاعتماد على برنامج Eviews 10، وانطلاقاً من ذلك توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

– وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لشركة المراعي على جودة أرباحها خلال الفترة (2010-2021)، ما يؤكد صحة فرضية الدراسة:

– وجود أثر معنوي موجب لحجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الوقاية لشركة المراعي على جودة أرباحها خلال فترة الدراسة:

– جودة الأرباح لشركة المراعي خلال فترة الدراسة لم تتأثر بحجم الإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاكتشاف؛

– الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لشركة المراعي يفسر نسبة (66.67%) من التغيرات الحاصلة على مستوى جودة أرباحها، أما النسبة المتبقية تفسرها عوامل أخرى لم تدخل ضمن نطاق الدراسة والمتمثلة في الخطأ العشوائي.

توصيات الدراسة

- الحرص على تضمين نصوص كافية وملزمة للإفصاح عن المعلومات البيئية بصفة عامة والتكاليف البيئية بصفة خاصة:
- توسيع نطاق الإفصاح عن التكاليف البيئية ليشمل جوانب أخرى كتكاليف الفشل التي عادة ما تتجنب الشركات الإفصاح عنها؛
- ضرورة اتخاذ تدابير ردعية ضد الشركات التي لا تلتزم بتعليمات الإفصاح الواردة في التشريعات المحاسبية.

4. قائمة المراجع:

مراجع باللغة العربية:

1. إيناس عبد الرحمان القيسي، (2011): دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع. مجلة التراث الجامعة. المجلد 01، العدد 11، جامعة التراث، بغداد، العراق.
2. بوسنة حمزة، (2018): العوامل المؤثرة في جودة الأرباح المحاسبية من منظور ممارسات إدارة الأرباح: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية المدرجة بالبورصة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر.
3. حدوش زهرة، بوزيدة حميد، (2021): الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للتقارير المالية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر.
4. شرشافة إلياس، (2018): أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
5. طارق إبراهيم سعادة، (2021): رؤية متعددة الأبعاد لنموذج آليات قياس جودة الأرباح المحاسبية وفق منهجية النمذجة المفاهيمية: دراسة قياسية موسعة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 02، العدد 02، جامعة دمياط، مصر.
6. طرفاوي محي الدين، قناوة فتيحة، (2020): تحليل ممارسات إدارة الأرباح في شركة صيدال وفق نموذج Miller دراسة تطبيقية خلال الفترة (2011-2015)، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، جامعة ورقلة، الجزائر.
7. علوان محمد لمين، زعرور نعيمة، سعدي عبد الحق، (2020): الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة ديوان التطهير وحدة بسكرة، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، جامعة الجلفة، الجزائر.
8. علي إبراهيم حسين، ألاء غالب علي، (2018): أثر الخصائص التنظيمية للمصارف في جودة الأرباح المحاسبية دراسة تجريبية في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد 43، جامعة تكريت، العراق.
9. غادة محمد إبراهيم جمعة، (2017): دور جودة الأرباح المحاسبية في الحد من عدم تماثل المعلومات وأثرها على تكلفة رأس المال، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.
10. مشري حسناء، مسالطة سفيان، (2017): قياس التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية كمدخل أخلاقي للمساهمة في حماية الأنشطة البيئية الهشة: دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف، مجلة المعارف، العدد 23، جامعة البويرة، الجزائر.
11. منصور كمال، الجودي رمزي، (2008): المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، يومي (07-08 أبريل 2008)، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
12. مهاوات لعبيدي، (2015): القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر.
13. موسى محمد عبد الله صالح، (2015): الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثرها على قرارات المستثمر في السوق المالي العماني، أطروحة دكتوراه، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

14. نابلسي دعاء، (2011): أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية في مدينة العقبة، رسالة ماجستير، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن.
15. يوسف رفيق، دريد حنان، (2021): أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح دراسة حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 15، العدد 01، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر.
مراجع أجنبية:
16. Christion H. Stinson, (1997): Environmental accounting for environment health and safety costs, University of Texas, Austin.
17. Hermanns Severine, (2006): Financial Information and Earnings Quality a literature Review, Working Paper, Faculté des Sciences Economiques, Sociales et de Gestion, Université de Namur, Belgique.

الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية

- دراسة حالة مؤسسة سونطراك -

Accounting Disclosure Of Social Responsibility In The Financial Statements Of Economic

Institutions - Sonatrach Case Study -

د. مركان محمد البشير/ جامعة تيسمسيلت / الجزائر

د. الحاج أحمد فوزي / جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي/ الجزائر

ط.د. حديد إيمان / جامعة الجيلالي بونعامة- خميس مليانة / الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية حيث تم التطرق إلى الإطار النظري للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وذلك بالإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، أما فيما يخص الجانب الميداني فقد تم الإفصاح عن الأصول والتكاليف المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية في القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك، وذلك بإتباع أسلوب الدمج الذي يقوم على عرض المعلومات المالية ومعلومات المسؤولية الاجتماعية في تقرير واحد، ولقد خلصت الدراسة إلى أن قلة المعلومات المحاسبية لتلبية احتياجات المستخدمين المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية يؤدي إلى عدم توفر المعطيات لتقييم مؤشرات الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

كلمات مفتاحية: مسؤولية اجتماعية؛ إفصاح محاسبي، تكاليف المسؤولية الاجتماعية

Abstract:

This study aims to clarify how accounting disclosure of social responsibility in the financial statements of economic institutions. The theoretical framework for the disclosure of social responsibility was discussed, based on the descriptive analytical approach. As for the field aspect, the assets and costs associated with social activities were disclosed in the financial statements of Sonatrach. This is done by following the merging method that is based on presenting financial information and social responsibility information in one report.

KeyWords: Social Responsibility; Accounting disclosure, costs of social responsibility.

1. مقدمة:

تشير الدراسات الاقتصادية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية إلى الدور الهام الذي تؤديه البنوك الإسلامية في مدى التزامها وتطبيقها وفق أحكام الشريعة الإسلامية ورغم حداثة تجربة البنوك الإسلامية والمصاعب والعقبات التي تواجه عملها، استطاعت تحقيق نجاحات مكنتها من الحصول على المراتب الأولى بامتياز وذلك لمدى وفاتها لمسؤوليتها الاجتماعية في فترة زمنية وجيزة.

مع ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية زادت المطالبة بتطوير الأنظمة المحاسبية الأغراض العرض والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للبنوك الإسلامية في قوائم مالية وذلك تأكيداً لأهمية الإفصاح المحاسبي عن مدى وفاء البنوك بمسؤوليتها الاجتماعية مما اضطرت إلى الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وذلك نتيجة لظهور الجانب الإنساني وهو ما يسمى بالبعد الخيري، فالبنوك الإسلامية لا تسعى لتحقيق العائد فقط لإرضاء رغبات المساهمين، بل عليها أيضاً مراعاة حاجات ورغبات العاملين والمتعاملين والمجتمع بكافة عناصره مما يحملها مسؤولية اجتماعية تقتضي منها ممارسة بعض الأنشطة وتقديم بعض الخدمات التي تجاوبها مع آمال وطموحات المجتمع.

1.1.1. تساؤل الدراسة: على ضوء الطرح السابق يمكن صياغة السؤال الرئيسي للدراسة على النحو الآتي:

ما مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية؟.

من السؤال الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟.
 - في ماذا تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟.
 - ما هي مختلف طرق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟.
 - ما هي مختلف الإفصاحات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية؟.
 - ما هي أهم الإفصاحات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية؟.
 - ما هي آثار الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؟.
 - كيف هو الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في مؤسسة سونطراك؟.
- تكمن أهمية الدراسة من الحاجة إلى معرفة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية السنوية، لما ذلك من ضرورة وحتمية وفق أسس المعايير المحاسبية الدولية.
- يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- التعريف بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.
- معرفة أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.
- عرض مختلف طرق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.
- إبراز مختلف الإفصاحات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.
- إيضاح أهم الإفصاحات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.

- معرفة آثار الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

- تبيان الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في مؤسسة سونطراك.

2. محاور الدراسة

المحور الأول: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

هناك العديد من التعاريف نذكر منها:

❖ عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو صفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات الجداول المكلمة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدم القوائم من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة" (زغدار و سفير، 2010، صفحة 84)

❖ عملية إيصال التأثيرات الاجتماعية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات لمجموعات معينة بالمجتمع أو المجتمع ككل. وأسلوب لعرض البيانات والمعلومات الحالية عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات في صلب القوائم المالية والتقارير، بهدف ترشيده عند اتخاذ القرارات والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي والاجتماعي. (سعدي، زعرور، و علون، 2020، الصفحات 27-28)

❖ الطريقة التي بموجها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة المضامين الاجتماعية. (مولوج و مولوج، 2017، صفحة 733)

ثانياً: أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

تكمن أهمية الإفصاح الاجتماعي فيما يلي: (داشير و يخلف، 2021، الصفحات 91-92)

❖ أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي بالنسبة للأطراف ذات المصلحة: تتمثل في:

— تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات الاجتماعية للمؤسسة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات الصحيحة؛

— دعم وزيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تعنى بمسؤولياتها الاجتماعية. وتشجيعها على تنمية هذه المسؤولية وتحملها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن التلوث بسبب عملياتها الإنتاجية غير المسئولة؛

— الإفصاح عن التكاليف الاجتماعية بصورة منفصلة في القوائم المالية يسمح بمساعدة المستثمرين ليرى بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة والمجتمع وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.

❖ أهمية الإفصاح المحاسبي الاجتماعي بالنسبة للمؤسسة: تظهر هذه الأهمية من خلال:

— الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها نتيجة التزامها بمسؤولياتها الاجتماعية؛

— كسب ثقة واحترام المجتمع والأفراد للمؤسسات التي تعنى بمسؤولياتها الاجتماعية، وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في تمويل استثماراتها؛

- وفاء المؤسسات بأداء مسؤولياتها الاجتماعية والإفصاح عنه يمكنها من تحقيق أهدافها الاقتصادية ويساعدها على خلق نوع من التناغم بين الإيقاع الاقتصادي وبين توقعات المجتمع منها؛
- إن الإفصاح عن بيانات ومعلومات الأنشطة الاجتماعية يجنب المؤسسات التدخل الحكومي وفرض عليها مجموعة من الإجراءات القانونية وتحمل العقوبات والغرامات نتيجة عدم الامتثال بهذه التشريعات.

ثالثاً: طرق الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

وتتمثل في الطرق التالية: (عبد الرحيم وساجي، 2022، الصفحات 1171-1172)

- ❖ الإفصاح الاختياري: حيث عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين الأولى وجود تماثل للمعلومات، فإن المستثمرون كتل معرفة مقارنة بالإدارة شأن أنشطة وقيمة المؤسسة، والثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها، ولهذا يجب أن يكون للإدارة حوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات الاختيارية عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية؛
- ❖ الإفصاح الإلزامي: وهو الذي يفرض على المؤسسة وفقاً للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجمع المهنية المحاسبية؛
- ❖ المصادر الخارجية: وهي التي لا تتحكم بها إدارة المؤسسة مثل الصحافة بمختلف أنواعها، وهي ذات أثر كبير على أصحاب المصالح في المؤسسة، حيث من خلالها تنعكس صورة المؤسسة أمام المجتمع، فإذا كانت هذه الصورة إيجابية كان الأثر إيجابياً على المؤسسة، وإذا كانت سلبية انعكس ذلك سلباً على المؤسسة.

رابعاً: أساليب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

لقيت أساليب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للوحدة تشجيع المنظمات والجمعيات والمحاسبين الذين يعترفون بأن القوائم المالية الحالية غير كافية الإفصاح عن الأداء الاجتماعي، لذلك أوصت بتشجيع تضمين القوائم المالية المنشورة مثل هذه المعلومات.

ومن بين الأساليب المقترحة للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية ما يلي: (بن العايش، 2018، صفحة 47)

- ❖ أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير منفصل عن التقارير المالية: ويتضمن المبالغ التي أنفقت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية ويعرض متزامناً مع القوائم المالية ولا يتضمن المنافع التي حققها تلك النشاطات؛
- ❖ أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية دون الاعتماد على تحليل التكاليف والمنافع من هذه الأنشطة: ويتخذ هذا التقرير شكل وصفي لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبويب النشاطات الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجموعات العاملين أو الموارد البشرية، البيئة، المجتمع والمستهلكين؛
- ❖ أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع إظهار جميع المبالغ التي أنفقت على كل نشاط: ويعتمد هذا الأسلوب على الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات ما يتناسب مع قيمة ما أنفق.

❖ أسلوب عرض النشاطات الإجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية متضمنة تكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية: ويطلق عليها اسم قائمة التأثير الاجتماعي، وفيها يتم الإفصاح عن المنافع والتكاليف وصافي العجز أو الفائض الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع.

خامسا: نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

هناك عدة دراسات أظهرت عدة نماذج للتقارير والقوائم المالية الاجتماعية التي يمكن بواسطها الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية جميعها عبارة عن محاولات للوصول إلى إفصاح شامل لما تقوم به المؤسسة سواء كانت أنشطة اقتصادية أو اجتماعية، لكن يبقى القياس المحاسبي لهذه الأنشطة هو العنصر الذي يجعل من الإفصاح ممكن ومفيد، وأهم تلك النماذج ما يلي: (داشير ويخلف ، 2021 ، الصفحات 93-94)

❖ نموذج Linowes قدم نموذج للتقرير عن العمليات الاجتماعية الاقتصادية للمؤسسة من خلال قائمة أطلق عليها قائمة العمليات الاقتصادية-الاجتماعية، حيث توضح نتيجة هذه القائمة المقابلة الفاترية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة (التحسينات) والسالية (الأضرار) بالنسبة لثلاثة مجالات للمسؤولية الاجتماعية وهي: الموارد البشرية والموارد الطبيعية ومجال المنتج أو الخدمة؛

❖ نموذج Estes اقترح نموذجا أطلق عليه اسم (قائمة التأثير الاجتماعي)، يتم من خلالها الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية للوصول إلى صافي العجز أو الفائض الاجتماعي وطبقا لهذا النموذج فإن المنافع الاجتماعية تتمثل في كل عائد على المجتمع سواء كان التأثير اقتصادي أو غير اقتصادي داخليا أم خارجيا سواء تم الحصول على مقابل أم لم يتم أما التكاليف الاجتماعية فهي عبارة عن التضحية أو الأضرار التي يقع عبؤها على المجتمع سواء كان لتأثير اقتصادي أو غير اقتصادي داخليا أم خارجيا سواء دفعت المؤسسة مقابله أم لم تدفع ؛

❖ نموذج AAA ركز هذا النموذج على الإفصاح الروائي الذي يؤكد على وجود ملاحظات هامشية عن جهود الوحدة العاملين فيها فيما يخص الآتي:

— المشاكل الاجتماعية الرئيسية وكيفية الرقابة عليها؛

— خطط المؤسسة للحد من المشاكل الاجتماعية والبيئية ومدى التقدم الذي أحرزته المؤسسة في حلها؛

— لتأثيرات الاجتماعية والبيئية الجوهرية على المركز المالي للوحدة ونتائج عملياتها؛

❖ قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء الاجتماعية حيث يتم الإفصاح في هذه القائمة عما يلي:

— قيمة ما تتحمله المؤسسة من أعباء في مجال مسؤوليتها الاجتماعية؛

— التعرف على ما تتحمله المؤسسة من أعباء لا إرادية خارجية ترتبط بمسؤوليتها الاجتماعية الإجبارية؛

— مساهمات المؤسسة في تحقيق الأهداف القومية ومدى الالتزام بمسؤوليتها. 5.3

❖ قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات الاجتماعية والبيئية تطرقت هذه القائمة إلى توفير معلومات وبيانات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء الاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير. كما أن هذه

القائمة تعرض الأنشطة الاجتماعية للأصول الاجتماعية تحقيقاً لهدفها في القائمة وحسب انتمائها لمجال المسؤولية الاجتماعية

❖ تقرير الأداء الاجتماعي متعدد الأبعاد يهدف هذا التقرير إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات الاجتماعية للمؤسسة، بحيث يتميز هذا التقرير بما يلي:

- معلومات تعكس نتائج قياس العمليات الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة فعلاً؛
- معلومات عن الأجهزة الحكومية ذات التأثير الاجتماعي معلومات تعكس عمليات المقارنة بين المستويات القياسية والمستويات الفعلية للأداء الاجتماعي لغرض استخراج الانحرافات التي تعكس الأضرار الاجتماعية بسبب عدم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية.

سادساً: آثار الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يعود على المؤسسات بمنافع اقتصادية من أهمها: (امحمدي، 2015، الصفحات 310-311)

❖ الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها نتيجة التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية؛

❖ دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسة وبالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس على نتيجة نشاطها ومركزها المالي؛

❖ إن إفصاح المؤسسة عن سياستها تجاه وفاءها بمسؤولياتها الاجتماعية سوف يرفع من كفاءة المؤسسة وزيادة أرباحها خاصة إذا استخدمت المؤسسة مواردها بأكبر كفاءة ممكنة؛

❖ إن بقاء أي مؤسسة واستمرارها على المدى الطويل يتوقف في النهاية على مدى قدرة المؤسسة على اعلام أفراد المجتمع المحيط بها بما أوفت به من مسؤوليات اجتماعية، فإذا ما فشلت المؤسسة في ذلك فإن المجتمع سوف يبذل حتماً جهداً معاكساً ضد المؤسسة وما تسعى إليه من أهداف؛

❖ الإفصاح عن النفقات الاجتماعية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، وإيضاح السياسات التي تطبقها المؤسسة لوفائها بمسؤوليتها الاجتماعية وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة؛

❖ إن وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والإفصاح عن نتائج الأداء الاجتماعي يمكنها من تحقيق أهدافها الاقتصادية، وتجنبها تحمل العقوبات والغرامات نتيجة عدم الإفصاح عن معلومات الأنشطة الاجتماعية والامتثال للإجراءات القانونية للدولة.

المحور الثاني: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في مؤسسة سونطراك

أولاً: تقديم مؤسسة سونطراك

سونطراك في مؤسسة النفط والغاز في الجزائر إسمها الكامل " المؤسسة الوطنية للبحث والتنقيب والإستغلال والنقل والمحروقات". وهي المؤسسة الوحيدة في الجزائر المسؤولة عن إستغلال المصادر النفطية والغازية الهائلة في البلاد حيث أنشئت في عام 1962/12/31 بموجب المرسوم الرئاسي رقم 491/63 المؤرخ في 1963/12/31 وقد حققت منذ نشأتها تطور هاماً، حيث تعد فعالة الإسترجاع وتطوير الثروات المنجمية الوطنية ودعمها قويا للصناعة

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

والإقتصاد الوطني، وهي رائدة في الإنتماءات التكنولوجية وعاملا فعالا للعلاقات الدولية للجزائر وفي كل الحالات بقيت أداة السيادة الوطنية كمؤسسة وطنية تساهم فيا الدولة لوحدتها، وقد تم توسيع صلاحيات مؤسسة سوناطراك بفضل المرسوم رقم 296/66 الصادر في 1966/09/22 بحيث أصبحت تشمل: معالجة وتحويل المحروقات وإمتلاك مؤسسات المعالجة الصناعية للمحروقات، وكذا تسويق الصناعة والبتروكيمياوية. رغم التطور الهائل الذي عرفته مؤسسة سوناطراك إلا أن أهميتها لم تتأكد إلا بعد التأميم الذي تم بتاريخ 24 1971/02 ومنذ ذلك الحين أصبحت تعمل على تعزيز عملية الإسترجاع الكامل لترونها البترولية والغازية وأخذت تكتسب أهمية كبيرة على الصعيدين الوطني والدولي، وذلك بتوفير الحاجيات الطاقوية المحلية. وتصدير أكبر قدر ممكن لجلب العملة الصعبة من أجل تنمية الإقتصاد الوطني، وفي بداية الثمانينات، تم تطبيق قانون إعادة الهيكلة حيث نتج عنها 17 مؤسسة وطنية تذكر من أهمها: مؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، أيضا المؤسسة التأميم الوطنية لتكرير البترول.

تهدف مؤسسة سوناطراك لتحقيق عدة أهداف وتمثل فيما يلي:

- التنقيب على المحروقات واستغلالها؛
- تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط والبعيد؛
- تطوير شبكات نقل المحروقات تخزين شحن إستغلال وتسيير هذه الشبكات.
- تجميع الغاز الطبيعي ومعالجته تحويل وتكرار المحروقات وتسويقها.
- تنمية مختلف النشاطات المشتركة في الجزائر وفي الخارج مع مؤسسات جزائرية وأجنبية
- دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات.

ثانيا: عرض الميزانية لمؤسسة سوناطراك

سيتم من خلال الجدول التالي عرض لجميع عناصر الأصول والخصوم الخاصة بمؤسسة سوناطراك والمتمثلة فيما يلي:

الجدول (01): الميزانية المالية

المبالغ الصافية	الخصوم	المبالغ الصافية	الأصول
	رؤوس الأموال الخاصة		الأصول الغير جارية
	رأس المال الصادر	221227717.77	تثبيات معنوية
00.00	رأس المال الغير المطلوب		تثبيات عينية
	العلاوات واحتياطات	47171463.61	تثبيات عينية أخرى
	النتيجة الصافية		تثبيات ممنوحة امتيازها
190408562.05	رؤوس الأموال الخاصة أخرى		تثبيات مالية
	حساب الارتباط		سندات موضوعية موضع معادلة
190408562.05	مجموع رؤوس الأموال الخاصة		مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة
	الخصوم غير جارية	47171463.61	سندات مثبتة
	القروض والديون المالية		القروض والأصول مالية أخرى غير جارية
	الضرائب (المؤجلة والمرصود لها)		الضرائب مؤجلة على الأصول
00.00	مجموع الخصوم غير الجارية	268399181.38	مجموع الأصول غير الجارية
	الخصوم الجارية		الأصول الجارية

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

30080518.23	الموردين والحسابات الملحقه	11184570.08	المخزونات والمنتجات قيد الصنع
69245313.30	الضرائب	180000.00	الزبائن
	خزينة الخصوم	1756840.38	المديون الآخرون
		8213801.74	الضرائب
99325831.53	مجموع الخصوم الجارية	213355212.20	توظيفات وأصول مالية جارية
289734393.58	المجموع العام للخصوم	289734393.58	مجموع الأصول الجارية
			المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثالثاً: عرض تكاليف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

تتحمل مؤسسة محل الدراسة مجموع من تكاليف الإجماعية التي تقع على عاتقها فمثلاً تساهم مؤسسة سوناطراك في رعاية الطفولة وكذلك مساهمة في النشاطات الرياضية والجدول الموالي يوضح مجمل التزاماتها الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة من أجل إسهامها في المجتمع وتحسين سمعتها بين أطراف المصالح.

الجدول (02): تكاليف المسؤولية الاجتماعية

التكاليف الاجتماعية		البيان
التكاليف	طبيعة التكلفة	
الطفولة		
4591413.15	اجتماعي	الترميم
4951413.15	اجتماعي	امدادات الطاقة
1723568.65	اجتماعي	معدات النقل
368894.50	اجتماعي	رسوم مكبرات الصوت ورسوم المنظمات
11635289.45		مجموع العام لتكاليف الطفولة
الاجتماعي الثقافي		
1421251.80	اجتماعي	المدارس الرياضية
883870.80	اجتماعي	مكبرات الصوت
791739.00	اجتماعي	معدات نقل
797786.50	اجتماعي	أنشطة رياضية
168260.50	اجتماعي	الرسوم
375168.00	اجتماعي	الإقامة
4438076.66		مجموع العام لتكاليف ذات طابع اجتماعي وثقافي
الإجراءات والحماية الاجتماعية		
7291181.70	اجتماعي	المعونات للعائلات
8585072.80	اجتماعي	مساعدات
250631.80	اجتماعي	كفالة اليتيم
1120000	اجتماعي	معاشات
121121.50	اجتماعي	الإقامة سكن المرضى
3150405.40	اجتماعي	الإسعافات الاجتماعية
1650175.50	اجتماعي	مساعدات الحالات الاجتماعية
16000000	اجتماعي	قروض اجتماعية

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

39000	اجتماعي	الختان
39000	اجتماعي	فوائد أخرى
20518413.20		المجموع العام لتكاليف الإجراءات والحماية الاجتماعية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

رابعاً: عرض ميزانية المؤسسة المعدلة بأثر اجتماعي

يمكن عرضها وفق الجدول الموالي:

الجدول (03): جانب الأصول الميزانية المعدلة بالأصول الاجتماعية

الأصول	جزئي	كلي	إجمالي
الأصول الغير جارية		268399181.38	
التثبيات المعنوية	0	0	
التثبيات العينية			
مدارس رياضية	1421251.80		
سكن مرضي	45707.00		
مكبرات الصوت	883870.80		
إمدادات الطاقة	4951413.15		
معدات النقل	2515307.65		
مجموع الأصول غير الجارية الاجتماعية	10276963.55	10276963.55	
صافي الأصول غير الجارية الاجتماعية			258122217.80
الأصول الجارية (1)			21335212.20
مخزونات	11184570.08		
الزبائن	0		
المدينون الآخرون	180000		
توظيفات أصول مالية جارية	8213801.74		
الأصول الجارية الاجتماعية	0		
مجموع الأصول الجارية الاجتماعية (2)		0	
صافي الأصول الجارية الاجتماعية		0	
مجموع الأصول			289734393.58

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول (04): جانب الخصوم الميزانية المعدلة بالأصول الاجتماعية

الخصوم	جزئي	كلي	إجمالي
رؤوس الأموال الخاصة			
حصة الشركة المدمجة	190408562.05		
مجموع رؤوس الأموال الخاصة			190408562.05
الخصوم الغير جارية (1)		0	
الخصوم الغير جارية الاجتماعية			
قروض جاهزة البناء	16000000.00		
فوائد أخرى	39000.00		

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

		16039000.00	مجموع الخصوم غير الجارية الاجتماعية (2)
16039000-	16039000		صافي الخصوم غير الجارية الاجتماعية
			الخصوم الجارية
		30080518.23	الموردون والحسابات الملحقه
		0	ضرائب
		69245313.30	الديون الأخرى
99325831.53			مجموع الخصوم الجارية (1)
			الخصوم الجارية الاجتماعية
		90000.00	مساعدات مالية
		90000.00	مجموع الأصول الجارية الاجتماعية (2)
	99235831.53		صافي الأصول الجارية الاجتماعية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق:

بالرجوع للجدول رقم (01) المتعلق بعرض ميزانية المؤسسة محل الدراسة ومقارنته بالجدول رقم (04) بعد إدراج الأصول الثابتة الاجتماعية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية في الميزانية نلاحظ أن مبلغ إجمالي الأصول غير الجارية الذي يقدر بـ 26839918138 دج هو نفسه في كلا الميزانيتين قبل وبعد التعديل أيضا بالنسبة للأصول الجارية لها نفس القيمة ولم يحدث أي تغيير على مستوى المبالغ في الميزانيتين وتقدر بـ (21335521220 دج)، ولكن يكمن الاختلاف بينهما في طريقة الإفصاح في القوائم المالية فقط أي تم عرض الأصول الثابتة بشكل تفصيلي والمتمثلة في الأصول الاجتماعية والتي تقدر قيمتها الصافية بـ (2581222178 دج). أما بالنسبة لجانب الخصوم تلاحظ أن النموذج المقترح يتضمن مجموعة من الخصوم الاجتماعية الجدول رقم (04)، حيث أن هذه الأخيرة لم تؤدي إلى أي تغيير في القيمة الموجودة في ميزانية المؤسسة محل الدراسة لكل من رؤوس الأموال الخاصة والخصوم غير الجارية والجارية إلا في طريقة الإفصاح عنها، حيث نجد العديد من الاختلاف بين الميزانيتين:

- إن ميزانية المؤسسة محل الدراسة لا تظهر فيها الأصول الاجتماعية بشكل مباشر مقارنة بالميزانية المعدلة يتم الإفصاح عنها؛
- الهدف من ميزانية المؤسسة هو تعظيم الربح. أما بالنسبة للميزانية المعدلة تهدف إلى الربح الإقتصادي وجانبه الربح الاجتماعي الذي من خلاله يتم تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة؛
- إن الميزانية المالية الاجتماعية أكثر شمولاً مقارنة بميزانية المؤسسة لأنها تشمل معلومات مالية واجتماعية.

3. خاتمة:

- من خلال هذه الدراسة يتطلب الأمر أن تلتزم المؤسسة بتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وذلك بضرورة القيام بعملية الإفصاح المحاسبي الذي يسعى إلى تلبية إحتياجات المؤسسة والمستفيدين الداخليين والخارجين وتحسين صورة المؤسسة من خلال قوائمها المالية وذلك بإظهار كل المساهمات الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة في مختلف المجالات المتواجد في المجتمع التي تعمل فيه مما يساعدهم في عملية التقييم للأداء الاجتماعي للمؤسسة واتخاذ قراراتهم المناسبة بكل دقة وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج:
- إن تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية لدى المؤسسات يؤدي بها إلى تحقيق معلومات محاسبية ذات شفافية وأكثر قابلية لدى جميع الأطراف المستخدمة لها؛
 - إن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ضمن قوائمها المالية يجعلها تحقق العديد من الأهداف غير ملموسة والتي من أهمها السمعة الحسنة؛
 - إن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يساهم في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
 - إن مخرجات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تتمثل في قوائم تتضمن كل من معلومات إقتصادية واجتماعية.
 - تختلف القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة عن القوائم المالية الاجتماعية في خاصية الشمول أي القوائم المالية الاجتماعية تكون أشمل وتتضمن معلومات مالية واجتماعية.
- ومن خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات تتمثل في:
- إجراء الدراسات والأبحاث اللازمة لوضع نموذج محاسبي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تلتزم به جميع المؤسسات. بشكل عام، بحيث يكون سهل القيم والتطبيق؛
 - ضرورة القيام بدورات تكوينية وملتقيات إعلامية للمؤسسات الإقتصادية لتوعيتهم بمقبوم المسؤولية الاجتماعية، مما يجعلها تواكب التطورات في الفكر المحاسبي؛
 - وجوب تبني المؤسسات الإقتصادية والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بصورة واضحة في قوائمها المالية، وذلك الزيادة الشفافية في المعلومة المحاسبية من أجل مساعدة مستخدميا في إتخاذ قراراتهم؛
 - تخصيص برامج تدريبية للمسؤولين عن إعداد القوائم المالية للتعريف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية؛
 - يجب أن تعمل المؤسسات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية القيام بدورها، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة تلزم المؤسسات الصناعية على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقاريرها المالية.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

4. قائمة المراجع:

1. أحمد زغدار، ومحمد سفير. (2010). خيار بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. مجلة الباحث، (07)01.
2. إسماعيل مولوج، وكمال مولوج. (2017). أثر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي على الأداء المالي للمؤسسات. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (08)04.
3. عبد الحق سعدي، نعيمة زعرور، ومحمد أمين علون. (2020، 12 31). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية. مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، (02)02، 40-24.
4. فاطمة بن العايش. (2018، 12 12). مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. مجلة دفاتر اقتصادية، (02)10، 56-39.
5. فطوم امحمدي. (2015، 12). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية نموذج مقترح. مجلة الأبحاث الاقتصادية (13)، 327-299.
6. ليلي عبد الرحيم، وفاطمة ساجي. (2022، 06 04). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية تجربة بنك البركة الجزائري. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (01)09، 1186-1169.
7. مليكة داشير، وعبد الرزاق يخلف. (2021، 07 12). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم والتقارير المالية السنوية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، (01)06، 103-88.

