

المقدمة

وتشتمل على:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد

الهدف الأساسي من علم المحاسبة هو مد الأطراف الداخلية والخارجية للشركات بمعلومات عن أثر النشاط الذي تقوم به، سواءً كان نشاطاً أساسياً أو ثانوياً، وذلك في شكل معلومات مقدمة في قوائم وتقارير مالية شاملة على كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق، والتي تمكن من إعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن الشركة، وفي مجتمعاتنا المعاصرة حيث أصبح للوحدات الاقتصادية المعاصرة تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق، تجاوزت التأثير على ثروة الملاك والمستثمرين إلى المجتمع والاقتصاد المحلي و الوطني وفي بعض الاحيان العالمي، الأمر الذي وسع نطاق اصحاب المصالح المهتمين بالوحدة الاقتصادية وقياسها وافصاحها عن أدائها المالي والاجتماعي، لذا فمن غير المقبول الوقوف عند الأهداف التقليدية للمحاسبة، بل تعادها إلى تحقيق أهداف أخرى تخدم المجتمع وتحافظ على سلامته وهذا أدى إلى ظهور ما يسمى بمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

وفقاً لهذا المفهوم فإن الشركة يجب أن لا تكتفي باستغلال الموارد المتاحة لها بما يخدم أهدافها الاقتصادية بل يجب أن تمتد مسؤوليتها إلى مواجهة المتطلبات الاجتماعية أيضاً، ونتيجة لذلك أصبحت المسؤولية الاجتماعية القضية الأكثر أهمية وتحدياً لإدارات الشركات فهي ترتبط بعلاقات ومتغيرات متعددة سواءً ما كان منها داخل الشركة أو خارجها، وبالتالي فإنها لا يمكن أن تعد ظاهرة يمكن معالجتها من خلال اجتهادات شخصيه لإدارات الشركات التي كبر حجمها بعد انتشار ظاهرة الاندماج وظهور شركات المساهمة العامة، والتي لا تعتمد في بناء سمعتها على مراكزها المالية فحسب، ولم يعد تقييمها يعتمد على ربحيتها فقط، لذا كان لابد من القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، للتقرير عن مساهمة الشركات في تحقيق رفاهية المجتمع، لاكتساب ثقة الجمهور ومن ثم خدمة أهداف الشركة، ولما كان الإطار الفكري التقليدي للمحاسبة يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم إجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب مثل قياس التكلفة والعائد الاجتماعي كان لابد من إحداث تغيير في الفكر المحاسبي، فبدأت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كفرع من فروع علم المحاسبة الحديث نسبياً، والذي يعنتره بعض أوجه القصور التي يشير إليها العديد من الباحثين والدارسين لذا جاءت هذه الدراسة لتبحث عن العلاقة بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية و تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

مشكلة الدراسة

اهتمت العديد من الدراسات بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية منها، دراسة (وليد زكريا، عبد الناصر نور، 1998م) والتي تناولت واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة (مؤيد الفضل وآخرون، 2002) والتي أوضحت ان عدم القدرة على الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية المسؤولية الاجتماعية وحقيقتها ابعادها، انما يعني عدم القدرة على تحديدها بشكل دقيق وما لا يمكن تحديده بشكل دقيق لا يمكن قياسه بشكل موضوعي ودقيق ومن ثم لا يمكن التحاسب عليه، ركزت دراسة (طه أحمد حسن، 2006) على مشكلة قصور القوائم المالية في الدول النامية عن توفير معلومات عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، تمثلت مشكلة دراسة (صبري حسن عطية، 2007) في قصور أساليب المحاسبة المالية في توفير معايير لقياس الأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية. بينت دراسة (ياسر أحمد السيد، 2009) أن هناك تفاوت واضح بين الشركات في التقرير والإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية، تناولت دراسة (عادل آدم، 2010) مشكلة قلة الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية وأثر ذلك على نوعية المعلومات، تمثلت مشكلة دراسة (نوفان حامد، 2010) في تجاهل مصفاة البترول الأردنية لقياس تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية، تطرقت دراسة (محمد مصطفى حسن، 2010) إلى مشكلة تجاهل معظم المنشآت الصناعية بالسودان القياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والاجتماعية.

من خلال هذه الدراسات السابقة يتضح للباحث أن هنالك عدم وضوح لمفاهيم المسؤولية الاجتماعية وقصور في القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية مما يؤثر على نوعية المعلومات الواردة بالقوائم المالية وبالتالي تقويم الأداء المالي للشركات، وقد تبين للباحث من خلال هذه الدراسات أنها لم تتطرق لاثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي، لذا جاءت دراسة الباحث لسد هذه الفجوة، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في قصور المحاسبة التقليدية فيما يتعلق بتقويم الأداء المالي إذ انها تركز على قياس الأنشطة الاقتصادية متجاهلة مجالات المسؤولية الاجتماعية، فتأتي القوائم المالية مضللة ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للمنشأة علماً بأن أنشطة المسؤولية الاجتماعية تؤثر على الأداء المالي للشركات. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة؟

3. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس و الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة وتقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة؟

4. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء وتقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة؟

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. الوقوف على ما وصلت اليه الدراسات السابقة في مجال القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية ليكون مرتكزا يعتمد عليه في تحديد أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي.
2. دراسة مفهوم واهمية وابعاد المسؤولية الإجتماعية.
3. الوقوف على مفهوم واهمية واهداف وطرق القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.
4. دراسة مفهوم واهمية وطرق ومعايير تقويم الأداء المالي.
5. بيان أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع على تقويم الأداء المالي بالشركات المساهمة العامة.
6. تحديد اثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين على تقويم الأداء المالي بالشركات المساهمة العامة.
7. بيان اثر القياس و الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة على تقويم الأداء المالي بالشركات المساهمة العامة.
8. دراسة العلاقة بين القياس الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي بالشركات المساهمة العامة.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة بالآتي:

1. الأهمية العلمية، تتمثل في:

- أ. ندرة الدراسات التي تناولت القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ودوره في تقويم الاداء المالي.
- ب. دراسة مفاهيم المسؤولية الاجتماعية ومفاهيم القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يسهم في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة.

ت. تساهم الدراسة في تنبيه المنظمات الأكاديمية والباحثين لأثر قصور المحاسبة التقليدية في توفير أدوات ومقومات القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية و ذلك من أجل الإهتمام بها وإجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بها.

2. الأهمية العملية، تتمثل في:

أ. دراسة القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية يساعد الشركات المساهمة العامة للوصول إلى مستوى أفضل في القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي.

ب. بيان أثر القياس و الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي يدفع الجهات الرسمية لالزام شركات المساهمة العامة بالقياس و الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وبالتالي تلبية القوائم المالية حاجات مستخدمي المعلومات المالية وحاجات المجتمع بقطاعاته المختلفة.

ج. تسهم الدراسة في تحفيز الشركات المساهمة العامة للقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وبالتالي تكون القوائم المالية صادقة ومعبرة عن الأداء الحقيقي للشركات العامة.

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع و تقويم أداء المالي لشركات المساهمة العامة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس و الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين القياس الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

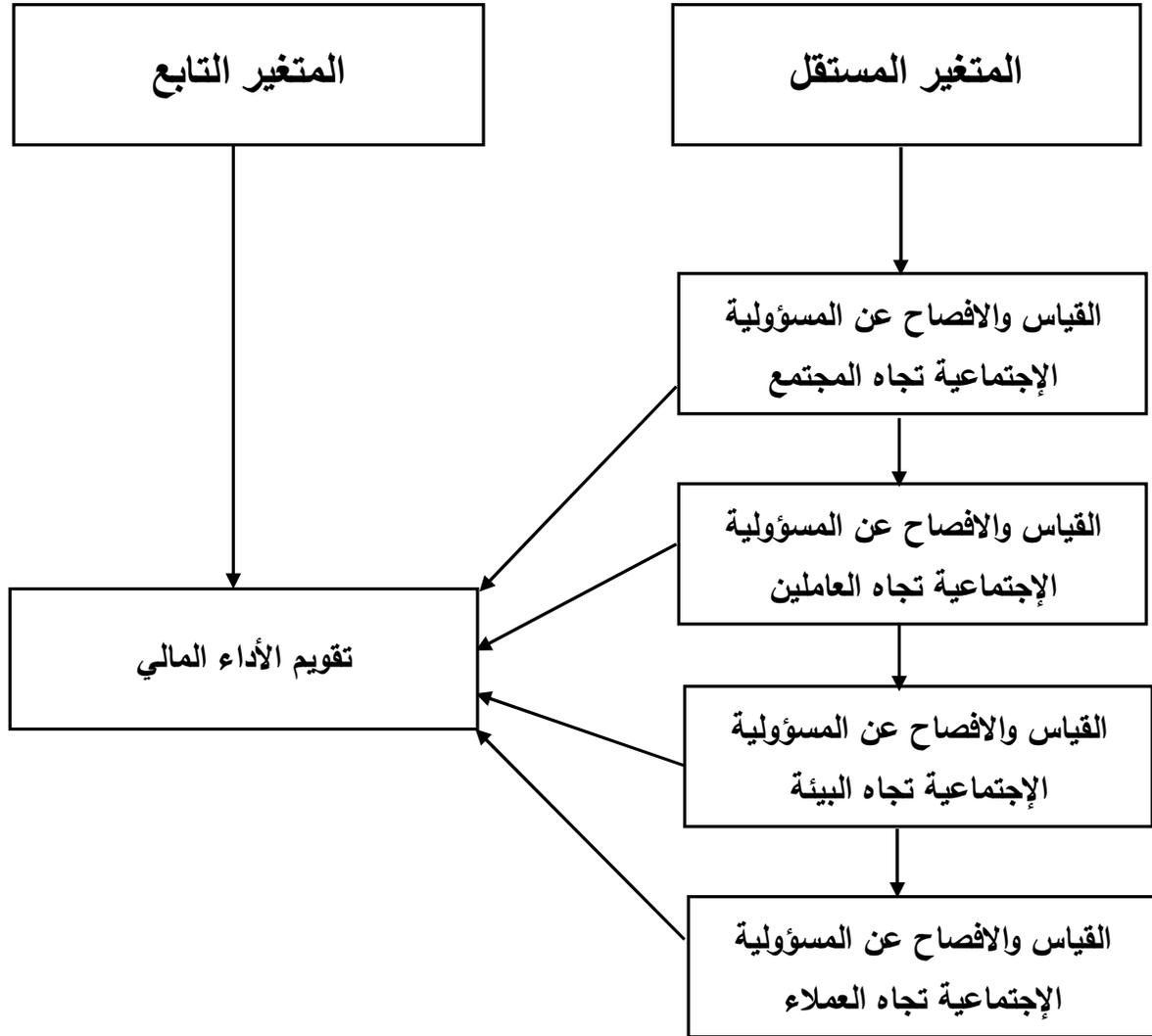
متغيرات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى تقديم التوصيات المناسبة في إطار معرفة ما إذا كانت هناك آثار ذات دلالة إحصائية معنوية للمتغير المستقل على المتغير التابع ، فقد قام الباحث ببناء أنموذج افتراضي يمكن من خلاله تفسير أثر المتغير المستقل والمتمثل في تقويم الأداء المالي، والمتغير التابع المتمثل في المسؤولية الإجتماعية بأبعادها الرئيسية الأربعة وهي (المجتمع، العاملين، البيئة، العملاء).

يوضح الشكل (1) العلاقة بين متغيرات الدراسة.

شكل رقم (1)

العلاقة بين متغيرات الدراسة



اعداد الباحث، 2018

منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة المنهج التاريخي من خلال عرض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة والإطلاع على الكتب والمراجع التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، والمنهج الإستنباطي في صياغة مشكلة وفرضيات ومحاور الدراسة، كما إعتمدت الدراسة على المنهج الإستقرائي في اختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية.

مصادر البيانات

تتمثل مصادر بيانات الدراسة بالآتي:

1. المصادر الأولية: آراء الباحثين مستخدماً الإستبانة كأداة لجمع البيانات.
2. المصادر الثانوية: الكتب، الدوريات، الرسائل العلمية، المؤتمرات والندوات، التقارير والانترنت.
3. حدود الدراسة:

تتخصر حدود الدراسة بالآتي:

الحدود المكانية: شركات المساهمة العاملة بالسودان.

الحدود الزمانية: 2018م.

الحدود الموضوعية: القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العملاء) وتقييم الأداء المالي.

الحدود البشرية: المدراء الماليين، رؤساء الأقسام، المحاسبين، المراجعين الداخليين، خبراء الضريبة العاملين لشركات المساهمة العامة العاملة بالسودان، والمراجعين الخارجيين المعتمدين بمكاتب المراجعة والمحاسبة الخاصة.

هيكلية الدراسة:

تتضمن الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة. المقدمة وتشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة. الفصل الأول بعنوان محاسبة المسؤولية الاجتماعية ويعرض من خلال، المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف المسؤولية الاجتماعية، المبحث الثاني مجالات ومناهج المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها. أما الفصل الثاني بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية ويعرض من خلال مبحثين، المبحث الأول بعنوان القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، المبحث الثاني الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية. أما الفصل الثالث بعنوان تقييم الأداء المالي ويعرض من خلال مبحثين، المبحث الأول مفهوم وأهمية وأهداف تقييم الأداء، المبحث الثاني مفهوم وأهمية وأهداف ومبادئ ومعايير تقييم الأداء المالي. الفصل الرابع بعنوان الدراسة الميدانية ويعرض من خلال مبحثين المبحث الأول اجراءات ومجتمع وعينة الدراسة المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة:

بالرغم من وجود العديد من الدراسات التي تطرقت إلى المواضيع التي تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها، إلا أنها لم تشمل كافة الجوانب المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للمؤسسات، ومن هذه الدراسات ما يلي:

دراسة، Magdalena Shotter، (1994)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تحمل الشركات في جمهورية جنوب أفريقيا مسؤوليتها الاجتماعية فيما يتعلق بالبيئة والموظفين. تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل إلى أي مدى تتحمل الشركات في جنوب أفريقيا مسؤوليتها الاجتماعية تجاه البيئة والموظفين؟. وطبقت الدراسة على عينة من الشركات الاقتصادية في مختلف القطاعات. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الشركات تركز عند تحملها مسؤوليتها الاجتماعية على العاملين أولاً ثم تليها البيئة بخلاف الشركات التي تعمل في قطاع التعدين التي أبدت اهتماماً أكبر تجاه البيئة، توجد لدى هذه الشركات أنظمة إدارية مصممة خصيصاً لتحقيق الإلتزام بالمسؤولية الاجتماعية أكثر من تلك الأنظمة المتوفرة في قطاع المال والصناعة. أوصت الدراسة بضرورة العمل من أجل الوصول إلى دليل يساعد في تقييم المسؤولية الاجتماعية للشركات لمختلف القطاعات فيما يتعلق بالموظفين والبيئة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى تحديد التزام الشركات بجمهورية جنوب أفريقيا بمسؤوليتها الاجتماعية وبينت أن الشركات تهتم بالعاملين أولاً ثم بالبيئة ثانياً، بخلاف شركات التعدين التي تهتم بالبيئة أولاً ثم العاملين ثانياً. تختلف دراستي بأنها هدفت بيان اثر القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة على تقويم الاداء المالي.

- دراسة، احمد عبد المنعم عبد الحميد، (1994)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى وضع اطار متكامل لمشكلات القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية، تقييم النماذج التي اقترحت في مجال قياس تلك التكاليف بهدف اختيار النموذج الملائم للقياس والتقارير عن الأداء الاجتماعي للمستشفيات غير الهادفة للربح. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الاتفاق على تحديد مفهوم التكاليف الاجتماعية وصعوبة تحديد وحدة قياس ملائمة للتعبير عن التكاليف الاجتماعية. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن مشاكل القياس المحاسبي للتكاليف

⁽¹⁾ Magdalena Shotter , **The Social Responsibility of Quosted Companies in the Republic of South Africa**, (Dissertation Abstract Mcom Degree University of Pretoria South Africa,1994)

⁽²⁾ احمد عبد المنعم عبد الحميد، مشاكل القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية في قطاع المستشفيات (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 1994م).

الإجتماعية تتمثل في عدم الاتفاق على تحديد مفهوم للتكاليف الإجتماعية، عدم ملاءمة بعض الفروض والمبادئ المحاسبية لقياس التكاليف الإجتماعية، هناك أكثر من أسلوب يمكن استخدامه لقياس التكاليف الإجتماعية ويمكن تطبيق العديد من هذه الأساليب المقترحة لقياس عناصر المسؤولية الإجتماعية في المنشآت الهادفة للربح في قطاع المنشآت غير الهادفة للربح. أوصت الدراسة بضرورة إعادة تقييم بعض الفروض والمبادئ المحاسبية المستخدمة في المحاسبة الإقتصادية، استبعاد نماذج القياس الوصفي لتضمنها معلومات تخرج عن نطاق القياس المحاسبي المتعارف عليه، استبعاد نماذج القياس النقدي لكل من عناصر التكاليف والمنافع الإجتماعية والتي تأخذ بوجهة نظر المجتمع كأساس للقياس نظراً لإحتوائها على العديد من العمليات التي لا تخضع للتبادل بالمفهوم المحاسبي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى تحديد ملاءمة فروض ومبادئ المحاسبة التقليدية لقياس التكاليف الإجتماعية، وتقييم النماذج التي اقترحت لقياس التكاليف الإجتماعية للمنشآت غير الهادفة للربح. بينما هدفت دراستي للتعرف على مفهوم واهمية واهداف وطرق القياس عن المسؤولية الإجتماعية وأثر القياس والافصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، يوسف جهماني، (1996)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك صانعي القرار في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي لمفهوم المسؤولية الإجتماعية، و مدى استعدادهم لتحمل تلك المسؤولية، وبيان آرائهم حول ضرورة وجود نظام محاسبي للإفصاح عن الأداء الإجتماعي ومعرفة مدى إفصاح الشركات عن أدائها في هذا المجال ونوعيته. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل يدرك متخذوا القرار في الشركات المساهمة العامة مفهوم المسؤولية الإجتماعية؟، هل تتحمل الشركات المساهمة العامة مسؤوليتها الإجتماعية؟ هل تفصح الشركات عن المسؤولية الإجتماعية وما هي كيفية الإفصاح عنها؟. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن صانعي القرار في تلك الشركات يدركون مفهوم المسؤولية الإجتماعية بمعناها الواسع إلا أنهم لا يعيرون مجالاتها المختلفة نفس المستوى من الاهتمام، فالموارد البشرية تحظى بالأولوية ثم يليها المستهلكون والبيئة وأخيراً المجتمع المحلي، وأن صانعي القرارات في هذه الشركات مع المحافظة على البيئة ما لم يتطلب ذلك دفع نفقات كبيرة، وأن تطبيق محاسبة المسؤولية الإجتماعية يتطلب تشريعات قانونية إضافة إلى تبني نموذج محاسبي موحد. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها، وضع نموذج محاسبي للمسؤولية الإجتماعية بحيث يكون سهل الفهم

(1) يوسف جهماني، محاسبة المسؤولية الإجتماعية والشركات المساهمة العامة (عمان: مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 12، العدد 4، 1996)، ص ص 45- 85.

والتطبيق معاً ويمكن للشركات تطبيقه بتكلفة مقبولة، وضع تشريعات قانونية تشمل كافة عناصر المسؤولية الاجتماعية، تنشيط دور الجهات الرقابية الرسمية والأهلية لدعم تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية. يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على ادراك ادارة الشركات المساهمة العامة لمفهوم المسؤولية الاجتماعية واستعدادهم للالتزام بهذه المسؤولية والإفصاح عنها. بينما هدفت دراستي إلى التعرف على أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور، (1998) (1).

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ادراك متخذي القرارات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية ومفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأهميتها وكيفية تطبيقها. تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلات منها، إلى أي مدى يدرك متخذي القرارات في الشركات الصناعية العامة مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية؟ وإلى أي مدى يدركون أهمية تطبيقها؟ استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، متخذوا القرارات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية يدركون مفهوم المسؤولية الاجتماعية وأهميتها بمعناه الواسع، ويدركون مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأهميتها، إلا أنهم يجهلون كيفية تطبيقه بدقة. أوصت الدراسة بضرورة وضع نموذج أو نظام محاسبي واضح وسهل التطبيق لكيفية تحديد إيرادات وتكاليف مختلف جوانب المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، سن قوانين تشريعية تلزم الشركات بتحمل مسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع بمختلف جوانبها والإفصاح عن أدائها الاجتماعي في القوائم المالية المنشورة، وتفعيل دور الجهات الراعية للمسؤولية الاجتماعية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على رغبة متخذي القرارات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في وجود تشريعات توجب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، وادراكهم لمفهوم المسؤولية الاجتماعية وأهميتها تجاه المجتمع. تختلف دراستي عنها بأنها هدفت إلى التعرف على نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وطرق القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالشركات المساهمة.

- دراسة، Moneva & Liena (2000) (2)

هدفت الدراسة إلى تحديد الإفصاح الاجتماعي والبيئي في التقارير السنوية للشركات الأساسية الكبرى والمنظمات. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية الإفصاح الاجتماعي في الشركات الكبرى والمنظمات. استخدمت

(1) وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور، واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة تحليلية (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، السنة الثانية، 1998م)، ص ص 215 - 246

(2) [http:- www. Accounting Education.com](http://www.Accounting Education.com), Jose, Moneva & Fernando, Liena , **Environmental Disclosure in the Annual Reports of Large Companies in Span, 2000.**

الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. صنفت الدراسة التقارير إلى أربعة مجموعات كبيرة وهي، تقارير اجتماعية وبيئية عبارة عن مقدمات فقط، أقسام مخصصة من التقارير السنوية للتقارير الاجتماعية والبيئية، تقارير إجتماعية وبيئية مندمجة مع التقارير المالية، تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة عن أنشطة المنشأة، وبينت أن التقارير الاجتماعية والبيئية عبارة عن سرد وصفي للمسائل الاجتماعية والبيئية، لا توجد تقارير بيئية في المنظمات الأسبانية للأنشطة الاجتماعية والبيئية ترضي المساهمين. أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن البيانات الاجتماعية والبيئية في التقارير المحاسبية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اهتمت بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وبينت أهمية وجوده في التقارير المالية، ولم تتطرق لمشكلة تعدد نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي. تميزت دراسة الباحث عنها في أنها هدفت إلى تحديد اثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، محمد عباس بدوي، الأميرة ابراهيم عثمان، (2000) ⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تقييم الإسهامات الفكرية والمهنية المتاحة في مجال المحاسبة الاجتماعية والبيئية ، التعرف على أسس الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، التوصل إلى المحاور الأساسية التي يمكن أن يركز عليها الإفصاح الملائم عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن تحديد نوعية المعلومات التي ينطوي عليها الإفصاح في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تخضع لاعتبارات معينة تتمثل في لغة الرسالة التي تفصح عنها تلك المعلومات ومضمونها وطريقة عرضها، حيث يتطلب الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية أن تمتد لغة التعبير عنها إلى أكثر من التعبير الكمي النقدي بما يتلاءم مع طبيعة النشاط الاجتماعي المراد الإفصاح عنه، كما يتسع مضمون الرسالة المحاسبية ليشتمل على المعلومات الكمية غير النقدية و المعلومات الوصفية حول تأثيرات العمليات الاجتماعية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية، استخدام القوائم الإضافية الملحقه بالقوائم المالية بمثابة الطريقة الأكثر ملاءمة لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية. أوصت الدراسة بقيام الهيئات العلمية والمهنية بوضع المعايير الإرشادية للوحدات الاقتصادية بشأن أسس القياس والتقرير عن الأنشطة المحددة لمجالات المسؤولية الاجتماعية.

(1) محمد عباس بدوي، الأميرة ابراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة - الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية (الإسكندرية: منشأة المعارف، 2000م).

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على أسس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من خلال الاسهامات النظرية والتطبيقية في مجال المحاسبة الاجتماعية والبيئية، تميزت دراستي عنها بانها هدفت إلى معرفة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في الشركات المساهمة العامة على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، Belkaoui, (2001)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاحات البيئية الناتجة عن وجود تشريعات قانونية ترتبط بحماية البيئة من التلوث، وتكاليف التوافق مع التشريعات والقوانين البيئية، ومستوى التعرض للمخاطر البيئية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل يتناسب مستوى الإفصاح البيئي مع تكاليف التوافق البيئي؟ هل يتناسب مستوى الإفصاح البيئي مع مستوى الخطر البيئي الذي تواجهه الشركات؟. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الإفصاح البيئي يرتبط ايجابياً بتكاليف التوافق البيئي، الإفصاح الاختياري يتناسب مع الضغوط السياسية والاجتماعية، أوصت الدراسة بالتوسع في الإفصاح الاختياري البيئي لتخفيف ضغوط المجتمع والحكومة، وتأكيد مشروعيتها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى اختبار العلاقة بين الإفصاح البيئي وفقاً لوجود تشريعات قانونية، وتكاليف التوافق مع التشريعات القانونية، والعلاقة بين الإفصاح البيئي ومستوى الخطر التي تواجهه الشركات، في حين دراستي هدفت إلى اختبار العلاقة بين إلتزام الشركات المساهمة العامة بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بمجالاتها المتعددة و تقويم الأداء المالي.

- دراسة, Deegan (2002)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على التزام الشركات بالإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، ودوافع الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية، واهتمام الباحثين في السنوات العشر الأخيرة بالموضوعات المتعلقة بالمحاسبة البيئية والاجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل هناك التزام من قبل الشركات بالإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية؟ ما هي دوافع الإدارة وراء الإفصاح الاجتماعي البيئي؟ هل هناك تزايد في عدد الأبحاث المتعلقة بالمحاسبة البيئية والاجتماعية؟. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هناك زيادة في الإفصاح الاجتماعي والبيئي في التقارير المالية للشركات في الفترة الأخيرة على الرغم من كونه اختياري في معظم الحالات، حظى الأداء البيئي باهتمام عدد كبير من الباحثين مقارنة بغيره من الموضوعات وذلك لاضفاء

⁽¹⁾ Belkaoui Ahamed , **The Extent of Environmental Disclosure –Effects of Regulatory Costs and Level of Exposure to Environmental Risk** , (International Journal of Environmental Technology and Management, Vol.1 ,No. 1. 2001), pp 75 - 86

⁽²⁾ Deegan .C, **Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosure-Theoretical Foundation** (Accounting, Auditing, and Accountability Journal,2002) p p 282-311.

المشروعية على عمليات الشركة. أوصت الدراسة بضرورة تخفيض أو وقف الطلب على منتج الشركة وعدم مدّها بالموارد المالية والبشرية وزيادة فرض الضرائب والغرامات أو سن القوانين لتحريم الأنشطة التي لا تتفق مع توقعات المجتمع لتستمر الشركات التي يعتقد المجتمع أنها شرعية ليكون ذلك دافعاً للشركات كي تستخدم الإفصاح في التقارير المالية وسيلة لإدارة توقعات المجتمع نحو مشروعيتها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة التزام الشركات بالإفصاح عن المسؤولية البيئية والإجتماعية وأسباب التزامها بذلك، وبينت أن هناك تزايد في عدد الشركات التي تفصح عن المسؤولية البيئية والإجتماعية، وذلك لاضفاء الشرعية على عملياتها. تميزت دراسة الباحث عنها بأنها هدفت إلى تحديد أثر التزام الشركات المساهمة العامة بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، عبدالإله نعمة جعفر، (2002) ⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى تطوير أسس القياس المحاسبي على مستوى أداء المسؤولية الإجتماعية للبنوك الإسلامية. تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية ايجاد القواعد التي يزداد فيها التناسق بين أسس القياس المحاسبي وبين الإحتياجات الحالية والجديدة للمسؤولية الإجتماعية للبنوك الإسلامية. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن البنوك الإسلامية بحكم رسالتها ومنهج عملها الذي يهدف الى خدمة المجتمع بجميع فئاته فإنها تسعى الى تطوير أساليب القياس المحاسبي للعمليات المالية والمصرفية التي تقوم بها البنوك الإسلامية بغرض توفير الاسس الواضحة والموضوعية لعرض القوائم المالية للبنوك الإسلامية لتعكس التكلفة والعائد من أنشطة البنك الإقتصادية والإجتماعية وفق المنهج الإسلامي السليم بشكل يخدم كافة فئات المجتمع. أوصت الدراسة بضرورة تطوير أساليب المحاسبة الخاصة بالقياس والتوصيل المحاسبي لمواكبة المتغيرات التي كان ظهور البنوك الإسلامية أبرز معالمها، الإهتمام بالدور الإعلامي السليم للمحاسبة لتوعية المجتمع بأهمية وجدوى العمل المصرفي وفق أحكام الشريعة الإسلامية من خلال القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية، ضرورة إعداد معايير محاسبية للبنوك الإسلامية مستندة إلى أحكام الشريعة الإسلامية لتكون معايير خاصة بها.

⁽¹⁾ عبد الإله نعمة جعفر، القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية في البنوك الإسلامية (الشارقة: جامعة الشارقة، كتاب الوقائع، الجزء 2، دور المؤسسات المصرفية الإسلامية في الإستثمار والتنمية، 2002م)، ص 523 - 540

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت القياس المحاسبي للعمليات المالية المصرفية، من أجل تحديد مستوى أداء المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية، بينما اهتمت دراستي بالقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالشركات المساهمة العامة واثّر ذلك على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، توفيق عبد المحسن الخيال، محمد حسن علي مفتي، (2003) ⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية الإفصاح البيئي والاجتماعي لمنشآت القطاع الخاص من منظور ثلاث فئات رئيسية هي الأكاديميون والمستثمرون والمحاسبون القانونيون. انحصرت مشكلة الدراسة في تجاهل القطاع الخاص لمسؤولياته تجاه البيئة والمجتمع. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الهدف الرئيسي من إعداد التقارير المالية السنوية للمنشآت المساهمة في المملكة العربية السعودية هو تقديم المعلومات الملائمة للمستثمرين، من أسباب عدم الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية من قبل المنشآت في المملكة العربية السعودية عدم وجود متطلبات قانونية تلزم المنشآت بالإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية وخلو المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من القضايا الخاصة بالإفصاح البيئي والاجتماعي ونظرة بعض المنشآت إلى المعلومات المتعلقة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية بنوع من الحساسية والسرية، بالإضافة إلى التكلفة كمحدد أو قيد على نشر مثل هذه المعلومات. أوصت الدراسة بضرورة تعديل المعايير المحاسبية كي يمكن الزام المنشآت بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية، رفع الوعي والاجتماعي والإعتبارات الأخلاقية لدى المسؤولين في المنشآت.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة بينت أسباب عدم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المملكة العربية السعودية، بينما دراستي هدفت إلى تحديد أثر التزام الشركات المساهمة العامة بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، صادق الحسني، (2003) ⁽²⁾.

هدفت الدراسة إلى وضع إطار علمي للمراجعة الاجتماعية، وبيان أثر هذه المعايير على الأساليب والإجراءات المطبقة. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، ما هي الأنشطة الاجتماعية المراد قياسها؟ ما مدى الحاجة إلى معايير للقياس الاجتماعي؟ ما هي المعايير والإجراءات الواجبة الاتباع؟ ما هي التقارير

⁽¹⁾ توفيق عبد المحسن، محمد حسن علي مفتي، أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في التقارير المالية المنشورة في

المملكة العربية السعودية (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة السابعة، 2003م)، ص 253-289

⁽²⁾ صادق الحسني، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والأمريكية (عمان: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، المجلد 25، العدد 93، 2003م)، ص 11-59

الإجتماعية المطلوبة؟ ولمن تقدم هذه التقارير؟. توصلت الدراسة الى نتائج منها، أن مجموعة الأنشطة الإجتماعية التي سينجزها المشروع تتوقف على طبيعة ونوع المشروع، وجود معايير للقياس الإجتماعي تسهم في تحديد آثار تنفيذ السياسة الإجتماعية للمنظمة في المجتمع، المراجعة الإجتماعية نشاط أوسع مجالاً من المراجعة المالية الهدف منها تقديم تقارير أكثر شمولاً لخدمة المجتمع كله، يمكن تطبيق بعض المعايير الدولية و الأمريكية للمراجعة على المراجعة الإجتماعية، وصعوبة الأخذ ببعضها واستحالة تطبيق البعض الآخر. أوصت الدراسة بضرورة تعديل أو إضافة معايير جديدة في القياس الإجتماعي المحاسبي و معايير جديدة في التوصيل المحاسبي الإجتماعي، الإهتمام بالقياس الإجتماعي والتوصيل الإجتماعي و التأكد من مدى توفر المصادقية في هذه المقاييس ومدى التزام المنشأة بهذه المقاييس، ايجاد إدارات للأداء الإجتماعي في الوحدات الإقتصادية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة اهتمت بتحديد أنشطة المسؤولية الإجتماعية، وإجراءات ومعايير قياس المسؤولية الإجتماعية لوضع اطار علمي للمراجعة الإجتماعية. بينما اهتمت دراستي ببيان مفهوم المسؤولية الإجتماعية، ومفاهيم وإجراءات قياس المسؤولية الإجتماعية ومفاهيم وطرق الإفصاح عنها.

- دراسة، هدى دياب، (2003) ⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية الإجتماعية بالنسبة لمنظمات الأعمال الهادفة للربح، وخصائص الأنشطة الإجتماعية والبيئية، وكيفية الإفصاح عنها وقياسها، والمعايير المستخدمة في ذلك القياس والإفصاح، لوضع اطار عام لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية والبيئية يمكن استخدامه لمراجعة أداء تلك الأنشطة، وتحديد اهتمام منظمات الأعمال الهادفة للربح ومكاتب المراجعة العاملة بالسودان بالمراجعة الإجتماعية والبيئية. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضوح المفاهيم والخصائص لأنشطة المسؤولية الإجتماعية والبيئية والمبادئ والمعايير التي تمكن من القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي، وعدم وضوح المفاهيم والإجراءات والمقومات الخاصة بالمراجعة الإجتماعية والبيئية. انتهجت الدراسة المنهج الإستنباطي والتأريخي والإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، للمسؤولية الإجتماعية والبيئية في منظمات الأعمال الهادفة للربح مفاهيم وخصائص وأهداف ومبادئ ومعايير للقياس والإفصاح تكوّن الإطار الفكري للمحاسبة الإجتماعية والبيئية، للمراجعة الإجتماعية والبيئية مفاهيم ومقومات وفروض تكوّن مجالها الفكري والتطبيقي، منظمات الأعمال الهادفة للربح في السودان لا تهتم بالأداء الإجتماعي والبيئي، أنشطة المسؤولية الإجتماعية والبيئية لا تجد اهتماماً مهنيًا من قبل المراجعين في السودان. أوصت الدراسة بوضع قوانين ملزمة للمراجعين

(1) هدى دياب أحمد صالح، مراجعة الأداء الإجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، 2003).

ومكاتب المراجعة بالقيام بمراجعة الأداء الإجتماعي والبيئي، توجيه المحاسبين والمراجعين للاهتمام والبحث عن الطرق التي تمكن من وضع أداء أنشطة المسؤولية الإجتماعية من ضمن البيئة المحاسبية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اهتمت بالإطار الفكري للمحاسبة الإجتماعية والبيئية، من حيث المفاهيم والخصائص والمبادئ والمعايير، والإطار الفكري والتطبيقي للمراجعة الإجتماعية من حيث المفاهيم والمقومات والإجراءات، والتعرف على دور ادارات منظمات الأعمال الهادفة للربح ومكاتب المراجعة في السودان بالمحاسبة والمراجعة البيئية. تختلف عنها دراستي بأنها هدفت إلى تحديد أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، فؤاد محمد حسين الحمدي، (2003) ⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المؤسسات المصنعة للمنتجات الغذائية في اليمن بالأبعاد التسويقية للمسؤولية الإجتماعية وانعكاساتها على رضا المستهلك. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، إلى أي مدى يلتزم مديري التسويق للمنظمات بالمسؤولية الإجتماعية الملقاة على عاتقهم تجاه المستهلكين والمجتمع؟ وماهي الإجراءات التي تقوم بها ادارة التسويق في تلك المنظمات لتوفير الحماية للمستهلك؟. تكمن أهمية الدراسة من أن نجاح ادارات المنظمات في مهامها من خلال تحقيق رضا المستهلك وحماية البيئة والمجتمع سيعود بالنفع على تلك المنظمات. استخدمت الدراسة المنهج الاحصائي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، المنظمات تولي كل بعد من ابعاد المسؤولية الإجتماعية اهتماماً، ولكن ذلك الإهتمام ليس بالقدر الكافي، التزام المنظمات بحقوق المستهلكين ضعيفة الأمر الذي أدى إلى عدم رضا المستهلكين مما تقوم به تلك المنظمات من ممارسات تضر بهم وتلغي حقوقهم، لم تعطي المنظمات المستهلكين حقهم في العيش في بيئة صحية لجهلها بالآثار البيئية التي يمكن أن تسببها نتيجة اهمالها وعدم تبنيها لاجراءات من شأنها الحد من ظاهرة التلوث. أوصت الدراسة باعادة النظر في السياسات والخطط التي تتبناها المنظمات المصنعة للمنتجات الغذائية وضرورة تجاوزها لفلسفة التوجه نحو البيع والانتقال إلى تطبيق فلسفة المسؤولية الإجتماعية، وذلك من خلال تحديد احتياجات المجتمع بشكل عام والمستهلك بشكل خاص.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة يستفاد منها لتناولها تطور مفهوم المسؤولية الإجتماعية وفوائد التزام المؤسسات بمسؤوليتها الإجتماعية وبيئت أبعاد فلسفة المسؤولية الإجتماعية من وجهة نظر الكتاب والباحثين،

⁽¹⁾ فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الإجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك- دراسة تحليلية لآراء عينة من المديرين والمستهلكين في عينة من المنظمات المصنعة للمنتجات الغذائية في الجمهورية اليمنية (بغداد: الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة دكتوراة في ادارة الاعمال غير منشورة، 2003م)

حيث قسمت المسؤولية الاجتماعية إلى عدة محاور منها، المسؤولية تجاه المجتمع، المسؤولية تجاه حماية المستهلك، المسؤولية تجاه حماية البيئة والطبيعة. تختلف عن دراستي في أنها ركزت على النواحي الاجتماعية لنشاط التسويق، وأثر ذلك على رضا المستهلك كأحد مجالات المسؤولية الاجتماعية، بينما تناولت دراستي أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة تجاه المجتمع، العاملين، البيئة والعملاء على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، حارث كريم العاني، (2005)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى تأصيل بعض المفاهيم الأساسية للأداء الاجتماعي وبيان دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم مستوى الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية للكشف عن مدى وفاء تلك الوحدات بمسؤولياتها الاجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في غياب الإطار الفكري لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية وعدم وضوح الرؤيا لدى منظمات الأعمال في تحديد حجم الأداء الاجتماعي، والمتطلبات التي ينبغي على تلك المؤسسات الإلتزام بها، لغرض تعظيم هامش الربحية الاجتماعية. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم اختيار شركة الخليج لصناعة البتروكيماويات كاحدى كبريات الشركات الصناعية ممثلة للقطاع الصناعي الخاص في البحرين. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المؤسسات تقوم بعدة نشاطات اجتماعية مختلفة تتعلق بالعاملين والبيئة المحيطة ومجتمع مملكة البحرين وتطوير المنتجات، هناك زيادة في حجم تكاليف الأداء الاجتماعي. أوصت الدراسة بمزيد من جهود الباحثين والمنظمات المهنية والمحاسبية في وضع الأسس والمعايير اللازمة لعملية القياس والإفصاح عن حجم تكاليف الأداء الاجتماعي ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة لمنظمات الأعمال.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى بيان دور الفكر المحاسبي في قياس وتقييم المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال لمعرفة التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية، بينما دراستي اهتمت بالتعرف على مفهوم واهمية وابعاد المسؤولية الاجتماعية والوقوف على مفهوم واهمية واهداف وطرق القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

⁽¹⁾ حارث كريم العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية- دراسة تطبيقية في مملكة البحرين (المنامة: جامعة فيلادلفيا، المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والابداع، استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، يومي 15-17/3/2005م)، ص ص 1-17

- دراسة، الهادي ابراهيم، (2005)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم وأهداف ومقومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وطرق الإفصاح عن آثار الأنشطة الاجتماعية في منظمات الأعمال. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود اطار محدد لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، لا يوجد اتفاق واضح حول أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية، فرض الوحدة النقدية لا يعد مناسباً للتطبيق في محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الأهمية النسبية كلاهما غير ملائمين للتطبيق في محاسبة المسؤولية الاجتماعية، عدم موضوعية أساليب القياس في محاسبة المسؤولية الاجتماعية، قصور نماذج الإفصاح عن إظهار كافة الآثار الاجتماعية لأنشطة منظمات الأعمال. أوصت الدراسة بضرورة حصر أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية في نطاق محدد، إجراء تعديل على بعض الفروض والمبادئ المحاسبية لتلائم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، تطوير أساليب القياس في محاسبة المسؤولية الاجتماعية لتصبح أكثر واقعية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة بينت عدم وضوح كثير من المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وصعوبة تطبيق بعض المبادئ اللازمة لها. وتختلف دراستي عنها لإهتمامها بتحديد مفاهيم وإجراءات القياس وأساليب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأثر ذلك على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، طه أحمد حسن، (2006)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى بيان أساليب الإفصاح المحاسبي التي يمكن استخدامها في اعداد المعلومات المعبرة عن المسؤولية الاجتماعية التي يمكن استخدامها في اعداد المعلومات المعبرة عن المسؤولية الاجتماعية والتي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية لمختلف الأطراف المستفيدة. تمثلت مشكلة الدراسة في أن القوائم المالية بوضعها الحالي في الدول النامية قاصرة عن توفير المعلومات التي يحتاجها قراء القوائم المالية من المستفيدين من معلومات المسؤولية الاجتماعية للوحدة. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ان من الصعوبات التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية عدم وجود أسلوب موحد لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية، معظم مخرجات الأنشطة الاجتماعية في المنشآت تؤثر

(1) الهادي ابراهيم فضايلو محمد، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في منظمات الاعمال - دراسة تطبيقية تحليلية بالتطبيق على مصنع الكنوز للصابون والجلسرين (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2005م).

(2) طه أحمد حسن أردبني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية (بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، العدد 83، 2006)، ص ص 151- 173

في نفقات والتزامات وأصول الوحدة وقراراتها الإدارية. أوصت الدراسة بالإهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المعلومات ذات التأثير الاجتماعي، عدم ادماج المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية مع بيانات المحاسبة المالية، مراعاة معايير الإفصاح عن الأداء الاجتماعي التي اكدت عليها معظم المنظمات المهنية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة بينت طبيعة وأساليب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وميزت بين ثلاثة إتجاهات في أسلوب الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية، وهي إعداد تقارير وصفية في حالة صعوبة قياس الأنشطة من قبل المحاسبين، تقارير تفصح عن التكاليف الاجتماعية دون الأخذ في الاعتبار المنافع الاجتماعية، تقارير تفصح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية. وتختلف دراستي عنها لاهتمامها بتحديد أثر تعدد نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء لمالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، Bose Sudipta، (2006) (1)

هدفت الدراسة إلى تحديد التزام شركة الزيت والغاز والمعادن البنقلاديشية والشركات التابعة لها باظهار المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية. تتمثل مشكلة الدراسة في قصور النظام المحاسبي لقطاع الزيت والغاز والطاقة عن الإفصاح عن الآثار البيئية للأصول الطبيعية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، النظام المحاسبي المتبع هو النظام المحاسبي التقليدي، لا يوجد احتياطي للالتزامات البيئية، لا يوجد تصنيفات للنفقات البيئية، يتم فقط اظهار المعلومات البيئية الموجبة أما المعلومات البيئية السالبة لا يتم إظهارها، توجد المعلومات البيئية إما في تقرير مجلس الإدارة أو تقرير مدير الشركة. أوصت الدراسة بضرورة عمل معايير محاسبية بيئية، ضرورة إظهار المعلومات البيئية في النظام المحاسبي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة التزام شركة الزيت والغاز والمعادن البنقلاديشية والشركات التابعة لها بالإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير السنوية، في حين أن دراستي هدفت إلى تحديد أثر التزام الشركات المساهمة العامة بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، ماجد عادل الشرايري، غازى فلاح المومني، (2006) (2).

هدفت الدراسة إلى معرفة التزام الشركات الصناعية الأردنية بالمشاركة في النشاطات الاجتماعية والمحافظة على البيئة والإفصاح عن ذلك، إظهار أثر مشاركة تلك الشركات في النشاطات الاجتماعية والبيئة

(1) Bose Sudipta، “Environ Mental Accounting and Reporting Fossil Fuel Sector –Study on Bangladesh Oil, Gaz and Mineral Corporation “Petrobangla” “(the Cost and Management، Vol. 34 NO 2 ،March - Abril، 2006) P P 53 -67

(2) ماجد عادل الشرايري، غازى فلاح المومني، مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد 67، السنة الخامسة والاربعون، 2006م)، ص ص 61 -97

على التنمية الإقتصادية في الأردن وتقليل الأعباء الحكومية. تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الإجتماعية ومدى الإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية. استخدمت الدراسة المنهج الاحصائي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الشركات الصناعية الأردنية من اهتماماتها أن تحافظ على البيئة ومكافحة الفقر والبطالة وخدمة التعليم والصحة لموظفيها وعمالها والمجتمع المحلي، تفصح بعض الشركات عن المعلومات الإجتماعية دون الزام قانوني، المعلومات الإجتماعية لا تنتج بشكل منتظم لعدم وجود خطة تظهر ما هي المعلومات المطلوبة. أوصت الدراسة بمتابعة الشركات التي تحصل على امتيازات حكومية ودعم من هيئات مختلفة لضمان أداء هذه الشركات لواجباتها الإجتماعية والبيئية واستخدام نماذج معينة لتوضيح عناصر النشاطات الإجتماعية حسب أهميتها للإفصاح عنها وتضمينها في الحساب الإجتماعي.

يلاحظ الباحث أن هذه الدراسة سعت لتقييم دور الشركات الصناعية الأردنية في تقديم الخدمات الإجتماعية وإفصاحها عن ذلك في القوائم والتقارير المالية، وبينت أن الشركات الصناعية الأردنية تهتم بالبيئة والعمال والمجتمع حولها، وتفصح عن ذلك اختياريًا، إلا أن الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية ليس منتظمًا، وهي بذلك تختلف عن دراستي لأنها لم تتطرق لأثر الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، ابراهيم محمد بركات، (2007) ⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور البنوك التجارية في الإفصاح عن مخاطر العمليات المالية المتعلقة بغسل الأموال في البنوك التجارية التزاماً بمسؤوليتها الإجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في دور البنوك التجارية في الإفصاح عن مخاطر العمليات المالية المتعلقة بغسل الأموال في البنوك التجارية. تكمن أهمية الدراسة في الإهتمام المتزايد بالإفصاح عن الأداء الإجتماعي للبنوك. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن البنوك تتحمل مسؤوليتها الإجتماعية فيما يتعلق بالإفصاح عن غسل الأموال ولا يعتبر ذلك خروج على سرية البيانات، أصبح تقييم الأداء الإجتماعي من عوامل تقييم البنوك التجارية، يدرك العاملون بالبنوك ان الاستعلام الواعي عن العملاء لتجنب عمليات غسل الأموال واضطلاعهم بمسؤوليتهم الإجتماعية لن يؤدي إلى خسارة البنك بل العكس. أوصت الدراسة بقيام الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية

⁽¹⁾ ابراهيم محمد بركات، أهمية الإفصاح عن مخاطر المعاملات المالية المتعلقة بغسل الاموال في البنوك التجارية - دراسة تحليلية في ضوء نظرية المسؤولية الإجتماعية (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية، المؤتمر العلمي السنوي السابع- إدارة المخاطر والمحاسبة، 16-18 ابريل، 2007)، ص ص 1-22

بوضع المعايير الإرشادية بشأن أسس القياس والتقارير عن الأنشطة المحددة لمجالات المسؤولية الإجتماعية، وضع اطار عام للتدقيق الإجتماعي من خلال محاولة تطوير المراجعة لبحث امكانية امتداد نطاقها ليشمل مسؤولية المدقق الخارجي عن وفاء البنوك بمسؤولياتها الإجتماعية وخصوصا في عمليات غسل الأموال، الزام البنوك من قبل الجهات الرقابية بالإفصاح المحاسبي عن العمليات المالية غير النظيفة.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم المسؤولية الإجتماعية ومفهوم الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للبنوك التجارية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن عمليات غسل الأموال. تختلف عن دراستي التي اهتمت بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع، العاملين، البيئة والعملاء واثرت ذلك على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، جنة آدم اسحق حران، (2007)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم الإفصاح عن الأنشطة الإجتماعية والبيئية، والتزام المنشآت بالإفصاح عن أثر أنشطتها الإجتماعية والبيئية في التقارير المالية، وأثر الإفصاح عن الأنشطة الإجتماعية والبيئية على جودة المعلومات المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل تراعي المنشآت الإفصاح عن التأثيرات السالبة للأنشطة الإجتماعية والبيئية في التقارير المالية؟ هل يؤدي الإفصاح في التقارير المالية عن الأنشطة الإجتماعية والبيئية إلى تحسين درجة الثقة في المعلومات المحاسبية. اتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والتاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المعلومات الخاصة بالأنشطة الإجتماعية والبيئية تفيد في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بالمجتمع، توفير المعلومات الخاصة بالتأثيرات الإجتماعية والبيئية يساعد في قرارات استغلال الموارد البيئية، تقويم وقياس الآثار السالبة للأداء الإجتماعي والبيئي يؤدي إلى تحسين الأداء بالمنشأة، عدم التزام المنشآت بأداء الأنشطة الإجتماعية والبيئية يرجع إلى عدم وجود تشريعات وقوانين تلزم المنشآت بهذا الأداء. أوصت الدراسة بضرورة وضع النظم القانونية والإجتماعية التي توضح وتلزم كل نشاط ملوث باتخاذ الأساليب الفنية للتقليل من كمية التلوث الناشئة عن نشاطه ودفع تكلفة حماية البيئة المحيطة، تنمية قدرة العاملين بالمنشآت الصناعية بالدورات التدريبية المنتظمة وبالتالي تحسين أداء المنشأة، الزام الوحدات الإقتصادية بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بالتلوث الناجم عن أنشطتها بالإضافة إلى الإفصاح عن التكاليف التي تكبدتها للحد من تلوث

(1) جنة آدم اسحق حران، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الإجتماعية والبيئية على القوائم المالية - دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2007م)

البيئة، فرض جزاءات على الوحدات الاقتصادية التي لا تستخدم معدات الحد من التلوث البيئي التي تسببه أنشطتها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أثر الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية على منفعة المعلومات المحاسبية. في حين دراستي ركزت على أثر التزام الشركات المساهمة العامة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، يوسف محمود جربوع، (2007) ⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية واقتراح نموذج للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات تتفق مفاهيمه ومتغيراته مع ظروف تركيبية البنيان الاجتماعي والاقتصادي لدول العالم النامي عامة والعالم العربي خاصة. انحصرت مشكلة الدراسة في تحديد قدرة المحاسبة على توفير أدوات تمكن من قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية لتساعد على تقديم معلومات إلى الأطراف المعنية بما يكفل اجراء عملية التقييم الشامل من جانب المجتمع والدولة لمستوى الأداء الاجتماعي الذي يحققه المشروع. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والتحليل الاحصائي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لم تحظ بالقدر الكافي من الإهتمام من قبل الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في فلسطين، الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية هو اطار غير محدد المعالم ولم يتفق على ابعاده، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لهذه المشروعات نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته وطرق قياسه والإفصاح عن نتائجه. أوصت الدراسة بالإهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية خاصة من قبل المنظمات المهنية وأعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الفلسطينية و الشركات بقطاع غزة، عكس نتائج الأنشطة الاجتماعية في التقارير المالية حتى لا تصبح التقارير المالية مضللة، ضرورة وجود قوانين وأنظمة لحماية البيئة وفرض عقوبات على الشركات التي لا تلتزم بحماية البيئة وتسبب اضرار لها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اهتمت بتحديد مفهوم المسؤولية الاجتماعية وكيفية التحاسب عنها، وهدفت إلى اقتراح نموذج للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتناسب مفاهيمه ومتغيراته مع الدول النامية والعالم العربي، وأوضحت أن المسؤولية الاجتماعية نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه

⁽¹⁾ يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد 15، العدد 1، 2007م)، ص ص 239-281

ومتغيراته وبالتالي يمكن التحاسب عنه بشكل موضوعي. وبذلك تختلف عن دراستي في أنها لم تتطرق لأثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

- دراسة، Branco and Rodrigues، (2008)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية لدى المصارف البرتغالية في مواقعها الإلكترونية لعامي 2004 و 2005 م ومقارنتها بالإفصاح الإجتماعي في التقارير السنوية المنشورة في نفس الأعوام في الصحف التقليدية. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لدى المصارف البرتغالية في المواقع الإلكترونية ومقارنتها بالإفصاح في الصحف التقليدية. بينت الدراسة أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أداة مهمة في التواصل بين الشركات والمجتمع المحيط، كما بينت أن المصارف كبيرة الحجم أكثر اهتماماً بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من غيرها. أوصت الدراسة بضرورة إفصاح جميع المؤسسات عن المسؤولية الاجتماعية، سواءاً صغيرة الحجم أو الكبيرة، جنباً إلى جنب مع المعلومات الإقتصادية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على التزام المصارف البرتغالية بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المنشورة، والتزامها بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في المواقع الإلكترونية. تختلف دراستي عنها بأنها هدفت إلى تحديد أثر الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي بالشركات المساهمة العامة.

- دراسة، محمد محسن عوض مقلد، (2008)⁽²⁾.

هدفت الدراسة إلى تكوين مؤشر للإفصاح البيئي الإختياري واختبار مدى قبوله من قبل المهتمين بهذا الإفصاح بجمهورية مصر العربية، وتحليل الإفصاح البيئي الإختياري المنشور بالتقارير والقوائم المالية لبعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، إلى أي مدى تفصح الشركات إختيارياً عن المعلومات البيئية في التقارير والقوائم المالية؟، ما هي وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وذوى الإهتمام فى الشركات فى هذا الإفصاح؟، كيف يمكن التوصل إلى مؤشر لهذا الإفصاح يلائم بيئة المحاسبة المالية فى مصر. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن المعلومات التى يوفرها الإفصاح البيئي الإختياري للأطراف ذات الصلة بالشركة تساعد على التقييم والتنبؤ بمستقبل الشركة،

⁽¹⁾ Branco, M. and L. Rodrigues , **Social Responsibility Disclosure – Study of Proxies for the Public Visibility of Portuguese Banks** (the Brish Accounting Review Vol.40, No. 2, 2008), P P.161-181

⁽²⁾ محمد محسن عوض مقلد، نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الإختياري - دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2008).

وتحدد مدى التزام الشركة بالقوانين والتشريعات البيئية، أن الإفصاح البيئي الإختياري يساعد على توضيح فجوة المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، هناك علاقة عكسية بين الإفصاح البيئي الإختياري وتكلفة رأس المال، يجد مؤشر الإفصاح البيئي الإختياري قبولاً من أصحاب المصلحة في الشركات ذات التأثير السلبي على البيئة بجمهورية مصر العربية. أوصت الدراسة بتشجيع الشركات التي تفصح عن أي من المعلومات البيئية الإختيارية بمعاملة تلك الشركات معاملة ضريبية مميزة، العمل على زيادة الوعي والثقافة البيئية لدى المراجعين، إنشاء هيئة مستقلة مختصة بتقديم الدعم والمشورة للشركات حول كيفية توافق العمليات الصناعية للشركات مع القوانين والمعايير البيئية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الإفصاح البيئي بالتقارير والقوائم المالية للتعرف على التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية كأحد مجالات الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية ومعرفة وجهة نظر المستخدمين للمعلومات البيئية في هذا الإفصاح لتكوين مؤشر للإفصاح يلائم البيئة المصرية، تختلف دراستي عنها بتناولها لأثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بمجالاتها المختلفة على تقويم الأداء المالي.

– دراسة، **Rahahleh, and Sharairi**، (2008)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد ادراك ادارة الشركات الأردنية لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية وتحديد التزام الشركات بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في قصور التقارير والقوائم المالية للشركات عن توفير بيانات عن المسؤولية الإجتماعية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، عدم وجود وعي كامل بمفهوم محاسبة المسؤولية الإجتماعية باستثناء بعض الجوانب، تقوم الشركات بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بشكل محدود، تقتصر مساهمتها في المجتمع في الرعاية الإجتماعية للعمال والموارد الطبيعية وحماية البيئة، يعتبر غياب التشريعات من أهم الأسباب ضعف تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية. أوصت الدراسة بإعطاء الأداء الإجتماعي أهمية ووزن أكبر في السياسات المعتمدة، اعادة النظر في السياسات والقوانين المعتمدة في الأردن فيما يتعلق بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية اقامة دورات تدريبية وورش عمل للعاملين في مجال المحاسبة بالشركات، ضرورة الإهتمام الكافي بالمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية من حيث التكاليف الإجتماعية والإفصاح عنها.

(¹) Rahahleh, Muhammad, and Sharairi, Yassein , **The Extent of Social Responsibility Accounting Application in the Qualified Industrial Zones in Jordan**, (International Management Review, Vol. 4, 2008), P P 5-16

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية وهدفت إلى معرفة ادراك ادارة الشركات لهذا المفهوم بالإضافة إلى التعرف على التزام الشركات بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، تختلف دراستي عنها بانها هدفت إلى معرفة أثر المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والمفاهيم المتعلقة بها على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، Branco and Rodrigues، (2008)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة في الإفصاح عن نشاطات المسؤولية الإجتماعية للشركات البرتغالية. تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل، ما هي العوامل المؤثرة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالشركات البرتغالية. اظهرت الدراسة أن هناك سببين مختلفين للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية احدهما أن بعض الشركات ترى أن اقامة علاقة جيدة مع أصحاب المصالح سوف يؤدي إلى زيادة العائد المالي للشركات عن طريق المساعدة في تطوير أصل غير ملموس (الشهرة)، ويمكن لهذا الأصل أن يكون مصدر الميزة التنافسية لأنه يميز بين الشركة ومنافسيها أما الدافع الآخر للشركات الأخرى هو اظهار اتفاقها مع القواعد وتوقعات اصحاب المصالح عن الكيفية التي تتم بها العمليات التشغيلية مما يشكل اداة شرعية تستخدمها الشركة لاثبات الانضمام الى تلك المعايير، واما مجالات المسؤولية الإجتماعية التي تركز عليها الشركات هي مسائل البيئة والموارد البشرية ومشاركة المجتمع والمنتجات والزبائن.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى تحديد الأسباب التي تدفع الشركات للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية. اختلفت دراستي عنها بتناولها للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وأثره على تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

- دراسة، رضوان محمد العناتي، (2009)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه شركات الاتصالات الأردنية من هواتف أرضية ثابتة وخطوية متنقلة في تنمية مجتمعها المحلي، بدءاً من الحد من مزار التلوث الإشعاعي وكذلك مساهمة هذه الشركات في توفير فرص العمل للحد من البطالة إضافة لدعم الأنشطة الثقافية والاجتماعية والرياضية. تمثلت مشكلة الدراسة في مدى التزام شركات الاتصالات الاردنية بمسؤوليتها الاجتماعية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى أن شركات الاتصالات الأردنية تساهم في تنمية مجتمعها المحلي الذي

⁽¹⁾Branco, M. and L. Rodrigues , **Factors Influencing Social Responsipility Disclosures by Portuguese Companies**, (Journal of Business, Ethics, 83(4) 2008), P P 685-701.