محاسبة التكاليف البيئية كأداة لدعم وتحسين جودة المعلومات المالية للمؤسسات الصناعية الجزائرية
- دراسة حالة لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت بالجزائر -Environmental cost accounting as a tool to support and improve the quality of financial information for
Algerian industrial enterprises A case study of a group of cement industry enterprises in Algeria.

د. حمادي عفاف/ جامعة عباس لغرور - خنشلة / الجزائر

أ.د. عسول محمد الأمين/ محمد العربي بن مهيدي - جامعة أم البواقي / الجزائر

أ.د. تفرات يزيد/ محمد العربي بن مهيدي - جامعة أم البواقي / الجزائر

الملخص:

تهدف الورقة البحثية إلى توضيح أهمية استخدام أسلوب محاسبة التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث أصبحت هناك مشاكل محاسبية معاصرة في حياة المؤسسة الاقتصادية نجد منها محاسبة التكاليف البيئية التي تعمل على تحديد تكاليف البيئية، وأصبح لزاما على المؤسسات الاقتصادية في العديد من دول العالم الاهتمام بالجانب البيئي مثل الاهتمام بالأرباح المحاسبية المحققة، كما أن المعلومات المحاسبية التي تقدمها مخرجات المحاسبة (المالية والتحليلية) إلى الجهات المستفيدة لا توضح مدى اهتمام المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف البيئية، ولهذا الغرض أصبحت محاسبة التكاليف البيئية أداة أساسية لتعزيز جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف ذوي العلاقة، إذ أن الجهات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية لم تهتم بدرجة كبيرة بنظام محاسبة الكلفة البيئية، وهذا يعود إلى عدم إلزامها قانونيا بتطبيق هذا النوع من المحاسبات وكل ما يتعلق بالإدارة البيئية رغم أن الوزارة الوصية أصدرت قوانين ولوائح تنظيمية متعلقة بالبيئة وحمايتها، وقد تم توزيع استبانة على المؤسسات محل الدراسة مع التركيز على المحاسبين في هذه مؤسسات وتحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS وتم التوصل إلى أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن المحاسبة المالية لم تفصح عن التكاليف البيئية وكذلك مخرجات نظام المحاسبة التحليلية لم تهتم بالتكاليف البيئية وهذا يعود إلى عدم وجود خلية خاصة تهتم بالجانب البيئي أو إدارة بيئية، ومن التوصيات التي خرجنا بها في هذه الدراسة أنه على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تجسيد مصلحة خاصة بالإدارة البيئية والمسؤولية الاجتماعية تهتم بالقضايا البيئية وإصدار معايير البيئة استنادا للمعايير الدولية للبيئة لاسيما المعايير المحاسبية الخاصة بالبيئة .

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف البيئية، الإفصاح عن التكاليف البيئية، المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية، قطاع إنتاج الإسمنت.

Abstract:

The paper aims at clarifying the importance of using the method of environmental cost accounting in enhancing the quality of accounting information in the Algerian economic institutions, where there are contemporary accounting problems in the life of the economic institution, including accounting of environmental costs, The accounting information provided by the accounting (financial and analytical) outputs to the beneficiaries does not indicate the extent of the institution's interest in disclosing the environmental costs. For this purpose, cost accounting has become an essential tool for enhancing the quality of the accounting information provided to the related parties, Since the administrative bodies in the economic institutions did not pay much attention to the system of environmental cost accounting, and this is due to the lack of a legal obligation to apply this type of accounting and everything related to environmental management, although the ministry will issued laws and regulations relating to the environment and protection, A questionnaire was distributed to the institutions under study with an emphasis on accountants in these institutions and the analysis of the results using the SPSS program. It was concluded that the accounting information resulting from financial accounting did not disclose the environmental costs. The results of the analytical accounting system did not address the environmental costs. Especially concerned with the environmental aspect or environmental management, And the recommendations that we have made in this study that the Algerian economic institutions embody an interest in environmental management and social responsibility concerned with environmental issues and the issuance of environmental standards based on international standards of environment, especially accounting standards for the environment.

Keywords: Accounting for environmental costs, Disclosure of environmental costs, Accounting information, Quality of accounting information, Cement production sector.

1. مقدمة:

شهدت الساحة الاقتصادية في الحقبة الزمنية المعاصرة التفتاة جيدة بموضوع البيئة من طرف الباحثين والمهنيين وخصص له حيز معتبر من درجة الاهتمام حيث أول المؤتمرات نظم بهذا الشأن مؤتمر الحكومات المرتبط بالبيئة الإنسانية الذي أنعقد في مدينة ستوكهولم بالسويد سنة 1972، كما أصدرت الكثير من الدول المتقدمة والنامية تشريعات وتنظيمات قانونية تهدف إلى تحسين الوضع البيئي والحفاظ على المسؤولية الاجتماعية مع حث المؤسسات الحكومية وغير الحكومية باحترام قواعد وقوانين المحافظة على البيئة، وهذا ما أستخدمت المؤسسات الاقتصادية لاسيما منها المؤسسات الإنتاجية إلى تحمل تكاليف بيئية وتخصيص أموال معتبرة لإزالة النفايات الناتجة عن العمليات الإنتاجية والتي تأثر سلبا على المجتمع ككل، لذا أصبح الأهمية بمكان تجسيد نظام محاسبي يعمل على تحديد التكاليف الخاصة بالبيئة يركز على معلومات ومصادر محاسبية متعلق بالجانب البيئي، وعند إعداد القوائم المالية في المؤسسة ينبغي الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة المالية ولتحديد قيمة هذه التكاليف ينبغي تطبيق نظام محاسبي للتكاليف البيئية يساهم بدرجة كبيرة وفعالة في توضيح كفاءة النظام المحاسبي في توفير معلومات محاسبية ومالية أكثر دقة وموضوعية تستخدم في اتخاذ القرارات بطريقة سليمة من طرف الجهات ذوي العلاقة، والجدير بالذكر أنه في عصرنا الحالي ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية مصحوبة بعمليات الإفصاح المحاسبي لمختلف القضايا المحاسبية التي من شأنها أن تؤثر على مصداقية ونوعية المعلومات المحاسبية بدرجة جد إيجابية، لتصبح ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والتشغيلية نتيجة ابتعادها على التضليل وغياب المعلومات الأخرى المؤثرة على نوعية المعلومة المحاسبية وكونها تأخذ المتغيرات الاقتصادية الأخرى المؤثرة في جودتها، ومن بين هذه المتغيرات التي تساهم في جودة المعلومات المحاسبية نجد أسلوب محاسبة التكاليف البيئية.

مما سبق ذكره يمكننا طرح الإشكالية التالية:

1.1.1. الإشكالية الرئيسية:

كيف يساهم أسلوب محاسبة التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

2.1. الأسئلة الفرعية:

- ما هي الدوافع التي أدت إلى تطبيق نظام محاسبة التكلفة البيئية وما أهميتها في المؤسسة الاقتصادية؟
- كيف يمكن الحكم عن جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف ذوي العلاقة؟
- هل المؤسسات محل الدراسة تطبق أسلوب محاسبة التكاليف البيئية لأغراض جودة المعلومات المحاسبية؟

3.1. فرضيات الدراسة:

- ❖ الفرضية الرئيسية: يساهم تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف البيئية في تحسين ودعم جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ❖ الفرضيات الفرعية للدراسة:

- نظرتناقم الآثار البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسات الاقتصادية أصبح لزاما تطبيق نظام محاسبي يعمل على تحديد تكاليف البيئة؛
 - يمكن الحكم على جودة المعلومات المحاسبية إذا كانت تحتوي على عمليات الإفصاح عن القضايا التي تساهم في اتخاذ القرارات السليمة للأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة؛
 - المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، تهتم بالآثار البيئية التي تعود سلبا على المجتمع، وخصصت نظام محاسبي لتحديد التكاليف البيئية مما ساهم في جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للجهات ذوي العلاقة.
- 4.1. أهداف الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من خلال ما يلي:

- توضيح الأدبيات النظرية والمحاسبية المرتبطة بمحاسبة التكاليف البيئية ومساهمتها في قياس مقدار التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي؛
 - التطرق إلى الإطار النظري المتعلق بالمعلومات المحاسبية وجودتها، باعتبار جودة المعلومات المحاسبية محل اهتمام إدارة المؤسسة والمساهمين بالدرجة الأولى؛
 - الوقوف على مدى أهمية أسلوب محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة، إذ أصبح هذا النوع من المحاسبات ذو أهمية بالغة في المساهمة في جودة المعلومات المحاسبية.
- 5.1. أهمية الدراسة:

إن الهدف من هذه الدراسة تتمثل ما يلي:

- تبيان أسلوب تحليل التكاليف البيئية كإشكالية محاسبية معاصرة تستخدمها إدارة المؤسسة في تحديد التكاليف الناجمة عن التلوث البيئي؛
 - تبيان أهمية الإفصاح عن محاسبة التكاليف البيئية في القوائم المالية ودوره في إعطاء مصداقية للمعلومات المحاسبية المقدمة للجهات ذوي العلاقة بأنشطة المؤسسة الاقتصادية؛
 - توضيح أهمية أسلوب محاسبة تكاليف البيئة في تحديد مدى اهتمام المؤسسات الجزائرية بمسؤولياتها تجاه المجتمع ومساهمتها في معالجة الآثار البيئية السلبية على المجتمع ككل.
- 6.1. منهج الدراسة:

للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة الإحاطة بجوانب الموضوع اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من أجل الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي والتساؤلات الفرعية حيث اعتمد الباحثين في الجانب النظري على تغطية الخلفية النظرية التي يتركز عليها البحث، ويتم ذلك من خلال التطرق إلى مختلف الأدبيات المحاسبية في مجال البحث، كما اعتمد الباحثين من جهة أخرى على أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي، كمحاولة على إسقاط الجانب النظري على أرضية الواقع من خلال دراسة حالة لعينة من مؤسسات إنتاج

الإسمنت، بعد توزيع استبانته على الموظفين في مديريات المحاسبة والمالية، واستخدام برنامج SPSS في تحليل النتائج ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة.

7.1. الدراسات السابقة:

❖ **الدراسة الأولى:** للباحث عبد الهادي منصور الدوسري بعنوان: أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2011. هدفت الدراسة إلى محاولة التعرف على أهمية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية حيث قام الباحث بجمع بيانات عن طريق إعداد وتوزيع استبانته على العاملين في الشركات الصناعية الكبرى المقيدة في سوق الأوراق المالية بالكويت، حيث تم تحليل 105 استبانته وقام، وكانت نتائج الدراسة بإيجاز تتمثل في: أنه اتفقت عينة الدراسة على أن محاسبة التكاليف البيئية تساهم بفعالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، كما وافقوا على أنه هناك التزام الإدارة العليا في المؤسسات محل الدراسة بالمعايير البيئية مما ساهم في زيادة جودة المعلومات المحاسبية، أما أهم التوصيات التي توصل لها الباحث تتمثل في: إعطاء أهمية كبيرة للتكاليف البيئية نظرًا لمساهمتها الفعالية في جودة المعلومة المحاسبية، ضرورة تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف البيئية دون الأخذ بعين الحسبان نوع النشاط الممارس من طرف المؤسسة، ضرورة تجسيد قاعدة بيانات توفر معلومات عن نشاط المؤسسات لقياس التكاليف البيئية.

❖ **الدراسة الثانية:** للباحث عادل حسين علي بعنوان: التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية والشركات الصناعية الأنبار، مجلة دنانير، العدد الثامن، المجلد الأول، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، 2016. تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية أسلوب محاسبة التكاليف البيئية وتبيان وظيفة العمل المحاسبي في قياس وتحليل التكاليف الناتجة عن البيئة وأثرها على قرارات الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، لأن الموقع البيئي الذي تنشط فيه المؤسسة أصبح من العوامل التي تؤثر على تكاليف الإنتاج أو الخدمات المقدم، كما قام الباحث بتوزيع استبانته وزعت على عينة من الشركات الصناعية في محافظة الأنبار وتم استخدام اختبار T لتحليل عينات الدراسة ولاختبار فرضيات الدراسة ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن الأغلبية من أفراد عينة الدراسة يرون أنه لا يوجد تطبيق لنظام المحاسبة البيئية لعدم توفر اليد المحاسبية المؤهلة لحساب التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي، وصعوبة قياس وتحديد وفصل هذه التكاليف عن التكاليف الإجمالية ومن أهم التوصيات ضرورة إلزام الشركات بحماية البيئة وتوفير الدعم المالي للحفاظ على البيئة.

❖ **الدراسة الثالثة:** للباحث موسى محمد عبد الله صالح بعنوان: الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، الدراسات العليا، قسم المحاسبة، جامعة لبنان، طرابلس لبنان، 2015. هدفت هذه الدراسة إلى بيان مستوى الوعي البيئي لدى إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق

عمان المالي، ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وبيان مدى تأثير القرارات الاستثمارية بالإفصاح المحاسبي البيئي، ولتحقيق هذا الهدف تم اختيار عينة تكونت من فئتين: فئة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة وتكونت من 74 مديرا ماليا ومحاسبا رئيسيا في تلك الشركات، وفئة المستثمرين في هذه الشركات الصناعية وتكونت من 186 مستثمرا تم اختيارهم عشوائيا، وقد بينت الدراسة إلى أن هناك مستوى جيدا من الإدراك لدى إدارة الشركات بالأمر البيئية، ولكن هناك تخوفا من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي لدى العديد من تلك الشركات ويعزى ذلك إلى عدم التأكد من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، وأيضا عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: ضرورة مساهمة الجهات المختصة بالشأن البيئي، بتعميق مفهوم المسؤولية البيئية، وأهمية إيجاد نظام محاسبي بيئي لدى جميع الشركات المدرجة في سوق عمان المالي، وتفعيل التشريعات البيئية، وتشجيع الاستمرار في نهج البحث العلمي لموضوع المحاسبة البيئية.

❖ الدراسة الرابعة: للباحثان طه عليوي ناصر وهيثم هاشم الخفاف بعنوان: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد اثنان وستون، السنة الخامسة والثلاثون، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2012. يهدف البحث إلى بيان مدى أهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية وإيصال نتائج التحليل والقياس للجهات المعنية وكذلك التطرق إلى اثر قياس التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال الدراسة الميدانية للتعرف على الممارسات الحالية من قبل المنشآت الصناعية في الموصل فيما يتعلق بموضوع البحث ومن أهم النتائج التي توصل لها الباحثان أن هناك تنامي الوعي البيئي لدى المنشآت الصناعية لمدينة الموصل وتوفير المعلومات اللازمة حول إستراتيجية وخطط المنشآت تجاه القضايا البيئية كما تشير النتائج إلى ازدياد هذه المنافسة بين المنشآت وأن جميع أفراد العينة وافقوا على أهمية قياس التكاليف البيئية وتأثيرها في تحديد التكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المنشآت الصناعية في الموصل، أما أهم التوصيات التي خرج بها الباحثان حث المؤسسات محل الدراسة على تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف البيئية ومعالجة بيانات البيئية حتى تكون نتائج القياس دقيقة و سليمة والحث على ضرورة تشريعات لحماية البيئة والأنظمة الحكومية والدولية لما لها من أثر قياس التكاليف البيئية.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسة السابقة هو مكان دراسة الحالة حيث العديد من الدراسات السابقة المذكورة تطرقت إلى دراسة ميدانية في شركات صناعية ومقيدة في بورصة الأوراق المالية بينما الدراسة الميدانية التي سنتطرق لها في دراستنا هذه تركز على قطاع الإسمنت في الجزائر، من جهة أخرى نهدف من خلال دراستنا هذه إلى مدى تطبيق المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في محتوى القوائم المالية لمؤسسات إنتاج الإسمنت.

8.1. تقسيمات الدراسة: قمنا بتقسيم موضوع بحثنا إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: ماهية محاسبة التكاليف البيئية؛

المحور الثاني: فعالية محاسبة التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية؛

المحور الثالث: دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات إنتاج الإسمنت بالجزائر.

2. الجزء النظري للدراسة

بالنسبة للجزء النظري للدراسة خصصنا لها محورين، يتمثل المحور الأول من الجزء النظري إلى التطرق إلى ماهية محاسبة التكاليف البيئية، أما المحور الثاني يتعلق بفعالية محاسبة التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية، وفيما يلي نتطرق إلى المحور الأول للجزء النظري:

أولاً- مدخل للبيئة

❖ الاهتمام الدولي بالبيئة

تواجه دول العالم في عصرنا الحالي تحديات بيئية كبيرة، والتي تنجم عنها آثار سلبية على المجتمع ككل، ومن الأسباب التي ساهمت في تنامي الآثار البيئية نجد الثورات الصناعية وتنامي المشروعات بأنواعها (الزراعية والبتروولية والصناعات التحويلية، الصناعات الكيماوية....الخ)، وكذلك سوء استخدام الموارد الطبيعية المستخدمة في العمليات التي تقوم بها منظمة الأعمال، كما احتلت القضايا البيئية حيز معتبر لدى المجتمع الدولي والاهتمام بحماية البيئة والعمل على التقليل من الآثار السلبية. وقد اتضحت نوايا المجتمع الدولي بضرورة حماية البيئة بعد انعقاد المؤتمر الدولي للبيئة الذي انعقد في مدينة ستوكهولم السويدية سنة 1972، ثم كانت درجة الاهتمام أكثر في سنة 1992 عند انعقاد مؤتمر الأمم المتحدة بمدينة ريودي جانيرو البرازيلية، والذي كان يركز على قضية (البيئة والتنمية) والمعروف كذلك بقضية (قمة الأرض)، حيث شارك في هذا المؤتمر أكثر من 170 دولة، إذ كان الهدف من هذا اللقاء هو تقويم أوجه التعاون الدولي للحفاظ مصادر حياة الكائنات الحية. حيث لمس المجتمع الدولي من خلال هذا المؤتمر أن الإنسانية أصبحت في نقطة حاسمة في تاريخها ومواجهة التحديات البيئية، كما أصبحت قضية حماية البيئة مرهونة ببقاء الإنسانية أو زوالها، وهذا يعد تحدياً لا يمكن مواجهته إلا بوجود تكامل قوي بين البيئة والتنمية في سبيل تحقيق مستقبل يسوده الأمان ونظم بيئية سليمة، حيث تعد البيئة مورداً هاماً للمؤسسة فعلياً أن تقوم بحسن إدارتها بكفاءة وفعالية وحمايتها وتحقيق أهداف المجتمع والمؤسسات الزميلة.^أ

❖ مفهوم البيئة: هناك مفاهيم متعددة للبيئة وتختلف في مضمونها من تعريف إلى آخر ومن وجهات نظر الباحثين، وفيما يلي نقوم بعرض تعاريف للبيئة، والخروج بتعريف شامل للمصطلح.

التعريف الأول: عرفها الإتحاد الأوروبي على أنها "مجملة الأشياء التي تحيط بحياة الإنسان، وتؤثر في الأفراد والمجتمعات، وتشمل على الموارد الطبيعية مثل الهواء والماء والتربة، والبنائات الحضرية، والظروف المحيطة بمكان العمل وتشمل كل الكائنات الحية على وجه الأرض".^ب

التعريف الثاني: تعرف البيئة كذلك بأنها "المحيط الطبيعي (الفيزيائي والكيميائي والبيولوجي والاجتماعي) الذي يعيش فيه الكائنات الحية كافة ونظم التفاعل داخل المحيط وداخل الكائنات، أي مجمل الظروف الخارجية المؤثرة على حياة الكائن وعلى بقائه وتطوره وهو مفهوم شديد التشعب".ⁱⁱⁱ

التعريف الثالث: تعرف البيئة كذلك بأنها "الوسط المحيط بالإنسان و الذي يشمل جميع العوامل الحيوية وغير الحيوية والتي تؤثر بالفعل على الكائن الحي بطريقة مباشرة وغير مباشرة في أي وقت أو فترة من تاريخ حياته، يقصد هنا بالعوامل الحيوية الكائنات الحية (مرئية وغير مرئية) الموجودة في الأوساط البيئية المختلفة، أما العوامل غير الحيوية فهي (الماء و التربة، الشمس، الحرارة وغيرها...)".^{iv}

من التعاريف السابقة الذكرى نرى أن البيئة: هي كل الإمكانيات الطبيعية (الأرض، الماء، الهواء، التربة...) وغير من الإمكانيات الأخرى المرئية وغير المرئية التي تحيط بالكائنات الحية، إذ أن البيئة تأثر وتتأثر بوجود الكائنات الحية، والجدير بالذكر أن البيئة لها مفاهيم متشعبة ومتعددة من وجهات نظر مختلفة للباحثين.

❖ مفهوم التلوث البيئي: اختلف الباحثين في تحديد مفهوم موحد للتلوث البيئي، إلا أننا سنركز في هذه الورقة البحثية على عدة تعاريف للتلوث البيئي ومحاولة صياغة تعريف للتلوث البيئي.

التعريف الأول: يعرف التلوث البيئي على أنه "كافة الطرق التي بها يتسبب النشاط البشري والاقتصادي في إلحاقه الضرر، ويشهد العديد من البشر تلوث البيئة في صورة مكان مكشوف للنفايات، أو صورة إفرازات تنبثق من المصانع، وقد يكون التلوث غير مرئي ولا تنبثق منه رائحة ولا طعم، وبعض أنواع التلوث قد لا يتسبب حقيقة في تلوث اليابسة والهواء والماء، لكنها كفيفة بإضعاف متعة الحياة عند الكائنات الحية جمعاء".^v

التعريف الثاني: كما يعرف التلوث البيئي على أنه "التغيرات غير المرغوب فيها والتي تحيط بالكائنات الحية كليا أو جزئيا كنتيجة للأنشطة من خلال حدوث تأثيرات مباشرة أو غير مباشرة تغير من مكونات الطبيعة الكيميائية والبيولوجية للبيئة، مما قد تؤثر على الكائنات الحية ونوعية الحياة لهذه الكائنات".^{vi}

التعريف الثالث: يعرف التلوث البيئي على أنه "العلاقة بين نشاطات المؤسسة (تجارية، خدمية، إنتاجية، سياحية وزراعية...الخ) والبيئة وذلك بتغيرات مستمرة، لأجل ذلك لابد من الابتكار التكنولوجي لحماية التلوث الناتج عن هذه العلاقة، من أجل التوجه نحو التقليل من هذه المشكلة".^{vii}

نرى من التعاريف السابقة الذكر أن التلوث البيئي هو حدوث تغيرات على الطبيعة تأثر سلبا على المحيط ككل وقد تكون هذه الملوثات للبيئة غير مرغوب فيها ناتجة عن الإسراف في الموارد المستهلكة وقد لا تنبعث منها رائحة أو دخان مثل التلوث الناتج عن الطاقات الشمسية والهوائية وغيرها من الطاقات الأخرى، وقد عملت المنظمات الدولية على حماية البيئة من التلوث وذلك بتقديم مؤتمرات ولقاءات دورية تهدف إلى وضع حلول لهذه المشكلة التي تهدد وجود الكائنات الحية.

ثانيا- محاسبة التكاليف البيئية

يعد محاسبة التكاليف البيئية من المشاكل المعاصرة التي اهتم بها النظام المحاسبي، وهي فرع من الفروع المحاسبية الحديثة التطبيق نسبيا إذا ما تم مقارنتها بباقي المحاسبات الأخرى، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم المحاسبة عن التكاليف البيئية وأهميتها والإفصاح عن التكاليف البيئية.

❖ مفهوم محاسبة التكاليف البيئية

التعريف الأول: محاسبة التكاليف البيئية هي " الوصف المنهجي داخل إطار محاسبي للعلاقات المتبادلة بين البيئة والاقتصاد وزاد انتشاره بمرور مفهوم التنمية المستدامة التي تنادي بإدماج البعد الاقتصادي الكلي للبيئة في حقل القرار".^{viii}

التعريف الثاني: محاسبة التكاليف البيئية هي "نوع من المحاسبات يهتم بتحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملا بمبدأ (من يلوث يدفع)".^{ix}

التعريف الثالث: محاسبة التكاليف البيئية هي " تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات لأطراف معينة". ويقصد بالتعيين الفحص الشامل لأثر منتجات وخدمات وأنشطة الوحدة على جميع الأطراف المعنية، ثم قياس هذه الآثار (في شكل تكاليف ومنافع) بدقة على قدر الإمكان بما يسمح باتخاذ قرارات إدارية سليمة، وقد يكون القياس كميا بوحدة مادية أو ما يعادلها نقدا".^x

من التعريفات السابقة الذكر نرى أن محاسبة التكاليف البيئية: أنها أداة محاسبية حديثة الظهور تهتم بقياس وتقييم التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تفرز تلوث بيئي بصورة مالية أو غير مالية في ظل المعايير والقوانين المعمول بها في الإدارة البيئية للمؤسسة، وتساهم في الإفصاح عن مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة لغرض تبيان مدى اهتمام المؤسسة بمتطلبات الحفاظ على البيئة من التلوث.

❖ أهمية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية

تتمثل أهمية تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية في العناصر التالية:

- المقارنة بين الأساليب المحاسبية المتاحة في ظل التلوث البيئي، حيث أنها توفر قياس كمي ومالي لهذا النوع من التكاليف، ومن ثم المساهمة في توفير إمكانية اختيار أحسن بديل مناسب من حيث قيمة تكلفته؛
- تزود المسيرين في المؤسسة بالمعلومات اللازمة المتعلقة بتقديرات الإنفاق على التلوث البيئي المحتمل، وذلك إما عن طريق إعداد موازنات تقديرية للتكاليف البيئية المتوقعة أو عن طريق معايير للتكلفة البيئية، ومن ثم الرقابة على هذه التكاليف؛
- المساهمة في التأثير في برامج دراسة جدوى الجدوى البيئية للمشروعات المنجزة أو المزمع إنجازها، حيث يتم مقارنة التكاليف المتوقعة من دراسة الجدوى البيئية مع المنافع المتوقعة ومن الحكم على برنامج دراسة الجدوى البيئية؛

- تعمل على توفير معلومات لأغراض التصريحات الجبائية وتسهيل التسجيلات المحاسبية للضرائب، حيث يمكن للإدارة الضريبية أن تقدم امتيازات ضريبية، للمؤسسات التي تعمل على حماية البيئة من التلوث، مع تمكين هذه المؤسسات من الحصول على وفورات ضريبية^{xi}؛
 - تقدم محاسبة التكاليف البيئية معلومات للمؤسسة والدولة تساعد في تقييم الأداء البيئي في كل المجالات والبدائل والأنشطة التي من خلالها يتم استخدام الموارد المتاحة؛
 - الحاجة الملحة لتوضيح تباين التفاصيل حول الجهد الإداري الذي يؤدي إلى تضارب في المصالح والتفسير غير السليم لنتائج هذا الجهد، حيث يؤدي التخصيص الأمثل لعناصر التكاليف، خصوصا التكاليف البيئية إلى إمكانية إخضاعها للرقابة، هذا من جهة ومن جهة ثانية القدرة على التفسير السليم للجهد الإداري وخصوصا في حالات تزايد التكاليف المتعلقة بالقوانين واللوائح في جانب البيئة وحمايتها^{xii}.
- ❖ أهداف تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف البيئية
- إن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على النحو التالي:
- تقديم معلومات رقمية وكمية عن المبيعات وقيمة التكاليف الإجمالية، التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها خلال نهاية كل سنة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه التكاليف والنواتج من سنة مالية إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة، التي من شأنها أن تحقق فعاليتها؛
 - تقديم تقارير دورية عن التكاليف البيئية لتبيان قدرة المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القوانين والتشريعات الخاصة بحماية البيئة، وتوضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لضمان الاستمرارية، خاصة في ظل كون هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة وخالية من التلوث، أصبح ضمانا لاستمرار ونجاح المؤسسات اقتصاديا؛
 - إظهار المنافع البيئية التي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، تخفيض تكلفة العلاج الطبي، أو زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظام الإدارة البيئية^{xiii}؛
 - إن أزيد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشاكل البيئية والاجتماعية التي قد تسببها المؤسسات الاقتصادية أدى إلى حث الوحدات الاقتصادية على إعطاء قدر أكبر للاهتمام ببيانات التكلفة البيئية حتى أن هذه الوحدات وجدت نفسها في موقف خاص فليس عليها فقط أن تتواءم مع الظروف البيئية والاجتماعية الموجودة ولكنها أدركت أن عليها الاستجابة للاحتياجات الاجتماعية بل أن تذهب أبعد من هذه الظروف حتى تتجنب أي عقوبات أو إجراءات قانونية؛
 - إن المقابلة التي تتم بين الإيرادات والتكاليف تعتبر غير سليمة دون الأخذ بنظر الاعتبار التكاليف البيئية لأن الأرباح والوعاء الخاضع للضريبة لم يتحدد بصورة سليمة ولعلاج ذلك يتطلب الأمر تعديل السياسة المالية وخلق نظام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية يأخذ بنظر الاعتبار التكاليف البيئية عند إجراء مثل هذه المقابلة :

— إن تضمين القوائم المالية بيانات عن التكلفة البيئية يساهم في تحسين النتائج ويجعلها أكثر تعبيراً عن الواقع العملي من زاوية اجتماعية لأن الكفاءة الاقتصادية لم تعد المعيار الوحيد للحكم على كفاءة أداء الوحدة بل يجب الأخذ بنظر الاعتبار الأنشطة البيئية لها.^{xiv}

ثالثاً- عناصر محاسبة التكاليف البيئية

تتكون محاسبة التكاليف البيئية من مجموعة من العناصر تتمثل في القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح البيئي:

❖ القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

- يقصد بالقياس المحاسبي البيئي "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرًا بموجب القانون".^{xv}
- حيث الهدف من عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية تتمثل في النقاط التالية الذكر:
- قياس وإدماج التكاليف البيئية ضمن تكاليف المؤسسة وقياس وتقييم المخاطر البيئية؛
- المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية متضمنة الاعتبارات البيئية والمساعدة في إنشاء ما يعرف بنظم الإدارة البيئية؛^{xvi}
- تحقيق قياس دقيق لأداء المشروعات سواء للدخل على مستوى المشروعات أو على المستوى القومي؛
- تقليل المخاطر البيئية على المشروعات بسبب ردود الأفعال الرسمية والشعبية بما يحقق التوازن فيما بين التنمية الاقتصادية والتنمية البيئية؛
- اقتراح البدائل المختلفة لحل المشكلات والمفاضلة بينهما عند التنفيذ بما يعود بالنفع على الاقتصاد القومي.^{xvii}

❖ الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

يقصد بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية "تقديم وعرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسات الاقتصادية في القوائم المالية، مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات ويؤدي إلى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي لهذه المؤسسات".^{xviii}

ويهدف الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية إلى التحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية، من التركيز على حماية أصحاب المصالح إلى التركيز على أهميتها كنظام للمعلومات يهدف إلى توفير معلومات التكاليف البيئية في الوقت المناسب لصناع ومتخذي القرارات، كما أن الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يعتبر المناسب بالواقع ليحقق الإفصاح الواقعي، أي تفصح التقارير المالية عن جل المعلومات التي قد تكون مهمة.