⁽²⁾ رضوان محمد العناتي، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لشركات الاتصالات الأردنية (عمان: جامعة الزرقاء، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر الدولي السابع، 10-11/11/2009م)، ص 1- 20

تعمل فيه عن طريق دعم الأنشطة الثقافية والإجتماعية والرياضية، وأن هناك تبايناً واضحاً بين أداء شركات الاتصالات الأردنية في تنمية مجتمعتها المحلي الذي تعمل فيه. أوصت الدراسة بضرورة توعية إدارات شركات الاتصالات الأردنية بدورها في تحمل مسؤولياتها نحو مجتمعتها الذي تعمل فيه، تنمية الدور الذي تلعبه شركات الاتصالات الأردنية في خدمة وتنمية مجتمعتها المحلي الذي تعمل فيه بشكل خاص وفي الأردن بشكل عام عن طريق توجيه بعض استثماراتها نحو مشاريع ذات صبغة إجتماعية تساهم في توفير فرص عمل مما يساهم في الحد من البطالة وتنمي الجوانب الثقافية والإجتماعية والرياضية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت واقع المسؤولية الإجتماعية لشركات الاتصالات من خلال الشركة الأردنية لخدمات الهواتف المتنقلة زين ومجموعة أورانج وشركة أمنية، لمعرفة التزام شركات الاتصالات الأردنية بمسؤوليتها الإجتماعية تجاه مجتمعتها المحلي من حيث تنمية المجتمع المحلي، بدءاً من الحد من مزار التلوث الإشعاعي وكذلك مساهمة هذه الشركات في توفير فرص العمل للحد من البطالة إضافة لدعم الأنشطة الثقافية والإجتماعية والرياضية. بينما هدفت دراستي إلى تحديد اثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية من حيث المجتمع، العاملين، البيئة والعمال على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، رضا ابراهيم عبد القادر صالح، (2009)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية وأهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، واهتمام الجهات الحكومية وغير الحكومية والهيئات العلمية والمنظمات المهنية المحاسبية بالإفصاح عن الأداء البيئي، والتعرف على آراء معدي التقارير المالية في الشركات الصناعية المصرية حول أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية. انحصرت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، ما هو المقصود بالإفصاح البيئي وما هي عناصره؟ هل هناك اهتمام من قبل المنظمات المهنية والجهات الحكومية بالإفصاح عن الأداء البيئي؟ هل يؤثر الإفصاح على جودة التقارير المالية؟. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاحصائي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها ان اهتمام الشركات بتحقيق الجودة في الأداء البيئي أمراً لازماً لا اختيارياً تفرضه التشريعات والقوانين المرتبطة بحماية البيئة وتفرضه ظروف المنافسة، غالبية الأنشطة المرتبطة بالأداء البيئي للشركة لها جوانب مالية ومحاسبية تنعكس بشكل مباشر وغير مباشر على القوائم والتقارير المالية للشركة ومن ثم على قرارات الأطراف المهمة. أوصت الدراسة بزيادة الوعي العام بالقضايا البيئية لدى جميع الأطراف المهمة، الزام الشركات المصرية ذات الآثار البيئية

(1) رضا ابراهيم عبد القادر صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، (القاهرة:

خاصة المدرجة بالبورصة بالإفصاح عن أدائها البيئي، اعتبار البنوك ومؤسسات منح التمويل الأداء البيئي للشركة طالبة التمويل محورا اساسيا في قرارات منح التمويل و منعه.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على مفهوم الإفصاح عن الأداء البيئي، بالإضافة إلى معرفة اهتمام الجهات المهنية والعلمية المحاسبية بالإفصاح عن الأداء البيئي، وأثر الإفصاح عن الأداء البيئي على جودة بيانات التقارير المالية. تختلف دراستي عنها لتناولها للإفصاح عن جميع مجالات المسؤولية الإجتماعية بيئة، مجتمع، عاملين، عملاء وأثره على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، ياسر احمد السيد محمد، (2009)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية في الشركات السعودية كأداة لدعم مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحديد مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية، و دراسة النماذج والطرق المختلفة للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية، ودراسة طبيعة آليات ومبادئ حوكمة الشركات. تمثلت مشكلة الدراسة في أن لائحة حوكمة الشركات السعودية و مبادئ حوكمة الشركات الصادرة من منظمة التعاون والتنمية عام 2004م لم تضمن مبدأ القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية للشركات، مما يمثل قصوراً في مبادئ حوكمة الشركات. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هناك تفاوت واضح بين الشركات في التقرير والإفصاح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية لأنها تعتبر بيانات اختيارية، الشركات الملتزمة بتطبيق اليات ومبادئ حوكمة الشركات من أكثر الشركات افصاحاً عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية. أوصت الدراسة بضرورة اعطاء مزايا ضريبية للشركات التي تقوم بالتقرير والإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي، وإعداد قائمة تصنف فيها الشركات حسب مستوى أدائها الإجتماعي والبيئي وتنتشر في سوق رأس المال حتى يعطي تقييم أعلى للشركات المرتفعة الأداء.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم وخصائص ومجالات المسؤولية الإجتماعية بالإضافة إلى دراسة وتحليل النماذج المختلفة للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية، لتحديد اطاراً لمبادئ حوكمة الشركات يتضمن مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية. بينما تناولت دراستي أثر المسؤولية الإجتماعية من ناحية المفهوم والقياس والإفصاح على تقويم الأداء المالي.

(¹) ياسر احمد السيد محمد، مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية، (طنطا:جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 1، 2009م)، ص ص 443-499

- دراسة، محمد عبد القادر محمد خير، (2009)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المصارف الإسلامية في السودان في مجال الصيرفة الإجتماعية وتقييم ذلك الدور من وجهة نظر كلية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن محدودية نطاق العمل بالصيرفة الإجتماعية في المصارف السودانية يؤثر سلباً على الدور الإجتماعي للمصارف الإسلامية في السودان. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أنه بالرغم من اهتمام البنك المركزي بالصيرفة الإجتماعية واصداره لتوجيهات خاصة بها، إلا أن النطاق الذي تمارس فيه الصيرفة الإجتماعية ظل محدوداً، كما أن المصارف الإسلامية لم تتمكن من القيام بدور اجتماعي ملحوظ في سياق ما تقوم به من أنشطة مصرفية وذلك لغلبة نشاط التمويل التجاري. أوصت الدراسة بإنشاء صندوق ضمان لتمويل الأعمال الصغيرة وتفعيل دور قطاع التأمين في هذا المجال والعمل على تطوير بعض الصيغ التمويلية ونتاج صور التمويل الجماعي لتلك الأنشطة، ومتابعة ومراقبة البنك المركزي للتأكد من تنفيذ المصارف التجارية لموجهاته فيما يختص بالصيرفة الإجتماعية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على التزام المصارف السودانية بمسؤوليتها الإجتماعية. بينما هدفت دراستي إلى تحديد مفهوم المسؤولية الإجتماعية ومعرفة أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، عادل ادم ابراهيم، (2010)⁽²⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون قيام الشركات الصناعية في السودان بالإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة، ومساهمة المعلومات الإجتماعية والبيئية في سد حاجة مستخدمي القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، ما هي أسباب قلة الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية في القوائم المالية المنشورة للشركات الصناعية بالسودان؟ إلى أي مدى تسهم المعلومات الإجتماعية والبيئية المفصحة عنها في القوائم المالية المنشورة في سد حاجة مستخدمي القوائم المالية؟. اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هنالك عدة معوقات تعترض الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية منها، اعلاء قيمة الهدف

(1) محمد عبد القادر محمد خير، الصيرفة الإجتماعية في المصارف السودانية - نظرة كلية للفترة (2001-2007) (الخرطوم: اكااديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، مجلة الدراسات المصرفية والمالية، العدد 14، 2009م)، ص ص 7-31

(2) عادل ادم ابراهيم اسحق، أثر الإفصاح الإجتماعي و البيئي على نوعية المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية بالسودان - دراسة حالة مصنع فوز، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2010م)

الإقتصادي على الهدف الإجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بالسودان، المعلومات الإجتماعية والبيئية تسهم في التحسين من قدرات مستخدمي المعلومات الإجتماعية والبيئية في التعامل مع أنشطة المسؤولية الإجتماعية والبيئية. أوصت الدراسة بتفعيل الدور الإجتماعي والبيئي للشركات الصناعية بجانب دورها الإقتصادي الذي تقوم به، تطوير آليات وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي لتستوعب أنشطة المسؤولية الإجتماعية والبيئية وادخال المعلومات الإجتماعية والبيئية كأحد عناصر اتخاذ القرار.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة اهتمت بتحديد اسباب قلة الإفصاح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية في القوائم المالية المنشورة، وهي بذلك تختلف عن دراستي التي هدفت إلى تحديد أثر الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات المساهمة العامة على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، نوفان حامد محمد العليمات، (2010)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى وضع اطار مقترح لقياس التكاليف الإجتماعية، و بيان مدى استخدام عملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف الإجتماعية لشركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة، وبيان أهمية قياس هذه التكاليف لتحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في وجود نقص في بنود القوائم المالية لشركة مصفاة البترول الأردنية نتيجة تجاهل قياس تكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عن ذلك القياس محاسبياً، وأن التكاليف الوصفية المنشورة غير كافية لتقييم نشاط المنشأة الإجتماعي بسبب عدم اعطاء قيمة كمية لتلك الأنشطة، وبالتالي عدم قابليتها للمقارنة. استخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، لا يوجد تطبيق فعلى (قياس وافصاح) للمحاسبة الإجتماعية في الشركة المذكورة حيث يتم حصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف الإجتماعية، مما يؤثر في النتائج وبيانات التكاليف للنشاط وبالتالي اتخاذ القرارات لا تملك شركة مصفاة البترول نظام محاسبي سليم يسمح بفصل التشابك بين الأنشطة الإجتماعية الإقتصادية وادخال الحسابات الإجتماعية ضمن قوائمها المالية، الشركة موضع الدراسة تلوث البيئة بحد أعلى من المستويات المسموح بها. أوصت الدراسة بتطوير النظام المحاسبي للشركة المذكورة بحيث يشمل البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية والبيئية، الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الإجتماعية ضمن القوائم المالية، مساهمة الجامعات والهيئات المهنية المختلفة في تطوير محاسبة المسؤولية

(¹) نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية - حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م).

الإجتماعية، ضرورة تركيب معدات فلاتر للشركة المذكورة لتنقية الهواء لخفض مستويات التلوث، زيادة الضغط من قبل الجهات الحكومية على المنشآت الصناعية بفرض سياسة ضريبية رادعة في حالة عدم الإلتزام بمستويات التلوث.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة اختبرت مدى التزام شركة مصفاة البترول الأردنية المساهمة العامة بالقياس والإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية في قوائمها المالية، وأوضحت أنه لا يوجد تطبيق فعلي للقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية. اختلفت عنها دراستي بأنها اهتمت بمعرفة أثر التزام الشركات المساهمة العامة بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي.

- دراسة، ياسمين ممدوح، (2010) ⁽¹⁾.

اهتمت هذه الدراسة بتحديد مفهوم المسؤولية الإجتماعية للمنظمة، والعوامل التي أدت إلى ظهورها، والإستراتيجية التي تحكم سلوك المنظمات تجاه المسؤولية الإجتماعية، واستعراض أساليب التقرير والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وتقييم الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن منظمات الأعمال في مواجهة المسؤولية الإجتماعية قد تنتهج إستراتيجية التتكرر للمسؤولية الإجتماعية أو الإستراتيجية الدفاعية وذلك بتنفيذ الحد الأدنى من الإلتزامات القانونية، أو الإستراتيجية التوفيقية وذلك بتنفيذ الحد الأدنى المطلوب أخلاقيا من المنظمة، أو الإستراتيجية الإيجابية حيث تأخذ منظمة الأعمال المبادرة في تحمل مسؤوليتها الإجتماعية كاملة تجاه المجتمع، و أن مجالات المسؤولية الإجتماعية للمنظمة تختلف باختلاف البيئة التي تعمل بها المنظمة، وأن التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال يتم من خلال اندماج نتائج الأداء الإجتماعي والإقتصادي في مجموعة تقارير واحدة أو من خلال إعداد تقارير المسؤولية الإجتماعية بشكل منفصل عن التقارير المالية الإقتصادية. أوصت الدراسة بضرورة مراجعة التقرير عن المسؤولية الإجتماعية بواسطة جهة خارجية للتأكد من مدى تعبير هذه التقارير عن نتيجة النشاط الإجتماعي لها خلال فترة القياس.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت مفهوم المسؤولية الإجتماعية ومشاكل قياس التكاليف الإجتماعية والمنافع الإجتماعية وأساليب التقارير والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية، وهي بذلك تتفق مع دراسة الباحث في هذا الإطار، غير أن دراستي اختلفت عنها في تناولها لأثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي.

(¹) ياسمين ممدوح، المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة الرابعة عشر، 2010)، ص ص 363 - 406

- محمد مصطفى حسن على، (2010)⁽¹⁾.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر العوامل البيئية على بيانات القوائم المالية ودراسة الآثار الإجتماعية للصناعة السودانية وتقديم نموذج لقياس الآثار الإجتماعية والبيئية على بيانات القوائم المالية وبيان أثر الإهتمام بالأداء الإجتماعي والبيئي على جهود وتطوير مهنة المحاسبة في القطاع الصناعي في السودان. تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل معظم المنشآت الصناعية في السودان القياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والمسؤولية الإجتماعية وكذلك ضعف مصداقية وعدالة بيانات هذه القوائم والقرارات التي تستند إليها. اعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي و التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هنالك أثر واضح للعوامل البيئية والإجتماعية في القياس والإفصاح المحاسبي، التطبيق الفعلي للنموذج المقترح للقياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والإجتماعية للشركة قد أثر ايجابياً في عرض التقارير والقوائم المالية، القياس والإفصاح الإجتماعي محل اهتمام من مستخدمي القوائم المالية، شركة النيل لا تفرق بين التكاليف الإجتماعية والبيئية عند عرضها في القوائم المالية، هناك قصور في المعايير المحاسبية السودانية أدى الى عدم الإهتمام بتناول الآثار البيئية والإجتماعية الناجمة عن العمليات الصناعية. أوصت الدراسة بالإهتمام بالقياس والإفصاح عن أثر العوامل البيئية والإجتماعية في التقارير والقوائم المالية، ووضع معايير ولوائح وقوانين ملزمة بالقياس والإفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي للشركات الصناعية وضع آلية لمتابعة وتنفيذ المعايير والقوانين الخاصة بالأداء البيئي والإجتماعي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على أثر الإهتمام بالأداء الإجتماعي والبيئي على تطوير مهنة المحاسبة، وأثر القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والإجتماعية على بيانات القوائم المالية للشركات الصناعية في السودان. وهي بذلك تختلف عن دراستي التي هدفت إلى التعرف على أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، سيد عبد الرحمن عباس بله، (2011)⁽²⁾.

هدفت الدراسة إلى تحديد التكاليف البيئية وبيان أهمية القياس المحاسبي في حماية البيئة من التلوث وترشيد الأداء البيئي لشركات الإستثمار الصناعية في السودان، والدعوة إلى زيادة الشفافية ورفع مستوى

(1) محمد مصطفى حسن على، القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والإجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان -

دراسة حالة شركة النيل للاسمنت- ريك (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، 2010م)

(2) سيد عبد الرحمن عباس بله، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضوء نمو الإستثمارات الصناعية في السودان (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة ، 2011).

الإفصاح ليشمل التكاليف البيئية، وبيان دور القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في كفاءة الأداء الإقتصادي لشركات الإستثمار الصناعية في السودان ومقدرتها على المنافسة، معرفة ما إذا كانت شركات الإستثمار الصناعية تطبق محاسبة التكاليف البيئية. تمثلت مشكلة الدراسة في عدم تطبيق المحاسبة عن التكاليف البيئية في شركات الإستثمار الصناعية بالرغم من أن الصناعة من أهم أسباب تلوث البيئة. تكمن أهمية الدراسة في مواكبة المتغيرات البيئية التي تعرض لها الفكر المحاسبي وضرورة استيعاب وقياس التكاليف البيئية ضمن الإطار المحاسبي في ظل اهتمام الجهات الرسمية وغير الرسمية. استخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والتأريخي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود معايير للمحاسبة البيئية في السودان يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية لشركات الإستثمار الصناعية، القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى مزيد من الإستثمارات الصناعية في السودان، يساعد القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ترشيد القرارات الإدارية لشركات الإستثمار الصناعية، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية لا يؤثر على النظرة الهادفة للربح في شركات الإستثمار الصناعية في السودان. أوصت الدراسة بعمل برامج للتوعية البيئية للمواطنين ومنشآت القطاع الصناعي والمستثمرين وترشيدهم بهدف حماية البيئة، وضع أنظمة وتشريعات بيئية صارمة من الدولة تضمن المحافظة على البيئة، وضع حدود مسموح بها للتلوث البيئي في شركات الإستثمار الصناعية، فرض عقوبات رادعة لغير الملتزمين، مراقبة المنشآت بهدف التحقق من التزامها بأنظمة البيئة وسلامتها، تشكيل فريق عمل لمساعدة شركات الإستثمار الصناعية لوضع المقومات الأساسية لتطبيق المحاسبة البيئية ووضع أسس لقياسها محاسبيا، ضرورة تبني مجلس المحاسبين والمراجعين القانونيين معايير للمحاسبة البيئية، تشجيع الدولة للشركات التي تلتزم بالأنظمة البيئية كإعفاء من الرسوم والجبايات.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة ركزت على أثر القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على حماية البيئة، والأداء الإقتصادي لشركات الإستثمار الصناعية، بينما ركزت دراستي إلى بيان أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بمجالاتها المتعددة على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، سعيد مخلد النعيمات، فارس جميل حسين، (2011)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى معرفة التزام البنوك الأردنية بتطبيق محاسبة المسؤولية الإجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي، هل تطبق البنوك الأردنية مبادئ وأسس المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية؟.

(1) سعيد مخلد النعيمات، فارس جميل حسين، دور محاسبة المسؤولية الإجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن (بغداد:مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011)، ص ص 303- 330

انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة الى نتائج منها، أن البنوك التجارية الأردنية تلتزم بتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية، لاتوجد فروقات في الإلتزام بتطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية. أوصت الدراسة بالعمل على توفير المعلومات المحاسبية الضرورية المرتبطة بجانب المسؤولية الاجتماعية مبنية وفق الأنشطة الاجتماعية التي يقدمها البنك لمختلف الفئات في المجتمع، زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية من الاضرار بدلاً من تكاليف علاج الأضرار المجتمعية والبيئية. عقد دورات باستمرار لكافة المستويات الإدارية لتعريفهم بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية وأهميتها وأهدافها ومقوماتها وأهمية تفعيلها في البنوك التجارية، الاستفادة من المزايا المتعددة التي يحققها تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك التجارية الأردنية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى التعرف على التزام البنوك التجارية الأردنية بتطبيق مبادئ وأسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية، في حين أن دراستي اهتمت بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالشركات المساهمة العامة وأثره على أدائها المالي.

- دراسة، عبد الرزاق محمد سعيد فرح، رياض محمد الهنداوي، (2011)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بيان مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية للشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ومعرفة أثر كل من حجم الموجودات وحجم المبيعات في درجة الإفصاح. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤالين التاليين، هل تقوم الشركات المساهمة العامة الصناعية بالإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية؟ هل هناك علاقة بين حجم الموجودات والمبيعات للشركات وبين مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية؟. تكمن أهمية الدراسة في وعي المجتمع بالمسؤولية الاجتماعية للشركات حيث أصبح العائد الاجتماعي للشركات يتقدم على عائدها المالي، بالإضافة إلى أن كفاءة النظام المحاسبي أصبحت تقاس بمدى احتوائه على نظام فرعي يتيح الحصول على معلومات عن الأداء الاجتماعي للمنشأة وأثرها على المجتمع. انتهجت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الاحصائي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود تفاوت في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بين الشركات، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية مازال دون المستوى المطلوب، عدم وجود تأثير لحجم الموجودات وحجم المبيعات في مستوى الإفصاح الاجتماعي. أوصت الدراسة بتشجيع الشركات على أداء مسؤولياتها تجاه المجتمع والبيئة

(¹) عبد الرزاق محمد سعيد الفرّح، رياض محمد الهنداوي، مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة - دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007، 2008م (عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2011م)، ص ص 273-292.

وغيرها من عناصر المسؤولية الإجتماعية وبالتالي الإفصاح عنها، بناء مؤشر للمسؤولية الإجتماعية والإعلان عنه رسمياً، ثم منح جائزة سنوية لأفضل شركة أردنية تطبق معايير المسؤولية الإجتماعية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اهتمت بعرفة التزام الشركات المساهمة بالإفصاح عن عناصر المسؤولية الإجتماعية في التقارير السنوية، بالإضافة إلى تحديد العلاقة بين حجم الموجودات والمبيعات والالتزام بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية في التقارير المالية، وبذلك تختلف عن دراستي التي هدفت إلى معرفة أثر التزام الشركات المساهمة بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على أدائها المالي.

- دراسة، **Mehran. et al (2011)**⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على اهتمام والتزام الجامعات بالمسؤولية الإجتماعية. تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي، هل الجامعات الرائدة في العالم مهتمة بالمسؤولية الإجتماعية أم لا؟. تكمن أهمية الدراسة في الإهتمام المتزايد بالمسؤولية الإجتماعية بين الأكاديميين والممارسين والجامعات كمراكز لتوليد المعرفة. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. من خلال التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية للجامعات العشر الأولى في العالم. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن الجامعات العشر الأولى في العالم ملتزمة بمسؤولياتها الإجتماعية، وتقدم معلومات كافية حول المسؤولية الإجتماعية، والتي شملت التحكم بالتنظيم، وحقوق الإنسان، وممارسات العمل، والبيئة والممارسات التشغيلية، ومواضيع الطلبة، وتطور المجتمع المحلي.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت إلى معرفة التزام الجامعات العشر الأولى بالمسؤولية الإجتماعية والإفصاح عن ذلك في التقارير المالية وعبر المواقع الإلكترونية، وهي بذلك تختلف عن دراستي التي هدفت إلى بيان الطرق المتبعة للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية، كما اهتمت بالقياس المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية في الشركات العامة المساهمة.

- دراسة، **عادل البهلول حميدان الطاهر، (2011)**⁽²⁾.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي وإبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة موضوع البحث بذلك. تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد ما إذا كانت

(1) Mehran, N., Azadeh, S., Yashar, S. and Mahammadreza D. , **Corporate Social Responsibility & Universities- A Study of Top 10 World Universities' Websites.**(African Journal of Business Management, Vol. 5, No. 2, pp 2011), p p 440-447.

(2) عادل البهلول حميدان طاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت بليبيا - دراسة استطلاعية (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، كلية العلوم الاقتصادية، المجلد 27، العدد 1، 2011 م)، ص ص 441 - 459

الشركة الأهلية للأسمنت تفصح عن أدائها البيئي، وتحديد المعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. تكمن أهمية الدراسة في أن الشركات لم تعد تهدف فقط إلى تحقيق الربح، بل تهدف أيضا إلى توفير حاجات أخرى تجاه المجتمع. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الشركة الأهلية للأسمنت بليبيا لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي، هنالك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للأسمنت بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي، وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية، عدم وجود رغبة للإفصاح عن التكاليف البيئية. أوصت الدراسة بإقامة برامج تدريبية متخصصة للأفراد القائمين على إعداد القوائم المالية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، منح المنشآت التي تحافظ على البيئة معاملة ضريبية مميزة تشجيعاً لحماية البيئة وإيجاد أسلوب موحد للتعبير والإفصاح عن الأداء البيئي تلتزم به جميع الشركات الصناعية الليبية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الإفصاح البيئي للشركات، وبينت عدم التزام الشركة محل الدراسة بالإفصاح عن الأداء البيئي بالإضافة إلى ذلك فقد أوضحت معوقات الإفصاح عن الأداء البيئي. وهي بذلك تختلف عن دراستي التي هدفت إلى التعرف على أثر التزام الشركات بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بمجالاتها المختلفة على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، لخديمي عبدالحميد، أولاد حيمودة، (2012)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على مؤشرات التنمية المستدامة ومدى ارتباطها بالمسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال، بالإضافة إلى معرفة دور المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال في محاربة الفقر وتحقيق التنمية المستدامة. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي، ما هو دور مؤشرات التنمية المستدامة في تحقيق الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال؟. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن هناك ثلاث مؤشرات للتنمية المستدامة من أجل تقويم أثر النشاطات وهي، مؤشرات القوة الدافعة ومؤشرات الحالة ومؤشرات الاستجابة، مؤشرات التنمية المستدامة لها دور كبير في إرساء مبادئ المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال، مؤشرات التنمية المستدامة لا تعتبر مقيدة لنشاط منظمات الأعمال إذا لم تتجاوز هذه الأخيرة الحجم المسموح به من المسؤولية الإجتماعية، منظمات الأعمال الخاصة لديها مسؤولية كبيرة تجاه

(1) لخديمي عبدالحميد، أولاد حيمودة عبداللطيف، مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال (الجزائر: جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال و المسؤولية الإجتماعية 14-15 فبراير 2012)، ص ص 1-14

المسؤولية الاجتماعية لا تقل أهمية عن دور القطاع العام، أصبحت المسؤولية الاجتماعية مفروضة على منظمات الأعمال وباتت مؤشراً هاماً في تنافسيتها ومتغيراً هاماً من متغيرات التنمية المستدامة. أوصت الدراسة بضرورة اهتمام منظمات الأعمال بالمسؤولية الاجتماعية بالمعنى الشمولي الذي يمتد إلى الإستثمار في المجتمع والأفراد، بث الوعي العام عبر المؤتمرات والندوات وورشات العمل ووسائل الإعلام بشأن المسائل المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية بما في ذلك تشجيع مختلف القطاعات الحكومية على المشاركات الفعالة، ضرورة إلزام الشركات في المجتمع وخاصة الشركات الكبيرة المؤثرة على البيئة بتحديد موقفها من المسؤولية الاجتماعية وفق معايير ومؤشرات معينة عند إعداد دراسات الجدوى الإقتصادية والفنية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة اختبرت ارتباط مؤشرات التنمية المستدامة بتحقيق المسؤولية الاجتماعية، وبينت أن مؤشرات التنمية المستدامة تساعد في ارساء مبادئ المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال وأن المسؤولية الاجتماعية تساعد في محاربة الفقر وتحقيق التنمية المستدامة، تختلف دراستي بأنها اهتمت بالعلاقة بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة وأدائها المالي.

– دراسة، فارس جميل حسين الصوفي وآخرون، (2012)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بيان مدى أهمية التكاليف البيئية والإفصاح عنها ودورها في تقديم المعلومات الملائمة في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتقديم المقترحات لتطويرها. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التاليين، ما هي أهمية التكاليف البيئية والإفصاح البيئي؟ وما دورها في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟ اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، وجود علاقة بين التكاليف البيئية والإفصاح عنها، وترشيد القرارات الإدارية، وجود علاقة بين التكاليف البيئية والإفصاح عنها ومدى تطبيقها بيئياً، لا يوجد تطبيق للتكاليف البيئية والإفصاح عنها لعدم توفر الكوادر البشرية المؤهلة. أوصت الدراسة بتطوير تطبيق المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها لتوفير المعلومات الملائمة لترشيد واتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مفهوم المحاسبة البيئية، وطبيعة وانواع التكاليف البيئية، ومشكلات القياس والإفصاح عن الانشطة البيئية، وبينت عدم وجود تطبيق للمحاسبة عن التكاليف البيئية بالرغم

(1) فارس جميل حسين الصوفي وآخرون، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان (بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012)، ص ص 209- 242

من أهميتها في ترشيد القرارات الادارية، تختلف دراستي عنها بأنها اهتمت ببيان أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بمجالاتها المتعددة على تقويم الأداء المالي للشركات المساهمة العامة.

- دراسة، بن مسعود نصرالدين، كنوش محمد، (2012)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على المفهوم السائد للمسؤولية الإجتماعية في المؤسسات الإقتصادية و التعرف على أهمية المسؤولية الإجتماعية من وجهة نظر القائمين على ادارة المؤسسة و المتعاملين معها داخليا وخارجيا. تمثلت مشكلة الدراسة في التساولين التاليين، هل هناك اهتمام من قبل القائمين والمحيطين بالمؤسسة بالمسؤولية الإجتماعية؟ هل هناك مفهوم واضح للمسؤولية الإجتماعية؟. استخدمت الدراسة المنهج الاحصائي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، يوجد قيمة للمسؤولية الإجتماعية عند القائمين والمحيطين بالمؤسسة ولكن بتفاوت، ويرجع هذا التفاوت إلى ضعف محفزات المسؤولية الإجتماعية، غياب لآليات واستراتيجيات المسؤولية الإجتماعية داخل المؤسسة، وجود اعتقاد خاطئ للمسؤولية الإجتماعية على أنها مبادرة تطوعية فقط. أوصت الدراسة بضرورة ربط العلاقة بين المؤسسات الإقتصادية والقطاع الحكومي على وضع خطة إستراتيجية من شأنها تطبيق المسؤولية الإجتماعية وتحديد نمط أداءها، تشجيع المؤسسة الإقتصادية على إدراك أهمية المسؤولية الإجتماعية في حوكمة المؤسسة، تشديد عملية المراقبة على تطبيق المسؤولية الإجتماعية، بث الوعي العام عبر المؤتمرات والندوات ووسائل الإعلام وورش العمل بشأن المسائل المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية. يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على مفهوم وأهمية المسؤولية الإجتماعية للمؤسسة من وجهة نظر الإدارة والعاملين والجهات الخارجية، وبينت أن هناك اهتمام بالمسؤولية الإجتماعية ولكن بتفاوت، اختلفت دراستي عنها بتركيزها على القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية بالشركات المساهمة العامة.

- دراسة، مشري حسناء، (2014)⁽²⁾

هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم المسؤولية الإجتماعية والمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، التعرف على أهمية الإفصاح في التقرير عن معلومات وأنشطة المسؤولية الإجتماعية، التعرف على أسباب ومبررات زيادة الاهتمام بالإفصاح عن البعد الإجتماعي. تمثلت مشكلة الدراسة في التساولين التاليين، ما مدى اهتمام المؤسسات الاقتصادية بمختلف مجالات المسؤولية الإجتماعية؟ وما هي أسباب ومبررات إفصاحها عن

(1) بن مسعود نصرالدين، كنوش محمد، واقع أهمية وقيمة المسؤولية الإجتماعية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة استطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية (الجزائر: جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير الملتقى الدولي الثالث: منظمات

الأعمال و المسؤولية الإجتماعية 14-15 فبراير 2012)، ص ص.1-13

(2) مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الإجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الإجتماعية دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، (الجزائر: مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد14، 2014)، ص ص 239 - 268

أدائها الإجماعي؟. توصلت الدراسة الى نتائج منها، أن هناك اهتمام اتجاه مجالات المسؤولية الإجتماعية بالرغم من عدم كفايته واختلافه من مؤسسة إلى أخرى، أن تعدد الآراء حول نطاق الإفصاح عن مجالات المسؤولية الإجتماعية يعد أهم صعوبات الإفصاح عن الأداء الإجماعي، تعد الدوافع التسويقية أكبر العوامل تأثيراً على قرارات الإفصاح عن الأداء الإجماعي. أوصت الدراسة بضرورة إعلام وتحفيز المؤسسات بضرورة أن تتضمن التقارير والقوائم المالية المنشورة إلى جانب، نتائج الأداء الاقتصادي نتائج أخرى عن الأداء الإجماعي مع العمل في نفس الوقت على إعلام الأطراف المعنية بأشكال الأداء الإجماعي والإفصاح عن نتائجه، على المؤسسات الاقتصادية أن تغير موقفها تجاه تنمية العلاقة مع المجتمع من اعتبارها تكاليف إضافية لا داعي لها بل عليها أن تدرك وتعني جيداً أن المسؤولية الإجتماعية هي مصدر من المصادر التي تساعد على اكتساب ميزة تنافسية وتحسين صورتها في الوسط والبيئة التي تنشط فيها.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت الى التعرف على مدى اهتمام المؤسسات بمجالات المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها ودوافع الإفصاح عنها. وهي بذلك تختلف عن دراستي التي هدفت إلى بيان أثر التزام الشركات المساهمة العامة بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الاداء المالي.

- دراسة، جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، (2016)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى التزام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية التي تتعلق بحماية البيئة و التعرف على مدى اهتمام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف المحاسبة الإجتماعية التي تتعلق بخدمة المجتمع المحلي. تمثلت مشكلة الدراسة في سؤالين هما، ما مدى التزام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية فيما يتعلق بحماية البيئة؟ و ما مدى التزام الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية فيما يتعلق بخدمة المجتمع المحلي؟. اتبعت الدراسة الوصفي التحليلي القائم على المسح الميداني ، توصلت الدراسة الى نتائج منها، أن الشركات الصناعية في ولاية الخرطوم تلتزم بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية في مجال البيئة وكذلك خدمة المجتمع المحلي. أوصت الدراسة بتحفيز الشركات الصناعية التي تفصح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية مثل إعفائها من الضرائب أو غيرها من التسهيلات مقابل مساهمتها الإجتماعية وضرورة قيام مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان بتطوير ارشادات ومعايير تتعلق بالاعتراف والقياس والإفصاح عن التكاليف الإجتماعية.

(1) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد17، المجلد1 ، 2016)، ص ص 106-121

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت مجالين من مجالات المسؤولية الإجتماعية هما البيئة و خدمة المجتمع من حيث التزام المؤسسات بالإفصاح عنهما. وهي بذلك تختلف عن دراستي التي اهتمت بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة والمجتمع والعاملين والمستهلك وأثر ذلك على تقويم الأداء المالي.

- دراسة طرشي محمد، يخلف إيمان، (2017)⁽¹⁾

هدفت الدراسة الى التعرف على المفاهيم التي تخص محاسبة المسؤولية الإجتماعية والتعرف على طرق واساليب الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية في القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي، إلى أي مدى يمكن الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الإجتماعية في القوائم المالية التي تعدها المنشأة التي تهتم بقياس أدائها الإجتماعي؟. تم استخدام المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة الى نتائج منها، يتم الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها أو ضمن القوائم المالية، هنالك صعوبة في قياس قيمة المنافع الإجتماعية. اوصت الدراسة بالإفصاح عن تكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية دون التعرض للمنافع الإجتماعية، زيادة الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات الإجتماعية، الفصل بين بيانات المسؤولية الإجتماعية وبيانات المحاسبة المالية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية من حيث الطرق والاساليب. وهي بذلك تتفق مع دراستي في حين ان دراستي تختلف عنها لاهتمامها بالقياس المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية.

- دراسة بوحزام سيد أحمد، حملات بن عاشور، حيموري حلومة، (2017)⁽²⁾

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على بعض الممارسات المحاسبية المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية للمؤسسة ومعرفة مدى الوعي بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية لدى عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المتواجدة على مستوى ولاية معسكر، تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل هو، ما مدى اهتمام المحاسبة في المؤسسة الجزائرية بقياس وتقييم الأداء الإجتماعي لها، استخدمت الدراسة المنهج الاحصائي التحليلي توصلت الدراسة الى نتائج منها، أن هنالك تصور ضيق وتواجد ضعيف لمفاهيم المسؤولية الإجتماعية لدى المؤسسة

(¹) طرشي محمد، يخلف إيمان، الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية من منظور محاسبي (الجزائر، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مجلة

الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد3، العدد5، 2017)، ص ص 99 - 117

(²) بوحزام سيد أحمد، حملات بن عاشور، حيموري حلومة، محاسبة المسؤولية الإجتماعية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة ولاية معسكر (الجزائر: جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 3، 2017)، ص ص 75 - 96

الاقتصادية الجزائرية، مما انعكس على الجانب المحاسبي في شكل غياب لرؤية محاسبية واضحة واعتماد طريقة القياس والإفصاح المحاسبي المالي فقط دون الإجتماعي لدى معظم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، غياب الشق الخاص بالقياس والإفصاح المحاسبي للأداء الإجتماعي في أهم تشريع محاسبي ينظم الممارسة المحاسبية سوى بعض الإشارات قد تضمنتها بعض الفقرات في القانون. أوصت الدراسة بضرورة نشر وتعميم مفاهيم المسؤولية الإجتماعية لدى المؤسسات وإجراء دورات وندوات تحسيسية بهذه المسؤولية، بالإضافة إلى مواكبة هذه الحملة التحسيسية بترسانة من التشريعات القانونية تضبط وتنظم هذه المسؤولية ومرافقة لذلك إجراء تعديلات أو إضافات على التشريع المحاسبي الحالي ليتضمن تناول القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الإجتماعي للمؤسسة الاقتصادية.

يتضح للباحث أن هذه الدراسة هدفت الى التعرف على مدى الوعي بالمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية وقياس الاداء الإجتماعي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وهي تختلف عن دراستي التي هدفت الى التعرف على اثر التزام الشركات المساهمة العامة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي.

الفصل الأول

الاطار النظري للمسؤولية الإجتماعية والمحاسبة عنها

الهدف الرئيسي السائد للشركات هو تعظيم الربح، وتقاس كفاءة وفاعلية الادارة في التخطيط واستخدام الموارد بما تحققه من ربح، لذلك كان اهتمام القائمين على ادارة الشركات ينصب على الاستثمار في الأنشطة ذات اعلى معدل ربحية، وتقليل النفقات على الأنشطة الإجتماعية إلى ادنى مستوى ممكن لتحقيق هدفها، إلا أنه حديثاً ما عاد تعظيم الربح هو الهدف، انما تحقيق ربح مناسب أو مرضي، وتزيد النظرية الحديثة لاقتصاديات الشركات بأن أي مشروع أو شركة يهدف في الأساس إلى البقاء، ولذلك فان الشركات يمكن أن تضحي بفرص مربحة إذا كانت تتعارض مع هدف البقاء والاستمرار، وبقاء واستمرار الشركات يتوقف على رضا المجتمع عنها، فهي جزء من المجتمع تتأثر به وتؤثر فيه، فالشركات تتحصل على مواردها المادية والبشرية من المجتمع لتنتج منتجاتها وتسوقها لافراد المجتمع، ولتحقيق ذلك كان لزاماً على الشركات أن تعمل على تحقيق القبول الإجتماعي بمراعاة حقوق المجتمع بجانب تحقيق الأرباح حتى لا تخرج عن السوق، فنشأت فكرة المسؤولية الإجتماعية للشركات، ولقد تعددت مفاهيم المسؤولية الإجتماعية للشركات، حيث وردت بعدة مسميات منها، مسمى مواطنة الشركات، ومسمى الأداء الإجتماعي للشركات كما سميت بادارة أصحاب المصالح، وللتعرف على المسؤولية الإجتماعية من حيث المفهوم والأهمية والأهداف والمجالات، بالاضافة الى مفهوم وأهمية وأهداف محاسبة المسؤولية الإجتماعية سيتم عرض هذا الفصل على النحو التالي.

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف المسؤولية الإجتماعية.

المبحث الثاني: مجالات ومناهج المسؤولية الإجتماعية والمحاسبة عنها.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف المسؤولية الاجتماعية

1/1/1 مفهوم المسؤولية الاجتماعية

تعددت تعريفات المسؤولية الاجتماعية وكانت هنالك العديد من المساهمات بعضها من باحثين ودارسين ومهتمين بالشؤون المحاسبية والإدارية وبعضها مساهمات لمنظمات كما اهتم الاسلام بمفهوم المسؤولية الاجتماعية.

1/1/1/1 مساهمة الباحثين

عرفت المسؤولية الاجتماعية بأنها، عقد إلزامي ضمني أو صريح يلزم الوحدات الاقتصادية بمسؤوليات اجتماعية بالإضافة إلى مسؤولياتها عن الأحداث المالية⁽¹⁾، كما عرفت بأنها، التزام رجال الأعمال في مواصلة السياسات لصنع القرارات ومعالجة الحالات المرغوبة وتحقيق أهداف وقيم عموم المجتمع⁽²⁾، كما عرفت بأنها، قيام المؤسسات بوضع البرامج والأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق أهداف اجتماعية تتكامل مع الأهداف الاقتصادية فيها⁽³⁾، وعرفت أيضا بأنها، التزام متخذي القرار بنشاطات من شأنها حماية وتحسين المجتمع بشكل عام بالإضافة الى تنمية وحماية مصالحهم الشخصية⁽⁴⁾، وعرفت بأنها، التزام أصحاب النشاطات الاقتصادية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع المجتمع المحلي، بهدف تحسين مستوى معيشة السكان بأسلوب يخدم الاقتصاد ويخدم التنمية في آن واحد⁽⁵⁾، وعرفت بأنها، تمثيل لتوقعات المجتمع لمبادرات المؤسسات في مجال المسؤولية التي تتحملها تجاه المجتمع و بما يتجاوز الحد الأدنى من الإذعان للقانون و بصورة لا تضر بقيام المؤسسة بوظائفها الأساسية على الحصول على عائد مناسب من استثماراتها⁽⁶⁾، وعرفت بأنها، مجموعة من القرارات والأفعال التي تنجزها المنظمة للوصول إلى الأهداف المرغوبة والقيم السائدة في

(1) معاذ طارق سليمان، ملامح التدقيق البيئي في العراق بالتطبيق على المنشأة العامة للأسمنت الشمالية في الموصل (الموصل: جامعة

الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2000)، ص 11

(2) نزار عبد المجيد البروراي، أحمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق - المفاهيم والأسس والوظائف (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004)، ص 51

(3) نجم عيود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال (عمان: الوراق للنشر والتوزيع، 2006)، ص 201

(4) كامل محمد المغربي، الإدارة - اصالة المبادئ ووظائف المنشأة مع حداثة وتحديات القرن الحادي والعشرين (عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع، 2007)، ص 511

(5) Asongu, J.J, **The Legitimacy of Strategic Corporate Social Responsibility as a Marketing Tool** .(Journal of Business and Public Policy, JBPP: Vol. 1, No. 1,2007), p 2

(6) طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال (عمان: دار وائل للنشر، 2010)، ص 49

المجتمع والتي تمثل في نهاية الأمر جزءاً من المنافع الاقتصادية المباشرة لإدارة المنظمة الساعية إلى تحقيقها كجزء من استراتيجيتها⁽¹⁾، وعرفت بأنها، جهود المنظمة لتحقيق الأرباح وإطاعة القوانين والتصرف بشكل أخلاقي والإلتزام بمواطنة جيدة⁽²⁾، وعرفت أيضاً بأنها، التزام أخلاقي بين المنظمة والمجتمع، تسعى من خلاله إلى تقوية الروابط بينها وبين المجتمع، بما من شأنه تعزيز مكانتها في أذهان المستهلكين والمجتمع بشكل عام، والذي ينعكس بدوره على نجاحها وتحسين أدائها في المستقبل⁽³⁾، كما عرفت بأنها، التزام منظمات القطاع الخاص بنشاطات اقتصادية، اجتماعية، وبيئية لصالح المجتمع دون مقابل ربحي وبالتكامل مع جهود القطاع الحكومي⁽⁴⁾

2/1/1/1 مساهمة المنظمات

عرف الإتحاد الأوربي المسؤولية الاجتماعية بأنها، الطريقة التي يجب أن تعمل بها الشركات والمؤسسات لدمج الاهتمامات والقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية في صنع القرار واستراتيجيات وسياسات وقيم وثقافة الشركة والعمليات والأنشطة داخل الشركة وبشفافية ومحاسبة، ليتم تطبيق أحسن الممارسات وتعمل على تطبيق القوانين والتعليمات التي لها علاقة بمكافحة الفساد والرشوة، وتلتزم بالحفاظ على الصحة والسلامة وحماية البيئة وحقوق الإنسان والعمال⁽⁵⁾، عرفها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها، الإلتزام المستمر من قبل شركات الأعمال بالتصرف أخلاقياً والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوة العاملة وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل⁽⁶⁾، عرفتها جمعية الإداريين الأمريكيين بأنها، استجابة إدارة الشركات إلى التغير في توقعات المستهلكين والاهتمام العام بالمجتمع والاستمرار بانجاز المساهمات الفريدة للأنشطة التجارية الهادفة إلى خلق الثروة الاقتصادية⁽⁷⁾، وعرفها البنك الدولي على أنها، التزام المؤسسة بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيها و المجتمع

(1) عبد الرزاق سالم، المسؤولية الاجتماعية (عمان: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، 2011)، ص 65

(2) عاملة محسن أحمد ناجي، ادراك المستهلك العراقي للمسؤولية الاجتماعية للشركات (بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011)، ص 119

(3) طارق راشي، دور تبني المسؤولية الاجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الاعمال (استنبول: المؤتمر العلمي العالمي التاسع للإقتصاد والتمويل الإسلامي، النمو والعدالة والإستقرار من منظور إسلامي، 9-10 سبتمبر 2013)، ص 8

(4) عايد عبدالله العصيمي، المسؤولية الاجتماعية للشركات نحو التنمية المستدامة (عمان: دار البازوري للنشر والتوزيع، 2015)، ص 12
(5) Commission des Communautés Europeennes, Livret Vert, Promouvoir le Cadre Européen Pour la Responsabilité Sociale des Entreprises, Bruxelles, Belgique, 2001, p.7.

(6) روينز ريكوير، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة (جنيف: مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 2004)، ص 28

(7) محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة (القاهرة: دار الوفاء لعنوا الطباعة و النشر، 2007)، ص 17

المحلي لتحسين مستوى معيشة الأفراد بأسلوب يخدم التجارة والتنمية في آن واحد⁽¹⁾، وعزف منتدى قادة الأعمال الدولي المسؤولية الاجتماعية بأنها، قيادة المؤسسة للعمل بانفتاح وشفافية مع الموظفين والمجتمع الخارجي من أجل استدامة المؤسسة في المجتمع وديمومتها مع كافة المساهمين⁽²⁾، وعرفت منظمة المقاييس العالمية ISO بأنها، مسؤولية المنظمة عن الآثار المترتبة لقراراتها وأنشطتها على المجتمع والبيئة عبر الشفافية والسلوك الأخلاقي المتناسق مع التنمية المستدامة ورفاه المجتمع فضلاً عن الأخذ بعين الاعتبار توقعات المساهمين⁽³⁾.

يستنتج الباحث من مفاهيم المسؤولية الاجتماعية مايلي:

- الدور الإيجابي الذي يجب أن تهتم به الشركات تجاه المجتمع.
 - التزام من الشركات أو الزام للشركات بدور ايجابي تجاه المجتمع، فهي ليست مسؤولة فقط أمام مساهميها بل مسؤولة أيضا أمام كل من له مصلحة في الشركة سواء داخلها أو خارجها.
 - التأكيد على التزام الشركة تجاه المجتمع بصفة عامة دون تحديد مجالات اجتماعية محددة.
 - تعدد النشاطات الاجتماعية كحماية البيئة وتوفير فرص عمل ورفاهية العاملين وتوفير سكن وغيرها.
 - تقسم المسؤولية الاجتماعية إلى ثلاث مستويات:
- المستوى الأول:** التزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية وفقاً لما يلزمها به القانون وهو أدنى مستويات الإلتزام بالمسؤولية الاجتماعية.
- المستوى الثاني:** التزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية وفقاً لما يلزمها به القانون بالإضافة إلى ما تلتزم به الشركة طوعاً تجاه المجتمع حسبما تراه ادارة الشركة وهو أعلى من المستوى الأول ودون المستوى الثالث.
- المستوى الثالث:** التزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية وفقاً لحاجات ومتطلبات المجتمع وهو أعلى مستويات الإلتزام بالمسؤولية الاجتماعية.
- التزام الشركات بمسؤوليتها تجاه البيئة، قد يتعدى قدرتها على تحقيق الأرباح خاصة إذا كانت هي المتسبب في ضرر البيئة.

(1) صالح السحيباني، المسؤولية الاجتماعية ودورها في مشاركة القطاع الخاص في التنمية (بيروت: المؤتمر الدولي حول القطاع الخاص - تقييم و استشراف، 23-25 مارس 2009)، ص 4

(2) سماح محمد لطفي محمد عبد اللطيف، الجامعات العربية والمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها -المسؤولية الاجتماعية لجامعة الملك سعود تجاه المجتمع السعودي: دراسة لتجربة الجامعة في مجال قطاع البيئة وخدمة المجتمع (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية الآداب قسم الاجتماع، المؤتمر الدولي الثاني، المجلد 2، 2010)، ص 670.

(3) خالد عطالله الطراونة، محمد منصور أبو خليل، أثر أخلاقيات الاعمال والمسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي (عمان: جامعة مؤتة، كلية ادارة الأعمال، المؤتمر الدولي الثاني، الفرص الإدارية والاقتصادية في بيئة الأعمال التنظيمية، 23-25 ابريل 2013)، ص 13

- كل مفاهيم المسؤولية الاجتماعية تشير إلى عموميات، وهذا يفتح ثغرات امام الإدارة للتلاعب في التصنيف وبالتالي القياس والإفصاح.
- المسؤولية الاجتماعية للشركات تتوقف على حاجات المجتمع وأن حاجات المجتمعات تختلف باختلاف المكان والزمان والثقافات والأديان، وأن التفاعل بين المجتمع والشركات تفاعل متغير و مستمر، لذا يصعب تحديد مفهوم دقيق للمسؤولية الاجتماعية وتحديد نشاطات معينة لها، لتغيرها عبر الزمان والمكان وبسرعة في طبيعتها وأولوياتها.

3/1/1/1 مفهوم المسؤولية الاجتماعية في الاسلام

يعتبر ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية في الدول الرأسمالية حديث نسبياً، إلا أن مفهومها أصيل في الدين الإسلامي، ففكرة المسؤولية الاجتماعية قديمة في الدين الإسلامي الحنيف، فلقد أقر الاسلام المسؤولية الاجتماعية قبل أربعة عشر قرن من الزمان، فشرائع الاسلام امرأ ونهياً تحث على التزام المسؤولية الاجتماعية، فكل ما افترضه علينا الله عز وجل ونهانا عنه، تجد المسؤولية الاجتماعية فيه حاضرة، ففرض الصلاة جماعة صفوفها مترابطة لا تفرق بين الغني والفقير، يؤيد مبدأ المساواة والتعاقد والتكاتف، وفرض الصيام ليشعر صاحب الفضل بصاحب الحاجة، وفرض الزكاة علاوة على أنه يؤكد على التعاون بين افراد المجتمع غنيهم وفقيرهم، ففيه حافز على الإنتاج، فمفهوم المسؤولية الاجتماعية مؤيدا بآيات قرآنية كريمة وأحاديث نبوية شريفة منها قوله تعالى "وَتَعَاوَنُوا عَلَى الْبِرِّ وَالنَّقْوَى وَلَا تَعَاوَنُوا عَلَى الْإِثْمِ وَالْعُدْوَانِ" {سورة المائدة، الآية: 2}، وقوله تعالى (كَلَّا بَلْ لَأُكْرِمُونَ الْيَتِيمَ* وَلَا تَحَاضُونَ عَلَىٰ طَعَامِ الْمَسْكِينِ) {سورة الفجر، الآيات: 17-18}، و قال عليه افضل الصلاة والسلام (الساعي على الأرملة والمسكين كالمجاهد في سبيل الله، أو القائم الليل الصائم النهار)⁽¹⁾، وقوله عليه الصلاة والسلام (مَثَلُ الْمُؤْمِنِينَ فِي تَوَادُّهِمْ وَتَرَاحُمِهِمْ وَتَعَاطُفِهِمْ، كَمَثَلِ الْجَسَدِ إِذَا اشْتَكَى مِنْهُ عَضُوٌّ تَدَاعَىٰ لَهُ سَائِرُ الْجَسَدِ بِالسَّهْرِ وَالْحَمَى) ⁽²⁾.

ولقد عرفت المسؤولية الاجتماعية من المنظور الإسلامي بأنها، التزام الشركة بالمشاركة في عمل الصالحات عند ممارسة أنشطتها في ضوء مبادئ الشريعة الإسلامية بهدف النهوض بالمجتمع الإسلامي بمراعاة المرونة والشمول والعدل⁽³⁾، وعرفت بأنها، التزام تعبدية أخلاقي يقوم على أثره القائمون على إدارة المؤسسات بالمساهمة في تكوين وتحسين وحماية رفاهية المجتمع ككل ورعاية المصالح والأهداف الاجتماعية لأفراده عبر

(1) صحيح البخاري: (5353)، وصحيح مسلم: (2982). عن ابن عمر، رضي الله عنه

(2) صحيح البخاري: (6011)، وصحيح مسلم: (2586). عن النعمان بن بشير، رضي الله عنه.

(3) عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المسؤولية الاجتماعية للبنوك الإسلامية (القاهرة: المعهد العالي للفكر الإسلامي، 1996)، ص 21

صياغة الإجراءات وتفعيل الطرق والأساليب الموصلة لذلك، بهدف رضا الله سبحانه وتعالى والمساهمة في إيجاد التكافل والتعاون والتقدم والوعي الإجتماعي، وفي تحقيق التنمية الشاملة⁽¹⁾.

ويستطيع الباحث تعريف المسؤولية الإجتماعية للشركات بأنها التزام ادارات الشركات بعمل الصالحات وفقا لقاعدة لا ضرر ولا ضرار، ابتغاء مرضاة الله، بهدف النجاة في الآخرة والزيادة والنمو والبركة في الحياة الدنيا.

يرى الباحث أن تعريف المسؤولية الإجتماعية في الاسلام يبين اعظم فوائد الالتزام بها وهو رضا الله سبحانه وتعالى، فرضا الله سبحانه وتعالى يحقق اعلى مستوى من الرفاه الإجتماعي وذلك في قوله تعالى " وَلَوْ أَنَّ أَهْلَ الْقُرَىٰ آمَنُوا وَاتَّقَوْا لَفَتَحْنَا عَلَيْهِم بَرَكَاتٍ مِّنَ السَّمَاءِ وَالْأَرْضِ " {سورة الأعراف، الآية: 96}، وإن من الايمان عمل الصالحات، وقوله تعالى "مَنْ عَمِلَ صَالِحًا مِّنْ ذَكَرٍ أَوْ أُنْثَىٰ وَهُوَ مُؤْمِنٌ فَلَنُحْيِيَنَّهٗ حَيَاةً طَيِّبَةً وَلَنَجْزِيَنَّهُمْ أَجْرَهُمْ بِأَحْسَنِ مَا كَانُوا يَعْمَلُونَ" {سورة النحل، الآية: 97} وأن فوائد رضا الله عز وجل تتجلى في قوله "وَأذْكُرُوا إِذْ أَنْتُمْ قَلِيلٌ مُّسْتَضْعَفُونَ فِي الْأَرْضِ تَخَافُونَ أَنْ يَتَخَطَّفَكُمُ النَّاسُ فَآوَاكُمْ وَأَيَّدَكُمْ بِبَصَرِهِ وَرَزَقَكُمْ مِّنَ الطَّيِّبَاتِ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ" {سورة الأنفال، الآية: 26}

يستنتج الباحث من التعريفات أعلاه الآتي:

- الحافز لاستجابة ادارة الشركات لمسؤوليتها الإجتماعية هو رضا الله سبحانه وتعالى.
- الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية امر تعبدى الرقيب عليه الله عز وجل ليس المجتمع ولا السلطات.
- مجالات المسؤولية الإجتماعية في الاسلام محدد بالصالحات فما لم يكن صالحا وموافقا لشرعية الاسلام خرج عن اطار المسؤولية الإجتماعية.

تتميز المسؤولية الإجتماعية في الاسلام بمجموعة من السمات منها⁽²⁾:

- المرونة:** مناسبة لمشاكل وقضايا ومتطلبات المجتمع، وأن يكون الانفاق على الأنشطة الإجتماعية بما يتناسب ووضع الشركة الحالي، فقد يكون الانفاق بالجهد أو العلم أو الرأي أو غير ذلك مما يتناسب وحال الشركة.
- الشمول:** شاملة لكل فئات المجتمع الداخلي والخارجي.
- العدالة:** أن تعدل الشركة عند ادائها للأنشطة الإقتصادية فلا تلحق الضرر بأحد الأطراف على حساب الآخر.

(1) محمد صالح علي عياش، المسؤولية الإجتماعية للمصارف الاسلامية- طبيعتها ومسؤوليتها (جدة: البنك الاسلامي للتنمية، 2010)، ص 11

(2) هدى دياب أحمد صالح، مرجع سابق، ص 9

2/1/1 نشأة المسؤولية الإجتماعية

1/2/1/1 نبذة تاريخية عن المسؤولية الإجتماعية

كانت المسؤولية الأساسية للشركات هي تعظيم الأرباح و التوجه نحو المصلحة الذاتية، و أن الربح و الثروة هما الأكثر أهمية، و أن ما هو جيد للمؤسسة جيد للبلد، ثم تطورت مسؤولية الأعمال الى ما هو افضل، حيث أصبحت مسؤولية الشركات تحقيق الربح الملائم الذي يحقق المصلحة الذاتية و مصالح الأطراف الأخرى، و أن الربح والثروة مهمان و لكن الأفراد والمجتمع مهمون أيضا⁽¹⁾ إذ أنه من غير المعقول أن تظل الشركات مهتمة بدورها التقليدي المتمثل في تعظيم الأرباح، بل لابد ان تستجيب للمطالب الجديدة للمجتمع إذا أرادت أن تضمن لنفسها البقاء والاستمرار⁽²⁾ والمسؤولية الإجتماعية كمصطلح ورد لأول مرة عام 1923م، أن مسؤولية الإدارة في المشروعات هي بالدرجة الأولى مسؤولية إجتماعية، وأن التزام ادارة المشروع بمسئوليتها الإجتماعية عند اداء وظائفها المختلفة هو الجزء الهام من فن استخدام الأساليب العلمية لإدارة الأعمال⁽³⁾، أوصى المؤتمر المنعقد في جامعة كاليفورنيا عام 1972 تحت شعار "المسؤولية الإجتماعية والبيئية للمؤسسات" بضرورة إلزام كافة المؤسسات بالاهتمام بالبيئة والمساهمة في التنمية الإجتماعية و التخلي عن فلسفة تعظيم الربح كهدف وحيد⁽⁴⁾. وهذا التحول تفرضه على المؤسسات سرعة وتلاحق تطورات المجتمع، والذي يستدعي تعديل النموذج الاقتصادي التقليدي القائم على تعظيم الربحية فقط لياخذ الى جانب الاعتبارات الاقتصادية اعتبارات اجتماعية لم تكن مأخوذة في الحسبان من قبل⁽⁵⁾.

2/2/1/1 مراحل الاهتمام بالمسؤولية الإجتماعية

إن الإهتمام بالمسؤولية الإجتماعية مر بأربعة مراحل وهي كما يلي⁽⁶⁾:

المرحلة الأولى: اواخر الخمسينات لغاية أواخر السبعينيات من القرن العشرين، حدثت ضغوط على منظمات الأعمال كي تراعي عند اتخاذ قراراتها الآثار الإجتماعية لنشاطاتها.

(¹) نجم عبود نجم، أخلاقيات علم الإدارة في عالم متغير (القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث و دراسات، 2006)، ص 127-128

(²) رفاعي محمد رفاعي، الأصول العلمية لإدارة الأعمال (القاهرة: دار ألهماني للطباعة، 1997)، ص 408.