والمتتبع لأنواع الإفصاح المحاسبي البيئي يتضح له أن هناك ثلاثة أنواع من الإفصاح عن التكاليف البيئية وتتمثل في (الإفصاح الكافي والإفصاح العادل والإفصاح الشامل)، إذ يفترض الإفصاح الكافي أن توضح وتشر أدنى قدر ممكن عن التكاليف البيئية في التقارير المالية، أما النوع الثاني وهو الإفصاح العادل والهدف منه أخلاقي أي يهدف إلى المعاملة المتكافئة لأصحاب المصالح (مستخدمو المعلومات المحاسبية والمالية)، والنوع الثالث وهو الإفصاح الشامل (الكامل) يتمثل في عرض ونشر كل المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية، إذ يمكن جمع الأنواع السابقة

للإفصاح عن التكاليف البيئية في مصطلح واحد وهو الإفصاح المحاسبي البيئي الفعال وهذا يفرض أن الفعالية تهدف على تحقيق أهداف المؤسسة والجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية.^{xix}

المحور الثاني: فعالية محاسبة التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي ذات جودة لما تتمتع بقدر من الخصائص النوعية، وهذا ما يجعل الجهات المهتمة بالمعلومات المحاسبية اتخاذ قراراتهم وترشيدها، كما أصبح الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية ضرورة حتمية لدعم مصداقية المعلومات المحاسبية وفي ظل المسؤولية الأخلاقية للمؤسسات المعاصرة، وسوف نتطرق في هذا المحور إلى المعلومات المحاسبية وجودتها، ثم مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية.

أولاً- المعلومات المحاسبية وجودتها

إن المعلومات المحاسبية تعد مخرجات النظام المحاسبي، تستخدمها جهات داخل المؤسسة أو خارجها في اتخاذ مختلف القرارات (المالية، الاستثمارية، الإستراتيجية...الخ)، وحتى يمكن اعتماد المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ينبغي أن تتسم بخصائص نوعية أي ما يسمي بجودة المعلومات المحاسبية.

❖ مفهوم المعلومات المحاسبية:

التعريف الأول: تعرف المعلومات المحاسبية على أنها "كل المعلومات الكمية (المعبر عنها بوحدة نقدية) وغير المالية (غير معبر عنها بوحدة نقدية) والواجب الإفصاح عنها) التي تخص أحداث اقتصادية سابقة، والتي يتم معالجتها محاسبياً والتقرير عنها في مخرجات النظام المحاسبي وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا، وبذلك فهي تعتبر ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من استخدامها".^{xx}

التعريف الثاني: كما تعرف المعلومات المحاسبية على أنها "البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معني تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل".^{xxi}

من التعريفات السابقة الذكر نرى أن المعلومات المحاسبية: هي عبارة عن بيانات محاسبية لأحداث اقتصادية ومالية معبر عنها بقيم أو معلومات مكملة يفصح عنها في التقارير المالية، إذا أن هذه البيانات قابلة للتسجيل المحاسبي وفي الأخير تظهر بشكل مختصر في القوائم المالية تستخدم لأغراض اتخاذ القرار أو تقييم الأداء المالي والمحاسبي.

❖ أهمية استخدام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية

تتمثل أهمية استخدام المعلومات المحاسبية في النقاط التالية :

- جمع وحصص البيانات الخاصة بأعمال المؤسسة والخاصة بأحداث مالية واقتصادية في صورة مواد أولية (بيانات) تمثل مدخلات النظام المحاسبي، ثم معالجة البيانات المحاسبية آلياً أو يدوياً في ظل المبادئ المحاسبية والمعايير والفروض المحاسبية ليحصل محاسب المؤسسة على معلومات محاسبية موثوق فيها، وتبليغ إدارة المؤسسة المعلومات المحصل عليها لصالح الأطراف ذوي العلاقة المباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة وعلى شكل قوائم وتقارير مالية مفصلة:^{xxii}

- نظام المعلومات المحاسبية هو جزء من نظام المعلومات الشامل الذي يكون الهدف الرئيسي منه هو الحصول على المعلومات عن قرارات الأعمال التجارية ومع تغير طرق جمع وتحليل ومعالجة وتوزيع وأرشفة المعلومات المحاسبية خلال السنوات مع ذلك فقد كانت المعلومات المحاسبية دائما جزءا هلما من العملية التجارية؛
- نظام المعلومات المحاسبية يعطي قيمة مضافة للمنظمة وذلك من خلال تحسين جودة المنتجات والخدمات التي تقدمها المنظمة وتقليل كلفتها، وتحسين كفاءة المنظمة، ومشاركة المعرفة الذي يؤدي إلى تحسين عملياتها ويزودها بميزة تنافسية، وكذلك تحسين كفاءة وفعالية سلسلة التوريد (الموردين) التابعة للمنظمة، وتحسين هيكل الرقابة الداخلية وتحسين عملية صنع القرار.^{xxiii}

❖ جودة المعلومات المحاسبية

- نعتبر المعلومات المحاسبية ذات جودة، وهذا ينبغي أن تكون لها خصائص نوعية، ومن هذه الخصائص نجد الخصائص النوعية الأساسية والخصائص النوعية المكملة (الثانوية)، وسوف نركز في بحثنا هذا على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية، وتمثل فيما يلي:
- الملائمة: وتعنى المعلومات التي لها ارتباط بقرار معين ولها تأثير أو انعكاس على هذا القرار تتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية لتكون المعلومات ملائمة هي:

- **الوقتية:** وتعنى أن المعلومات لكي تكون ملائمة يجب أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب؛
- **القيمة التنبؤية:** تعنى أنها تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة أو أنها تؤكد توقعات أو تساعد في تعديلها أو تصحيحها؛
- **القيمة في مجال التغذية العكسية:** المعلومات الملائمة يجب أن يكون لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد مجالات متعددة في أعمال الشركة.^{xxiv}

- **الموثوقية:** حيث أن المعلومة المحاسبية تكتسب ثقة من الواقع الذي تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه بكل صدق وأمانة، كما أن درجة جودة المعلومة المحاسبية التي تمتاز بالموثوقية.^{xxv}

ثانيا- مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في دعم جودة المعلومات المحاسبية

نتيجة لاتساع حجم الشركات وتنوع أنشطتها وازدياد معدلات التلوث التي تسببها للبيئة المحيطة بها نتيجة للأنشطة التي تمارسها برزت الحاجة لإعادة النظر في قضايا البيئة وآثار التلوث البيئي فظهرت منظمات بيئية وجمعيات وهيئات علمية فرضت بعض المطالب البيئية بالإضافة إلى التشريعات والقوانين البيئية التي تلزم الشركات باستخدام وسائل وأساليب لحماية البيئة من آثار التلوث الأمر الذي ترتب عليه تحمل الشركات تكاليف إضافية يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية لمساعدة الأطراف المسؤولة عن اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفء للموارد وحماية البيئة. يتضح مما سبق أن النظام المحاسبي يلعب دورا مهما وفعالا في توفير المعلومات، ولكي يتطور يتطلب منه تلبية احتياجات المجتمع الجديدة من المعلومات البيئية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات ذات التبعات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ولتمكين الشركات من الاستخدام العادل والكفء للموارد وحماية البيئة، ويأتي ذلك من خلال التطبيق العملي للمحاسبة البيئية وتبني الإدارات لنظام إدارة البيئة.

3. الجزء التطبيقي للدراسة

المحور الثالث: دراسة ميدانية لعينة من مؤسسات إنتاج الإسمنت بالجزائر

سوف نتطرق في هذا المحور إلى توضيح مدى استخدام عينة من مؤسسات إنتاج الإسمنت في الجزائر في الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف البيئية وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للأطراف ذوي العلاقة في اتخاذ قراراتهم المختلفة، حيث اعتمد الباحثين على إعداد وتوزيع استمارة على مصالح ومديريات المحاسبة والمالية والمصالح الأخرى ذوي العلاقة، حيث تحتوي الاستمارة على ثلاثة محاور، كما تم استخدام برنامج (SPSS) في التحليل واختبار الفرضيات، وبلغ عدد المبحوثين في المؤسسات محل الدراسة 40، وكانت درجة الاستجابة في الإجابة على الاستمارات الموزعة 80%، وفيما يلي نقوم بعرض كل من تحليل نتائج عينة الدراسة واختبار صدق محاور الإستبانة وتحليل محاور الدراسة واختبار فرضيات الدراسة.

أولاً- تحليل نتائج خصائص عينة الدراسة:

من الجدول أدناه يتضح أن تخصص المبحوثين أغلبهم في المحاسبة وبشهادات مختلفة (جامعي، تكوين متواصل، التكوين المهني)

الجدول 01: تخصصات المبحوثين

الخبرة المهنية			وظيفة المبحوثين			تخصص المبحوثين			البيان
أكثر من 11 سنة	من 06 إلى 10 سنوات	من سنة إلى 05 سنوات	أخرى	مدير المحاسبة والمالية	رئيس مصلحة المحاسبة	أخرى	مالية	محاسبة	
8	12	20	15	9	16	05	10	25	التكرار
%20	%30	%50	%37.5	%22.5	%40	%12.5	%25	%62.5	النسبة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برمجية "SPSS_{v20}".

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية المبحوثين تخصصهم محاسبة أي بنسبة 62.5%، ثم يليهم المبحوثين اللذين تخصصهم مالية بنسبة 25% وباقي المبحوثين في تخصصات مختلفة، أما بالنسبة للمبحوثين الذين يشغلون رؤساء مصالح المحاسبة والمالية يمثلون الأغلبية أي بنسبة 40%، ثم يليهم المبحوثين اللذين هم موظفون في المصالح الأخرى بنسبة 37.5% والبقية موظفون في مديرية المحاسبة والمالية، فمن ناحية خبرة المبحوثين في المؤسسات محل الدراسة نجد أغلبهم موظفون لهم خبرة في الميدان لمدة تتراوح بين سنة وخمسة سنوات.

ثانياً- ثبات الاستبيان

فمن أجل معرفة ثبات البيانات الواردة بالاستمارة تم استخدام اختبار كرونباخ، هذا الأخير يقيس درجة ثبات أداة الدراسة عن طريق معامل α كرونباخ، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار كما يلي:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

جدول رقم (02): نتائج اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة للمحاور

معامل الصدق Validity c	معامل الثبات Cronbach Alpha de	عدد الفقرات	المحاور
0,859	0,739	06	تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية
0,924	0,854	06	مدى الالتزام بجودة المعلومات المحاسبية
0,928	0,862	06	أثر محاسبة التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية
0,958	0,918	18	إجمالي المحاور

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برمجية "SPSS_{v20}".

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كل نسب الثبات لمحاور الاستبيان هي عالية وأكبر من النسبة المعتمدة من قبل الإحصائيين والمقدرة بـ 60%، وبما أن معامل ألفا كرونباخ لكل فقرات الاستبيان مساوي إلى 0,958 هذا ما يدل على صدق وثبات أداة الدراسة.

ثالثاً- تحليل اتجاهات المبحوثين نحو محور تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة الموافقة
01	تقوم شركتكم بحماية البيئة من التلوث والاهتمام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية.	4,01	0,518	80,2	موافق
02	يتوفر لدى شركتكم نظام محاسبي يصهر على تحديد التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي.	4,12	0,489	82,4	موافق
03	لدى شركتكم مصادر معلومات كافية لتحديد التكاليف البيئية الناجمة عن التلوث البيئي.	4,07	0,509	81,4	موافق
04	يساهم محاسبة التكاليف البيئية في شركتكم في التقليل من مخاطر التلوث البيئي.	4,11	0,504	82,6	موافق
05	يهدف نظام محاسبة التكاليف البيئية في شركتكم بالتنبؤ بمقدار التكاليف البيئية في المستقبل.	4,20	0,405	80,6	موافق
06	يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية في شركتكم في إعداد دراسة الجدوى البيئية لأي مشروع اقتصادي يرغب في انجازه.	4,05	0,603	80,6	موافق
	محور محاسبة التكاليف البيئية	4,10	0,525	80,6	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برمجية "SPSS_{v20}".

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (05) تحتل المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بوسط حسابي 4,20 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تستخدم نظام محاسبة التكاليف البيئية في التنبؤ بالتكاليف البيئية في المستقبل، ثم تليها الفقرة رقم (02) بمتوسط حسابي 4.12 وهذا يدل على أن المؤسسات محل الدراسة جسدت نظام محاسبي يصهر على تحديد التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

وفي المرتبة الثالثة نجد الفقرة رقم (04) بمتوسط حسابي 4.11 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في التقليل من مخاطر التلوث البيئي، ثم تأتي الفقرة رقم (03) في المرتبة الرابعة بوسط حسابي 4.07 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة لها مصادر معلومات كافية لتحديد التكاليف البيئية الناجمة عن التلوث البيئي.

وفي المرتبة الخامسة نجد الفقرة رقم (06) بوسط حسابي 4.05 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية في إعداد دراسة الجدوى البيئية لأي مشروع اقتصادي يرغب في انجازه، في المرتبة الأخيرة في هذا المحور نجد الفقرة رقم (01) بمتوسط حسابي 4.01 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بحماية البيئة من التلوث والاهتمام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، وعلى العموم هناك موافقة على المحور الأول بالنسبة للمبحوثين بوسط حسابي 4,10 وهذا يعني أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة بطريقة جيدة.

رابعا- تحليل اتجاهات المبحوثين نحو محور الالتزام بجودة المعلومات المحاسبية

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بقرارات هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لقرارات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة الموافقة
01	تقوم شركتكم بتقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لأصحاب القرار.	4,09	0,698	81,8	موافق
02	تقوم شركتكم بعرض المعلومات المحاسبية المنجزة لجهات ذات كفاءة عالية من أجل كشف الأخطاء والتلاعبات التي تفقد موثوقية المعلومات.	3,89	0,869	77,8	موافق
03	تقوم شركتكم بالعرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية لذوي العلاقة لغرض اتخاذ قرارات سليمة.	4,37	0,502	87,4	موافق بشدة
04	تقوم شركتكم باستخدام المعلومات المحاسبية لغرض مقارنتها بمعلومات محاسبية لمؤسسات أخرى متجانسة الأنشطة.	3,99	0,795	79,8	موافق
05	تعتمد شركتكم على طرق القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة عموما واحتراما للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	3,91	0,814	78,2	موافق
06	المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف شركتكم خالية من التحيز والتدليس مما يسمح لإدارة شركتكم رسم السياسات الاستثمارية والمالية.	4,00	0,804	80,00	موافق
	محور جودة المعلومات المحاسبية	4,08	0,706	81,6	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برمجية "SPSS_{v20}".

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (03) تحتل المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بوسط حسابي 4,37 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بالعرض والإفصاح عن المعلومات المحاسبية لذوي العلاقة لغرض

اتخاذ قرارات سليمة ، ثم تليها الفقرة رقم (01) بمتوسط حسابي 4.09 وهذا يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بتقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لأصحاب القرار ، وفي المرتبة الثالثة نجد الفقرة رقم (06) بمتوسط حسابي 4.00 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تقدم المعلومات المحاسبية المقدمة خالية من التحيز والتدليس مما يسمح لإدارة شركتكم رسم السياسات الاستثمارية والمالية ، ثم تأتي الفقرة رقم (04) في المرتبة الرابعة بوسط حسابي 3.99 وهذا يعني أن المؤسسات محل تقوم باستخدام المعلومات المحاسبية لغرض مقارنتها بمعلومات محاسبية لمؤسسات أخرى متجانسة الأنشطة ، وفي المرتبة الخامسة نجد الفقرة رقم (05) بوسط حسابي 3.91 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تعتمد على طرق القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة عموما واحتراما للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، في المرتبة الأخيرة في هذا المحور نجد الفقرة رقم (02) بمتوسط حسابي 3.89 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بعرض المعلومات المحاسبية المنجزة لجهات ذات كفاءة عالية من أجل كشف الأخطاء والتلاعبات التي تفقد موثوقية المعلومات، وعلى العموم هناك موافقة على المحور الثاني بالنسبة للمبحوثين بوسط حسابي 4,08 وهذا يعني أن هناك التزام من قبل المؤسسات محل الدراسة بجودة المعلومات المحاسبية.

خامسا- تحليل اتجاهات المبحوثين نحو أثر محاسبة التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة الموافقة
01	إن تطبيق إجراءات محاسبة التكاليف البيئية في شركتكم في اتخاذ القرارات الرشيدة.	4,04	0,820	80,8	موافق
02	تقوم شركتكم بالإفصاح عن التكاليف البيئية مما ساهم في دعم جودة المعلومات المحاسبية.	4,08	0,789	81,6	موافق
03	تقوم شركتكم بالقياس الدقيق لتكاليف التلوث البيئي مما دعم جودة المعلومات المحاسبية.	4,06	0,794	81,2	موافق
04	تقوم شركتكم بمقارنة تكاليف البيئة التي تتحملها بتكاليف البيئة لمؤسسات مماثلة مما يسمع بتقييم جودة المعلومات المحاسبية.	4,00	0,851	80,00	موافق
05	تعتمد شركتكم على القوانين المتعلقة بحماية البيئة في الجانب المحاسبي دون إهمالها مما سمع بدعم جودة المعلومات المحاسبية .	3,96	0,889	79,2	موافق
06	تقوم شركتكم بتفادي التحفظ المحاسبي أثناء نشر المعلومات البيئية لاسيما المتعلقة بالتكاليف الناتجة عن التلوث البيئي مما ساهم في جودة المعلومات المحاسبية.	4,01	0,785	80,2	موافق
	محور أثر محاسبة التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية	4,09	0,640	81,8	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برمجية "SPSS_{v20}".

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الفقرة رقم (02) تحتل المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة بوسط حسابي 4,08 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بالإفصاح عن التكاليف البيئية مما ساهم في دعم جودة المعلومات

المحاسبية، ثم تليها الفقرة رقم (03) بمتوسط حسابي 4.06 وهذا يدل على أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بالقياس الدقيق لتكاليف التلوث البيئي مما دعم جودة المعلومات المحاسبية، وفي المرتبة الثالثة نجد الفقرة رقم (01) بمتوسط حسابي 4.04 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تطبق إجراءات محاسبة التكاليف البيئية في شركتكم في اتخاذ القرارات الرشيدة، ثم تأتي الفقرة رقم (06) في المرتبة الرابعة بوسط حسابي 4.01 وهذا يعني أن المؤسسات محل تقوم بتفادي التحفظ المحاسبي أثناء نشر المعلومات البيئية لاسيما المتعلقة بالتكاليف الناتجة عن التلوث البيئي مما ساهم في جودة المعلومات المحاسبية، وفي المرتبة الخامسة نجد الفقرة رقم (04) بوسط حسابي 4.00 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تقوم بمقارنة تكاليف البيئة التي تتحملها بتكاليف البيئة لمؤسسات مماثلة مما يسمع بتقييم جودة المعلومات المحاسبية، في المرتبة الأخيرة في هذا المحور نجد الفقرة رقم (05) بمتوسط حسابي 3.96 وهذا يعني أن المؤسسات محل الدراسة تعتمد على القوانين المتعلقة بحماية البيئة في الجانب المحاسبي دون إهمالها مما سمع بدعم جودة المعلومات المحاسبية، وعلى العموم هناك موافقة على المحور الثالث بالنسبة للمبحوثين بوسط حسابي 4,09 وهذا يعني أن هناك أثر محاسبة التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

سادسا- اختبار فرضيات الدراسة

الجدول أدناه يمثل نتائج اختبار الفرضيات باستخدام اختبار (T):

الجدول رقم (06): اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	الانحراف المتوسط	اختبار T	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
الرئيسية	0.641	20.452	0.000	مقبولة
الأولى	0.753	16.543	0.002	مقبولة
الثانية	0.608	21.479	0.000	مقبولة
الثالثة	0.676	19.814	0.001	مقبولة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات برمجية "SPSS_{v20}".

اعتمد الباحثين في اختبار فرضيات الدراسة (سواء الفرضية الرئيسية أو الفرضيات الفرعية) إجراء اختبار (T) للفرضيات وكما موضح في الجدول أعلاه حيث بلغت قيمة (T) للفرضية الرئيسية 20.452 وهي أقل من (T) الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، أما الفرضية الأولى تم إثبات صحتها حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 16.543 وهي أقل من (T) الجدولية عند مستوى دلالة 0.002 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، والفرضية الثانية تم إثبات صحتها حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 21.479 وهي أقل من (T) الجدولية عند مستوى دلالة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وفيما يخص الفرضية الثالثة تم إثبات صحتها حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 19.814 وهي أقل من (T) الجدولية عند مستوى دلالة 0.001 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05.

3. الخاتمة:

من خلال هذه الورقة البحثية توصل الباحثين إلى مجموعة من النتائج والتوصيات تتمثل فيما يلي:

أولاً- نتائج الدراسة:

❖ نتائج الجانب النظري:

- تعد محاسبة التكاليف البيئية من المشاكل المحاسبية المعاصرة والتي كانت محل اهتمام الكثير من الباحثين والمؤسسات الاقتصادية المعاصرة؛
- هناك اهتمام بالغ الأهمية بموضوع البيئة والتلوث البيئي على المستوى العالمي من خلال المؤتمرات المنظمة للبحث عن الآثار السلبية للبيئة على الكائنات الحية؛
- تعتبر المعلومات المحاسبية ذات جودة، إذا توفرت فيها خصائص نوعية، قد تكون خصائص أساسية مثل الملائمة أي صلاحية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، والموثوقية أي تتسم بالدق والأمانة وخالية من التحيز والتزوير والتدليس؛
- ساهمت عناصر محاسبة التكاليف البيئية المتمثلة في الإفصاح البيئي عن التكاليف البيئية والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية في دعم جودة المعلومات المحاسبية؛

❖ نتائج الجانب التطبيقي:

- كانت درجة الموافقة على مدى الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة بمتوسط حسابي 4,10 وانحراف معياري 0,525 وبوزن نسبي 82,00 وهذا يدل أن غالبية المؤسسات محل الدراسة البالغة 08 مؤسسات المتخصصة في الاسمنت تهتم بموضوع محاسبة التكاليف البيئية؛
- كانت درجة الموافقة على مدى جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة بمتوسط حسابي 4,08 وانحراف معياري 0,706 وبوزن نسبي 81,6 وهذا يدل أن غالبية المؤسسات محل الدراسة البالغة 08 مؤسسات المتخصصة في الاسمنت تهتم بموضوع جودة المعلومات المحاسبية؛
- كانت درجة الموافقة على أثر محاسبة التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة بمتوسط حسابي 4,09 وانحراف معياري 0,640 وبوزن نسبي 81,8 وهذا يدل أن غالبية المؤسسات محل الدراسة البالغة 08 مؤسسات المتخصصة في الاسمنت ترى أن استخدام أسلوب محاسبة التكلفة البيئية يساهم بدرجة كبيرة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية؛

ثانياً- توصيات الدراسة:

- العمل على تحديث النظام المحاسبي المالي الحالي، ومحاولة ادخل تعديلات تتعلق بمحاسبة البيئة (سواء المحاسبة المالية البيئية، أو محاسبة التكاليف البيئية، أو محاسبة التسيير البيئية)؛
- ضرورة تجسيد مديرية للبيئة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تهتم بالنواحي البيئية سواء من حيث الإدارة البيئية أو التدقيق البيئي أو حماية البيئة؛

- ضرورة تقديم امتيازات ضريبية ومالية للمؤسسات الاقتصادية التي تحافظ على البيئة، وهذا تشجيعاً لباقي المؤسسات وتوعيتهم بأهمية الحفاظ على البيئة والإحساس بالمسؤولية البيئية والاجتماعية؛
- العمل على الاستفادة من التجارب الدولية في حماية التلوث البيئي، ومحاولة جلب التكنولوجيات الحديثة للحد من الآثار السلبية للبيئة التي تهدد كيان المجتمع ككل؛
- محاولة تكوين ورسكلة الكوادر البشرية في المعاهد المتخصصة والجامعات من خلال فتح تخصصات متعلقة بالإدارة البيئية والتنمية المستدامة لضمان احتياجات المؤسسات الاقتصادية من ذوي الاختصاص.

4. قائمة المراجع:

- ^{xiii} يحي جمال اللولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية تحليلية)، رسالة ماجستير غير مشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2016، ص ص 33-34.
- ^{xiv} خليل إبراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات بطبعته الثانية المتمثلة في نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 210.
- ^{xv} عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 26، جامعة دمشق، 2010، ص 258.
- ^{xvi} -أمنة تونسي، إبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة -حالة شركة سونطراك-، مجلة دراسات وأبحاث" المجلة العربية في العلوم الإنسانية والاجتماعية"، العدد 27، الصادرة عن جامعة الجلفة بالتنسيق العلمي مع مركز ابن خلدون بالأردن، جوان 2017، ص 18.
- ^{xvii} -محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد السراج، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية (دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراه غير مشورة، كلية الدراسات التجارية، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص ص 72-73.
- ^{xviii} -موسى محمد عبد الله صالح، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 2015، ص 68.
- ^{xix} -رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الأول، المجلد 31، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، 2009، ص ص 07-08.
- ^{xx} -عقاري مصطفى، بوسلمة حكيمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد التاسع، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013، ص 46.
- ^{xxi} -أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشور، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة وتمويل، 2006، ص 32.
- ^{xxii} -أحمد عبد الهادي شبير، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشور، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة وتمويل، 2006، ص 14.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- ^{xxiii} - محمد الحسن أكرم عبد الغني القاضي، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2016، ص ص 17-18.
- ^{xxiv} - اشراقه زين العابدين البشير، بطاقة الأداء المتوازن وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على شركة العثيم)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2016، ص ص 96-97.
- ^{xxv} - عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية والشركات الصناعية الأنبار، مجلة دنائير، العدد الثامن، المجلد الأول، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، 2016، ص 532.

واقع المحاسبة البيئية في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة تبسة

The reality of environmental accounting in the economic institution - a case study of the Oil
Corporation, Tebessa unit -

ط.د. بثينة غريب/ جامعة عباس لغرور - خنشلة / الجزائر

د. سمير شيبان/ جامعة عباس لغرور - خنشلة / الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيف تتم مساهمة المحاسبة البيئية في حماية البيئة من خلال جملة المقومات والأسس التي تقوم عليها إضافة إلى رفع الغموض وإزالة الملامبات حول مفهوم هذا النوع من المحاسبة باعتباره مصطلح حديث ومتعدد الأبعاد.

إذ أن من أهم النتائج التي تم الوصول إليها أن المحاسبة البيئية مصطلح جديد غير مطبق بأصالة علمية صحيحة في الكثير من المؤسسات الاقتصادية وخصوصا في مؤسسة نفطال وحدة تبسة التي تقوم فقط بدفع مبلغ ضريبي سنوي إلى مصلحة حماية البيئة نتيجة المخلفات المضرّة بالبيئة التي تخلفها وذلك لعدم توفر خبرات وكفاءات كافية وقادرة على تحديد وقياس التكاليف البيئية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، التكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي البيئي، القياس المحاسبي البيئي.

Abstract:

This study aims to clarify how environmental accounting contributes to the protection of the environment through a set of elements and foundations on which it is based, in addition to lifting ambiguity and removing confusions around the concept of this type of accounting as a modern and multi-dimensional term.

As one of the most important results that have been reached is that environmental accounting is a new term that is not applied with correct scientific authenticity in many economic institutions, especially in the Naftal Corporation- the Tebessa unit- which only pays an annual tax amount to the Environmental Protection Authority as a result of the environmentally harmful waste that it leaves behind. For the lack of sufficient expertise and competencies capable of identifying and measuring environmental costs.

Keywords: Environmental accounting, Environmental costs, Environmental accounting disclosure, Environmental accounting measurement.

1. مقدمة:

نظرا إلى مختلف المشاكل البيئية في الآونة الأخيرة، أصبحت المؤسسات الإقتصادية اليوم تسعى إلى البحث عن بعض السبل للحد من الآثار السلبية المضرّة بالبيئة، مما أدى إلى ظهور نوع من أنواع المحاسبة الخاصة بمجال البيئة والمحافظة على سلامتها وهي ما تعرف بالمحاسبة الخضراء التي تسعى المؤسسات الإقتصادية من خلالها إلى تقدير حجم التكاليف البيئية اللازمة إلى الحد من الإنبعاث المضرّة بالبيئة، حيث تعتبر مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - من بين أحد أهم هذه المؤسسات الجزائرية المزاولة لنشاطات مضرّة بالبيئة، والتي تم فيها إجراء الدراسة الميدانية للتعرف على مدى تفعيلها لمفهوم المحاسبة الخضراء بالإضافة إلى التعرف أيضا على الدور الذي تؤديه المحاسبة الخضراء داخل مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - .

1.1. إشكالية الدراسة:

على ضوء مما سبق سيتم طرح التساؤل الرئيسي كمايلي:

ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الإقتصادية عموما؟ وبمؤسسة نפטال وحدة - تبسة-خصوصا؟
2.2. فرضيات البحث

لمعالجة إشكالية البحث وكإجابة أولية عن التساؤلات الفرعية سألته الذكر سيتم صياغة الفرضيات الموالية:

❖ الفرضية الرئيسية: تسعى مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - إلى تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية عن طريق مجموعة من المقومات والأسس.

❖ الفرضيات الفرعية: تندرج بناء على الفرضية الرئيسية جملة من الفرضيات الفرعية الآتية:

- تقوم مديرية البيئة بفرض ضريبة الوقود فقط على مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - نتيجة للنشاطات البيئية التي تزاولها؛

- تستخدم مديرية البيئة معيارين أساسيين في حساب مبلغ الضريبة على الأنشطة الملوثة والخطرة المفروضة عليها والتي تتمثل في نوع النشاط، وطبيعة الترخيص الممنوح من قبل هيئة مختصة؛

- تغيرت نسبة ضريبة الوقود لمؤسسة نפטال وحدة تبسة 2017 وفقا ما نص عليه قانون المالية لسنة 2018؛

- تعمل مديرية البيئة لولاية - تبسة- على فرض زيادة أكثر من نسبة 10% على مبلغ الضريبة السنوي في حالة تأخر المؤسسة في الدفع.

3.1. منهج الدراسة: لقد تم إتباع المنهج الوصفي أثناء تقديم الإطار النظري المتعلق بالمحاسبة البيئية، أما بالنسبة للجانب التطبيقي سيتم فيه الإعتماد على المقابلة كأداة لجمع البيانات وتحليلها مع موظفي كل من مؤسستي نפטال وحدة تبسة ومديرية البيئة لولاية تبسة.

4.1. هيكل الدراسة: تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربع محاور على النحو الآتي:

- المحور الأول: المحاسبة البيئية - التأصيل النظري:

- المحور الثاني: واقع تطبيق المحاسبة البيئية مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - .

-

2. الإطار النظري والتطبيقي للدراسة

المحور الأول: المحاسبة البيئية – التأسيس النظري –

بدأ إهتمام المحاسبين في الآونة الأخيرة بالبيئة، حيث ظهرت العديد من الجوانب السلبية في إستغلالها، مما أدى بهم إلى الإهتمام أكثر بالقضايا البيئية. حيث أخذ هذا الإهتمام يتزايد تدريجيا مع تزايد الوعي، بضرورة العيش في بيئة آمنة ونظيفة، لكن مع ظهور قوانين وتشريعات بيئية بدأ الإهتمام يتجه نحو المؤسسات التي تزاوّل أنشطة ملوثة، بعد أن كان مقتصرًا على المجتمع فقط، حيث بدأ التركيز على إستنباط العديد من الأساليب لقياس التكاليف التي تؤدي إلى إضعاف الثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة نتيجة لظهور أرباح غير حقيقية.

❖ مفهوم المحاسبة البيئية: المحاسبة البيئية مصطلح يدل على الدراسات التي تقوم بها المؤسسات لمواجهة مختلف المشاكل البيئية وسيتم التطرق لمفهومها من خلال هذا الفرع.