(³) محمد عبدالفتاح حافظ الصيرفي، المسؤولية الإجتماعية للصفوة الإدارية المصرية- دراسة تطبيقية على الهيئة العامة لموانئ البحر الأحمر (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 1، 1991)، ص 72

(⁴) بومدين بروال، دور الإبداع التكنولوجي في تحقيق متطلبات المسؤولية الإجتماعية و البيئية للمؤسسات (البلدية: جامعة سعد دحلب، الملتقى الدولي، الإبداع و التعبير التنظيمي في المنظمات الحديثة-دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، 18- 19 مايو 2011) ص 3

(⁵) Balabanis, P, **Social Responsibility** (American Business Review, 1, (9) 1998),P 68

(⁶) Antal et al ,**Corporate Social Reporting Revisited** , (Journal of General Management , Vol, 28,No.2,2002) pp 22- 24

المرحلة الثانية: وأخر السبعينات لغاية منتصف الثمانينات من القرن العشرين، بدأت تنتشر مفاهيم المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية، وذلك بسبب نشاط جماعات الضغط العام، حيث بدأت كثير من المنظمات اختياريًا الإهتمام بالتقارير الاجتماعية، وظهرت في ذلك الوقت فكرة التدخل التشريعي لإلزام عدد كبير من المنظمات بإعداد ونشر التقارير الاجتماعية.

المرحلة الثالثة: منتصف الثمانينات لغاية أواخر التسعينات من القرن العشرين، حيث تراجع الإهتمام بالتقارير الاجتماعية، ويعزى ذلك لتراجع الإقتصاديات الاشتراكية، ونمو السياسات الإقتصادية الحرة الجديدة في الحكومات المحافظة التي تهتم في المقام الأول بتعظيم قيمة المساهم.

المرحلة الرابعة: بعد أن تبين أن استراتيجيات السوق الحرة فشلت في حل المشكلات الاجتماعية، وان مفهوم تعظيم قيمة المساهم لم يؤدي تلقائيًا الى رفاهية المجتمع كما كان متصورًا، قد عادت المصالح العريضة لذوي المصلحة من العاملين والمستهلكين والمستثمرين والمنظمات غير الحكومية في الظهور من جديد، وأصبح الإهتمام مركزاً ليس فقط على المفاهيم التقليدية للتقارير الاجتماعية بل كذلك على اتجاهات جديدة مثل مقاييس المرجعية الأخلاقية.

ويضيف الباحث إلى هذه المراحل مرحلة خامسة، يمثلها العصر الحالي الذي أصبح فيه الإهتمام موجه لكيفية القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، إذ أن العديد من الجامعات تهتم بالاطار الفكري للمسؤولية الاجتماعية وكيفية تقييمها.

يتضح للباحث أن المسؤولية الاجتماعية للشركات لا يمكن عزلها عن نشاطها الإقتصادي، إذ أن توفير سلع وخدمات يعني سد حاجة المجتمع لهذه المنتجات، لذا فقد مارست الشركات جانبًا من المسؤولية الاجتماعية منذ القدم، إلا أن المفهوم بمعناه الحالي قد تطور عبر الزمان وسيظل في تطور مستمر مادام مرتبطًا بحاجات المجتمع، وأن المسؤولية الاجتماعية نشأت منذ أن أنزل الله عز وجل سيدنا آدم عليه السلام إلى الأرض "وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَن يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ {سورة البقرة، الآية: 30}

3/2/1/1 العوامل التي ساعدت في تطوير مفهوم المسؤولية الاجتماعية

هنالك العديد من العوامل التي ساهمت في تطوير مفهوم المسؤولية الاجتماعية منها⁽¹⁾:

العولمة: وتعد من أهم دوافع المنظمات للاهتمام بتبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية، فالعديد من الشركات متعددة الجنسية رفعت شعار المسؤولية الاجتماعية، و ركزت في حملاتها الترويجية على الإهتمام بحقوق الإنسان،

(1) فؤاد محمد حسين الحمدي، مرجع سابق، ص ص 35- 36

وتوفير ظروف عمل آمنة للعاملين، وعدم السماح بتشغيل الأطفال، كما أنها اهتمت بقضايا البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية.

تزايد الضغوط الحكومية والشعبية: بضغوط شعبية وضعت بعض الحكومات تشريعات لحماية المستهلك والعاملين والبيئة، والتزام الشركات بتلك التشريعات يزيد من تكاليفها، وإذا لم تلتزم بها ستتعرض للمقاطعة والخروج من السوق.

الكوارث والفضائح الأخلاقية: حيث تعرضت الكثير من الشركات العالمية لقضايا أخلاقية، وازدياد القضايا المرفوعة أمام المحاكم لأسباب تتعلق بالانتهاكات من قبل المنظمات، كعدم صلاحية المنتجات وغيرها، مما جعلها تتكبد أموالاً طائلة كتعويضات للضحايا أو خسائر نتيجة المنتجات المعيبة.

التطورات التكنولوجية المتسارعة: في ظل وجود تكنولوجيا متطورة وبصورة متسارعة، وتحول من اقتصاد صناعي إلى اقتصاد قائم على المعلومات والمعرفة واجهت الشركات تحديات عديدة فرضت عليها ضرورة الالتزام بتطوير المنتجات، وتطوير مهارات العاملين، وضرورة الاهتمام بالتغيرات في أذواق المستهلكين و تنمية مهارات متخذي القرار.

يضيف الباحث إلى العوامل التي أدت إلى اهتمام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية وتطورها، قيام الاتحادات النقابية بدورها تجاه العاملين وبيئة العمل والمجتمع ككل، وازدياد وعي المجتمع بحقوقه تجاه الشركات نتيجة لتطور وسائل الاتصال، وخوف الشركات من عدم تجاوب المجتمع معها والعمل على افسالها إن لم تراعي مسؤوليتها الاجتماعية.

3/1/1 أهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات

يعتبر الربح هدفاً لا يمكن تجاوزه تسعى الشركات لتحقيقه، إذ أن المنشأة لن تستمر وتبقى دون تحقيق أرباح، إلا أن الربح لم يعد الهدف الوحيد للشركات بعد التحول من مفهوم المشروع المقبول إقتصادياً إلى المشروع المقبول اجتماعياً، وهذا المفهوم قد فرض أهدافاً اجتماعية بجانب هدف الربح، ومن خلال مفهوم المسؤولية الاجتماعية يتضح أن الهدف الأساسي للمسؤولية الاجتماعية هو تطور ورفاهية المجتمع ويمكن تجزئة الهدف الأساسي للمسؤولية الاجتماعية إلى الأهداف الفرعية التالية:⁽¹⁾

- تحسين المستوى الاجتماعي والمادي والنفسي للعاملين.
- الإنتاج والبيع بما يلبي بعض الحاجات الاجتماعية للعملاء.

(1) نورالدين عبدالله المحمودي، نحو نظرية المحاسبة البيئية والاجتماعية (طرابلس: منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2007)، ص 35

- التبرع للمنظمات الخيرية والتي بدورها توزع المساعدات على الفقراء والمساكين للحد من ظاهرة الفقر .
- مساعدة الدولة في القيام بواجباتها الإجتماعية خاصة في ظل ضعف الإمكانيات المتاحة لتلك الدولة.
- يستنتج الباحث من أهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات ما يلي:
- الحفاظ على بيئة صحية خالية من التلوث.
- الحد من الفقر والبطالة .

4/1/1 أهمية المسؤولية الاجتماعية

تقسم أهمية المسؤولية الاجتماعية إلى:

1/4/1/1 أهمية المسؤولية الاجتماعية للمجتمع وتتمثل في الآتي⁽¹⁾:

- زيادة التكافل الإجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع ورفع روح الإنتماء من قبل الأفراد ذوي الإحتياجات الخاصة كالمعوقين وقليلي التأهيل والأقليات والمرأة والشباب وغيرهم.
- الإستقرار الإجتماعي نتيجة لتوفر نوع من العدالة الإجتماعية وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص الذي هو جوهر المسؤولية الاجتماعية للشركات.
- تحسين نوعية الحياة في المجتمع سواءً من ناحية البنية التحتية أو الناحية الثقافية.
- إزدياد الوعي بأهمية الإندماج التام بين منظمات المجتمع المختلفة ومختلف الفئات ذات المصلحة.
- تحسين التنمية السياسية انطلاقاً من زيادة التثقيف بالوعي الإجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنظمات وهذا سيساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الإجتماعية.
- زيادة الترابط الإجتماعي على مختلف المستويات لكون المسؤولية الاجتماعية مرتبطة بمفاهيم أساسية كتقليل السرية بالعمل والشفافية والصدق في التعامل.

2/4/1/1 أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركة و تتمثل في⁽²⁾:

- تحسين صورة الشركة في المجتمع لدى العمال و العملاء، خاصة إذا كانت المسؤولية الاجتماعية تمثل مبادرات طوعية للشركة تجاه المجتمع.
- تحسين مناخ العمل، و بعث روح التعاون والترابط بين مختلف الأطراف.

(1) طاهر محسن الغالبي، محمد حسين منهل، الأداء الإجتماعي الداخلي وعلاقته بدوران العمل: دراسة ميدانية في شركة نفط الجنوب

والشركة العامة للحديد والصلب في العراق (بغداد: ابحاث اليرموك، المجلد 20، العدد 1، 2004) ص ص 106-107

(2) عجيلة محمد، شنيبي عبد الرحيم، فعالية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال - مفاهيم وأسس (الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية،: 14-15 فبراير، 2012) ص ص

- تمكن الشركة من التجاوب الفعال مع التغيرات الحاصلة في حاجات المجتمع.

3/4/1/1 أهمية المسؤولية الاجتماعية للدولة، وتتمثل في:

- تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهامها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى.
- يؤدي الإلتزام بالمسؤولية الاجتماعية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي الشركات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية.
- المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من المجالات التي تجد الدولة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعا.
- يستنتج الباحث من أهمية المسؤولية الاجتماعية ما يلي:
 - أنها تؤدي إلى رضا المجتمع الداخلي والخارجي عن الشركة وإدارتها، مما يجعله متجاوبا معها وكل ذلك يساعد في تحسين الأداء وتحقيق الهدف الإقتصادي.
 - تحقق الرضا لادارة الشركة، بأنها فرد أو جزء من المجتمع صالح يقدم ما يصلح المجتمع ويحقق له الرفاه الإجتماعي وبالتالي المزيد من العطاء.
 - تعظيم القيمة الحالية للشركة عن طريق رفع قيمة الأسهم في الأمد القصير والطويل، بما تكتسبه من ثقة لدى المجتمع.
 - تجنبها تكبد تكاليف ستدفعها كتعويض للمتضررين من ممارسة انشطتها.
 - تحقيق الرفاه الإجتماعي لافراد المجتمع يزيد من الامن والاستقرار، وبالتالي تقليل نفقات الدولة الامنية.

5/1/1 مبادئ المسؤولية الاجتماعية

تتمثل مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات حسب منظمة الأمم المتحدة في⁽¹⁾:

- الإلتزام بتنفيذ إصدارات شهادات الجودة المختلفة.
- الإلتزام بتنفيذ مدونات قواعد السلوك.
- الإلتزام باتخاذ قرارات تأخذ بالاعتبار المسؤولية الاجتماعية.
- تصميم أنشطة المنظمات بما يتفق مع الحالة الاقتصادية والوضع الثقافي للمجتمع.
- القيام بالمبادرات الخيرية التطوعية.

⁽¹⁾ Yran pesqueux, Yran Biefot, L'ethique des Affaires ; **Management par les Valeur et Responsabilité Sociale**, Edition d'Organisation, Paris, P19.

- تنفيذ الإستراتيجيات التي تحقق الربح للمجتمع والمنظمة معاً.

6/1/1 الشركات والمسؤولية الإجتماعية

يتباين تعامل الشركات مع قضايا المسؤولية الإجتماعية تبايناً يتراوح ما بين الممانعة والمبادرة ويمكن توضيح ذلك بالآتي⁽¹⁾:

- شركات ينصب اهتمامها تجاه الأولويات الاقتصادية وتمتتع عن تبني أي دور اجتماعي يقع خارج نطاق تعظيم الربح.
- شركات تقوم بدور اجتماعي محدود جداً بما يتطابق مع المتطلبات القانونية المفروضة فقط، لحماية الشركة من الانتقادات وبالحد الأدنى، و يقع هذا الدور ضمن المتطلبات الخاصة بالمنافسة و ضغوط الناشطين في مجال البيئة.
- شركات تتبنى الإنفاق في أنشطة المسؤولية الإجتماعية المرتبطة بالمتطلبات الأخلاقية و القانونية إضافة إلى الاقتصادية.
- شركات تبادر بالأنشطة الإجتماعية و ذلك إستجابة للكثير من المتطلبات الإجتماعية، وفقاً لتقديرات المدراء بما يتناسب مع المواقف المختلفة.

ولقد تم تقسيم المسؤوليات الإجتماعية إلى الآتي⁽²⁾:

- مسؤوليات وجوبية، المسؤوليات التي تحددها الحكومة والأنظمة عبر القوانين.
 - مسؤوليات تعاقدية، تربط الشركات بالمجتمع فالمجتمع يعطي الشركات الحق في استغلال موارد المجتمع ومقابل ذلك على الشركات العمل على ارضاء المجتمع وسد حاجاته.
 - مسؤوليات ذاتية، التزام الشركات دون قانون او تعاقد بمراعاة مصالح المجتمع.
- يتضح للباحث ان موقف الشركات من المسؤولية الإجتماعية يتمثل في:
- شركات تمتنع عن تبني أي مسؤولية اجتماعية.
 - شركات تتبنى المسؤولية الإجتماعية في حدود القانون.
 - شركات تبادر لتبني المسؤولية الإجتماعية استجابة لحاجات ومتطلبات المجتمع.

(¹) طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، الإدارة و الأعمال، (عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2008)، ص ص،

(²) محمد حسام الدين، المسؤولية الإجتماعية للصحافة (القااهرة: الدار المصرية للطباعة، 2003)، ص62

يرى الباحث ان امتناع أو مبادرة الشركات لممارسة مسؤوليتها الإجتماعية مرده الى اختلاف وجهات نظر الشركات لأثر ممارسة أنشطة المسؤولية الإجتماعية على ادائها الاقتصادي، اضافة لاختلاف أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها.

7/1/1 حجج المؤيدين والمعارضين لقبول الشركات للمسؤولية الإجتماعية

قبول الشركات لمسؤوليتها الإجتماعية وجد تاييدا بناءً على العديد من الحجج والأسباب كما واجه رفضا ومعارضةً بناءً على العديد من الحجج كذلك ، ويمكن بيان ذلك كما يلي:

1/7/1/1 حجج المؤيدين لقبول الشركات للمسؤولية الإجتماعية:

يستند المؤيدون لقبول الشركات للمسؤوليات الإجتماعية على ما يلي (1):

- اعطاء صورة أفضل عن نشاط المشروع وصلاحيته للعمل في الفترة طويلة الأجل، فالشركات تستمر بناء على رغبة المجتمع، لذا عليها أن تنتج منافع اجتماعية إذا ما رغبت في البقاء.
- تملك الشركات الموارد المالية والبشرية لحل المشاكل الإجتماعية.
- إذا قامت الشركات بزيادة نطاق مسؤولياتها الإجتماعية فان ذلك يحميها مخاطر التأميم.
- اهتمام الشركات بالمسؤولية الإجتماعية يؤدي إلى مصادر ربح.

2/7/1/1 حجج المعارضين لقبول الشركات للمسؤولية الإجتماعية:

يستند المعارضون لقبول الشركات للمسؤوليات الإجتماعية على ما يلي (2):

- تكلفة المسؤوليات الإجتماعية تؤدي الى خروج الشركات من السوق، وبالتالي تزيد التكاليف الإجتماعية على المجتمع ليس فقط نتيجة فقد عديد من فرص العمل، وإنما عن طريق زيادة القوة الاحتكارية.
- الشركات مخصصة لتحقيق وظائف معينة لذا تركز فقط على هذه الوظائف.
- نظراً لأن التكاليف الإجتماعية تفوق العوائد الإجتماعية، فإن الشركات لا تستطيع الوفاء بمسؤولياتها الإجتماعية في وقت الصعوبات الاقتصادية.
- لا تتوفر في الشركات كفاءة تمكن من التعرف على احتياجات المجتمع وأوليائه، ومحاولة الشركات خدمة المجتمع ككل، تؤدي في النهاية إلى التدخل من قبل الدولة حيث أنها تستطيع تحديد الأولويات الإجتماعية المرغوب فيها.

(1) محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000)، ص ص. 228- 230

(2) محمد عباس بدوي، الأميرة ابراهيم عثمان، مرجع سابق، ص 56

- وفقاً لفسلفة النظام الإقتصادي الذي نشأت في ظلّه الافتراضات المحاسبية التي تحكم الممارسة العملية
اعتبرت المصلحة الإقتصادية للمشروع هي الدافع الأساسي لوجوده و استمرار بقائه و قبوله من جانب
المجتمع.

يؤيد الباحث قبول الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية وذلك للآتي:

- نتيجة للتطور المستمر، إضافة الى الظواهر السلبية التي تعاني منها المجتمعات، اضحت حاجات المجتمع ومتطلباته أكبر من امكانيات الدول لمواجهتها.
- مجتمع به العديد من الاشكالات والحاجات التي لم تلبي يعتبر بيئة غير صالحة للعمل من قبل الشركات لذا قيام الشركات بدور ايجابي تجاه مجتمعها يأمن لها الاستمرارية في بيئة صالحة.
- قيام الشركات بزيادة نطاق مسؤولياتها الاجتماعية يزيد من قوتها وتأثيرها في المجتمع.

8/1/1 تنظيم المسؤولية الاجتماعية

يتم التفريق بين اتجاهين فيما يتعلق بتنظيم المسؤولية الاجتماعية⁽¹⁾:

الاتجاه الأول: ضرورة وجود إطار تنظيمي للمسؤولية الاجتماعية وإلزام الشركات بضوابط تنظيمية من قبل الدولة من خلال تعليمات ومواثيق.

الاتجاه الثاني: نشاط تطوعي لايتطلب قوانين أو ضوابط تنظيمية أو قواعد محددة تلزم الشركات بمسؤولياتها تجاه المجتمع كون المسؤولية طوعية، وسيؤدي وضع الضوابط إلى المزيد من البيروقراطية، إضافة إلى أن وضع القواعد والضوابط يجعل الشركات تلتزم بما هو مطلوب منها فقط دون زيادة.

9/1/1 الركائز الأساسية لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في الشركات

تتمثل الركائز الأساسية لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في الشركات في⁽²⁾:

- ضرورة ايمان الادارات العليا والدنيا للشركات بالمسؤولية الاجتماعية نحو المجتمع.
- تحديد الشركة لرؤية واضحة نحو الدور الاجتماعي الذي تريد أن تتبناه والقضية الرئيسية التي ستهتم بالعمل على المساهمة في معالجتها والمبادرة التي ستقدمها.
- أن يصبح نشاط المسؤولية الاجتماعية جزءاً رئيسياً من أنشطة الشركات، يتم متابعته من قبل رئيس الشركة.
- تخصص الشركة مسؤولاً متفرغاً تفرغاً كاملاً لهذا النشاط وتحدد له الأهداف.

(1) رسلان خضور، المسؤولية الاجتماعية لقطاع الأعمال (دمشق: جمعية العلوم الاقتصادية السورية، الندوة الرابعة والعشرون، 2/25

2011 - 2011/6/28)، ص ص 6-7

(2) المرجع السابق، ص ص 10-11

- ويستطيع الباحث أن يضيف الى الركائز الأساسية لتطبيق المسؤولية الإجتماعية في الشركات الآتي:
 - توعية العاملين بالشركات بمستوياتهم المختلفة بأهمية المسؤولية الإجتماعية وتنقيف المجتمع وتوعيته بحقوقه الإجتماعية تجاه الشركات.
 - تحديد معايير لقياس الأداء الإجتماعي.
 - تصميم نظام للحوافز والمساءلة.
 - تنمية القيم الأخلاقية والدوافع الدينية لدى ادارات الشركات
- فان توفرت هذه الركائز ستزول العديد من المعوقات وستمارس الشركات مسؤوليتها الإجتماعية بأقصى ما تسمح به امكانياتها.

10/1/1 توقعات المستفيدين من المسؤولية الإجتماعية للشركات

هنالك عدد كبير من المستفيدين من المسؤولية الإجتماعية للشركات منهم، المساهمون، العاملون بالشركات (إدارة، موظفون، عمال)، العملاء، المنافسون، المجتمع، البيئة، الحكومة، منظمات المجتمع وفيما يلي بعض ما يتوقعونه من الشركات.

1/10/1/1 المساهمون

- يمثل المساهمون فئة مهمة من أصحاب المصالح، حيث أنهم يملكون جزء من أصول الشركة ما يخولهم من الحق في الاستفادة منها⁽¹⁾، وما يتوقعه المساهمون من الشركة هو²:
- الحصول على المعلومات الخاصة بالمنظمة وفي الوقت المناسب وبصورة منتظمة.
 - السماح لهم بالمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، واحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعاتهم من اهمها قواعد التصويت.
 - معاملة المساهمين معاملة متكافئة ومنحهم حقوقهم المالية بكل شفافية.
 - الحق في المشاركة والحصول على معلومات من القرارات المتصلة بالمتغيرات في المنظمة

يستطيع الباحث أن يضيف الآتي

(1) العايب عبد الرحمن، بقة الشريف، إشكالية إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح- مدخل لممارسة المسؤولية الإجتماعية من طرف منظمات الأعمال في الجزائر، حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوظيف وفنون الطباعة (بغداد: جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الإجتماعية، 14 - 15 فبراير، 2012)، ص 10

(2) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات- المفاهيم ، المبادئ، التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف (مصر: الدار الجامعية، 2005)، ص ص 40-41

- تحقيق ربح مناسب.

- تعظيم قيمة السهم و المنشأة ككل.

- تحسين سمعة المنشأة في بيئتها.

- حماية ممتلكات المنشأة.-

- تحقيق هدف الاستمرارية.

2/10/1/1 العاملون تشمل هذه الفئة جميع العاملين من إداريين وفنيين وفئات أخرى. ويعتبرون مصدر ثروة

للمؤسسة لان تتميز وتطور الشركات في أدائها يعزى إلى اهتمامها بالعاملين لأن اهمال رضا العاملين يؤدي

إلى اهمال جزء كبير من الشركة⁽¹⁾ وفشلها، وما يمكن أن يحقق الرضا لدى العاملين الآتي²:

- تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية التي تكفل لهم حياة كريمة.

- الاهتمام بالنواحي الإجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن.

- منح عطل سنوية.

- تهيئة بيئة العمل، مكاتب لائقة، تكييف، إنارة مناسبة، نظافة.

- العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب و التطوير والترقية.

- الأمان والاستقرار الوظيفي.

- منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين.

- تشجيع التدريب وإعادة التأهيل.

- عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع الصلاحيات المعطاة لها.

- عدالة الوظيفة والرواتب المقابلة داخل المنشأة وخارجها.

ويستطيع الباحث أن يضيف الآتي:

- المساهمة في تعليم و تدريب وتوفير فرص عمل لابناء العاملين.

- عدم تعريض العاملين للمخاطر بكافة انواعها والتكفل بعلاج اسرهم.

- العمل على رفع الروح المعنوية للعاملين وبث روح التعاون بينهم.

(¹) Piriyanthanalai, W. & Muenjohn,N., **Is There alik ? Employee Satisfaction and Service quality** (World journal of Management, Vol. 4. 2012) P 90.

(²) موسى خليل، الإدارة المعاصرة المبادئ – الوظائف – الممارسة (لبنان: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، 2005)، ص ص 178 -179.

3/10/1/1 الزبائن: أياً كان حجم أو نوع العمل الذي تتم ادارته، الزبائن هم الأساس، بدونهم لن يكون هناك عمل ولا يمكن أن توجد أرباح، فنجاح الشركات لم يعد يستند إلى الترويج الابتكاري أو المنتج المميز أو السعر الملائم فحسب ولكنها تستند في المقام الأول على بناء علاقة شراكة ناجحة بين المؤسسة وزبائنها⁽¹⁾، ويعتبر الزبائن عنصراً مهماً لكل المؤسسات الاقتصادية بدون استثناء، وتسعى كثير من المؤسسات أن تتجنب مقاطعتها من قبل الزبائن، الأمر الذي يدفعها لبذل المزيد من أنشطتها الإجتماعية، خاصةً أن المستهلكين على وعي يدفعهم للتعرف على أي الشركات تبذل أكثر فيما يخص المسؤولية الإجتماعية⁽²⁾، ومسؤولية المؤسسة تجاه عملائها تتمثل في الآتي⁽³⁾:

- تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة.
 - الإعلانات الصادقة.
 - تقديم منتجات صديقة وأمينة.
 - تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج.
 - الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع.
 - تطوير مستمر للمنتجات.
 - الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع.
- يستطيع الباحث أن يضيف الآتي:
- إمكانية الحصول على المنتج في الزمان والمكان المناسبين.
 - وضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.

4/10/1/1 المنافسون: تنتظر المؤسسات الاقتصادية المتنافسة من بعضها البعض عدالة المنافسة ووضوح آلياتها والاتفاق على إجراءاتها وأن لا تكون منافسة غير عادلة وشريفة.

مسؤولية الشركات تجاه المنافسين تتمثل في⁽⁴⁾:

- احترام قواعد المنافسة .

(¹) جمال الدين محمد مرسي، مصطفى محمود أبوبكر، دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع (الاسكندرية: الدار الجامعية، دت) ، ص 10
(²) Mohr, Lois A, and ather, **Do Consumers Expect Companies to be Socially Responsible? The Impact of Corporate Social Responsibility on Buying Behavior** (The Journal of Consumer Affairs, Vol. 35, No. 1, 2001) p.45.

(³) بدوي محمد عباس، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الإجتماعية للمشروع (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000)، ص95

(⁴) فلاق محمد ، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية شركات الاتصالات الخلوية"جيزي، موبيليس، أريدو" أنموذجاً، (الجزائر: جامعة 20 أوت 1955، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد2، 2014)، ص 211.

- عدم إلحاق الأذى بالمنافسين .

يستطيع الباحث أن يضيف الآتي:

- الإهتمام بمبادئ المنافسة الشريفة من حيث المنافسة العادلة والنزيهة.

- عدم سحب العاملين من الآخرين بوسائل غير نزيهة.

- عدم الاعلان بشكل موجه لاساءة منتجات الآخرين.

5/10/1/1 الموردون: تزداد أهمية الموردون بالنسبة للشركات الكبيرة والتي تضطر إلى شراء كميات ضخمة من مختلف أنواع السلع والخدمات، وإقامة علاقات وثيقة وجيدة بين الموردين والشركة تمكّن الشركة من الحصول على أحسن الخامات والسلع بأنسب الأسعار في الوقت الذي تريده، كما تمكن الشركة من الحصول على معاملة ممتازة من قبل مورديها، فإذا أحجم الموردين من التعامل مع الشركة أدى ذلك إلى خسارة كبيرة لها، ويتوقّف نشاط أي مؤسسة على بناء علاقة وثيقة قائمة على الثقة المتبادلة مع الموردين، وهم يمثلون مصدر مهم لمدخلات المؤسسة⁽¹⁾، وتتمثل مسؤولية الشركات تجاه الموردين في الآتي⁽²⁾:

- احترام تطلعاتهم ومطالبهم المشروعة المتعلقة باستمرارية التوريد.

- تقديم أسعار عادلة ومقبولة للمواد المعدة للشركات.

- تسديد الالتزامات.

- الصدق في التعامل.

- تدريب الموردين على مختلف طرق تطوير العمل.

6/10/1/1 المجتمع المحلي: يمثل المجتمع المحلي كل من يقطن أو يعيش حول محيط وحدات الإنتاج ويتأثرون سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة من النشاط الذي تمارسه الشركة ومسؤولية الشركات تجاه المجتمع تتمثل في⁽³⁾:

- العدالة وتكافؤ الفرص.

- تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع

- الارتقاء بالتنمية

(1) Gareth R. Jones, "Organizational Theory, Design, and Change", Sixth Edition, pearson international edition, 2011, p38

(2) فلاق محمد، المسؤولية الإجتماعية للشركات النفطية العربية شركتي سونطراك الجزائرية ورامكو السعودية انموذجا (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مجلة الباحث، عدد12، 2013)، ص 32

(3) Belal U. M., "Three Dimensional Aspects of Corporate Social Responsibility", Daffodil International University, Journal of Business and Economics, 3, (1), 2008) p p 201-213

- زيادة التنقيف والوعي الإجتماعي
 - يستطيع الباحث أن يضيف الآتي:
 - إحترام العادات والتقاليد.
 - دعم البنية التحتية.
 - دعم المجتمع والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة انواعها.
 - تقديم دعم فكري ومادي يسهم في حل المشكلات الإجتماعية.
 - تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية التي تقدم حلول لمشاكل المجتمع.
 - خلق فرص توظيف.
 - دعم وتدريب وتأهيل وتوظيف ذوي الإحتياجات الخاصة.
- 7/10/1/1 البيئة:** أصبح المجتمع يهتم بالآثار البيئية التي تتركها الممارسات المختلفة للشركات على صحة الإنسان والنباتات والحيوانات والمياه والتربة والهواء، وتتمثل مسؤولية الشركات تجاه البيئة في⁽¹⁾:
- الالتزام بالتشريعات البيئية.
 - الاقتصاد في استخدام الموارد.
 - الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة.
 - تجنب مسببات التلوث.
 - التخلص من النفايات بصورة علمية.
 - المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام والطاقة.
- ويستطيع الباحث أن يضيف الآتي:
- تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة.
 - المساهمة في التشجير و زيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي.

(¹) فؤاد محمد حسين الحمدي، مرجع سابق ، ص 4

8/10/1/1 الحكومة: تهتم الشركات بالحكومة باعتبارها الممثل القانوني للدولة، ومسؤولية الشركات تجاه الحكومة تتمثل في⁽¹⁾:

- المساهمة في تحقيق أمن المجتمع
- الالتزام بالقوانين و التشريعات الصادرة من الحكومة واحترام سيادة الدولة.
- دفع الزكاة والضرائب والرسوم الاخرى عند استحقاقها.
- يستطيع الباحث أن يضيف الآتي:
- تعزيز سمعة الدولة في التعامل الخارجي.
- تعزيز جهود الدولة الصحية خاصة الامراض المستوطنة.
- المساهمة في حل المشكلات التي يمكن أن تزعزع استقرار الدولة.

9/10/1/1 منظمات المجتمع المدني: تحظى منظمات المجتمع المدني بمكانة جيدة لدى المجتمع، ويمكن دورها في إثارة الرأي العام و الإعلام حول ممارسات الشركات وقد يؤثر ذلك على سمعة الشركة، لذلك لذا على الشركات ان تفي بمسؤوليتها الإجتماعية تجاهها، ومسؤولية الشركات تجاه منظمات المجتمع المدني تتمثل في⁽²⁾:

- التعامل الجيد مع جمعيات حماية المستهلك و النقابات.
- التعامل الصادق مع الصحافة ووسائل الإعلام.
- الصدق و الشفافية بنشر المعلومات المتعلقة بالمنظمة.

يستنتج الباحث الآتي:

- احترام أنشطة منظمات المجتمع المدني.
- التجاوب مع ودعم أنشطة منظمات المجتمع المدني.

من خلال توقعات المستفيدين من المسؤولية الإجتماعية للشركات يمكن عرض الجدول التالي:

(¹) Michel Capron et Françoise Quairel-Lanoizelée, (Françoise), **Mythes et réalités de l'entreprise responsable (acteurs; enjeux; stratégies)**, éditions la découverte; Paris;2004.p 98

(²) زايري بلقاسم، وهيبه مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الإجتماعية في منظمات الأعمال و قياس الأداء تجاهها (الجزائر: جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الدولي، سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، 20-21 نوفمبر، 2012)، ص 231

جدول رقم (1-1-1)

توقعات المستفيدين من المسؤولية الاجتماعية للشركات

ما يتوقعونه من الشركات	المستفيدون من المسؤولية الاجتماعية
<p>الحصول على المعلومات الخاصة بالمنظمة وفي الوقت المناسب وبصورة منتظمة، السماح لهم بالمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، واحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعاتهم من اهمها قواعد التصويت، معاملة المساهمين معاملة متكافئة ومنحهم حقوقهم المالية بكل شفافية، الحق في المشاركة والحصول على معلومات من القرارات المتصلة بالمتغيرات في المنظمة، تحقيق ربح مناسب، تعظيم قيمة السهم و المنشأة ككل، خلق سمعة طيبة للمنشأة في بيئتها، حماية ممتلكات المنشأة، تحقيق هدف الاستمرارية.</p>	<p>المساهمون</p>
<p>تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية التي تكفل لهم حياة كريمة، الاهتمام بالنواحي الاجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن، منح عطل سنوية، تهيئة بيئة العمل ،مكاتب لائقة، تكييف، إنارة مناسبة، نظافة. ، العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب و التطوير والترقية، الأمان والاستقرار الوظيفي</p> <p>، منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين ؛</p> <p>تشجيع التدريب وإعادة التأهيل.، عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع الصلاحيات المعطاة لها ، عدالة الوظيفة والرواتب المقابلة داخل المنشأة وخارجها، المساهمة في تعليم و تدريب وتوفير فرص عمل لابناء العاملين، عدم تعريض العاملين للمخاطر بكافة انواعها والتكفل بعلاج اسرهم، العمل على رفع الروح المعنوية للعاملين وبت روح التعاون بينهم.</p>	<p>العاملون</p>
<p>احترام قواعد المنافسة، عدم إلحاق الأذى بالمنافسين، الإهتمام بمبادئ المنافسة الشريفة من حيث المنافسة العادلة والنزاهة، عدم سحب العاملين من الآخرين بوسائل غير نزاهة، عدم الاعلان بشكل موجه لاساءة منتجات الآخرين.</p>	<p>المنافسون</p>
<p>تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة، الإعلانات الصادقة، تقديم منتجات صديقة وأمينة، تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج، الالتزام بمعالجة</p>	<p>الزبائن</p>

<p>الأضرار التي تحدث بعد البيع، تطوير مستمر للمنتجات، الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع.</p>	
<p>احترام تطلعاتهم ومطالبهم المشروعة المتعلقة باستمرارية التوريد، تقديم أسعار عادلة ومقبولة للمواد المعدة للشركات، تسديد الالتزامات، الصدق في التعامل، تدريب الموردين على مختلف طرق تطوير العمل.</p>	<p>الموردون</p>
<p>العدالة وتكافؤ الفرص، تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع، الارتقاء بالتنمية، زيادة التثقيف والوعي الإجتماعي، إحترام العادات والتقاليد، دعم البنية التحتية، دعم المجتمع والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة انواعها، تقديم دعم فكري ومادي يسهم في حل المشكلات الإجتماعية، تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية التي تقدم حلول لمشاكل المجتمع، خلق فرص توظيف، دعم وتدريب وتأهيل وتوظيف ذوي الإحتياجات الخاصة.</p>	<p>المجتمع</p>
<p>الالتزام بالتشريعات البيئية، الاقتصاد في استخدام الموارد، الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة، تجنب مسببات التلوث، التخلص من النفايات بصورة علمية، المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للمواد الخام والطاقة، تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة، المساهمة في التشجير و زيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي.</p>	<p>البيئة</p>
<p>تحقيق أمن المجتمع، الالتزام بالقوانين و التشريعات الصادرة من الحكومة واحترام سيادة الدولة، دفع الزكاة والضرائب والرسوم الأخرى عند استحقاقها، تعزيز سمعة الدولة في التعامل الخارجي، تعزيز جهود الدولة الصحية خاصة الامراض المستوطنة، حل المشكلات التي يمكن أن تزعزع استقرار الدولة.</p>	<p>الحكومة:</p>
<p>التعامل الجيد مع جمعيات حماية المستهلك و النقابات، التعامل الصادق مع الصحافة ووسائل الإعلام، الصدق و الشفافية بنشر المعلومات المتعلقة بالمنظمة، احترام أنشطة منظمات المجتمع المدني، التجاوب مع ودعم أنشطة منظمات المجتمع المدني.</p>	<p>منظمات المجتمع المدني</p>

اعداد الباحث، 2018

يرى الباحث أن ترتيب المستفيدين من المسؤولية الاجتماعية للشركات الذي ورد بالجدول رقم (1-1-1) لا يعني أفضلية أو أحقية جهة على أخرى، إنما مسؤولية الشركة تجاه كل هذه العناصر قائمة، لا يفضل بعضها على بعض، ومدى استجابة الشركات لمسئوليتها الاجتماعية تجاه عناصر المسؤولية الاجتماعية يتوقف على مدى وعيها وتفهما لمسئوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

11/1/1 المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات العمل

تعتبر اخلاقيات العمل هي الاطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شئ ما، وتوضح ما هو صحيح أو مقبول وما هو خطأ أو مرفوض في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون الذي تلعب فيه الثقافة المنظمة والقيم وأنظمة المنظمة ولأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده⁽¹⁾، كل ذلك جعل العديد من المؤسسات تزيد من اهتمامها بمواردها البشرية لكي تكون اكثر استجابة في مجال ادائها الاجتماعي لذلك تستقطب المؤسسات الأفراد ذوي الاخلاقيات الفاضلة للعمل بها لان المؤسسة تستمد اخلاقياتها من الأفراد العاملين بها⁽²⁾. فالقوانين مهما كانت محكمة فإنها لا تحمي المجتمع والحقوق ولا توفر الأمن والثقة ولكنها حين تعمل في بيئة اخلاقية فانها تحقق كفاءة عالية في التنمية والاصلاح، وقد ادركت بعض الشركات أهمية واجباتها ومسئوليتها الاخلاقية لتكوين سمعة طيبة عبر اعتماد المعايير والمبادئ في السلوك الانساني والتي تستخدم في السيطرة والحكم على سلوك الأفراد واستخدام ذلك في دعم انشطتها، وبدأت العمل بتركيز في وضع الاستراتيجيات المختلفة، في تحسين سمعتها وتاكيدها عن طريق قيامها بمسئوليتها الاجتماعية.

يرى الباحث أن توفر أخلاقيات العمل في المؤسسات هو الضامن الذي يساعد في تحقيق المؤسسات للدور الاجتماعي الذي ينبغي أن تقوم به.

(¹) محمد عصام احمد المعاضيدي، اثر اخلاقيات العمل في تعزيز ادارة المعرفة- دراسة لآراء عينة من تدريسيي جامعة الموصل (الموصل: جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة في ادارة الاعمال، 2005)، ص 6
(²) Daft, Richard L., *Management, South-Western & College Publishing Co., Canada.* , 2003), p 326

المبحث الثاني

مجالات ومناهج المسؤولية الإجتماعية والمحاسبة عنها

1/2/1 مجالات المسؤولية الإجتماعية

يمكن تقسيم مجالات المسؤولية الإجتماعية للشركات إلى ما يلي⁽¹⁾:

1/1/2/1 مجال تنمية الموارد البيئية:

تزايد الاهتمام بمجال تنمية الموارد البيئية نسبة للتوسع في استغلال الموارد الطبيعية، والتطور والتقدم التكنولوجي والتقني الذي نتج عنه زيادة المخلفات الصناعية، مما أدى إلى مشاكل بيئية كبيرة على جميع المستويات، أثرت على نوعية الحياة، ويمتد الأثر على الدولة فيما تتحمله من نفقات.

2/1/2/1 مجال تنمية الموارد البشرية:

يتضمن الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة المردودية الحالية والمستقبلية للأفراد برفع قدراتهم الخاصة بإنجاز المهام الموكلة إليهم، وذلك عن طريق تحسين معارفهم، مهاراتهم، استعداداتهم واتجاهاتهم² يتضمن هذا المجال تأثير أنشطة الشركة على الأشخاص العاملين فيها كالموارد البشرية التي تسهم، بصورة فعالة في تحقيق أهداف الشركة.

3/1/2/1 مجال خدمة المجتمع:

يتضمن هذا المجال الأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع للمجتمع المحلي أو المجتمع عموماً.

4/1/2/1 مجال الارتقاء بالمنتجات والخدمات:

يتضمن نطاق هذه المجموعة الأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع الزبائن من حيث تحقيق رضاهم عن المنتج أو الخدمة.

يرى الباحث أن للمسؤولية الإجتماعية للشركات مجال واحد وهو مجال الأهتمام بالإنسانية وهو مجال يتضمن تنمية الموارد البيئية و تنمية الموارد البشرية، و خدمة المجتمع، والارتقاء بالمنتجات، وذلك لأن المستفيد الأول والأخير من قيام الشركات بمسؤوليتها الإجتماعية تجاه المجالات المذكورة هو الانسان ايأ كانت صفته، فاهتمام الشركات بتنمية الموارد البيئية و الموارد البشرية، و خدمة المجتمع، والارتقاء بالمنتجات يأتي لصالح

⁽¹⁾ مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة (عمان: دار المسير للنشر والتوزيع، 2002)، ص 171

⁽²⁾ Shimon L.Dolan , et autres, **La gestion des ressources humaines** (tendance, enjeux et pratiques actuelles), 3^{ème} édition, édition village mondiale, Canada, 2002, P307.

الانسان، وذلك لان الكون كله سُخِرَ من أجله وذلك في قول الله تعالى: ﴿ وَسَخَّرَ لَكُمْ مَّا فِي السَّمَاوَاتِ وَمَا فِي الْأَرْضِ جَمِيعًا مِنْهُ إِنَّ فِي ذَلِكَ لَآيَاتٍ لِّقَوْمٍ يَتَفَكَّرُونَ ﴾ سورة الجاثية، الآية 13.

2/2/1 مناهج المسؤولية الاجتماعية

نتيجة للاهتمام المتزايد بالمسؤولية الاجتماعية للشركات ظهرت العديد من المناهج للمسؤولية الاجتماعية يمكن عرضها كالآتي:

1/2/2/1 المنهج الأول: يتمثل في⁽¹⁾:

المسؤولية الاقتصادية: يركز على تعظيم الربح بغض النظر عن أي مساهمة إجتماعية، وأن المساهمات الإجتماعية هي نواتج ثانوية لتعظيم الربح، وأن المدراء محترفون وليسوا مالكين للأعمال التي يديرونها، فهم يمثلون مصالح المالكين، لذلك مهمتهم انجاز اعمالهم بأحسن طريقة ممكنة للتحقيق أعظم الأرباح للمالكين. **المسؤولية الإجتماعية:** الشركات تعتبر وحدات اجتماعية بدرجة كبيرة تأخذ في الاعتبار المجتمع ومتطلباته عند اتخاذ قراراتها، مراعية آثار هذه القرارات على المجتمع.

المسؤولية المتوازنة: إدارة الشركات لا تمثل مصالح جهة واحدة أو جهات ذات مصلحة، بل إنها تمثل مصالح جهات عديدة، لذا توازن إدارة المنظمة بين مصالحها مجتمعة.

2/2/2/1 المنهج الثاني: يتمثل في⁽²⁾:

التوجه التقليدي للمسؤولية الاجتماعية: تتبنى الشركات مسؤوليتها الاجتماعية من خلال التزامها بتقديم السلع والخدمات التي ترضي المجتمع وتستجيب لحاجاته وأن أي التزامات اخرى فانها ترجع الى تقدير ادارة الشركة في اطار قدرتها وامكانياتها، وبما لا يؤثر على اهدافها الاقتصادية وفي مقدمتها تحقيق أقصى الأرباح.

التوجه الاجتماعي للمسؤولية الاجتماعية: عمل الشركات يتسع ليشمل مجمل الأهداف الاجتماعية، بالاضافة الى الأهداف الاقتصادية، بل ان تنتقل مسؤولية الرقابة على اعمال المجتمع من المسؤولية الخاصة إلى المسؤولية العامة، فالمسؤولية الاجتماعية ما هي إلا التزام الشركات بالعمل وفق مصالح المجتمع، وان تعطي اسبقية لها حتى على اهداف الخاصة.

توجه الكلفة الاجتماعية: المسؤولية الاجتماعية عبء جديد تفرضه المجتمعات بقواها المختلفة على الشركات، و يمكن اعتبارها وظيفة ومهمة جديدة تضاف الى وظائف الشركات، وبالتالي فإن ما تتحمله الشركة من

(1) وفاء التميمي، واقع تبني المسؤولية الاجتماعية في التسويق للشركات المنتجة لمستحضرات التجميل - دراسة ميدانية (عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال، المجلد6، العدد 3، 2010)، ص 354.

(2) مسلم علاوي السعد، طاهر محسن منصور الغالبي، السياسات الإدارية - المفهوم والصياغة والحالات الدراسية (البصرة: دار الكتب للطباعة والنشر، 1999م)، ص ص 116 - 119.

مسؤولية اجتماعية يمكن ان تحسب كغيرها من الكلف تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الاقتصادية للشركة، لكونها ضرورية لاستمرارية نشاط المنظمة وتطور المجتمع.

3/2/2/1 المنهج الثالث: يتمثل في الابعاد التالية (1):

الإقتصادي: يستند إلى مبادئ المنافسة والتطور التكنولوجي في إطار يبين المسؤولية الاجتماعية للشركات وبما لا يلحق الضرر لا بالشركة ولا بالمجتمع.

القانوني: يركز على حماية البيئة، والسلامة المهنية والعدالة، وحماية المستهلك من خلال قوانين يفترض على الشركات احترامها بالشكل الذي يسمح بارتقاء المجتمع.

الأخلاقي: مراعاة المبادئ الأخلاقية التي تكفلها الأعراف والقيم الاجتماعية فيما يتعلق بمراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك والقضاء على البطالة من خلال فتح مجال للتوظيف وتكافؤ الفرص، واحترام العادات والتقاليد السائدة في المجتمع.

الخير: التزام الشركات بتحسين نوعية الحياة وتطويرها من خلال الارتقاء بالذوق العام وما يتمتع به المجتمع من غذاء وكساء ونقل وغير ذلك.

4/2/2/1 المنهج الرابع: يتمثل في الانماط التالية(2):

الارباح: المسؤولية الاجتماعية تنحصر في حدود أهداف الملاك والتي تنصب في جوهرها نحو تعظيم الارباح.

السياسي: المسؤولية الاجتماعية ما هي الا جزء من العقد الاجتماعي ما بين المجتمع الشركات، وذلك لأن المسؤولية الاجتماعية هي تعبير عن المواطنة وأن الشركات جزء من المجتمع، وتسعى الى تحقيق سعادته وحمايته من اي افعال ضارة.

التكاملي: اعمال وأهداف الشركات هي كلٌ متكامل وليست مجزئة، وبالتالي فإن النجاح المتحقق على الامد البعيد يعني ضمناً تحقيقها للارباح في منظورها القصير .

الاخلاق: المسؤولية الاجتماعية تطبيق للمبادئ الاخلاقية والقيم المعنوية في مسار عمل الشركات بما يفيد المجتمع، فهي تعبير عن مسؤولية الشركات تجاه المجتمع والتي تمتد الى ما هو ابعد من الهدف المتعلق بتحقيق الارباح.

(1) طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية و أخلاقيات الأعمال - الأعمال و المجتمع (الاردن: دار وائل للنشر، 2008)، ص65.

(2) ثامر ياسر البكري، المسؤولية الاجتماعية واستدامة رأس المال الفكري بالإشارة إلى هجرة العقول العربية (الجزائر: مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بو علي، العدد8، 2012)، ص5.

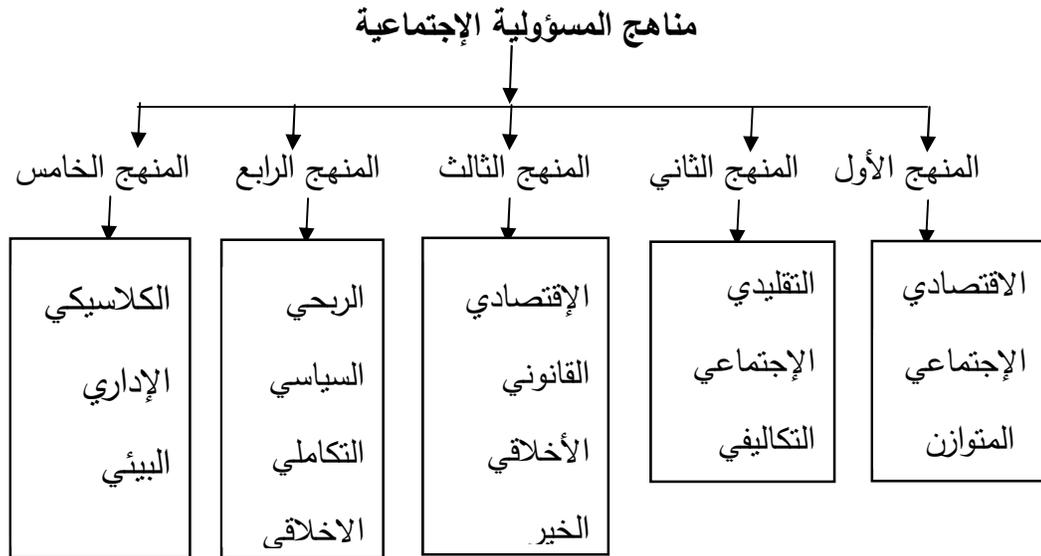
5/2/2/1 المنهج الخامس: يتمثل في الآتي (1):

الكلاسيكي (التقليدي): الربح هو الهدف الأول والأخير للشركة فمن أجل تحقيق أعلى مستوى ممكن من الأرباح فإن كافة الشركات تسعى لتقديم أفضل الخدمات للمجتمع ككل بمراعاة الأحكام القانونية والقواعد الأخلاقية السائدة ، وعليه فما هو جيد للشركة جيد للمجتمع.

الإداري: الشركة نظام مفتوح تحقق منفعتها الذاتية مع تحقيق منافع أخرى كإرضاء حاجات الأفراد والاهتمام بالعمال كتوفير الأمن، السلامة، الرعاية الصحية وغيرها، وهو يوضح علاقة الشركة بالزبائن والمجتمع ككل.

البيئي: المصلحة العامة للمجتمع من أولويات المنظمة وفوق أي اعتبار ذاتي، وبالتالي فإن مفهوم المسؤولية الإجتماعية يقوم على مدى تحقيق مصلحة المجتمع مع تحقيق الأرباح على المدى الطويل بمراعاة حاجات الأفراد وتلبيتها والمحافظة على البيئة واعتبارها مسؤولية الجميع.

الشكل رقم (1/2/1)



اعداد الباحث من خلال تصنيف مناهج المسؤولية الإجتماعية، 2018

من خلال عرض مناهج المسؤولية الإجتماعية يرى الباحث أن منهج المسؤولية الإجتماعية ينحصر في التوجهات الآتية:

- الاهتمام بمصالح الملاك: المسؤولية الإجتماعية للشركات تنحصر في مصلحة الملاك والتي تقتصر على تحقيق الأرباح وتعظيم ثروة الملاك، فالانفاق الذي لا يولد ربح على الشركة تجنبه تعظيماً للربح.
- الالتزام القانوني: تنحصر المسؤولية الإجتماعية للشركات فيما تفرضه عليها القوانين والتشريعات.

(1) ثامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الإجتماعية (عمان: دار وائل للنشر، 2001)، ص 22.

- المنافسة: تقوم الشركات بمسؤوليتها الإجتماعية في اطار المنافسة تحقيقا للربح وهدف الاستمرارية.
- الاهتمام بالمجتمع: تتسع المسؤولية الإجتماعية للشركات للتعدى الاهتمام بمصالح الملاك والالتزام القانوني ومواجهة المنافسة الى ما هو ابعد من ذلك فتتنفق من اجل تحقيق رفاهية المجتمع .

يتضح للباحث من خلال عرض مناهج المسؤولية الإجتماعية الآتي:

- تعدد المناهج المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية يدل على اهتمام الباحثين بمجال المسؤولية الإجتماعية.
- هناك اتفاق بين مناهج المسؤولية الإجتماعية على مسؤولية الشركة تجاه الملاك فيما يتعلق بتحقيق الأرباح.

3/2/1 نظريات المسؤولية الإجتماعية

هنالك العديد من النظريات التي تفسر الدور الإجتماعي للشركات ومن أهم هذه النظريات ما يلي:

1/3/2/1 النظرية النيوكلاسيكية:

أساس النظرية النيوكلاسيكية أن لا شيء سوى أعلى الأرباح للمالكين⁽¹⁾، وتعتبر زيادة الأرباح الهدف الوحيد للشركات، وما تتحمله الشركات من نفقات بسبب افعال اجتماعية في المدى القصير يرجى منه تحسينات في المجتمع لتسهيل وضمان استمرارية الشركات وبالتالي التمتع بأرباح طويلة الامد⁽²⁾، وذلك لتعظيم قيمة المساهم، فتعظيم القيمة للمساهم هي الهدف الإجتماعي المناسب للشركات⁽³⁾، وتعظيم القيمة للمساهم لا تتحقق من خلال الرعاية الإجتماعية⁽⁴⁾، فالمسؤولية الإجتماعية للشركات لا تمارس إلا من خلال القرارات الموجهة لتحسين الربحية لفائدة المساهمين.

النظرية النيوكلاسيكية قائمة على أن الشركة عبارة عن سلسلة مترابطة من العقود، وأن علاقات كل الأطراف التي تربطها مصالح بالشركة باستثناء علاقات المساهمين تحكمها عقود تحدد ما يجب أن يفعله كل طرف، وما ينبغي أن يحصل عليه في المقابل ودور المساهمين هو أن يكونوا المطالب المتبقي، وإذا كانت

(¹) فريد فهمي زيارة، مدخل معاصر (دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009)، ص 268.

(²) Bedeian, Arthur G., **Management** (New York: Harcourt Brace Jovanovich , 1993), P 113

(³) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات - المفاهيم، المبادئ، التجارب - تطبيقات الحوكمة في المصارف (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005)، ص 117.

(⁴) Fadoie .M, « la Responsabilité sociale de l'entreprise » : Définitions, théories et concepts, revue de centre bancaire, paris, France (2011), pp 2-3.

مطالبات كل المشاركين الآخرين محمية بواسطة العقد وفقا لمنطلق هذه النظرية فان تعظيم قيمة المساهم ينبغي أن يكون الهم الأساسي للشركة (1).

يرى الباحث أن النظرية النيوكلاسيكية حصرت المسؤولية الاجتماعية للشركات في مسؤوليتها تجاه تحقيق أعلى الأرباح للمساهمين.

2/3/2/1 نظرية الوكالة:

الوكالة بمثابة عقد يسند بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) الى شخص آخر أو أكثر (الوكيل) إنجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات (2)، كما هو الحال بالنسبة للشركات عند قيام المساهمين بإسناد مهام الإدارة إلى المدراء (3)، وتفسر هذه النظرية العلاقة بين الإدارة والمساهمين، كما يمكن أن تشمل هذه النظرية على اطراف اخرى لهم قدرة التأثير على القرارات الإستراتيجية للإدارة، وهم مجموع أصحاب المصالح المتعاملين مع الشركة، والذين تربطهم علاقات تعاقدية مع الإدارة باعتبارهم وكلاء، والهدف الرئيس لنظرية الوكالة هو توضيح كيفية تصميم العقود بين الأطراف المتعاقدة لتخفيض حدة التضارب في المصالح بين طرفي علاقة الوكالة ومحاولة ربط مصالحها، بما يجعل الوكيل يعمل لمصلحة الأصيل، وهي وسيلة يتم بها ضبط سلوك الإدارة العليا بالشكل الذي يسمح لها بالقيام بالمهام المنوط بها وتوجيهها في الاتجاه الذي يخدم مصلحة المساهمين (4)، فعقد الوكالة لا يعطي الحق للموكل في أن يتصرف نيابة عن الوكيل في تحقيق المصالح الاجتماعية العامة، لأن الوكيل خبير في الإدارة و ليس حل مشاكل المجتمع ، فيسمح لهم فقط بالقيام بالممارسات الاجتماعية في الحالة التي يتأكد فيها الملاك من أنهم سيحصلون على امتيازات مالية من وراء تطبيق هذه الممارسات (5).

يرى الباحث من خلال نظرية الوكالة فانه يمكن مراعاة مصالح أطراف اخرى مالم يتعارض ذلك مع مصلحة الملاك. فقد وسعت نظرية الوكالة نطاق المسؤولية الاجتماعية ليشمل جميع من تربطهم مصلحة بالشركة، لكنها

(1) شليل عبدالطيف، عياد سيدي محمد، دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة (الجزائر: جامعة بشار، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، 14 - 15 فبراير، 2012)، ص 10.

(2) Padilla, Alexander, **Agency Theory, Evolution and Austrian Economics**, 2006
.www.Mises.org/journals/Scholar/Padilla6.pdf p 5

(3) بورحلة علال، تحليل المنظمات (الجزائر: مكتبة الرشاد للطباعة والنشر والتوزيع، 2006)، ص 80.

(4) Marie Georges FILLEAU et Clothilde MARQUES –RIPOUL, **Les théories de l'organisation et de l'entreprise**, éditions Ellipses, France, 1999, p.219.

(5) بن بريكة عبد الوهاب، غضبان حسام الدين، تصور نظري لدور الحوكمة الاجتماعية في ترسيخ المقاربة " أخلاق، ثقافة، مواطنة" لدى المؤسسات الاقتصادية - تجرية مؤسسة رويبة الجزائرية، Wepapp.usek.edu.lb

أعطت الأولوية للمساهمين، فإذا تعارضت المسؤولية الإجتماعية للشركة تجاه اي جهة ما مع المسؤولية الإجتماعية تجاه المساهمين، فالأولى وفاء الشركة بمسئوليتها تجاه المساهمين.

3/3/2/1 نظرية اصحاب المصالح

الشركات خلال ممارستها لأنشطتها المختلفة في البيئة التي تعمل فيها، يصادفها افراد وجماعات تربطها بهم علاقات متباينة التأثير يطلق عليهم اصحاب المصالح، ويمكن تعريف أصحاب المصلحة بانهم، الأفراد أو الجماعات التي يمكن أن تؤثر أو تتأثر بإنجازات وأهداف المنظمة⁽¹⁾، كما يمكن تعريفهم بأنهم أفراد أو جماعات لهم مصالح أو نصيب لدى منظمة الأعمال، يعطيهم الحق في السؤال عن طبيعة كيفية أدائها⁽²⁾، كما يمكن تعريفهم بأنهم كل شخص أو مجموعة من الذين تتوفر فيهم القدرة على التأثير على الشركات في تحقيق أهدافها وكذلك الذين تؤثر فيهم الشركات في نفس المجال⁽³⁾، ويعتبر أصحاب المصالح مجالاً من المجالات المهمة التي تمارس فيها الشركات دورا اجتماعيا⁽⁴⁾، فالشركات تقام لخدمة العديد من اصحاب المصالح ممن لديهم اهتمامات بها، أو الذين ينتفعون أو يتضررون منها بطريقة معينة أو بأخرى، وكل الأفراد والجماعات من ذوي المصالح المشروعة يشاركون في الشركة من أجل الحصول على المنافع، ولا توجد أولوية لمجموعة معينة من المصالح والمنافع على مجموعة أخرى، فنظرية أصحاب المصالح رفضت فكرة أن الشركات تنشأ لتعظيم ثروة المالكين فقط، فالنظرية تستند على فكرة وجود الشركة لخدمة كل من لديه مصلحة بها، أو أنه يتأثر بطريقة أو بأخرى بنشاطاتها وأعمالها⁽⁵⁾.

يرى الباحث أن نظرية اصحاب المصالح وسعت نطاق المسؤولية الإجتماعية للشركات لتشمل كل من يؤثر ويتأثر بقرارات وأداء الشركات، دونما إعطاء أولوية لجهة على حساب أخرى.

1/3/3/2/1 أنواع أصحاب المصالح

يمكن التمييز بين نوعين من أصحاب المصالح كما يلي⁽⁶⁾:

(1) Yvon Pesqueux, **Stakeholders in Perspective**, Corporate Governance The International Journal of Business in Society, Vol. 5 No. 2, EABIS and EFMD, 2005), p6

(2) شارلز هل، جاريت جولز، الإدارة الاستراتيجية - مدخل متكامل (الرياض: دار المريخ للنشر، 2001)، ص 77.

(3) Geneviève Ferrone et autre, le développement durable : des enjeux stratégiques pour l'entreprise, Editions d'Organisation, Paris, France, 2002, p 87

(4) طاهر محسن المنصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، 2007، ص 90.