– تعريف المحاسبة البيئية: هناك عدة تعاريف للمحاسبة البيئية، ويتمثل أهمها في:

تعرف المحاسبة البيئية على أنها "عملية إدخال البيانات المتعلقة بإستخدام الموارد الطبيعية وإستنفادها ضمن الحسابات القومية للدولة." (نجم، 2012)

تعرف وكالة حماية البيئة الأمريكية المحاسبة البيئية على أنها: "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح على معلومات التكاليف البيئية". (الدوسي، 2011، صفحة 15)

بناء على التعاريف السابقة تعرف المحاسبة البيئية على أنها العلم الذي يقوم بقياس وتخصيص التكاليف البيئية الواجب أخذها بعين الإعتبار عند إتخاذ القرارات الإدارية، وذلك لتوصيل المعلومات الخاصة بمعرفة أثر كل من المنتجات وخدمات وأنشطة المؤسسة على ذوي المصالح سواء داخل أو خارج المؤسسة ومن ثم قياس هذه الآثار في شكل تكاليف ومنافع، بما يسمح بإتخاذ القرارات السليمة.

– دوافع الإهتمام بالمحاسبة البيئية: تزايد الإهتمام بالمحاسبة البيئية في الآونة الأخيرة نتيجة إهتمام الجمعيات بالمحافظة على البيئة، التي تسعى إلى تحقيق إظهار النشاطات الإقتصادية البيئية لكل بلد، السبب الذي ساهم في زيادة الإهتمام بالمحاسبة الخضراء وذلك للإعتبارات الآتية: (الولو، 2016، صفحة 29)

- أهمية البيئة وحمايتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة؛
 - إعداد تقارير حول التكاليف البيئية على المستوى القومي، بهدف الحصول على مؤشرات لمتابعة الأضرار الناتجة عن أنشطة المؤسسة؛
 - يجب أن تحتوي القوائم المالية وتقارير المؤسسة على المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة لإعطاء صورة واضحة للمجتمع عن الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسات؛
 - تغير وجهة النظر السائدة التي تقتضي بتحمل المؤسسة التكاليف الإجتماعية التي يتم معالجتها محاسبيا.
- مقومات تطبيق المحاسبة البيئية: تقوم المحاسبة البيئية على العديد من المقومات تتمثل أهمها في (مهاوات، 2015، صفحة 32):

- تصميم مجموعة مستندية، لإثبات كافة الأحداث والعمليات البيئية؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- تصميم مجموعة دفترية، تعكس الأنشطة والممارسات البيئية للمؤسسات؛
 - إعداد دليل الحسابات، حيث يجب تعديل الحسابات المرفقة بمعايير المحاسبة الدولية ليشتمل جميع الحسابات البيئية سواء التي تم الإعتراف بها نتيجة أحداث ماضية، وتأكدت في تاريخ الميزانية (حسابات مؤكدة) أو تلك المتوقع حدوثها مستقبلا نتيجة أحداث سابقة (حسابات محتملة)؛
 - القواعد الإجرائية والمتمثلة في المعايير البيئية والفنية والمبادئ التي يجب أن تتبعها المؤسسة؛
 - ضوابط الرقابة، تتمثل في مجموعة إجراءات رقابية، تهدف للتأكد من إتباع المعايير البيئية والفنية والإلتزام بمبادئ وسياسات المؤسسة والمتمثلة في القواعد الإجرائية؛
 - العنصر البشري يتمثل في المحاسبين القائمين في ظلال المحاسبة البيئية؛
 - العنصر المادي يتمثل في الأدوات والآلات المستخدمة في ظل نظام المحاسبة البيئية.
- المنظور العملي للمحاسبة البيئية: تستعمل المحاسبة البيئية أدواتها التي تتمثل في القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، من أجل تحديد التكاليف البيئية ومعالجتها المحاسبية وسيتم التعرف على ذلك من خلال هذا الفرع .
- أدوات المحاسبة البيئية: تقوم المحاسبة البيئية بتقدير التكاليف البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسات البيئية عن طريق القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.
- ❖ الإفصاح المحاسبي البيئي: يعتبر الإفصاح المحاسبي البيئي أداة هامة لتسهيل إنتقال المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها سواء داخل أو خارج المؤسسة، وسيتم التعرف على ذلك من خلال هذا الفرع.
- تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي: يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "مجموعة من المعلومات تتعلق بإدارة أنشطة وبيئة المؤسسات الإقتصادية والآثار المترتبة عليها، وهو ما يسهل عملية تقييم الأداة البيئي لمستخدمي هذه المعلومات وتعد القوائم المالية أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (berland, 2010, p. 05).
- أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي: تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في (الطاهر، 2011، صفحة 447):
- زيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تقوم بأداء واجبها إتجاه البيئة؛
 - يساهم في تلبية إحتياجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية؛
 - يساعد في تقييم كفاءة المشروع في الإستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية؛
 - يظهر مدى مساهمة المؤسسات في حماية البيئة.
- ❖ القياس المحاسبي البيئي: يعتبر القياس المحاسبي البيئي وسيلة من وسائل قياس التكاليف البيئية في المؤسسات وذلك لما له من أهمية بالغة في نظام المحاسبة الخضراء من أجل تحقيق أهدافها المسطرة.
- تعريف القياس المحاسبي البيئي: يعرف القياس المحاسبي البيئي على أنه: " تحديد القيم إلى جميع عناصر التكاليف الناجمة هم إلتزام المؤسسات بمسؤولياتها الإجتماعية والبيئية سواء هذا الإلتزام إختياري أو إجباري" (المجيد، 2016، صفحة 07)
- أهمية القياس المحاسبي البيئي: يعتبر القياس المحاسبي وظيفته ونظام من أنظمة المحاسبة، وتظهر أهمية القياس المحاسبي البيئي في ما يلي (المجيد، 2016، صفحة 08):

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- إن القياس المحاسبي يعمل على قياس وتجميع المعلومات المحاسبية التي تكون قابلة للقياس بالوحدات النقدية، من أجل تجميع البيانات لإعداد التقارير اللازمة للمستخدمين؛
- يعتبر القياس المحاسبي البيئي وظيفة مهمة في المحاسبة، ونتيجة له تكتسب المؤسسات الأحداث الإقتصادية في المجتمع المالي؛
- يساعد القياس المحاسبي البيئي في توصيل المعلومات المالية بصورة كافية في وقت مبكر؛
- الأمر الذي يزيد القياس المحاسبي أهمية أن أي قياس غير موضوعي أو متحيز لا توجد له أهمية كبيرة بالنسبة للتقارير المالية؛
- أدت التطورات التكنولوجية إلى ضرورة التركيز على جودة المعلومات عن القياس المحاسبي لأنه يؤدي دورا مهما في إعداد المعلومات ذات جودة لإعطاء المستخدمين صورة واضحة عن تلك التقارير والقوائم المالية.
- أساليب القياس المحاسبي البيئي: يتم القياس على ثلاث مستويات وهي (المجيد، 2016، صفحة 08):
- المستوى الأول: حصر الأنشطة البيئية لقياس العمليات البيئية والإجتماعية، التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي؛
- المستوى الثاني: المعلومات الكمية لقياس العمليات البيئية والإجتماعية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي، لقياسها بمقاييس كمية غير نقدية؛
- المستوى الثالث: المعلومات الوصفية تعبر بصورة إنشائية عن تأثيراتها للعمليات البيئية والإجتماعية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقاييس كمية.
- ❖ **مزايا ومعوقات المحاسبة البيئية: تسعى الجمعيات إلى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الإقتصادية بفضل المزايا والمنافع التي تعود على أصحاب المصالح سواء كانت داخلية أم خارجية وذلك رغم المعوقات التي تقيد متخذي القرار عند إتخاذ قراراتهم بالكفاءة المناسبة**
- **مزايا المحاسبة البيئية: تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات يساهم في تحقيق مجموعة من المزايا تتمثل فيما يلي (لعبيدي مهاوات 2015، صفحة 33):**
- تحسين المنتج وتقليل مخلفات الإنتاج؛
- إتباع المحاسبة البيئية وتطبيقها، يساعد في إنشاء سمعة جيدة للمؤسسة؛
- إهتمام الأطراف الداخلية والخارجية بالمحاسبة البيئية بهدف تحقيق مصالحهم وحماية البيئة والمجتمع من الأضرار.
- ❖ **معوقات المحاسبة البيئية: أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي (الفراوي):**
- قلة الوعي البيئي؛
- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بالأعمال وبالإعتراف بالمسؤوليات البيئية؛
- مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لتحقيق متطلبات الإعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛

- مشكلة الآثار البيئية الصادرة غير المنظورة، والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال: الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الإتصال الخلوية؛
- مشكلة حصر الأضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الأضرار البيئية المتسببة عنها، فيمكن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لمجرد أضرار محدودة على سبيل المثال: إنتاج منتجات تسبب عدة حالات تلوث كالمشاكل الصحية المزمنة للإنسان، أو تسبب في إنقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يؤدي إلى صعوبة في قياس الأضرار بوحدة نقدية؛
- مشكلة التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية، مما يؤدي إلى رفع تكاليف المنتجات وبالتالي أسعارها مما قد يضعف القدرات التنافسية على مستوى التبادل الدولي، وقد يظهر المزيد من الحروب التجارية؛
- مشكلة الموضوعية، حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري والذي غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي.

المحور الثاني: واقع تطبيق المحاسبة البيئية في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -

سيتم التطرق من خلال هذا المحور إلى واقع المحاسبة البيئية في أحد المؤسسات البترولية المنتجة لمنتجات مضرّة بالبيئة وسيتم التعرف على مختلف الإجراءات التي تمر بها للمحافظة على البيئة وتطبيق مفهوم ما يعرف بالمحاسبة البيئية.

❖ المنظور العملي للمحاسبة البيئية في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -

تقوم مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - بمزاولة عدة نشاطات ملوثة بالبيئة، مما دفع بمصلحة حماية البيئة، إلى فرض مبلغ مالي سنوي على هذه المؤسسة، وذلك حسب النشاط الذي تزاوله وحسب نسبة أخطاره على البيئة، فحسب المرسوم التنفيذي رقم 339-98 المؤرخ في 03 نوفمبر 1998 فرضت السلطات المختصة نوع من الضرائب البيئية على مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - وذلك من بين إحدى عشرة ضريبة لديها والتي تفرضها على كامل المؤسسات المضرّة بالبيئة، حسب نوع القطاع الذي تنشط فيه، حيث بدأ التنفيذ بعرض هذه الضرائب البيئية الخاصة بمؤسسة نפטال حسب قانون 03/10 الملوث الدافع وذلك حسب ما جاء في الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 20 يوليو 2003، فتمثلت أنواع الضرائب الإحدى عشر الخاصة بمديرية البيئة في مايلي:

- الضريبة على الأنشطة الملوثة أو الخطرة على البيئة؛
- ضريبة جمع القمامة؛
- ضريبة الحوافز لتدمير النفايات الصناعية الخاصة أو الخطرة؛
- ضريبة الحوافز الخاصة بتفكيك نفايات الرعاية الصحية؛
- الضريبة المحددة على الأكياس البلاستيكية المستوردة أو المنتجة محليا؛
- ضريبة إضافية على تلوث الهواء الصناعي؛
- ضريبة إضافية على مياه الصرف الصناعي؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- ضريبة الوقود؛
- الضريبة على الزيوت ومواد التشحيم ومحضرات التشحيم؛
- الضريبة على المنتجات النفطية؛
- الضريبة على الإطارات الجديدة أو المستوردة والمنتجة محليا.
- ❖ منهجية تحديد ضريبة الوقود لمؤسسة نפטال وحدة - تبسة -
تنطبق ضريبة الوقود على البنزين الممتاز/ العادي بالرصاص والوقود ومعدل هذه الضريبة ثابت على النحو التالي:

الجدول رقم-01:- أسعار الضريبة على الوقود

0.10 DA/L	عادي / ممتاز بزين مع رصاص
0.30 DA/L	وقود

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -

يتم فرض هذه الضريبة ودفعها كما في حالة الضريبة على المنتجات البترولية، يتم تخصيص عائدات ضريبة الوقود على أساس:

- 50% إلى الصندوق الوطني للطرق والطرق السريعة؛
- 50% إلى الصندوق الوطني للبيئة وإزالة التلوث.

❖ الضرائب على الأنشطة الملوثة والخطرة (ضريبة الوقود)

يتم تحديد مبلغ وحدة الضريبة وفقا لأحكام المادة 54 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999، وذلك وفق قانون المالية لعام 2000، تسري هذه الضريبة على الأنشطة المدرجة في ملحق المرسوم التنفيذي رقم 09-336 بتاريخ 20 أكتوبر 2009، بشأن الضريبة على الأنشطة الملوثة أو الخطرة للبيئة وفقا لنوع النشاط، الترخيص الممنوح من قبل الهيئة المختصة وكما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم -02-: يوضح المبالغ الأساسية للضريبة حسب نوع الترخيص

مجموع المبالغ		الأنشطة تخضع لتصريح من :
أقل أو يساوي اثنين من الموظفين	أكثر من اثنين من الموظفين	
2000 دج	9000 دج	ترخيص من رئيس محكمة التحكيم الدائم
3000 دج	20000 دج	ترخيص من الوالي المختص بالأراضي
18000 دج	90000 دج	ترخيص ولائي
24000 دج	120000 دج	ترخيص من وزير البيئة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية البيئة لولاية - تبسة - .

يتم تحديد مبلغ هذه الضريبة بضرب المبالغ المذكورة أعلاه في معامل مضاعف يتم تحديد هذا المعامل وفقا لما إذا كان النشاط الصناعي ينتمي إلى الجدول رقم -04- ورقم -05-، حيث يتم توزيع معامل المضاعف وفقا للطرائق المحددة في المواد 4، 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم 09-363 الصادر في 20 أكتوبر 2009 والمتعلق بالضريبة

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

يتراوح ما بين 1 و 10 اعتماد على طبيعة وأهمية النشاط ونوع وكمية النفايات الناتجة عن هذا النشاط وفقا للجدول الآتي:

الجدول رقم 03-: يوضح معاملات مضاعفة حسب تصنيف النشاط

معامل المضاعف	معايير التصنيف	
1	- تصريح.	الطبيعة والأهمية
2	- تفويض من رئيس محكمة التحكم الدائم.	
3	- إذن من الوالي.	
4	- ترخيص من وزير البيئة.	
1	- خطورة على البيئة، مزعجة، أكالة.	نوع النفايات
2	- مواد مؤكسدة، قابلة للاشتعال.	
3	- ضارة، سامة، مسرطنة، معدية، ساعية للتكاثر، مطفرة.	
2	- أكبر من 100 وأقل من أو يساوي 1000 طن /سنة.	كمية النفايات
2.5	- أكبر من 1000 وأقل من أو يساوي 5000 طن/ سنة.	
3	- أكبر من 5000 طن/ سنة.	

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية البيئة لولاية - تبسة - .

يمثل الجدول أعلاه المعاملات الضريبية لحساب مبلغ الضريبة وذلك حسب تصنيف النشاط، حيث يتم حساب مبلغ الضريبة وفقا للمعادلة الآتية:

$$\text{مبلغ الضريبة} = \text{المبلغ الأساسي} \times \text{إجمالي المعامل}$$

حيث يتم أخذ المبلغ الأساسي حسب قانوني المالية لكل سنة، أما إجمالي المعامل وفق الجدول أعلاه وحسب طبيعة نشاط المؤسسة.

❖ القيمة المالية لضريبة الوقود في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -

انطلاقا مما تم التعرض له في العنصر السابق من مكونات ضريبة الوقود لمؤسسة نפטال وحدة - تبسة - وكيفية حسابها، سيتم تبين قيمة الضريبة للسنوات 2015، 2016، 2017 و 2018 لمؤسسة نפטال الأم وكامل فروعها بباقي البلديات التابعة لها.

حيث أن في السنوات الثلاث الأولى تبين أن قيمة الضريبة ثابتة حسب قانون المالية لسنة 2010، أما بالنسبة للسنة 2018، والتي شهدت تغير طفيف حسب قانون المالية 2018 والجدول التالية توضح ذلك:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الجدول رقم -04:- يوضح المبالغ الضريبية السنوية المدفوعة إلى مديرية البيئة
من طرف مؤسسة نفضال وحدة -تبسة -

المحطات	قيمة الضريبة	المعامل	مبلغ الضريبة
مصلحة خدمات نفضال - طريق قسنطينة - تبسة-	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - طريق عنابة - تبسة-	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - وسط المدينة - تبسة -	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - بئر العاتر -	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - الشريعة -	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - الماء الأبيض-	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - العقلة -	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - نقرين-	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - الكويف-	20.000.00	02	40.000.00
مصلحة خدمات نفضال - ونزة-	20.000.00	02	40.000.00
مستودع الوقود 1127 - نفضال -	90.000.00	03	270.000.00
مستودع المازوت - نفضال -	120.000.00	04	480.000.00
نفطال / إتجاه الطيران	90.000.00	03	270.000.00
المجموع			1420.000.00

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية البيئة لولاية - تبسة -.

يتضح من خلال الجدول أن المحطات التابعة لمؤسسة نفضال وحدة - تبسة - والواقعة في المناطق التالية:
طريق قسنطينة، طريق عنابة، وسط المدينة، بئر العاتر، الشريعة، الماء الأبيض، العقلة، الكويف، نقرين، ونزة
وتكون قيمة الضريبة فيها بمبلغ 20.000.00 دج.

حيث تحدد هذه القيمة إنطلاقاً من الجدول رقم -05-، أي حسب نوع الترخيص الممنوح لكل محطة، والذي
كان في هذه المحطات بموجب ترخيص من الوالي المختص بالأراضي وكان عدد موظفين هذه المحطة أكثر من موظفين
أما بالنسبة لعمال الضريبة فييحدد هو الآخر إنطلاقاً من الجدول رقم -06- وذلك بدراسة نشاط كل محطة وحسب
المعامل كالتالي:

معامل مضاعف = معامل الطبيعة والأهمية + معامل النفايات + معامل كمية النفايات

ففي هذه المحطات لا توجد نفايات أصلاً ولهذا يأخذ معامل كل من النفايات وكمية النفايات صفراً، أما معامل
الطبيعة والأهمية يحدد هو الآخر حسب نوع الترخيص، ومنه وحسب الجدول رقم -06- تحسب كمايلي:

$$\text{معامل مضاعف} = 2 = 0 + 0 + 2$$

$$\text{مبلغ الضريبة} = 2 \times 20.000.00 = 40.000.00 \text{ دج}$$

أما بالنسبة لكل من مستودع الوقود 1127-نفطال- ونفطال/إتجاه الطيران فقد قدر بلغ الضريبة فيها بقيمة
270.000.00 دج ويحسب كما يلي: مبلغ الضريبة = $90.000.00 \times (0+0+3) = 270.000.00$ دج

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

وهو مبلغ أكبر بقليل من مبالغ الوحدات السابقة وذلك حسب النشاط الذي تمارسه كل وحدة، أما مستودع المازوت والذي يعد أكثر نشاط من باقي الوحدات تقدر قيمة الضريبة فيه 480.000.00 دج وتحسب كما يلي:

$$480.000.00 = (0+0+4) \times 120.000.00 \text{ دج}$$

والجدول الموالي يوضع مختلف التغيرات الحاصلة في المبالغ الضريبية لسنة 2018.

الجدول رقم 05:- يوضح المبالغ الضريبية السنوية المدفوعة لمديرية البيئة

من طرف مؤسسة نفضال-وحدة تبسة-

المحطات	قيمة الضريبة	المعامل	مبلغ الضريبة
مصلحة خدمات -نفطال- طريق قسنطينة - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- طريق عنابة - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- وسط المدينة - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- بئر العاتر - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- الشريعة - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- الماء الأبيض - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- العقلة - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- نقرين - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- الكويف - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مصلحة خدمات -نفطال- الوزنة - تبسة-	30.000.00	02	60.000.00
مشروع الوقود 1127- نفضال	135.000.00	03	405.000.00
مشروع المازوت -نفطال -	180.000.00	04	720.000.00
نفطال / إتجاه الطيران	135.000.00	03	405.000.00
المجموع			2130.000.00

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مقدمة من طرف مديرية البيئة لولاية - تبسة -

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه ظهرت بعض التغيرات الطفيفة على مبالغ الضريبة لسنة 2018، وذلك حسب ما طرأت تغيرات على قانون المالية لسنة 2018 فإرتفعت قيم الضريبة لكل من الوحدات المتواجدة في المناطق الآتية: طريق قسنطينة، طريق عنابة، وسط المدينة، بئر العاتر، الشريعة، العقلة، نقرين، الماء الأبيض، الكويف ونزة، حيث كانت تقدر بـ 20.000.00 دج وأصبحت 30.000.00 دج وبالتالي أصبح مبلغ الضريبة 60.000.00 دج، أما بالنسبة إلى مستودع الوقود 1127-نفطال- فإرتفعت قيمة الضريبة فيه من 90.000.00 دج إلى 135.000.00 دج وبالتالي أصبح مبلغ الضريبة يساوي 405.000.00 دج وبالمثل قيمة الضريبة الخاصة بوحدة نفضال/إتجاه الطيران، أما بالنسبة إلى مستودع المازوت فأصبحت قيمة الضريبة فيه 180.000.00 دج بعدما كانت 120.000.00 دج أي مبلغ الضريبة يساوي 720.000.00 دج.

❖ التسجيل المحاسبي لضريبة الوقود في مؤسسة نفضال وحدة - تبسة -

تقوم مؤسسة نفضال وحدة - تبسة - بتسجيل قيمة ضريبة الوقود في الجانب المدين في حساب 64583 حسب نوع النشاط، حيث تتم تجزئة هذا الحساب إلى حسابات فرعية لتوضيح المبلغ السنوي المدفوع في كامل

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

الوحدات التابعة لها، وفي المقابل يظهر حساب 4478 دائن فالمعروف أن حسابات المجموعة 4 تعرف بحسابات الغير، أي أن مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - عندما تتأخر في دفع الضريبة تضع المبلغ المقرر دفعه في هذا الحساب إلى حين تتم عملية الدفع إلى مصلحة الضرائب، فعندما تقوم مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - بدفع قيمة الضريبة ترصد حساب 4478 مع الطرف الذي تمت عملية الدفع فيه وعادة ما يكون حساب بنكي 5120100 وفيما يلي سيتم توضيح طريقة تسجيل قبل وبعد الدفع وسيتم أخذ كنموذج المبلغ الضريبي الذي يتم دفعه بالنسبة لمستودع الوقود 1127 -نפטال- والذي تقدر قيمته بـ 405000 دج كما يلي:

- يسجل القيد الآتي قبل أن تتم عملية الدفع كمبلغ الضريبة

		التاريخ	
	405000	ح/ضرائب ورسوم أخرى	64583
405000		ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	4478

- ويتم تسجيل ما يلي بعد أن تتم عملية الدفع للمبلغ الضريبة

		التاريخ	
	405000	ح/ الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	4478
405000		ح/ البنك	5120100

❖ مقارنة بين ضريبة الوقود في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - وباقي التكاليف الأخرى

تقوم مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - بمجموعة من الأنشطة أدت بها إلى دفع مجموعة من التكاليف حسب نوع النشاط الذي تزاوله وهي تختلف من وحدة إلى أخرى ومن سنة إلى أخرى، حيث عند القيام بدراسة مجموعة التكاليف التي يتحملها مستودع الوقود 1127- نפטال- نجدها كما يلي خلال سنة 2015، 2016، 2017 في شكل ضرائب والجدول الآتي يوضح ذلك:

الجدول رقم-06-- يوضح مختلف التكاليف الموجودة في مستودع الوقود 1127- نפטال-

السنة	نوع الضريبة (الرسم)	المبالغ
2015	حساب المركز التوزيعي	31.719.409.65
2015	حساب على محطات التوزيع	4.374.085.00
2015	حقوق التسجيل	4000.00
2015	ضريبة الطابع	11400.00
2015	رسم عقاري	130.000.00
2015	ضريبة فاتورة الغاز	21.925.00
2015	ضريبة التلوث	1.091.366.00
2015	طوابع معدات النقل	449900.00

42.581.562.56	حساب المركز التوزيعي	2016
5.091.216.86	حساب على محطات التوزيع	2016
427.729.45	حقوق التسجيل	2016
8.900.00	ضريبة الطابع	2016
1.453.199.00	رسم عقاري	2016
44.050.00	ضريبة فاتورة الغاز	2016
1.610.000.00	ضريبة التلوث	2016
468.000.00	طوايع معدات النقل	2016
24.549.942.63	حساب المركز التوزيعي	2017
5.432.483.24	حساب على محطات التوزيع	2017
6150.00	ضريبة الطوايع	2017
135.000.00	رسم عقاري	2017
41.950.00	ضريبة فاتورة الغاز	2017
1.120.000.00	ضريبة التلوث	2017
453.000.00	طوايع معدات النقل	2017

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على معلومات مقدمة من طرف مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -.

يلاحظ من خلال الجدول أن مجموع التكاليف التي تتحملها مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - 8 تكاليف خلال كل من سنتي 2015 و 2016، أما بالنسبة التي تحملتها سنة 2017 فكانت 7 تكاليف فقط وذلك حسب النشاط الذي تزاوله في كل سنة، حيث تعتبر ضريبة التلوث أقل مبلغا من جميع الضرائب الأخرى الضرورية بإستثناء حقوق التسجيل، ضريبة الطابع، رسم عقاري، ضريبة فاتورة الغاز وطوايع معدات النقل والتي تعتبر ضرائب رمزية في المؤسسة على عكس حساب المركز التوزيعي الذي قدر بـ 31.719.409.65 دج في سنة 2015 وارتفع إلى 42.581.562.56 دج في سنة 2016 ثم إنخفض مرة أخرى إلى 24.549.942.63 دج في سنة 2017 حيث أن هذه القيم تحمل مجمل التكاليف المصروفة على هذه الضريبة أما حساب على محطات التوزيع شهد هو الآخر إرتفاع من 4.374.085.00 دج إلى 5.091.216.86 دج من سنة 2015 إلى 2016 أما بالنسبة إلى سنة 2017 فإرتفعت إرتفاع طفيف حيث قدرت بـ 5.432.483.24 دج، وأخيرا ضريبة التلوث التي تقدر بنسبة ثابتة سنويا كما تم التطرق إلى طريقة حسابها سابقا، إلا أن هذه التغيرات الموجودة في الجدول أعلاه ناتجة عن تأخر المؤسسة في الدفع من سنة إلى أخرى مما أدى بمصلحة الضرائب إلى فرض زيادة تقدر عادة بـ 10%، وأيضا هذه المبالغ تحتوي على كل المصروفات التي تم صرفها على هذه الضريبة لإيصالها إلى الهيئة المسؤولة بقبضها، وبالتالي لا تعتبر الضريبة البيئية عبئ كبير على مؤسسة نפטال وحدة - تبسة - ولا تأثر عليها وعلى إيراداتها السنوية، فهي تسعى لتفعيل مفهوم المحاسبة الخضراء في المؤسسة عن طريق دفع هذه التكاليف البيئية.

❖ تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -

تعد المحاسبة البيئية نوع من أنواع المحاسبة المطبقة في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة -، حيث سيتم التعرف من خلال هذا الفرع على مدى تطبيق مفهوم المحاسبة البيئية في المؤسسة بالإضافة إلى جملة السلبيات والإيجابيات التي توصلت لهم المؤسسة نتيجة لتفعيلها مفهوم المحاسبة البيئية.

- مدى تطبيق مؤسسة نפטال وحدة – تبسة- للمحاسبة البيئية
- نظرا لتزايد أهمية المحاسبة البيئية في الآونة الأخيرة، إلا أن تطبيقها في مؤسسة نפטال وحدة- تبسة- لم يصل إلى ذلك المدى الكبير، بسبب عدم تأثير تكلفتها على نشاط المؤسسة، وهذا من خلال معرفة مايلي:
- عدم التفرقة بين التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى؛
 - عدم وجود مصلحة خاصة بالبيئة؛
 - إعتبار مبلغ الضريبة البيئية ثابت سنويا، السبب الذي لم يؤثر على قرارات المؤسسة ومركزها المالي؛
 - لازالت هذه المؤسسة تنظر إلى المحاسبة البيئية أنها عبارة عن خصم ضريبي؛
 - عدم وجود إجراءات فعلية صارمة حول تطبيق مفهوم المحاسبة البيئية داخل المؤسسة؛
 - تم الإفصاح فقط عن التكاليف البيئية داخل مؤسسة نפטال وحدة – تبسة- بشكل قيمة نقدية تدفع على شكل ضريبة؛
 - عدم وجود قائمة ترتبط بكيفية تحديد التكاليف البيئية داخل مؤسسة نפטال وحدة – تبسة-؛
 - إعتبار مبلغ الضريبة مبلغ ضئيل لا يؤثر على نشاط المؤسسة.
- الإجراء المطبق في حالة عدم دفع الضريبة البيئية
- رغم عدم تعدد الإجراءات الواجب تطبيقها على المؤسسات التي لا تقوم بدفع الضريبة البيئية، لكن مصلحة الضرائب وضعت إجراء كعقوبة في حق المؤسسات والمتمثل في مايلي:
- نظرا إلى مختلف النشاطات المضرة بالبيئة، والتي تمارسها مؤسسة نפטال وحدة – تبسة-، التي تؤدي بها إلى دفع مبالغ ضريبية سنوية ثابتة، تحدد من طرف مديرية البيئة وفق طريقة حسابية تم ذكرها سابقا، وعلى الرغم من أن هذا المبلغ ذو قيمة ضئيلة إلا أنه في بعض الأحيان لا تقوم المؤسسة بدفع هذه المبالغ، وبهذا الخصوص تتعرض إلى عقوبة من طرف مصلحة الضرائب تتمثل في زيادة بنسبة تقدر بـ 10% على المبلغ القابل للدفع، ولكن لم تتخذ مصلحة الضرائب أي إجراءات أخرى صارمة في حق هذه المؤسسات التي تمارس نشاطات ملوثة بالبيئة، والتي لا تدفع هذه المبالغ المخصصة لها، ولكن تسعى في نهاية هذا المطاف إلى وضع إجراءات أخرى في فترات قادمة.
- ❖ إيجابيات وسلبيات تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية في مؤسسة نפטال وحدة – تبسة-
- بعد القيام بالدراسة الميدانية في مؤسسة نפטال وحدة – تبسة- حول تطبيق مفهوم المحاسبة البيئية تم الوقوف على مجموعة من سلبيات وإيجابيات الدراسة والمتمثلة فيما يلي:
- إيجابيات تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية في مؤسسة نפטال وحدة – تبسة-: تتمثل أهمها فيما يلي:
- تختار مؤسسة نפטال وحدة – تبسة- جمع الزيوت الفاسدة وتحويلها إلى مؤسسات إعادة التكرير بالجزائر العاصمة حق لا تؤذي البيئة المحيطة بها؛
 - لدى مؤسسة نפטال وحدة – تبسة- طرق للطوارئ في حال حدوث كوارث بيئية للحد من الإنبعاثات الزيتية الحاصلة فيها، لأنها تؤثر بالدرجة الأولى على مردوديتها وإتلاف منتوجاتها؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- لا يشكل المبلغ المدفوع سنويا من مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- إلى مديرية البيئة عبئاً كبيراً معيقاً لتطور نشاطها؛
- يفضل الموظفون العاملون في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- التكاليف البيئية عن التكاليف الأخرى لأنها لا تشكل عبئاً كبيراً عليهم؛
- إفصاح مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- عن التكاليف البيئية التي لا تتعارض مع أهدافها؛
- سعي مصلحة الضرائب على وضع مجموعة من الإجراءات للحد من الأضرار البيئية؛
- تخصيص مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- حاويات مناسبة لتخزين الزيوت والشحومات الفاسدة الملوثة الناتجة عن نشاطاتها لتقوم برميها في المفرغات الخاصة بها، لتجنب الأضرار البيئية.
- سلبيات تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة-: تتمثل أهمها في ما يلي:
 - عدم مشاركة مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- في أي برامج تحسيسية حول المحافظة على البيئة؛
 - عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسة من أجل تبني سياسة بيئية؛
 - إتخاذ مديرية البيئة عقوبة التأخير في الدفع بنسبة 10% من المبلغ المستحق دفعه من طرف مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- في حال عدم دفعها في الوقت المحدد؛
 - العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أكثر من تكاليف القيام بها مما دفع مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- إلى إهمال هذا النوع من التكاليف وعدم الإهتمام بتفاصيله؛
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- وفصلها عن التكاليف الإجمالية لنشاطها وذلك بسبب عدم تنظيم دورات تدريبية للموظفين لكي يتمتعوا بمهارات بيئية متعددة؛
 - لا تتوفر في مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- البنية التحتية اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية؛
 - عدم سعي مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- إلى تطوير أنظمتها المعلوماتية؛
 - عدم تطبيق مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- تقنيات محاسبية تسمح لها بقياس الآثار البيئية لأنشطتها؛
 - عدم قيام مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- بالإفصاح عن التكاليف البيئية إلكترونياً وعبر شبكات الإنترنت لتسهيل عليها وقتاً وجهداً وتكلفة.