(5) سعد العنزي، محاولة جادة لتأطير نظرية اصحاب المصالح في دراسات إدارة الاعمال (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية المجلد 13 العدد 48، 2007)، ص 12.

(6) Michel Capron et Françoise Quairel-Lanoizelée, **Mythes et Réalités de l'entreprise Responsable (Acteurs; Enjeux; Stratégies)** éditions la Découverte, Paris, 2004), p.97.

النوع الأول: أصحاب المصالح الذين لهم علاقة مباشرة بالنشاط الاقتصادي و لهم عقد ظاهر مع الشركة كالمساهمين، المصارف، العاملين، الزبائن، الموردین.

النوع الثاني: أصحاب المصالح الذين لهم علاقة طوعية أو غير طوعية مع المنشأة في إطار غير تعاقدی.

يمكن للباحث أن يميز بين نوعين من أصحاب المصالح كالتالي:

النوع الأول: أصحاب مصالح داخليين كالادارة والعاملين.

النوع الثاني: أصحاب مصالح خارجيين كالزبائن، والموردین والمستثمرين والحكومة والمجتمع.

2/3/3/2/1 دواعي الأهتمام بأصحاب المصالح وتحديد احتياجاتهم

تهتم الشركات بأصحاب المصالح لأسباب عديدة منها⁽¹⁾:

- تزايد أعداد الفئات ذات المصالح باستمرار بسبب تطور الحياة بشكل عام.
 - كثرة الحاجات والطلبات الإجتماعية للفئات ذات المصالح.
 - تزايد قبول المجتمع لمنظمات المجتمع المدني المختلفة.
 - تعارض أهداف أصحاب مصالح على المستوى الراسي و الأفقي.
 - تساهم علاقات اصحاب المصالح في تحقيق الابداع، مما يسهم في خلق الميزة التنافسية.
 - الفشل في تحديد اصحاب المصالح واحتياجاتهم يقلل من المقدرة على تشكيل علاقات ايجابية معهم.
- بالرغم من أهمية التعرف على أصحاب المصالح وتحديد احتياجاتهم يرى الباحث أنها مهمة صعبة ومعقدة نظراً لتزايد أصحاب المصالح، وتغير احتياجاتهم عبر الزمن وتنوع الأفراد والمؤسسات .

4/2/1 معوقات ممارسة الشركات لمسؤوليتها الإجتماعية

يمكن تقسيم معوقات ممارسة الشركات لمسؤوليتها الإجتماعية إلى عوامل داخلية تتعلق ادارة الشركات وعوامل خارجية تتعلق بالمجتمع الذي توجد به الشركات.

1/4/2/1 العوامل الداخلية التي تعوق ممارسة الشركات مسؤوليتها الإجتماعية:

تتمثل المعوقات التي تحول دون ممارسة الشركات لأداء دورها الإجتماعي في الآتي⁽¹⁾:

(1) علاءالدين احمد حسن الجبوري، علي سالم شهاب أحمد، قياس رضا بعض أصحاب المصالح- دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الأدوية في نينوى (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، مجلد34 ، العدد109 ، 2012)، ص 240

- عدم وجود أو ضعف فاعلية ادارات العلاقات العامة بالشركات وبالتالي غياب التواصل مع المجتمع.
- ضعف الإحساس بالمسؤولية الإجتماعية لدى ادارات الشركات وقلة خبراتهم ببرامجها.
- عدم اشراك المستويات الإدارية الوسطى والدنيا في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية.
- بعض الشركات تعتقد أن ممارسة أنشطة المسؤولية الإجتماعية يعد خصما على الاداء الاقتصادي والموقف التنافسي للشركة.

ويستطيع الباحث إضافة التالي:

- لا تملك الشركات المهارات اللازمة للوفاء بالمسؤوليات الإجتماعية.
- **2/4/2/1 العوامل الخارجية التي تعوق ممارسة الشركات مسئوليتها الإجتماعية:**
- من العوامل الخارجية التي تؤدي إلى اعاقاة الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية ما يلي⁽²⁾:
- عدم وجود قوانين وأنظمة متعلقة بالمسؤولية الإجتماعية تقلل من دافعية الشركات للالتزام بالمسؤولية الإجتماعية.
- عدم وجود معيار اجتماعي يحدد وجهة الشركات وبناءً عليه يتم التقييم يضعف الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية، فوجود المعيار ووضوحه واستقراره يسهل الاحتكام إليه والالتزام به، واضطرابه يؤدي إلى عدم الفهم وخطأ الاختيار وبالتالي عدم الالتزام به.
- تكبير الحرية يعتبر قيذا على الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية ، فلا مسؤولية بدون حرية.
- تعرض الإقتصاد للفوضى والارتباك وعدم الوضوح يؤدي إلى اختلال في توزيع الموارد وعائد العمل وبالتالي الظلم الإجتماعي، وعدم التزام الشركات بالمسؤولية الإجتماعية.
- ويستطيع الباحث أن يضيف
- ضعف وعي المجتمع بحقوقه تجاه الشركات يمنح الشركات فرصة للتخلي عن مسؤولياتها الإجتماعية.

(1) أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الإجتماعية في منظمات الأعمال (الجزائر: جامعة بشار كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الإجتماعية، 14-15/ فبراير 2012)، ص 9-10

(2) جميل محمد محمود قاسم، فعالية برنامج إرشادي لتنمية المسؤولية الإجتماعية لدى طلاب المرحلة الثانوية، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التربية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008)، ص 37-38

قدمت العديد من الجمعيات المهنية المحاسبية مجموعة تعاريف لمهنة المحاسبة تدرجت في تطورها من اعتبار المحاسبة حرفة لا حقلا من حقول المعرفة، مرورًا باعتبار المحاسبة نظام للمعلومات له دور كبير في عملية اتخاذ القرار، وصولاً إلى مفهوم المسؤولية الاجتماعية حيث اعتبرت المحاسبة مسؤولة عن تحقيق الرفاه الاجتماعي، لذلك يمكن تقسيم التطور المحاسبي إلى المراحل الأربعة الأساسية التالية⁽¹⁾:

المرحلة الأولى: تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة

المرحلة الثانية: الاهتمام بالمحاسبة مهنيًا وأكاديميًا

المرحلة الثالثة: النظر إلى المحاسبة على أنها نظام للمعلومات

المرحلة الرابعة: الاهتمام بالمحاسبة الاجتماعية.

ويمكن أيضا تقسيم مراحل تطور المحاسبة عبر التاريخ إلى أن وصلت إلى ماهي عليه من ناحية مراعاة مصالح المستخدمين 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 نهاية 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 الشركات المساهمة العامة.

المرحلة الثالثة: مراعاة لمصالح جميع أفراد المجتمع، حيث حظيت باهتمام متزايد مع كبر حجم المنشآت، وتزايد تأثيراتها البيئية والاجتماعية على المستوى المحلي والقومي الأمر الذي أدى إلى تأطير نظرية المشروع التي تتسم بتوجه أساسي نحو تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع، وتوجه ثانوي نحو تقييم الأداء الاقتصادي خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين في تحقيق عوائد مرضية.

(1) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة (عمان: دار وائل للنشر، 1990)، ص ص 15-23

(2) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير (عمان: دار وائل للنشر، 2003)، ص ص 14-15

يتضح للباحث أن التطور الذي حصل في تاريخ المحاسبة يؤكد خاصية التغير التي يتميز بها علم المحاسبة وهي تجسد للطبيعة المتحركة للمحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور المستمر في العوامل المحيطة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، إلا أن هذا التغيير في المحاسبة لا يكون إلا بعد التثبيت من جدواه وضرورته بشكل قاطع وهذا يفسر بطئ التطور المحاسبي وعدم خروجه بشكل فجائي.

2/5/2/1 تعريف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

على الرغم من أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية قد أصبحت حقيقة واقعة من الصعب على الشركات تجاهلها، إلا أنه لا يوجد اتفاق تام بين المحاسبين والباحثين على تعريف محدد وواضح لها⁽¹⁾، وهناك عدد من التعريفات منها، أن المحاسبة الاجتماعية بأنها، عملية انتقاء المتغيرات والمقاييس وأساليب القياس، والتطوير المنظم للمعلومات المفيدة لتقييم الأداء الاجتماعي للمشروع، وتوصيل هذه المعلومات إلى الفئات الاجتماعية ذات العلاقة سواءً من داخل المنشأة أو من خارجها⁽²⁾، كما عرفت بأنها، نظام معلومات أو منهج يهدف إلى قياس نشاطات المنشأة التي لها تأثير على المجتمع سواء كانت اختيارية أو إجبارية وسواء كان تأثيرها داخليا أو خارجيا، وتوصيل نتائج القياس إلى الجماعات الاجتماعية المعنية سواء داخل المنشأة أو خارجها بما يمكنها من تقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة⁽³⁾، وعرفت بأنها، المحاسبة التي تهتم بتحديد المبادلات أو الأنشطة ذات المضامين الاجتماعية⁽⁴⁾، كما عرفت بأنها، منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع⁽⁵⁾، وعرفت بأنها، محاولة منظمة لتحديد وقياس ورقابة وتقييم أداء المنشأة فيما يتعلق بمجهوداتها وأهدافها وبرامجها الاجتماعية⁽⁶⁾، كما عرفت بأنها، تنظيم وقياس وتحليل النتائج الاجتماعية للسلوك

(1) عمر مصباح المزوغي، مختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية-دراسة تطبيقية بالشركة الليبية للحديد والصلب (مصراته: مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد5، عدد خاص،2017)، ص 186.

(2) Ramanathan K.V, **Toward a Theory of Corporate Social Accounting**, Accounting Review, July 1976, pp 516

(3) محمد أمين عبد الله قايد، نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية (القاهرة: كلية التجارة القاهرة، مجلة المحاسبة والتأمين، العدد 32، 1985)، ص 219 .

(4) وليد ناجي الحياي، إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة (الامارات: منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي، العدد 71، 1998)، ص 36 .

(5) نبيل سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية (بورسعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، ط2، 1999)، ص 17

(6) Carroll,A.B.,&Buchholtz,A.K., **Business and Society: Ethics and Stockholders Management** (4Ed.) Cincinnati: Suothwestern:college Publishing, 2000.P.59

الحكومي والمشروعات الخاصة⁽¹⁾، كما عرفت أيضاً بأنها، مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال، وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الإجتماعي لتلك المنظمات⁽²⁾.

يستنتج الباحث من تعاريف المحاسبة الإجتماعية بأنها:

- المحاسبة التي تهتم بتحديد الأنشطة الإجتماعية.
- المحاسبة التي تهتم بقياس أنشطة الشركة ذات التأثير على المجتمع.
- المحاسبة التي تهتم بتوصيل المعلومات المتعلقة بالاداء الإجتماعي إلى أطراف داخل الشركة وخارجها.
- المحاسبة التي تهتم بتحليل المعلومات الإجتماعية للمساعدة في التقييم والرقابة على الأداء الإجتماعي.
- المحاسبة التي تهتم بالأداء لاجتماعي في المؤسسات الحكومية والخاصة.

يستطيع الباحث تعريف المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بأنها، العلم الذي يهتم بتحديد وقياس وتوصيل وتحليل عمليات ذات أثر إجتماعي متعلقة بالمؤسسات بأنواعها المختلفة حكومية كانت أو خاصة أو عامة للمساعدة في التقييم والرقابة واتخاذ القرارات بواسطة جهات مختلفة.

3/5/2/1 نشأة محاسبة المسؤولية الإجتماعية

أصبحت الاقتصاديات الحديثة تهتم بالمساهمة في تحقيق الرفاه الإجتماعي، وذلك بعد ظهور الشركات المساهمة والتي اصبحت تتحكم بحركة رأس المال والموارد البيئية والبشرية، مما أدى إلى سوء استخدام تلك الموارد من قبل تلك الشركات إلى إحداث العديد من الآثار السلبية وبالتالي الأضرار بالمجتمع ككل⁽³⁾، وقد فرض ذلك على الدول أن تلزم المشروعات الاقتصادية بمراعاة استخدام الموارد الطبيعية بشكل عادل وكفؤ، وأن يكون لها دور بارز في المساهمات الإجتماعية الايجابية من خلال تحملها للمسؤولية الإجتماعية، ويهدف المساعدة في زيادة فاعلية قرارات الجهات الرقابية والجهات المستفيدة من البيانات والمعلومات المحاسبية وتقييم الأداء، لا بد من الفصل ما بين البيانات المالية المرتبطة بالأنشطة الاقتصادية عن الأنشطة الإجتماعية لكي

(1) علي حسين الدوجي، المحاسبة في المسؤولية الإجتماعية مع إشارة لما هو مطبق في العراق، (بغداد: جامعة بغداد، كلية الاقتصاد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 58، 2006)، ص 122

(2) ميلاد رجب اشميلة، مدى إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لاسلوب المراجعة الإجتماعية - دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجيين في المنطقة الشرقية لليبييا (ليبيا: جامعة الزاوية، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب، المجلة الجامعة، المجلد3، العدد3، 16، يوليو 2014)، ص 139

(3) A.Sharp et al, **Economic of Social Issue** , Eleventh Edition , R,Irwin, 1994) , PP.120-121.

يتسنى تقويم أداء المشروع والمساعدة في اتخاذ القرارات بصورة أكثر فاعلية⁽¹⁾، لذلك كان لابد للمحاسبة من الخروج عن إطارها التقليدي المتعارف عليه إلى إطار يتصف بالشمولية، ويعمل على رصد الأحداث والتقرير عنها، ويحقق النفع لكافة أطراف المجتمع، ويأخذ بعين الاعتبار قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال جراء الآثار الاجتماعية والبيئية التي تلحق بالمجتمع نتيجة أداء تلك المنظمات لأنشطتها، في ظل عدم توفر نظم معلومات محاسبية تصمم لخدمة هذا الإطار⁽²⁾، لذلك أصبحت المحاسبة عامل أساسي في السعي لتحقيق الرفاه الاجتماعي لكامل فئات المجتمع، بخلاف ما كانت عليه في السابق إذ كانت تقتصر مسؤوليتها على تحقيق الرفاه الاقتصادي لأصحاب المشروع، ولكي تبقى لمهنة المحاسبة الدور الفعال في المحافظة على مقدرات وموارد المجتمع ظهر ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كفرع من فروع علم المحاسبة للتصدي للموضوعات الحديثة في المجال المجتمعي. وبذلك يكون مصطلح المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحد المصطلحات الحديثة المستخدمة في الفكر المحاسبي.

ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين⁽³⁾، إلا أنه لم يتم الاهتمام بها إلا بعد أن شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين لجنة أوكلت إليها مهام معالجة مشكلة القياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمنشآت، وكان ذلك في العقد السابع من القرن العشرين⁽⁴⁾، حيث نالت محاسبة المسؤولية الاجتماعية في فترة السبعينيات اهتماماً وقبولاً كفكرة، تلاها خلال الثمانينيات وأوائل التسعينيات إهمالاً وصل إلى حد التجاهل⁽⁵⁾ ثم بعد ذلك بدأ علم المحاسبة الاجتماعية يحوز على اهتمام علم الإدارة والمحاسبة والاجتماع والقانون والأحياء والبيئة⁽⁶⁾ وقد اختلف الكتاب حول تسمية هذا العلم إلا أن الجميع يدور حول الجوهر نفسه، فقد أطلق عليه المحاسبة الاجتماعية كما أطلق عليه محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

(¹) زياد يحيى وآخرون، أهمية المعلومات المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية في عملية التحليل المالي بالتطبيق على شركة الخازر لإنتاج المواد الإنشائية (العراق: جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 24، العدد 67، 2002)، ص 193

(²) J.L.Bookholdt, **Accounting Information System, Transaction Processing and Controls**, Fourth Edition McGrawHill, USA, , 1996), P.4

(³) نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 21

(⁴) Gray, Rob: **Thirty Years of Social Accounting, "Reporting And Auditing":What (If anything) Have Welearnt? , In: Business Ethics**, A European Review ,Vol.10 Januray 2001, pp.9-12

(⁵) Gray, And Bebbington, "**Environmental Accounting, Managerialism And Sustainability: Is The Safe In The Hands Of Business And Accounting?**" *Advancesin Environmental Accounting And Management*, Vol.1, 2000, pp.293-295.

(⁶) طارق محمد اسماعيل، تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط، (مصر: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، العدد 3، مايو، 2000 م)، ص 13

يرى الباحث أن مصطلح المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية أكثر دقة وشمولاً من مصطلح المحاسبة الإجتماعية فمصطلح المحاسبة الإجتماعية يتناسب والمؤسسات التي انشئت لتحقيق الرفاه الإجتماعي كالمؤسسات الحكومية والمؤسسات غير الهادفة للربح أما المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية تشمل كل المؤسسات سواءً غير الهادفة للربح أو الهادفة للربح ليبين هذا المصطلح مسؤولية ودور المؤسسات غير الهادفة للربح في تحقيق الرفاهية الإجتماعية.

4/5/2/1 مداخل المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية

تتمثل مداخل المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية في⁽¹⁾:

المدخل الأول: اعتبار المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية امتداداً لمجال المحاسبة المالية التقليدية، بحيث تقوم المحاسبة بتغطية الأداء الإجتماعي للمنشأة، من خلال تطوير المهارات والنظم المحاسبية التقليدية، ليكون باستطاعتها إجراء التحليلات، وتقديم الطول المالية الملائمة للمشاكل ذات الطبيعة الإجتماعية، والعمل على تضمين القوائم والتقارير المالية التقليدية بيانات وافية عن الأداء الإجتماعي للوحدة الإقتصادية، بالإضافة إلى البيانات الأساسية عن أدائها الإقتصادي.

المدخل الثاني: ينظر هذا المدخل إلى المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية على أنها الإطار الفكري العام للمحاسبة، وهي أشمل من كونها فرعاً للمحاسبة المالية، ويجعل باقي المحاسبات الأخرى تابعة لها، وهذه نظرة جديدة للمحاسبة بمفهومها الواسع، تستلهم مفاهيمها من المجتمع، وليس اعتماداً على وجهة نظر المنشأة، كما يشمل الإفصاح التام بموجب هذا المدخل، ضرورة تزويد المجتمع بمعلومات وافية، عن كل ما يتعلق بالمنظمة ومنتجاتها وموظفيها وخدماتها لهذا المجتمع.

المدخل الثالث: تُعتبر المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية فرعاً متميزاً له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، كما هو الحال بالنسبة لفروع المحاسبة الأخرى، مثل: المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، ومحاسبة الموارد البشرية، ثم محاسبة المسؤولية الإجتماعية.

يستطيع الباحث تلخيص المداخل الثلاثة لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية فيما يلي:

المدخل الأول: المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية امتداد للمحاسبة المالية التقليدية ظهرت نتيجة لتطور حاجات المجتمع لبيانات اجتماعية استوجب على المحاسبة التقليدية تغطيتها.

(1) رضوان حلوه حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر (عمان: دار وائل للنشر، 2003)، ص 267

المدخل الثاني: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية اشمل وأعم من فروع المحاسبة الاخرى وهي الأصل وبقية فروع المحاسبة تابعة لها.

المدخل الثالث: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فرع من فروع المحاسبة له اطار نظرى كفروع المحاسبة الاخرى.

يرى الباحث أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فرع من فروع المحاسبة مستقل، إلا أن استقلاليتها لا تعني انفصاله كلياً عن بقية فروع المحاسبة، فبينه وبقية فروع المحاسبة نقاط التقاء ومنافع متبادلة، فالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تهدف بصورة اساسية الى انتاج معلومات تساعد في ترشيد القرارات من اجل تحقيق الرفاهية الاجتماعية، كما أن المحاسبة الإدارية تسعى لتقديم معلومات لترشيد قرارات الادارة وقرارات الإدارة لن تكون رشيدة ما لم تحقق مصلحة المجتمع، ومحاسبة التكاليف تسعى لوضع التكلفة عند ادنى حد ممكن وينتج عن ذلك استخدام امثل للموارد ويصب ذلك في مصلحة المجتمع، أما محاسبة الضرائب فانها تسعى للحفاظ على حقوق الدولة، وحقوق الممولين، بالاضافة الى القياس العادل لدخول الممولين، وينعكس ذلك ايجاباً على الرفاه الاجتماعي، ومحاسبة الموارد البشرية تساعد في اتخاذ قرارات تتعلق بالتدريب والتطوير وهكذا فان فروع المحاسبة جميعاً ينبغي أن يكون هدفها يحقق بعضاً من مجالات المسؤولية الاجتماعية.

5/5/2/1 العوامل التي ساهمت في الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تتمثل العوامل التي ساهمت في الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في⁽¹⁾:

- زيادة المطالبة بضرورة اعتراف الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية، وضرورة قيامها بتقديم تقارير اجتماعية، حيث أن عدد كبير من المستثمرين في الأسهم يشترطون للمساهمة في الشركات التزام تلك الشركات بالمسؤولية الاجتماعية.
- الاهتمام بالقضايا المتعلقة بالفقر، والانخفاض في مستوى المعيشة لبعض الفئات، والبطالة، وهي قضايا بقيت لفترات طويلة من مسؤوليات الحكومات، ولكن مع تزايد الاهتمام بالتنمية الاجتماعية ووجود الدافع

(¹) سليمان بن عبدالله بن محمد الزامل، مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية - دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لشركات الأسمنت والبتروكيماويات - دوافع الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية (السعودية: جامعة أم القرى، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2015)، ص ص 60-61.

- لإقامة الشراكة بين الحكومة والقطاع الخاص و المجتمع المدني، زاد الاهتمام بمفهوم المسؤولية الإجتماعية، وبالتالي القياس والتقرير عنها.
- الآثار السلبية الناتجة عن الصناعة الحديثة ومساهمتها في تلويث البيئة، والإضرار بصحة الإنسان، واستهلاك الثروات الطبيعية.
 - ما تتعرض له المشروعات من ضغوط من أجل المساهمة في معالجة ما تحدثه من آثار سلبية على البيئة جراء أنشطتها الانتاجية، والزامها بتحمل تكاليف إزالة هذه الآثار.
 - عجز الحكومة وحدها وما تعانیه من صعوبات لعلاج ما أحدثته هذه المشروعات من مشكلات بيئية وآثار سلبية على المجتمع.
 - المطالبة من قبل منظمات المجتمع المدني في تحقيق العدالة الإجتماعية.
 - المطالبة المتزايدة من قبل المؤسسات الدولية، كان لها بالغ الأثر في ضرورة أن تتوسع دائرة مسؤولية مهنة المحاسبة لتشمل الآثار الإجتماعية الناتجة عن ممارسة الشركات لانشطتها الاقتصادية، و يبرز هذا الاتجاه من خلال الآتي:
 - إيضاح جمعية المحاسبة الأمريكية اسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية⁽¹⁾.
 - تكوين عدد من اللجان التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لدراسة وتطوير أنظمة القياس في المحاسبة الإجتماعية، لمعاونة المشروعات الاقتصادية في هذا المجال.
 - مطالبة لجنة بورصات الأوراق المالية الأمريكية الشركات بضرورة الإفصاح عن سياساتها في مجال محاربة تلوث البيئة و ما تم تنفيذه منها.
 - مطالبة مجمع المحاسبين القانونيين بانكلترا بإعادة النظر في مجال وأهداف القوائم المالية المنشورة على ضوء المتطلبات الجديدة لمستخدميها، و لقد أوضح المجمع أن المجتمع يعتبر من بين مستخدمي بيانات القوائم المالية المنشورة ومن ثم يجب الإفصاح عن البيانات الملائمة لمقابلة أهداف المجتمع⁽²⁾.

(1) American Accounting Association, **Report of the Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior**, The Accounting Review Supplement to Vol. XLV III, 1973, p 94

(2) عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة (بيروت: دار النهضة العربية، 1990)، ص 388.

يرى الباحث أن أهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية تكمن في الآتي:

- لم يعد الربح معيار النجاح الوحيد للمؤسسات بل أصبح المعيار الإجتماعي هو الذي يفرق بين المؤسسات الناجحة والفاشلة.
- تحديد التكلفة الحقيقية لنشاط المؤسسة.
- يوفر الاحتفاظ بالحسابات الإجتماعية المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسات لتحسين الأداء، كما يمكن من التعرف على وجهات نظر الأطراف الأخرى ذات العلاقة عن أداء المؤسسة.
- وجود حسابات اجتماعية مدققة يزيد من مصداقية المؤسسة ويعزز الثقة في البيانات التي تصدرها.
- المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية تساعد في التفاوض و الحوار مع الشركات في القضايا المتعلقة بالمجتمع.
- حاجة الادارة الى معلومات عن المساهمة الإجتماعية للوحدة الاقتصادية لمساعدتها في اداء وظائفها بكفاءة عالية في مجال الاداء الإجتماعي.

6/5/2/1 أهداف المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية

تسعى المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية لتحقيق الأهداف التالية:

- تحديد وقياس صافي المساهمة الإجتماعية للمنظمة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة للشركة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الإجتماعية التي لها تأثير على فئات المجتمع وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الاداء الإجتماعي لمنظمات الاعمال ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي⁽¹⁾.
- تقييم الاداء الإجتماعي للمنظمة وذلك من خلال تحديد ما اذا كانت استراتيجية المنظمة واهدافها تتماشى مع الاولويات الإجتماعية من جهة، ومع طموح المنظمة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الارباح من جهة اخرى، وتمثل العلاقة بين أداء منظمات الاعمال الاقتصادية والرفاهية الإجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من اهداف المحاسبة الإجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي⁽²⁾.

(¹) Toms,N., **Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence**, British Accounting Review, Vol. 34, 2002, p 62.

(²) Gray, R., & Bebbington, **Environmental Accounting, Managerialism and Sustainability: Is the Planet Safe in the Hands of Business and Accounting?**, Advances in Environmental Accounting and Management, Vol. 1, 2000, p 36.

- الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالانشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها اثار اجتماعية، وايصال هذه البيانات للاطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من اجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الانشطة الإجتماعية وتحديد النطاق الامثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم او من وجهة نظر المجتمع ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي⁽¹⁾.
- تشجيع الوحدات الاقتصادية للاخذ في الاعتبار تأثير النشاطات الاقتصادية في البيئة الإجتماعية من خلال قياس التأثيرات السلبية والايجابية لهذه النشاطات وعدّها جزءاً من اهتمامات المحاسبة والإفصاح عن ذلك في القوائم المالية⁽²⁾.
- اما جمعية المحاسبة الامريكية فقد حددت اهداف محاسبة المسؤولية الإجتماعية بالآتي⁽³⁾:
- تطبيق التقدم التكنولوجي وما يشمله من اثار اجتماعية وسياسية واقتصادية في البيئة.
- المشاركة في الموارد وتوزيع الثروة داخل المجتمع.
- يستنتج الباحث من أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ما يلي:
- انتاج معلومات تساعد في ترشيد القرارات من اجل تحقيق الرفاهية الإجتماعية ويمكن ان يتفرع من هذا الهدف الاهداف الجزئية التالية:
- ❖ توفير بيانات عن الاداء الإجتماعي للمنظمة للمساعدة في الرقابة على الأداء الإجتماعي.
- ❖ توفير بيانات عن الاداء الإجتماعي للمنظمة للمساهمة في تحقيق الاهداف الإجتماعية.

7/5/2/1 مفاهيم ومصطلحات تتعلق بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية

يتسع الإطار المفاهيمي لمحاسبة المسؤولية الإجتماعية ليشمل بالإضافة إلى تعريف محاسبة المسؤولية الإجتماعية، وبيان أهدافها وأهميتها جملة من المفاهيم التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً ومباشراً مع هذا الحقل من حقول المحاسبة، وفيما يلي إيضاح لأهم وابرز المفاهيم والمصطلحات وأكثرها شيوعاً في إطار محاسبة المسؤولية الإجتماعية:

(¹) Ball, A.,et al, R. **External Transparency on Internal Capture? The Role of Third Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports, Business Strategy and the Environment**, Vol. g, No.1, January / February. , 2000,p 42

(²) أحمد بلقاوي، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، (عمان: دار اليازوري، ج1، 2009)، ص 155

(³) الدون هندريسكون، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، (الاسكندرية: (ب.ن)، 1990)، ص34

التكاليف الإجتماعية: تختلف التكلفة الإجتماعية من وجهة نظر المجتمع عن التكلفة الإجتماعية من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية، فتعرف التكلفة الإجتماعية من وجهة نظر المجتمع بأنها عبارة عن أي تكلفة أوتضحية أو أضرار يقع عبئها على المجتمع أو على أحد عناصره، سواءاً أكانت اقتصادية، داخلية أو خارجية، فتتضمن التكاليف الإجتماعية التضحيات التي يتحملها المجتمع بسبب إقامة الوحدة الاقتصادية ومزاولة نشاطها سواءاً قامت الوحدة الاقتصادية بسداد تعويض مقابلها أو لم تقم بسداد أي تعويض عنه. أما التكلفة الإجتماعية من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية هي تكاليف الأنشطة الإجتماعية التي تؤديها الوحدة الاقتصادية في سبيل الوفاء بمسؤوليتها الإجتماعية تجاه فئات المجتمع المتعددة، سواءاً أكانت تلك الأنشطة الإجتماعية، إلزامية تفرضها الدولة نتيجة عوامل سياسية واقتصادية واجتماعية، أم اختيارية تؤديها الوحدة الاقتصادية نتيجة إحساسها بمسؤوليتها الإجتماعية⁽¹⁾.

المنافع الإجتماعية: إن المنفعة الإجتماعية تشير إلى المزايا التي حصل عليها المجتمع وكذلك المؤسسة نتيجة مزاولة المنشأة للعمل الإجتماعي⁽²⁾.

صافي الأصل الإجتماعي: يعبر هذا المفهوم بصورة عامة عن القيمة الحقيقية للخدمات الإجتماعية التي ينتظر تقديمها، ويأخذ صورة الممتلكات التي تخصصها المؤسسة لأداء الخدمات الإجتماعية مطروحا منها مصروف الاهلاك⁽³⁾.

الإفصاح الإجتماعي: إن الإفصاح عن الأداء الإجتماعي هو إعلام الأطراف الإجتماعية المختلفة ذات الصلة بنتائج أدائها الإجتماعي⁽⁴⁾.

المراجعة الإجتماعية: تعني فحص وتقييم فني منظم وحيادي للمعلومات المتعلقة بالأداء الإجتماعي للمنظمات، والذي يمكن تمييزه عن النشاط الاقتصادي لها، بغرض التحقق من مدى صدق وعدالة تعبير القوائم الإجتماعية عن المعلومات المرتبطة بمدى تنفيذ المنظمات للمسؤولية الإجتماعية لها، ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع خلال فترة معينة، وإعداد تقرير عن نتائج ذلك الفحص والتقييم للأطراف المعنية داخل المجتمع⁽⁵⁾.

(1) إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21 ، العدد الثاني 2005)، ص ص 293-294

(2) عبد الحميد الشافعي، نموذج فائض الإسهام الإجتماعي لتقويم أداء الوحدة المحاسبية على المستوى القومي (القاهرة: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية ، السنة السادسة ، العدد 6 ، 1984)، ص 17

(3) منصور محمود، الإطار المتكامل للمحاسبة الإجتماعية (مصر: المجلة العلمية لتجارة الأزهر، 1983)، ص 85

(4) حيدر بني عطا، مفاهيم محاسبية (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007)، ص ص 18-22

(5) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005)، ص 7

8/5/2/1 فروض نظام المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية:

يقوم نظام المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية على الفروض التالية⁽¹⁾:

- على المشروع التزامات ومسؤوليات تجاه المجتمع الذي يعمل فيه، وهو يقبل تحمل هذه الالتزامات وتحمل هذه المسؤوليات.
- تتصف الموارد الاقتصادية للمجتمع بالندرة، ويتوجب استغلالها بفاعلية قصوى بشكل يؤدي إلى تعظيم العائد الإجتماعي المحقق من الاستثمار الإجتماعي.
- لا تعد الموارد الاقتصادية العامة التي يستنفذها المشروع في نشاطه التشغيلي كالماء والهواء سلعة مجانية وإنما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المشروع تعويض المجتمع عما يستنفذه منها.
- للمجتمع الحق في الإطلاع على مدى تنفيذ المشروع لمسؤولياته تجاهه، وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.
- هنالك بعض المفاهيم المحاسبية المتعارف عليها تعد ملائمة لمتطلبات محاسبة المسؤولية الإجتماعية مع ضرورة إعادة صياغة البعض منها وإدخال بعض التعديلات عليها، ومن ذلك⁽²⁾:
- عدم الحاجة لتطبيق مفهومي الاستمرارية والثبات بحكم أن أهداف المسؤولية الإجتماعية تتصف بالتغير وعدم الثبات.
- تغيير مفهوم الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية بحيث يتسع في نظام محاسبة المسؤولية الإجتماعية ليشمل أطرافاً اجتماعية أخرى مختلفة بدلاً من اقتصره على المنشأة فقط.
- العملية المحاسبية يتسع نطاقها لتمثل صفقة بين المنشأة كطرف والمجتمع من حولها كطرف آخر.
- يرى الباحث أن قياس الدخل المحاسبي وفقاً للمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية لا يقتصر فقط على خصم التكاليف المالية من الإيرادات المالية و إنما بالأخذ في الاعتبار العائد المالي وغير المالي والتكاليف المالية وغير المالية.

(1) محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية والمحاسبية في مجالات القياس - العرض - الإفصاح (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، 2008)، ص 423

(2) جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء (عمان: مكتبة دار الثقافة، 2002)، ص79

9/5/2/1 مجالات المحاسبة الاجتماعية:

حددت لجنة المحاسبة عن الأداء الاجتماعي من قبل الجمعية القومية للمحاسبين بأمريكا أربعة مجالات للأداء الاجتماعي هي⁽¹⁾:

- تفاعل المنظمات مع المجتمع.
- المساهمة في تنمية الموارد البشرية.
- المساهمة في تنمية الموارد الطبيعية والبيئية.
- الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات.

كما جاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بستة مجالات للأداء الاجتماعي هي⁽²⁾:

- البيئة.
- الموارد غير المتجددة.
- الموارد البشرية.
- الموردين.
- العملاء.
- المجتمع.

أما جمعية المحاسبة الأمريكية فقد قامت بإجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات التي تعد قوائم وتقارير اجتماعية وذلك من أجل التعرف على أسس القياس والإفصاح، فقد أصدر تقريراً بخمس مجالات للأداء الاجتماعي هي⁽³⁾:

- الرقابة على البيئة.
- توظيف الأقليات.
- العاملون.

(1) محمد عبد السلام الصبان، المحاسبة الاجتماعية (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، السنة الخامسة عشرة، 1987)، ص 104

(2) صالح الصيرفي، المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة (أنقرة: مركز الأبحاث الإحصائية والاقتصادية والاجتماعية للدول الإسلامية، مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية، المجلد 18، 1997 م)، ص 65

(3) حارس كريم العاني، مرجع سابق، ص 5

- تحسين المنتج.
- خدمة المجتمع.

ويرى الباحث أن مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتمثل في الآتي:

- المجتمع.
- العاملين
- البيئة..
- العملاء.

يرى الباحث أن تطور مفهوم الوحدة الاقتصادية وحجم المسؤوليات الكبيرة الملقاة على عاتقها أفضى إلى الحاجة إلى تطور مماثل في الوظيفة المحاسبية نتيجة للنفقات الكبيرة التي تتحملها في مجالات المسؤولية الاجتماعية والمنافع العائدة عليها وعلى المجتمع مما يتوجب قياسها والإفصاح عنها وأن تلك المجالات سابقة الذكر حتما تزداد كلما اتسع وتطور مفهوم الوحدة الاقتصادية.

10/5/2/1 مشاكل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تتمثل مشاكل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في (1):

- قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المؤسسة.
- قياس العوائد الاجتماعية على مستوى المؤسسة.
- اعداد المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي.
- ويستطيع الباحث أن يضيف الآتي:
- مشكلة تحديد طريقة التقرير عن الأداء الاجتماعي.
- مشكلة تحديد احتياجات مستخدمي معلومات الأداء الاجتماعي.

(1) سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية-القيادة الإبداعية (القاهرة: جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، يومي 14-15 فبراير، 2006)، ص ص 200-

الفصل الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية

علم المحاسبة هو العلم المعني باعداد وتوصيل معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات، وبتطور المجتمع وادراكه للتأثيرات الإجتماعية لانشطة المؤسسات، ورفع الوعي لدى المستخدمين للمعلومات المحاسبية اصبحت هنالك ضرورة ملحة للقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للمؤسسات، لذا كان لا بد من ان يكون هناك دورا اساسياً للمحاسبين في اعداد وتوصيل البيانات المحاسبية الإجتماعية للجمهور، الامر الذي يتطلب ايجاد اسلوب للقياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية يناسب وطبيعة انواع هذه الأنشطة. وفي الأونة الاخيرة اصبح إخضاع التأثيرات الإجتماعية الإيجابية والسلبية لأنشطة المؤسسة للقياس والإفصاح المحاسبي يعد من أهم التحديات التي تواجهها العملية المحاسبية، وخلال هذا الفصل سيتم عرض بعض الأدبيات التي تتعلق بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على النحو التالي:

المبحث الأول: القياس المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية.

المبحث الأول

القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

1/1/2 مفهوم القياس

القياس في اللغة من الفعل قاس وهو المقدار، فيقال قيس الشيء أي قاسه وقدره على مثاله، والمقياس ما قيس به (1) ويقصد بالقياس في مفهومه العام مقابلة خصائص مجال معين بخصائص مجال آخر باستخدام الأرقام والرموز طبقاً لقواعد محددة، ويفضل استخدام المقاييس الكمية لزيادة دقة التعاريف المحصل عليها (2)، وعرف القياس بأنه التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب وأدوات معينة بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس (3)، كما تم تعريف القياس بأنه التعبير بالأرقام عن الأشياء أو الظواهر أو الخصائص أو الأحداث موضوع القياس، وذلك طبقاً لنظام معين يتم بمقتضاه إيجاد وحدة قياس ثابتة متفق عليها وتشارك مع موضوع القياس في صفات معينة تستخدم في تحديد مقدار معين من الشيء أو الخاصية أو تحديد مركز تجاه غيره من الأشياء أو الخصائص (4)، ولقد عرفت عملية القياس بأنها، مقارنة عنصر بعنصر آخر للوصول للقيمة العادلة التي يخزنها العنصر المقاس (5).

أما مفهوم القياس المحاسبي كما عرضه الإطار الفكري للجنة معايير المحاسبة الدولية في الفقرة رقم (99) بأنه، عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، والتقرير عنها في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل (6)، ولقد عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية بأنه، عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، وهو عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار (7)، كما عرف بأنه تحديد القيم العددية للأشياء أو الأحداث الخاصة بالمنشآت بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع (8)، وأيضاً عرف بأنه تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية

(1) ابن منظور، لسان العرب (بيروت : دار صادر، 1998 م)، ص 187 .

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق ، ص 62.

(3) الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية :أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي (بيروت : الدار الجامعية، 1996)، ص 147.

(4) محمد امين، نظرية القياس في المحاسبة (القاهرة :جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2006 م)، ص 20 .

(5) وليد وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة (الدنمارك: منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007)، ص 101.

(6) كمال خليفة أبو زيد، نظرية المحاسبة (الاسكندرية : الدار الجامعية، 1990 م)، ص 130 .

(7) ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاججي (الرياض : دار المريخ، 2006)، ص 185.

(8) محمد أحمد إبراهيم، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية (الخرطوم: جامعة

السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2008م)، ص 12.

والإقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة وواضحة⁽¹⁾، كما عرف بأنه عملية قرن الأعداد بأحداث المشروع الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة⁽²⁾، كما يعرف بأنه، عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الإقتصادية.⁽³⁾ وبما أن المحاسبة تعرف على أنها قيد وتصنيف وتلخيص المعاملات الإقتصادية بعد تحويلها إلى قيم مالية باستخدام النقود وتفسير نتائج هذه المعاملات، فالقياس يعتبر أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة من قبل مستخدميها، وفي ظل هذا المفهوم يقتصر القياس المحاسبي على تحويل العمليات ذات الصبغة المالية إلى قيم مالية باستخدام الوحدات النقدية كأساس للقياس⁽⁴⁾.

يستخلص الباحث من التعريفات السابقة أن القياس بصورة عامة ينحصر في:

- وجود شيء مطلوب قياسه وهو قابل للقياس أو التقدير أو التحديد.
- وجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو التقدير أو التحدي
- لا بد للقياس من نظام معين يشتمل على أفضل الأساليب والأسس والإجراءات لتحقيق أهداف القياس.

2/1/2 أهداف القياس في الفكر المحاسبي:

يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها⁽⁵⁾:

- التعبير عن الأحداث والظواهر الإقتصادية التي تتم في الوحدات الإقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.
- القيام بقياس الأصول التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية والالتزامات المترتبة على ما تملكه الوحدة الإقتصادية.
- التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية الوحدة الإقتصادية بين الفترة المالية والأخرى وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محددة.

يستنتج الباحث الآتي:

(1) جمعة حمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009)، ص 154.

(2) محمد مطر، نظرية المحاسبة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010 م)، ص 143.

(3) مسعود صديقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود (الجزائر: الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17 - 18 يناير، 2010)، ص 3

(4) الهادي ادم محمد ابراهيم، نظرية المحاسبة (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 2010 م)، ص 22 .

(5) أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري (الخرطوم: جامعة

النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، 2012)، ص 128.

- قياس الأحداث داخل المنشأة يحدد أرباح المنشأة الإقتصادية والموقف المالي للمنشأة.

- قياس الأحداث داخل المنشأة يعرف بالتكاليف والمنافع الإجتماعية.

3/1/2 أهمية القياس في الفكر المحاسبي:

تتبع أهمية القياس المحاسبي من الآتي⁽¹⁾:

- أنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة.

- إعتداد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس.

- يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاضم في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات

والمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الإقتصادية.

- القياس المحاسبي يعبر عن أحداث المنشأة بصورة عديدة مما يساعد في إتخاذ القرارات المالية داخل وخارج

المنشأة الإقتصادية.

يستنتج الباحث مما سبق الآتي:

- القياس المحاسبي يلعب دوراً هاماً في إعداد المعلومات بالجودة الملائمة لحاجة مستخدمي هذه البيانات

داخل أو خارج المنشأة وبالتالي إتخاذ القرارات الخاصة بتسيير أعمال المنشأة أو بالإستثمار فيها بشراء

منتجاتها أو أسهمها أو منح تسهيلات إئتمانية لها.

- القياس المحاسبي يساعد في تقييم وتقويم أداء الشركات ومعرفة التكاليف التي ستتكبدها في عملية اعمالها

ونفقات المشاريع الإجتماعية.

4/1/2 معايير القياس المحاسبي:

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات

المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية هي:

1/4/1/2 الصلاحية للغرض المستهدف منها: يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة

ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت

المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة ومتباينة من حيث

احتياجاتهم من المعلومات، لذا فإن الأمر يقتضي إفتراض أهداف معينة ومحددة مرغوب في تحقيقها من

(¹) محمد معتصم إبراهيم حمد، اسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية -

بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم

الإقتصادية، مجلد1، العدد 16، 2015)، ص 139.

جانِب من المستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي (1).

2/4/1/2 القابلية للتحقق منها: يعني هذا المعيار أن تتوافر في المعلومات المحاسبية صفات تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرار، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها (2).

3/4/1/2 الالتزام بالموضوعية: الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من انها خالية من اي تعبير شخصي أو تحيز (3)، فهي تتمثل في مدى الاتفاق بين ناتج القياس باستخدام نفس نظام القياس بواسطة قائمين بالقياس مختلفين (4)، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، وبالتالي فالقياس المحاسبي الذي لا يلبي شروط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العناصر الآتية (5):

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدّمه أحد المحاسبين، فإذا توصلوا إلى النتائج نفسها يعتبر ذلك دليلاً على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الإقتصادية.
- مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها (6):
- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس.
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة.

(1) مرعي عبد الحي، محمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003)، ص3

(2) نفس المرجع، ص31

(3) هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين - حالة الجزائر (الجزائر: المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 2، 2016)، ص 115.

(4) محمد غنيم، علي رمضان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة (عمان: دار الحامد، 1997)، ص 78.

(5) حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة (الأردن: الدار العلمية ودار الثقافة، 2004)، ص 251.

(6) تيجاني بالرقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية (الجزائر: جامعة سطيف، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 2006)، ص 96

- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس.

4/4/1/2 القابلية للقياس الكمي: عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في القوة الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض في حالة التضخم أو ارتفاع في حالة الانكماش، مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود⁽¹⁾.

5/1/2 أنواع وأدوات القياس المحاسبي:

تتعدد أنواع القياس المحاسبي بتعدد أدوات القياس المستخدمة، والمحاسبة تستخدم أدوات مختلفة منها، وحدات القياس الطبيعية (متر، طن، كغم)، وحدات القياس الزمني (الساعة، اليوم، الشهر)، وحدات القياس النقدي، واستخدام نسب ومؤشرات ومعاملات⁽²⁾، لذلك فإن القياس المحاسبي ينفرع إلى عدة أنواع منها⁽³⁾:

1/5/1/2 القياس الكمي: وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكغم للتعبير عن بعض الأحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس كمية المواد المشتراة بالكيلو غرام وعدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما.

2/5/1/2 القياس الزمني: يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل: يوم، شهر، ساعة، كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام، وأيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل نسب معدل فترة الائتمان ومعدل فترة التخزين والتي تقاس أيضا بالأيام.

3/5/1/2 القياس النقدي: حيث يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد ويعتبر النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى.

4/5/1/2 المؤشرات والنسب المالية: ويتم استخدام المؤشرات والنسب والمعاملات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل دوران رأس المال العامل، أو نسبة التداول إلى آخره من النسب.

6/1/2 أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس على أربعة أركان رئيسية هي⁽¹⁾:

⁽¹⁾ مرعي عبد الحي ومحمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 30

⁽²⁾ إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول (العراق: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 11، 2009)، ص 116.

⁽³⁾ إبراهيم خليل حيدر السعدي، المرجع السابق، ص 116.

1/6/1/2 الخاصية محل القياس: تقع عملية القياس بشكل عام على خاصية معينة فقد تكون التعدد النقدي لشيء معين كالربح أو المبيعات وقد تكون الطاقة الانتاجية أو معدل الدوران.

2/6/1/2 مقياس مناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح هي محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة.

3/6/1/2 وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لا بد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس، فلو كانت قيمة ربح المشروع هي محل القياس ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لا بد أيضاً من تحديد وحدة النقد المميزة لهذه القيمة فهي الدينار أو الدولار أم الجنيه أم غيره؟.

4/6/1/2 الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها، خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، و الشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضاً.

7/1/2 اجراءات عملية القياس المحاسبية

تتمثل اجراءات عملية القياس المحاسبية فيما يلي (2):

1/7/1/2 تحديد الخاصية محل القياس: الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع هي حدث اقتصادي تاريخي ذو أثر على المركز المالي، كما قد يكون حدثاً مستقبلياً ذو آثار اقتصادية متوقعة على المشروع.

2/7/1/2 تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات: يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين

(1) محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح ، مرجع سابق، (2008)، ص ص 131 – 132.

(2) وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة ، مرجع سابق، ص ص 107-108

(أصلين) مثلاً فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس الترتيب، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس ما سبق ذكره إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصلين) مثلاً فحينئذ يستخدم مقياس نسبي، وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس فان تحديد وحدة القياس مهمة أيضاً، فإذا كان الهدف من القياس تحديد قيمة المبيعات لا يكفي ان نحدد ان نوع المقياس نسبي ممثلاً في النقد بل يجب ان نميز نوع النقد المستخدم جنيه ام دينار ام يورو.

3/7/1/2 تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس: يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على عاملين، أولهما الهدف من عملية القياس، وثانيهما الأفق الزمني لعملية القياس. فإذا كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة، أما فيما عدا ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، والذي بموجبه تحدد قيم القياسات، في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

8/1/2 آلية القياس المحاسبي

إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها حيث أن بعضهم حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية، وبعضهم رأى بالإضافة إلى تلك الخطوات يجب أن تشمل خطوات القياس المحاسبي تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية ويمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي كما يلي⁽¹⁾:

- يجري القياس لحظة حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها إقتصادياً، ومن ثم يتم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدة.
- يجري القياس في مرحلة التلخيص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الإقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده.
- يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات) ، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الإقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الإقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الأحداث الإقتصادية عليه.

(1) ابراهيم خليل حيدر السعدي، مرجع سابق، ص 115-116

9/1/2 أساليب القياس المحاسبي

عند تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف إختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أساليب هي⁽¹⁾:

1/9/1/2 أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الإحتساب والمبينة أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، و تعتبر عملية التيوب المحاسبي من أوسع المجالات إستخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى إستخدام الأرقام يمكن إستخدام الخاصية المتخذة أساسا للتيوب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الإقتصادي محل التيوب في الفئة الثابتة أوفي فئة المصروفات المتغيرة .

2/9/1/2 أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: إذا لم يستطع المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، فلا بد له من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، ولقد إزداد إعتداد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، نتيجة إعتادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الإحتساب، وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، فإذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منها على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما.

3/9/1/2 أساليب القياس التحكيمية: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في، وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكيمية فهي تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فقياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة يجد المحاسب نفسه أمام مجموعة بدائل مختلفة للقياس، كأسلوب القياس على أساس التكلفة التاريخية

(1) سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية الدولية (عمان: دار الراجحة للنشر و التوزيع ، 2009)، ص 182.

للأصل، التكلفة الإستبدالية أو بناء على صافي القيمة الحالية للأصل المراد قياس قيمتها، وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها في البديلين الآخرين.

10/1/2 مصادر تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس وأيا كان مجالها ولكن بدرجات متفاوتة، ففي العلوم الإجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالبا ما يكون كبيرا ومن الصعب قياسه، وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، ثم بطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى، مما أدى إلى تعدد مصادر التحيز في القياس المحاسبي، فقد ينتج إما من قواعد القياس أو الشخص القائم بعملية القياس أو الاثنين معا، وتتعاكس آثاره على نتائج القياس، وفيما يلي المصادر الثلاثة لتحيز القياس المحاسبي⁽¹⁾.

1/10/1/2 تحيز قواعد القياس المحاسبي: وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي، مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالإيراد وفرض ثبات وحدة النقد، ومن أوضح مظاهره هو تحيز القياس المحاسبي الذي تحتويه القوائم المالية في فترات التضخم طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل القوائم المالية لاستبعاد آثار هذا التضخم.

2/10/1/2 تحيز القائم بعملية القياس: وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلا عند اختلاف مجموعة من المحاسبين في تحديد قسط الاهلاك لأحد الأصول الثابتة بالرغم من اعتمادهم جميعا على طريقة القسط الثابت، وذلك بسبب اختلافهم في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أي سبب التحيز يعود إلى سوء استخدام قاعدة القياس من طرف المحاسب وليس إلى قاعدة القياس. **3/10/1/2 التحيز المشترك:** وهو تحيز يساهم فيه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة معا، وهذا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تتضاعف آثار التحيز على المعلومات المحاسبية، مثل التحيز المرافق لاستخدام قيد الحيطة والحذر، الذي تختلف درجة استخدامه من محاسب لآخر يؤدي إلى اختلاف في قيم التحيز الذي يؤثر على المعلومات المحاسبية.

11/1/2 مفهوم القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية:

يعرف القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية بأنه التعبير الكمي والنقدي عن النشاطات ذات المضمون الإجتماعي والتي يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية وتحديد آثارها على القوائم المالية، والتعبير بمقاييس غير كمية بالنسبة للنشاطات التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية ونقدية، بالاستناد إلى معلومات

⁽¹⁾ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 137.

تاريخية ومستقبلية ووفق المبادئ المحاسبية والتشريعات القانونية والأعراف السائدة⁽¹⁾، كما يعرف أيضاً بأنه إخضاع الأداء الإجتماعي للمشروع بشقيه (التكاليف والمنافع) للقياس الكمي، في صورة مالية بقدر الإمكان أو وصفية، وذلك بهدف زيادة درجة الاستفادة من المعلومات المحاسبية بما يعود بالفائدة على الطوائف الإجتماعية المختلفة المعنية⁽²⁾.

يخلص الباحث من التعريفين السابقين الى ما يلي:

- ان القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية يتم بصورة كمية ونقدية وان تعذر ذلك يمكن ان يتم القياس بصورة وصفية.
- يتم القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية وفقاً للمبادئ المحاسبية والتشريعات القانونية والأعراف السائدة.
- يخضع أداء المؤسسات لمسؤولياتها الإجتماعية بشقيه (التكاليف والمنافع) للقياس حتى يتم التوازن والمقابلة من اجل التقييم والتقويم.

12/1/2 أهداف القياس في مجال المسؤولية الإجتماعية

تتمثل أهداف القياس في مجال المسؤولية الإجتماعية فيما يلي⁽³⁾:

- قياس الأنشطة الإجتماعية التي تقوم بها الوحدة الإقتصادية وفاءً لمسؤوليتها الإجتماعية.
- الرقابة على الأداء الإجتماعي بهدف تحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام عناصر تكاليف الأنشطة الإجتماعية ومن ثم الإسهام في الحد من الإسراف والضياع في استخدام موارد المجتمع.
- ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بالأداء الإجتماعي سواء أكانت تلك القرارات قرارات تخطيطية تتعلق بإعداد موازنة تخطيطية للأداء الإجتماعي أم قرارات مصححة تعمل على تشجيع الفروق الموجبة وعلاج الفروق السالبة الناتجة عن مقارنة الأداء الإجتماعي الفعلي بالأداء الإجتماعي المخطط، وذلك بعد تحليلها ودراسة أسبابها في ضوء مبدأ الإدارة بالاستثناء.

مما سبق يستنتج الباحث الآتي:

(1) محمد حسام بزماوي، القياس والإفصاح للأداء الإجتماعي في المنشآت الصناعية (حلب: جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الاقتصاد، 2002)، ص 37.

(2) عبد الكريم عمر الشبلي، القياس والتقرير في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية نظرياً وتطبيقياً في مجمع الصناعات الكيماوية بأبي كماش بالجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 1995م)، ص 27.

(3) إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الإجتماعية (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية - المجلد 21، العدد 2، 2005)، ص 286

- توصيل نتائج القياس عن المسؤولية الإجتماعية الى الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية وخاصة المهمة بالمسؤولية الإجتماعية للمؤسسات.
- تحديد وقياس صافي المساهمة الإجتماعية للمؤسسة بمقابلة المنافع الإجتماعية والتكاليف الإجتماعية للمؤسسة.
- تقييم وتقويم الأداء الإجتماعي للمؤسسة ودورها في تحقيق الرفاهية الإجتماعية.
- زيادة درجة الاستفادة من المعلومات المحاسبية بما يعود بالفائدة على الطوائف المختلفة المعنية إذ أن المعلومات تبدو اكثر صحة وتفصيلاً.

13/1/2 أهمية القياس المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية:

تتمثل أهمية القياس المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية فيما يلي⁽¹⁾:

- قياس منشآت الأعمال لتكاليف إنفاقها على الأنشطة الإجتماعية والمنافع المحققة منها سوف يمكن من إجراء المقارنة بين أداء القطاع العام والخاص لنفس النشاط وبالتالي الاتجاه نحو تحسين توزيع الموارد بين القطاعين.
- عدم قياس منشآت الأعمال لمسئولياتها الإجتماعية يترتب عليه عدم معرفة مستخدموا المعلومات المحاسبية على الآثار الخارجية السالبة الناتجة من أنشطتها بالنسبة للمجتمع وفئاته، وبالتالي فإنه يصعب على الإدارة اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع هذه الآثار، بالإضافة إلى أنه سيكون من الصعب تحميل المنشآت المتسببة في مثل هذه الآثار السلبية (مثل الغازات الناتجة من الصناعات الكيماوية وأثرها على البيئة) تكاليف اثارها السالبة، والنتيجة ستكون ارتفاعاً في أرباح تلك المنشآت على حساب نقص في العدالة الاقتصادية والإجتماعية المتمثلة في تحميل المجتمع لتكاليف هذه الآثار
- أهمية المعلومات الاقتصادية والإجتماعية للإدارة الداخلية وقراء المعلومات الخارجيين (ذوي المصالح وحملة الأسهم) لأغراض اتخاذ القرارات.

يستنتج الباحث مما سبق الآتي:

- قياس المسؤولية الإجتماعية يساعد في وضع الخطط الاستراتيجية التي تضمن استمرارية المؤسسات.
- وعي المستثمرين بأهمية المسؤولية الإجتماعية وأخذها بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

(1) عبد العزيز محمود رجب، نتائج تضمين المسؤولية الإجتماعية ضمن البيئة المحاسبية (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية

للاقتصاد والتجارة، المجلد 13، العدد 1، 1981م)، ص ص 207 - 208.

- قياس المسؤولية الإجتماعية يسهم في تطور الفكر المحاسبي و رقي مهنة المحاسبة.
- عدم قياس منشآت الأعمال لمسئولياتها الإجتماعية يترتب عليه المزيد من تحميل المجتمع تكاليف نتيجة للممارسة المنشآت انشطتها.
- مساعدة الدولة في التخطيط فيما يتعلق بالبرامج الإجتماعية.

14/1/2 معايير القياس في مجال المسؤولية الإجتماعية:

تتمثل معايير القياس في مجال المسؤولية الإجتماعية فيما يلي⁽¹⁾:

- 1/14/1/2 معيار الصلاحية:** حيث لا بد أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الإجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه وأن تعكس التقارير الإجتماعية الأثر الإجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الإجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد القوائم الإجتماعية الختامية.
- 2/14/1/2 معيار الخلو من التحيز:** يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق و التقرير عنها بنزاهة وتجرد وبحيث لا تنطوي على أي تحيز، والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواءً للتكاليف أو للعوائد الإجتماعية.
- 3/14/1/2 معيار النسبية:** مضمون هذا المعيار يكمن في ضرورة تبيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الإجتماعية حتى يمكن الوصول إلى درجة الإقناع العام وإشباع حاجة طالبي المعلومات الإجتماعية وكذلك حق المجتمع في أن يعرف النتائج الإجتماعية لنشاط المنظمة.
- 4/14/1/2 معيار التكلفة الإجتماعية التاريخية:** يقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة التاريخية المتعارف عليه في مجال القياس المحاسبي للنشاط الاقتصادي وبالرغم من تعرضه للنقد الشديد إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الإجتماعي يتوقع أن تزداد أهمية هذا المعيار لما يتحقق عنه قدر ليس بالقليل من الموضوعية والقابلية للمقارنة.
- 5/14/1/2 معيار العائد الإجتماعي:** يمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الإجتماعية محل مبدأ تحقق الإيراد في مجال المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الإجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق.
- 6/14/1/2 معيار مقابلة العوائد الإجتماعية بالتكاليف المسببة لها:** يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف في حالة المحاسبة المالية، ويعني مقابلة العوائد الإجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من

(¹) رزكار علي احمد، علي عمر محمد، بيشكة وت عبدالله الكريم، المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية - دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية وإدارة كرميان (السليمانية: جامعة جيهان، المجلة العلمية لجامعة جيهان، العدد2، 2018)، ص 115.

مجالات المسؤولية الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد ويتسع ليشمل الأساليب المستحدثة في القياس الاجتماعي أو التكاليف الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

يتضح للباحث أن معايير القياس في مجال المسؤولية الاجتماعية تسعى الى تحقيق الهدف من القياس الاجتماعي وتوفر معلومات موثوقة وفي الوقت المناسب لجميع المستفيدين من محاسبة المسؤولية الاجتماعية كما توفر الموضوعية عند قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية، وتبين مدى استجابة المؤسسات للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية داخليا وخارجيا. كما يرى الباحث ان معايير القياس في مجال المسؤولية الاجتماعية تعتبر اكثر اهمية، وذلك لأن قياس الأنشطة الاجتماعية في كثير من جوانبه يخضع للتقدير الشخصي والقياس الوصفي، مما يكثر حوله الاختلاف الأمر الذي يحتم أهمية معايير القياس للمسؤولية الاجتماعية.

15/1/2 قياس المسؤولية الاجتماعية:

النظام المحاسبي التقليدي اتصف بقصور واضح في مجال قياس أنشطة المشروع ذات المضمون الاجتماعي، حتى أنه لا يزال أنموذج القياس في المحاسبة المالية يعكس وجهة نظر أصحاب المصالح الإقتصادية التي تركز على نظرية الملكية ويحصر نطاق موضوعه في المعاملات ذات التأثيرات المباشرة بين أصحاب هذه المصالح ويتجاهل ما عداها من معاملات قد تكون لها تأثيرات مهمة على رفاهية المجتمع⁽¹⁾. ونظراً لأهمية توفير المعلومات بالشكل الذي يحقق الهدف من استخدامها والذي لا يمكن أن يكون إلا من خلال عملية قياس ما يترتب عن الأنشطة الاجتماعية من تكاليف ومنافع، فالمشروعات عند قيامها بإظهار مساهمتها في مجال الأنشطة الاجتماعية، يترتب عليها أن تشتمل أعمالها قياس الأداء الاجتماعي بجانب القياس المالي⁽²⁾، إلا أن المشكلة الحقيقية التي تواجه بناء أي أنموذج للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي مشكلة قياس كل من التكاليف والمنافع للمسؤولية الاجتماعية⁽³⁾، ومنذ بداية السبعينيات من القرن الماضي تم اقتراح عدة أساليب لقياس الأنشطة الاجتماعية وتسجيلها ومتابعتها من قبل المحاسب⁽⁴⁾.

(1) محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000)،

(2) Spence, Crawford, **Social accounting's emancipatory potential: agramscian critique**, (United Kingdom, Vol. 6, No.3, 2007), p 19.

(3) مؤيد الفضل، وآخرون، مرجع سابق، 2002، ص 177.

(4) حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة (عمان: الدار العلمية الدولية للنشر، 2001)، ص 141.

1/15/1/2 أساليب قياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية

تعرف تكاليف المسؤولية الاجتماعية بأنها ما ينفق أو سيتم انفاقه لازالة الضرر الناتج عن مزاوله المؤسسة لنشاطها⁽¹⁾، كما تعرف بأنها تضحية يتحملها المجتمع نتيجة مباشرة الوحدة الاقتصادية لعملياتها الإنتاجية وتعبير عن القيمة المحددة للآثار السلبية الناتجة عن مزاوله الشركة لأنشطتها⁽²⁾، وعليه تنقسم تكاليف المسؤولية الاجتماعية بصورة عامة إلى نوعين هما⁽³⁾:

- التكاليف الاجتماعية المباشرة من وجهة نظر المنشأة (وجهة النظر المحاسبية)، وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة نتيجة قيامها إجبارياً أو اختيارياً بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص ولا تعود بمنفعة مباشرة على المنشأة.

- التكاليف الاجتماعية غير المباشرة من وجهة نظر المجتمع (وجهة النظر الاقتصادية)، تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة ممارسة المنشأة لنشاطها الخاص، مثل تلوث الهواء، والمياه والعوادم، والنفايات التي تنتج من المنشأة من نشاطها الخاص، حيث تعتبر هذه تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع.

مما سبق يتضح للباحث انه لا يوجد مفهوم متفق عليه للتكاليف الاجتماعية مما يمثل عائقاً امام قياس التكاليف الاجتماعية ويمكن بيان ذلك على النحو التالي⁽⁴⁾:

- إذا تم أخذ التكاليف الاجتماعية بوجهة النظر المحاسبية فان ذلك يتيح أساس قياس سهل التطبيق ويتفق الى حد ما مع الفكر المحاسبي باعتبار أن التكلفة تمثل تضحية مقابل عائد وبالتالي فإن هذه التكلفة هي التي يتم إثباتها في الدفاتر في تاريخ دفعها، لكن الرقم المستخرج بهذه الطريقة لا يعبر بصدق عن التكلفة الاجتماعية فهو لا يتضمن الأضرار التي تلحقها الوحدة بالمجتمع والتي تنتج بسبب ممارسة الوحدة لأنشطتها المختلفة مثل التلوث والضوضاء وغيرها إذ أنها لا تمثل تكلفة اجتماعية من وجهة نظر المنشأة لانها لا تدفع مبالغ مقابل هذه الاضرار.

- إذا تم الاخذ بوجهة النظر الاقتصادية لمفهوم التكاليف الاجتماعية فقياس التكاليف وفقاً لذلك سيؤدي الى تجاهل ما تدفعه المنشأة فعلاً للتكاليف الاجتماعية، و ينصب الاهتمام فقط على الاضرار التي يتحملها

(1) نواف حامد محمد العليمات مرجع سابق ، ص 34.

(2) عبد الحميد عبد الفتاح الشافعي، نظرية المحاسبة عن الأداء الاجتماعي (الزقاقيق: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 5، 1982م)، ص 15.

(3) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 342 .

(4) أزهرى يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الاجتماعية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية (العراق: جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد رقم 8، العدد 22، 2012)، ص 237.

المجتمع نتيجة مزاوله المنشأة لنشاطها أي أن التكاليف التي تتحملها المنشأة بسبب التعيين الاجباري أو التدخل في سياستها التسعيرية لمنتجاتها وغيرها من التكاليف المشابهة لا يتم قياسها إذا ما اعتمدت وجهة نظر الإقتصادية في تحديد مفهوم التكاليف الإجتماعية.

جمعاً لوجهتي النظر السابقتين يمكن تعريف التكاليف الإجتماعية بأنها تمثل قيمة ما تتحمله المؤسسة والمجتمع جراء مزاوله المؤسسة لانشطتها، وعليه فإن قياس التكاليف الإجتماعية يجب أن يشمل المفهوم الواسع للتكاليف أي كل التكاليف الإجتماعية سواء كانت من وجهة نظر الوحدة أو وجهة نظر المجتمع⁽¹⁾، إلا أن قياس التكاليف وفقاً للمفهوم الواسع تكتفه صعوبة بالغة تكمن في كيفية القياس الكمي للإضرار التي تلحقها الوحدة بالمجتمع والتعبير عنها بقيم نقدية وتحويل هذه التكاليف من تكاليف خارجية غير خاضعة للرقابة ولا تتحملها المنشأة بل يتحملها المجتمع الى تكاليف داخلية تتحملها الوحدة على أساس أنها هي السبب في حدوثها، فالأضرار التي يتحملها المجتمع تشترك فيها العديد من الوحدات الاقتصادية وبالتالي تكون هناك صعوبة في معرفة ما تتحمله الوحدة من هذه الاضرار⁽²⁾. ولقد تعددت أساليب القياس المحاسبي لتكاليف المسؤولية الإجتماعية فمنها القياس النقدي والمستخدم في المحاسبة المالية، والقياس الكمي المستخدم في المحاسبة الإدارية إضافة الى القياس الوصفي لبعض مجالات ومعاملات الأداء الإجتماعي والتي يتعذر فيها القياس النقدي أو الكمي وتتمثل تلك الأساليب بالآتي:

1/1/15/1/2 أسلوب الاستقصاء: يعتمد هذا الأسلوب في تقدير قيمة العملية الإجتماعية على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الإجتماعية المتأثرة بها، حيث يتم سؤالهم عن قيمة التأثيرات المترتبة عليها من وجهة نظرهم⁽³⁾، ويعتبر هذا الأسلوب من أضعف الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها في قياس الأداء الإجتماعي وتكاليفه بسبب اختلاف وجهات نظر الأشخاص المتأثرين من حيث ميولهم ودوافعهم واتجاهاتهم من جهة، واختلاف الوعي الإجتماعي بين الافراد وتحيز بعضهم في الإجابة من جهة أخرى، الأمر الذي يترك أثره البالغ على دقة وحقيقة البيانات لأغراض التقييم، ويجب مراعاة المعايير التالية عند استخدام هذا الأسلوب⁽⁴⁾.

– أن يكون الشخص المتأثر على دراية واضحة بنطاق تلك التأثيرات عليه.

(1) عبد الحميد الشافعي، مرجع سابق، 1984 ص 50.

(2) أزهرى يوسف الشكري، مرجع سابق، ص 238.

(3) محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص 148.

(4) نائر صبري الغبان، الاطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف الأداء الإجتماعي للوحدات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي الموحد (بغداد: جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، 1996)، ص 133.

- أن يمتلك القدرة على ترجمة التأثيرات الى وحدات نقدية بشكل مباشر أو من خلال استخدام المقاييس البديلة.

- وجود الرغبة الصادقة لدى الشخص المتأثر في تقييم الإجابة الصحيحة والصادقة وهنا تجب الإشارة الى أن طبيعة بعض الاسئلة ينبغي أن تكون محرجه لكي يتوخى الفائدة من المعلومات.

يرى الباحث أن استخدام هذا الاسلوب له تكلفة عالية تتمثل في تكاليف الاستبيان اعداداً وتوزيعاً وجمعاً وتحليلاً، علاوةً على أنه يفتقر الى الدقة لاختلاف درجة وعي المجتمع ووجهات نظرهم.

2/1/15/1/2 أسلوب التقييم البديل: يستخدم هذا الأسلوب عند تعذر التقييم المباشر للتضحية التي قدمتها الوحدة الاقتصادية نتيجة لقيامها بالممارسات الإجتماعية، حيث يتم إجراء تقييم بديل لتلك التضحية، مثال ذلك إذا ارادت الشركة تقدير التضحيات التي تتكبدها جراء توفير معدات السلامة المتطورة فيكون ذلك عن طريق تقدير قيمة العلاج الطبي للعاملين المصابين بسبب عدم توفر تلك المعدات، وكذلك مقدار الخسارة الناتجة عن الحوادث الصناعية في حالة عدم نصب معدات السلامة تلك، إلا أن هذا الاسلوب يكون عرضة للخطأ في القياس أو الاختيار الخاطيء للبديل أو عدم تطابقه مع الحالة المطلوب قياسها، مما يستوجب الحذر عند استعمال هذا الاسلوب، ومع ذلك فإنه يعد أحد الاساليب الفعالة والمهمة في قياس تكاليف الأداء الإجتماعي⁽¹⁾

3/1/15/1/2 أسلوب تكاليف المنع: بموجب هذا الاسلوب يتم قياس الاضرار التي تصيب المجتمع والناشئة عن مزاوله الشركة لنشاطها، ذلك عن طريق المبالغ اللازمة لمنع حدوث الضرر، ويفترض هذا الاسلوب أنه كل ما قامت الشركة بالانفاق على منع التلوث مثلاً انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع، وأن تكاليف المنع عادة لا تكون مساوية لقيمة الاضرار التي تصيب المجتمع⁽²⁾.

يرى الباحث أن هذا الأسلوب يتماشى مع مفهوم ومبادي المسؤولية الإجتماعية إذ أن المؤسسات عند القيام بأنشطتها عليها مراعاة عدم حدوث إضرار بالمجتمع أي عليها ان تضحي ببعض مواردها لمنع حدوث ضرر بالمجتمع انفاذا لمسؤوليتها الإجتماعية تجاه المجتمع.

4/1/15/1/2 أسلوب تكاليف التصحيح: وفقا لهذا الأسلوب فإن التكاليف الإجتماعية هي المبالغ التي تنفقها المؤسسة لإعادة الشيء لأصله وحالته، ومن ذلك المبالغ التي تتحملها المؤسسة لإعادة الموارد الطبيعية لحالتها الأولى أو لإحلال مورد مكان المورد الذي استهلكته المؤسسة أو إعادة البيئة إلى ما كانت عليه بعد تلوثها⁽³⁾، وعلى الرغم من أن كلاً من تكاليف منع حدوث الضرر أو تكاليف إعادة الوضع الى ما هو عليه (تكاليف التصحيح) لا

(1) ثائر صبري الغبان، مرجع سابق، ص 133.

(2) مجيد سالم سلمان، نظرة على محاسبة المسؤولية الإجتماعية في ضل الفكر المحاسبي المعاصر (بغداد: مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، العدد 1، سبتمبر 1986)، ص 48

(3) علي حسين الدوغجي، المرجع السابق، ص 124 .

تعبر عن الرقم الدقيق لقيمة الاضرار التي تصيب المجتمع، ألا انها تمثل أفضل رقم تقريبي، أي أنها أفضل رقم بديل للتكاليف الإجتماعية الصحيحة⁽¹⁾.

5/1/15/1/2 أسلوب التحليل الاقتصادي: أن تحليلات الاقتصاديين لبعض البيانات المتوفرة يمكن أخذها أساساً لتقديم مقاييس موثوقة ومعول عليها لتكاليف الأداء الإجتماعي، مثلاً يمكن استخدام أسلوب (باريتو) لاغراض رسم السياسية الانتاجية والبيئية للوحدة مما يؤدي الى أخذ تكاليف الأداء الإجتماعي الخاصة بمجال تلوث البيئة في الحسبان، حيث يهدف أسلوب (باريتو) الى تحديد الوضع الاقتصادي الامثل الذي عنده لا تؤدي احداث تغيرات في مستويات الانتاج أو في مجال تبادل المعاملات الى زيادة الحجم الكلي للأضرار على المجتمع⁽²⁾.

6/1/15/1/2 أسلوب أحكام المحاكم والتعويضات: يمكن اعتبار قرارات المحاكم حول الاضرار إحدى مؤشرات الأداء الإجتماعي للوحدة، وبالتالي يمكن تحديد وتصنيف هذه المبالغ ضمن مجموعة تكاليف الأداء الإجتماعي، علماً أن تحديد مبالغ الضرر يكون من قبل شخص ثالث (الحاكم) وليس قرار الشخص الذي حل به الضرر . أن حكم الحاكم بشأن التعويضات يكون في الغالب قائماً على الأحكام السابقة مع الأخذ في الحسبان التغيرات التي تطرأ على تكاليف المعيشة، وبالنسبة الى المبلغ المقابل لتكلفة الضرر يتقرر في أغلب الاحيان بناءً على تقديرات الافراد المصابين ذاتهم وطبقاً لتقديرات المحكمة القائمة وعلى البيانات التاريخية السابقة⁽³⁾.

7/1/15/1/2 أسلوب الإنفاق الفعلي: يقوم هذا الأسلوب على اعتماد المبالغ الفعلية التي تنفقها الوحدة الاقتصادية كأساس لقياس تكاليف الأداء الإجتماعي سواء كان ذلك الانفاق اختيارياً نتيجة أدراك الوحدة وألتزامها بمسؤوليتها الإجتماعية أم تطبيقاً لقوانين تفرضها الدولة⁽⁴⁾.

يرى الباحث أن هذا الأسلوب يتناسب وقياس التكاليف من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية ويتمشى مع المبادئ المحاسبية ويوفر صفة الموثوقية للمعلومات المحاسبية، غير أنه لا يتناسب مع قياس التكلفة الإجتماعية من وجهة نظر المجتمع إذ أن ما تنفقه المؤسسة فعلاً لمعالجة تلوث البيئة قد لا يساوي نصيبها من الضرر الذي الحقته بالمجتمع نتيجة لممارسة انشطتها.

يرى الباحث أن تعدد أساليب قياس الأداء الإجتماعي يرجع الى:

- اهميته وتأثيره على حقيقه المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.
- تعدد وتنوع مجالات الأنشطة الإجتماعية .

(1) محمد محمود عبد المجيد، الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية (القاهرة:

جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 1985)، ص 96.

(2) ثائر صبري الغبان، مرجع سابق، ص 137.

(3) ثائر صبري الغبان، المرجع السابق ، ص 136.

(4) أزهرى يوسف الشكري، مرجع سابق،، ص 241.

- اهتمام الباحثين بقياس أنشطة المسؤولية الإجتماعية.

2/15/1/2 قياس منافع المسؤولية الإجتماعية:

تعرف المنافع الإجتماعية بأنها المزايا التي يحصل عليها المجتمع وتتمثل بالقيمة المضافة للمجتمع نتيجة مباشرة المنشأة لأنشطتها الإجتماعية⁽¹⁾، ويُقصد بها الفائدة التي تؤول للمجتمع من الموارد المضافة بواسطة الشركة كنتيجة لعملياتها الإجتماعية⁽²⁾.

ويرى الباحث أن التعريفين السابقين وجه القصور فيهما انهما ينظران للمنافع الإجتماعية من وجهة نظر المجتمع فقط، في حين أن المؤسسة هي أيضاً تحقق مزايا من أنشطتها الإجتماعية فهي عندما تهتم بالعاملين فأنهم سيعملون بطاقتهم القصوى، كما أن رضا العاملين عن الأداء الإجتماعي للمؤسسة يحفزهم على البقاء بها مما يخلق استقراراً بالمؤسسة ويقلل من معدل دوران العمل، وكذلك فإن المنشأة إذا ما حققت منافع للمجتمع سترتفع معدلات الطلب على منتجاتها. لذا يمكن للباحث أن يعرف المنافع الإجتماعية بأنها الاثار الموجبة الخارجية و الداخلية والتي تعود على المجتمع والمؤسسة والناجمة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها الإجتماعية. هنالك من يستخدم مصطلح العائد الإجتماعي كمصطلح مرادف للمنافع الإجتماعية إلا أن مفهوم العائد الإجتماعي مغاير لمفهوم المنفعة الإجتماعية فالعائد الإجتماعي مؤشر يستخدم لتقييم الأداء الإجتماعي، ويحسب على أساس طرح التكلفة الإجتماعية من المنافع الإجتماعية⁽³⁾.

إن قياس المنافع الإجتماعية يمثل الجزء المكمل لمعادلة قياس النشاط الإجتماعي للمنشأة حيث لا يمكن الاهتمام بقياس التكاليف الإجتماعية وعدم مقابلتها بالمنافع التي حققتها الوحدة بسبب تحملها لتلك التكاليف، لأن ذلك سيؤدي الى تضخيم التكاليف وبالتالي تخفيض الإرباح وظهور مركز مالي غير ملائم للمنشأة التي تتحمل مسؤوليات اجتماعية مقارنةً بتلك التي لا تتحمل هذه المسؤوليات⁽⁴⁾، ولكن صعوبة قياس المنافع الإجتماعية دفع البعض الى المطالبة بعدم تضمين المنافع الإجتماعية ضمن المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية إذ أن هناك عدة صعوبات تكتنف عملية قياس هذه المنافع وترجمتها الى قيم نقدية منها⁽⁵⁾:

(1) عبد العزيز رجب، الاطار العام لنظريه المحاسبه الإجتماعيه الاقتصادية (الكويت: جامعه الكويت، كليه التجارة والاقتصاد والعلوم

السياسيه، مجله جامعه الكويت، العدد 4، 1981 م)، ص 126

(2) نجيبه محمود سيداحمد نمر، المسؤولية الإجتماعيه للمشروعات والمحاسبه الإجتماعيه الماليه (القاهره: الجمعيه العربيه للتكاليف، مجله

التكاليف، العدد الاول، 1982 م)، ص 83.

(3) عبد الحميد الشافعي، مرجع سابق، ص 17.

(4) محمد سمير الصبان، علي أحمد أبو الحسن، دراسات في الانظمة المحاسبية والمشاكل المحاسبية المعاصرة (الإسكندرية: الدار

الجامعية للطباعة والتوزيع، 1986)، ص 172.

(5) مؤيد الفضل، وآخرون، مرجع سابق، 2002، ص 182.

- إن عملية قياس المنافع الإجتماعية ليست سهلة لأن المنافع الإجتماعية لا تخضع للسوق، ولا توجد معدلات تسعير ملائمة لهذه المنافع.

- بعض المنافع الإجتماعية لا يمكن قياسها باستخدام وحدة النقد، وإنما التعبير عنها إما بالقياس غير النقدي أو التعبير عنها في شكل وصفي.

ولقد اختلف الباحثون بشأن قياس المنافع الإجتماعية ويمكن اجمال اهم آراءهم بالاتي⁽¹⁾:

الرأي الأول: إن قياس منافع الالتزامات الإجتماعية يعد أمراً مستحيلاً ويبرر مؤيدو هذا الرأي السبب في ذلك الى:

- صعوبة تقدير قيمة نقدية لمنافع الالتزامات الإجتماعية.

- عدم اتفاقها مع سياسة التحفظ التي يتبعها المحاسبون.

- افتقار المعلومات المحاسبية الناتجة عن التقدير النقدي للمنافع الى الموضوعية، لكونها لا تستند الى الدليل الموضوعي المؤيد لذلك.

- ولأسباب اعلاه يتم استبعاد المعلومات المتعلقة بمنافع الالتزامات الإجتماعية من التقارير المالية.

الرأي الثاني: يعترف مؤيدو هذا الرأي بصعوبة القياس النقدي لمنافع الالتزامات الإجتماعية لكنهم يؤيدون اللجوء الى أساليب القياس الأخرى، كالقياس الوصفي أو الكمي لتوفير معلومات وصفية أو معلومات كمية يتم الإفصاح عنها بشكل إحصائيات ومؤشرات تتعلق بمنافع الالتزامات الإجتماعية التي قد لاتقل أهمية عن المعلومات النقدية.

الرأي الثالث: يقول أصحاب هذا الرأي أن الأخذ برأي الثاني سيجعل إمكانية المقارنة بين الوحدات والفترات المختلفة أمراً مستحيلاً، لعدم توفر المعايير التي تستخدم في المقارنة، لذلك يدعو أنصار هذا الرأي الى استخدام الوحدات النقدية في قياس منافع الالتزامات الإجتماعية، وذلك من خلال إستخدام القيم السوقية للتعبير عن هذه المنافع، مثل القيمة السوقية للسلع والخدمات الممنوحة للعاملين، قيمة المباني المقدمة للمجتمع لأغراض إنشاء مدرسة أو مستشفى.

الرأي الرابع: يقضي أنصار هذا الرأي الى قصور الوحدات النقدية في التعبير عن منافع الالتزامات الإجتماعية، ويعود سبب ذلك الى عدم إمكانية الركون الى 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

(1) عبد الحميد الشافعي، مرجع سابق، 1984، ص118.

لاتعتبر عن الأهمية النسبية للسلع والخدمات من وجهة نظر المجتمع، ووفقاً لذلك يدعو أنصار هذا الرأي الى ضرورة تحديد معدلات لهذه المنافع على المستوى القومي لكل نشاط نوع. يتفق الباحث مع الرأي الرابع إذ أن وجود معدلات للأنشطة الإجتماعية لكل نوع نشاط يمكن من المقارنة بين أداء المؤسسات للمسؤولية الإجتماعية، ويضيف الباحث أن هذه المعدلات يجب ان تكون مقبولة ومنفق عليها لتحقيق المقارنة على نطاق واسع ليس الدولة فحسب بل بين مؤسسات مختلفة لدول مختلفة، متقاربة من حيث الأنشطة الإجتماعية المرغوب في تحقيقها.

16/1/2 مؤشرات قياس وتقييم المسؤولية الإجتماعية :

لقد تم وضع عدد من المؤشرات التي يمكن استخدامها في قياس الدور الإجتماعي الذي تؤديه الشركات من خلال قيامها بمختلف الأنشطة الإجتماعية والاقتصادية المتعلقة بطبيعة عملها ، وقياس دور تلك الشركة في تحمل مسؤولياتها الإجتماعية اتجاه الأطراف المتعددة سواء داخلها أو خارجها، ويمكن مقارنة تلك المعايير تاريخياً عبر فترة من الزمن للوقوف على تطور الأداء، أو تتم المقارنة مع مؤشرات أداء لشركات مماثلة في المجتمع، أو يتم قياس تلك المؤشرات مع معيار أداء اجتماعي يتم الاتفاق عليه في مجالات العمل الإجتماعي يطلق عليه (معيار الصناعة) أي معيار صناعة الأداء الإجتماعي من منظور المسؤولية الإجتماعية لقطاع الأعمال الخاص ويمكن عرض بعض هذه المعايير كمايلي⁽¹⁾:

أ/ معايير قياس حجم الإسهام الإجتماعي للشركة اتجاه العاملين

معيار قياس مساهمة الشركة في حل بعض المشكلات الإجتماعية للعاملين لديها: تتمثل تلك المساهمة في تحمل الشركة بأعباء توفير السكن، وسائل الانتقال، التأمينات الإجتماعية، الرعاية الصحية، الرحلات الرياضية والترفيهية والثقافية.

ما يخص العامل = عدد العاملين المستفيدين من مساهمة الشركة في حل المشكلات الإجتماعية

عدد العاملين في الشركة

- مؤشر قياس مساهمة الشركة في رفع مستوى مهارة وكفاءة العاملين فيها: ويوضح هذا المؤشر ما تقوم الشركة بإنفاقه على تعليم وتدريب وتثقيف العاملين بها من أجل تطوير مستواهم العلمي والتقني.

معدل نصيب العامل = تكلفة مساهمة الشركة في تكاليف التدريب والتطوير

إجمالي قيمة المرتبات والأجور المدفوعة للعاملين

ب/ معايير قياس تكلفة الأنشطة الخاصة بتحسين خدمات التعامل مع العملاء:

- معيار قياس نفقات الشركة على أبحاث وتطوير منتجاتها وخدماتها للعملاء:

(1) الكسندر سكولنيكوف، جوش ليتشمان، جون سوليفان، النموذج التجاري لمواطنة الشركات (مركز المشروعات الدولية الخاصة، التقرير رقم

متوسط ما ينفق على تحسين المنتج او الخدمة = نفقات أبحاث تطوير وتحسين جودة المنتج أو الخدمة
إجمالي تكاليف الإنتاج أو الخدمات المؤداة

- معيار قياس دور الشركة في الرد على استفسارات ومشكلات العملاء:

نسبة عدد المشكلات التي استجابت لها الشركة = عدد المشكلات التي عالجتها الشركة واستجابت لها
إجمالي عدد المشكلات المقدمة من العملاء والمستهلكين

ج/ معايير قياس تكلفة حجم الإسهام الإجتماعي للشركة اتجاه المجتمع:

- معايير قياس مساهمة الشركة في تحقيق الرفاهية الإجتماعية والثقافية والرياضية، والمشاركة في المجالات التعليمية والصحية وفي كل ما يحتاجه أفراد المجتمع المحلي بشكل عام.

معدل تكلفة الإنفاق = تكلفة مساهمة الشركة في الأنشطة الإجتماعية للمجتمع

إجمالي التكاليف الإجتماعية للأنشطة الإجتماعية التي ساهمت فيها الشركة

- معيار قياس مساهمة الشركة في توفير فرص عمل جديدة

معدل الشركة في التشغيل = عدد العاملين المعينين بالشركة سنويا

إجمالي عدد القوى العاملة في الدولة

د/ معايير قياس حجم الإسهام الإجتماعي للشركة اتجاه البيئة

- معيار قياس مساهمة الشركة في الحفاظ على البيئة المحيطة: يشمل هذا المؤشر تكلفة ما تقدمه الشركة في إعداد الدراسات والأبحاث العلمية وإقامة الحدائق وتشجير المنطقة وشراء المعدات اللازمة وذلك من أجل منع التلوث ومنع الأضرار بهدف الحفاظ على بيئة محيطة جميلة ونظيفة.

معدل إنفاق الشركة = تكلفة مساهمة الشركة في الحفاظ على البيئة المحيطة

إجمالي ميزانية الأبحاث والتطوير للشركات في المنطقة

- معيار قياس مساهمة الشركة في تطوير وتحسين البنية التحتية في المنطقة المحيطة:

معدل مساهمة الشركة = تكلفة مساهمة الشركة في تكاليف تحسين البنية التحتية

إجمالي تكاليف مساهمة الشركات العاملة في المنطقة

يرى الباحث أن استخدام مؤشرات لقياس وتقييم المسؤولية الإجتماعية يساعد في المقارنة بين المؤسسات المختلفة كما يساعد في المقارنة بين الفترات المختلفة لكن هذه المؤشرات تحتاج الى تعديل بصورة مستمرة وذلك لتطور وتغير حاجات المجتمع واختلاف ما يطلبونه ويتوقعونه من المؤسسات.

المبحث الثاني

الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية

1/2/2 مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح لغة: يعرف الإفصاح لغة بأنه إظهار شيء غامض⁽¹⁾، وأفصح عن الشيء إفصاحاً إذا بينه وكشفه⁽²⁾، والفصاحة تعني البيان وخلو الكلام من التعقيد⁽³⁾، وكلام فصيح أي بليغ، ولسان فصيح أي طلق⁽⁴⁾، كذلك فهو يعني البيان⁽⁵⁾

من خلال التعريف اللغوي للإفصاح يتضح للباحث انه يعني البيان والوضوح دون تعقيد او غموض. **الإفصاح اصطلاحاً:** عرف الإفصاح بأنه، تقديم المعلومات الضرورية للتشغيل الأمثل لأسواق رأس المال الكفوءة⁽⁶⁾، كما عرف بأنه، الطريقة التي يتم بها عرض البنود المختلفة في القوائم المالية وما يرفق بها من بيانات تساعد على جعل القوائم المالية واضحة وتوفر لمستخدميها معلومات إضافية تساعدهم على فهم القوائم المالية، ويمكنهم على ضوء ذلك من اتخاذ قرارات مالية مناسبة⁽⁷⁾، ويعرف بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية⁽⁸⁾، وعُرف أيضاً بأنه، إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل⁽⁹⁾، كما عرف الإفصاح على أنه، بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، وهو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها⁽¹⁰⁾، ولقد عرف ايضاً بأنه، مراعاة أن تكون تقارير المحاسب أو مراقب الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية المنظمة لجموع المنتفعين بها بصورة حقيقية تبعث علي الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير في إطار الفروض العلمية لنظرية الاتصال⁽¹¹⁾ **كما عرف بأنه** تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل ومضمون، صحيح وملائم

(1) ابراهيم مصطفى وآخرون، المعجم الوسيط (القاهرة: مجمع اللغة العربية، ج 2، 1961)، ص 197.

(2) أبو الفضل جمال الدين بن محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب (بيروت: مطبعة دار لسان العرب، د.ت)، ص 199.

(3) علي بن الحسن الهنائي، المنجد (بيروت: دار المشرق، 1960 م)، ص 584 .

(4) الشيخ الأمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر المرزقي، مختار الصحاح (القاهرة: دار الكتاب العربي، 1982 م)، ص 504 .

(5) محمد بن يعقوب الفيروزي أبادي مجد الدين ، القاموس المحيط (بيروت: مؤسسة الرسالة، 2003 م)، ص 299.

(6) Eldon S. Hendrickson, **Accounting Theory** (New York: Richard Irwin, 3rd edition, 1977), P 545.

(7) عطا احمد البيومي، معايير المحاسبة الدولية (الرياض: مطابع رحالشرق الأوسط، 1985)، ص 119.

(8) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 322 .

(9) وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي (عمان: دار حنين، 1996)، ص 371.

(10) محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي (بيروت: الدار الجامعية، 2000م)، ص 245.

(11) محمود السيد الناغي، دراسات نظرية المحاسبة (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر، 2001 م)، ص 262 .

لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد⁽¹⁾، الإفصاح هو ضرورة شمول القوائم المالية جميع المعلومات الضرورية اللازمة لإعطاء قارئ هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي⁽²⁾، وعرف بأنه اظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الاساسية التي تهم الجهات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة⁽³⁾ هو تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المؤسسة، ويشمل الإفصاح أية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية، تاريخية أو مستقبلية تصرح بها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية⁽⁴⁾، كما عرف بأنه عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بها، ويستلزم ذلك أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل⁽⁵⁾، كما عرف الإفصاح بأنه تضمنين القوائم المالية والتقارير المرفقة بها على معلومات اقتصادية متعلقة بعمليات الشركة والتي تمثل معلومات جوهرية تؤثر على قرارات مستخدميها ويتطلب ذلك اظهار جميع المعلومات التي يتوقع ان تنفيذ القارئ في صلب القوائم المالية او التقارير المرفقة او في ملاحظات هامشية⁽⁶⁾، ولقد عرف بأنه توضيح للسياسات المحاسبية الهامة والقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة عند اعداد الحسابات الختامية، بالإضافة إلى الإشارة إلى الأحداث المالية الهامة التي يعتقد معدو القوائم المالية انها ضرورية لمستخدمي هذه القوائم⁽⁷⁾ عرف الإفصاح المحاسبي بأنه عرض للمعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها⁽⁸⁾، وأيضاً عرف بأنه، تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين في شكل قوائم وبيانات تختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من جهة وباختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف

(1) أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002)، ص 69.

(2) فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر (القاهرة: دار النهضة العربية، 2002 م)، ص 145.

(3) خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (1) (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد 18، العدد 2، 2002)، ص 153.

(4) فاضل نبي عثمان، دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات - دراسة استطلاعية في عينة من شركات اقليم كردستان العراق (العراق: الجامعة المنتصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الاربعون - العدد 111، 2017)، ص 214

(5) محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، 2005)، ص 577

(6) حسين هادي عنيزة، القياس والإفصاح عن الادوات المالية المشتقة في القوائم المالية - دراسة نظرية في مصرف بغداد (بغداد: جامعة بغداد رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، 2007)، ص 56.

(7) سر عبد طه الشرفا، مدى التزام البنك الإسلامي الفلسطيني بمعيار الإفصاح عن أسس توزيع الأرباح بين أصحاب حقوق الملكية وأصحاب حسابات الاستثمار (فلسطين: مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 1، يناير 2007)، ص 355

(8) محمود إبراهيم عبد السلام تركي، تحليل التقارير المالية (السعودية: مطابع جامعة الملك سعود، 1993)، ص 25.

الاقتصادية من جهة أخرى⁽¹⁾، كما عُرف أيضاً على أنه، تقديم للمعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين بآنٍ واحد⁽²⁾، كما عرف بأنه الإلتزام بنشر جميع الحقائق و المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، و التي من شأنها التأثير على عملية إتخاذ القرار⁽³⁾، كما الإفصاح المحاسبي يعنى اتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي يعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، علي أن يشمل القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها لكل المعلومات التامة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل مستخدمي القوائم المالية⁽⁴⁾ من خلال ما تم تقديمه من مفاهيم نستنتج ما يلي:

- أن الإفصاح المحاسبي يهتم بتقديم معلومات للمستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد ويركز بصورة اكبر على المستخدمين الذين ليس لهم القدرة على الحصول على المعلومات الا من خلال القوائم والتقارير المالية.
- يركز الإفصاح المحاسبي على المعلومات ذات التأثير على قرارات المستخدمين.
- الإفصاح المحاسبي يقدم معلومات في إطار الفروض العلمية لنظرية الاتصال.
- يشمل الإفصاح أية معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية، تاريخية أو مستقبلية.
- الإفصاح المحاسبي يوضح السياسات المحاسبية الهامة والقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة عند اعداد الحسات الختامية.
- الإفصاح المحاسبي يتم بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل.
- الإفصاح المحاسبي يتم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها.
- الإفصاح المحاسبي نسبي يختلف باختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر باختلاف الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات من حيث اختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الاقتصادية.

(¹) ماجد إسماعيل، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية (غزة: الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2009م)، ص 47.

(²) لطيف زيود، حسان قيطيم، نعم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار (سوريا: مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 29، عدد 1، 2007)، ص 179.

(³) محمد بن بوزيان، علي بن الضب، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الملتنقى العلمي الدولي، سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، 20 - 21 فبراير 2012)، ص 272.

(⁴) حيدر أحمد حسن صالح، هلال يوسف صالح، كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثره في صناعة القرار (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 13 (1)، 2014)، ص 18.

يمكن للباحث أن يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه، تقديم معلومات كمية ووصفية تعكس النشاط الحقيقي للمؤسسات والرؤية المستقبلية لها، من خلال القوائم والتقارير المالية اضافة الى الجداول المرفقة والايضاحات والملاحظات، لجميع المستفيدين (داخليين وخارجيين) في اطار المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية وبشكل مفهوم وواضح دون لبس او تضليل، بقصد ترشيد القرارات وتحقيق الأهداف.

2/2/2 أهمية الإفصاح المحاسبي:

ظهرت أهمية الإفصاح المحاسبي نتيجةً لظهور شركات الأموال وصدور قوانين الشركات التي تنص في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية، أيضا تنص هذه القوانين على ضرورة تضمين الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية المنشورة، وفي كثير من الأحيان، يتم إرفاق نماذج يلزم إتباعها في عرض المعلومات⁽¹⁾، ولقد ازدادت أهمية الإفصاح المحاسبي بعد أزمة الكساد الكبير الذي حل بالعالم عام 1929 م، وكاد أن ينهي النظام الرأسمالي، حيث قامت كثير من الشركات المساهمة في تلك الفترة بالتلاعب بالأرقام المحاسبية المنشورة لقيم أصولها و ممتلكاتها بهدف اجتذاب رؤوس أموال المستثمرين، أدى هذا التلاعب إلى إظهار القوائم المالية بصورة غير حقيقية، مما قاد إلى ارتفاع قيمة أسهم تلك الشركات بصورة كبيرة، ثم انخفاضها بشكل كبير بعد اكتشاف حقيقة هذه الشركات، مما أدى إلى إفلاس أعداد كبيرة من المستثمرين كنتيجة لانهايار هذه الشركات، دفع هذا الأمر إلى إصدار قانون الأوراق المالية عام 1932 م الذي يعتبر قانوناً متعلقاً بالإفصاح، و إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية⁽²⁾ ويمكن تحديد أهمية الإفصاح المحاسبي فيما يلي⁽³⁾:

- من المستخدمين من ليس لهم السلطة أو قدرة الحصول على المعلومات ويعتمدون فقط على التقارير المالية المفصح عنها كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.
- مراجعة القوائم المالية بواسطة طرف خارجي محايد، عزز الثقة في القوائم المالية، مما ساهم في ظهور الإفصاح المحاسبي وزيادة أهميته.
- حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فأصبح الإفصاح المحاسبي يعد شرطاً أساسياً لتأسيس وإدارة أسواق المال الكفوءة.

(1) سمير كامل عيسى، العلاقة بين الأداء البيئي و الإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية و صناعة الغاز والبتروال (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة ببنى سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد 1، 2000م)، ص 89.

(2) محمد سامي راضي، أثر الإفصاح عن الأداء الإجتماعي للوحدات الاقتصادية على قرارات منح القروض - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 1، 1991 م)، ص 76

(3) عطرة نادر النور عثمان، دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، 2014)، ص ص 34-37

- للإفصاح المحاسبي دوراً مهماً في تحقيق آلية سوق رأس المال، من حيث تحديد أسعار الأسهم، وتحقيق التوازن بين درجة المخاطر والعائد الذي تحققه هذه الأسهم، فالإفصاح المحاسبي يؤدي إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين وبالتالي يزيد حجم سوق رأس المال متمثلاً في زيادة عدد الأسهم المعروضة للتداول وزيادة التعامل في الأسهم.
- المعلومات المفصح عنها تمكن من إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.
- تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأدوات المالية تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ، وبالتالي رسم الخطط والبرامج للوصول للأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.
- يمكن للباحث أن يضيف الآتي:
- التسارع في التقدم والتطور خاصة التكنولوجي منها يزيد من أهمية الإفصاح المحاسبي عن بيانات مالية دقيقة ذات مصداقية وموضوعية تساعد علي التنمية والتقدم والتطور.
- الإفصاح المحاسبي يمكن المستخدمين من تخمين واحتمالات المخاطر والتحسب لها.
- وقوع الازمات المالية والهزات الاقتصادية المفاجئة يرجعها الكثيرون الى سوء الإفصاح المحاسبي مما يزيد من أهمية الإفصاح المحاسبي لتجنب مثل تلك الهزات والازمات المالية.

3/2/2 أهداف الإفصاح المحاسبي :

- يوجد تداخل وترادف بين كل من أهداف الإفصاح المحاسبي وأهداف القوائم المالية، وقد تعاضم هذا التداخل عندما تطور هدف الإفصاح من الدور الوقائي إلى الدور الإعلامي، فكلاهما يستهدف المنفعة من المعلومات المحاسبية، لذلك فالإفصاح المحاسبي والقوائم المالية لها نفس الهدف، فكلاهما أصبح يركز على وجهة نظر مستخدمي المعلومات، الأمر الذي يجعل التمييز بينهما غامضاً⁽¹⁾، ويمكن بيان أهداف الإفصاح المحاسبي فيما يلي:
- التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المؤسسة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات⁽²⁾.
- ازالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية والمحاسبية ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وبالذات في الجانب الاستثماري، لذا يتطلب أن يكون حجم

(1) وصفي عبد الفتاح أبوالمكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ط2، 2004)، ص155

(2) محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص283.

- وقيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها المفصح عنها يتناسب مع أهمية القرارات المزمع اتخاذها، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبطاً زمنياً بتحليل نتائج الماضي وفهم واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل⁽¹⁾.
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين للمساعدة في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وأن تشمل القوائم المالية على معلومات تساعد مستخدميها على توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المؤسسات ذات العائد الحقيقي المجزى، الأمر الذي يترتب عليه التوزيع الأمثل للموارد الاقتصادية المحدودة⁽²⁾.
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن⁽³⁾.
- يستطيع الباحث أن يضيف الأهداف التالية:
- توفير معلومات تساعد بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وسداد التزاماتها والاستمرار.
 - توضيح السياسات المحاسبية الهامة والقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد الحسابات الختامية.
 - توفير معلومات تسمح بالمقارنة عبر الفترة الواحدة وبين الفترات المختلفة.
 - توفير معلومات تساعد المستثمرين في المقارنة بين العوائد والمخاطر.

4/2/2 أنواع الإفصاح المحاسبي

تتمثل أنواع الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

- 1/4/2/2 الإفصاح الكافي:** يقصد به الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حتى لا تكون القوائم المالية مضللة، بمعنى توفير حد أدنى من المعلومات في ضوء المعايير المهنية وظروف المؤسسة والأهمية النسبية بما يجعل القوائم المالية مكتملة ومستوفاة وكافية لأن تكون غير مضللة ويعتبر هو الأكثر شيوعاً في الاستخدام⁽⁴⁾.
- 2/4/2/2 الإفصاح العادل:** يقصد به الإفصاح بالتقارير المالية عن كافة المعلومات التي تساهم في إيضاح الحالة المالية للوحدة الاقتصادية لكافة الفئات المستخدمة للتقارير المالية دون تحيز لفئة دون الأخرى⁽⁵⁾.

(¹) كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة (عمان: دار النشر والتوزيع، 2004 م)، ص 204.

(²) محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، عبد الله قاسم يماني، الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام علي مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية (السعودية: مجلة العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد 2، العدد 1، 1990 م)، ص 66.

(³) أحمد بلفاوي، نظرية المحاسبة، تعريب رياض عبد الله، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2009)، ص 403.

(⁴) محمد حسني عبد الجليل صبيحي، دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 1، 2002 م)، ص 14.

(⁵) شريف احمد البارودي، الإفصاح المحاسبي وسوق الأوراق المالية (القاهرة: دار النهضة العربية، 2005 م)، ص 46.

3/4/2/2 الإفصاح الكامل: يشير الإفصاح الكامل إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدمي تلك التقارير، مع الاعتراف مسبقاً بأن عرض كل المعلومات الجوهرية عن القوائم المالية (دخل، مركز مالي، تدفقات نقدية، تغيرات حقوق المساهمين)، هدفاً صعب المنال⁽¹⁾، فالإفصاح الشامل ليس معناه عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات وظروف واجهتها الوحدة المحاسبية دون تمييز، وذلك لسببين رئيسيين هما⁽²⁾:

- المعلومات سلعة اقتصادية ينبغي أن تكون تكلفة إنتاجها وتوصيلها أقل من منفعتها المتوقعة.
- كثرة التفاصيل غير المهمة تخفض من القدرة على الاستيعاب، وهذا ما يبعد مستخدم القوائم المالية عن ادراك العلاقات والنتائج الجوهرية المرتبطة بذلك الكم الكبير من المعلومات.

4/4/2/2 الإفصاح التفاضلي: وهو يعني التركيز في القوائم المالية بصورة مختصرة وملخصة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنة لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات⁽³⁾، غير ان استخدام القوائم المالية الملخصة مازال محل خلاف وهو اجراء غير مقبول عموماً⁽⁴⁾.

5/4/2/2 الإفصاح الوقائي: يهدف هذا النوع الى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية عن طريق محاولة القضاء على اية اضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الاجراءات والتعامل غير العادل، ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات المالية للمستخدم بصورة مبسطة الى الحد الذي يجعلها مفهومة والبعد عن المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التاكيد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها⁽⁵⁾.

6/4/2/2 الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، اذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم ان تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية⁽⁶⁾.

7/4/2/2 الإفصاح الإلزامي: يضم الإفصاح الإلزامي كل ما نصت عليه القوانين المختصة، وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة إلا أن القوانين المختصة لم توليها الاهتمام الكافي لإظهارها⁽¹⁾.

(1) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلي المعايير (عمان: دار وائل للنشر، 2003 م)، ص 447.

(2) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الي المعايير، مرجع سابق، ص 447.

(3) رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الي المعايير (عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2006)، ص 475

(4) احمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية- المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2008)، ص 80.

(5) امين سيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة القياسات والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية (مصر: الدار الجامعية، ج2، 2007)، ص 33.

(6) عباس مهدي الشيرازي مرجع سابق، ص 330

يرى الباحث وبالرغم من صعوبة تحديد حد ادنى للمعلومات فان الإفصاح الكافي هو اكثر قبولاً، لانه يقدم معلومات في ضوء المعايير المهنية مراعيًا ظروف المؤسسة والأهمية النسبية، ويهتم بتقديم معلومات كافية وغير مضللة، ولن تكون المعلومات كافية الا اذا كانت عادلة اعدت دون تحيز لفئة دون اخرى، واحتوت على المعلومات ذات التأثير على قرارات مستخدمي تلك التقارير، مع مراعاة التكلفة والعائد وقدرة استيعاب المستخدم للمعلومات المفصح عنها، كما انه لن يكون كافيًا الا اذا كان ملائمًا يرعى حاجة مستخدمي المعلومات ومتضمنًا لكل ما نصت عليه القوانين المختصة.

5/2/2 أساليب الإفصاح المحاسبي:

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها⁽²⁾:

1/5/2/2 إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها: إن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتسهيل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2/5/2/2 الملاحظات الهامشية: يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

3/5/2/2 الملاحق: وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق اهلاكها، قائمة المركز المالي على أساس التغيير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

4/5/2/2 المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

5/5/2/2 تقرير المراجع: يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة

(1) ايناس عبد الله حسن، الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، (عمان: نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 7، يونيو، 2002)، ص25

(2) محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص584

الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

6/2/2 مشتملات الإفصاح المحاسبي:

تتمثل بيانات ومعلومات الإفصاح المحاسبي فيما يلي⁽¹⁾:

1/6/2/2 السياسات المحاسبية: تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، واستخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، كما أن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تُمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقاً للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

2/6/2/2 الأطراف والصفقات الهامة: يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المؤسسة وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المؤسسة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

3/6/2/2 الأحداث اللاحقة: تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالباً ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعد شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار ونشر القوائم المالية بالفترة اللاحقة، وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن مبيّنة بالقوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

4/6/2/2 الشكوك حول استمرار المنشأة: يتم أعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفسل المشروع أو عدم إستمراره فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لا نهاية، وفي حال توفر معلومات لدى معدي القوائم المالية تفيد بعدم إمكانية استمرار المشروع، أو أن هناك شكوكاً حول إستمرار المشروع، عندئذٍ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

5/6/2/2 الالتزامات المحتملة: وهي الالتزامات التي يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادةً نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المؤسسة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلاً عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها

(1) رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري (سوريا: جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)،

تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءاً من القوائم المالية، بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيداً في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها في القوائم المالية. يرى الباحث أن كل ما يعتبر له اثر على قرارات المستخدمين للمعلومات المحاسبية ولم يظهر بالقوائم المالية ينبغي الإفصاح عنه في ملاحظات ومرفقات القوائم المالية مع الاخذ في الاعتبار التكلفة والعائد.

7/2/2 المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح المحاسبي على المقومات الرئيسية التالية⁽¹⁾:

1/7/2/2 المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: إن تحديد الفئة المستخدمة للمعلومات المحاسبية تسمح بمعرفة الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات سواءً من حيث المحتوى أو من حيث شكل وطريقة العرض، وبالتالي ينبغي إعداد تقارير مالية في ظل فرضية وجود مستويات مختلفة الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية.

2/7/2/2 تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية: ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملاءمتها، بحيث تعد معلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

3/7/2/2 تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية، والملاحظات والملاحق، ومن المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية، ومفهوم التكلفة التاريخية، ومفهوم الحيطة والحذر، فإتباع مبدأ التكلفة التاريخية في فترات يسودها التضخم الاقتصادي يجعل مصداقية المعلومات التي تعرضها القوائم المالية عرضة للتساؤل والشك، كما أن مفهوم الأهمية النسبية قد يؤدي إلى دمج أو تجاهل بنود قد تكون مهمة من وجهة نظر المستخدمين، إضافة إلى أنه قد ينشأ تفاوت ملحوظ واختلاف في تقديرات المحاسبين لدى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر، إذ يترتب عنها آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذا فعدم وجود أساس لتعريف هذه المفاهيم ينجم عنه تفاوت ملحوظ في تطبيقها من قبل المحاسبين، فنترتب عليه آثار متفاوتة على المعلومات (سواء كانت كمية أو غير كمية)، التي يتم الإفصاح عنها، وبالتالي فإنه من الضروري ترجيح خاصية الملاءمة على حساب الخواص الأخرى، باعتبارها معيار رئيسي يتمحور حولها مفهوم الإفصاح المحاسبي.

(1) محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية (الأردن: مجلة دراسات العلوم الإنسانية،، المجلد 20، العدد 20، 1993)، ص ص 120-

4/7/2/2 تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية نجد منها: القوائم المالية الأساسية، التوضيح بين قوسين، الملاحظات، بنود مقابلة وملتصقة، القوائم والجداول المرفقة، تقرير المراجع، المعلومات التي تقدمها الإدارة.

5/7/2/2 توقيت الإفصاح عن المعلومات: يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد وعرض، وتقديم المعلومات لمستخدميها، بمعنى أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدى حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة، ولقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم (04) الصادر بتاريخ 1997، على أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح⁽¹⁾.

8/2/2 معوقات الالتزام بالإفصاح المحاسبي

هناك العديد من المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالتطبيق الكامل لقواعد الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، وذلك للأسباب التالية⁽²⁾:

- قلة المحاسبين المهنيين المؤهلين، وصعوبة فهمهم لتفسير قواعد الإفصاح المحاسبي.
 - لجوء الإدارة من خلال معدي القوائم المالية إلى إخفاء بعض البنود الإلزامية لتحسين المركز المالي للمؤسسة خوفا من المنافسين لها في السوق.
 - عدم قيام المراجعين الخارجيين بإعطاء رأي في تقاريرهم عن عدم التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية السنوية.
 - عدم كفاية أو قلة الموارد المالية التي تمكن المؤسسة من تدريب موظفيها، للتماشي مع التغيرات في قواعد الإفصاح المحاسبي.
 - عدم وجود بورصة للأوراق المالية، وضعف آلية الإلزام بقواعد الإفصاح المحاسبي.
- ويمكن للباحث أن يضيف الآتي:
- بعض المفاهيم المحاسبية تفتح ثغرات لإدارة المؤسسات ان تلتزم بالقدر الذي يخدم مصالحها كالحديقة والحذر والأهمية النسبية والتكلفة والعائد.
 - ازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات يدعو الى تخييب بعض المعلومات للتحكم على الموقف التنافسي للمؤسسة.

(1) عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة والمساءلة في الشركات العامة بقطاع غزة (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2008)، ص 35.

(2) وائل إبراهيم الراشد، ملامح الإفصاح في الكويت (مجلة المحاسبون، المجلد 12، العدد 33، يوليو، 2006)، ص 30

9/2/2 مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

يعرف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على أنه، عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة⁽¹⁾، أيضاً يعرف بأنه، العملية التي بواسطتها تستطيع المؤسسة التواصل مع المجتمع من خلال اظهار كل التأثيرات الاجتماعية سواء بالنسبة لذوي المصالح أو للمجتمع ككل⁽²⁾، كما يعرف بأنه، انتهاج سياسة الوضوح الكامل، واطهار كافة المعلومات المتعلقة بنشاطات المؤسسة الاجتماعية لمختلف مستخدميها، بالاعتماد على مجموعة من الأساليب إما في صلب القوائم المالية او ملحقاتها، لتوصيل المعلومات عن أثر نشاط المؤسسة على المجتمع للأطراف الداخلية والخارجية بشكل دوري وبفترات محددة لتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة⁽³⁾ كما يعرف بأنه، الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع باطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية⁽⁴⁾.

من خلال تعريف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يستنتج الباحث الآتي:

- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وسيلة للتواصل مع المجتمع لاطهار كل التأثيرات الاجتماعية
- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وسيلة لانتهاج سياسة الوضوح الكامل.
- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة

10/2/2 مبررات الاهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

هنالك بعض المبررات التي تؤيد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية منها⁽⁵⁾:

- معظم البيانات المترتبة عن الأنشطة المتعلقة بينود المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة ذات طبيعة كمية ومالية، فهي بذلك تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها.

(1) Jennifer Griffin et John Mahon, **The corporate social performance and corporate financial performance debate**, Boston university, Vol 36, N° 01, 1997, P: 4.

(2) Brendan O'Dwyer, **The emergence and future development of corporate social disclosure in Ireland: the perspective of non-government organization**, the Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4 to 6 July Singapore, 2004, p 6.

(3) امحمدي فطوم، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية نموذج مقترح (الجزائر: جامعة البليدة، مجلة "الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة"، العدد 13، ديسمبر 2015)، ص 305

(4) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية - دراسة ميدانية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17(1)، 2016)، ص 111

(5) امحمدي فطوم، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية نموذج مقترح (الجزائر: مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة، العدد، 13 ديسمبر 2015)، ص ص 305-306

- المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها تقديم المعلومات التي توضح دور للمؤسسة ومساهمتها في المجتمع، ويجب أن تساعد في اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفؤ للموارد وحماية البيئة وتحميل المؤسسة تكاليف ذلك.
 - نتيجة للاهتمام الواسع بالأنشطة المتعلقة ببند المسؤولية الإجتماعية وأثر أنشطة المؤسسات على تلك البنود يتطلب على المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار وسبل معالجتها.
 - مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للمؤسسات الاقتصادية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة الإجتماعية والبيئية لمقابلة أهداف المجتمع.
 - التأثير المتزايد للعوامل الإجتماعية على عملية اتخاذ القرارات خاصة في ظل الميل المتزايد لسلوك المستثمر بتجنب الاستثمار في مجالات تحدث أضراراً بالمجتمع.
 - تطور معيار العرض والإفصاح العام او الكامل عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والإجتماعي للمؤسسة.
 - ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشاكل البيئية والإجتماعية التي قد تسببها المؤسسات الاقتصادية، مما دفع الحكومات لإصدار القوانين وتحقيق نوع من الاشراف وفرض العقوبات والغرامات على المؤسسات المخالفة، الأمر الذي أدى الى حث المؤسسات على اعطاء قدر أكبر من الاهتمام ببيانات التكلفة الإجتماعية لتجنب العقوبات والاجراءات القانونية.
- يمكن للباحث أن يضيف
- الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية يوافق الدوافع الذاتية لادارات المؤسسات بابرار دورها في المجتمع الذي تعمل به.
- مما سبق يستخلص الباحث ان الاهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية ناتج عن طبيعة علم المحاسبة الذي يتطور تبعاً لتطور المجتمع، فعندما ازداد وعي المجتمع باثر الانشطة الإجتماعية للمؤسسات على محيطها ظهرت الحاجة للإفصاح عن اثر المسؤولية الإجتماعية.
- 11/2/2 مبررات عدم الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية**
- هناك بعض العوامل التي تؤثر على دافعية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية وتوفر مبررات للمؤسسات بعدم الإفصاح منها⁽¹⁾

(¹) Hopkins, M., *The Planetary Bargain: Corporate social responsibility comes of age*, (London: Macmillan press, 2003), p 10

- وجود شكوك حول المنافع التي تحققها المنظمات من عملية الإفصاح عن مسؤولياتها الإجتماعية.
- اصدار المنافسين لتقارير مشابهه عن مسؤولياتها الإجتماعية مما قد يولد شعور لدى اصحاب المصالح ان ذلك مجرد تقارير روتينية.
- عدم اهتمام العملاء بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وعدم انعكاسه على المبيعات.
- اعتبار المنظمة تتمتع أصلاً بسمعة حسنة عن اداءها البيئي والإجتماعي مما يعني عدم الحاجة الى الإفصاح.
- وجود طرق اخرى لغرض اتصال المنظمة مع القضايا الإجتماعية.
- ارتفاع كلفة الإفصاح عن مسؤولياتها الإجتماعية.
- صعوبة جمع بيانات متسقة من كافة الانشطة التشغيلية واختيار المؤشرات الافضل.
- قد يدمر الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية سمعة المؤسسة من خلال التنبيه الى بعض القضايا الإجتماعية وجلب انتباه المنظمات الإجتماعية.

يرى الباحث أن دواعي الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية اقوى حجية من مبررات عدم الإفصاح عنها اضافةً الى ان المحاسبة اساساً اتت لسد حاجة المجتمع للمعلومات واصبحت الحاجة للمعلومات عن اثر أنشطة المؤسسة الإجتماعية على المجتمع ضرورية لمعرفة الاداء الإجتماعي للمؤسسات فضلاً عن دور هذه المعلومات في اتخاذ القرارات، وعليه لا بد من الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية لما لها من فوائد عديدة بعضها يعود على المؤسسة كتعزيز السمعة وبعضها على المجتمع مثل المزيد من تحسين الاداء الإجتماعي من قبل المؤسسة مادام اصبح مفصلاً عنه، وبعضها عليهما معاً كتحديد التكلفة الحقيقية للانتاج.

12/2/2 آليات الإفصاح الإجتماعي:

أن التقرير عن نتائج الأداء الإجتماعي للمنظمة، لم يعد اختياراً مطروحاً أمام المؤسسات الأعمال، وإنما أصبح أمراً إجبارياً، حتى بدون وجود نص قانوني ملزم بذلك الإفصاح⁽¹⁾، ويمكن أن تنتقل المعلومات الإجتماعية إلى ذوي المصالح في الشركة المساهمة العامة عبر ثلاثة آليات وهي:

1/12/2/2 الإفصاح الاختياري: هذا ما تفسره نظرية الوكالة التي اوجدت ثلاث انواع من التكاليف، تكاليف من جانب الموكل لمتابعة ومراقبة تصرفات الوكيل، وتكاليف من جانب الوكيل لتأكيد رعايته لمصالح الموكل

(1) محمد نبيل علام، حدود المسؤولية الإجتماعية: إطار فكري لمراجعة الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، العدد 7، 1991)، ص 14

وتكاليف متمثلة في سلبيات ناتجة عن قرارات مخالفة لوجهة نظر الموكل ولما كانت التكاليف ليست في صالح الموكل ولا الوكيل كان لابد من وضعها عند ادنى حد ممكن، وأفضل وسيلة اثبتت فعاليتها في ذلك تقديم تقارير وافية لذا يلزم أن تحسن الادارة اختياراً من نوعية وكمية المعلومات المفصح عنها بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية⁽¹⁾.