3. خاتمة:

تعتبر المحاسبة البيئية الإطار الذي يتم من خلاله حماية البيئة، حيث تعمل المؤسسات الإقتصادية على قياس وتخصيص التكاليف البيئية من أجل الرقابة على أنشطتها وضمان وفائها بمسؤوليتها نحو البيئة بكفاءة، إلا أن في الوقت الحاضر وفي الميدان المؤسسي أصبح تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية في المؤسسات الإقتصادية عموماً وفي مؤسسة نפטال وحدة - تبسة- خصوصاً مقتصرًا فقط على دفع مبالغ معينة يتم تقديرها وفق مجموعة من المعايير من طرف هيئة خاصة ومستقلة، حيث أنه للقيام بذلك تم تفعيل أدوات المحاسبة البيئية المتمثلتين في الإفصاح والقياس المحاسبي البيئي.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- 1.3. النتائج: مما سبق يمكن حصر أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة فيما يلي:
- تعمل المؤسسات على تطبيق مختلف متطلبات نظام المحاسبة الخضراء عن طريق مجموعة من الطرق والآليات تتمثل أهمها في القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
 - يعتبر مفهوم المحاسبة البيئية مصطلح جديد غير مفهوم بالنسبة للموظفين العاملين في مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-؛
 - تقوم مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- بدفع مبلغ ضريبي سنوي إلى مصلحة حماية البيئة نتيجة المخلفات المضرة بالبيئة التي تخلفها المؤسسة؛
 - عدم توفر خبرات وكفاءات كافية وقادرة على تحديد وقياس التكاليف البيئية في مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-؛
 - تعمل مديرية البيئة على تحديد مبلغ الضريبة السنوي في حين تقوم مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- بدفعه دون التعرف على تفاصيل حسابه؛
 - تقوم مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- بدفع مبلغ ضئيل سنويا لكنه غير كافي للحد من الآثار السلبية التي تخلفها على البيئة؛
 - عدم وجود قسم خاص ومستقل بمؤسسة نפטال وحدة -تبسة- يقوم بمعالجة المشكلات البيئية والمحافظة على سلامتها؛
 - عدم الفصل بين كل من التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى التي تتحملها مؤسسة نפטال وحدة -تبسة-؛
 - تقوم مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- بإتباع جملة من الإجراءات تساعد على تقليل المخاطر البيئية؛
 - لا تتوفر لدى هذه مؤسسة المؤهلات والكفاءات الكافية لتطبيق المحاسبة البيئية بالشكل المناسب؛
 - تتحمل مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- ضريبة تأخر تقدر ب 10% من المبلغ واجب الدفع في حين عدم التسديد في الوقت المطلوب.

2.3. اختبار الفرضيات: تم اختبار صحة الفرضيات على النحو الموالي:

- الفرضية الرئيسية: تم إثبات صحة الفرضية الرئيسية بعد الدراسة الميدانية أين تم التوصل إلى أن مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- تسعى إلى تفعيل مفهوم المحاسبة البيئية عن طريق مجموعة من المقومات والأسس.
- الفرضية الفرعية:
 - تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى بأن مديرية البيئة تقوم بفرض ضريبة الوقود فقط على مؤسسة نפטال وحدة -تبسة- نتيجة للنشاطات البيئية التي تزاولها؛
 - تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية بأن مديرية البيئة تستخدم معيارين أساسيين في حساب مبلغ الضريبة على الأنشطة الملوثة والخطرة المفروضة عليها والتي تتمثل في نوع النشاط وطبيعة الترخيص الممنوح من قبل هيئة مختصة؛
 - تم إثبات صحة الفرضية الفرعية الثالثة بأن نسبة ضريبة الوقود لمؤسسة نפטال وحدة -تبسة- لسنة 2017 تغيرت وفق ما نص عليها قانون المالية لسنة 2018؛

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

- تم نفي صحة الفرضية الفرعية الرابعة بأن مديرية البيئة لولاية تبسة تعمل على فرض الزيادة أكثر من نسبة 10% على مبلغ الضريبة السنوي في حالة تأخر المؤسسة في الدفع.
- 3.3. التوصيات لاقتراحات: يمكن الخروج بجملة من التوصيات والاقتراحات من خلال ما تقدم كما يلي:
 - يجب توفر مبدأ الفصل بين التكاليف البيئية والتكاليف الأخرى؛
 - ضرورة زيادة الوعي البيئي والعمل على نشره بين الموظفين العاملين في المؤسسات الإقتصادية؛
 - إصدار قوانين وتشريعات متعلقة بالمحافظة على البيئة، ويجب أن تتضمن هذه القوانين مواد تلزم المؤسسات بتطبيق المحاسبة الخضراء؛
 - العمل على وضع دليل إرشادي على مستوى كل مؤسسة يوضح كيفية قياس التكاليف البيئية؛
 - ضرورة الإستفادة من تجارب وخبرات الدول المتقدمة وخاصة الملتزمة بتطبيق المحاسبة البيئية، وأيضاً القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية؛
 - قيام المدارس والمعاهد والجامعات بتحديد المناهج الدراسية من خلال تخصيص مقررات تتضمن المشكلات البيئية وطرق علاجها، وذلك من أجل رفع مستوى الوعي البيئي في المجتمع ككل، بالإضافة إلى قيام الجامعات بإدخال المحاسبة البيئية ضمن مساقات قسم المحاسبة، لتحسين قدرات المحاسبين على تحديد التكاليف البيئية وقياسها والإفصاح عنها؛
 - إنشاء قسم خاص بمعالجة التكاليف البيئية في كل مؤسسة؛
 - منح المؤسسات التي تطبق المحاسبة البيئية تحفييزات وذلك لتشجيعها على تطوير وسائلها والإهتمام أكثر بموضوع البيئة؛
 - الإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل إلكتروني وعبر شبكات الإنترنت من أجل منع المؤسسات من القيام بشيء من التزوير أو التقليل في المبالغ الضريبية واجبة الدفع لحماية البيئة.

4. قائمة المراجع:

1. نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة، دارالوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2012.
2. محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2012.
3. مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.
4. عبد الهادي منصور الدوسي، أهمية محاسبة التكاليف البيئية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
5. يحي جمال الولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية والشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية تحليلية)، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.
6. عادل الهلول، حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 01، سوريا، 2011.
7. محمد سيد عبد الوهاب عبد المجيد، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي وأثرهما على الحسابات القومية، مجلة الدراسات العليا، المجلد 6، العدد 22، جامعة النيلين، 2016.
8. رزاق مخور الفراوي، المحاسبة البيئية ودورها في تخفيض التكلفة، نقلا عن الموقع الإلكتروني: www.kitabat.info: 2019/02/01: 13:17.
9. Nicolas berland, le coute de la protection de l'environnement la place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit, France, 2010

تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على أداء المؤسسات الاقتصادية

- ملبنة الأوراس باتنة كعينة دراسة -

The impact of disclosure of social responsibility on the performance of economic institutions

- Dairy Auras Batna as a study sample -

ط.د. وزناحي عبد الغني / جامعة غرداية / الجزائر

د. رواني بوحفص / جامعة غرداية / الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى أهمية وانعكاسات التطبيق والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية كمتغير مستقل في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية من خلال دراسة مؤشرات الأداء المالي والاستراتيجي الذي يشكل المتغير التابع، ويهدف معالجة الإشكالية المتمثلة في ما هي التأثيرات التي تنجم عن تطبيق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في المؤسسات الاقتصادية؟ اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري واستعمال المقابلة في الشق التطبيقي للوقوف على القوائم المالية وتحليلها بملبنة الأوراس باتنة، حيث خلصت دراستنا إلى العديد من النتائج أهمها التكاليف الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية لها دور فعال في تحسين سمعة الملبنة محل الدراسة مما ساعدت على استقطاب أكبر عدد من أطراف ذات الصلة وهذا ما انعكس عنه بتحقيق الأهداف المسطرة رغم المنافسة الكبيرة في ميدان صناعة الحليب ومشتقاته من طرف الخواص، وأن لدى الملبنة معرفة بمفاهيم الأداء البيئي والاجتماعي والعمل على تقوية مركزها الاستراتيجي بالاعتماد عليها مستغلة ضعف الخواص في هذا الجانب مما انعكس إيجاباً على الملبنة في فترة الدراسة، وقد أوصت الدراسة بضرورة التمسك ودعم هذه السياسة كونها ساعدة الملبنة على تحقيق أهدافها المرجوة في وقت قياسي رغم المنافسة كما نحث جميع المؤسسات الاقتصادية بالتحلي بهذه السياسة لما لها من انعكاسات ايجابية فعالة مع تخطي الانعكاسات السلبية التي من شأنها قد تفلسها أو تضعف جانبها المالي والإستراتيجي.

الكلمات المفتاحية: المسؤولية الاجتماعية، الأداء المالي، الإفصاح، الأثر الإستراتيجي، الأطراف ذات الصلة.

Abstract:

This study aims to highlight the importance and implications of application and disclosure of social responsibility as an independent variable in evaluating the strategic performance of economic institutions by studying the financial and strategic performance indicators that constitute the dependent variable, and in order to address the problem of what impacts are caused by the application of social and environmental responsibility disclosures in economic institutions? We relied on the prescriptive approach in the theoretical aspect and using the interview in the applied section to check and analyze the financial lists. Our study concluded many results, the most important of which are the costs of social responsibility, have been instrumental in improving the reputation of the milk dairy in question, which has helped to attract the largest number of relevant parties. This has been reflected in the achievement of the rightful goals despite the great competition in the field of milk industry and its derivatives from the private side. The milk house has knowledge of the concepts of environmental and social performance and work to strengthen its strategic position by taking advantage of the weakness of the characteristics in this aspect, which is reflected positively on the milk house during the study period. The study recommended that this policy should be upheld and supported as it helps the rebel to achieve its desired goals in record time despite competition. We urge all economic institutions to demonstrate this policy because it has effective positive repercussions while overcoming repercussions it may bankrupt or weaken its financial and strategic aspect

Keywords: Social Responsibility, Financial Performance, Disclosure, Strategic Impact, Relevant Parties

1. مقدمة:

ان الريح مسعى حتمي لكل الشركات مهما كان انتمائها مادامت تمارس نشاطها وفقا لأسس اقتصادية وهو وسيلة لبقاء الشركات في حيز نشاطها، وبمرور الوقت ظهرت عوامل اخرى تساهم بشكل فعال في مستقبل المؤسسات والشركات نتطرق خلال ورقتنا البحثية الى احدها وهي الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والتي تتمثل في الاهتمام ببعض الجوانب الاجتماعية للموظفين والعملاء والمحيط المجتمعي الذي له علاقة مباشرة أو غير مباشرة للشركة بصفة عامة، حيث تعتبر نشأة المسؤولية الاجتماعية من تنامي اقتصاديات الدول وما تضمنته اقتصاديات الشركات العابرة للقرات ونتيجة توسع الأنشطة الاقتصادية والانتاجية نجم عنها اضرار استوجب اعادة النظر في مفهوم الرأسمالية الذي يقوم على الحرية الفردية وهذا ما دفع بالشركات الي تمويل بعض الأنشطة التي لا تدر بالمنفعة علي المؤسسة في ظاهرها وقد تعتبر عبئ على المؤسسة لإلزامية القانون لها مثل حماية البيئة وهذا ما اثار الاشكالية التالية:

هل الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية يؤثر بشكل ايجابي ام سلبي علي اداء الشركات في ضل المنافسة؟.

ومن هنا تنبثق التساؤلات الفرعية التالية:

- ماهية الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية؟؛
- هل توجد علاقة تآثير بين مستوى الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية والاداء الاستراتيجي والمالي للشركة؟؛
- هل تعتبر تكاليف المسؤولية الاجتماعية خسارة قيمة قد تضعف كاهل الشركة؟.

1.1. فرضية الدراسة

المسؤولية الاجتماعية تعتبر فرصة دافعة للحفاظ علي الاطراف ذات الصلة بتعزيز الثقة وبناء سمعت مميزة بين المستهلك والمستثمر كما تضمن توسع نشاط الشركات والسيطرة التامة

2.1. أهمية الدراسة

ان لهذا الموضوع أهمية بالغة لما له من اثر ايجابي في تطبيقها بالمؤسسات الاقتصادية خاص الاجنبية منها وما مدى تطبيقها في بعض المؤسسات الجزائرية، فالتطرق الي هذا الموضوع يعتبر دافع لتعريف بالمسؤولية الاجتماعية ومدى اهميتها في تحقيق الاهداف المسطرة حتى ولو كان تكاليفها في الظاهر باهظة الثمن وهذا بالاعتماد علي الدراسة الميدانية التي تتوافق وتوجهات الباحثين في الشق النظري.

3.1. أهداف الدراسة

- الوقوف الفعلي مدى تطبيق القوانين الداعية لتطبيق المسؤولية الاجتماعية؛
- توسيع الرؤية البحثية من خلال عرض تجارب المؤسسات لاقتصادية الناجحة؛
- اثراء الموضوع من خلال تقارب افكار الباحثين.

2. الإطار المفاهيمي للدراسة

أولاً ماهية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

ان عدم توفير المعلومات والإفصاح عنها نالت اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة المالية ، فوفقاً لنظرية الوكالة يوجد صراع وتضارب في المصالح بين المدراء والملاك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة وتوافر المعلومة لدى الطاقم الإداري وحجتها على الملاك تنشأ بما يسمى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والملاك ينعكس سلباً عن حالة العامة للشركة وكان وليد لما يسمى الإفصاح

❖ تعريف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

هو أحد أشكال التقارير الاختيارية التي تساعد أصحاب المصالح في تقييم الأداء الاجتماعي للشركة ويعتبر وسيلة تساهم في زيادة الشفافية والمصداقية تجاه المجتمع،

كما عرفه البعض علي انه أداة تساعد في تقييم الأداء الاجتماعي للشركة من خلال عرض المعلومات المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية للشركة (محمد ا.، 2020).

اذن فهو الطريق التي بموجبها تستطيع الشركة اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية وتعتبر القوائم المالية وسيلة لذلك (هاجر، 2020، صفحة 08).

❖ أنشطة المسؤولية الاجتماعية

اختلف الادباء علي تحديد الأنشطة التي تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية ومجالات اسهاماتها الي انه تم الاتفاق علي اربع أنشطة علي الغالب وهي (الدرادكة، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، 2021، صفحة 05):

— أنشطة الخاصة بخدمة المجتمع: وتعتبر كل الأنشطة التي من خلالها تقدم مافع للمجتمع بصفة عامة سواء العاملين أو المحيط ذات الصلة بالشركة مثل المساهمة في الرعاية الصحية وعمل برامج الوقاية من الامراض تقديم التبرعات إلى الجمعيات الخيرية، اعطاء فرصة للطلبة الجامعيين علي التدريب والتكوين يتم الإفصاح عنها من خلال طيات التقارير المالية.

— أنشطة خاصة بتنمية الموارد البشرية: وهي كل الأنشطة لتي تساهم في رضا الموظفين حيث ان العلاقة بين العاملين والشركة هي علاقة ذات مصلحة مشتركة، كلما توصلت الشركة إلى ارضاء الموظف هذا ما يزيد في اخلاصهم العملي ويعد مصلحة متبادلة تنعكس ايجاب على الطرفين ويعبر عنها في التقارير المالية تحت عنوان تنمية الموارد البشرية.

— أنشطة خاصة بحماية البيئة: وتتمثل في كل الاعمال التي تقدم خدمات للبيئة من خلال الرقابة علي التلوث والحد من الانثار السلبية تجاه البيئة الناجمة عن نشاط الشركة بهدف المحافظة علي سلامة البيئة والمحيط وسلامة المورد الطبيعي يعبر عنها من خلال التقرير المالية تحت اسم تنمية الموارد البيئية.

— أنشطة خاصة بالارتقاء بالمنتجات والخدمات: وهي كل الأنشطة التي تضمن سلامة العلاقة بين الشركة وزبائنها ومورديها والعمل علي تحسين كل الظروف بحل المشاكل الوارد فوراً ومعالجة الاشكالات المطروحة لتحقيق مكانة وسمعة خاصة في ظل المنافسة.

❖ العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

نتيجة عدة اعتبارات نذكر منها (الدرادكة، 2021، صفحة 05):

- حجم الوحدة الاقتصادية : حيث تكون الوحدات اكبر حجا اكثر فعالية بعدد عمالها وحجم تأثيرها علي البيئة وهذا ما يدفع بوسائل الاعلام اكثر حرصا علي مدى الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية تجاه العمال والبيئة والمنتجات المصنوعة لديها بالمقارنة بالشركات المتوسطة والصغيرة.
- طبيعة الصناعة: فنجد مجال النشاط الذي تعمل فيه الشركات جد مؤثر علي مدى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية فالوحدات التي تعمل في مجال النفط والصناعات الاستخراجية والمنتجات الكيماوية والاتصالات اكثر الزاما بالإفصاح كونها تلحق ضرر بيئي واطار لامتناهية على المجتمع بصفة عامة كما نجد الشركات التي تعمل في مجال المعلوماتية اكثر افصاحا كونها تملك خبرة في المجال المعلوماتية.
- ارباح الوحدة الاقتصادية: يعتبر العائد والربح للشركات عنصر فعال في مجال الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية فكلما زادة مستوى الأرباح زاد الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية حيث ان الوحدات ذات الأرباح العالية تستطيع تحمل التكاليف العالية للمسؤولية الاجتماعية حتى ولو عوائدها المستقبلية ليست انية.
- حوكمة الشركات: اذ نجد كلما كان مجلس الادارة اكبر كان المطالبة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية اكبر كما هو الحال في تعدد ملاك الشركة او الملاك الاجانب الذين لهم ثقافة وقيم تجاه توسيع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لما يدفع بتأسيس لجنة خاصة بمتابعة الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية.
- عمر الوحدة الاقتصادية: يعد العمر الانتاجي للشركة ايضا عنصر فعال فكلما كان عمر الوحدة أكبر كان لها واجب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية اكبر كونها لها مجالات متعددة تلزمها على ذلك.

❖ فجوة المسؤولية الاجتماعية وأداء الشركات في منضور التنظيم: (Cao, Yao Zhang ، 2023)

- ان تصورات العمال بمدى انصاف صناع القرار لهم في الشركة له دور فعال في مردودية الشركة وخاصة بالمقارنة بمردودية العامل ومردودية الشركة بحيث كلما ازداد تصورات العمال بالظلم وعدم الانصاف لهم انخفض المردود العملي للفرد لما ينعكس سلبا علي اداء المالي للشركة، فلذلك يجب الاهتمام بالعلاقة الايجابية بين الشركة وعمالها والتي صنفها الباحثون إلى:
- دوافع الية: ويقصد بها الحقوق المترتبة على الشركة بطريقة الية والزامية ومتعارف عليها مثلا المحافظة على دفع الرواتب بصفة دوية ومنظمة;
 - دوافع اخلاقية: ويقصد بها كل التعاملات التي تمس الجانب الاخلاقي مثلا انصاف العمال كل حسب جهده المبذول وعدم التفرقة بين الموظفين؛
 - دوافع عدم التمييز: ويقصد بها تساوي الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية لأطراف الخارجية ذات الصلة بالشركة مع الاطراف الداخلية للشركة بحكم تتبع الاعلام كل ما تقدمه الشركة للأطراف الخارجية وهذا ما يزيد من تظلم الاطراف الداخلية (العمال).

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

❖ أهم النظريات المحللة لتأثير المسؤولية الاجتماعية

- نظرية الوكالة: تشتق نظرية الوكالة من نظرية الاقتصادية المعتمدة على انفصال الملكية على إدارة الموارد والتي يرى مؤيديها بان المدراء مهتمون بالاستثمار في المسؤولية الاجتماعية أكثر من اللازم لتحقيق مكاسب شخصية وبناء سمعة طيبة كمواطن اجتماعي على حساب المساهمين مما يتسبب في نظريتهم الى زيادة التكاليف دون عائد مالي حقيقي؛
- نظرية اصحاب المصالح: ويرى رواد هذه النظرية بالزامية إنصاف جميع اطراف ذات الصلة بالشركة التي تؤثر وتتأثر بإجراءات المسؤولية الاجتماعية، فتحسين مستوى الشركة في شتى المجالات متوقف على احترام العلاقة الاجتماعية لكل اطراف المصالح عند تلبية توقعاتهم فانهم بشكل الى يميلون الى مساهمة فعالة فهي علاقة مربحة للجانبين وبالتالي هي نظرة مدعمة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية
- نظرية الشرعية: أصحاب هذه النظرية يرى كلما تتبع الشركة معايير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة والموظف والمجتمع بشكل أكبر كلما ساهمة في الابتعاد عن الانهيار المالي والشركات التي تأخذ الامر باستخفاف يعتبرون غير شرعيين ويخاطرون بالاستثمار في ادائهم المالي.

ثانيا: دراسة حالة بملبنة الاوراس باتنة الفترة الممتدة 2018 الى 2021

تعد ملبنة الاوراس احد المصانع الكبرى على مستوى الشرق الجزائري المتخصص في صناعة الحليب ومشتقاتها وهي تابعة للدولة تم انشائها وفقا للمرسوم رقم: 81/ 352 المؤرخ في 19 ديسمبر 1981 كانت تابعة لمجمع الأم في ولاية عنابة الى ان استقلت سنة 1997.

ولأهمية المنتج الواسع الاستهلاك تعيش الملبنة جو منافسة كبير مع الخواص الذي ازداد حدته مع نجاح عدة مصانع في هذا الميدان منها صومام، حضنة، ترافل، وقد عانة المؤسسة عدة مرات شبح الإفلاس إلا أنها في 10 سنوات الأخيرة حققت نجاح مبرر نتيجة لعدة اسباب نتعرف علي احدها من خلال دراستنا وأولها المعرفة التامة بالمسؤولية الاجتماعية والعمل على تقويتها في المجالات التالية:

❖ تكاليف مسؤولية اجتماعية موجهة لخدمة العملاء

قامت الملبنة باقتناء آلات حديثة لصناعة العلب الصحية كارتون بدل البلاستيك الغير صحي وتغليف الجيد الذي يضمن جودة المنتجات الخاصة بها والمتمثلة في الحليب واللبن والأجبان بمختلف أنواعها والياغورت بمختلف المذاق تكلفتها 12000000,00 دج

- انفردت الملبنة بمنتجات خاصة بهدف استقطاب اكبر عدد من المقبلين على منتجاتها وتمثل في منتجات تساعد كبار السن ومرضى السكري وضغط الدم من أجل الرفع من سمعة الملبنة؛



– كما تعتبر تكاليف الإشهار التي تسدها الملبنة لوسائل الإعلام المكتوبة والمرئية دافع لتعريف بمنتجاتها.

❖ تكاليف المسؤولية الاجتماعية موجّهة الي العمال

يعتبر هذا المجال داخليا في اغلب الأحيان، حيث توجد التزامات لتلبية متطلبات العاملين بالمؤسسة، كما تبقى مجال لمسؤولية البيئية والاجتماعية إجبارية بنص القوانين المفروضة على المؤسسات بصفة عامة وهنا نلتمس العمليات التالية:

- توفير وسائل النقل للعمال؛
- تعويض مصاريف الاطعام شهريا للعمال؛
- التكوين والتدريب في الخارج؛
- توفير الرعاية الصحية؛
- اسكان العاملين؛
- اعانة الوفاة والاصابات العاملين؛
- الامن الصناعي وتوفير ملابس خاصة للعمال؛
- اقامة الحفلات في المناسبات وتكريم الفئات حسب المناسبة؛
- المنح والمكافآت للعاملين، مساهمة الاغاثة للمصابين كجائحة كوفيد 19 قفة متكاملة دوريا

❖ تكاليف خاصة بالعملاء والموردين بمادة الحليب

نظرا لشدة المنافسة بين الملبنة والخواص تلجأ الملبنة إلى المسؤولية الاجتماعية كحل أساسي لاستقطاب أكبر عدد ممكن من الفلاحين الموردين بمادة الحليب فصناع القرار داخل الملبنة راهنو على تحسين السمعة الخارجية للملبنة كوسيلة استقطاب دون فوائد مرجوة للملبنة غير استقطاب الفلاحين وأطراف ذات الصلة خلال الفترة الممتدة بين 2016 إلى 2020 نتابع حجم التكاليف المنفقة خلال هذه الفترة وأثارها على الاداء المالي للملبنة.

– تكاليف موجّهة للفلاحين لشراء ابقار حلوب دون فوائد حسب الجدول التالي (رقم 01):

جدول رقم 01: تكاليف شراء ابقار حلوب دون فوائد

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
الفلاحين المستفيدين	52	35	22	23	18
عدد الأبقار المشتراة	344	142	110	135	260
قيمة كل بقرة	380000 دج	380000 دج	410000 دج	430000 دج	450000 دج
التكلفة الإجمالية	130720000 دج	53960000 دج	45100000 دج	58050000 دج	117000000 دج

المصدر: من اعداد الباحث باستغلال قوائم المالية خلال فترة الدراسة من الملبنة.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:

عرض لتجارب دولية رائدة

– تكاليف الأعلاف الخضراء دون فوائد مقدمة خلال المخطط الخماسي محل الدراسة:

الجدول رقم 02: تكاليف الاعلاف الخضراء دون فوائد

2020	2019	2018	2017	2016	البيان
170	135	95	150	186	عدد الفلاحين
105576800	98351200	63386400	110683840	119254005	التكاليف (دج)

المصدر من اعداد الباحث خلال فترة الدراسة باستغلال القوائم المالية للملينة.

– تكاليف التسبيقات السنوية الى الفلاحين وتقتطع مبالغ من فاتورة الحليب المقدم من الفلاحين دون فوائد:

الجدول رقم 03: تكاليف التسبيقات السنوية الى الفلاحين

2020	2019	2018	2017	2016	البيان
209	155	80	195	250	عدد الفلاحين
50645800	39040000	15830000	46200000	57498000	التكاليف (دج)

المصدر اعداد الباحث مستغلا قوائم المالية للملينة.

– تكاليف موجهة إلى مجمي الحليب collectors de lait كإعانات لشراء مستلزمات تجميع ونقل الحليب من الفلاح الى الملينة دون فوائد وتقتطع تدريجيا من فاتورة المجمعين:

الجدول رقم 04: تكاليف موجهة إلى مجمي الحليب collectors de lait

2020	2019	2018	2017	2016	البيان
22	18	15	-	-	عدد المجمعين
32180000	26230000	31050000	-	-	التكاليف

المصدر اعداد الباحث مستغلا القوائم المالية للملينة

❖ تحليل الانعكاسات واثار المسؤولية الاجتماعية المقدمة علي اداء الملينة

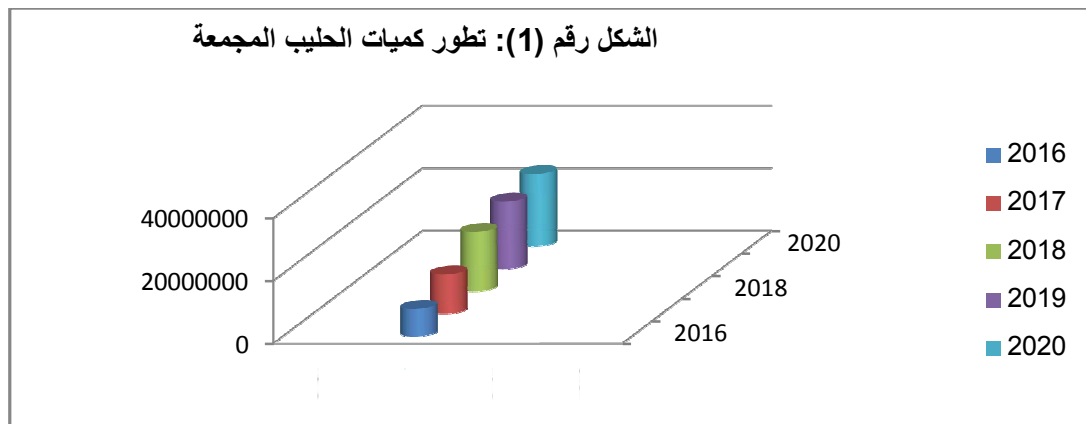
– اثر الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية على حجم كميات الحليب المجمعة خلال فترة الدراسة:

الجدول رقم 05: الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية

2020	2019	2018	2017	2016	البيان
22994974	21404842	18908316	12579921	8807899	كميات الحليب المجمعة (لتر)

المصدر اعداد الباحث مستغلا القوائم المالية للملينة

باستغلال الجدول رقم 05 نلاحظ الشكل الاتي الذي يوضح تطور الكميات المجمعة.



مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
عرض لتجارب دولية رائدة

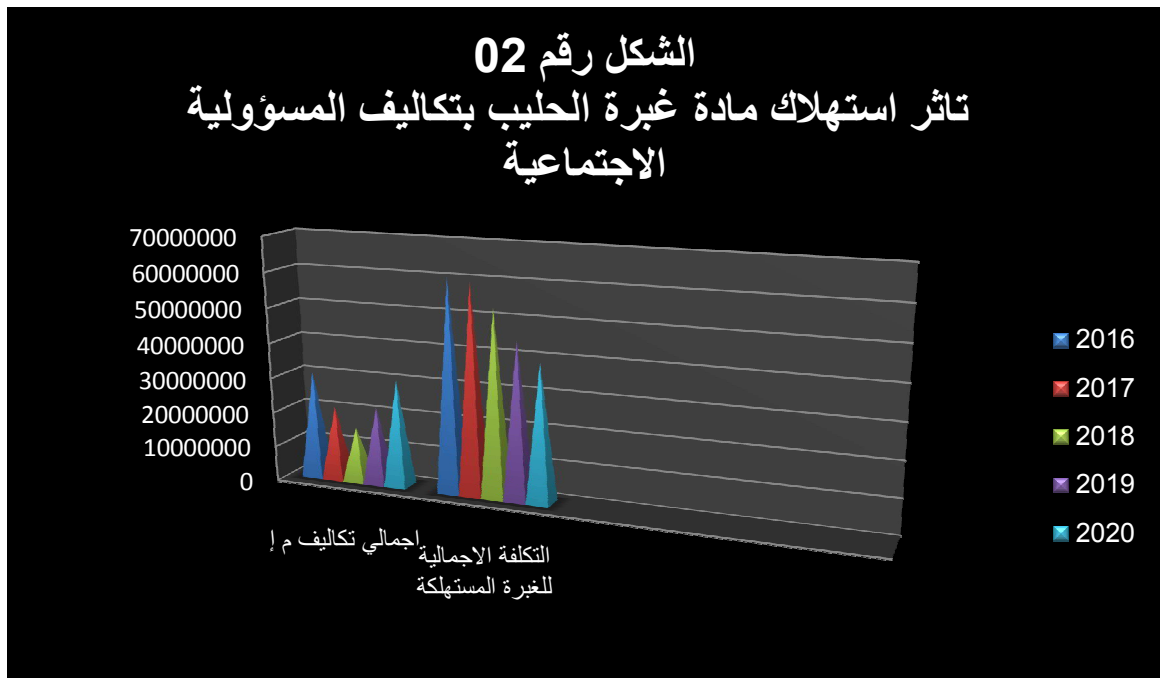
– اثر الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية على استهلاك مادة الحليب المبستر المستورد
ان هذا التطور الملحوظ في تطور الكميات المجمعة من الحليب انعكس ايجابا على تقليص فاتورة الاستهلاك
لمادة الحليب المبستر (غبرة) التي تكلف الملبنة أموال طائلة بالعملة الصعبة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: تكاليف استهلاك مادة الحليب المبستر المستورد

التكلفة الإجمالية للغبرة المستهلكة الوحدة (دج)	26% 60,00 دج/كغ	0% 50,47 دج/كغ	نوع حليب غبرة
			سنوات الدراسة
604.499.212,00	5.970.430 كغ	4879600 كغ	2016
595.961.775,00	5.825.700 كغ	4.822.500 كغ	2017
530.141.843,00	5.355.875 كغ	4.136.900 كغ	2018
446.792.199,50	4.383.975 كغ	3.640.850 كغ	2019
392227700,00	3.668.750 كغ	3.410.000 كغ	2020

المصدر اعداد الباحث مستغل القوائم المالية للملبنة

من الجدول السابقة رقم 06 نتابع تراجع استهلاك مادة الحليب المبستر المستورد كالآتي:



من خلال هذا الشكل نلاحظ تراجع ملحوظ باستهلاك مادة الحليب المبستر المستوردة وهذا كان هدفا مسطر من الملبنة ويعد هدف استراتيجي ينعكس ايجابا علي الاداء المالي للملبنة.

– اثر الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية علي استقطاب الاطراف ذات الصلة
من خلال تعزيز سمعة الملبنة نظير تكاليف المسؤولية الاجتماعية حققت الاهداف المسطرة بجذب أكبر عدد ممكن للأطراف ذات الصلة كما يوضح الشكل التالي (رقم 07):

الجدول رقم 07: عملاء الملبنة

2020	2019	2018	2017	2016	البيان	
864	838	700	617	508	عدد الفلاحين	
48	43	37	33	31	عدد المجمعين	
58	50	38	38	34	باتنة	العملاء
32	29	14	12	12	خنشلة	
22	17	12	10	16	يسكرة	

المصدر من اعداد الطالب باستغلال القوائم المالية للملبنة.

3. الخاتمة:

مما سبق توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية له دور فعال في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية حيث يمكن القول أن التكاليف الموجهة للمسؤولية الاجتماعية تعتبر تكاليف استثمارية في العنصر البشري الذي يعد المحرك الأساسي في كل المؤسسات فنجاحها مرهون بمدى رضا كل الأطراف ذات الصلة فسياسة المسؤولية الاجتماعية لا تعتبر تكاليف تضعف كاهل المؤسسات بل هي حافز علي نجاحها واستمرارها وهذا ما لمسناه خلال دراسة القوائم المالية للملبنة حيث تمكنت من تخفيض فاتورة الاستيراد لمادة الحليب المبستر وتعويضها بالحليب الطبيعي الذي يعد أقل تكلفة من خلال تطبيق سياسة المسؤولية الاجتماعية التي ساهمت في جذب أكبر عدد ممكن من المتعاملين سواء موردين أو عملاء.

النتائج والتوصيات

- ضرورة قيام الحكومة بتخفيف العبء الضريبي عن الشركات الملتزمة اجتماعيا، وكذلك تجاه البنوك والمؤسسات المالية الأخرى التي تقوم بالدور المطلوب منها في اعتبار الأداء الاجتماعي للشركة طالبة الاقتراض مؤشرا أساسيا لمنح الائتمان من عدمه؛
- إلزامية صدور قانون يلزم جميع الشركات عموما والصناعية خصوصا بالإفصاح عن تكاليفها الاجتماعية والنشطة التي تسعى إلى تنفيذها مستقبلا في قوائمها المالية التي تصدرها بحيث تشمل جميع مجالات المسؤولية الاجتماعية (تنمية العاملين، حماية البيئة، المساهمات العامة، جودة المنتج)؛
- القيام بندوات اعلامية من اجل التحسيس بخطورة اخلال المؤسسات بالجانب الاجتماعي والبيئي؛
- يجب الاعتماد علي مسيرين اكفاء من اجل التسيير الجيد لموارد المؤسسة وتحقيق التوافق بين حجم التكاليف المنفقة والعوائد المالية دون الاخلال بالتوازن المالي؛
- بناء الثقة بين المؤسسة والاطراف الاخرى لا يعزز الا بمراعات المسؤولية الاجتماعية؛
- عرض تجارب الناجحة في مراعات المسؤولية الاجتماعية عبر منصات خاصة ودورات تدريبية للمسيرين.

4. قائمة المراجع:

1. Cao, Shaopeng, Hongjiang Yao, و Min Zhang, "CSR gap and firm performance: An organizational justice perspective", Journal of Business Research, 158 (2023), 113692 <<https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2023.113692>>
2. Le, Quynh Lien, Lan Huong Nguyen, Viet Hoa Dinh, Thi Thu, و Huyen Luong, "Factors affecting corporate social responsibilities disclosure of listed companies in Vietnam Factors affecting corporate social responsibilities disclosure of listed companies in Vietnam", Cogent Business & Management, 10.1 (2023) <<https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2160578>>
3. الدرادكة، علي سليمان، "الإفصاح عنالمسؤولية الاجتماعية واثرها في تكلفة حقوق الملكية للشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، عبدالناصر طلب الزيود 2021"، مجلة المثقال للعلوم الاقتصادية واللدارية وتكنولوجيا المعلومات، 5 (2021)، 7
4. الرفاعي، ايمن محمد، وايمن محمد، "أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركة على عدم تماثل المعلومات، مع دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات"، مجلة البحوث المحاسبية، 9.2 (2022)، 43-102 <<https://doi.org/10.1108 /JFRA-04-2020-0119>>
5. الغني، حريري عبد، "دراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والاداء المالي للشركة"، 8، 2020.
6. صالح، ماهر عبدالسادة، علي محمد ثجيل، ومحمود اسماعيل محمد، "الإفصاح المحاسب عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها في تحقيق اهداف التنمية المستدامة (بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الغذائية - معمل البان الديوانية)", مجلة دراسات محاسبية ومالية، 16.55 (2021)، 20-201

L'audit de la responsabilité sociale des entreprises : Cas de la briqueterie PROMAG

The audit of corporate social responsibility: Case of the PROMAG brickyard.

Mourad Kaibich/ Oran University/ Algeria

boumadyan mohammed rachid/ Oran University/ Algeria

Résumé

Dans un environnement turbulent, l'entreprise est continuellement à la recherche d'issues lui permettant d'assurer sa pérennité. Un des moyens lui facilitant l'atteinte de cet objectif réside dans l'intégration des pratiques sociétales dans sa stratégie. Dans ce sens, la Responsabilité Sociale de l'Entreprise conduit l'organisation à adopter une attitude responsable sur les plans économique, social et environnemental, Avec l'évolution rapide du concept de responsabilité sociale des entreprises dans les dernières décennies, une multitude d'initiatives internationales visant toutes l'intégration de la responsabilité sociale aux activités des entreprises ont fait leur apparition dans le monde des affaires. Les Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale, développées par l'organisation internationale de normalisation (ISO) et mieux connue sous le nom de ISO 26000, font partie de ces initiatives. Cette dernière se démarque particulièrement des autres car elle constitue un consensus international quant à la définition de la responsabilité sociétale des organisations qui y est proposée et quant aux thématiques qu'elle recommande de prendre en compte dans son intégration aux activités des organisations.

Mots clés : la responsabilité sociale des entreprises, l'audit de la responsabilité sociale des entreprises, la norme iso 26000.

Abstract

In a turbulent environment, the company is prolonged in search of challenges allowing it to ensure its sustainability. One of the means facilitating the achievement of this objective lies in the integration of societal practices in its strategy. In this sense, Corporate Social Responsibility leads the organization to adopt a responsible attitude on the economic, social and environmental levels.

With the rapid evolution of the concept of corporate social responsibility in recent decades, a multitude of international initiatives all aimed at integrating social responsibility into corporate activities have emerged in the business world. The Social Responsibility Guidelines, developed by the International Organization for Standardization (ISO) and better known as ISO 26000, are one such initiative. The latter particularly stands out from the others because it constitutes an international consensus as to the definition of the social responsibility of organizations which is proposed therein and as to the themes it recommends taking into account in its integration into the activities of organizations.

Keywords : Corporate social responsibility, corporate social responsibility audit, ISO 26000 standard.

1. Introduction

« Notre succès sera mesuré non seulement par la croissance de la valeur pour les actionnaires, mais aussi par notre réputation, la qualité de nos relations et notre engagement dans la responsabilité sociale »

La thématique de la responsabilité sociale d'entreprise (RSE) a émergé seulement depuis quelques années en Europe et on s'est interrogé au début pour savoir s'il s'agissait d'un mode passager comme en sont coutumiers les milieux managériaux et les consultants. Même si l'effet de mode existe, il faut admettre aujourd'hui que cette notion s'enracine, poussée par un mouvement diversifié produisant des effets dans les pratiques de management des entreprises.

Si la notion s'ancre de plus en plus dans notre quotidien, c'est d'une part parce qu'elle répond, sous une locution nouvelle, à des préoccupations anciennes (on pourrait dire séculaires) et d'autre part parce que ces préoccupations prennent, en ce XXI^e siècle, des tournures interrogatives de plus en plus inquiétantes.

En d'autres termes, l'humanité s'interroge sur la finalité des activités économiques, sur ses effets sur la configuration géophysique de la planète, sur ses conséquences à long terme pour les générations à venir. Ce sont donc les entreprises, principaux agents de cette activité, vers lesquelles les regards se tournent, pour leur demander des comptes non seulement sur leurs résultats économiques, mais aussi sur leurs comportements à l'égard des individus, des sociétés humaines et de notre environnement naturel.

Aujourd'hui, La responsabilité sociale des entreprises est devenue un sujet populaire, qui se traite dans les conférences de gestion, les discussions publiques et les débats médiatiques dans lesquels les entreprises affichent leur maîtrise du langage de la RSE et son mouvement construit une dynamique de premier plan avec le soutien des gouvernements et de la communauté financière.

Il est majoritairement admis que les entreprises font beaucoup plus que jamais auparavant pour se prémunir contre des compromis éthiques, tout en reconnaissant leur responsabilité sociale, la création d'une plus grande transparence de la gouvernance. Elles deviennent plus responsables envers leurs parties prenantes.

Plus récemment, l'intérêt de la recherche pour la RSE a été fondé avec la publication du livre de Bowen, dans lequel il a tenté une première définition du concept de la RSE.

D'après (Schmidt et al. 2004), La Responsabilité Sociale de l'Entreprise ainsi que les outils auxquels elle a donné lieu évoluent dans un cadre conceptuel plein d'ambiguïté, et selon (Moon et al. 2006), cette imprécision est due aux enjeux idéologiques relatifs au concept. D'une vision plus pratique, (Jenkins,

2009) affirme que la RSE aide l'entreprise à générer ses activités afin de produire un impact positif sur la société, malgré qu'elle impose des charges supplémentaires, déraisonnables et coûteuses aux actionnaires, des études empiriques montrent que la RSE conduit l'entreprise de la performance vers l'excellence.

Ainsi, le thème de la RSE a été fortement médiatisé, ces stratégies ont connu une grande multiplication, diversification et évolution jusqu'à devenir un point de passage obligé pour beaucoup et dans tous les cas, confirmation du développement d'une nouvelle convention qualifiant de « bonnes pratiques ». Mais comme souvent en matière managériale, l'engouement engendre des procédures, normes, certifications.

Depuis quelques années, le développement de nombreuses approches de RSE et la multiplication des définitions et des référentiels destinés à aider les entreprises à définir et mettre en œuvre la RSE, intensifie le débat mais complexifie le sujet. Ce qui a conduit l'organisation internationale de normalisation (ISO) à l'élaboration de la première norme en responsabilité sociale, ISO 26 000 : Lignes directrices relatives à la responsabilité sociétale, publiée le 1er novembre 2010 (ISO, 2010). Résultant d'un processus de consultation sans précédent au sein de la communauté internationale, la norme ISO 26 000 jette les bases pour un nouveau consensus en matière de responsabilité sociale.

L'ISO 26000 se veut, au premier abord, un outil de référence, un guide d'objectifs et de bonnes pratiques. L'objet est de clarifier les termes de responsabilité « sociétale » au niveau mondial et de définir une terminologie commune pour toutes les organisations, avec ou sans but lucratif et quelle que soit leur dimension.

La responsabilité sociale a pris le pas sur la perspective conventionnelle. L'AFNOR retient comme traduction de la responsabilité sociétale : « la responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et activités sur la société et l'environnement, par un comportement transparent et éthique qui contribue au développement durable, y compris à la santé et au bien-être de la société, prend en compte les attentes des parties prenantes, respecte les lois en vigueur et en accord avec les normes internationales de comportement, est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations ».

L'ISO 26000 révèle une nouvelle forme d'éthique de la normalisation, une « méta-norme » en quelque sorte, par une formalisation et une structuration des pratiques coutumières internationales en matière de responsabilité sociétale et un ordonnancement matriciel, fondé sur les droits de l'Homme :

— Sept principes de comportement gouvernent effectivement la responsabilité sociétale: la redevabilité,

la transparence, le comportement éthique, la reconnaissance des intérêts des parties prenantes, le respect du principe de légalité, la prise en compte des normes internationales de comportement, le respect des droits de l'Homme.

- Sept questions centrales fixent la démarche des organisations autour de la gouvernance, des droits de l'Homme, des relations et des conditions de travail, de l'environnement, de la loyauté des pratiques, y compris la lutte contre la corruption, des questions relatives aux consommateurs, des communautés et du développement local.

Pour assurer le contrôle des politiques RSE, la maîtrise et le suivi de ses indicateurs, la mise en place d'agences de certification désormais indispensable, si pour ça que l'audit de la RSE est apparu.

En effet l'audit de la RSE, est conduit par une équipe constituée généralement d'un ou plusieurs auditeurs certifiés, accompagnés d'une commission des responsables qui évaluent les orientations en matière de la qualité, l'environnement et le social au sein de l'entreprise en vue de soulever les anomalies et les déviations afférentes aux pratiques qualités, sociales et environnementales.

2. La problématique de recherche :

Pour mieux cerner notre thème intitulé « Audit de la RSE : Etude d'application dans une entreprise de la norme ISO26000 » nous avons pris le cas de la briqueterie PROMAG II à travers lequel nous essayerons de traiter notre problématique qui s'articule autour de la question suivante : « Comment prouver la conformité de la PROMAG II a la norme ISO 26000 ? ».

De cette question principale découlent d'autres questions secondaires à savoir :

- Y a-t-il une définition universel pour la RSE ?
- Quels sont les fondements théoriques de la RSE et ses enjeux pour l'entreprise ?
- Quel est le rapport entre ISO 26000 et RSE ?
- Comment s'articule une démarche ISO 26000 ?
- Quel est la démarche d'audit de la RSE ?

3. Les hypothèses :

Dans le but de répondre à notre question principale, nous avons émis trois hypothèses :

- La première hypothèse suppose que le respect des trois volets de la RSE : social, sociétal et environnemental et la clé de l'intégration de la norme ISO 26000 dans une organisation ;
- La deuxième hypothèse suppose qu'il existe des pratiques de la RSE au niveau de la PROMAG II, qui s'explique au travers des pratiques de management, comme la gestion des ressources humaines.

4. Objectif de la recherche :

Nous souhaitons en faisant cette recherche présenter sur le plan théorique le cadre conceptuel de la responsabilité sociale en se référant des généralités sur la RSE d'une part, de présenter ses outils pratique d'autre part. Sur le plan pratique nous essayerons d'étudier l'application de la norme ISO26000 au sein de l'entreprise PROMAG II.

5. La méthodologie de recherche :

Afin de répondre à la problématique et confirmer ou infirmer nos hypothèses de départ notre recherche s'est appuyée sur deux étapes. La première a porté sur une recherche documentaire, à travers la consultation d'ouvrages, recherches, revues et textes règlementaires relatifs ce sujet.

La seconde, quant à elle, s'est focalisée sur une enquête de terrain. Cette dernière a été réalisé dans une entreprise privée appelé Briqueterie PROMAG II , qui est spécialisé dans la production et la commercialisation de la brique.

Pour bien cerner notre étude, notre méthodologie de recherche est basée sur les pointssuivants :

- D'une part, sur une démarche conceptuelle théorique basée sur, les outils pratiques et l'audit de la RSE.
- D'autre part, une démarche pratique avec l'exploitation d'une enquête sur l'application de la norme ISO26000 au sein de l'entreprise.

6. Définition de la responsabilité sociale :

Plusieurs suggestions ont été fournies pour donner un aperçu du concept de la RSE.

Ils peuvent être regroupés en deux catégories. La première catégorie comprend des définitions institutionnelles et managériales tandis que la seconde comprend des définitions théoriques et académiques.

7. Les définitions d'ordre institutionnel et managérial :

- ❖ **La Commission Européenne** : Elle a défini la RSE dans son livre vert comme suit : « l'intégration volontaire par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec leurs parties prenantes (Capron Michel, 2007) ».
- ❖ **Selon World Business Council for Sustainable Development** : « La Responsabilité Sociale de l'Entreprise consiste en un engagement des entreprises à agir dans un cadre légal en vue de participer au progrès économique et de contribuer à l'amélioration de qualité de vie de ses salariés, de l'environnement et de la société dans son ensemble ».

❖ **L'ISO 26000** : définit la Responsabilité Sociale de l'Entreprise comme « la responsabilité d'une organisation vis-à-vis des impacts de ses décisions et activités sur la société et sur l'environnement par un comportement éthique et transparent qui :

- contribue au développement durable, y compris à la santé et au bien-être de la société ;
- prend en compte les attentes des parties prenantes ;
- respecte les lois en vigueur tout en étant en cohérence avec les normes internationales des comportements ;
- est intégré dans l'ensemble de l'organisation et mis en œuvre dans ses relations ».

8. Définitions théoriques et académiques :

❖ **Selon Howard Bowen** « La Responsabilité Sociale de l'Entreprise renvoie à l'obligation pour les hommes d'affaires de réaliser les politiques, de prendre les décisions et de suivre les lignes directrices répondant aux objectifs et aux valeurs qui sont considérés comme désirables dans notre société (Howard, 1953) ».

❖ **Capron et Quairel-Lanoizelée** : « la RSE constitue les modalités de réponse de l'entreprise aux interpellations sociétales en produisant des stratégies, des dispositifs de management, de conduite de changement et des méthodes de pilotage, de contrôle, d'évaluation et de reddition incorporant de nouvelles conceptions de performances (Djaouahdou Reda, 2011)».

Il existe d'autres travaux qui sont fondés sur l'apport de Bown tels que ceux de Davis et MC- Guire qui ont affirmé que l'objectif de l'entreprise dépasse celui d'ordre économique et légal mais qui pourrait être d'ordre social et environnemental.

D'autres définitions vont plus loin de celles précédentes pour s'approfondir dans l'analyse de la RSE, par exemple **Lewis-Carroll** qui est considéré parmi les pionniers dans les recherches sur la RSE distingue quatre niveaux de responsabilités à savoir les responsabilités économiques (bénéfices pour les actionnaires, rémunération des salariés...), responsabilités légales (application des lois et règlements décrétés par les gouvernements ,responsabilités éthiques (répondre aux attentes de la société et agir en toute justice et équité) et finalement responsabilités philanthropiques .

Il est intéressant de noter que la conception de Carroll a longtemps dominé. En effet, l'auteur présente la RSE comme les obligations qui incombent à l'entreprise à l'égard de la société.

Tableau n°01 : Définition de la RSE

Type d'approche	Source	Définition
Agir au-delà d'une responsabilité économique, contractuelle ou légale	Jones(1980)	La responsabilité sociétale est « l'idée » selon laquelle les entreprises, au-delà des prescriptions légales ou contractuelles, ont une obligation envers les acteurs sociétaux.
Maximiser le profit pour les actionnaires	Friedman(1962)	« Rien n'est plus dangereux pour les fondements de notre société que l'idée d'une responsabilité sociale des entreprises autre que de générer un profit maximum pour les actionnaires »
Respecter des principes de déclinant au niveau institutionnel, organisationnel et managérial	Wood(1991)	La signification de trois principes de la responsabilité sociétale ne peut être appréhendée qu'à travers l'interaction de trois principes : la légitimité, la responsabilité publique et la discrétion managériale, ces principes résultant de trois niveaux d'analyse, institutionnel, organisationnel et individuel
La performance sociétale comme intégration des approches de la RSE	Wartick&Cohran (1985)	La performance sociétale est : « l'interaction sous-jacente entre les principes de la responsabilité sociale, le processus de sensibilité sociale et les politiques mises en œuvre pour faire face aux problèmes sociaux »
La performance sociale comme capacité à satisfaire les stakeholders	Clarkson(1995)	La RSE peut se définir comme la capacité à gérer et à satisfaire les différentes parties prenantes de l'entreprise

Source : Duboch et Véronique, Yael PONCON « la responsabilité sociale des entreprises, élément incontournable du développement de l'entreprise et de ses ressources humaines », 2004, p 8-9.

9. Les fondements théoriques et les enjeux de la RSE :

Les fondements théoriques de la RSE : A la suite des travaux de Bowen, plusieurs cadres théoriques se sont mobilisés pour définir le concept de RSE, néanmoins, la diversité des interprétations de cette notion a contribué à de multiples controverses et de désaccords au sein des études d'un grand nombre de chercheurs.

Cependant, nous allons essayer de présenter dans ce qui suit les théories qui reviennent le plus dans la littérature.

❖ **La théorie économique néoclassique** : Traditionnellement, l'objectif des entreprises était de maximiser les profits pour les actionnaires. Ce qui signifie que les entreprises, ne sont pas mandatées pour s'engager dans des projets qui ne favorisent pas directement la maximisation du profit. Selon l'école de Chicago et Milton Friedman, la RSE, au-delà de ses responsabilités pénales, est l'amélioration du profit des actionnaires. Ainsi, il revient à l'Etat d'en corriger les effets notamment par des incitations directes ou indirectes (Capron Michel, La responsabilité sociale d'entreprise, 2007).

Cette théorie considère que l'investissement dans des projets à caractère social génère des dépenses qui auront un impact négatif sur la richesse des actionnaires.

Cependant, pour inscrire la prise en compte des objectifs sociétaux dans les décisions des entreprises, il faut démontrer qu'il y a une corrélation positive entre les performances financières et les performances sociales. En outre, le dirigeant peut intégrer la RSE, dans le cas où l'engagement est présenté comme une condition incontournable d'une « rentabilité durable ». Ce courant théorique représente le volet purement rentable de la RSE, où la seule responsabilité de l'entreprise est de faire du profit.

❖ **La théorie de l'agence** : La théorie d'agence constitue une clef explicative pour les relations. Elle suggère l'existence d'un contrat, entre un mandant (le principal) qui délègue à un mandataire (l'agent) le pouvoir de prendre, à sa place, un certain nombre de décisions.

Ce modèle recouvre toute relation contractuelle entre deux personnes afin qu'une situation dépende du travail de l'autre. Or, il peut y avoir des conflits d'intérêts, des divergences d'appréciations et du risque entre actionnaires et dirigeants. Le succès d'un type de relation repose sur le système d'information entre les deux parties et surtout de l'attitude des dirigeants face à l'information qu'ils détiennent (Bedreddine, 2013).

Partant du constat que les actionnaires (shareholders) ne sont pas les seuls concernés par les activités de la firme, mais que d'autres acteurs (stakeholders), peuvent subir des préjudices en cas de mauvais fonctionnement de l'entreprise, la relation d'agence a été élargie à l'ensemble des parties prenantes.

La responsabilité de l'entreprise est donc perçue comme celle des dirigeants, qui sont en relations contractuelles explicites ou implicites avec plusieurs catégories d'acteurs : actionnaires, créanciers, mais aussi salariés, clients et consommateurs, fournisseurs, collectivités, ONG, etc. Il leur revient donc de gérer les diverses attentes de façon équilibrée.

Un contrat social implicite sert de cadre à la diffusion d'informations, à la consultation des parties prenantes. Les acteurs représentant les parties prenantes vont alors exercer un rôle de surveillance afin d'éviter les communications mensongères et de veiller à ce que les stratégies sociétales ne soient pas un simple dédouanement des dirigeants.

Dans cette approche, les parties prenantes influencent les décisions stratégiques des dirigeants et doivent assumer la responsabilité de répondre à leurs attentes.

❖ **La théorie du contrat social** : L'idée centrale de la théorie du contrat social est comment relier l'entreprise à la société. Selon cette théorie, l'entreprise doit agir de façon responsable, non seulement parce que c'est dans son intérêt commercial de le faire, mais parce, qu'elle fait partie de la vision générale de la fonction de l'entreprise attendue implicitement par la société¹⁶.

En outre, selon le paradigme du contrat social, une entreprise est considérée comme une institution sociale et doit s'associer à d'autres structures sociales comme la famille, le système éducatif et les institutions religieuses, pour aider à améliorer la vie et répondre aux besoins de la société.

En d'autres termes, selon, la théorie du contrat, l'entreprise et la société sont des partenaires égaux, ou chacun bénéficie d'un ensemble de droits, de devoirs et de responsabilités réciproques. Il y a donc, un besoin réciproque direct et indirect entre les entreprises et la société. Autrement dit, l'entreprise a besoin d'un soutien continu de la société en termes de ressources humaines et matérielles, tandis que, la société attend que l'entreprise opère d'une manière socialement responsable, puisque les entreprises contrôlent d'énormes quantités de ressources économiques et productives (technologies, finances qui peuvent affecter directement ou indirectement la société dans laquelle elles opèrent).

❖ **La théorie des parties prenantes** : La théorie des parties prenantes s'est progressivement imposée comme la référence théorique dominante de la RSE. Freeman soutient ainsi que la RSE occupe une place justifiée dans la gestion de l'entreprise. Les parties prenantes sont définies par l'auteur comme étant « tout individu ou groupe d'individus qui peut influencer ou être influencé par la réalisation des objectifs de l'organisation » (Capron Michel, La responsabilité sociale d'entreprise, 2007), sont ainsi généralement identifiés les actionnaires, les fournisseurs, les employés, les clients, les pouvoirs publics, les communautés locales et les acteurs de la société civile, tels que les organisations non gouvernementales, etc.

Au niveau de la littérature, la théorie des parties prenantes a été utilisée pour définir et donner du sens au concept de RSE. Dans ce sens, la responsabilité envers la société devient la responsabilité envers les parties prenantes. Nous pouvons donc distinguer trois approches de cette théorie : une approche descriptive, instrumentale et normative (Mhissen, 2017).

Concernant les approches descriptives et instrumentales, ces dernières reposent sur une vision contractualiste de la relation entreprise parties prenantes. Elles décrivent la nature des relations entre la firme et ses parties prenantes ainsi que l'intérêt pour l'entreprise de mettre en œuvre des réponses

adaptées à leurs attentes. De son côté, l'approche normative de la théorie transforme les observations en des préconisations pour un comportement plus juste.

Ainsi, l'intérêt principal de cette théorie est de mettre en évidence une vision pluraliste de l'organisation ouverte sur son environnement et de fonder une vision partenariale des organisations, associant les dirigeants à l'ensemble des parties prenantes.

❖ **La théorie de la dépendance à l'égard des ressources** : « Cette théorie fait dépendre l'entreprise de son environnement et affirme que sa pérennité dépend de son aptitude à gérer des demandes de groupes différents, en particulier ceux dont les ressources et le soutien sont déterminants pour sa survie ».

Cette théorie met en évidence le fait que la vulnérabilité de l'entreprise vient de son besoin en ressources qui sont contrôlées par son environnement. Cette situation justifie davantage la prise en compte des parties prenantes par l'entreprise notamment celles dont les actions pourraient mettre en péril la vie de l'entreprise mais elle fait intervenir une autre dimension, celle de la *légitimité sociale* concept au cœur des théories néo-institutionnelles.

❖ **Les théories néo-institutionnelles de la légitimité** : Cette approche implique une représentation de l'organisation qui est totalement introduite dans la société, dans ses valeurs et sa culture. Les parties prenantes sont considérées comme des « mises en scène » et déterminées par l'importance que leur donnent les dirigeants.

Selon les institutionnalistes, il existe à l'extérieur des organisations, un ensemble de valeurs, de normes et de modèles organisationnels qui vont influencer leurs structures et leurs modes de gestion. Cette théorie postule que l'entreprise, dans la recherche de sa légitimité, va chercher à répondre aux pressions réglementaires à travers des comportements ou des structures approuvées par son environnement légal et concurrentiel en matière de mimétisme interentreprises et d'adoption des normes différentes. Dans cette signification, la RSE est reliée au concept de la légitimité de l'entreprise.

La légitimité signifie « la perception générale que les actions d'une entité sont désirables, convenables et adéquates par rapport à un système de normes, de valeurs et de croyances sociales²⁰ ». En ajoutant que « la légitimité est socialement construite, c'est-à-dire qu'elle est indépendante des observations individuelles mais reste dépendante de l'audience collective » (Ez-Zahra, 2014).

La théorie néo-institutionnelle alors met l'accent sur l'adoption, par l'entreprise, de pratiques reconnues « normes de comportement » indépendante de l'utilité intrinsèque de ces pratiques pour l'organisation, à savoir des pratiques institutionnalisées par la société.

❖ **La théorie du leadership stratégique** : Née à partir des travaux de Hambrick et Mason (1984), et concentre sur l'idée que l'homme est le principal acteur dans la compréhension des comportements organisationnels. Ainsi, le comportement de l'entreprise constitue le reflet des caractéristiques personnelles des membres de l'équipe dirigeante²¹.

Le processus étant le suivant : les managers interprètent les stimuli environnementaux à travers un filtre de valeurs personnelles et de croyances (Thomas et Simerly, 1995).

De ce fait, il en résulte des comportements et des résultats organisationnels façonnés à leur image. D'ailleurs, Wood (1991) défend l'idée selon laquelle « la responsabilité de l'entreprise n'est pas réalisée par des acteurs organisationnels abstraits mais bien par des acteurs humains » (Bedreddine, 2013).

Ces constats mettent l'accent sur la dimension volontariste des 55 organisations et rappellent que les comportements des firmes sont le reflet et la conséquence de l'action humaine. Plus précisément, ce champ de réflexion soutient que le comité de direction et le PDG (Président Directeur Général) sont tous deux importants dans la compréhension des comportements organisationnels (Thomas et Simerly, 1995).