2/12/2/2 الإفصاح الإلزامي: وهو الذي يفرض على المؤسسة وفقاً للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجامع المهنية المحاسبية⁽²⁾.
3/12/2/2 المصادر الخارجية: وهي التي لا تتحكم بها إدارة المؤسسة مثل الصحافة المقروءة أو المسموعة أو المرئية، وهي ذات أثر كبير على أصحاب المصالح في الشركات المساهمة العامة، حيث من خلالها تنعكس صورة الشركة أمام المجتمع، فإذا كانت هذه الصورة إيجابية كان الأثر إيجابياً على الشركة، وإذا كانت سلبية انعكس ذلك سلبياً على الشركة⁽³⁾.

13/2/2 دور الآليات الداخلية والخارجية في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

تتمثل الآليات الداخلية في مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية. أما الآليات الخارجية فتتضمن التشريعات والقوانين التي تصدر، و مراجع الحسابات الخارجي وهي كما يلي⁽⁴⁾.

1/13/2/2 دور مجلس الإدارة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

- مسؤوليات الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة، تجعله على رأس سلطة التحكم بالقرار في المؤسسات وعليه فإن هناك أربع مسؤوليات رئيسية لمجلس الإدارة تجاه الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وهي:
- التأكد من أن استراتيجية وخطة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يتم تطويرها باعتبارها جزءاً مكماً لخطة وإستراتيجية المنظمة بشكل عام.
 - مراقبة تقدم مؤسسات في تنفيذ إستراتيجيتها بما في ذلك إستراتيجية المسؤولية الاجتماعية
 - التأكد من أن مطالبات الموازنة الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية مفهومة ولها تبريراتها في الخطة لعدد من السنوات.
 - التأكد من أن عوامل المخاطرة المرتبطة بالنظم المطبقة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تم توجيهها.

(1) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ص 104-105

(2) فهم أبو العزم، معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: حالة جمهورية مصر العربية (مصر: مجلة الإدارة العامة، العدد1، المجلد45، 2005)، ص 49

(3) المرجع السابق، ص 49

(4) نجلاء إبراهيم يحي عبد الرحمن، دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال السعودي (مصر: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 1، العدد 2، 2013)، ص ص 193-197

2/13/2/2 دور لجنة المراجعة في الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية

تعتبر لجنة المراجعة أحد لجان مجلس الإدارة التي تساهم بدور إشرافي مهم من خلال ما تقوم به من مهام، وما يفوض إليها من صلاحيات، ومن ضمن مسئولية لجنة المراجعة تحسين السياسات العامة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ولكي تقوم لجنة المراجعة بمسؤولية الرقابة والإشراف على عملية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، فإنه يتوجب على أعضاء اللجنة أن يمتلكون الخبرة بعمليات المؤسسة المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية.

3/13/2/2 دور المراجعة الداخلية في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

تؤدي المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نظراً لما تقوم به من أنشطة ترتبط بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات من أنشطة المسؤولية الاجتماعية، حيث تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة ومساهمة المراجعة الداخلية في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يتم من خلال العناصر التالية:

- تؤدي المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية نظراً لما تقوم به من أنشطة ترتبط بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسات الاعمال من أنشطة المسؤولية الاجتماعية.
- تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر المتعلقة بأنشطة المسؤولية الاجتماعية في المنشأة.
- تساهم المراجعة الداخلية في إرساء وتدعيم مقومات الإفصاح والشفافية والقابلية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.
- د. تساهم المراجعة الداخلية في التأكد من مدى صحة ودقة وسلامة البيانات الاجتماعية التي تعكس كافة الأنشطة داخل مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.
- هـ. تحقيق كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة ودعم موقفها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية وعالمية للتوسع والنمو مما يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة الأمر الذي يترتب عليه تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية والمسؤولية الاجتماعية.
- و. تساهم المراجعة الداخلية في تلافي المؤسسات مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة حيث يعد ذلك أحد الدوافع نحو الاهتمام بالمراجعة البيئية.

14/2/2 العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

تؤثر بعض العوامل والاعتبارات على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية منها (1):

1/14/2/2 عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: ان الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى تحمل المؤسسة تكاليف إضافية، لذلك قد لا تلجا هذه الوحدات إلى تبني الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لأنه سيولد تكاليف إضافية جمة عن متطلبات التوسع في الإفصاح مثل حجم وارياح المؤسسة، طبيعة الصناعة،... الخ.

2/14/2/2 عوامل تتعلق بالمراجع الخارجي: قد يظهر المراجع الخارجي معارضته لأي توسع في الإفصاح من شأنه إلقاء مسؤوليات جديدة على عاتقه ولا سيما تلك المجالات التي تتطلب مراجعة عمليات وأنشطة غير تقليدية، إلا أن على المراجعين الخارجيين ان يحثوا زبائنهم لممارسة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأن شركات المراجعة الكبرى تكون غير خاضعة لتأثير الزبائن عليها بل هي تمتلك تأثيراً كبيراً عليهم، وبالتالي فهي قادرة على حثهم نحو الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية فإن المؤسسات التي تقوم بتدقيقها شركات المراجعة الكبرى يمكن ان تفصح بصورة اكبر من مثيلاتها.

3/14/2/2 عوامل تتعلق بالضغط الاعلامي: تمكن ان يؤثر الضغط الاعلامي تأثيراً واضحاً في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من خلال تسليط الضوء على بعض مخلفات المؤسسات غير المرغوبة، ولتالي فإن ذلك سيحفز المجمع وبطالب من هذه الوحدات تخفيف آثارها السلبية وان تلعب دوراً اجتماعياً أكبر، وتحاول العديد من الوحدات تغطية تأثيراتها السلبية في المجتمع من خلال زيادة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، لذلك فانه في كثير من الأحيان هنالك علاقة ايجابية بين الضغط الاعلامي ومستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

4/14/2/2 عوامل أخرى: من العوامل الأخرى، مدى ضغط الاجهزة الحكومية على المؤسسات و مدى استعداد هذه المؤسسات وامكانية امتلاكها للخبرات والكوادر المؤهلة لكي تتبنى هذا الإفصاح.

يمكن للباحث أن يضيف الى العوامل التي تؤثر على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الآتي:

- حجم المؤسسة من ناحية راس المال والموارد البشرية والارياح وغيرها.
- نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة.
- نوع ملكية المؤسسة مؤسسة خاصة ام مساهمة عامة ام حكومية.
- جنسية المؤسسة اجنبية ام وطنية ام متعددة الجنسيات.

(1) حسين هادي عنيزة، ماهر ناجي علي، تأثير الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم - دراسة تطبيقية واستطلاعية (بغداد: جامعة الكوفة، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة 9، العدد 26، 2013)، ص ص161-

15/2/2 أساليب الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية:

تختلف أساليب الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية، ويمكن التمييز بين الأسلوبين الآتيين:
1/15/2/2 الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية: وفقاً لهذا الأسلوب لا يتم عرض المعلومات الإجتماعية في صلب القوائم المالية المنشورة، بل يكتفى بعرضها كملاحظات هامشية أو تقارير إضافية⁽¹⁾، و يرى مؤيدو هذا الأسلوب أن مشكلات قياس المنافع والتكاليف الإجتماعية تفرض ضرورة إعداد تقارير اجتماعية منفصلة عن تقارير المحاسبة المالية، نظراً لاختلاف المعلومات الإجتماعية عن المعلومات المالية⁽²⁾، وتأخذ التقارير الإجتماعية المنفصلة أحد ثلاثة اتجاهات هي⁽³⁾:

الاتجاه الأول: إعداد تقارير وصفية تتضمن شرح للمساهمات الإجتماعية للمؤسسة والتأثيرات الناشئة عنها وتعد مثل هذه التقارير في حالة وجود صعوبة في قياس الأنشطة من قبل المحاسبين، والإفصاح وهذه التقارير تعتمد على درجة كفاءة معد التقرير، ويعاب على هذا النوع من التقارير أن الإفصاح فيها يعتمد على القدرة في صياغة الأنشطة الإجتماعية ووصفها، إضافة إلى صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة فيها واخضاعها للتدقيق، كما لا يمكن استخدامها في اجراء المقارنات بين مختلف المؤسسات الأخرى.

الاتجاه الثاني: التقارير التي تفصح عن التكاليف الإجتماعية فقط دون الأخذ بعين الاعتبار المنافع الإجتماعية المتحققة وذلك لصعوبة قياسها، ومن سمات هذه التقارير هو افصاحها عن حجم الأعباء التي تحملتها المؤسسة لقاء تنفيذها للأنشطة الإجتماعية، كما يتميز بسهولة اجراء مقارنات بينها وبين تقارير مؤسسات أخرى.

الاتجاه الثالث: التقارير التي تفصح عن التكاليف والمنافع الإجتماعية، وتزود هذه التقارير قراءها بمؤشرات كمية عن التكاليف والمنافع التي نتجت عن تأثيرات المؤسسة اجتماعياً، وتعد مثل هذه التقارير أكثر توافقاً مع غالبية الأعراف والمبادئ المحاسبية، فهي تقابل التكاليف بالايرادات وبذلك فهي أفضل في تقييم الأداء الإجتماعي للمؤسسة

2/15/2/2 دمج المعلومات الإجتماعية في التقارير المالية التقليدية: وفقاً لهذا الأسلوب يتم الإفصاح

عن المسؤولية الإجتماعية في قوائم مالية تعرض الأداء الإجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي، وذلك

(1) إبراهيم محمد بركات، مرجع سابق، 2007، ص 7.

(2) حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، 1995، ص ص 216-217

(3) طه احمد حسن ارديني، مرجع سابق، 2006، ص ص 158 - 159

بالنسبة إلى التكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كمياً، أما بالنسبة إلى البنود التي لا يمكن قياسها كمياً، يتم عرضها في قوائم ملحقة أو كملاحظات هامشية⁽¹⁾، ومبرر هذا الأسلوب أن الأنشطة الإجتماعية تؤثر بالفعل في نتائج النشاط الاقتصادي، ويجب أن ينعكس ذلك في التقارير المالية وإلا أصبحت نتائجها مضللة، وأن التقرير عن أداء المؤسسة يجب أن يكون تقريراً عن الأداء الكلي له، حيث يتضمن كلاً من المعلومات الاقتصادية والإجتماعية⁽²⁾.

يرى الباحث أن أسلوب الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية هو الأفضل لأنه يعطي بيانات أكثر وضوحاً، وبصورة أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات خاصة المهتمين بتقييم الأداء الإجتماعي، ولاختلاف المحاسبة المالية عن المحاسبة الإجتماعية كما أن ذلك سيكون حافزاً لتطوير اساليب القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وتطوير الفكر المحاسبي. إلا أن هنالك بعض التأثيرات المشتركة يجب الإشارة إليها سواءاً بالتقارير المالية أو التقارير الإجتماعية.

(1) يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، 2007، ص 30.

(2) حسين قاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سابق، 1995، ص 229.

الفصل الثالث

تقويم الأداء المالي

جميع المؤسسات في حاجة الى تقويم ادائها بأنواعه المختلفة وهي تحتاج الى ادوات وأساليب فاعلة خاصة في ظل التطور المتسارع لنظم المعلومات والحاجة الأصيلة للمعلومات المالية وغير المالية خاصة ان المعلومات اصبحت العامل الحاسم لتحقيق أهداف المؤسسات لذا جاء هذا الفصل بعنوان تقويم الأداء المالي ويتكون من مبحثين هما:

المبحث الأول: مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء

المبحث الثاني: مفهوم وأهمية وأهداف ومبادئ ومعايير تقويم الأداء المالي

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف تقييم الأداء

1/1/3 مفهوم الأداء:

تتعدد مفاهيم مصطلح الأداء حسب تعدد استخداماته⁽¹⁾، فبالنسبة لمدير منشأة الأداء يعني المردودية والقدرة على المنافسة، وبالنسبة للموظف فهو يعني مناخ العمل، أما بالنسبة للزبون فيعبر عن نوعية الخدمات والمنتجات التي تقدمها المنشأة، وبصفة عامة يعرف الأداء على أنه الجمع بين الفعالية والكفاءة⁽²⁾، والأداء هو أي نشاط أو سلوك يؤدي إلى نتيجة، وخاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال⁽³⁾.

يعرف الأداء بأنه، عبارة عن سلوك عملي يؤديه فرد أو مجموعة من الأفراد، أو مؤسسة ويتمثل في أعمال وتصرفات وحركات مقصودة من أجل عمل لتحقيق هدف أو أهداف محددة⁽⁴⁾، وعرف بأنه الطريقة التي يتم بها استخدام المنشأة لمواردها المادية والبشرية بالشكل الذي يجعلها قادرة على تحقيق أهدافها⁽⁵⁾، كما يشير مصطلح الأداء إلى درجة تحقيق وتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة⁽⁶⁾، كما يعرف الأداء بأنه، المستوى الذي يحققه الفرد العامل عند قيامه بعمله من حيث كمية وجودة العمل المقدم من طرفه⁽⁷⁾، وأيضاً يعرف الأداء بأنه، السلوك الذي تقاس به قدرة الفرد على الإسهام

(1) عبد الفتاح بوخمحم، "تحليل وتقييم الأداء الاجتماعي في المنشأة الصناعية -دراسة ميدانية على الإطار الوسطى، والدنيا في

منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري"، (الجزائر: جامعة منتوري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد18، ديسمبر 2002)، ص12
(2) BOUDJEMIL. A, « Performance des ressource humaines », Séminaire international sur: Développement de ressources humaines, faculté des sciences économique et des sciences de gestion, Ouargla , 2004).

(3) مصطفى عشوي، اسس علم النفس الصناعي التنظيمي (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1992)، ص24

(4) عقلة محمد المبيطين، وأسامة محمد جرادات، التدريب الإداري الموجه بالأداء، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2001م)، ص49.

(5) فلاح حسن عداي، محمد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك- مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص221.

(6) راوية حسن، إدارة الموارد البشرية - رؤية مستقبلية (الإسكندرية: دار الجامعة، 2003م)، ص209.

(7) حمدي وسيلة، إدارة الموارد البشرية (القاهرة: مديرية النشر لجامعة قلمة، 2004م)، ص123.

في تحقيق أهداف المنظمة⁽¹⁾ وتعتبر كلمة الأداء في التعبير الاقتصادي هي المنهجية والطريقة التي بواسطتها يمكن للمؤسسة الوصول إلى أهدافها المختلفة التي وجدت من أجلها⁽²⁾.
يستنتج الباحث من مفهوم الأداء أنه يتضمن ثلاثة أبعاد هي:

- أداء الأفراد في إطار متطلبات وظائفهم.

- أداء المؤسسات في إطار سياسات المؤسسة.

- أداء المؤسسة في إطار المجتمع المحيط بها.

يمكن للباحث تعريف الأداء بأنه مقدرة المؤسسة على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المحددة بواسطة الإدارة العليا للمؤسسة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.

2/1/3 المجالات الرئيسية للأداء:

ينبغي على الإدارة العليا من أجل وضع نظام رقابة فعال، تحديد مجالات الأداء الرئيسية التي تعكس أهداف المؤسسة المهمة، والتي تشمل على الجوانب الخاصة بوحدة العمل أو المؤسسة ككل، وتحديد معدلات أداء المستويات الدنيا بشكل أكثر تفصيلاً وتشير المصادر إلى عدد من المجالات الرئيسية للأداء أهمها ما يلي⁽³⁾:

1/2/1/3 الربحية: ضمن هذا المجال يتم تحديد مؤشرات عديدة التقييم منها: العائد على الموجودات، العائد على حق الملكية، وهامش الربح الصافي على المبيعات.

2/2/1/3 المركز السوقي: ويتمثل هذا المجال في الحصة السوقية، التي تعد واحدة من أكثر المقاييس ملائمة للتعبير عن أداء المؤسسة، فهي تشير إلى فعالية إستراتيجية المؤسسة أو مدى نجاح عملها، منتجاتها وبرامجها مقارنة بالأعمال، المنتجات، والبرامج الخاصة بالمنافسين.

3/2/1/3 الإنتاجية: وهي المجال الذي تعتمد المؤسسة لقياس كفاءتها وتستخدم لذلك مقياسين هما: تكلفة العمل وقيمة الاستهلاك منسوبتان إلى حجم الإنتاج، من خلال ذلك تستطيع المؤسسة من تقييم درجة فعاليتها في استخدام كل من العمالة والمعدات.

(1) سناء عبد الكريم خناق، سمنار مظاهر الأداء الإستراتيجي والميزة التنافسية، (الجزائر: جامعة ورقلة، كلية الحقوق الاقتصادية قسم التسير، الملتقى الدولي، الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الفترة من 8-9 مارس 2005م)، ص35.

(2) مجيد الكرخي، تقييم الأداء باستخدام النسب المالية، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007م) ص ص 31-44.

(3) محمد سويلم، إدارة البنوك وصناديق الاختراع، (القاهرة: الشركة العربية للنشر، 1992م)، ص46.

4/2/1/3 أداء العاملين وميولهم: هو المجال الذي يستخدم لتقييم أداء العاملين المشتغلين وتنظيم جهودهم للمحافظة على الميول الإيجابية للعاملين تجاه عملهم وتجاه المؤسسة، ويمكن قياس الأداء أو الاتجاهات بشكل غير مباشر عن طريق البيانات المتعلقة بنسب الغياب ودوران العمل.

5/2/1/3 المسؤولية العامة: وضمن هذا المجال يتم إعداد مؤشرات لتقييم مدى نجاح المؤسسة في تحمل مسؤوليتها نحو العاملين والموردين والمجتمع المحلي.

6/2/1/3 قيادة المنتج: وهو المجال الذي يقوم فيه المسؤولون عن إدارة كل من الشؤون الهندسية، والإنتاج، التسويق، والشؤون المالية، وفي جميع وحدات العمل بتقييم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمخطط لها سنوياً.

7/2/1/3 تطوير الأفراد: وضمن هذا المجال يتم تجميع تقارير متنوعة لتقييم الأسلوب الذي تتبعه المؤسسة في سد الاحتياجات الحالية والمستقبلية من القوى العاملة.

8/2/1/3 الموازنة بين أهداف المدى القريب وبين أهداف المدى البعيد: وضمن هذا المجال يجب أن تقوم المؤسسة بإجراء دراسة معمقة بشأن التداخل بين مجالات الأداء الرئيسية للتأكد من إن الأهداف على المدى القريب لا يتم تحقيقها على حساب الأرباح والاستقرار ضمن المدى البعيد.

9/2/1/3 الموارد المادية والمالية: وظهر هذا المجال من خلال التعرف على كافة أنشطة المؤسسة والتعرف على العلاقات التي تربط بين الموارد المادية والمالية المتاحة لها وبين كفاءة استخدامها، بغية التعرف على الإنحرافات وتحديد مسبباتها، وذلك ما يتم عادة بالمقارنة بين النتائج المتحققة وبين الأهداف المرسومة للمؤسسة وخلال مدة زمنية معينة.

يرى الباحث أن مجال المسؤولية العامة يعتبر من أهم مجالات الأداء إذ أنه يؤثر على المجالات الأخرى لذا على المؤسسات أن تركز اهتمامها عليه لكن دون إهمال مجالات الأداء الأخرى.

3/1/3 مفهوم التقويم

تباينت تعريفات التقويم فهناك من عرفه بمعنى الإصلاح ومنهم من عرفه بمعنى التثمين، لهذا سوف يستعرض الباحث مجموعة من التعريفات فيما يلي:

التقويم في اللغة أصلها قوم وتعني المحافظة والإصلاح ومنه قوله تعالى: (الرِّجَالُ قَوَّامُونَ عَلَى النِّسَاءِ بِمَا فَضَّلَ اللَّهُ بَعْضَهُمْ عَلَى بَعْضٍ وَبِمَا أَنْفَقُوا مِنْ أَمْوَالِهِمْ) (سورة النساء الآية، 34)، ويقال تقوم تقويماً: أي أن الشيء اعتدل وزال عوجه، وتقويم النقود إعادتها إلى قيمتها وثبيتها⁽¹⁾، و يقال أقمت الشيء، قومته بمعنى استقام والاستقامة اعتدال الشيء واستواءه⁽²⁾.

(1) جماعة من كبار اللغويين العرب، المعجم العربي الأساسي، (تونس: المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، 1989م)، ص 116

(2) ابن منظور، لسان العرب المحيط، (بيروت: دار لسان العرب، ج3 د.ت)، ص 192

التقويم هو الحكم على القيمة وتأمينها ومنها قول الرسول صلى الله عليه وسلم "قومه بشيء من ثمنه ثم أخرج زكاته"⁽¹⁾.

التقويم هو تقسيم الأزمنة وحسابات الأوقات وما يتعلق بها، وتقويم البلدان: بيان طولها وعرضها وإخراج أراضيها وتقويم النقود في الاقتصاد إعادتها إلى قيمتها الأصلية وتثبيتها⁽²⁾.

التقويم: يقال قومت السلعة بثمنها، قومته عدلته، فهو قويم ومستقيم⁽³⁾.

التقويم يقال قوم الشيء عدله، وقوم المتاع جعل له قيمة معلومة⁽⁴⁾.

التقويم، يقال أقت الشيء وقومته بمعنى استقام والاستقامة اعتدال الشيء واستواؤه.

قال تعالى: (وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا) (سورة الفرقان الآية 67).

4/1/3 مفهوم تقويم الأداء:

التقويم لغة: يعني الاستقامة، أي اعتدال الشئ واستواؤه⁽⁵⁾، وهو إزالة الاعوجاج حيث يقال قوم الشئ

بمعنى عدله، وأزال عوجه وجعله مستقيماً⁽⁶⁾، كما يعرف التقويم بالمحاكمة والتقدير والتدرج والتفسير⁽⁷⁾،

التقويم اصطلاحاً: يعرف التقويم بأنه، تقدير قيمة الشئ أو كميته بالنسبة إلى معايير محددة والهدف من التقييم هو الحكم الموضوعي على العمل الخاضع للتقييم، صالحاً أو فاسداً، ناجحاً أو فاشلاً وذلك بتحليل المعلومات المتيسرة عنه، وتفسيرها في ضوء العوامل والظروف التي من شأنها أن تؤثر على العمل⁽⁸⁾.

يحتل مفهوم تقويم الأداء مكانة متميزة في الوقت الحاضر لما له من أهمية كبيرة في تحديد كفاءة

المنشأة ومدى تحقيقها لأهدافها⁽⁹⁾، وعملية تقويم الأداء عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرار، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنشأة في فترة زمنية معينة، حيث يعبر تقويم الأداء عن تقويم نشاط المنشأة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية الفترة المالية⁽¹⁰⁾، ولقد عرف تقويم الأداء بأنه، قياس لمستوى الأداء

(1) عصام الدين محمد متولي، محاسبة الزكاة- أصولها العلمية والعملية، (الخرطوم: مطبعة جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1984م) ص 35

(2) جبران مسعود، معجم الدار، (بيروت: ب ن، 1990م) ص 434

(3) محمد بن يعقوب الفيروزي أبادي مجد الدين، القاموس المحيط، (بيروت: مؤسسة الرسالة، ب.ت) ص 1487

(4) المرجع السابق، ص 633

(5) ابن منظور، لسان العرب، (القاهرة: دار لسان العرب، ج3، د.ت)، ص192.

(6) مني سوار الذهب محمد عبد الرحمن، تقويم الأداء الاستراتيجي للشركات باستخدام نموذج قياس الأداء المتوازن، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2010 م)، ص34.

(7) شوقي حسن، أثر الموارد البشرية في تعزيز الاقتصاد الوطني، (القاهرة: مطبعة المنظمة العربية للتنمية، المؤتمر العربي الثاني، 5-8 أبريل 2012م)، ص255.

(8) عبد الناصر موسى، نظام مقترح لتقييم أداء الأفراد في المؤسسات الاقتصادية العمومية، (الجزائر: جامعة باجي مختار، كلية العلوم الاقتصادية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2005م)، ص14.

(9) يوسف اليوسف، عملية تقويم الأداء الوظيفي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، فبراير 1982م)، ص134.

(10) توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتمييز في الأداء، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2006م)، ص3.

الفعلي ومقارنة النتائج التي حققها ذلك الأداء بالنتائج المطلوب تحقيقها والواردة بالموازنات التي أدتها الوحدة الاقتصادية ليعكس صورة واقعية وعادلة عن مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها بما يكفل لها اتخاذ الإجراءات والقرارات المحسنة للأداء بصفة عامة⁽¹⁾، وأيضاً عرف التقويم بأنه، نظام رسمي مصمم من أجل قياس وتقييم أداء وسلوك الافراد أثناء العمل عن طريق الملاحظة المستمرة لهذا الأداء ونتائجه وذلك من خلال فترة زمنية محددة وبشكل موضوعي دون تحيز⁽²⁾، ويعرف تقويم الأداء بأنه، عبارة عن عملية ودراسة متعمقة، الهدف منه مساعدة متخذ القرار لتحديد الاختيار أو البديل الأفضل أو المناسب بين البدائل المتاحة⁽³⁾ ويعرف أيضاً بأنه، الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وغالباً ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلاً وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي سنة في الغالب⁽⁴⁾.

ويعرف تقويم الأداء بأنه، فحص المركز المالي والاقتصادي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة وقياس ما تم إنجازه من عمل ومقارنته بالأداء المخطط له وبشكل دوري خلال العام واختيار البديل المناسب⁽⁵⁾. كما عرف بأنه، عملية تهدف الي تقييم الايجابيات ومناطق القوة في الأداء الحالي أو (الفعلي)، والتغلب علي السلبيات ومناطق الضعف في الأداء الحالي أو (الفعلي)، وبالتالي يعتبر تقويم الأداء احدي وسائل تطوير وتحسين الأداء لدي العاملين بالمنظمة⁽⁶⁾.

عرف تقويم الأداء بأنه عملية جزئية في نطاق نشاط اداري اوسع واشمل وهو أداة من أدوات الرقابة الادارية الشاملة⁽⁷⁾.

تقويم الأداء يعني مقارنة كمية وقيمة المخرجات الفعلية بالمستهدف تحقيقه، والحصول على مجموعة من المؤشرات الاقتصادية⁽⁸⁾.

يمكن للباحث أن يعرف تقويم الأداء بأنه، مجموعة من الاجراءات التي تهدف إلى التعرف على مدى فعالية وكفاءة الوحدة الاقتصادية في إدارة نشاطها بجوانبه المختلفة، خلال فترة زمنية محددة ومدى قدرتها على

(1) محمد نعمة الله جبريل، المنهج الحديث للتخطيط الإستراتيجي، (الخرطوم: مطبعة، جي تاون، 2006م) ص7.

(2) زكي مكي إسماعيل، إدارة الموارد البشرية، (الخرطوم: دن، 2009م)، ص185.

(3) شوقي حسين عبد الله، مرجع سابق، 2009، ص23.

(4) توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق، ص 4.

(5) مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص ص 31-44.

(6) مدحت محمد ابو النصر، الأداء الاداري المتميز، (القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012 م)، ص126.

(7) عبدالرازق سالم الرحاحلة وناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، (عمان: دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع،

2011 م)، ص119

(8) عبد الحكم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم على التحسين، (القاهرة: مكتبة ابن سينا للنشر، 2006م)، ص19.

استخدام مواردها وتحويلها الى مخرجات بالجودة المستهدفة وفقاً للخطة، والسعي نحو التحسين المستمر والتطوير بابتداع الأساليب الأكثر إنتاجاً وتطوراً.

يستخلص الباحث من مفهوم تقويم الأداء ما يلي:

- عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرار والتقييم.
- يتم تقويم الأداء لمنشأة في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج في نهاية الفترة المالية.
- تقويم الأداء يتطلب انتهاء الأداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلاً ثم مقارنتها بالنتائج المطلوب تحقيقها للتعرف على الانحرافات لتبدأ إجراءات تصحيحية ومن ثم تتم المتابعة.
- يعتبر تقويم الأداء وسيلة لتطوير وتحسين الأداء.

تلاحظ أن هنالك اختلاطاً في كثير من الدراسات ما يبين التقييم والتقويم ذهب احد الكتاب إلى أن هنالك فرقا واضحا بين المفهومين ولكنهما مرتبطان ببعضهما فعملية التقويم تتبع عملية التقييم وإذا لم يحدث ذلك فان عملية التقييم هي ضياع للوقت والجهد والمال وعليه فان عملية التقييم ليست هدفا بحد ذاتها بل هي الحلقة اللازمة لاكمال دائرة التحسين المستمر⁽¹⁾. فالتقييم يعنى قياس أو تحديد درجة الأداء الفعلي، أما التقويم هو عملية إصدار أحكام للوصول إلى قرارات من خلال التعرف على نواحي القوة والضعف من خلال الأهداف المحددة مسبقاً بقصد تحسين الاداء التعليم والتعلم⁽²⁾.

تقويم الأداء من وجهة النظر المحاسبية يقصد به قياس كفاءة وفاعلية تلك الوحدات في تحقيق اهدافها وينظر اليه من ناحيتين هما⁽³⁾:

- ناحية الاداء المالي من حيث ايجاد مصادر التمويل اللازمة وتسخير الموارد المالية المتاحة في تسيير نشاطات الوحدة بما في ذلك ترشيد انفاق الاموال
- ناحية الاداء المحاسبي من حيث التطبيق الفني للقواعد والاسس المحاسبية المتعارف عليها ونظم الرقابة المالية والاساليب الادارية بما يحقق اهداف المنشأة بكفاءة وفاعلية كاملين باعتبار ان البيانات المحاسبية التي توفرها تلك النظم والاساليب تمثل المؤشر الاساسي لتقويم اداء تلك المؤسسة وبالتالي يتضح ان تقويم الاداء يساعد في الحكم على كفاءة الاداء المالي والتخطيط والرقابة كما يوجه النظر الى تقادي الاخطاء والانحرافات مستقبلاً عند الاعداد للتخطيط مستقبلاً.

(1) حسن رضوان كتلو، استخدام المقاييس غير المالية لتقييم اداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السعودية (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة، ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2002م)، ص 29.

(2) محمد مرسى، احمد خضير، اطار محاسبي مقترح لتقييم اداء الوحدات الاقتصادية في ظل التغييرات البيئية الحديثة- دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور، 2001م)، ص 49.

(3) مهدي عبدالله حسن، تقويم وتطوير الاداء المالي والمحاسبي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان (الخرطوم: جامعة ام درمان الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 1995)، ص 3

5/1/3 الخلفية التاريخية لتقويم الأداء:

يشير التتبع التاريخي لعملية تقويم الأداء بأنها عرفت في حضارات قديمة، وتطور مفهومها بتطور وسائل القياس، فبدأت منذ بدأ الإنسان يفكر فيما يدور حوله، ويقبل تصرفات ويرفض أخرى ويزن أداء الآخرين حسب تصوراتهم، وقد عرفت هذه العملية تطورات عديدة، ويمكن استعراض أهم هذه التطورات كما يلي⁽¹⁾:

1/5/1/3 في حضارة وادي الرافدين في العراق تشير الوثائق إلى أن قدماء السومريين مارسوا فنون الإدارة واستخدموا مبادئ العملية الإدارية وعملية تقويم الأداء

2/5/1/3 مارست حضارة وادي النيل عملية التقويم بشكل واسع واعتمدتها كنشاط من أنشطة الرقابة واستهدفت من ورائها متابعة أداء إدارات الأقاليم التي كانت تتبع هذه الحضارة وخاصة في مجال تنفيذ التعليمات الصادرة عن الإدارة المركزية.

3/5/1/3 استخدمت حضارة الصين القديمة أنظمة شغل الوظائف على أساس اختبارات التسابق التي اعتبرت إحدى مستلزمات إجراء القياس والتوقع لأداء من سيشغل الوظيفة

4/5/1/3 تميزت الحضارة الرومانية بكونها الحضارة التي امتلكت أضخم جهاز إداري بيروقراطي كان يتمتع بدرجة عالية من المركزية والكفاءة مما استلزم ممارسة دقيقة للعمليات الإدارية ومنها الاختيار والتقييم.

يرى الباحث أن عملية تقويم الأداء عملية قديمة قدم الإنسانية ونجد ذلك في القبول والرفض لما يقدمه الانسان قربي الى الله فعلمية الرفض والقبول تاتي نتيجة للتقييم والتقويم فيتم القبول تقييما والرفض تقويماً ولقد قال الله تعالى في كتابه العزيز (وَاتْلُ عَلَيْهِمْ نَبَأَ ابْنَيْ آدَمَ بِالْحَقِّ إِذْ قَرَّبَا قُرْبَانًا فَتُقُبِّلَ مِنْ أَحَدِهِمَا وَلَمْ يُقَبَّلْ مِنَ الْآخَرِ قَالَ لَأَقْتُلَنَّكَ ۗ قَالَ إِنَّمَا يَتَقَبَّلُ اللَّهُ مِنَ الْمُتَّقِينَ) (سورة آل عمران الآية 27).

6/1/3 أنواع الأداء المراد تقويمه:

هنالك ثلاثة أنواع من الأداء قابلة للتقويم في أي مؤسسة وهي كما يلي⁽²⁾:

1/6/1/3 الأداء الاقتصادي: وهو يختص بتطبيق المبادئ الاقتصادية وسريانها بالنسبة لظروف الوحدة وبيئتها المحيطة بها ويتم قياسه عادة بواسطة مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة ويعتمد قياس الاداء الاقتصادي على سجلات ودفاتر المؤسسة وكذلك ما تعده من قوائم وتقارير ومن ثم فان ادوات تقييم الاداء الاقتصادي هي التحليل المالي الذي يعتبر أداة من ادوات الرقابة والتخطيط وتقويم الاداء بما يعتمد عليه من نسب ومؤشرات مالية الذي يعرف بأنه عبارة عن دراسة البيانات التي تحتويها القوائم المالية بعد اعادة تبويبها بما يتناسب مع الغرض من التحليل واستخدام مجموعة من المعدلات والاساليب المختلفة.

(1) خالد عبد الرحمن إلهيتي، إدارة الموارد البشرية (عمان: دار وائل للنشر و الطباعة، 2003)، ص 197.

(2) حسن عبدالله حسن ابراهيم، نموذج مقترح لاستخدام نظام المراجعة الداخلية لتقويم أداء الوحدات الحكومية بالسودان - دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، 2009)، ص 304 - 306

2/6/1/3 الأداء الإجتماعي: يعد الاداء الإجتماعي لاي وحدة اساس لتحقيق المسؤولية الإجتماعية وهو الاداء الذي يعمل على تحديد مدى مساهمة المؤسسة في المجالات الإجتماعية على مستوى الاجماع القومي وكي يتم تقويم ذلك الاداء لابد للوحدة أن تتعاون مع المشروعات الاخرى في ميادين متعددة مثل تبادل الخبرات الغنية والمشاريع والبحوث كما يتطلب الامر على على مزيد من المحاولات والجهد من اجل التوصل الى مقاييس عادلة لتقييم الأداء الإجتماعي.

3/6/1/3 الاداء الاداري: وهو يمثل الجانب الثالث من جوانب تقويم الأداء في المؤسسات والاداء الاداري دائماً يكون للخطط والسياسات والتشغيل داخل الوحدة ولا بد أن يعمل بطريقة ذات كفاءة وفعالية بغرض تحقيق أعلى المخرجات الممكنة، ويتم في الغالب تقويم الاداء الاداري عن طريق استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات وكذلك البرمجة الخطية.

يرى الباحث أن هنالك تداخل بين أنواع الاداء المراد تقويمها ولا يمكن تقويم أداء بمعزل عن الأنواع الأخرى إذ أن كل منهم يؤثر على الآخر.

7/1/3 أهداف ومزايا تقويم الأداء:

هنالك العديد من الأهداف تحققها عملية تقويم الأداء منها⁽¹⁾:

- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.
- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وإجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المنفذين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً.
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.
- تسهيل تحقيق تقويم شامل للأداء على مستوى الاقتصاد الوطني وذلك بالاعتماد على نتائج التقويم الأدائي لكل مشروع فصناعة فقطاع وصولاً للتقويم الشامل أعلاه.
- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الصحيح بما يوازن بين الطموح والإمكانات المتاحة حيث تشكل نتائج تقويم الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن المزاجية والتقديرية غير الواقعية.
- مما سبق يرى الباحث أن أهداف ومزايا تقويم الأداء تتمثل في الآتي:
- المساعدة في تشخيص الاحتياجات للتغلب على عوائق الأداء.

(¹) مجيد جعفر الكرخي، تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية (الأردن: دار المناهج، 2010)، ص 31-32

- توفير معلومات تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية وموضوعية.
- يساعد على التنسيق بين مختلف أوجه النشاط في المؤسسة كالإنتاج والتسويق والتمويل و الأفراد.
- يرفع روح المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنشآت المختلفة.
- يساعد علي التطوير فبعد الوقوف على حقيقة أوضاع المؤسسة يمكن وضع العديد من المقترحات التي من شأنها تطوير وترقية الاداء

8/1/3 أهمية تقويم الأداء:

- إن لتقويم الأداء أهمية كبيرة في سبيل تحقيق موقف معين لفترة زمنية معينة لنشاط وفعاليات الوحدة، فهناك عدة اعتبارات تجعل لعملية تقويم الأداء أهمية كبيرة منها⁽¹⁾:
- إن الكشف عن الانحرافات في موقع معين ضمن الوحدات الاقتصادية يؤدي إلى عدم تسربه إلى المواقع الأخرى.
- إن معرفة الاختلالات والانحرافات الناتجة من تنفيذ الخطة ومعالجتها عن طريق عملية تقويم الأداء تقود إلى تجاوز مثل هذه الانحرافات على مستوى الخطط المستقبلية.
- ويمكن إيجاز أهمية تقويم الأداء في النقاط التالية⁽²⁾:
- اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها، ويتم اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة باستثناء، إذ يركز المديرون على الانحرافات المكتشفة وفي الوقت نفسه يستطيعون التفرغ لمهامهم الأخرى.
- ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المؤسسة لمواردها المتاحة.
- التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة في الإنتاج والتسويق والتمويل وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الاقتصادية ولتلافي الضياع الاقتصادي والإسراف المالي.
- ترتبط أهمية تقييم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات في المؤسسة.
- توضيح التنسيق بين مختلف أوجه النشاط للمؤسسة سواء ما تعلق بالإنتاج أو غيرها.
- يرى البعض أن أهمية تقويم الاداء تتمثل في الآتي⁽³⁾:
- ان عملية تقويم الاداء تعتبر اساس عمليات الاصلاح الاداري فعمليات الاصلاح الاداري ترتبط بالعديد من الجوانب ومن بين هذه الجوانب عدم ارتباط الاجور بالجهود المبذولة وعدم وجود التدريب بقدر كاف

(1) محمد بوسلم، إدارة البنوك وصناديق الاستثمار، (القاهرة: الشركة العربية للنشر، 1992م)، ص 202.

(2) مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 46

(3) عرفة المتولي، ادارة الافراد والعلاقات الانسانية (القاهرة: دار ابوالمجد للطباعة، 1989)، ص 387

ونظام تقويم الاداء يكشف عن مقدار الجهود المبذولة كما يكشف عن مدى الحاجة الى التدريب وبالتالي يساعد على التنمية الادارية.

- نظام تقويم الاداء يكشف عن الطاقة الكامنة لدى الافراد التي لا تستغل في العمل وبالتالي يمكن اسناد اعمال ملائمة لهم، فقد يتضح من خلال تقويم الاداء ان الافراد قد يؤدون اعمالاً قد لا تطلب منهم ولكنها متصلة بالعمل وتكشف عن قدرات معينة.
- تساعد عملية تقويم الاداء على توفير درجة اكبر من العدالة بين العاملين حيث تعد هذه التقارير على اساس سليم ومعايير موضوعية وذلك من اجل الترقيات ومنح المكافآت، حيث يكون البديل لهذه التقارير هو استخدام المؤشرات الموضوعية، والانطباعات الشخصية، وهو ما قد يشعر العاملين بعدم العدالة واتخاذهم المواقفة المضادة.
- ان عملية تقويم الاداء تساعد على تحسين العملية الرقابية وذلك عن طريق الملاحظة المستمرة من جانب الرئيس فكتابة تقرير الكفاية يستلزم من الرئيس التفرفة على اساس صحيح بين العامل الممتاز وغير الممتاز واحتفاظه بمعدلات انتاج كل مرؤوس والتعرف على نقاط القوة والضعف وذلك لا يمكن توافره للرئيس الا من خلال تقويم الاداء وباساليب متقدمة.
- يستنتج الباحث مما سبق أن أهمية تقويم الأداء في:
 - أنه يمثل الركيزة الاساسية في تحسين الأداء وكفاءته من أجل تحقيق الأهداف بأقل تكلفة وجهد وزمن وتحقيق عائد مجزي من العمل.
 - يفصح عن مدى قيام الوحدات و الأقسام بوظائفها.

9/1/3 وظائف تقويم الاداء

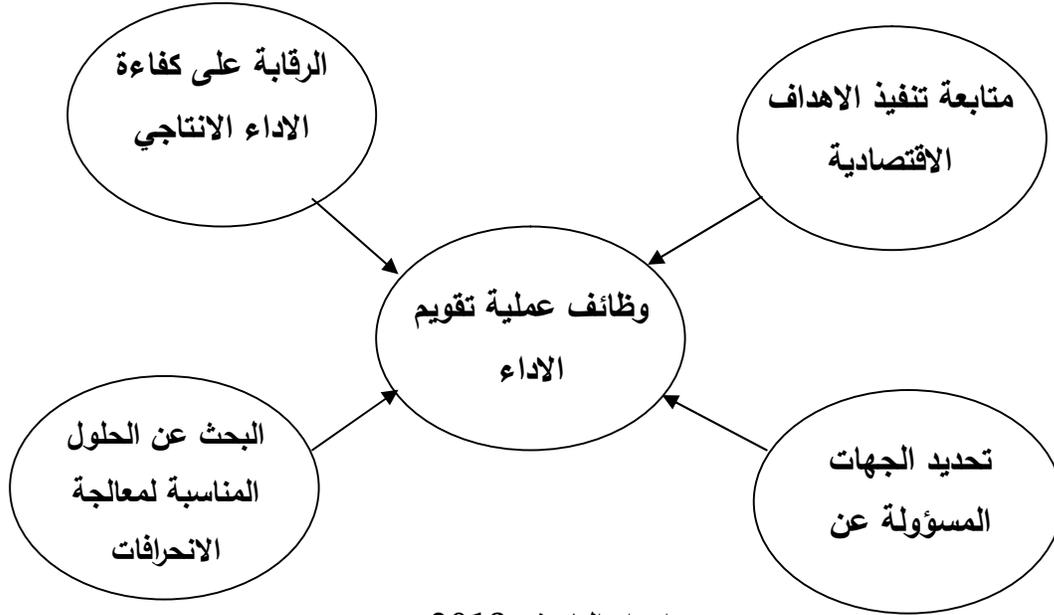
- ان الوظائف الاساسية لعملية تقويم الاداء تتمثل في⁽¹⁾:
- متابعة تنفيذ الاهداف الاقتصادية للوحدة الانتاجية الكمية والقيمية، وذلك للتعرف على مدى تحقيق الوحدة للاهداف المحددة لها مسبقاً، استناداً الى البيانات والاحصاءات التي توفرها الجهات المختصة عن سير النشاط الانتاجي في تلك الوحدات.
 - الرقابة على كفاءة الاداء الانتاجي للتأكد من قيام الوحدة الانتاجية بممارسة نشاطاتها وتنفيذ اهدافها باعلى درجة من الكفاءة، وذلك بتشخيص الانحرافات واسبابها، والعمل على ازالتها مستقبلاً، وهنا يجب التأكد من أن الوحدة قد استخدمت كافة مدخلاتها المتاحة بأعلى درجة من الكفاءة ممكنة.
 - تحديد الجهات والمراكز الادارية المسؤولة عن معدل الانحرافات التي تحدث نتيجة التنفيذ.
 - البحث والتحري عن الحلول والوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات والاختناقات مع ضرورة اختيار البدائل المتاحة وبأقل تكلفة.

(1) عقيل جاسم عبدالله، مدخل في تقييم المشروعات - الجدوى الاقتصادية والفنية وتقييم جدوى الاداء (عمان: دار الحامد للنشر، 1999)، ص ص 192-193

الشكل التالي يوضح وظائف تقويم الاداء

شكل رقم (1/1/3)

وظائف تقويم الاداء



اعداد الباحث، 2018

10/1/3 شروط عملية تقويم الأداء:

إن عملية تقويم الأداء لا يمكن أن تتم بدون قاعدة واسعة من المعلومات ويقدر ما تكون فيه هذه المعلومات والإحصاءات ضرورة لازمة لإنجاز عملية التقويم والإحصاءات والتي يجب عدم التفريط بها ونذكر منها بعض الشروط والاعتبارات الواجب توافرها في البيانات والمعلومات والإحصاءات اللازمة لإنجاز عملية تقويم الأداء ما يأتي⁽¹⁾:

- الدقة والمضبوطة بحيث تعبر عن الحالة تعبيراً صحيحاً وموضوعياً وواقعياً.
- أن تكون منسجمة مع التعاريف والمفاهيم المعتمدة في أساليب وطرق تقويم الأداء في الوحدة الاقتصادية.
- أن تكون توقيتاتها الزمنية متجانسة مع توقيتات إجراء عملية التقييم.
- أن تأخذ كافة التأثيرات الداخلية والخارجية التي يتعرض لها نشاط الوحدة كالإنتاج والتسويق والمشتريات والمبيعات والتوظيف والمستوى التكنولوجي بنظر الاعتبار من خلال المعالجات الإحصائية المعروفة التي يجب أن تجري على البيانات الخام قبل اعتمادها في التقويم.

(1) مجيد جعفر الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية (الأردن: دار المناهج للنشر و التوزيع، 2010)، ص

- أن يكون تبويب البيانات وطريقة عرضها ملائماً لحاجات التقييم وأغراضه وواضحة بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات.

- أن تستوعب التغيرات التي تحدث في الأسعار وذلك باستبعاد أثر التضخم عليها أي حسابها بالأسعار الثابتة لسنة أساس معينة.

11/1/3 مقومات الأداء الجيد

يقصد بمقومات الأداء الجيد مجموعة المتطلبات التي يلزم توفرها للحكم علي مدى جودة وكفاءة وفعالية الأداء، وهذه المقومات هي⁽¹⁾:

1/11/1/3 الإدارة الاستراتيجية: هي ذلك الأسلوب الذي من خلاله تقوم الإدارة العليا ببناء استراتيجيات المؤسسة بتحديد التوجهات طويلة الأجل، وتحقيق الأداء من خلال التصميم الدقيق لكيفية التنفيذ المناسب، والتقييم المستمر للاستراتيجيات الموضوعية.

2/11/1/3 الشفافية: هي حق كل مواطن في الوصول الى المعلومات، ومعرفة آليات اتخاذ القرار المؤسسي، وحق الشفافية مطلب ضروري لوضع معايير أخلاقية، وميثاق عمل مؤسسي لما تؤدي إليه من الثقة، والمساعدة في اكتشاف الفساد.

3/11/1/3 إقرار مبدأ المساءلة الفعالة: الموظف العام الذي يعطى مسئوليات وصلاحيات أداء وظيفة محددة يكون مسؤولاً عن أداء مهام تلك الوظيفة طبقاً لما هو محدد سلفاً، فعند استخدام المساءلة كآلية لتقويم الأداء يكون التركيز على كل من مستوى الأداء الذي تم تحقيقه، ومدى فعالية نظام المساءلة الذي تم اتباعه في ظل توفر عناصر تطبيق المساءلة الفعالة.

4/11/1/3 تطوير النظم المحاسبية: وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء، كما أنه يساهم في بيان مدى تقيد الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة، ويسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة (المبيضين، 1999م، ص27)، هذا الى جانب استخدام هذه النظم في إعداد الموازنات الخاصة بتلك الأجهزة لتزويد متخذي القرار بالبيانات والمعلومات اللازمة للحكم على كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق الأهداف.

5/11/1/3 الضمانات اللازمة للتأكد من سلامة وموضوعية التقييم: لتجنب مشاكل تقويم الاداء لايد من توافر مجموعة ضمانات للتأكد من سلامة وموضوعية التقييم.

12/1/3 خصائص تقويم الأداء:

تتميز عملية تقويم الأداء بخمسة خصائص وهي⁽²⁾:

(¹) علي السلمي، السياسات الإدارية في عصر المعلومات (القاهرة: دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، 2005)، ص 132

(²) مؤيد سعيد سالم، إدارة الموارد البشرية، مدخل إستراتيجي متكامل، (الشارقة: إتراف للنشر والتوزيع، 2009م) ص238.

- أنها عملية إدارية مخطط لها مسبقاً بشكل رسمي.
 - أنها عملية إيجابية لأنها لا تسعى إلى كشف العيوب فقط إنما تهتم أيضاً بنقاط القوة التي جسدها الفرد أثناء سعيه إلى تحقيق الهدف.
 - أنها لا تتضمن إنجاز الواجبات فقط بل قياس مدى التزام بسلوكيات العمل والنتائج التي تحققت من الالتزام بهذه السلوكيات خلال فترة التقويم.
 - أنها عملية شاملة وعامة في وقت واحد.
 - أن تقويم الأداء عملية مستمرة يومياً (غير موسمية) وإن كانت نتائجها النهائية تستخرج على فترات متباعدة.
- يستنتج الباحث من خصائص عملية تقويم الأداء بأنها عملية منظمة مخططة شاملة لكل ما يؤثر وتتأثر به المنظمة ومستمرة باستمرار المنظمة.

13/1/3 مبادئ تقويم الأداء

هذه المبادئ العلمية لابد من مراعاتها عند اجراء عملية تقويم الأداء وهي⁽¹⁾:

- 1/13/1/3 مبدأ الشمول:** يقصد به أن تكون العملية شاملة لكافة مستويات المؤسسة وجميع اوجه النشاط وكافة مراكز المسؤولية وكافة الجوانب الاقتصادية والفنية والمالية والادارية والاجتماعية والسياسية وذلك بغرض الوقوف على أن التنفيذ يتم بكفاءة عالية وفعالية كبيرة وفي نفس الوقت أن مستوى التنسيق بين مراكز المسؤولية جيد ومتوازن وأن هناك تكامل فيما بينها وبين مختلف المستويات الادارية فى المنشأة.
- 2/13/1/3 مبدأ المرونة والوضوح:** يقصد بالمرونة أن تكون عملية التقويم مرنة وواضحة ومستقرة لفترات طويلة، حتى تحقق المقارنات مع القدرة على مواجهة تحركات النشاط الاقتصادى، ومواكبة التطورات العالمية خلال هذه الفترات. مما يمكن من استدعاء المؤشرات فى اى وقت حسب الحاجة اليها ويمكن تطويعها لمعرفة الخلل بالضبط ومعالجته فوراً. أما الوضوح فهو شرط لازم حتى يتمكن متخذ القرار من معرفة الخلل بسهولة حتى لا يضيع الوقت فى جدال حول ماهو المقصود من المؤشر أو المعيار.
- 3/13/1/3 مبدأ الدورية:** هو أن تتم عملية التقويم بصفة دورية ومنتظمة وألا تكون الفترات متباعدة حتى يمكن تدارك تصحيح الانحرافات فى الوقت المناسب تجويدا للأداء مع الأخذ فى الاعتبار طبيعة ومجالات الأداء الخاضعة للتغيير السريع. وهذه الدورية يمكن أن يتفق عليها مع الادارة العليا هل تكون يومية، شهرية، أم ربعية. ولكن ليس بالضرورة ألا يتم التقويم الا فى الوقت المحدد فقد تطلب الادارة العليا للمنشأة أن يقوم الأداء متى ما رأت الحاجة اليه بصفة استثنائية.

(1) صلاح الدين حسن السيسى، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء فى المصارف والمؤسسات المالية، (بيروت: دار الوسام

4/13/1/3 مبدأ الملاءمة والارتباط: يقصد بها أن تكون عملية التقييم ملائمة للمؤسسة وتنشأ عنها ويمكن تطبيقها بحيث يكون العائد منها أكبر من تكلفتها وفي نفس الوقت يجب أن تربط العملية ما بينها وبين المجال الذي تعمل على تقويمه وكذلك بين الاقتصاد القومي والقطاع الذي تعمل فيه المؤسسة. فمن الضروري أن يكون العائد من التقييم أكبر من تكلفة التقييم نفسه إذ لافائدة فيه أن لم يحقق عوائد أكبر من تكلفته مثلاً أن يدرأ عن المنشأة خسارة كبيرة تفوق تكلفة العملية إذا لم تنجز. وكذلك لا بد من ارتباط عملية التقييم بمجال عمل المنشأة حتى تتحقق الفائدة من استخدامه فلا يعقل مثلاً أن يستخدم مؤشر أداء معدل عائد حقوق الملكية لمنشأة يملكها فرد لأن كل الحقوق يملكها هو نفسه.

5/13/1/3 مبدأ الإيجابية وتحسين الأداء: هنا لا بد أن تؤدي عملية التقييم إلى نتائج إيجابية في الأداء وذلك من خلال تصحيح الانحرافات السالبة وتدعيم الموجبة وأن تسعى إلى تحسين كفاءة الأداء في تحقيق أهداف المؤسسة الكلية بأقل تكلفة وأكبر جهد في زمن وجيز وذلك بالإشارة إلى المواقع التي يمكن أن تخفض فيها التكلفة مع مراعاة عدم قطع التكلفة مما يضر بالانتاج ويؤدي إلى توقفه أحياناً بحجة تقليل التكلفة إنما بدراسة التخلص من التكلفة المضاعفة أي التي تتكلفتها المنشأة في موضعين مختلفين لأداء نفس النتيجة في حين أنه كان يمكن أن يقوم بذلك العمل موضع واحد. وأن تقود العملية للتحفيز الإيجابي والعادل في حالة النجاح والتحفيز السلبي والعادل كذلك في حالة الفشل.

6/13/1/3 مبدأ الموضوعية: يقصد بها أن تكون عملية التقييم قائمة على أسس موضوعية بعيدة عن الانطباعات الشخصية وذلك بتوحيد مفاهيم ومقاييس الأداء وأن يتم اختيار المعايير بدقة وأن يكون متفقاً عليها بين المخططين والمنفذين لضمان حصر العملية في الأداء. أي أنه إذا قام أي محلل بالعملية واستخدام نفس البيانات ونفس المؤشرات لتوصل إلى نفس النتائج التي توصل إليها الفريق الأول لعملية التقييم. يستنتج الباحث من مبادئ تقييم الأداء المالي أنها تتم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتبعة.

14/1/3 الأركان الأساسية لتقييم الأداء:

الأركان الأساسية لتقييم الأداء تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1/14/1/3 وجود الخطة والأهداف ووضوحها:

أن دورة عملية التقييم تبدأ بوضع الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة، وتنتهي بتحقيق هذه الأهداف⁽²⁾، لذا يجب تحديد الأهداف المطلوب إنجازها بصورة دقيقة ثم العمل على تحقيق هذه الأهداف المحددة عن طريق خطة واضحة المعالم ويمكن لجميع أقسام النشاط المختلفة استيعابها

(1) محمد مختار السمانى البشر، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة في تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية،

(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2011م)، ص 140-141

(2) Earl strong. p.& Robert smith D., **Management control**, (New York: Holt, Rinehart and Winston, 1990), P.6.

وفهمها، ويجب أن تكون هذه الأهداف قابلة للقياس بمؤشر معين من مؤشرات تقويم الأداء (كمى - نوعى - قيمى) مما يسهل عملية مقارنة النتائج المحققة بالأداء المستهدف.

2/14/1/3 توفير المؤشرات وحسن صياغتها واختيارها:

تتعدد مؤشرات تقويم الأداء لذلك لابد من اختيار المؤشر الذى يعبر بصدق عن أهداف وأداء سير النشاط وفق ماخطط له.

3/14/1/3 توفر البيانات التى تتيح اجراء المقارنات

تتطلب عملية اجراء حكم موضوعى على مدى تحقيق الأهداف المخطط ضرورة وجود بيانات معدة بطريقة علمية سليمة يؤدي تحليلها الى اصدار حكم مبنى على أسس علمية أن عملية تقويم الأداء المالي لايمكن أن تتم بدون قاعدة واسعة من المعلومات، فهذه المعلومات والبيانات ضرورة ولازمة لانجاز عملية التقويم ويجب عدم التفريط فيها، ونذكر بعض الشروط والاعتبارات الواجب توفرها في البيانات والمعلومات اللازمة لانجاز عملية تقويم الأداء المالي ما يلي⁽¹⁾:

- الدقة والمضبوطة بحيث تعبر عن الحالة تعبيراً صحيحاً وموضوعياً وواقعياً.
- أن تكون منسجمة مع التعاريف والمفاهيم المعتمدة في أساليب وطرق تقويم الأداء في الوحدة الاقتصادية.
- أن تكون توقيتها الزمني متجانسة مع توقيت اجراء عملية التقويم.
- أن تاخذ كافة التأثيرات الداخلية والخارجية التي يتعرض لها نشاط الوحدة كالانتاج والتسويق والمشتريات والمبيعات والتوظيف والمستوي التكنولوجي بنظر الاعتبار من خلال المعالجات الاحصائية المعرفة التي يجب أن تجري علي البيانات الخام قبل اعتمادها في التقويم.
- أن يكون تبويب البيانات وطريقة عرضها ملائماً لحاجات التقويم واغراضه وواضحة بالنسبة لمستخدمي هذه البيانات.
- أن تستوعب التغيرات التي تحدث في الاسعار وذلك باستبعاد أثر التضخم عليها أي حسابها بالأسعار الثابتة لسنة أساس معينة.

4/14/1/3 ضمان سلامة البيانات: لابد من وجود جهة رسمية فعالة ودقيقة فى عملية رصد وتجميع البيانات.

5/14/1/3 تحليل البيانات ودراستها: يتم تحليل البيانات ودراستها واستخدام المؤشرات المناسبة التى عن طريقها تتم اجراء عملية المقارنة بين النتائج الفعلية المقدرة مسبقاً وتحديد الانحرافات وبيان اسبابها.

(1) معتز محمد عمر عثمان، دور التحليل المالي في تقويم الأداء المالي للشركات الاستشارية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص60.

6/14/1/3 كشف الانحرافات:

استناداً على ما أسفرت عنه المؤشرات المستخدمة في قياس الأهداف وذلك بغرض تصحيح هذه الانحرافات.

7/14/1/3 تحديد أسباب الانحرافات:

يتم تحديد الانحرافات سالبة/موجبة حيث يتم فحص الانحرافات بشكلها السالب والموجب بعد كشفها والوقوف عليها.

8/14/1/3 اقتراح التصحيح المناسب لتلافي الانحرافات السالبة والذي يتضمن عدم تكرار هذه الانحرافات

مرة أخرى والعمل على تشجيع الانحرافات الموجبة يضمن استمرارها.

15/1/3 مراحل تقويم الأداء:

إن عملية تقويم الأداء تتطلب مسح ميداني شامل حول المؤسسة المعنية للحصول على كل المعلومات الضرورية حول واقعها وذلك بانتقاء البيانات الدقيقة، حيث يتم جمع أنواع الملاحظات والبيانات والمعلومات اللازمة لحساب المؤشرات ثم يليه إجراء عملية التحليل الفني والمالي لهذه البيانات وفي الأخير تأتي عملية استخلاص الأحكام المناسبة والقرارات المفيدة المستنتجة من عملية التحليل السابقة عليه يمكن تقسيم تقويم الأداء إلى خمس مراحل وهي⁽¹⁾:

1/15/1/3 المرحلة الأولى: جمع المعلومات:

وتعتبر أول خطوة في عملية التقييم وتتمثل في جمع كافة المعلومات والبيانات الضرورية المتعلقة بالمؤسسة موضوع التقييم حيث يتم جمع أنواع الملاحظات الأولية والبيانات الإحصائية الخاصة بالمؤسسة وذلك من واقع الوثائق المالية والمحاسبية المنبثقة من عملية (الأداء) التي تعكس مجريات التنفيذ الفعلي لمختلف نشاطات المؤسسة، ويمكن تصنيف هذه البيانات في مجموعتين رئيسيين هما: الإيرادات والتكاليف والبيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف والإيرادات يتم الحصول عليها من جدول حسابات النتائج وبعض الجداول الأخرى والميزانيات الختامية.

2/15/1/3 المرحلة الثانية: تحليل المعلومات:

في هذه المرحلة يتم تحليل المعلومات والبيانات التي جمعها في المرحلة الأولى وذلك بوضع المؤشرات المختلفة للوصول إلى التقييم، ويتم التأكد من إنجاز المطلوب والتحقق من التنفيذ الفعلي وكذا الاستخدام الجاري فيما يخص الموارد الاقتصادية المقررة في المؤسسة فالتحليل المالي للمعلومات يتم عن طريق الدراسة التفصيلية للبيانات المالية ومعرفة مدلولها ومحاولة بحث الأسباب التي أدت إلى ظهورها وعموماً تنصب عملية التحليل على اكتساب نقاط القوة والضعف وتحليل الانحرافات بمختلف أنواعها كمية، نوعية، زمنية أو فنية.

(1) ربيعة رعدى وآخرون، الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، (العراق: جامعة بغداد، مطبعة مؤسسة الثقافة، مجلة الباحث،

السنة الثانية، العدد 4، 2006م)، ص90.

3/15/1/3 المرحلة الثالثة: مرحلة استخلاص الأحكام:

في هذه المرحلة يتم التأكد من تطابق الأداء مع الخطة التي أعدت وتسجيل النفاص الحاصلة ومعرفة أسبابها لتجنبها أو للتقليل منها في المستقبل وبالتالي يتم اقتراح إجراءات مالية على المؤسسة لمحاولة الخروج من الوضع الصعب أو القضاء على نقاط الضعف إذا كانت حالة المؤسسة سيئة مالياً، أم إذا كانت جيدة فتقترح إجراءات تسمح باستمرارها وتحسينها وعموماً فإن الحكم على النتائج (نتائج التحليل) يمكن من اتخاذ الإجراءات اللازمة والصحيحة إذا كانت هناك انحرافات سلبية واتخاذ إجراءات تشجيعية في حالة العكس.

4/15/1/3 المرحلة الرابعة: اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم:

في كون نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها وأن أسبابها قد حددت وأن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت وأن الخطط قد وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

5/15/1/3 المرحلة الخامسة: تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات:

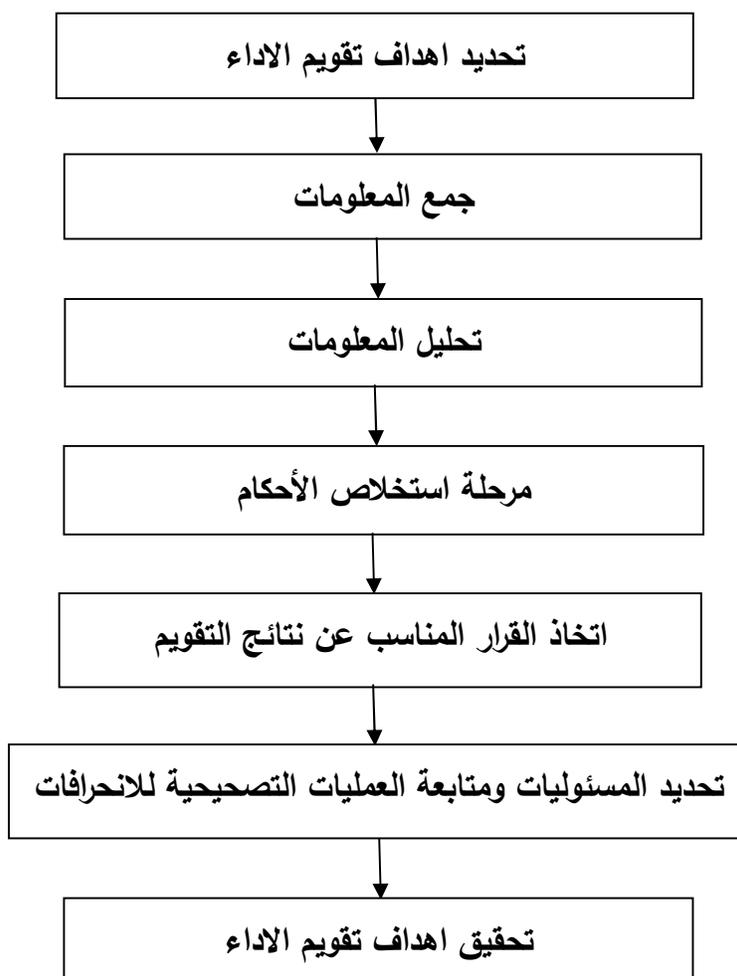
التي تحدث في الخطة الإنتاجية وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الإدارات التخطيطية والجهات المسؤولة عن المتابعة بالمعلومات والبيانات التي تمخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة⁽¹⁾.

يرى الباحث أن عملية جمع البيانات تعتبر أهم مرحلة من مراحل تقييم الأداء فهي تحتاج إلى الدقة والتحقق من صحة المعلومات لأنها يبنى عليها أحكام وإجراءات تصحيحية وقرارات تؤثر على العاملين والانتاج والبيئة والمجتمع، وقبل هذه المرحلة ينبغي تحديد الهدف من عملية تقييم الأداء و الشكل التالي يوضح مراحل تقييم الأداء.

(¹) ربيعة رعي وآخرون، مرجع سابق، ص39.

شكل رقم (2/1/3)

مراحل تقويم الاداء



اعداد الباحث، 2018

16/1/3 أنظمة تقويم الأداء

يمكن أن يتم تقويم الأداء في المؤسسة الاقتصادية من خلال تطبيق الأنظمة الآتية⁽¹⁾:
1/16/1/3 نظام الموازنات التقديرية: وبعد هذا النظام وسيلة ممتازة لتقييم الأداء خصوصاً الموازنات المرنة، والتي تعد خطة للرقابة مصممة لتكون مفيدة على أساس تقدير النفقات والموارد للأعمال في الخطة لمختلف أنشطة المؤسسة بمقارنتها مع النفقات والموارد الفعلية وإظهار الانحرافات التي من خلالها يتم تقويم مدى تنفيذ الخطة وانكاساتها المالية وتستخدم هذه الموازنات لتقييم الأداء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى قسم أو خط إنتاجي معين.

(¹) مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 47.

2/16/1/3 نظام محاسبة التكاليف المعيارية: يقتضي هذا النظام تنظيم حساب تشغيل لكل نشاط أو قسم يشمل من جهة كل التكاليف الفعلية، ومن ناحية ثانية الإنتاج مقيم بتكاليف معيارية ويتم تقييم الأداء من خلال تحليل الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية التي أصبحت وسيلة متداولة للتعرف على مواطن القوة والضعف في الأداء ومن ثم اتخاذ الخطوات الصحيحة عند القيام بالأنشطة أو الأعمال.

3/16/1/3 نظام الإدارة بالأهداف: يتم تقييم الأداء عن طريق اعتماد الإدارة بالأهداف حسب المراحل الآتية:

- الأهداف لكل نشاط أو مجموعة وكذلك المؤشرات لقياس انجازها.

- تتبع نسب تحقيق الأهداف ومنح المكافآت والعلاوات الإنتاجية على أساس هذه النسب.

- تقييم الأهداف وإعادة تحديدها في ضوء نسب التنفيذ والظروف المستجدة.

4/16/1/3 النسب المالية: بدأ استخدام هذه النسب من قبل الإدارات الداخلية للمؤسسات لتقييم أدائها

ولتخطيط أي أن هذه النسب يمكن استخدامها من قبل جهات داخلية لتقييم الأداء ويمكن للإدارة أن تستخدم

هذا الأسلوب لتقييم الأداء الشامل للمؤسسة أو لتقييم أداء قسم معين من الأقسام.

يستنتج الباحث مما سبق أن من أهم أنظمة تقويم الأداء مقارنة الأداء الماضي بالحاضر ووفقاً لهذا

الأساس يتم مقارنة الأداء الحاضر للمنشأة بأدائها في الفترات الماضية مثلاً أن يتم مقارنة أداء الربع الأول

للعام المراد تقويمه بالربع الأول لعام ماضي لمعرفة الانحراف سواءً كان ايجابياً أو سلبياً وتعزيز الايجابي

وتصحيح السلبي.

17/1/3 اساليب تقويم الأداء

هناك العديد من الاساليب لتقويم الأداء من اهمها⁽¹⁾:

1/17/1/3 اسلوب التقويم الشامل:

يقوم هذا الأسلوب علي طلب كتابة المدير تعليقاته بشكل وصفي علي أداء العامل.

2/17/1/3 اسلوب التقويم بالموجهات:

هذا الاسلوب هو عبارة عن محاولة للحصول علي احكام أكثر تفصيلا وتحديدًا من المقومين الذين

يطلب منهم التعليق بصورة منفصلة علي عدد الخصائص المحددة.

3. اسلوب التقويم بنظام الدرجات:

يمثل هذا الأسلوب خطوة متقدمة علي الأسلوب السابق، ويسعي لتوفير اطار مرجعي عن طريق تحديد

عدد من المستويات التي يتم فيها عرض الخاصية المعينة.

3/17/1/3 اسلوب التقويم بنظام الجدارة:

هذا الاسلوب يشبه بحد كبير نظام الدرجات السابق ذكره، باستثناء أن الارقام تلحق بها قيم كمية.

(¹) مايكل ارمسترنج، ادارة الافراد، (الخرطوم: شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2005م)، ص ص246-250

4/17/1/3 اسلوب الحادثة الحرجة:

يمثل هذا الأسلوب محاولة جادة للتغلب علي نقاط الضعف الرئيسية المصاحبة لأساليب تقويم الأداء الأخرى، وذلك بتركيز الاتجاه علي الجوانب السلوكية.

5/17/1/3 اساليب التقويم ذات التوجه نحو النتائج:

الغرض منها ربط التقويم بمراجعة الأداء مقابل مجموعة محددة من الأهداف ومعايير الأداء التي يتم الاتفاق عليها بصورة مشتركة بين الرؤساء والمرؤوسين.

يستنتج الباحث من اساليب تقويم الأداء المالي تحدد المشاكل التي تواجه المؤسسة وواجه القصور.

18/1/3 مؤشرات تقويم الأداء

عرف المؤشر بصورة عامة بأنه، "هو مقياس كمي و نوعي أو نوعي للأداء يستخدم لإثبات التغيير ويورد تفاصيل مدى العمل على تحقيق النتائج" ولكي تكون المؤشرات مفيدة لمراقبة وتقويم النتائج، هنالك مجموعة من الشروط وضعها المهتمون بتقويم الأداء ينبغي أن تتوفر بالمؤشر حتى يمكن الاعتماد عليها نذكر منها ما يلي (1):

- أن يكون المؤشر مباشراً بمعنى أن يقيس المؤشر النتيجة التي يسعى لقياسها وان لا يتم توجيهه.
- أن يكون موضوعياً ليس به أي غموض خاصة بالنسبة لما تريد قياسه كما ينبغي أن يتفق الجميع على التعليق أو الحكم علي النتائج.
- الوضوح وذلك يعني سهولة فهمه من الجميع.
- أن يكون مناسباً يجب أن يقيس النتيجة المرجوة بطريقة مناسبة، أما مسألة عدد المؤشرات الواجب استخدامها لقياس معيار عام أو نتيجة مطلوبة، فيعتمد ذلك علي مستوى المصادر المتاحة لمراقبة الأداء، ودرجة تعقيد النتيجة المطلوب قياسها وكمية المعلومات التي تحتاجها للوصول إلي قرارات موثوق بها.
- أن يكون المؤشر كمياً كلما أمكن ذلك، المؤشرات الكمية هي رقمية بطبيعتها أما المؤشرات النوعية فهي وصفية

(1) معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد و فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16(2)، 2015)، ص 71

18/1/3 أنواع مؤشرات تقويم الأداء:

ركزت الدراسات التي تم تنفيذها في مجال تقويم الأداء على المؤشرات التي تستخدم في عملية التقويم ونوعيتها والشروط المطلوب توافرها في هذه المؤشرات. وهنا يمكن تقسيم مؤشرات تقويم الأداء إلى أربع مجموعات أساسية وهي⁽¹⁾:

1/18/1/3 مؤشرات تتعلق بفعالية تحقيق الأهداف التي تعمل المؤسسة على تطويرها، وتتوقف تلك المجموعة من المؤشرات على طبيعة نشاط وأهداف كل وحدة.

2/18/1/3 مؤشرات تتعلق بكفاءة استخدام الموارد حيث تتضمن هذه المجموعة نسبة التكاليف الإجمالية إلى بعض المخرجات المحددة التي تقدمها الوحدة. ويعبر ذلك بشكل أساسي عن تكلفة السلعة أو الخدمة التي تقدمها الوحدة.

3/18/1/3 مؤشرات تتعلق بالإنتاجية: ويكون ذلك عن طريق العلاقة النسبية بين مخرجات ومدخلات تلك الوحدات، ويتفق ذلك مع كل من الإنتاجية الإجمالية والإنتاجية الجزئية للعناصر.

1. **مؤشرات تتعلق بمستوى الجودة:** ويتضمن ذلك تحليلاً للأبعاد الأساسية التي تتكون منها جودة السلعة أو الخدمة.

19/1/3 متطلبات نجاح عملية تقويم الأداء:

تتمثل متطلبات نجاح عملية تقويم الأداء فيما يلي⁽²⁾:

- التنسيق والتعاون بين مختلف المستويات الإدارية في المنظمة لدى اختيار طريقة التقويم المناسبة والمعايير المناسبة والمقاييس المناسبة لتلك الطريقة.
- أن تكون معدلات أو معايير الأداء أدوات تساعد في إثارة الدافعية وخلق الحوافز لتحسين وزيادة الإنتاجية.
- معالجة أخطاء التقويم المعروفة كأخطاء عدم الدقة الناجمة عن مؤثرات العوامل الفنية والتنظيمية والبيئية على كمية وجودة نتائج الأداء والأخطاء الناشئة بسبب تحيز المقومين والأخطاء الناشئة من الصفات الشخصية للمقومين كالشدة واللين.
- الدقة في اختيار المواصفات.
- وضع معدلات الأداء في ضوء الخبرات السابقة أو من الواقع الفعلي في المنظمات المماثلة.

(¹) عبدالعزيز جميل مخيمر وآخرون، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 1999)، ص15.

(²) حجاج بن صالح بن حجاج المرعي، إدارة الأفراد، (عمان: الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2010)، ص 117.

- تحديد نماذج واستمارات التقويم وما تنطوي عليه من معلومات بصورة واضحة يمكن فهمها واستخدامها بيسر وسهولة.
 - أن يتولى عملية التقويم المشرف المباشر.
 - أخبار العاملين بنتائج التقويم ومناقشتهم بذلك وإتاحة الفرص الممكنة للتعبير عن آرائهم بحرية لمساعدتهم وتوجيههم نحو تنمية قدراتهم ومواهبهم.
- يستنتج الباحث مما سبق أن من أهم متطلبات نجاح عملية تقويم الأداء ما يلي:
- العدالة في التقييم باخضاع الجميع لها وان تكون المعايير متماثلة للجهات المتماثلة.
 - أن يكون الهدف من التقييم هو التصحيح وليس العقاب والمساءلة فقط.

20/1/3 المشكلات والمهددات والقيود التي تواجه تقويم الأداء:

تواجه عملية تقويم الأداء كغيرها من نشاطات إدارة الموارد البشرية مجموعة من المشاكل يمكن تلخيصها في الآتي⁽¹⁾:

1/20/1/3 المشاكل الذاتية:

وهي المشاكل غير الموضوعية وتعتبر من المشكلات الأساسية التي تتعرض لها عملية تقويم الأداء وتتمثل في أربعة أخطاء يرتكبها المدراء عند ممارستهم لها وهي:

1/1/20/1/3 خصائص المقوم: ترتبط هذه المشكلة بشكل مباشر او غير مباشر بخصائص الفرد الذي يقوم بعملية التقويم، حيث يكون له تأثيرا على تلك العملية، فمثلا المدراء حديثي العهد ذوى الخبرة والتعليم المتواضع يميلون إلى الصرامة والقسوة في عملية التقويم أما المدراء المدركين وذوى الخبرة الطويلة والعريضة على العكس من ذلك، وتتمثل خصائص المقوم في الاستقرار العاطفي والاعتزاز بالنفس والخبرة الإجتماعية.

2/1/20/1/3 الرفق والتساهل: بعض المقومون عاطفيون يميلون إلى الرفق بالأشخاص الذين تجرى عليهم عملية التقويم والتساهل معهم، مما يؤدي ذلك إلى إظهار نتائج تقويم أداء أفراد الجماعة بصورة متساوية وهذا غير موضوعي.

3/1/20/1/3 الإشعاع النوراني: يتأثر المقوم بالإشعاع النوراني الصادر عن الآخرين بحيث يحدث هذا الإشعاع حالة ايجابية أو سلبية تنعكس آثارها على عملية التقويم.

4/1/20/1/3 النزعة المركزية: هذه النزعة تدفع المقوم إلى إصدار أحكام عامة ومتوسطة تجاه جميع العاملين دون تمييز ملحوظ.

(¹) شوقي ناجى جواد، إدارة الأعمال - منظور كلى (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع 2000م)، ص ص 248 - 285.

2/20/1/3 المراتب السياسية:

تلعب السياسة دورا مهما في حصول الأفراد على الامتيازات والمزايا الوظيفية من زيادات مالية، الترقية، النقل، أو الإعارة فان اى جدل واقعي قائم حول عملية تقييم الأداء عليه أن يأخذ في الحسبان بان المنظمات (المؤسسات) هي أماكن سياسية مما تقدم يرى الباحث أهم المشكلات التي تواجه تقييم الأداء هي انعدام الموضوعية وغياب المعايير وتفشى المحسوبية مع قلة الخبرة وعدم توفير المؤهلات ووضع الشخص غير المناسب فى المكان غير المناسب واختلال موازين العدالة بين العاملين والتجاوزات للوائح والقوانين واستخدام النزعات المركزية. ولتجنب مشاكل تقييم الأداء لا بد من توافر مجموعة من الضمانات للتأكد من سلامة وموضوعية التقييم وتتمثل في الاتى (1):

1/2/20/1/3 ضمانات تتعلق بتصميم تقرير التقييم: يجب أن يتضمن التقرير كافة المعلومات والعناصر الضرورية لقياس وتحديد مستوى الأداء بما يتلاءم مع نوعية وطبيعة العمل.

2/2/20/1/3 ضمانات تتعلق بالقائم بعملية التقييم: تقع هذه الضمانات على عاتق الرئيس أو الشخص المسئول عن وضع تقدير الكفاءة ولا بد ان يكون فاهما فهما كاملا لعملية التقييم وأهدافها وأسسها الفنية وكذلك بأهمية هذه العملية بالنسبة للعامل والعمل، كما يجب أن تتوفر الأدوات والتسجيلات التي تساعد على وضع التقدير، كما يجب أن يكون واضع التقرير على صلة بالعامل محل التقدير وتتوافر له بيانات ومعلومات كاملة عن مستوى أداء العامل، وكذلك عن مستويات الأداء العامة داخل الوحدة الإدارية المسئول عنها.

3/2/20/1/3 ضمانات تتعلق بدقة وواقعية التقييم: يجب أن يستند التقييم إلى معلومات موضوعية لها أدلة كافية يمكن الرجوع إليها مثل كمية ومستوى الإنتاج، معدلات الغياب، الشكاوى، الخبرات وغيرها بالإضافة إلى ضرورة وجود معدات أداء معيارية يقاس الأداء عليها.

4/2/20/1/3 ضمانات تتعلق بالعامل محل التقييم: تتمثل هذه الضمانات في إشراك العامل فى عملية التقييم من خلال الاعتراف بحقه في ذكر الأعمال والصفات والجوانب الممتازة التي يريد التنبيه إليها وأخذها في الاعتبار، كما يمكن إشراكه في اللجنة التي تقوم بوضع او مراجعة او اعتماد تقارير التقييم، بالإضافة إلى تأكيد حق العامل في التظلم من تقدير كفايتهم وتنظيم عملية التظلم وأسلوب التظلم، ويعتبر مدخل الإدارة بالأهداف والنتائج من انجح الأساليب التي توفر هذه الضمانات.

3/20/1/3 علنية نتيجة التقييم:

ان الدراسات حول ضرورة علنية نتيجة التقييم من عدمها أخذت وقتا طويلا وتعددت آراء الكتاب والباحثين فمنهم من نادى بضرورة سرية التقدير وله مبرراته ومنهم من ينادى بضرورة علنية التقرير وله ما يبرره أيضا وان كان اتجاه الفكر الادارى في الوقت الحالى يميل إلى الأخذ بعلنية نتائج تقييم الأداء لان ذلك يؤدي

(1) وفاء عمر التوم، اثر التكاليف البيئية على تقييم أداء المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، 2006م)، ص45.

إلى معرفة نقاط القوة والضعف بالنسبة للعامل وبالتالي يعمل على التغلب على الصعوبات التي تواجهه ويدعم الايجابيات التي تتوافر لديه، بالإضافة إلى ذلك فإن العلنية موضوعية تقلل من فرص التحيز الشخصي من وضع التقدير وهي بذلك تستطيع ان تمثل أداة لها أهميتها من رفع كفاءة العاملين إلا إنها تتطلب الآتي⁽¹⁾:

- وجود معدلات أداء موضوعية توضح مستوى الأداء العامل وتكون قابلة للتغيير وتلقى القبول.
- توافر بيانات حقيقية عن الأداء الفعلي تكون مدونة في سجلات تنظيمية وان متاحة للاطلاع عليها بصفة دورية.

- ان تتم إجراء مقابلات ما بعد التقويم بأسلوب مخطط بحيث تتوافر الشروط التي تزيد من فعاليتها.
- ينفق الباحث مع الراى الذي ينادى بضرورة علنية تقويم الأداء شريطة أن تقوم على أسس ومبادئ ومعايير موضوعية وتوافر الشفافية وتحديد المنشآت لأهدافها بدقة. لان سرية نتائج تقويم الأداء تؤدي بدورها إلى عدم اكتشاف نقاط القوة والضعف ومعالجتها ويفسح المجال واسعا للتحيز وعدم الحياد.

(1) بشارة فضيل الدخيري بشارة، دور مراجعة الجودة في تقويم اداء المنشآت السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2007م)، ص 92.

المبحث الثاني

مفهوم وأهمية وأهداف ومبادئ ومعايير تقويم الأداء المالي

1/2/3 مفهوم تقويم الأداء المالي

تقويم الأداء المالي للمؤسسة يعنى تقديم حكماً ذا قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة وبمعنى حرفى يعتبر تقويم الأداء المالي للمنظمة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة فى ضوء معايير محددة مسبقاً⁽¹⁾.

عُرف تقويم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكماً على إدارة الموارد البشرية و المالية المتاحة للمؤسسة و هذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة.⁽²⁾

عُرف تقويم الأداء المالي في الاصطلاح المحاسبي بأنه: "بحث وتحري درجة الكفاية الإنتاجية المصاحبة للتنفيذ وذلك بهدف اتخاذ الإجراءات المصححة"⁽³⁾

يعتبر تقويم الأداء المالي جزء من العمل الإداري المتواصل، والذي يشمل مجموعة من الاجراءات التي تتخذها الادارة للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية وطبقاً للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة⁽⁴⁾، حيث أن الفعالية هي تحقيق اهداف المؤسسة وفقاً للموارد المتاحة، أما الكفاءة فهي تقوم على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بغرض الوصول الى الاهداف المسطرة⁽⁵⁾.

فقد عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقابة الأداء بأنها " تقويم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة"⁽⁶⁾.

وعرف أيضاً بأنه مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل و ذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة.⁽⁷⁾

(1) السعيد فرحان جمعة، الاداء المالي فى المنظمات الاعمال، (الرياض: دار المريخ، 2000م)، ص 38

(2) محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، (الجزائر: جامعة الوادي، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، 05-06/05/2013)، ص 7

(3) خليفة علي طنيش، أهمية التحليل لمراقب الحسابات كمدخل لتقويم أداء المنشآت الصناعية ومراقبة تكاليفها في مجال الإنتاج (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 34، 1999م)، ص 8

(4) MICHEL GERVAIS , *Contrôle de gestion* , (paris: Edition Economico, 1997), p 104.

(5) السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، 2000، ص.38

(6) مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (تونس: العدد 28، السنة الخامسة عشر، يونيو 1996م)، ص 34

(3) محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، مرجع سابق، 2013، ص 7.

يعتبر مفهوم تقويم الأداء المالي مفهوماً مهماً حيث انه يركز علي استخدام مؤشرات مالية تعكس انجاز الأهداف الاقتصادية للمنشأة، كما يعتبر كذلك تقويم الأداء من خلال دراسة المبيعات والإيرادات والموجودات وصافي الثروة⁽¹⁾.

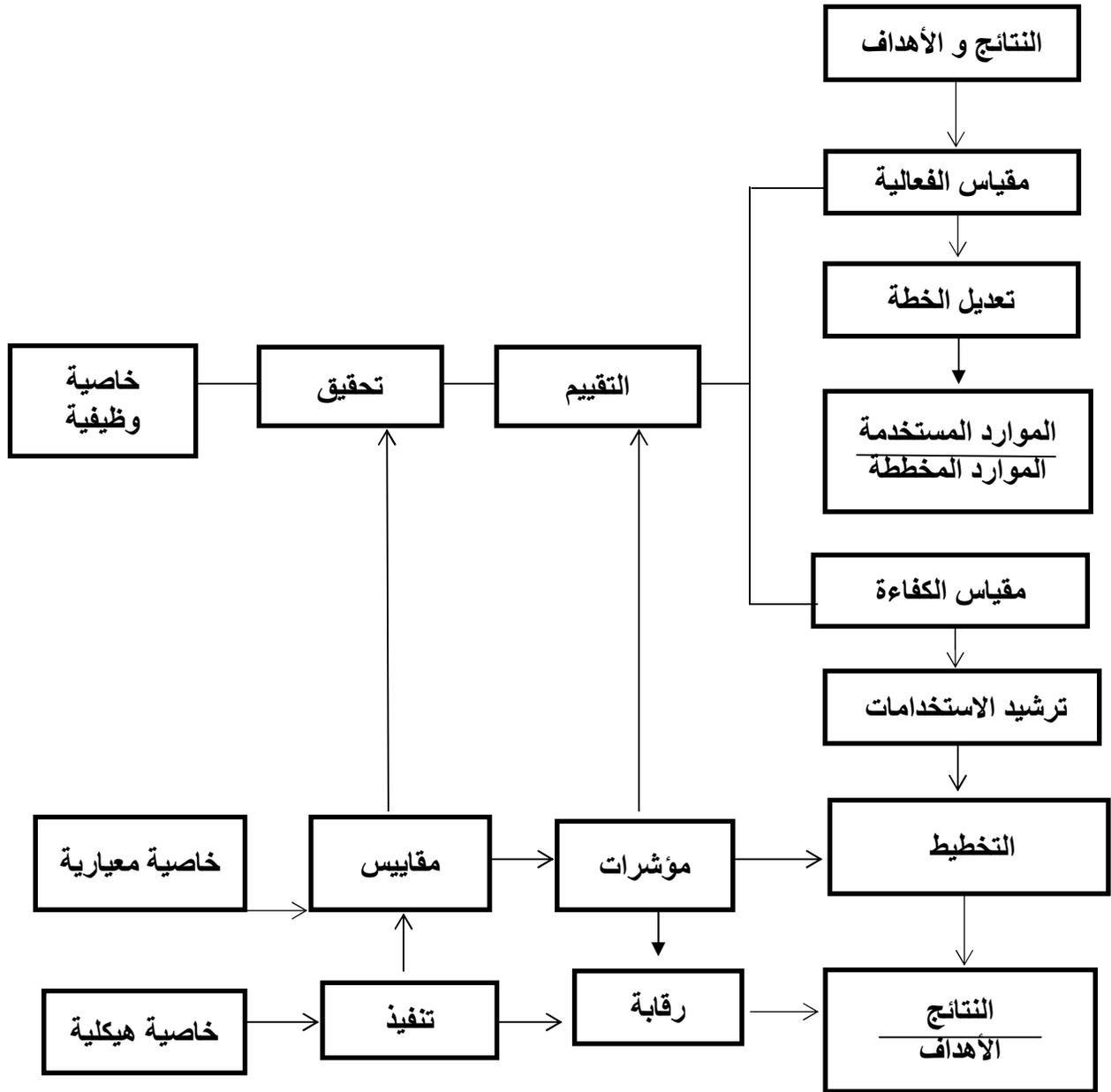
يستنتج الباحث من مفهوم تقويم الأداء المالي مايلي:

- يشمل مجموعة من الاجراءات للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بصورة مثلى.
- يعتبر وسيلة لمعرفة الوضع الذي عليه المؤسسة.
- يستخدم مؤشرات لقياس كفاءة وفعالية المؤسسة في استخدام الموارد.
- آلية لتحديد المشكلات وأسبابها من أجل المعالجة وتحقيق الأهداف.

يمكن للباحث تعريف تقويم الأداء المالي بأنه، مجموعة من الاجراءات والأساليب التي تستخدم للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بصورة مثلى، عن طريق التعرف على الايجابيات وتعزيزها، وتحديد السلبيات وأسبابها ومعالجتها، من اجل تحقيق أهداف المؤسسة المخططة مسبقاً بأقل تكلفة ممكنة. و لتوضيح عملية تقويم الأداء المالي يمكن عرض الشكل الآتي:

(¹) فلاح حسن الحسيني، الادارة الاستراتيجية، (عمان: دار وائل للنشر، 2000م)، ص144

الشكل رقم (1/2/3)
تصوير إيضاحي لتقويم الأداء المالي



المصدر: السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال و التحديات الراهنة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000)، ص

.39

2/2/3 أهمية تقويم الأداء المالي

تتمثل أهمية تقويم الأداء المالي في الآتي⁽¹⁾:

- تمكين المنشأة من تخطي مراحل دورة حياتها بصورة جيدة وفي الوقت المحدد لكل دورة وذلك من خلال القدرة علي البقاء، النمو، الاستقرار، والقيادة الرائدة للمنشآت الأخرى.
- ضمان جودة الأداء من خلال تحقيق الأهداف بأقصى كفاءة ممكنة وترشيد الطاقات البشرية في المنشأة إضافة إلي ترشيد الإنفاق.
- تزويد كافة المستويات الإدارية بوسائل قياس تكفل قياس الأداء بأفضل الأدوات لاكتشاف الانحرافات وتحفيز العاملين بجانب توجيه نظر الإدارة العليا الي مراكز المسؤولية التي تحتاج الي الإشراف بصفة عاجلة أي أن تسعى الإدارة لمعالجة الانحراف بأقصى سرعة ممكنة.
- الكشف عن بعض جوانب الأداء غير الكمية وهي تلك التي يصعب التعبير عنها كمياً كالأداء الإجتماعي والتنظيمي وإسهام المنشأة في الحفاظ علي البيئة.

أيضاً يمكن ان تتمثل أهمية تقويم الأداء المالي فيما يلي⁽²⁾:

- توفر نتائج تقويم الأداء تغذية عكسية عن أداء كل موظف في المنظمة، حيث يعرف الفرد من خلاله حقيقة أدائه، وبسبب معرفته أن مستقبله الوظيفي مرتبط بهذه النتائج، ونتيجة لذلك سيتولد لديه دافع ورغبة في تحسين أدائه.
- إن جواً من التفاهم والعلاقة الإيجابية يسود لدى العاملين في المنظمة عندما يدركون أن جهودهم المبذولة في تأدية أعمالهم تجد لها مكاناً للتقدير والاهتمام من قبل المنظمة، وخاصة عندما يعرفون أن هدف تقويم الأداء هو تطوير أدائهم لمساعدتهم على الحصول على مكاسب وظيفية أرقى.
- إن وجود نظام تقويم أداء موضوعي يحقق العدالة في المعاملة بين كافة أفراد المنظمة.
- إن وجود نظام فعال لتقويم الأداء يحسن من عملية الإشراف والتوجيه لدى الرؤساء ذلك لأن طبيعة تقييم الأداء يتطلب منهم متابعة مرؤوسيهم باستمرار وجمع المعلومات عن هذا الأداء وتحليلها بشكل دقيق حتى يتمكنوا من الوصول إلى تقييم موضوعي للأداء.

(¹) محمد مرشد الرحيلي، احمد سعد النصار، تقويم أداء المشروعات الحكومية، (الرياض: الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في السعودية، 1994م)، ص ص312-313

(²) حسام درعزيني، تقييم الأداء، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غيرمنشورة، 2011م)، ص5.

- تعد نتائج تقييم الأداء وثائق تبرر المنظمة من خلالها جميع القرارات المتخذة في مجال شؤون العاملين من نقل وترقية وتعويضات...الخ.
 - مما سبق يستنتج الباحث أن أهمية تقييم الاداء المالي تتمثل في:
 - الحفاظ على موارد المجتمع من خلال الاستخدام الأمثل للموارد.
 - تحقيق رفاهية المجتمع من خلال تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح والإسهام في قيام مشروعات جديدة وبالتالي توفير فرص عمل وتقليل البطالة وتحسين الأوضاع المعيشية للعاملين وغيرها من الفوائد الإجتماعية الأخرى.
 - المساعدة في النهوض بالمؤسسة وتحسين بيئة والاستمرارية والإستقرار.
- ويعتبر تقييم الاداء المالي في حد ذاته تقويماً للاداء الكلي للشركة اذ أنه يكشف عن نقاط الضعف والقوة في الوظائف الادارية من جوانب التخطيط والتنظيم والرقابة والاشراف فمن خلال تقييم الاداء المالي يمكن تحقيق الاتي⁽¹⁾:
- تستطيع الادارة أن تعيد النظر في سياساتها وبرامجها واجراءاتها.
 - تستطيع الادارة أن تحكم على مدى نجاح الاختيار لان التقييم يكشف عما اذا كان الفرد المناسب مكافئاً بالوظيفة التي تتفق مع قدراته وميوله ومؤهلاته.
 - تستطيع الادارة أن تحكم على مدى سلامة الاختيارات التي تجربها على للعاملين.
 - تستطيع الادارة أن تحكم على مدى نجاح برامج التدريب في تنمية قدرات وتطوير العاملين والمشرفين على قيادة مرؤوسيههم وتوجيههم.
 - يستطيع العاملون معرفة رواتبهم واجورهم الاساسية والزيادات المتوقعة.
 - يمكن للرئيس العمل على التاكيد وبشكل مستمر على مقدار التقدم الذي يطرأ على أداء المرؤوسين
 - اكتشاف الانحرافات ومعرفة اسبابها لتأخذ الاجراءات التصحيحية منعا لتكرارها ويتم اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المنشأة.
 - ترشيد الانفاق من خلال متابعة كيفية استخدام المنشأة لمواردها وهل للمنشأة طموح لتحقيق ما هو اعلى واكثر اتساعاً ومدى تحقيق الاهداف المرسومة من خلال الاستغلال الامثل والافضل للموارد الاقتصادية.

(1) شادية عبدالله محمد الحسن، دور المعلومات المحاسبية في تقييم الاداء المالي والمحاسبي لبنك السودان (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2006)، ص 78

- التأكد من التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة في الانتاج والتسويق والتمويل والافراد وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الاقتصادية ولتلافي الضياع الاقتصادي والاسراف المالي.

3/2/3 المنافع المتحققّة من عملية تقويم الأداء المالي

يمكن إيجاز المنافع المتحقّقة من عملية تقويم الاداء المالي لكل من الفرد، والمدير، والمنشأة، فيما يلي⁽¹⁾:
1/3/2/3 بالنسبة للفرد: إن عملية التقويم تحسن إدراك الفرد ومفاهيمه المرتبطة بعملية التقويم، وتوضح له الأساليب التي يمكن إتباعها من أجل تحسين مستوى أدائه، لكي تزيد ثقة الفرد بنفسه وتجعله يشعر بتشجيع ودعم الإدارة له.

2/3/2/3 بالنسبة للمدير: إن عملية التقويم تعرف المدير بالطرق الواجب إتباعها من أجل تشجيع الأفراد لتحسين مستوى أدائهم، وكذلك مساعدة المديرين في تخطيط القوى العاملة، وتدعيم ثقتهم بأنفسهم وبمديريهم.
3/3/2/3 بالنسبة للشركة: إن عملية التقويم توفّر طرق التنبؤ بالأداء المتوقع، وتحديد جوانب الضعف وكيفية علاجها، وكذلك توفير المعلومات الإدارية اللازمة من أجل اتخاذ القرارات أو التحفيز، وتحديد متطلبات عمليات التدريب اللازمة التي من شأنها رفع مستويات الأداء.

أجمع مفكرو الإدارة في إطار الرقابة والتقييم على ضرورة التأكد من أنما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط، ولا نترك الأمور تسير دون رقابة وتقويم لان ذلك قد يؤدي إلى نتائج سلبية منها⁽²⁾:

- عدم التعرف على مدى تحقيق الأهداف المحددة.
- عدم معرفة ماهية المشكلات القائمة إن وجدت.
- عدم معرفة كيفية علاج أو منع تكرار هذه المشكلات.

4/2/3 أهداف تقويم الأداء المالي

بشكلٍ عام إن الهدف الرئيسي من عملية تقويم الاداء المالي هو تحسين الأداء وتطويره، ويمكن لعملية التقويم أن تحقّق هدفها الرئيسي من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية المتعلقة أساساً برصد الوظيفة التخطيطية والإشرافية بالبيانات والمعلومات اللازمة، والتي تمكّنها من حسن التخطيط والإشراف والتوجيه، ومساعدة الإدارة التنفيذية عن مستوى أدائها للنشاط وهذه الأهداف الفرعية هي⁽³⁾:

(¹) عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003)، ص 484
 (²) ديالا الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي السوري، بحث تطبيقي في المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1995 - 1996)، ص113.

(³) John.M. Ivancevich, etal, **Managing for performance, Revised edition** (America: Business publications, I.n.c,1983), P.480.

1/4/2/3 التزويد بالمعلومات: إن عملية التقييم تزود الإدارة بالمعلومات الموضوعية عن النتائج التي حققتها الإدارة التنفيذية، وكذلك تزويدها بالمعلومات الضرورية لوضع السياسات المستقبلية المتعلقة بالتدريب والترقية وغيرها.

2/4/2/3 ترشيد عملية التخطيط: ويتم ذلك من خلال تزويد عملية التخطيط والجهات القائمة عليها بالبيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ ومستوى كفاءة التنفيذ، معوقات عملية التنفيذ وسبل علاجها على نحو يضمن تطوير وتحسين مستوى أداء الوظيفة التخطيطية نفسها، وبنفس الوقت يضمن تحديد الأهداف المستقبلية على نحو أفضل وأكثر دقة.

3/4/2/3 ترشيد القرارات الإدارية: ويتم ذلك من خلال:

- إن عملية التقييم توفر للإدارة البيانات اللازمة، التي تمكنها من متابعة تنفيذ النشاط خطوة بخطوة، وعلى نحو يكفل تصحيح مسار النشاط في الوقت المناسب، وهذا يساعد في تدارك انحرافات التنفيذ في وقت مبكر من أجل اتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة.
- ضمان حسن استخدام وإدارة الموارد البشرية والمادية، وبحث الأسباب التي أدت إلى مظاهر الهدر والإسراف في تلك الموارد.
- إلغاء التحيز والمحسوبيات عند اتخاذ القرارات الإدارية، وتجنب التأثير السلبي الناتج عن ذلك، والذي قد يخلق نوعاً من علاقات التوتر بين الرؤساء والمرؤوسين ويتم تحقيق ذلك من خلال الاعتماد على معايير تقييم موضوعية.

4/4/2/3 تشجيع تقييم الأداء الداخلي: إن عملية التقييم التي تقوم بها هيئات الرقابة الخارجية لها دوراً كبيراً في تشجيع إدارة المنشآت على ممارسة تقييم الأداء الذاتي أو الداخلي، بالتالي فإن عملية التقييم هذه تساعد الموظفين في إدراك نقاط الضعف والقوة لديهم، ومعرفة كيفية تطوير أدائهم وقدراتهم، وكيفية تحسين مستوى الأداء العام للمنشأة التي يعملون فيها.

6/4/2/3 بيان الأهمية الاقتصادية: إن عملية التقييم تساعد في معرفة أهمية النشاط أو القطاع موضوع التقييم، وتبين مدى مساهمة هذا القطاع في تحقيق أهداف التنمية على الصعيد الوطني.

7/4/2/3 إرساء مبدأ المساءلة: إن عملية تقييم الأداء المالي والإداري تعد الأساس الذي يبنى عليه مبدأ المساءلة، ومما لا شك أن المساءلة لها أهمية كبيرة، على اعتبار أنها علاقة قوية بين المساءلة والفساد الإداري، ففي الحالات التي يغيب فيها نظام المساءلة أو يكون غير فعال، تزداد فرص حدوث الفساد الإداري، بل إن غياب المساءلة يشجع على حدوث الفساد الإداري.

أيضاً يمكن أن تتمثل أهداف تقويم الأداء المالي فيما يلي⁽¹⁾:

1/4/2/3 زيادة هامش الربح التشغيلي بزيادة الأرباح المحققة عن المستوى العادي.

2/4/2/3 استمرارية التحسين وإدامته: هو الفعل الذي يتم القيام به؛ لتغيير عمليات المنظمة بحيث تلبى

حاجات عمل المنظمة مثل تخفيض التكلفة ورفع مستوى يعني زيادة القيمة السوقية لأسهمها .

3/4/2/3 الاستخدام الأمثل للأصول: من أجل تحسين استخدام الأصول؛ يحاول المديرون تخفيض مستويات

رأس المال العامل المطلوب لدعم مزيج العمل والحجم المفترضين.

4/4/2/3 تعزيز الفاعلية/الكفاءة وإدامتها: مرتبط بشكل مهم بكيفية مقابلة المنظمة لمنتجاتها وخدماتها

للحاجات المختارة من الزبائن المختارين والكفايات التي تحفز تلك الفاعلية.

5/4/2/3 التغيير في سياسة الدين، سياسة هيكل رأس المال: هو ذلك الهيكل الذي يعظم سعر سهم المنشأة

بحيث تكون نسبة الدين أقل من تلك النسبة التي تعظم الإيراد المتوقع للسهم.

6/4/2/3 زيادة التدفق النقدي المستقبلي الحر وإدامته: هو عبارة عن صافي الدخل مخصومة منه الزيادة في

رأس المال العامل التشغيلي ناقصة الزيادة في صافي الموجودات طويلة الأمد ومضافة إليها الزيادة في صافي

الدين.

7/4/2/3 الموازنة بين العائد المالي المستقبلي والمخاطر: احتمالات أن العوائد وكذلك القيم لأصل معين أو

للورقة المالية، قد تكون لها نتائج بديلة. وترتبط احتمالات النتائج البديلة بشكل أساس بالتكرارات النسبية

8/4/2/3 تحقيق الميزة التنافسية وإدامتها: وهي موقف يمكن للمنشأة، أن تصل إليه، أو قد لا تصل إليه، في

بيئتها التنافسية.

يستنتج الباحث أن تقويم الأداء يهدف الي توفير معلومات مفيدة تساعد في ترشيد القرارات وتحقيق

الاهداف المرجوة على مستوى الشركة وعلى المستوى القومي.

5/2/3 أنواع تقويم الأداء المالي:

تتمثل أنواع تقويم الأداء المالي في نوعين هما⁽²⁾:

1/5/2/3 تقويم الأداء المالي المخطط: ويقصد به مقارنة الأداء الفعلي بالخطط الموضوعية، وهذا يتطلب

وجود خطة قبل بداية التنفيذ تكون واضحة ومعلومة لكل الأفراد المسؤولين عن تنفيذها

(1) ماهر موسى درغام ومروان محمد ابو فضة، أثر تطبيق انموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي، (غزة:

الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد 17، العدد 2، 2009م)، ص ص 746-748

(2) الطيب حامد إدريس موسى، اثر القياس المرجعي على تقويم الاداء المالي في المصارف التجارية السودانية- دراسة ميدانية (

السودان: مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد 14، 2015)، ص 51

2/5/2/3 **تقويم الأداء المالي الفعلي:** ويقصد بهذا النوع من التقويم أن تتم مقارنة الأداء الفعلي لهذه الفترة المالية مع الأداء الفعلي لفترات سابقة، أي المقارنة التاريخية والتي توازي التحليل الأفقي للأداء المالي للمنشأة، ويتطلب هذا النوع من التقويم الحصول على تقارير الأداء للفترات السابقة.

يرى الباحث ضرورة تعدد أساليب التقويم تبعاً لتعدد أنواع تقويم الاداء المالي.

6/2/3 الجوانب التي يتعرض لها تقويم الأداء المالي

من أهم الجوانب التي يتعرض لها تقويم الأداء المالي ما يلي:⁽¹⁾

- مدى تحقيق الربحية في ظل الإمكانيات المادية و المالية المتاحة.
- تحديد أفضل مزيج مرغوب فيه من الأصول و ذلك يتضمن إقرار حجم و نوع الاستثمار المناسب، و تحديد الحجم المناسب من رأس المال و الديون سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل.
- مدى قدرة المؤسسة على تسديد التزاماتها أي قدرتها المالية، هذا المؤشر ضروري لأي مؤسسة لاكتساب السمعة الجيدة مع الزبائن و بالتالي تحقيق النمو و الاستمرارية.
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.

7/2/3 عناصر تقويم الأداء المالي

تتمثل عناصر تقويم الأداء المالي بالاتي:⁽²⁾

1/7/2/3 الفاعلية: ويقصد بها فحص مدي تحقيق النتائج أو الأهداف المرجوة بمراجعة فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنشأة، بالإضافة الي مراقبة النتائج الفعلية لنشاطها مقارنة بالنتائج المستهدفة.

2/7/2/3 الكفاءة: ويقصد بها فحص العلاقات بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استحدثت من أجل انتاجها، وكذلك الاهتمام بتحديد الحد الأقصى من المخرجات بالنسبة لمدخل معين بمصادقية مدي كفاءة الانتفاع بالموارد المالية والبشرية وغيرها، بما في ذلك مخصص نظم المعلومات، ومقاييس الأداء، وترتيبات المتابعة، بالإضافة الي الاجراءات المتبعة لمعالجة العيوب وأوجه القصور.

3/7/2/3 الاقتصادية: ويقصد بها فحص الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد، للتأكد من تكلفتها الي ادني مستوي ممكن، مع الأخذ في الاعتبار الجودة بمراقبة مدي التوفير في الانشطة الادارية، وفقا للمبادي والممارسات السليمة والسياسات الادارية.

(1) سامية بوضياف ، تقييم الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة شركة تأمين المحروقات خلال 2005-2008، (الجزائر: جامعة البلدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص نقود ومالية، 2009)، ص ص 62-63.

(2) الفاتح فضل الله محمد زين، أثر تطبيق معايير المحاسبة علي المالي في المصارف الاسلامية بالسودان،(الخرطوم: جامعة السودان

للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2011م)، ص ص 62-63

يستنتج الباحث من عناصر تقويم الأداء المالي أنه يبحث عن مدى تحقق الاهداف باستخدام الموارد المتاحة استخداماً امثل، يقلل من التكلفة الى ادنى حد ممكن، دون اخلال مستوي الجودة المطلوبة.

8/2/3 العوامل المؤثرة على تقويم الأداء المالي:

هناك عدة عوامل داخلية إدارية و فنية مؤثرة على تقويم الأداء المالي و التي سنلخصها فيما يلي:

1/8/2/3 الهيكل التنظيمي: هو الوعاء أو الإطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالشركات و أعمالها، ففيه تتحدد أساليب الاتصالات و الصلاحيات و المسؤوليات و أساليب تبادل الأنشطة و المعلومات، حيث يتضمن الهيكل التنظيمي في الكثافة الإدارية هي الوظائف الإدارية في المؤسسات و التمايز الرأسي و هو عدد المستويات الإدارية في المؤسسة و أما التمايز الافقي فهو عدد المهام التي نتجت عن تقييم العمل و الاستثمار الجغرافي من عدد الفروع و الموظفين.

ويؤثر الهيكل التنظيمي على أداء المؤسسات من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط بنجاح عن طريق تحديد الأعمال و النشاطات التي ينبغي القيام بها ومن تم تخصيص الموارد لها بالإضافة إلى تسهيل تحديد الأدوار للأفراد في المؤسسة و المساعدة في اتخاذ القرارات ضمن المواصفات التي تسهل لإدارة المؤسسة اتخاذ القرارات بأكثر فعالية و كفاءة⁽¹⁾.

2/8/2/3 المناخ التنظيمي: هو شفافية التنظيم و اتخاذ القرار بأسلوب الإدارة و توجيه الأداء و تنمية العنصر البشري، أي إدراك العاملين أهداف المؤسسة و مهامها و نشاطاتها مع ارتباطها بالأداء، و يجب أن يكون اتخاذ القرار بطريقة عقلانية و على الإدارة أن تشجع الموظفين على المبادرة الذاتية أثناء الأداء، حيث يقوم المناخ التنظيمي على ضمان سلامة الأداء بصورة إيجابية و كفاءته من الناحيتين الإدارية و المالية، وتقديم معلومات لمتخذي القرارات لتحديد صورة للأداء و التعرف على مدى تطبيق الإداريين للمعايير الأداء عند التصرف في أموال المؤسسة⁽²⁾.

3/8/2/3 التكنولوجيا: هي عبارة عن الأساليب و المهارات و الطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة و التي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، و يندمج تحت التكنولوجيا عدد من أنواع مثل تكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، و التي تكون وفقاً للموصفات التي يطلبها المستهلك. وتكنولوجيا الإنتاج المستمر و التي تلتزم بمبدأ الاستمرارية، و تكنولوجيا الدفعات الكبيرة. وعلى المؤسسة تحديد نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها و المنسجمة مع أهدافها وذلك بسبب أن التكنولوجيا من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسات و التي لبد لهذه المؤسسات من التكيف مع التكنولوجيا و استيعابها وتعديل أدائها وتطويره بهدف

(1) محمد محمود الخطيب، الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات (عمان: دار الحامد للنشر، 2010)، ص ص 48-49.

(2) زيبيدي البشير، دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال، (الجزائر: جامعة البليدة، كلية العلوم و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة و تدقيق، غير منشورة، أكتوبر 2011،

الموائمة بين التقنية و الأداء، و تعمل التكنولوجيا على شمولية الأداء لأنها تغطي جوانب متعددة من القدرة التنافسية و خفض التكاليف و المخاطر بإضافة إلى زيادة الأرباح و الحصة السوقية⁽¹⁾.

4/8/2/3 الحجم: يقصد بالحجم هو تصنيف المؤسسات إلى مؤسسات صغيرة أو متوسطة أو كبيرة الحجم حيث يوجد عدة مقاييس لتصنيف أو قياس حجم المؤسسة منها، إجمالي الموجودات أو إجمالي الودائع، إجمالي المبيعات، إجمالي القيمة المضافة. ويعتبر الحجم من العوامل المؤثرة على الأداء للمؤسسات، فقد يشكل الحجم عائقاً على أداء المؤسسة حيث أن زيادة الحجم فإن عملية إدارة المؤسسة تصبح أكثر تعقيداً ومنه يصبح أداؤها أقل فعالية، وبشكل إيجابي من حيث أنه كلما زاد حجم المؤسسة يزداد عدد المحللين الماليين المهتمين بالمؤسسة وأن سعر المعلومة للوحدة الواحدة الواردة في التقارير المالية يقل بزيادة حجم المؤسسة، وقد أجريت عدة دراسات حول علاقة الحجم بأداء المؤسسات تبين من خلالها أن العلاقة بين الحجم و الأداء علاقة طردية⁽²⁾.

أيضاً من العوامل التي تؤثر على تقويم الأداء ما يلي⁽³⁾:

5/8/2/3 تاريخ وثقافة المؤسسة: تتأثر ممارسة عملية تقويم الاداء بالمفاهيم الثقافية السائدة وتاريخ المؤسسة فالقيم الهامة يدافع عنها الاشخاص بينما تقويم الاداء الذي يسعى الى ازالة تاريخ وثقافة المؤسسة فاه يتعرض لعدم القبول وسوء الفهم.

6/8/2/3 حجم وقطاع المؤسسة: يحدد هذان العاملان محتوى نظام تقويم الاداء فالمؤسسات الكبيرة التي تعمل في ميدان منافسة دائم تسعى باستمرار الى تطوير نظام تقويم الاداء لديها وتحديثه.

7/8/2/3 التوجهات الاستراتيجية والاقتصادية والثقافية للمؤسسة: تحدد هذه التوجهات معايير وانظمة التقويم، فكلما منها يتطلب مستوى من الفاعلية والاداء ويسهم في تحديد الانماط القدرات الكامنة لديهم للتطوير المستقبلي للمؤسسة.

8/8/2/3 اسلوب الادارة السائد: يعد اسلوب الادارة السائد عاملاً أساسياً في تحديد نظام التقويم وطريقة تنفيذه، لأنه يأخذ في الحسبان اولويات المؤسسة.

طبيعة العلاقات الإجتماعية القائمة: سواءاً داخل المؤسسة أو مع البيئة المحيطة من نقابات وموردين وخلافه فهذا يؤثر في محتوى نظام التقويم وشكل ممارسته.

9/8/2/3 الاختلاف في حجم العمل: المؤسسة التي تعالج حجم كبير من العمل تحتاج الى موارد لكل وحدة عمل اقل مما تحتاج اليه أخرى لديها حجم من نفس العمل.

9/2/3 الشروط الواجب توفرها في نظام تقويم الاداء المالي:

حتى يحقق تقويم الاداء المالي أهدافه يجب أن تتوفر مجموعة شروط وهي⁽¹⁾:

(1) محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 50.

(2) محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 51.

(3) محمد مرعي مرعي، دليل نظام التقييم في المؤسسات والادارات (دمشق: دار الرضا للنشر، 2001)، ص 7

- إقناع المسؤولين في الجهات الخاضعة للتقييم إلى أهمية وضرة التقييم، لأنه متى توفرت هذه القناة بأهمية التقييم أصبح بالإمكان الاستفادة من نتائج عملية التقييم.
- يجب أن تتمتع العناصر القائمة بعملية التقييم بمستوى عالٍ من التأهيل العلمي والعملية، بشكلٍ يستطيع من خلاله العنصر المكلف بالتقييم تفهم طبيعة عمل ونشاط المنشأة موضوع التقييم.
- الاستمرارية في عملية التقييم فعلمية التقييم يجب ألا تقتصر على فترة محددة، وإنما يجب التقييم بصورة دورية ومنظمة، وعلى فترات قصيرة حتى يمكن معها مواجهة الانحرافات في الوقت المناسب وفور حدوثها، قبل أن تتطور ويستفحل أمرها.
- وضع نظام متكامل لتقييم الأداء يستمد عناصره من المعلومات التي تكشف عن الأداء الجاري في نشاطٍ معين داخل المنشأة، وذلك من خلال متابعة الأداء ومعرفة الإنجازات التي تحققت
- يجب أن يعتمد نظام التقييم على وضع معايير تشمل كافة العمليات التي تمثل أوجه النشاط في المنشأة، لمقارنة الأداء الفعلي مع المخطط على ضوءها، ولابد أن تتصف هذه المعايير بالدقة والموضوعية وأن تكون مدروسة بشكلٍ علمي.
- أن يتمتع نظام التقييم بالكفاءة العالية، والقدرة على تحسين مستوى الأداء ورفع كفاءة
- أن يراعى في نظام التقييم تحقيق التنسيق والتعاون مع أجهزة الرقابة المختلفة وعدم تعارض أهدافها.
- ضرورة فهم نظام التقييم من قبل واضعي تقارير الأداء من مشرفين ورؤساء، لأن عدم فهمه سينتهي به إلى الفشل الأكيد. أخيراً تم استنتاج أن توفر الشروط السابقة مجتمعة من شأنه أن يؤدي إلى نجاح عملية التقييم واكتشاف الانحرافات في الوقت المناسب، واقتراح الحلول الكفيلة بالوصول إلى مستويات الأداء المطلوبة.

ويتميز تقييم الأداء المالي الجيد بمجموعة من الخصائص أهمها ما يلي⁽²⁾:

- يجب أن يكون تقييم الأداء المالي الفعال محفزاً للجهود، وحتى يكون كذلك يجب أن يصمم على ضوء واقع الجهود المتوفرة والمتاحة.
- أن يكون التقييم الفعال واقعياً يسمح لرجال البيع أن يشاركوا في الانجاز، أي يجب أن لا يكون بعيداً عن حقيقة قدرات رجال البيع.

(¹) John & Betty H. & R., **Performance Appraisal**, (M.A. Kent publishing co. Boston, 1984), P.38.,

(²) حاتم حماد حماد، الحكومة الالكترونية ودورها في زيادة فاعلية الأداء المالي بالوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة النيلين،

كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص 59

- أن يكون برنامج التقييم مبنياً علي أساس الاتفاق بين رجال البيع والادارة.
 - التزام رجال البيع بالأهداف الموضوعه من البرنامج.
 - أن يصمم البرنامج علي أساس أهداف واقعية يمكن الوصول اليها، ويسهل قياسها بالارقام.
 - أن يصمم البرنامج علي أساس أهداف واقعية يمكن الوصول اليها، ويسهل قياسها بالارقام.
- يستنتج الباحث من خصائص تقويم الأداء المالي أنه يبني علي التخطيط الاستراتيجي المنفذ من قبل الادارة.

10/2/3 خطوات تقويم الأداء المالي:

- تتم عملية تقويم الأداء المالي وفقاً للخطوات التالية⁽¹⁾:
- تحديد الأهداف التي تسعى الادارة الي بلوغها، وتنقسم هذه الأهداف الي أهداف فرعية تخصص لكل قسم من الأقسام في داخل المنشأة، وتشرح هذه الأهداف، وتحدد لكل قسم من الأقسام الدور المطلوب بلوغه، ولا بد أن تكون هذه الأهداف متناسقة ومنسجمة، ومرتبطة ببعضها البعض لتحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة.
- تحديد مستويات الأداء التي تتطلبها الادارة في المنشأة.
- تدريب العاملين بالمنشأة تدريباً شاملاً، يتضمن الطرق الفنية للعمل، ووسائل الاتصال، وتنمية التعاون بين أقسام وادارات المنشأة.
- تخصيص المعايير التي تقيس الأداء.
- تحديد الأداء المراد قياسه بالضبط، وتعتبر هذه الخطوة أساسية في زيادة فعالية تقويم الأداء.
- اختيار الطريقة التي تساعد الادارة في عملية التقييم، وقد يتم الجمع بين أكثر من طريقة.
- دراسة نوع الاعمال التي تودبها المنشأة والتعرف علي قدرات ومستويات وطموح افراد المنشأة، ومدى استعدادهم للمساهمة الايجابية في تحقيق الأهداف الشخصية وأهداف المنشأة علي وجه العموم.
- توضيح العوامل التي تبني عليها عملية تقويم أداء الادارات، والعاملين علي السواء، وتفصيل هذه العوامل أو البنود الي أجزاء.
- علي المقوم تحديد الطرق التي يلزم اتباعها للوصول الي الأهداف والمراحل الزمنية اللازمة لتحقيقها، فلا بد أن يوضح المزايا التي تعود من اتباع الخطة التي اتفق عليها.
- أن تعمق الادارة مفهوم الاشراف لدي المشرفين، وتوضح لهم أن علاقتهم بمرؤوسيهي ليست تصيد أخطاء الاخرين، وانما هي العلاقة تعاون واتصال وتوجيه.

(1) يوسف محجوب بابكر مصطفى، الرقابة الداخلية ودورها في تقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية، (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2010 م)، ص ص 61-62

- عقد اجتماعات دورية لمناقشة قياس وتقويم الأداء، والمشاكل التي تعترضها، واسباب هذه المشاكل وطرق التغلب عليها.

- دراسة ماتم في الاجتماعات، وتطبيق ماتوصلت اليه المناقشات من نتائج كل مكان ذلك عمليا ومناسبا.