10. Les enjeux de la RSE :

Quand il s'agit des conséquences d'un engagement socialement responsable d'une entreprise vis-à-vis de son environnement et de la société plusieurs enjeux peuvent être cités :

❖ **Enjeux politiques de la RSE** : Depuis quelques années, le débat s'est ouvert sur les problèmes causés par la mondialisation de l'économie internationale. La question qui se pose est de savoir si le développement économique à l'échelle mondiale ne risque pas, progressivement, de détériorer les conditions de travail. Si la mondialisation des marchés offre aux entreprises un pouvoir de négociation sur les Etats nationaux dans l'objectif d'obtenir des conditions optimales d'investissement, elle menace donc le respect de certaines normes de travail qui sont le reflet des droits fondamentaux de l'être humain et qui, pour cette raison, devraient être respectées dans tous les pays du monde (Robert-Demontrond, 2003).

Pour répondre aux défis de nature sociale que pose la question la mondialisation, plusieurs solutions sont envisageables. Longtemps, la protection internationale des droits de l'homme a été conçue dans une perspective exclusivement, ou presque, étatique. Les Etats étant incapables de s'assurer seuls les

exigences du développement durable, la régulation traditionnelle imposée par l'Etat aux entreprises et aux citoyens, semble faire une place de plus en plus importante à la Co-régulation et à l'autorégulation. Les regards se tournent vers les entreprises, les acteurs les plus influents de cette société, pour trouver une réponse aux problématiques sociales et environnementales posées en partie par leurs activités. Les entreprises se voient de plus en plus présumées de remplir leur rôle social et de combler les échecs du marché et des Etats dans la régulation des droits sociaux.

Dans ce contexte, l'implication de l'entreprise dans la logique de RSE se construit comme un outil parmi d'autres de promotion du respect des normes sociales. La question posée en permanence dans le débat sur la tendance de responsabilisation sociale de l'entreprise est celle de la convergence entre d'une part, les objectifs politiques attendus par les Pouvoirs publics et les ONG et d'autre part, les intérêts économiques de l'entreprise. En d'autres termes, les entreprises qui se lancent dans une démarche de gestion de la RSE et donc participer à s'assurer un développement durable sont convaincues qu'elles y ont un intérêt économique, qu'il s'agisse de conquérir un nouveau créneau du marché – les consommateurs soucieux d'éthique, ou de séduire des investisseurs et des actionnaires socialement responsables. Il s'avère donc que les enjeux politiques rencontrent les enjeux stratégiques des entreprises, dans la mesure où la réussite des uns dépend de la stratégie employée par les autres.

❖ **Enjeux stratégiques pour l'entreprise** : L'enjeu stratégique de la gestion de la RSE pour les entreprises s'inscrit dans un calcul de rentabilité des investissements potentiels imposés par ce programme. Le modèle développé par Reynaud permet distinguer les différentes facettes de comportement de l'entreprise face aux questions de RSE. Le développement de cette grille d'analyse fait savoir trois choix stratégiques possibles : communication sur la RSE non couplée à la production « Les Beaux Parleurs » ; pratiques de production respectant la RSE sans être communiquées « Les Siveurs Muets » ; production respectant les règles de RSE et communication sur la RSE.

Le premier choix consiste à communiquer sur le thème de RSE en l'absence de pratiques (production, recherche ou commercialisation) conformément aux principes de la RSE. Les Beaux Parleurs se lancent souvent dans les actions de mécénat ou dans les communications autoproclamées. A court terme, cette stratégie permet d'instaurer une image éthique de l'entreprise à moindre coût. Toutefois, en négligeant les pratiques de RSE, l'entreprise risque de détruire durablement son image, une fois que ce comportement opportuniste est dévoilé.

La deuxième stratégie concerne les entreprises optant pour des pratiques suivant les règles de RSE sans toutefois aboutir à une politique de communication. L'absence de communication éthique provient : de l'absence de communication des concurrents ; de la recherche de réduction des coûts dans un marché non sensible ou de capacités financières insuffisantes pour la mise en œuvre d'une politique plus intégrative.

La troisième stratégie consiste à une combinaison de la production conforme à la RSE et les communications au sujet. Il s'agit du cas des entreprises s'engageant dans une démarche de labellisation sociale – jugée comme une gestion active de la RSE. Nous tenons à étudier plus en détail dans la partie suivante les explications supportant la labellisation sociale²³.

❖ **Enjeux écologiques** : Il s'agit des enjeux liés à l'environnement naturel, il détermine l'importance des ressources naturelles qui deviennent de plus en plus limitées, nous pouvons citer par exemple : la prévention de la pollution par les entreprises ; l'utilisation responsable et durable des ressources naturelles; la limitation des émissions de gaz à effet de serre de l'entreprise ; la réduction de la consommation d'énergie ; le tri et le recyclage des déchets.

❖ **Enjeux sociaux et sociétaux** : L'entreprise joue un rôle social de premier ordre, que ce soit vis-à-vis de ses salariés ou vis-à-vis de la société dans son ensemble.

Du point de vue social, cela peut porter sur : l'amélioration de la sécurité au travail ; le dialogue social et la motivation des salariés; la gestion des compétences; la promotion de l'égalité entre les hommes et les femmes au travail ; ainsi que la diversité ethnique, sociale et culturelle au sein des équipes.

Du point de vue sociétal, cela concerne essentiellement : le développement du tissu économique local ; Les actions de mécénat et de sponsoring ;La réinsertion professionnelle, etc.

❖ **Enjeux économiques** : Pour faire face à la globalisation et aux évolutions du marché, les entreprises devront s'adapter aux différentes mutations des secteurs de l'économie. Dans ce cas, il est favorable d'adopter une démarche de RSE qui va assurer : la compétitivité et l'innovation technique et sociétale ; la promotion d'une politique d'achats responsables ; le respect de l'éthique des affaires et de la déontologie de la profession et l'évaluation de l'impact des actions RSE mises en place et d'en organiser la communication.

❖ **Le reporting social** : La généralisation du reporting social témoigne d'une prise de conscience accrue par les entreprises de leur responsabilité sociale. Alors que le reporting social est considéré par certains comme un simple outil de dialogue entre l'entreprise et ses différentes parties prenantes, les tenants

d'une comptabilité sociale lui reconnaissent une utilité dans la prise de décisions. Ces derniers considèrent ainsi le reporting social comme faisant partie intégrante du reporting financier, dans la mesure où il fournit des informations sociales et environnementales nouvellement sollicitées par les investisseurs.

Environ 5000 sociétés dans le monde rendent compte chaque année de leurs résultats en matière de RSE. Trois supports peuvent être utilisés : le rapport annuel de gestion peut contenir des données relatives à la mise en œuvre et aux résultats de la RSE, une partie du site internet institutionnel peut lui être consacré et enfin un rapport imprimé spécifique peut exister parfois plusieurs rapports existent, très exceptionnellement on trouve un rapport par partie prenante, plus souvent on trouve un rapport complet et un rapport simplifié.

Dans certains pays, il existe une obligation légale de reporting social mais le plus souvent ce sont les marchés financiers ou les demandes des ONG qui ont poussé les entreprises à établir de tels rapports. De même, une pression s'exerce sur les entreprises qui publient de tels rapports pour que la qualité des informations qu'ils contiennent soit vérifiée par un tiers indépendant. La GRI globale reporting initiative contient des « lignes directrices pour l'élaboration d'un rapport de développement durable » elles-mêmes divisées en principes, recommandations et élément d'information (notamment les indicateurs de performance).

Au rang de principes figurent les principes de pertinence, d'implication des parties prenantes, du contexte de durabilités et d'exhaustivités.

L'application de ces principes détermine les thèmes et indicateurs à inclure dans le rapport. Viennent ensuite les principes d'équilibre, de comparabilité, d'exactitude, de périodicité de célérité, de fiabilité et de clarté ainsi que les tests pouvant être utilisés pour atteindre une qualité satisfaisante de informations publiées.

La GRI propose un plan qui est suivi par plus de la moitié des entreprises qui publient un rapport de développement durable. D'après ce plan, un rapport débute par une déclaration du plus haut décideur de l'organisation, généralement le président, déclaration portant sur la pertinence du développement durable pour l'organisation.

Ensuite la GRI demande une description des impacts, risques et opportunités majeurs. Le profil de l'organisation, ses produits, ses marches, sa structure, sa taille, ses implantations, son capital sont précisé. Le champ et le périmètre du rapport constituent un paragraphe important dans la mesure ou la GRI,

contrairement à un rapport comptable ou financier, admet qu'une entreprise envisage une application progressive ou partielle.

Il est demandé au rédacteur du rapport dévaluer et de faire évaluer par tierce partie le niveau d'application de la GRI à partir d'une grille comportant cinq niveaux et de faire figurer cette évaluation dans le rapport. Viennent ensuite les informations sur la gouvernance de l'organisation et sur ses engagements en matière de développement durable. Les indicateurs rangés par thème (environnement, énergie, social, etc.) figurent en fin de rapport, ils relèvent de trois catégories :

- Indicateurs de performance de base : par exemple, indicateurs La1 concerne l'effectif total par type d'emploi, contrat de travail et zone géographique
- Indicateurs supplémentaires : par exemple, l'indicateur LA3 concerne les prestations versées aux salariés à temps plein qui ne sont pas versées aux intérimaires, ni aux salariés en CDD
- Indicateurs sectoriels : par exemple, pour le secteur des mines il est demandé les procédures d'indemnisation et de réalisation lorsque l'entreprise ferme le site.

La GRI recommande que les informations contenues dans les rapports soient l'objet de vérification. Le contrôle interne et des missions d'audit interne peuvent contribuer à ce résultat mais généralement il est également demandé de recourir à des vérificateurs externes du fait de leur indépendance, même s'ils sont payés par l'entreprise pour accomplir ce travail. Les grands cabinets d'audit proposent des services en appliquant des méthodes d'audit dérivées de l'audit comptable.

Leur conclusion se traduit par une « attestation d'assurance » qui peut être « modérée » en cas de vérification superficielle ou « raisonnable » si le travail de l'auditeur est plus approfondi. Toutefois le recours à l'évaluation par d'autres acteurs, les panels de parties prenantes notamment, a tendance à se développer. Ils s'ajoutent plus qu'ils ne remplacent le travail des cabinets d'audit.

11. L'audit de la RSE :

A la suite du modèle de Wood (1991), on compare parfois la RSE à une pyramide à trois degrés :

- Le sommet est constitué par les principes (précaution, équité, transparence, etc..) et les engagements que l'entreprise a souscrits vis-à-vis de ses parties prenantes
- Le centre se compose de processus de déploiement opérationnel
- La base comprend l'ensemble des résultats obtenus.

Ainsi le principe d'équité peut se traduire par des processus de fixation des salaires, des primes et des augmentations, tandis que les résultats de ce principe et ces processus sont constitués par des

décisions prises et par les niveaux de rémunération absolus et relatifs qui résultent de ces décisions. L'audit (interne ou externe) de la RSE portera, d'une part, sur les résultats atteints au regard des principes, des engagements et des processus. La gestion d'une RSE arrivée à maturité consiste en un bon alignement des trois niveaux: les principes et les engagements de la RSE sont clairement exprimés et communiqués, ils sont déployés en processus efficaces et efficients et l'ensemble donne de bons résultats, exprimés de façon compréhensible et avec transparence.

L'audit de la RSE peut être interne ou externe. Dans le premier cas, l'audit interne a pour première mission de « contrôler » la qualité du contrôle interne : tout débute par une analyse des risques qui réalisée une ou plusieurs fois par an. Cette analyse met en évidence et évalue les risques liés à la RSE, ils sont nombreux. Ils peuvent concerner la non-conformité de certaines pratiques de l'entreprise par rapport aux différentes législations et réglementations existantes dans le domaine social et environnemental. La notoriété, l'image de marque de l'entreprise peuvent être compromises lors de controverses avec les parties prenantes. Le non-respect d'engagements souscrit peut fermer à l'entreprise des opportunités de marche ou d'approvisionnement. Un manque de réactivité par rapport à certains clients de plus en plus sensibilisés à la cause écologique peut faire perdre du chiffre d'affaire. Des atteintes à l'éthique sont de nature à sanctionner l'entreprise sur certaines marches publiques. Cette liste, non exhaustive illustre la diversité des risques rattachés à la RSE, l'articulation entre la direction de l'audit interne et externe dépend souvent des moyens de la direction de l'audit interne, audit externe pouvant compenser les faiblesses et compléter les compétences de l'audit interne.

Il est un domaine très important pour lequel l'audit externe est souvent sollicité c'est la chaîne de sous-traitance et les fournisseurs. De plus en plus d'entreprises s'engagent à mettre sur le marché des produits et services « socialement responsable » ce qui suppose qu'elles vérifient les conditions de production de leurs partenaires en amont et en aval. Les principes fondamentaux du travail définis par L'OIT font partie de ces conditions : interdiction du travail des enfants, interdiction du travail forcé, non-discrimination et droit pour les travailleurs de formes des syndicats. L'audit social de la chaîne de sous-traitance est difficile car les sites sont situés dans des pays qui ont des cultures éloignées de celle des donneurs d'ordre. De plus, l'entreprise est souvent face à un dilemme car elle choisit des fournisseurs pour obtenir des produits à bon prix puis elle présente un code ou des principes de RSE dont l'application se traduit souvent par des augmentations de charges pour ses partenaires. Pour effectuer ces édits

l'entreprise s'appuie parfois sur des ONG qui sont implantées dans les pays des fournisseurs et des sous-traitants.

Le conseil aux entreprises autour de la RSE : L'audit n'est pas le seul domaine qui a connu une offre de service importante dans le domaine de la RSE. Qu'il s'agisse de l'aide au diagnostic, du conseil en stratégie, du conseil en communication, de nombreuses propositions s'adressent aux entreprises et contribuent au développement de pratique RSE.

Trois exemples de création d'outils de diagnostic adaptés à la RSE se détachent d'une offre assez dense :

- Un guide issu de « CSR Europe » qui est un réseau créé par Jacques Delors et soutenu par l'union européenne. Ce guide, traduit en français et développé par « alliances pour la RSE », est adapté aux PME, il se compose de questions à poser au dirigeant pour lui faire prendre conscience des progrès envisageables pour son entreprise
- Le « bilan sociétal » propre au secteur associatif. Il se compose d'un questionnaire de 160 questions pour les parties prenantes internes et 100 pour les parties prenantes externes. Chaque partie prenante répondant aux mêmes questions il est possible de mettre en évidence des écarts entre les administrateurs, les militants, les bénévoles, les salariés et les bénéficiaires
- Ecompass 3D outil de diagnostic qui s'appuie l'ensemble des normes de RSE pour la mise en place d'un système de management de la RSE permettant le calcul d'un indicateur de suivi global de la RSE.

Certains outils de diagnostic sont plus limités et ne prennent en compte qu'une dimension de la RSE, « l'empreinte écologique » développé par WWF, le fond mondial pour la nature, ou bien le « bilan carbone » appartient à cette catégorie.

Dans le domaine de la stratégie, la plupart des grands cabinets de conseil ont développé une offre RSE ou développement durable. Certains cabinets ont une approche relationnelle et proposent d'accompagner l'entreprise dans la gestion de ses relations avec les parties prenantes, mise en place de panels administration de questionnaires, formalisation de cartographie de partie prenantes, etc. d'autres ont une approche technique, à la base d'outils, tels que l'aide de l'éco-conception, l'analyse du cycle de vie du produit, la mise en place de politique d'achat durable, de gestion des déplacements, de gestion des déchets, etc.

Concernant la communication, la RSE et le développement durable sont devenus incontournables dans les campagnes publicitaires et parfois des abus sont constatés, le greenwashing est une tendance des annonceurs à « peindre en vert » leur communication sans changer leur pratique. En France, lors du

grenelle de l'environnement, l'Etat a pris un certain nombre d'engagement concernant la communication, par exemple :

- Étendre l'étiquetage a tous les appareils de grande consommation (engagement 52).
- Généraliser les informations environnementales présentes sur les produits et services (engagement 222) mais aussi.
- Encadrer plus strictement la publicité au regard du développement durable et de l'environnement (engagement 219).

Concernant ce dernier engagement, l'autorité de régulation professionnelle de la publicité devrait, à l'avenir, donner son avis préalablement à toute campagne nationale utilisant un argument environnemental et les consommateurs jugeant, malgré tout, une publicité abusive pourront saisir un jury composé de personnalités indépendantes.

12. L'audit de la RSE

Pour que les entreprises aient une vraie politique RSE bénéficiant d'un accès privilégié aux fonds communautaires et que l'élaboration de codes de conduite et de labels soit contrôlée par la Commission en concertation avec les syndicats et les ONG, ainsi pour assurer le contrôle des politiques de la RSE il est nécessaire d'établir un audit de la RSE.

12.1. Mission d'audit

- ❖ **Sur quoi porte l'audit de la RSE ?** Les missions d'audit RSE portent sur des audits de conformité, d'efficacité et stratégiques.
 - **Audits de conformité :** Ces missions portent sur deux points :
 - Audit des informations RSE fournies : attester de la présence des données RSE obligatoires dans le rapport annuel, vérifier leur sincérité et évaluer leur qualité. Les critères d'évaluation concernent le volet social (égalité hommes-femmes, travailleurs handicapés...), le volet environnemental (bilan de carbone, consommation de papier, gestion des déchets...), et le volet sociétal (impact territorial, loyauté des pratiques...).
 - Conformité aux normes internationalement reconnues et par rapport aux exigences les plus strictes : L'audit peut permettre de mesurer le niveau de maturité au regard des lignes directrices de la norme ISO 26000. A partir de la norme ISO 26000 et des outils d'analyse de matérialité, l'auditeur fournit une évaluation de la responsabilité sociétale dans l'entreprise.

- **Audits d'efficacité** : L'auditeur vérifie si les objectifs des programmes mis en œuvre ont été atteints. Les missions peuvent être focalisées sur des aspects spécifiques : audit de la fonction achat et de l'achat responsable, audit interne de la mise en œuvre des orientations environnementales et sociales, audit de la responsabilité territoriale.
- **Audits stratégiques** : L'auditeur étudie les modalités d'élaboration et de communication de la politique RSE et de développement durable, ainsi que les moyens mis en œuvre. Par ailleurs, il évalue les performances de développement durable, la maturité de la démarche RSE et la matérialité des enjeux. Cet audit peut poursuivre plusieurs objectifs : identifier les opportunités à exploiter et les risques à éviter ; déterminer les parties prenantes ; leur implication et leur attentes; établir un plan d'actions pour démarrer ou améliorer la démarche RSE; intégrer la responsabilité sociale dans la stratégie globale de l'entreprise. L'auditeur s'appuie en particulier sur les accords signés et sur le document de référence de l'entreprise qui précise les objectifs de la politique RH et RSE (Jean-Marie, 2019).

❖ **La démarche de l'auditeur dans le cadre d'un audit RSE :**

La démarche de l'audit social procède toujours des mêmes étapes : entretiens avec les parties prenantes extérieures à l'entreprise, inspection sur le lieu de travail, examen de la documentation, entretiens avec les parties prenantes à l'intérieur de l'entreprise, réunion de présentation et de restitution des résultats aux parties prenantes.

Cependant, l'audit RSE comporte des particularités importantes. D'abord, il nécessite la recherche d'informations auprès d'acteurs qui n'ont pas de contrat avec l'entreprise auditée, telles les ONG, les communautés locales... Ensuite, il implique une analyse de la conformité de la politique des RH et le respect des Droits de l'homme au travail par rapport au code de conduite d'un donneur d'ordre.

La méthodologie de l'audit RSE se rapproche ainsi d'un audit de conformité qui inclura les acteurs identifiés tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise (Combemale Martine, 2012).

Les différentes étapes de l'audit RSE sont :

- **Préparation de l'audit:** Sur la base de référentiel retenu et des objectifs contenus dans la lettre de mission, le responsable de l'audit forme son équipe, détermine le secteur et le périmètre de la mission. Les auditeurs préparent l'audit en identifiant les enjeux sectoriels de l'entreprise auditée et dressent l'inventaire des risques qu'elle peut présenter pour son environnement social. Ils doivent donc :
 - Vérifier que les conventions de l'OIT et de l'ONU ont été ratifiées par le pays d'appartenance et que les

rapports ont été publiés;

- Contrôler que les Droits de l'homme et les droits de l'homme au travail sont bien respectés dans le pays, et qu'il existe des organisations gouvernementales ou locales fiables, disposant de moyens suffisants ;
- Collecter des informations sur les controverses et les risques associés au secteur d'activité de l'entreprise auditée ;
- Identifier et rencontrer les parties prenantes. Une recherche préalable sur leurs moyens de financement, leur relation avec les pouvoirs publics, leurs actions ou les controverses pouvant les toucher s'impose du fait du risque de corruption éventuelle;
- Requérir du donneur d'ordre les rapports d'audits prétendants, les plans d'actions en cours ou les analyses des acheteurs, en cas d'audit annoncé.

Les auditeurs formulent des hypothèses sur les risques potentiels identifiés dans la région, le secteur, l'entreprise. Elles seront validées ou non pendant l'audit. L'équipe compare ensuite le référentiel au droit local et l'adapté sur la base des critères les plus avantageux pour le personnel.

- **Recherche d'informations dans l'entreprise:** Cette recherche d'informations emprunte de nombreuses formes.

Il s'agit d'abord de l'information des parties prenantes dans l'entreprise. Le chef de mission informe, lors d'une réunion préalable, le responsable d'entreprise et ses principaux cadres de la méthodologie et des outils utilisés pendant l'audit.

Cette information permet de négocier la logistique nécessaire à l'audit, telle qu'une salle indépendante, un libre accès aux documents et au personnel. L'auditeur s'assure qu'aucun des employés interviewés ne sera pénalisé. Cette négociation des garanties est fondamentale, car les ouvriers, souvent payés à la tâche, peuvent souffrir d'une baisse de rémunération du fait des entretiens ou être sanctionnés selon les résultats de l'audit.

L'information préalable à l'ensemble du personnel de l'objectif et des conditions de l'audit est rarement mentionnée dans les différents guides d'audit d'entreprises.

Elle est pourtant une étape nécessaire de l'audit de la RSE permettant de rassurer les personnels sélectionnés sur les intentions des auditeurs. Cette information peut être diffusée par le canal des représentants du personnel et des syndicats s'ils sont indépendants.

Il s'agit ensuite de la visite de l'inspection, cette observation directe permet à l'auditeur d'avoir vue d'ensemble et d'observer dans quel environnement fonctionne l'entreprise. C'est durant cette étape qu'il va tenter de comprendre les problèmes endogènes et exogènes rencontrés par l'entreprise.

Enfin, il s'agit de procéder à une analyse de documents.

- **Validation (analyse, croisement des informations, évaluation):** L'auditeur analyse l'ensemble des données recueillies et les vérifié en croisant ses sources et en comparant ses informations avec celles obtenues par les autres membres de l'équipe, afin d n confirmer la validité. Cette vérification a lieu plusieurs fois durant l'audit: elle permet de hiérarchiser les risques, de déterminer les écarts par rapport au référentiel, d'apprécier leur gravité, de déterminer s'ils ont significatifs ou non, et d'en identifier les causes pour recommander des pistes d'action.
- **Le rapport d'audit :** L'auditeur souligne les écarts des résultats par rapport au référentiel du donneur d'ordre, ainsi que les points forts et les points faibles de la politique, des procédures, des moyens de l'entreprise. Il répertorie également les causes de non-conformité et les plans d'action mis en place pour les corriger (Combemale Martine, 2012).

L'auditeur établit les moyens en particulier si l'entreprise a affecté les moyens nécessaires pour que la procédure permettant le respect du code de conduite en place soit efficace.

❖ Les caractéristiques du rapport d'audit :

- **Pertinence et matérialité :** Les informations reprises dans un rapport doivent traiter des questions et indicateurs susceptibles d'influer sensiblement sur les décisions des parties utilisatrices du rapport. La pertinence et la matérialité sont des concepts qui contribuent à définir le contenu d'un rapport. Une organisation est confrontée à un large éventail de questions pouvant être abordées dans un rapport. Les questions et indicateurs pertinents sont ceux qui peuvent être raisonnablement jugés importants en ce qu'ils influencent les décisions de l'organisation et des parties utilisatrices du rapport et méritent dès lors l'inclusion potentielle dans un rapport.
- **Contexte de durabilité :** L'organisation doit présenter ses performances dans le contexte de durabilité pour autant que ce contexte présente une valeur d'interprétation significative.

Les informations relatives aux performances doivent être mises en contexte. La question qui sous-tend l'élaboration de rapports sur la durabilité est de savoir dans quelle mesure une organisation contribue à l'amélioration ou à la détérioration du cadre économique, environnemental et social au niveau local, régional ou mondial.

L'organisation qui se contente de rendre compte de l'évolution des performances individuelles (ou de son efficacité) ne parviendra pas à répondre à cette question. Dès lors, les organisations doivent rechercher le moyen d'exprimer leurs performances individuelles par rapport à la durabilité environnementale et sociale, dans un sens plus large. .

- **Exhaustivité** : L'exhaustivité renvoie à la fois aux pratiques de collecte d'informations et à l'évaluation du caractère fondé et approprié de la présentation des informations. L'exhaustivité intègre essentiellement les notions de portée, de limites et de temps. La portée fait référence à l'éventail des questions de durabilité abordées dans un rapport et supposées répondre aux attentes du principe de pertinence et de matérialité. L'ensemble des questions et indicateurs traités devrait être suffisants pour permettre aux parties utilisatrices supposées du rapport d'évaluer les performances de l'organisation. Pour déterminer si cette information est suffisante pour les parties, il convient de se baser à la fois sur les procédures d'implication des parties et sur les grandes préoccupations sociales qui pourraient n'avoir pas été mises au jour dans le cadre de ces procédures.
- **Équilibre** : Le rapport doit proposer une présentation équilibrée et raisonnable des performances de l'organisation. La présentation globale du contenu du rapport et des informations afférentes à des questions spécifiques doit offrir une image fidèle des performances de l'organisation et éviter toute sélection, omission ou format de présentation susceptible d'exercer une influence indue ou inadéquate sur les décisions et jugements du lecteur du rapport. Le rapport doit inclure les résultats favorables et défavorables et traiter toute question importante susceptible d'influencer les décisions des parties en fonction de leur matérialité. Il doit opérer une distinction claire entre la présentation des faits et l'interprétation des informations par l'organisation.
- **Comparabilité** : L'information rapportée doit demeurer cohérente et être compilée et présentée d'une manière qui permette aux parties utilisatrices du rapport d'analyser l'évolution des performances de l'organisation au fil du temps et par rapport à d'autres organisations. La comparabilité est à la base de l'interprétation des performances. Les parties utilisatrices du rapport doivent être en mesure de comparer les informations relatives aux performances économiques, environnementales et sociales à l'aune des performances antérieures et des objectifs de l'organisation, mais aussi des performances d'autres organisations.

La cohérence du calcul des données et de la présentation du rapport d'une année sur l'autre, ainsi que l'explication des méthodes et des hypothèses exploitées dans le cadre de la préparation de

ل'information, sont autant d'éléments qui facilitent la comparabilité. La cohérence permet aux parties internes et externes d'étalonner les performances et d'évaluer les progrès accomplis en vue d'estimer les activités, les décisions d'investissement, les programmes de soutien, etc.

- **Exactitude** : L'information rapportée doit être exacte et suffisamment détaillée pour que les parties utilisatrices du rapport puissent prendre des décisions avec un degré de fiabilité élevé. Les réponses portant sur les questions et indicateurs économiques, environnementaux et sociaux peuvent revêtir différentes formes et aller des réponses qualitatives à des évaluations quantitatives détaillées. Les caractéristiques permettant d'en définir l'exactitude varient selon la nature de l'information et l'utilisateur de celle-ci. Ainsi, l'exactitude des informations qualitatives est définie, dans une large mesure, par le degré de clarté et de détail et par l'équilibre de la présentation effectuée, dans le cadre des limites appropriées. L'exactitude des informations quantitatives peut en revanche dépendre des méthodes utilisées pour collecter, compiler et analyser les données. Le seuil d'exactitude spécifique qui s'avérera nécessaire dépendra en partie de l'utilisation envisagée de l'information. Certaines décisions exigeront un niveau d'exactitude plus élevé de l'information rapportée.
- **Opportunité** : L'information est présentée en temps opportun et sur une base régulière, afin que les parties utilisatrices du rapport puissent prendre des décisions fondées. L'utilité des informations dépend étroitement d'une mise à disposition opportune pour les parties prenantes. L'opportunité garantit l'utilité de l'information et permet aux utilisateurs d'intégrer effectivement cette dernière dans les décisions qu'ils prennent. S'il est souhaitable de disposer d'un flux d'informations régulier pour répondre à certains besoins, les organisations devraient s'engager à fournir à date précise un compte rendu consolidé de leurs performances économiques, environnementales et sociales. Cela exige d'être cohérent en matière de fréquence de publication, laquelle est nécessaire pour garantir la comparabilité au fil du temps et l'accessibilité du rapport pour les parties.
- **Clarté** : L'information doit être proposée de manière compréhensible et accessible pour les parties utilisatrices du rapport. L'organisation doit examiner la manière de répondre aux besoins des parties en matière de communication sans omettre d'informations importantes, mais en évitant les détails excessifs ou superflus. Pour ce qui est de l'information rapportée, la clarté exige que l'information soit présentée d'une manière qui permette aux parties de retrouver aisément les données désirées et qui soit compréhensible. L'utilisation de graphiques et de tableaux de données consolidées peut rendre l'information contenue dans le rapport intelligible.

- **Assurabilité** : L'information et les procédures utilisées dans le cadre de la préparation d'un rapport doivent être consignées, analysées et présentées de telle sorte qu'elles puissent être examinées et soumises à assurance. Le concept fondamental qui sous-tend le principe d'assurabilité est que les parties doivent avoir la garantie de pouvoir s'assurer de la fiabilité du contenu et de l'application des principes d'élaboration. Les processus décisionnels ayant présidé à l'élaboration du rapport doivent être documentés de manière à permettre l'évaluation du fondement des principales décisions (procédure d'implication des parties et procédures de définition du contenu et des limites du rapport). Les informations et données incluses dans le rapport doivent être accompagnées d'une documentation interne consultable par d'autres parties que les auteurs du rapport (Igalens Jacques, 2015).

12.2. L'audit des engagements en matière de RSE :

L'environnement de la RSE est devenu foisonnant du fait de la multiplication de textes et d'initiatives diverses. Aussi, la première tâche de l'auditeur consiste à faire le recensement des textes qui sont applicables du fait d'obligations réglementaires et des textes qui sont applicables par libre choix.

❖ Le recensement des textes :

L'architecture normative comprend trois niveaux : nationaux, régionaux et mondiaux. Ainsi l'ISO a notamment édicté trois séries de normes liées au système de management :

ISO 9000 sur le (management de la qualité), ISO 14000 sur le (management environnemental) et ISO 26000 qui se fonde sur les grands textes internationaux que l'entreprise peut, et parfois, doit appliquer. Ces textes peuvent être classés en trois catégories :

❖ Les textes émanant d'institutions internationales :

- Déclaration universelle des droits de l'homme du 10 décembre 1948 des Nations unies;
- convention de l'ONU relative aux droits de l'enfant de 1989 ;
- conventions de l'ONU relatives aux discriminations ;
- conventions de l'OIT relatives aux principes et droits fondamentaux au travail.

❖ Des référentiels normatifs :

- La norme OHSAS 18001, définit les exigences d'un système de management de la santé et de la sécurité au travail. La norme est compatible avec les normes ISO 9001 ET 14001 ;
- la norme SA 8000, élaborée en 1977, s'adresse aux entreprises possédant de centres d'achat ou de production dans des pays où il est nécessaire de s'assurer que les conditions de travail sont décentes ;

- Afnor Guide SD 21000, qui se compose de trois parties : une aide à la réflexion initiale lors de la définition de la politique, une aide à la mise en œuvre à partir de recommandations hiérarchisées, et des éléments plus opérationnels à intégrer dans le management ;
- la norme AA 1000, qui propose des lignes directrices pour amener les entreprises et leurs parties prenantes à coproduire des indicateurs (Jonquieres michel, 2015)

❖ **De principes édictés par des autorités perçues comme prestigieuse :**

- Principes relatifs aux droits humains à l'intention des entreprises d'Amnesty International;
- principes for Business : Fondés en 1986 par le président de Philips et Olivier Giscard d'Estaing de l'Insead, ces principes concernent l'impact économique et social des entreprises, le respect des réglementations, le soutien aux échanges multilatéraux, celui de l'environnement et l'interdiction des opérations illicites (Igalens jacques, 2015)

❖ **L'inventaire des risques :** Le recensement de ces référentiels doit servir à la mise en évidence de l'ensemble des engagements de toute nature auxquels l'entreprise et ses représentants ont souscrit. Aussi surprenant que cela paraisse, très rares sont les entreprises qui tiennent à jour un bilan de leurs engagements dans le domaine du développement durable et de la responsabilité sociale. Plusieurs pièges, et donc plusieurs risques, peuvent advenir.

Le bilan des engagements dans le domaine de la RSE permet à l'auditeur social de mettre au jour les risques que court l'entreprise du fait de la non-conformité de ses actes à ses engagements parfois, civils, commerciaux, financiers.

❖ **L'audit des politiques et des process de RSE :**

- **Le processus :** Un processus désigne la description d'un système d'activités qui utilise des ressources pour transformer les éléments d'entrée en éléments de sortie. Ces activités peuvent être décomposées en tâches, qui sont elles-mêmes un ensemble d'actions.

Il existe trois processus RSE :

- Processus stratégique RSE comprenant notamment les processus liés à l'établissement des politiques de responsabilité sociale, à la fixation des objectifs, à la mise en place de la communication interne et de la reddition de comptes ;
- Processus de réalisation comprenant toutes les étapes qui permettent de fournir les moyens, de mettre au point les méthodes nécessaires pour agir en conformité avec les principes affichés, à savoir respecter les engagements et obtenir les résultats annoncés;

- Processus de mesure, d'analyse et d'amélioration, nécessaires pour mesurer et recueillir les données utiles pour l'analyse des performances et l'amélioration de l'entreprise dans le domaine de la RSE.

Selon l'AFNOR, les caractéristiques d'un processus sont les suivants⁶⁵ :

- Un intitulé ;
- Un début qui peut être le fait déclencheur ;
- Une (ou des) sortie(s) qui peut être sous forme de produit visant à satisfaire le client de processus ;
- Un enchaînement d'activités contribuant à donner de la valeur ajoutée au résultat du processus ;
- Des acteurs en termes de fonction avec en particulier le pilote du processus ;
- Des ressources.

L'auditeur social représente le processus et pour cela, il dispose de plusieurs modes de figuration, mais les modes graphiques sont, en général, préférables aux modes littéraires. La présentation peut être plus ou moins détaillée.

Le choix du mode de représentation du processus dépend du niveau de détail : ainsi, le TAR, tableau d'attribution des responsabilités, convient au niveau le plus détaillé, et on préférera le logigramme (qui permet la représentation graphique d'une série d'actions afin de visualiser les étapes logiques et les acteurs d'un processus) à des niveaux moins détaillés.

Après qu'il l'a représenté, l'auditer examine et évalue le processus pour savoir s'il respecte un référentiel mais aussi pour savoir s'il génère des résultats en accord avec les objectifs fixés et sans gâchis (Combemale Martine, 2012).

- ❖ **L'audit des résultats de la RSE** : Les résultats de la RSE font l'objet d'un rapport qui peut porter un titre tel que « Rapport de développement durable », « Responsabilité sociale et environnementale », « Rapport sociétal et environnemental », ou qui peut faire partie du rapport annuel (Igalens Jacques, 2015)

Le rapport de gestion présenté devant le CA comprend des informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité. Dans le cas des sociétés présentant de hauts risques technologiques, le rapport de gestion informe également de la politique de prévention mise en œuvre et de la capacité financière de l'entreprise à couvrir sa responsabilité civile. Ainsi que l'entreprise doit désormais exercer dans ces domaines « une veille responsable » (Blin-Franchomme Marie-Pierre, 2007)

L'auditeur social est tout naturellement concerné par cette veille responsable et il peut être amené à exprimer une opinion sur la qualité de l'information sociétale contenue dans les rapports. Il n'est cependant pas le seul à exercer cette mission et d'autres acteurs se prononcent sur ce sujet.

13. Intégrations des principes de la RSE au niveau de la briqueterie PROMAG II

Dans cette seconde section nous allons souligner l'implication de la SARL PROMAG II en matière de responsabilité sociale de l'entreprise et étudier la possibilité d'adapter la norme ISO 26000 dans les 3 prochaines années.

Dans un premier temps nous allons étudier l'intégration des principes de la RSE dans la gouvernance de l'entreprise et la qualité de leur système de management de l'environnement.

Dans un second temps, nous analyserons les démarches de l'entreprise au niveau de la gestion des ressources humaines, tels les engagements relatifs à la sécurité des employés en matière d'hygiène et de sécurité et les droits de l'homme et conditions de travail.

Par la suite, nous allons aborder les engagements de PROMAG II relatifs à l'environnement, et la manière dont sont gérés les déchets au niveau de l'entreprise, et enfin nous analyserons les démarches de l'entreprise vis-à-vis des consommateurs et sa participation au développement local.

13.1. Objectifs et démarche de l'enquête

Tout travail de recherche repose sur une certaine vision, utilise une méthodologie scientifique, propose des résultats visant à prédire, comprendre, construire ou expliquer les phénomènes étudiés.

❖ **Sujet de la recherche**

Audit de la RSE : Etude d'application dans une entreprise de la norme ISO 26000.

- **Objectif de la recherche:** A travers ce travail, nous visons, à présenter sur le plan théorique le cadre conceptuel de la responsabilité sociale en se référant des généralités sur la RSE d'une part, de présenter ses outils pratique d'autre part. Sur le plan pratique nous essayerons d'étudier le degré d'application des principes de la norme ISO 26000 au sein de l'entreprise PROMAG II.
- **La démarche adoptée:** Afin de répondre à la problématique et confirmer ou infirmer nos hypothèses de départ notre recherche s'est appuyée sur deux étapes. La première a porté sur une recherche documentaire, à travers la consultation d'ouvrages, recherches, revues et textes règlementaires relatifs à ce sujet.

La seconde, quant à elle, s'est focalisée sur une enquête de terrain. Cette dernière a été réalisée dans une entreprise privée appelé Briqueterie PROMAG II, qui est spécialisé dans la production et la commercialisation de la brique.

Pour mener à bien ce travail nous avons suivi une démarche qui consiste à respecter un certain nombre d'étapes :

- Visite préliminaire de l'entreprise pour connaître ses activités, appréhender ses problèmes, ses attentes et préciser les objectifs de notre travail ;
- Elaboration des questionnaires permettant de vérifier notre hypothèse ;
- Recueil des informations en matière d'engagements social, sociétal et environnemental de l'entreprise
- Traitement et analyse des informations ;
- Elaboration des recommandations.

❖ Présentation de l'outil de collecte de données : le questionnaire

Afin de répondre à notre problématique de recherche, notre étude a été menée suivant une démarche qualitative qui consiste à l'utilisation d'un questionnaire, celui-ci étant le moyen retenu pour obtenir les informations voulues et recherchées, il est constitué de 16 questions comportant sept axes à savoir :

Axe1 : concerne la gouvernance d'organisation

Axe2 : concerne les droits de l'homme et conditions de travail

Axe3 : concerne l'environnement

Axe4 : concerne la loyauté des pratiques

Axe5 : concerne le consommateur

Axe6 : concerne la communauté et développement local

Axe6 : concerne la responsabilité sociale de l'entreprise PROMAG II

13.2. Analyse des résultats

Axe1 : concerne la gouvernance d'organisation

Les principes de la RSE appliqués en gouvernance de l'entreprise

Q1- La gouvernance de votre organisation repose-t-elle sur l'intégration d'un ou plusieurs principes de la responsabilité sociétale ?

Commentaire : D'après l'entretien mené auprès des dirigeants, nous constatons que la SARL PROMAG II intègre les principes de la RSE dans sa gouvernance par :

- La réponse à ses impacts sur la société, l'économie et l'environnement ;

- l'assurance de la transparence des décisions et des activités lorsque celles-ci ont une incidence sur la société et l'environnement ;
- fondement de comportement sur les valeurs de l'honnêteté, de l'équité et de l'intégrité ;
- reconnaissance et prise en considération des intérêts des parties prenantes ;
- prendre en considération les normes internationales de comportement tout en respectant le principe de légalité ;
- accepter l'universalité des droits de l'homme.

❖ La certification du système de management

Q2- Votre système de management de l'environnement et/ou de l'énergie est-il certifié par l'une de ces normes, et quel est votre degré d'application de cette norme ?

- **Commentaire :** La politique environnementale de PROMAG II intègre un management proactif dans le domaine de la protection de l'environnement. Pour y parvenir, PROMAG II se base sur la prévention de toute pollution, la sensibilisation et la formation, la responsabilité et l'implication de son personnel. Le périmètre de certification ISO 14001 de PROMAG II touche ses différentes fonctions.

La briqueterie PROMAG II applique également la norme ISO 9001 qui exige d'intégrer la politique de formation des employés qui représente une composante importante dans la gestion des ressources humaines.

❖ L'établissement d'un code de conduite

Q3-Sur quelle base votre code de conduite est-il établi? (à répondre par ordre) :

- Valeurs et éthique générale d'affaire.
- Lois et réglementations.
- Réclamations des salariés.
- Autre (précisez).
- **Commentaire :** D'après le classement ci-dessus, le code de conduite de la briqueterie ISERKHAF a été établi en premier lieu à base des lois et réglementations liées à la RSE, en seconde lieu par les valeurs éthiques générales d'affaire. Enfin les réclamations des salariés qui ont été prises en charge également.

Axe2 : Droit de l'homme et conditions de travail :

La politique RH

Q4- Avez-vous une politique des ressources humaines pour favoriser la diversité et l'inclusion?

- **Commentaire :** Pour favoriser l'inclusion et la diversité au sein de l'organisation, la PROMAG II s'appuie sur des politiques tel que l'égalité de traitement entre les femmes et les hommes en termes d'accès à l'emploi, à la formation, et à la promotion ou en termes d'égalité salariale, elle donne aussi la chance aux étudiants d'intégrer le monde professionnel.

Elle applique également « la loi n° 02-09 du 8 mai 2002 relative à la protection et à la promotion des personnes handicapées » en intégrant des personnes en situations d'handicap dans leurs postes administratives.

- **Les politiques de conditions de travail appliqué par l'entreprise**

Q5- Parmi les sujets concernant les conditions de travail et les droits de l'homme, quels sont ceux pour lesquels votre société a mis en place une politique ? Quels sont les modes de communication adoptés par l'entreprise pour faire connaître sa politique aux salariés ?

- **Commentaire :** Pour améliorer la qualité de vie au travail, la briqueterie a mis en place des politiques concernant les conditions de travail et les droits de l'homme qu'elle communique à son personnel par plusieurs moyens tel que les formations et l'affichage au niveau de l'entreprise :
 - Travail des enfants : Interdiction du travail des enfants moins de 18 ans.
 - Salaires et avantages sociaux : le versement des salaires mensuel se fait sur la base de poste occupé, sans discrimination chaque poste se compose d'une appellation, un grade, une grille de salaire qui change contrairement au salaire de base qui ne change pas, composée de primes et indemnités, ainsi qu'une fiche technique d'emplois qui contient les tâches à exécuter, exigences du compte, grade et prime.

La rémunération salariale se compose de deux catégories qui sont : la rémunération salariale et la rémunération non salariale qui consiste en salaire de base et du nombre d'année de travail les primes, qui se défont selon des échelons qui sont déterminés à partir du nombre d'années de travail.

La PROMAG II dispose de trois primes :

- Prime de rendement collectif ;
- Prime de responsabilité pour les chefs d'équipes
- Prime d'encouragement (au niveau du service commercial) ;

- Temps de travail : l'entreprise organise les heures de travail en respectant la législation. Les heures supplémentaires sont effectuées volontairement et selon un certain nombre fixé.
- Santé et sécurité : La PROMAG II a mis en place toutes les mesures adéquates, pour offrir un climat de travail propre, convenable et sain. Pour les tâches qui représentent des dangers, elle a alimentés son personnel des équipements de protection individuelle convenables et les a informés sur les risques du métier et les gestes de sécurité.

❖ Le degré de formation

Q6-Dans l'ensemble, à quel degré assurez-vous à vos salariés les formations nécessaires ?

- **Commentaire** : Afin de favoriser l'insertion, la réinsertion et la mobilité professionnelle des travailleurs et d'adapter les capacités des travailleurs à l'évolution de la technologie, la norme ISO 9001 exige à celle-ci d'intégrer la politique de formation qui représente une composante importante de la GRH. La PROMAG II assure à son personnel une formation professionnelle et consacre un budget spécifique pour cette dernière.

L'entreprise s'engage également à payer la taxe de la formation continue et d'apprentissage.

Les formations assurées par l'entreprise :

- Formation sur le Tas (poste, assistée par un ancien) ;
- Formation en longue durée alternée destinée aux cadres ;
- Formation offertes pour harmoniser son personnel aux nouveaux équipements acquis.

La PROMAG II fait aussi des formations individuelles pour plus de performance, l'entreprise adapte leur processus d'apprentissage aux besoins spécifiques des employés plutôt que proposer une formation unique à l'ensemble des collaborateurs, et parmi les bénéfices de ces formations :

- Développer les compétences managériales ;
- Former des spécialistes dans les métiers de base ;
- Préparer la relève pour les postes clés.

❖ L'hygiène et la sécurité au sein de la PROMAG II

Q7-A quel degré respectez-vous les lois relatives à l'hygiène et sécurité ?

- **Commentaire** :

Hygiène : La norme internationale de management de l'environnement (ISO 14001) exige à l'entreprise de planifier des actions pour réduire l'impact environnemental et les risques environnementaux liés à son

activité, de ce fait, PROMAG II se préoccupe de l'hygiène et lui accorde une très grande importance afin de protéger la santé des employés et des citoyens.

En répondant à « la loi n° 88-07 du 26 Janvier 1988 portant relatives à l'hygiène et à la sécurité aussi la médecine du travail », la PROMAG II a signé une convention avec la médecine de travail.

Sécurité : Afin de protéger ses employés à l'abri des risques et de dangers causés par les outils et les équipements, des produits utilisés dans le processus de production, PROMAG II a mis à sa disposition des moyens pour l'intervention dont on trouve les textes légaux applicables suivants :

- Décret exécutif n°01-342 du 28 Octobre 2001 : Prescription particulière et de sécurité des travailleurs contre les risques électriques au sein des organismes employeurs ;
- Décret exécutif n°09-335 du 20 Octobre 2009 : Fixant les modalités et mise en œuvre des plans interne d'intervention par les exploitants des installations industrielles.

En cas d'accident, on établit un rapport circonstancié d'accident de travail destiné à la caisse d'assurance sociale, une attestation de travail et de salaire délivrée par l'entreprise ainsi qu'un certificat médical attestant l'incapacité de l'employé à poursuivre son activité.

Axe3 : L'environnement :

L'impact de la briqueterie sur l'environnement

Q8- Quel est l'impact de l'activité de votre entreprise sur les points suivants

- **Commentaire :** D'après l'entretien mené l'effet de l'activité de la PROMAG II sur l'environnement est faible à voir très faible :
 - L'air : Utilisation des filtres à gaz de fumée purifient les gaz de combustion émis ;
 - L'eau : leur produit est uniquement composées d'éléments naturels : argile, sable, eau, air et feu. Le processus de production n'inclut ni produits synthétiques, ni techniques de traitement chimique ;
 - Les déchets : le seul déchet de la PROMAG II c'est le plastique et il est recyclé sur place pour produire des cordons d'emballage.

❖ **La politique environnemental de la PROMAG II**

Q9- Votre société dispose-t-elle d'une politique environnementale officielle prévoyant un engagement en faveur de la conformité à la loi, ainsi que des évaluations et améliorations continues de sa performance environnementale ?

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
-عرض لتجارب دولية رائدة-

- **Commentaire** : Concernant la ligne environnementale, PROMAG II applique des textes réglementaires afin de bien cerner les problèmes environnementaux (Elle paye la taxe environnementale de 810000.00D Da), elle a mis également des dispositifs (parmi: certification de l'ISO 14001) afin de réduire les effets négatifs qu'engendre la pollution.

❖ **Axe4 : Loyauté des pratiques : L'identification des objets de corruption**

Q10- Quels sont les moyens dont dispose votre organisation pour identifier des objets de corruption ? Et quel est le degré d'application de ces moyens ?

- **Commentaire** : Selon les résultats, l'entreprise ne dispose d'aucun moyen pour identifier les objets de corruption.

❖ **Des barrières pour assurer une concurrence loyale**

Q11- Votre organisation établie-t-elle des procédures et des barrières pour éviter de s'engager dans un comportement anticoncurrentiel, ou d'en être complice ?

- **Commentaire** : Selon CETIM (Centre d'Études et de services Technologiques de l'Industrie des Matériaux de construction), les produits de PROMAG II sont des produits de très bonne qualité que ce soit en matière de résistance, de poids ou de mesure. Et pour les protéger de la concurrence et garantir certains aspects, l'entreprise a créé un label.

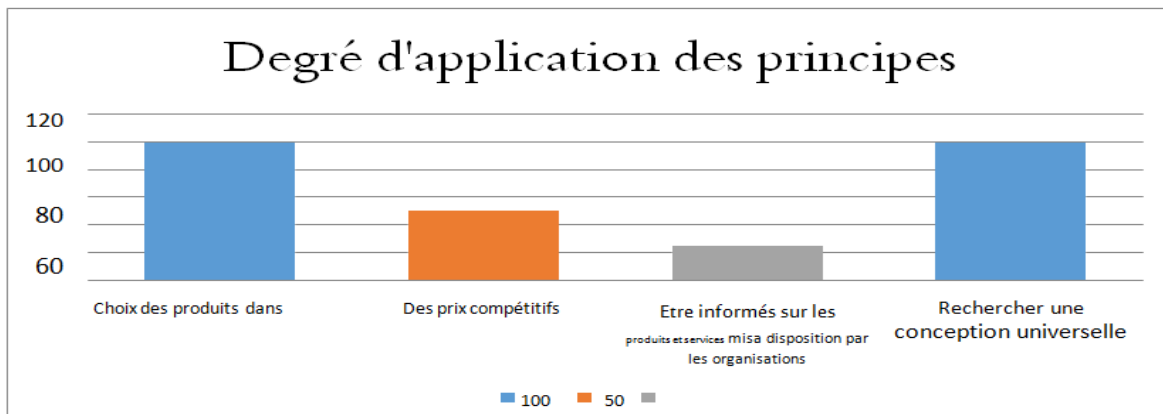
Mais, concernant la concurrence déloyale la PROMAG II n'a mis aucune procédure ou barrière pour éviter de s'engager.

Axe5 : Consommateur :

Le degré d'application des principes directeurs de la protection des consommateurs

Q12- Quel est le degré d'application des principes directeurs de la protection des consommateurs ?

Figure n°06 : Degré d'application des principes directeurs de la protection des consommateurs



■ **Commentaire :**

Afin de fidéliser sa clientèle la PROMAG II choisit ses produits et ses prix avec attention.

- **Choix des produits :** La PROMAG II choisit ses produits dans une conception universelle et une gamme de haute qualité, caractérisé par :
 - une légèreté qui facilite le travail ;
 - la résistance au temps grâce à sa grande solidité.
- **Prix :** les prix son complétifs sur le marché mais reste variant d'une période a une autre selon la loi de l'offre et de la demande.

❖ **La satisfaction des clients**

Q13-Comment évaluez-vous la satisfaction de vos clients ? A quel(s) moment(s) faites-vous cette (ces) évaluation(s) ?

Réponse : nous évaluons nos produits par rapport aux nombre de réclamation et de retours.

Commentaire : Pour d'assurer la satisfaction de ses clients, la SARL PROMAG II :

- veille a que ses produits soient de haute qualité ;
- respecte les délais des commandes et assure le transport de la marchandise ;
- en cas de défauts, la PROMAG II rembourse à ses clients les quantités endommagés.

Axe6 : Communauté et développement local :

Participation de PROMAG II au développement de son territoire

Q14- Comment l'organisation participe-t-elle au développement de son territoire ?

- En Identifiant les problématiques spécifiques de ses territoires en matière d'emploi et de compétence.
- En réinvitons les richesses crée sur le territoire. En diminuons la consommation d'énergie
- En réduisons les pollutions et assurons le recyclage des déchets.

Commentaire : La PROMAG II contribue au développement local en menant des actions sur deux axes de développement durable. Au niveau sociétal, il s'agit de créer de l'emploi et réinvestir la richesse crée sur le territoire. Dans le domaine environnemental des initiatives sont prises pour réduire la pollution.

Axe7 : Responsabilité social de l'entreprise

Q15- Qu'implique pour vous une démarche RSE ? (A répondre par degré d'importance).

- Engagement social
- Engagement sociétal.
- Engagement environnemental.
- **Commentaire:** La PROMAG II classe les trois types d'engagements de la RSE selon l'importance qu'elle donne à chacun et le degré de son implication.

● Engagement social :

L'entreprise assure un climat social épanouissant en respectant les points suivant :

- Relations et conditions de travail.
- Garantir la non-discrimination.
- Droit de négociation.
- Motivation des salariés.
- Engagement environnemental : La PROMAG II favorise le respect de l'environnement par
 - Recyclage des déchets.
 - Filtration du gaz.
- Engagement sociétal : Les avantages de la RSE pour la société se traduit par :
 - Participation à la création de l'emploi
 - Participation au développement local

Q16- Comptez- vous adopter la norme ISO 26000 dans les cinq prochaines années ?

Commentaire : Malgré que la PROMAG II n'a pas encore ratifié l'ISO 26000, mais elle a des initiatives pour participer à la protection de l'environnement avec sa politique environnementale selon le référentiel international 14001, et aussi sa politique qualité qui vise à satisfaire les besoins de ses clients avec l'amélioration de la qualité de ses produits et de ses services selon le référentiel international 9001, mais d'une façon à ne pas influencer l'environnement et son personnel. Comme elle exige des conditions de travail et des politiques de droits de l'homme pour assurer un bon climat social à ses employés.

Et pour bénéficier encore d'une meilleure organisation, et pour améliorer l'image externe de la PROMAG II, les dirigeants comptent adopter la norme ISO 26000 dans les cinq prochaines années.

●Les forces et faiblesses essentielles de PROMAG II

Les recommandations

-Mettre en place des systèmes d'alerte interne et des logiciels pour détecter les corruptions pour permettre de renforcer la transparence au sein de l'entreprise en luttant contre la corruption.

- Se doter de dernières technologies pour réduire la consommation d'énergie.
- Avoir un auditeur interne pour assurer la vérification de la régularité des comptes et bien examiner les comptes et la gestion.
- Certifier la norme ISO 26000 relative à la pratique de la RSE puisqu'elle va bénéficier de ses guides et orientations pour une bonne pratique en matière de RSE et de gouvernance de l'entreprise.

■ Conclusion

Le présent chapitre a été consacré à la partie pratique de notre étude à travers les deux sections précédentes. Dans un premier lieu, nous avons présenté la briqueterie PROMAG II et notre méthodologie de recherche. En second lieu, nous avons essayé de présenter notre étude sur terrain qui consiste vérifier la possibilité de la PROMAG II à adopter la norme ISO 26000

Les résultats obtenus, nous amène à conclure que briqueterie PROMAG II est une entreprise soucieuse du bien-être de ses employés, et qui se préoccupe des attentes des clients et c'est là, l'un des objectifs majeurs. En ce qui concerne la qualité, l'entreprise est en concurrence avec d'autres entreprises qui sont sur le marché, donc elle applique une politique qualité pour pouvoir fidéliser sa clientèle et être le leader sur son marché.

La PROMAG II met en œuvre une politique environnementale qui s'inscrit dans le cadre du développement durable en intégrant la norme ISO 9001 qui exige l'intégration d'une politique de formation, composante importante de la gestion des ressources humaines, et la norme ISO 14001 relative à l'environnement.

❖ Conclusion générale

Avec l'apparition de nouveaux mécanismes du marché, la mondialisation, la croissance économique, etc, l'entreprise se trouve dans une situation qui lui exige d'assumer une double responsabilité ; la première consiste à assurer sa rentabilité avec le développement et l'amélioration de son activité, ses compétences, et aussi dans le but d'être concurrente sur le marché que ça soit au niveau national ou international ; la deuxième consiste à prendre en considération les préoccupations sociales et

environnementales afin d'assumer les impacts négatifs et les préjudices de ses activités sur l'environnement et la société, et de contribuer à la préservation du capital humain et du capital naturel.

Cette nouvelle préoccupation de l'entreprise vis-à-vis de la société et de l'entreprise est dénommée la Responsabilité Sociale de l'Entreprise qui consiste à prendre en considération le coté social et environnemental dans la prise de décision et dans son activité économique, pour réduire leurs nuisance et leurs impacts négatifs sur ces derniers et pour contribuer au bien-être social.

La RSE aujourd'hui donc n'est plus une simple considération éthique qui reflète l'implication des entreprises et leurs contributions sociétales, ou une question de sensibilisation voir même un moyen qui permet de répondre aux pressions institutionnelles. La RSE est devenue une stratégie génératrice de ressources qui seront un levier stratégique pour avoir un avantage concurrentiel durable. Elle se révèle être un concept-phare qui essaie ainsi de concilier les objectifs économiques et les considérations d'ordre social, éthique et environnemental. Elle a la particularité d'interroger les interactions entre l'entreprise et son environnement sociétal, éthique et écologique.

La RSE peut être ainsi une stratégie de légitimation, de réponse aux exigences des parties prenantes, ce qui permet d'avoir une bonne image par rapport au concurrent. Donc pour une légitimation parfaite des stratégies de RSE, les entreprises peuvent prendre soin de mettre en place la norme ISO 26000.

L'ISO 26000 constitue en effet le référentiel le plus consensuel à l'échelle mondiale en ce qui a trait à la définition de la responsabilité social ainsi qu'à son intégration aux activités d'une organisation. Elle propose en effet une approche exhaustive qui fournit à la fois des instructions de bonne conduite et certains moyens de mise en œuvre, le tout en cernant les thématiques d'importance en lien avec la responsabilité sociétale d'une organisation. Les lignes directrices d'ISO 26000 demeurent pour l'instant le choix le plus judicieux pour intégrer toutes les facettes de la responsabilité sociétale d'une organisation.

Cependant, les obligations sociales, sociétales et environnementales ont favorisé le développement d'audits de la RSE. De sorte à répondre aux attentes des parties prenantes et des investisseurs socialement responsables, des évaluations fiables des performances sociales et sociétales des entreprises, des méthodes d'analyse ont été développées par des différents organismes.

L'Algérie de son côté a intégré la nouvelle forme de responsabilité sociale de l'entreprise par la mise en place des lois et règlements relatives à la RSE, cette démarche est justifiée par la ratification de la quasi-totalité des conventions fondamentales internationales relatives à l'environnement, au développement durable et aux droits de l'homme.

Elle a également certifié la norme ISO 26000 relative aux lignes directrices de la RSE, afin de ramener les entreprises à adopter cette nouvelle démarche, suivre les guides et les conseils que cette norme offre comme support.

La briqueterie PROMAG II nous a permis de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises à partir de notre étude théorique et de pouvoir cerner la pratique RSE dans la réalité du terrain. Nous avons essayé de donner réponse à notre question qui s'intéresse à voir si la PROMAG II applique les principes d'ISO 26000.

Nous avons constaté que la PROMAG II a des initiatives pour participer à la protection de l'environnement avec sa politique environnementale selon le référentiel international 14001, et aussi sa politique qualité qui vise à satisfaire les besoins de ses clients avec l'amélioration de la qualité selon le référentiel international 9001, de ses produits et de ses services mais d'une façon de ne pas influencer l'environnement et ses salariés.

Elle assure également le bien être de son personnel par le respect de certains lois relatives tel que « la loi n° 88-07 du 26 Janvier 1988 portant relatives à l'hygiène et à la sécurité aussi la médecine du travail » et « le décret exécutif n°01-342 du 28 Octobre 2001 : Prescription particulière et de sécurité des travailleurs contre les risques électriques ».

Au terme de notre travail, nous pouvons proposer à la PROMAG II d'adopter la norme ISO 26000 pour assurer une bonne gouvernance de l'organisation, donner aux clients une assurance sur la qualité et participer à l'amélioration de l'environnement.

14. Bibliographie:

1. Bedreddine, T. (2013). Les motivations d'engagement des entreprises dans la responsabilité sociale : le cas du secteur industriel algérien. Thèse de doctorat en sciences de gestion, (p. page 50). Université Aix-Marseille, France.
2. Blin-Francomme Marie-Pierre, D. I. (2007). Le droit des affaires saisi par le développement durable. édition Litec.
3. Capron Michel, F. Q.-L. (2007). La responsabilité sociale d'entreprise. Paris: édition La Découverte.
4. Capron Michel, F. Q.-L. (2007). La responsabilité sociale d'entreprise. (p. page 13). Paris: édition La Découverte.
5. Combemale Martine, I. J. (2012). l'audit social. France: 2ème éd, édition Puf.
6. Djaouahdou Reda, N. A. (2011). La responsabilité sociale de l'entreprise entre théorie et concrétisation pratique : cas de l'Algérie. Colloque international francophone, « le développement durable : débats et controverses, (p. 10). Université Blaise Pascal, Clermont-Ferrand, France.
7. Ez-Zahra, T. F. (2014). Analyse perceptuelle des déterminants de l'engagement sociétal des entreprises marocaines labellisées RSE : de la performance au développement durable - cas du Maroc. Thèse Gestion et management, (p. page 40.). Université Moulay Ismaïl, Maroc.
8. Howard, B. (1953). social responsibilities of the businessman. édition Harper et Brothers.

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة الأعمال الحديثة:
-عرض لتجارب دولية رائدة-

9. Igalens jacques, P. j.-m. (2015). Audit social : Meilleures pratiques, méthodes, outils. 2éme éd, édition Eyrolles.
10. Jean-Marie, P. (2019). Ressources humaines. 17éme éd, édition, Vuibert.
11. Jonquieres michel, J. M. (2015). Glossaire de l'audit du social. édition Ems.
12. Mhissen, M. I. (2017). Engagement sociétal global en PME : une approche par les logiques d'action des dirigeants en Tunisie. Thèse de doctorat en sciences de gestio Université de Valenciennes et du Hainaut-Cambresis et l'école supérieure de commerce de Tunis, (p. page 20.).
13. Robert-Demontrond, P. (2003). L'entreprise socialement responsable : de l'idéal de citoyenneté a la question des incivilités ordinaires. Revue internationale de psychosociologie , p. page 27.



المركز الديمقراطي العربي
للدراسات الاستراتيجية، الاقتصادية والسياسية
Democratic Arab Center
for Strategic, Political & Economic Studies

المؤتمر الدولي العلمي:

مستجدات الإفصاح عن أدوات المحاسبة المستدامة لتحسين الأداء الشامل للمؤسسات في بيئة

الأعمال الحديثة: عرض لتجارب دولية رائدة

أ.عمار شرعان، رئيس المركز الديمقراطي العربي، برلين، ألمانيا

التنسيق والنشر: د.حنان طرشان

رقم تسجيل الكتاب

VR.3383-6806. B

أغسطس-أوت/ 2023