- مراجعة طريقة التقويم المتبعة من حين لآخر، وذلك لمعرفة ما اذا كانت الطريقة المتبعة تؤدي وتفي بالغرض، أم تحتاج الي تعديل عن طريق اضافة بنود جديدة للتعديل.

ويمكن حصر خطوات تقويم الأداء المالي فيما يلي (1):

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل واعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.

- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل النسب الربحية والسيولة والنشاط وتتم بإعداد واختيار الادوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المالي.

- دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع؛

- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية التقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسة للتعامل معها ومعالجتها.

يرى الباحث من خلال خطوات تقويم الأداء المالي انها تبدأ من الأهداف وتنتهي بالنتائج أي الاهداف المحددة مسبقاً فان تم الوصول الى الهدف المخطط مسبقاً فقد وصلت عملية التقييم غاياتها والا فلا بد من تصحيح وتعديل المسار لبلوغ الأهداف المخططة مسبقاً.

11/2/3 معايير تقويم الأداء المالي:

إن نجاح أية منشأة يقاس بالمدى الذي يتحقق به أهدافها، وإن قياس هذه الأهداف يعد من الوسائل والأدوات اللازمة للإدارة في معرفة كفاءة الأعمال، لذا فبعد أن يتم تحديد الأهداف التي ترغب المنشأة في تحقيقها، لابد من تحديد معايير التقويم، فالمعايير هي، عبارة عن ترجمة للخطط والأهداف والسياسات والإجراءات الخاصة بأية منشأة، وهي عبارة عن وسائل تسمح بإجراء المقارنة بين الأهداف والأداء أو بين المدخلات والمخرجات (2)، واستخدام معايير التقويم يساعد على الآتي (3):

- تساعد معايير التقويم على تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالوسائل التي تكفل قياس وتخطيط الأداء المتعلق بنشاطها.

(1) محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص ص 52- 51

(2) عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية: المعايير - التقييم - التصحيح، (عمان: مؤسسة زهران، 1994)، ص 107

(3) محمد كوفيانية، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام (حلب: جامعة حلب، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1991)، ص 148

- توفر المعايير قاعدة لاكتشاف صعوبات العمل الناتجة من عمل أعضاء المنظمة، فقد تكون هذه الصعوبات ناتجة عن قلة التدريب الذي يمكن الموظف من ممارسة عمله ورفع مستوى أدائه.
- تحدد عملية تقويم الأداء المدى الذي يتحقق عنده تحمل المسؤوليات الإدارية.
- تستهدف معايير التقويم ترشيد العملية الإنتاجية، عندما يكون الهدف من ورائها قياس الجودة أو قياس الزمن المطلوب للعمليات الإنتاجية، أو عند قياس الحركة التسويقية والبيعية.
- تساعد معايير التقويم المستويات الإدارية المختلفة على اكتشاف الانحرافات التي يقتضي الأمر تحليلها للوقوف على أسبابها، من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية كلما أمكن ذلك.
- تساعد معايير التقويم على قياس الكفاءة الإنتاجية، والتحقق من مدى الاستخدام الاقتصادي لعوامل الإنتاج في الوحدة الاقتصادية.

توجد اربعة معايير رئيسية لتقويم الاداء المالي وهي كالآتي⁽¹⁾:

1/11/2/3 المعايير التاريخية:

وتكون مستمدة من فعاليات المنشأة اذ تمكن المحلل المالي الداخلي فيها من حساب النسب المالية من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الادارة العليا والمالية والكشف عن مواطن الضعف ومعالجتها وعن مناطق القوة لكي يتم دعمها واسنادها

2/11/2/3 المعايير القطاعية(الصناعية):

تمثل اساس جيد لمقارنة اداء المؤسسات ومتابعتها دوريا خاصة وان المنشأة المعنية تتشابه في العديد من خصائصها مع النشاط القطاعي الذي تقارن به على الرغم من وجود اختلافات عديدة بين المنشآت موضوع المقارنة في القطاع الواحد.

3/11/2/3 المعايير المطلقة :

وهي تعني وجود خاصية متصلة باخذ شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات تقاس بها النسب ذات العلاقة في منشأة معينة

4/11/2/3 المعايير المستهدفة

وهي تستهدف ادارة المنشأة وتحققها من خلال تنفيذ الموازنة أو الخطة وبالتالي مقارنة النسب المتحققة بالفعل بتلك المستهدفة.

(¹) عبدالرحيم محجوب احمد، المراجعة الادارية ومراجعة الجودة ودورها في تقويم الاداء المالي والاداري بالجامعات الحكومية السودانية

- دراسة ميدانية على عينة من الجامعات الحكومية السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2016)، ص ص 150-151

ان المعايير تختلف من وحدة اقتصادية الى اخرى باختلاف طبيعة الوحدة الاقتصادية واختلاف الاهداف المرسومة لها من فترة زمنية لآخرى وهناك بعض المعايير الخاصة بتقويم الاداء المالي والتي ظلت على مرور التاريخ تشكل المعايير شبه العامة في قياس الاداء في كثير من المنشآت حتى لو اختلفت طبيعة النشاط في الوحدات الاقتصادية المختلفة وهي:

1. **معيار الربحية:** يعبر مصطلح الربح لدى المحاسبين عن زيادة قيمة مبيعات المنشأة من السلع والخدمات على تكاليف عوامل الانتاج المستخدمة في ايجاد هذه السلع والخدمات ولقياس الربحية هناك عدة معايير مختلفة اهمها⁽¹⁾:

- القوة الايرادية: القوة الايرادية هي قدرة المنشأة على توليد الارباح وتستند الى نظرية صافي الربح الناتج عن العمليات التشغيلية الحالية.

- العائد على الاستثمار: وهو عبارة عن نسبة صافي الربح الى راس المال المستثمر، وصافي الربح هنا يقصد به هنا صافي الربح بعد خصم كافة التكاليف واقساط الاهلاك، ونظراً لاختلاف الربح على مدى سنوات المشروع يفضل حساب هذه النسبة في سنة تعتبر بياناتها عادية أو يمكن حساب متوسط الربح لعدد سنوات التشغيل ثم يتم القسمة على راس المال المستثمر، المقياسان القوة الايرادية والعائد على الاستثمار لا يستوفيان الى حد ما المعايير التي يجب توافرها للمقاييس الملائمة للاداء والتي يتمثل اهمها في الاتي⁽²⁾:

ان المقياس الامثل للاداء هو ذلك المقياس الذي يتغير بشكل ملحوظ مع التغيرات في اداء المدير ولا يتأثر مع التغيرات في العوامل غير الخاضعة للرقابة وتخرج من نطاق سيطرته، والمقياس الجيد هو ذلك المقياس الذي يقلل تعرض المدير لاطار وعوامل لا يمكن التحكم فيها، وان ما يصلح لتقويم اداء الشركة ككل قد لا يصلح لتقويم اداء المديرين، فعلى سبيل المثال يمكن ان تتأثر اسعار الاسهم بكثير من العوامل التي تعتبر ملائمة لاغراض تقويم قيمة الشركة، ولكنها لا تصلح لتقويم مساهمة المدير في قيمة الشركة، ويستلزم بالضرورة تعدد وتنوع مقاييس الاداء نظراً لتعدد مهام المدير وذلك حتى يمكن تقويم كل العواقب الاقتصادية المحتملة لقرارات افعال المدير، فيوجد كثير من المهام والجهود المبذولة لتحسين مستوى الجودة، وزيادة الابتكار، التنوع في المنتجات، وزيادة الكفاءة الانتاجية والمرونة في التصنيع، وأن اختلاف البيئة وطبيعة الظروف التي تواجهها كل شركة من الشركات تستلزم تنوع مقاييس الاداء واختلافها من شركة لآخرى في نفس الصناعة ومن وحدة لآخرى

(1) عقيل جاسم عبدالله، مرجع سابق، ص 198

(2) وفاء عمر التوم، أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2006)، ص ص 48-49

في نفس الشركة، وأن قدرة مقياس الأداء على التحفيز واطلاق قدرات المديرين لتحقيق النتائج المرغوب فيها، يتوقف ذلك على نظرة هؤلاء المديرين للاهداف في كونها سهلة ويمكن تحقيقها أو انها صعبة ويستحيل تحقيقها، ويجب ان ترتبط مقاييس الاداء بعوامل تؤثر على نتائج الاداء في الاجل القصير والاجل الطويل، بهدف تحفيز المديرين على تحقيق التوازن بين الاهداف التشغيلية في الاجل القصير وبين الاهداف الاستراتيجية في الاجل الطويل.

2. **معيار فترة الاسترداد:** يتضمن ذلك المعيار تحديد عدد السنوات الضرورية لاسترداد او استعادة تكلفة المشروع الاستثماري ومقارنة فترة الاسترداد المتوقعة بالحد الاقصى لفترة الاسترداد المقبولة للادارة وتفضل الادارة البديل ذو فترة الاسترداد الاقل عند المفاضلة بين مجموعة البدائل، حيث أن قصر الفترة يحقق معدلات ربح اكبر في وقت وجيز ومحدد من تاريخ الحصول على الاصل الثابت ورغم بساطة هذا المعيار فانه يركز فقط على الفترة اللازمة لاسترداد النفقات الاستثمارية ولا يأخذ في الاعتبار اي تدفق نقدي للداخل بعد تغطية هذه النفقات فهو مقياس للسيولة وليس للربح، ويمثل ذلك ثغرة في المعيار حيث يتجاهل ارباح الاستثمار التي تتولد بعد فترة الاسترداد وذلك بالاضافة لتجاهله عامل الوقت للنقود⁽¹⁾.

3. **معيار صافي القيمة الحالية:** طبقاً لهذا المعيار تخصم التدفقات النقدية الخارجية من القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة الناتجة عن المشروع الاستثماري، والقاعدة أن تقبل الادارة ذلك المشروع الذي يعمل على زيادة صافي ثرواتها الحالية ويختار متخذ القرار البديل الذي له اكبر صافي قيمة حالية ويأخذ هذا المعيار في الاعتبار عامل الوقت للنقود⁽²⁾.

4. **معيار معدل العائد الداخلي:** وهو معدل الخصم الذي عنده تتساوى القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة أي أنه معدل الخصم الذي يجعل صافي القيمة الحالية مساوياً للصفر، ويستخدم متخذ القرار معدل العائد الداخلي على اساس مقارن بمعدل مخطط التقييم البديل موضع الدراسة حيث يتم رفض البديل اذا كان معدل العائد الداخلي اقل من المعيار المخطط. يرى الباحث أن معيار فترة الاسترداد، معيار متوسط العائد على الاستثمار، معيار صافي القيمة الحالية، معيار معدل العائد الداخلي يمكن استخدامها بصورة أوسع لتقييم الاداء المالي المخطط، أما تقييم الاداء المالي الفعلي يتم تقييمها بصورة أوسع بواسطة ادوات التحليل المالي.

(1) عبدالله ادريس سليمان عبدالله، اثر التدفقات النقدية في تقييم الاداء المالي (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2011)، ص 163

(2) الطيب عثمان فضل عثمان، المراجعة الاستراتيجية ودورها في تقييم الاداء المالي والاستراتيجي في شركات السكر بالسودان - دراسة حالة في شركة السكر السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2017)، ص

11/2/3 تقويم الأداء المالي باستخدام أدوات التحليل المالي

إن تقويم أداء الشركة يعتمد على تقييم ربحيتها وكفاءتها في إدارة موجوداتها، وتوازنها المالي وسيولتها وهذا لا يتم إلا من خلال استخدام أدوات التحليل المالي⁽¹⁾.

1/11/2/3 مفهوم التحليل المالي

عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما. للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات وتقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي والحاضر. وكذلك في تشخيص أي مشكلة موجودة مالية وتشغيلية وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل.

بأنه مجموعة العمليات التي تعني بدراسة وفهم البيانات والمعلومات المالية المتاحة في القوائم المالية للمنشأة و تحليلها وتفسيرها حتى يمكن الاستفادة منها في الحكم على مركز المنشأة المالي وتكوين معلومات تساعد في اتخاذ القرارات، وتساعد أيضا في تقييم أداء المنشأة وكشف انحرافات والتنبؤ بالمستقبل⁽²⁾.

2/11/2/3 أنواع التحليل المالي

استنادا إلى الجهة القائمة بالتحليل المالي يمكن تبويب التحليل المالي إلى مايلي⁽³⁾:

- **التحليل الداخلي:** ويقصد به التحليل المالي الذي يتم بواسطة موظف أو قسم أو إدارة أو أية وحدة تنظيمية أخرى تقع ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة، مثل الإدارة المالية، قسم المحاسبة، التدقيق الداخلي وغيرها. وعادة ما يهدف هذا التحليل إلى خدمة إدارة المنشأة في مستوياتها الإدارية المختلفة.

- **التحليل الخارجي:** يقصد به التحليل الذي تقوم به جهات من خارج المؤسسة، ويهدف هذا التحليل إلى خدمة هذه الجهات الخارجية و لتحقيق أهدافها، ومن أمثلة هذه الجهات، القائمون بأعمال التسهيلات المصرفية في البنوك، البنوك المركزية و الغرف الصناعية و الغرف التجارية، ومدقق الحسابات الخارجي وغيرها.

كما يمكن تبويب التحليل المالي من حيث علاقته بالزمن الى ما يلي:

- **التحليل الرأسي:** بمعنى أن تحليل كل قائمة مالية بشكل مستقل عن غيرها، كما يتم بشكل رأسي لعناصر القائمة المالية موضوع التحليل، حيث ينسب كل عنصر من عناصرها إلى اجمموع الإجمالي لهذه العناصر، وإلى مجموع مجموعة جزئية منها. بمعنى انه يتم دراسة العلاقات بين عناصر القائمة المالية على أساس كلي،

(1) عبد الحكيم كراجه، وآخرون، الإدارة والتحليل المالي أسس- مفاهيم -تطبيقات (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000)،

ص ص 142

(2) هيثم محمد الزعبي، الإدارة و التحليل المالي، (عمان: دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، 2000)، ص 157

(3) وليد ناجي الحياي، التحليل المالي (الدمارك: من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007)، ص ص 31-32

وفي تاريخ معين، ويمكن وصفه بالثبات أو السكون. كما يمكن وصفه بالتوزيع النسبي الذي يساعد المحلل المالي في اكتشاف ظواهر ذات مدلولات معينة يهتم بها المحلل المالي⁽¹⁾.

- **التحليل الأفقي:** يتمثل هذا النوع من التحليل في دراسة سلوك كل بند من بنود القوائم المالية بمرور الزمن، أي تتبع حركة هذا البند زيادةً أو نقصاً بمرور الزمن، و بذلك فهو تحليل ديناميكي لأنه يبين التغيرات التي حدثت في فترة زمنية طويلة نسبياً.

- **تحليل النسب المالية:** يتم ذلك من خلال إيجاد العلاقة بين متغيرين تربطهما خواص مشتركة للحكم على وضع أو نشاط معين من أنشطة المنشأة، وقد اكتسب أسلوب النسب المالية أهمية متزايدة بعد أن أصبحت هذه النسب من المؤشرات المالية الهامة التي يتم استخدامها من قبل المحللين الماليين في مجال التنبؤ بحالات الفشل المالي للمنشآت.

نجد أن هناك أكثر من أداة للتحليل المالي لكن أفضلها التحليل المالي بالنسب المالية لأنه التحليل القادر على عمليات التنبؤ لأنه يقوم على دراسة مجموعة من التغيرات ذات الخواص المشتركة⁽²⁾، ويعد تحليل النسب المالية الأكثر شيوعاً في عالم الأعمال، لأنه يوفر عدداً كبيراً من المؤشرات المالية التي يمكن الاستفادة منها في تقييم أداء الشركة في مجالات الربحية والسيولة والكفاءة في إدارة الأصول والخصوم.

يقصد بالنسبة المالية المستخدمة في التحليل المالي "العلاقات التي تنشأ بين الأرقام الواردة في قائمة مالية معينة، أو بين تلك الأرقام وأرقام قوائم أخرى⁽³⁾، وناتج هذه المقارنة لا قيمة له إلا إذا قورن بنسبة أخرى مماثلة، وتسمى بالنسبة المرجعية⁽⁴⁾، وعلى ضوء عملية المقارنة يتم توضيح جوانب القوة والضعف في أداء المنشأة، وهناك ثلاث مقارنات للنسب المالية تمكن المحلل من التعرف على حقيقة الشركة وهي⁽⁵⁾:

❖ تحليل الاتجاه العام: وهذا النوع يشتمل على مقارنة النسب المالية لنفس الشركة لسنوات متعددة.

❖ مقارنة النسب المالية للشركة لشركة أخرى مماثلة من حيث طبيعة العمل وذلك خلال فترة زمنية واحدة

❖ مقارنة النسب بمعيار الصناعة أو متوسط النسب المالية.

وتعتبر النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي وذلك لما يلي⁽⁶⁾:

(1) وليد ناجي الحياي، المرجع السابق، ص ص 3-35
(2) حليلة خليل الجرجاوي، دور التحليل المالي للمعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية للتنبؤ بأسعار الأسهم، (غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة الماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2008)، ص 32
(3) أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الإدارة العامة مركز البحوث، الجزء الثاني، 2000)، ص 893

(4) عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004)، ص 75

(5) محمد يونس، هشام عرابية، الإدارة المالية (الأردن: مركز الكتب الاردني، 1986م)، ص ص 53-54

(6) لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (الجزائر: جامعة منتوري، كلية العلوم

- ❖ تقدم مدلولات ذات مغزى ومفيدة.
- ❖ استعراض اتجاه البنود في القوائم المالية بفترات مالية لنفس المؤسسة .
- ❖ مقارنة المؤسسة مع غيرها من المؤسسات المنتمية إلى نفس القطاع.
- ❖ مقارنة المؤسسة مع النسب المعيارية و الصناعية المعتمدة.
- ❖ تقييم أداء المؤسسة وأداء إدارتها.
- ❖ التعرف على مواطن الضعف و القوة في المؤسسة و اقتراح التوصيات و السياسات الكفيلة بمعالجتها.

ويمكن تصنيف النسب المالية وفقا للشروط، او المهمة المراد تقديمها حيث تصنف هذه النسب الى خمس

مجموعات وهي⁽¹⁾:

❖ نسب السيولة:

تبين هذه النسبة مدى سيولة المؤسسة، وتقيس مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها القصيرة الاجل كما تقيس مخاطر السيولة واهمها⁽²⁾:

نسبة التداول = الاصول المتداولة / الالتزامات المتداولة

نسبة السيولة السريعة = الاصول المتداولة - المخزون السلعي / الالتزامات المتداولة

❖ نسب النشاط :

تستخدم هذه النسبة لتقييم مدى نجاح ادارة المنشأة في ادارة الموجودات والمطلوبات اي انها تقيس مدى كفاءتها في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة في اقتناء الموجودات ومن ثم مدى قدرتها على الاستخدام الامثل لهذه الموجودات ومن اهم هذه النسب ما يلي⁽³⁾:

معدل دوران رأس المال العامل :المبيعات / رأس المال العامل.

مدة دوران رأس المال العامل : رأس المال العامل*360 / رقم الاعمال.

معدل دوران البضائع : تكلفة شراء البضاعة المباعة/ متوسط مخزون البضائع.

مدة تصريف البضائع : 1/ معدل دوران البضائع*360 .

معدل دوران المخزونات :المشتريات السنوية / متوسط الموردين + أوراق الدفع .

مدة تصريف دوران المخزونات: متوسط موردو المخزونات + أوراق الدفع / المشتريات السنوية*360 .

معدل دوران الاصول :المبيعات / مجموع الاصول.

الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، تخصص الإدارة المالية، (2012)، ص84

(1) فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، (فلسطين: دن، 2008)، ص ص 8-9

(2) كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار (الاسكندرية: الدار الجامعية،2004)، ص ص 256-257

(3) محمد صالح الحناوي، الإدارة المالية والتمويل،(الاسكندرية: الدار الجامعية، 7000)، ص26

معدل دوران الاصول المتداولة :المبيعات / مجموع الاصول المتداولة.
معامل دوران الزبائن :المبيعات الأجلة / متوسط الزبائن واوراق القبض
مدة تحصيل الزبائن :متوسط الزبائن وأوراق القبض / المبيعات الأجلة * 360.
❖ **نسب المديونية :**

تقيس هذه النسبة مدى مساهمة الديون في تمويل المؤسسة وقدرة المؤسسة على الوفاء بفوائد واقساط القروض ومنها⁽¹⁾:

الديون الى راس المال وهي عبارة عن مقياس نسبي يبين العلاقة بين ديون المنشأة بالاموال التي يساهم بها المالكون وهي تساوي الديون طويلة الاجل / حقوق الملكية
او تساوي الديون الكلية / حقوق الملكية
❖ **نسب الربحية :**

تستخدم هذه النسب من قبل المستثمر الحالي والمرقب من اجل تقييم مردودية استثماراته من اداء وريحية المؤسسة، ومن اجل تحديد تطور اداء المؤسسة لعدة سنوات وتحديد هوامش الربح المختلفة ومنها⁽²⁾:
نسبة هامش الربح الاجمالي: هامش الربح الاجمالي / المبيعات الصافية.
هامش ربح العمليات: النتيجة بعد الضرائب / المبيعات الصافية.
هامش الربح الصافي: النتيجة الصافية / المبيعات الصافية.
نسبة العائد على اجمالي الاصول: النتيجة الصافية / متوسط الاصول.
نسبة العائد على رؤوس الاموال الخاصة: النتيجة الصافية / رؤوس الاموال الخاصة.
❖ **نسب السوق :**

تعرف هذه النسب بنسب الاستثمار ونسب الاسهم ويلجأ اليهاالمستثمرون في الأسواق المالية حتى يتسنى لهم المفاضلة بين خيارات الاستثمار المتاحة والتعرف على اتجاهات الاسعار السوقية للأسهم ومن نسب السوق نسبة عائد السهم العادي وتبين هذه النسبة الربح الذي يتحقق عن كل سهم عادي خلال الفترة المالية وعائد السهم العادي = (صافي الدخل - توزيعات الاسهم الممتازة) / المتوسط المرجح للأسهم العادية⁽³⁾.

(1) محمد يونس، هشام عرابية، مرجع سابق، 1986م، ص 60

(2) منير ابراهيم هندي، الادارة المالية - مدخل تحليلي معاصر (الاسكندرية: المكتب العربي الحديث، ط5، 2000)، ص 98.

(3) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي (عمان: دار المسيرة، 2006)، ص ص 146-147

11/2/3 معوقات ومشاكل تقويم الأداء المالي:

ان القائم بعملية تقويم الأداء المالي يواجه عند تطبيق نظام التقويم بعض الصعوبات التي لا بد من معرفتها لإجراء عملية المتابعة والمعالجة اللازمة وتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1/11/2/3 قصور نظم المعلومات في بعض منظمات الأعمال:

يعتبر وجود نظام متكامل للمعلومات الفنية والاقتصادية والإدارية احد الركائز التي يقوم عليها تقويم الأداء وتبذل العديد من منظمات الأعمال محاولات جادة ومستمرة في التطوير بهدف إيجاد نظام المعلومات الذي يسمح بخدمة أهداف الإدارة المتعددة ويساعدها في اتخاذ القرارات الرشيدة، وترجع مشكلة قصور نظم المعلومات في بعض منظمات الأعمال إلى:

- ضعف نظام الرقابة الداخلية وخصوصا ما يتعلق بعمليات الشراء والتخزين والإنتاج والبيع والتحصيل ومراقبة العاملين وتحليل أوقات تشغيل الآلات.
- قصور نظم التكاليف المطبقة وعدم تكاملها بالإضافة إلى عدم تطبيق نظرية القياس الحدي للتكاليف في معظم منظمات الأعمال.
- عدم وجود نظام للمحاسبة الإدارية في معظم المنظمات أما بسبب ضآلتها وإهمالها أو بسبب عدم الإلمام بجداولها.

2/11/2/3 صعوبة قياس وتحديد بعض معايير الأداء في بعض الأنشطة الاقتصادية:

تواجه بعض المنشآت السودانية صعوبات كثيرة في تحديد طرق القياس وبعض المعايير والمؤشرات المتعلقة بنتائج نشاطها وتقويم أدائها وتختلف درجة الصعوبة تبعا لاختلاف طبيعة النشاط ويمكن توضيح بعض هذه الصعوبات فيما يلي:

- صعوبة القياس الكمي بحجم الإنتاج النهائي في بعض منظمات الأعمال، ويرجع ذلك أما لتعدد نوعيات المنتج واختلاف وحدة قياسه أو التعدد في العمليات الإنتاجية أو عدم توافق أزمته تنفيذها أو عدم تكرارها بين فترة وأخرى.
- صعوبة التعبير الكمي عن بعض أهداف المنشآت السودانية مثل تنمية وتطوير العاملين، وفي هذه الحالة تأخذ عملية التقويم أسلوب التقدير مما يتحقق من نتائج من حيث نوعها ومدى فعاليتها، ويتطلب تقدير النتائج في مثل هذه الحالة دراستها من زواياها المختلفة حتى تكون نتائج تقويم الأداء أقرب ما تكون إلى الواقع وإلى الموضوعية.

(1) عمرو محمد ابو العز، اطار مقترح لتقييم اداء الوحدات الحكومية التي تتحصل على المساعدات التجارية، (حلوان: جامعة

حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 2، السنة التاسعة، 1994م)، ص 107

- صعوبة توحيد مفاهيم الطاقة الإنتاجية وصعوبة قياسها، ففي بعض الأنشطة حيث يسهل قياس الطاقة الإنتاجية كما هو الحال في قطاع الصناعة، وفي بعض الآخر يصعب القياس مثل نشاط المقاولات والأعمال المصرفية.

يرى الباحث للتغلب على هذه الصعوبات سألغة الذكر ويكون تقويم الاداء المالي جيداً وفعالاً ينبغي ان يتصف تقويم الأداء المالي بخصائص ومبادئ تقويم الأداء.

يستنتج الباحث من مشاكل تقويم الأداء المالي أن عدم وجود اساس سليم لتقويم الأداء يعني فشل عملية التقويم وبالتالي اهدار الموارد بانواعها المختلفة.

11/2/3 اثر المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات:

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية للشركات وبين أداءها المالي، وقد أشارت اغلب تلك الدراسات إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية بين كل من الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية و تقويم الأداء المالي لتلك للشركات.

إن الشركة إذا لم تلتزم بالمسؤولية الإجتماعية فإنها ستتكد تكاليف باهظة، وستدفعها على شكل تعويضات للمتضررين من أصحاب المصالح بما فيهم حماة البيئة والذين يمكن أن يطالبوا الشركة بدفع تكاليف الضرر البيئي بالإضافة الى ان الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية يؤدي الى تحسين العلاقة داخل الشركات بين الإدارة والعاملين بها من ناحية، والإدارة وعملاء الشركة من ناحية أخرى، كما تتحسن سمعة الشركات وتصبح مؤهلة للاقتراض من القطاع المصرفي، وقادرة على جذب الاستثمارات، فضلا عن تحسن العلاقة بين الشركات والحكومة مما يعود عليها بالنفع. ويتوقف كذلك نجاح برامج المسؤولية الإجتماعية للشركات على قدرة الحكومات على توفير بيئة أعمال مواتية وعلى ما تفرضه من ضرائب وعلى مرونة قوانين العمل⁽¹⁾، كما أن تقويم الأداء المالي للشركات يؤثر أيضا على قدرتها على تحمل مسؤوليتها الإجتماعية⁽²⁾.

وهناك حالات واقعية و إحصائيات بينت أن هناك مكاسب مالية تتحقق للمؤسسة الملتزمة اجتماعيا و فيما يلي بعض النتائج الدالة على ذلك⁽³⁾:

في بريطانيا خلال الفترة 1989 إلى 1999 ارتفع الادخار في أسهم الشركات التي تتدرج في إطار المؤسسات الملتزمة اجتماعيا من 200 مليون جنيه إسترليني إلى ما يزيد على 2 بليون جنيه إسترليني ولقد ارتفع معدل

(¹) نهال المغرل، ياسمين فؤاد، المسؤولية الإجتماعية لرأس المال في مصر - بعض التجارب الدولية (مصر: المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم 138، سبتمبر 2008)، ص 4. <https://www.csrna.net/sites/default/files>

(²) المرجع السابق، ص 7.

(³) بابا عبدالقادر، وهيبه مقدم، المسؤولية الإجتماعية ميزة إستراتيجية خالقة للقيمة حالة سوناپراك <http://iefpedia.com/arab/?p=19505>

النمو لهذه الأسهم، فقد تضاعفت قيمتها على مدى ثلاث سنوات فقط بين 1996-1999، وقد أشار % 82 من المديرين الذين شملتهم دراسة أجريت على الشركات الأمريكية، إلى أن المسؤولية الإجتماعية للشركات تسهم في تحسين نتائج الأعمال، كما تشير دراسة أخرى إلى أن الشركات التي تطبق البرامج الإجتماعية تزداد احتمالات تحسن أدائها المالي⁽¹⁾.

1/11/2/3 الآثار غير المباشرة للمسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات:

تتمثل الآثار غير المباشرة للمسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء المالي للشركات فيما يلي⁽²⁾:

1/1/11/2/3 تعزيز سمعة الشركة ومكانة المنتج: إن الممارسات التجارية المسؤولة تؤدي إلى تعزيز مكانة وتقوية سمعة الشركة ، وتعد سمعة الشركة من أهم معايير نجاحها، فالسمعة الجيدة يمكن أن تسهم في رفع القيمة السوقية لأسهم الشركات، كما تسهم في قدرة الشركة على مواصلة تحقيق الأرباح وذلك لأن العملاء يقدرون قيمة السمعة في الشركات وبيدون استعدادهم لدفع مبلغ إضافي مقابل أمانتها والتزامها بتعهداتها.

2/1/11/2/3 تحسين فرص الحصول على رؤوس الأموال: إن الممارسات التجارية المسؤولة تؤدي إلى تحسين وضع الشركة في أسواق الإقراض، فمن المؤكد أن الشركات التي تشعر بالمسؤولية تجاه مجتمعاتها تستطيع جذب المزيد من الأموال وتقليل التكاليف الإجمالية للاقتراض.

3/1/11/2/3 زيادة القدرة على اجتذاب عاملين يتمتعون بمهارات أعلى: بالإضافة إلى المزايا الخارجية للمسؤولية الإجتماعية للشركات، فإن الشركات تستفيد داخلياً من تحسن مكانتها مما يمكنها من تحسين قدرتها على جذب عاملين يتمتعون بمهارات أعلى والاحتفاظ بهم.

4/1/11/2/3 تحسين الكفاءة التشغيلية والتكلفة الفعالة: إن أنشطة المسؤولية الإجتماعية تسهم في تقليل التكاليف و انخفاض معدل دورات التوظيف، وانخفاض أقساط التأمين، والتعرض لأقل العقوبات والغرامات، وانخفاض نسبة المقاضاة أمام المحاكم.

5/1/11/2/3 انخفاض مخاطر وتكاليف التجارة: إن الاهتمام ببرامج المسؤولية الإجتماعية كتحسين الأوضاع البيئية من شأنه تخفيض حجم الغرامات وتخفيض الأحكام الصادرة ضد الشركات التي تخالف القانون، حيث إن الشركة التي تتعرض لغرامات نتيجة رفع دعاوى قضائية ضدها يمكنها تخفيف هذه الغرامات إلى حد كبير إذا ما أظهرت أنها تقوم بجهود مشتركة لتجنب المشاكل التي عرضتها لهذه الغرامات.

(¹) مركز المشروعات الدولية الخاصة بمواطنة الشركات، مفهوم المواطنة وتطبيقاتها في مجال الأعمال، 2009 ص 20-
www.cipe.arabia.org/files/pdf/article1252.pdf

(²) المرجع السابق، ص ص 17-19

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

لاختبار الفرضيات وتحقيق اهداف الدراسة تم اجراء دراسة ميدانية كما يلي:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن عينة الدراسة واجراءات الدراسة.
المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن عينة الدراسة وإجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا المبحث على الخطوات والإجراءات التي تم إتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية، ويشمل ذلك تصميم أداة الدراسة، وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وإجراءات إختبارات الثبات والصدق لهذه الأداة للتأكد من صلاحيتها والأساليب الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات وإستخراج النتائج. وذلك على النحو التالي:

1/1/4 نبذة تعريفية عن شركات المساهمة

1/1/1/4 شركة سكر كنانة

تعتبر شركة سكر كنانة أكبر مجمع متكامل لزراعة وصناعة وتكرير السكر في العالم حيث تأسست في عام 1975م بطاقة انتاجية تبلغ 300.000 طن من السكر الابيض في مساحة تزيد عن 100.000 فدان .

يمتلك راس مال الشركة جهات عديدة وهي كالاتي⁽¹⁾:

- حكومة جمهورية السودان 35.17 %
- هيئة الاستثمارات العقارية الكويتية 30.50 %
- حكومة المملكة العربية السعودية 10.92 %
- الشركة العربية للاستثمار 6.96 %
- مؤسسة التنمية السودانية 5.66 %
- الهيئة العربية للاستثمار والانماء الزراعى 5.56 %
- مجموعة البنوك التجارية السودانية 4.45 %
- شركة لونرو المحدودة 0.46 %
- شركة نيشوابواى 0.16 %
- شركة الخليج للاسماك المحدودة 0.16 %

ارتكزت فكرة انشاء مشروع سكر كنانة بهدف الاستفادة من الثروات الطبيعية في السودان مع فوائد رؤوس الاموال العربية النفطية والخبرات التقنية الغربية.

وهي تحتل مساحة واسعة في الاقتصاد السودانى وذلك بفضل مساهمتها الكبيرة فى الدخل القومى والوفورات الاقتصادية التى تقدمها للانشطة المصاحبة لصناعة السكر بالاضافة الى الخدمات الاجتماعية والبيئية المتعددة على مستوى القطر ، اضع الى ذلك الدور التنموى القيادى للتصنيع الزراعى محليا واقليميا .

تمكنت كنانة من وضع السودان فى خارطة الدول المصدرة للسكر فى موسم 91 حيث نشطت من حينها حركة تنويع الاسواق الخارجية مما اكسب الشركة خبرة واسعة فى مجالات التجارة العالمية ولقد امتدت اسواق

(1) ورقة قسم التسويق شركة سكر كنانة، 2010/10/7م

الشركة من شرقى آسيا الى اوربا ، جزر الكاريبي بجانب الاسواق التقليدية فى شمال وغرب افريقيا ، الجزيرة العربية ومنظمة السوق المشتركة لدول شرق وجنوب افريقى (كوميسا).
للاستغلال الامثل للموارد المتاحة بدأت كنانة فى ادخال محاصيل جديدة كمنتجات اضافية مثل السمسم ، عباد الشمس ، الصمغ العربى ، الاخشاب ، الفول السودانى ، الخ بجانب الاستفادة من مخافات صناعة السكر فى انتاج العلف الحيوانى ، الورق زائدا المشاريع الجديدة لانتاج الايثانول ، الخميرة ومعدات التصنيع الزراعى.

2/1/1/4 مجموعة سوداتل للاتصالات المحدودة

تعتبر سوداتل للاتصالات احدى شركات الاتصالات فى المنطقة لتلبية احتياجات العملاء فى السودان وأفريقيا، وتتولى سوداتل تشغيل أعمال الاتصالات فى اربع دول غير السودان هي: موريتانيا والسنگال وغانا وغينيا، فى مجالات الهاتف المحمول الهاتف الثابت، والانترنت وخدمات السعات العريضة، وتمتلك الشركة شبكات من الالياف البصرية أو الشبكات النحاسية واللاسلكية، كما تمتلك نسبة من الأسهم فى مشروع الكيبل القاري لشرق افريقيا والكيبل البحري، ادرجت اسهم سوداتل فى سوق الخرطوم للأوراق المالية فى عام 1997 ، كما ادرجت لاحقا فى سوق البحرين للأوراق المالية وفى سوق ابوظبي للأوراق المالية⁽¹⁾.

3/1/1/4 بنك الخرطوم

نشأ بنك الخرطوم مبكراً بعد دخول المستعمر الإنجليزي بسنوات قليلة تحت مسمى (باركليز بانك) فى عام 1913 ، ليكون فرعاً لبنك (باركليز) الأم، وهو من أكبر البنوك فى إنجلترا التي كانت فى ذلك الوقت الدولة العظمى التي تغطي مستعم راتها كل العالم، فأصبح بنك (باركليز الخرطوم) يتعامل إقليمياً ودولياً مما اكسبه ثقة المراسلين عبر الزمن. وظل بنك الخرطوم فى طليعة البنوك فى الإقليمين العربي والأفريقي، ووضعت كوادره نواة العمل المصرفي فى الخليج العربي وأفريقيا، فكان السودان مؤسساً لبنك التنمية الأفريقي، مارس بنك الخرطوم جميع الاعمال المصرفية، وفقا للسياسات التي يصدرها بنك السودان المركزي. ويعد بنك الخرطوم أحد البنوك الشاملة، والتي اتسعت انشطتها لتشمل أغراضاً مختلفة ومتنوعة عبر فروع المنتشرة فى كل أنحاء البلاد والتي تزيد عن خمسين فرعاً وعدد من الشركات التابعة المتخصصة والتي مثلت اذرعاً هامة مكنت البنك من التوسع فى جميع الانشطة وفتحت امامه مجالات هامة هذا الي جانب قيامه بالأعمال التجارية والمالية والعقارية، عبر عدد من الشركات التابعة

المتخصصة والممموكة للبنك وهي ;الشركة القومية للمعاملات المالية) وسيط مالي معتمد بسوق الخرطوم للأوراق المالية) والشركة القومية للتجارة(شركة تجارية تمارس النشاط التجاري والخدمي والاستيراد والتصدير) و الشركة القومية للبيع بالتقسيط والتي تم تغيير اسمها الي A2Z4 الشركة القومية للصرافة وشركة واحة الخرطوم(تدير أكبر مجمع عقاري وفندق فى قلب العاصمة الخرطوم) ويمتلك فيها البنك 60% من الاسهم،

(¹) <https://www.sudatel.sd/ar/about-us/overview/>

الي جانب مساهمات اخري في شركات مختلفة، تشمل محفظة البنك الاستثمارية عدداً من الاصول العقارية والمباني الي جانب عدد من الاوراق المالية المتنوعة⁽¹⁾.

4/1/1/4 بنك النيل

باشر بنك النيل للتجارة والتنمية (بنك التنمية التعاوني الإسلامي سابقاً) نشاطه و في العام 1982 لخدمة أهداف الحركة التعاونية ، والتي بدأت في السودان في منتصف السبعينات ، حينما أدرك الاقتصاديون السودانيون الحاجة إلى بنك يدعم الأنشطة الاقتصادية والتجارية لمحركة التعاونية ، بناءً عليه أسس بنك التنمية التعاوني الإسلامي (بنك النيل حالياً) لخدمة أهداف الحركة التعاونية بهدف تمويل الجمعيات التعاونية لتوفير السلع التجارية ، ودعم مشروعات التمويل الأصغر التي يريها الإتحاد التعاوني بهدف دعم الصناعات الصغيرة والأسر المنتجة مما يزيد من القيمة المضافة لمساهمة هذه القطاعات في النشاط الاقتصادي وزيادة الإنتاج والادخار .ونظراً للتطورات المتسارعة في قطاعات الزراعة ، الصناعة ، والخدمات في أواخر الثمانينات ومطلع التسعينات ، تحولت رؤية وأهداف بنك النيل لتكون أكثر تركيزاً على عملية التنمية، وذلك استناداً على ما حققه في مجال الصناعة المصرفية من حيث الودائع ، شبكة الفروع المحلية وعدد العملاء .ومنذ ذلك الوقت ازداد نشاط وحصص مصرفنا في السوق

المصرفي بشكل كبير جداً نظراً لمساهمته في عملية تنمية المجتمع والاقتصاد ، حيث يعد أحد أكبر ثلاثة بنوك في السودان من حيث الانتشار الجغرافي عبر 32 فرعاً محمياً في شمال وشرق ووسط وغرب السودان . قام بنك النيل للتجارة والتنمية، في عام 2013 م بتقديم هويته التجارية الجديدة .وقد أتى هذا بعد اربعة سنوات كاملة من إجراء بحوث مكثفة لإيجاد السبل التي تمكن البنك من تلبية احتياجاتك على أفضل وجه، يمتلك البنك شبكة فروع تصل إلى 43 فرعاً⁽²⁾.

5/1/1/4 الشركة الوطنية للبتترول (سودان) المحدودة

أنشأت الشركة الوطنية للبتترول (سودان)المحدودة في يناير 1993م كشركة محدودة، وبدأت مزاوله نشاطها في نهاية نفس العام، وتهدف هذه الشركة الى تحقيق الأهداف التالية³:

الدخول في عمليات التنقيب عن البترول والغاز الطبيعي في كافة انحاء السودان.

- استيراد وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها.
- استيراد وتصدير وتصنيع زيوت وشحوم المحركات بأنواعها المختلفة.
- نشاء مستودعات لتخزين المواد البترولية وتأجير هذه المستودعات للجهات التي ترغب.
- انشاء وامتلاك اسطول نقل بري وبحري وانايبب نقل البترول.
- انشاء وايجار محطات توزيع المواد البترولية.

(1) www.bankofkhartoum.com

(2) (2) http://www.alnilebank.com/ar/lspage.php?id=101

(3) الشركة الوطنية للبتترول (سودان)المحدودة، تقرير مجلس الإدارة والحسابات الختامية وتقرير المراجعين، 2010 م

- انشاء مصافي للبتروول ومشتقاته ووسائل تجهيزه وتطوير التقنيات المستخدمة.

6/1/1/4 بنك الرواد للتنمية والاستثمار

كان بنك الرواد للتنمية والاستثمار شركة وساطة مالية مسجلة باسم شركة الرواد للخدمات المالية المحدودة وتابعة لبنك الاستثمار المالي وذلك حتى العام 2013 ،وقد ادرجت هذه الشركة في سوق الخرطوم الأوراق المالية في 2002 م ، وتقوم بممارسة جميع أنشطة الاستثمار في الأوراق المالية والتي منها⁽¹⁾:

- انشاء وإدارة صناديق الاستثمار في الأوراق المالية.
- انشاء وإدارة محافظ الأوراق المالية.
- الأعمال الاستشارية المالية والاقتصادية والنصح المالي ودراسات الجدوى الاقتصادية.
- ترويج وتسويق الأوراق المالية، وممارسة الأنشطة الاستثمارية والمصرفية والتمويلية،

7/1/1/4 شركة النيلين للتأمين المحدودة

تأسست شركة النيلين للتأمين المحدودة في العام 1981 م برأسمال سوداني بريطاني بنسبة مساهمات قدرها 60 % للمكون المحلي و 40 % للمكون البريطاني وقد قام بتأسيسها المرحوم مأمون بحيرى الإقتصادي السوداني المعروف بمعوية نخبة من الإقتصاديين السودانيين وكوكبة من رجال الأعمال المرموقين، وبموجب هذه الشراكة وضع أساسها الفني خبراء بريطانيون ظلوا على قمة الجهاز الفني لمدة سبعة سنوات.

انواع التأمين الذي تمارسه الشركة: تأمين النقل البحري والجوي والبري ، تأمين الحريق الطيران ، تأمين الحوادث المتنوعة ، التأمين الهندسي ، تأمين السيارات و تأمين الطاقة²

8/1/1/4 بنك البركة السودان

تأسس بنك البركة السودان في 1984/02/26 وتم افتتاحه في 1984/03/14، المقر الرئيسي برج البركة - شارع القصر، الخرطوم - السودان. وهو مسجل لدى مسجل عام الشركات بالسودان بالنمرة ش/2732 ومرخص له من قبل بنك السودان المركزي للقيام بكافة الاعمال المصرفية والاستثمارية وفق احكام الشريعة الاسلامية تساهم فيه مجموعة البركة المصرفية بنسبة 75.7 % و مساهمون سودانيون بنسبة 24.3% يتبوا البنك مركز الريادة في مجال تطوير العمل المصرفي المالي والإسلامي في السودان ، اول من ادخل نظام التوقيعات الالكترونية والشيكات الممغنطة وربط فروع البنك مع بعضها البعض، يعد اول من عمل بنظام الصراف الشامل في السودان. ينتشر بنك البركة جغرافياً ليغطي العديد من مدن السودان من خلال 26 فرعاً منها ثلاث فروع انشئت من اجل تلبية متطلبات شرائح محددة في المجتمع مثل فرع الحرفيين؛ من اجل تلبية

(1) بنك الرواد للتنمية والاستثمار، منشورات شركة الرواد للخدمات المالية المحدودة، وبنك الرواد للتنمية والاستثمار (الخرطوم:بنك الرواد للاستثمار المالي، 2013)

(2) <http://www.elnileinins.com/AboutUs.aspx>

متطلبات اصحاب الحرف، فرع المغتربين؛ من اجل تلبية متطلبات السودانيين العاملين بالخارج و فرع الزهراء؛ و هو اول فرع خاص بالنساء فى السودان.

2/1/4 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مدراء ماليين ورؤساء أقسام ومحاسبين ومراجعين داخليين وخبراء ضريبة عاملين بشركات المساهمة العاملة بالسودان، ومراجعين خارجيين معتمدين بمكاتب المراجعة والمحاسبة الخاصة، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع (200) استمارة استبانة على المستهدفين، واستجاب عدد 190 فرداً حيث أعادوا الاستمارات بعد ملئها بالمعلومات المطلوبة، فكانت نسبة الاستجابة (92%) من المستهدفين. للخروج بنتائج دقيقة وتعميمها على مجتمع الدراسة حرص الباحث على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- الأفراد من مختلف المؤهل العلمي (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراة، أخرى)
- الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، تكاليف ومحاسبة إدارية، نظم معلومات، دراسات مالية ومصرفية، أخرى).
- الأفراد من مختلف المؤهل المهني (زمالة المحاسبين القانونيين السودانية، زمالة المحاسبين القانونيين العربية، زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية، زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية، لا يوجد مؤهل مهني).
- الأفراد من مختلف المسميات الوظيفية (مدير مالي، رئيس قسم، محاسب، مراجع داخلي، خبير ضريبي مراجع خارجي، أخرى).
- الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات، من 6 إلى 10 سنوات، من 11 سنة إلى 15 سنة، من 16 إلى 20 سنة، أكثر من 20 سنة).

3/1/4 أداة الدراسة:

أداة الدراسة عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، وهناك العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات، وتتوقف المفاضلة بينها على المنهج المستخدم في الدراسة ولقد استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، لذا فقد اعتمدت على وسيلة الاستبيان كأداة رئيسية للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة. وتحقيقاً لهدف الدراسة المتمثل في بيان دور القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تقويم الأداء المالي قام الباحث بتصميم استبانة استقصاء كأداة للدراسة من خلال الاطلاع على ادبيات الفكر

المحاسبي ذات الصلة بموضوع الدراسة، وكذا الاطلاع على ما توفر من دراسات سابقة للاستفادة منها في تصميم محاور الاستبانة لتحقيق الهدف المقصود من الدراسة.

أ. محتوى أداة الدراسة

تم تقسيم الاستبانة الى قسمين

القسم الأول: وشمل البيانات الخاصة بأفراد عينة الدراسة، وهي البيانات الشخصية المتعلقة بوصف

عينة الدراسة وهي:

- المؤهل العلمي.
- التخصص العلمي.
- المؤهل المهني.
- المسمى الوظيفي
- سنوات الخبرة.

القسم الثاني : وقسم الى مجموعتين كما يلي:

المجموعة الأولى: وتشتمل على المتغيرات المستقلة وتتكون من أربعة متغيرات وهي:

المتغير الاول: القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع ويحتوي على تسعة عبارات.

المتغير الثاني: القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين ويحتوي على تسعة عبارات.

المتغير الثالث: القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة ويحتوي على ثمانية عبارات.

المتغير الرابع: القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء ويحتوي على تسعة عبارات.

مجموع عبارات المتغير المستقل 35 عبارة

المجموعة الثانية: وتشتمل على المتغير التابع وهو متغير واحد وهو تقويم الأداء المالي ويحتوي على تسعة عبارات.

مجموع عبارات المتغيرات المستقلة والمتغير التابع 44 عبارة.

ب. ثبات وصدق أداة الدراسة:

- الصدق الظاهري لأداة الدراسة:

للتأكد من الصدق الظاهري لإستبانة الدراسة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرض الاستبانة على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والبالغ عددهم (7) محكم ومن مختلف المواقع الوظيفية والتخصصات العلمية. وبعد استعادة الاستبانة من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها.

- الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة مكونة من (40) فرد من مجتمع البحث ومن خارج عينة البحث متفقة في خواصها مع عينة الدراسة وذلك لحساب معامل الثبات، ولتحديد درجة استجابة المبحوثين للاستبيان والتعرف على الأسئلة الغامضة وإتاحة الاختبار المبدئي للفرضيات، وإيضاح بعض مشاكل التصميم والمنهجية. وأجري اختبار الثبات لأسئلة الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ وكانت النتيجة (0.927) وهو يعني أن هنالك ثبات في البيانات كما مبين في الجدول (1/1/4) أدناه:

جدول رقم (1/1/4)

معامل ألفا كرونباخ لعبارات الاستبيان.

الرقم	المحور	عدد العبارات	الثبات
1	المحور الأول	9	0.819
2	المحور الثاني	9	0.744
3	المحور الثالث	8	0.847
4	المحور الرابع	9	0.842
5	المحور الخامس	9	0.744
6	إجمالي العبارات	44	0.927

المصدر: إعداد الباحث، 2018م.

يوضح الجدول رقم (1/1/4) أن معامل كرونباخ لكل عبارات الاستبيان = 0.927 وهو مرتفع وموجب الإشارة لعبارات الاستبيان، أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات وهذا يعني أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه.

4/1/4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- الأشكال البيانية.
- التوزيع التكراري للإجابات و النسب المئوية للتعرف على الاتجاه العام لمفردات العينة بالنسبة لكل متغير على حدة.
- معادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات.
- الوسط الحسابي والانحراف المعياري والمنوال.
- الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع.
- اختبار مربع كاي لدلالة الفروض.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1/2/4 التحليل الوصفي للبيانات الشخصية:

المؤهل العلمي:

الجدول (1/2/4)

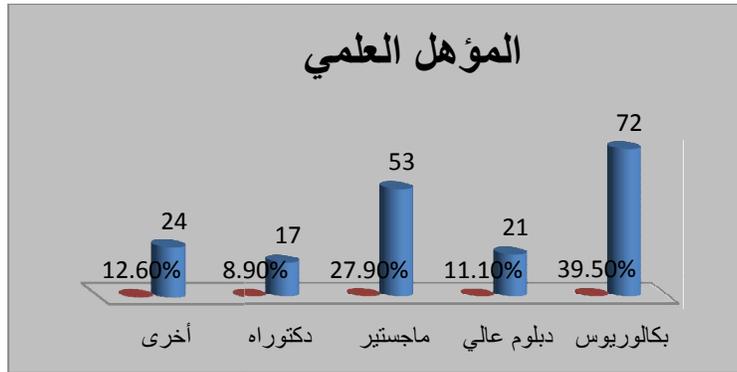
التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي:

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
39.5%	72	بكالوريوس
11.1%	21	دبلوم عالي
27.9%	53	ماجستير
8.9%	17	دكتوراه
12.6%	24	أخرى
100%	190	المجموع

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

الشكل البياني (1/2/4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي:



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

من خلال الجدول (1/2/4) والشكل (1/2/4) أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، نجد أن عدد (72) مبحوث بكالوريوس وبنسبة بلغت (39.5%) وعدد (21) مبحوث دبلوم عالي وبنسبة (11.1%)، وعدد (53) مبحوث ماجستير وبنسبة (27.9%)، وعدد (17) مبحوث دكتوراه وبنسبة بلغت (8.9%)، ويوجد عدد (24) مبحوث من حملة مؤهلات أخرى من العينة المبحوثة بنسبة (12.6%). يتضح مما سبق أن معظم أفراد العينة المبحوثة هم من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم 72 مبحوث وبنسبة 39.5% وهو ما يعادل نصف العينة المبحوثة.

التخصص العلمي:

الجدول (2/2/4)

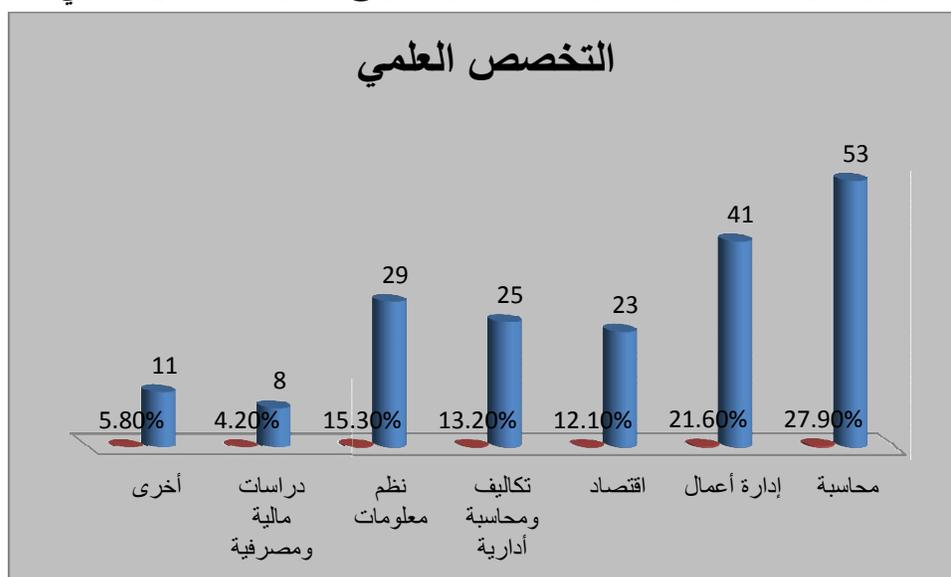
التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي:

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
27.9%	53	محاسبة
21.6%	41	إدارة أعمال
12.1%	23	اقتصاد
13.2%	25	تكاليف ومحاسبة إدارية
15.3%	29	نظم معلومات
4.2%	8	دراسات مالية ومصرفية
5.8%	11	أخرى
100%	190	المجموع

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

الشكل البياني (2/2/4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي:



المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2018م.

من خلال الجدول (2/2/4) والشكل (2/2/4) يلاحظ الباحث أن أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي، نجد عدد (53) مبحوث تخصص محاسبة وبنسبة (27.9%)، وعدد (41) مبحوث و بنسبة (21.6%) تخصص إدارة أعمال، وعدد (23) مبحوث وبنسبة (12.1%) تخصص اقتصاد، وعدد (25)

مبحوث وبنسبة (13.2%) تخصص تكاليف ومحاسبة إدارية، وعدد (29) مبحوث وبنسبة (15.3%) تخصص نظم معلومات، وعدد (8) مبحوث وبنسبة (4.2%) تخصص دراسات مالية ومصرفية، كما يوجد من العينة المبحوثة (11) مبحوث من التخصصات أخرى وبنسبة (5.8%). يتضح مما سبق أن أغلبية أفراد عينة الدراسة هم من تخصص محاسبة حيث بلغ عدد المبحوثين (53) مبحوث وبنسبة بلغت (27.9%) من العينة المبحوثة، مما يدل على التخصصية الأمر الذي يساعد على فهم أسئلة الاستبانة.

المؤهل المهني:

الجدول (3/2/4)

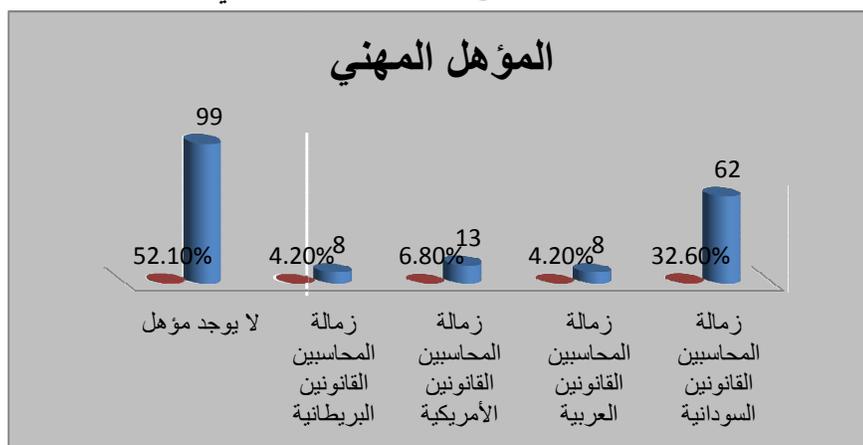
التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني:

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
32.6%	62	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
4.2%	8	زمالة المحاسبين القانونيين العربية
6.8%	13	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
4.2%	8	زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية
52.1%	99	لا يوجد مؤهل مهني
100%	190	المجموع

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

الشكل البياني (3/2/4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني:



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

من خلال الجدول (3/2/4) والشكل (3/2/4) يلاحظ الباحث إن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل المهني، نجد عدد (62) مبحوث حاصلين على زمالة المحاسبين القانونيين السودانية وبنسبة (32.6%)، وعدد (8) مبحوث حاصلين على زمالة المحاسبين القانونيين العربية وبنسبة (4.2%)، وعدد (13) مبحوث حاصلين على زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية وبنسبة (6.8%)، وعدد (8) مبحوث حاصلين على زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية وبنسبة (8%)، وعدد (99) مبحوث ليس لديهم مؤهلات مهنية وبنسبة (52.1%) وذلك لاعتماد الشركات على المؤهلات العلمية والجدول رقم (1/2/4) يوضح ذلك.

يتضح مما سبق أن معظم المبحوثين هم من المحاسبين، مما يؤكد صدق الإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة.

المسمى الوظيفي:

الجدول (4/2/4)

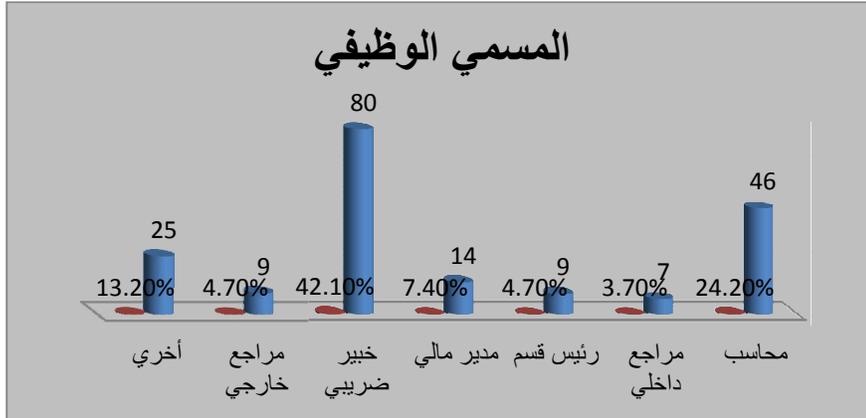
التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي:

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
24.2%	46	محاسب
3.7%	7	مراجع داخلي
4.7%	9	رئيس قسم
7.4%	14	مدير مالي
42.1%	80	خبير ضريبي
4.7%	9	مراجع خارجي
13.2%	25	أخري
100%	190	المجموع

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

الشكل البياني (4/2/4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي:



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

من خلال الجدول (4/2/4) والشكل (4/2/4) يلاحظ الباحث أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي، نجد عدد (46) مبحوث محاسب وبنسبة (24.2%)، وعدد (7) مبحوث مراجع داخلي وبنسبة (3.7%)، وعدد (9) مبحوث مدير مالي وبنسبة (4.7%)، وعدد (14) مبحوث مدير مالي وبنسبة (4.7%)، وعدد (80) مبحوث خبير ضرائب وبنسبة (42.1%)، وعدد (9) مبحوث وبنسبة (4.7%) مراجع خارجي، وعدد (25) مبحوث وبنسبة (13.2%) أخرى من العينة المبحوثة. يتضح مما سبق أن معظم المبحوثين هم من المحاسبين، مما يؤكد صدق الإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة.

سنوات الخبرة:

الجدول (5/2/4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية (%)
اقل من 5 سنوات	26	13.7%
من 6 إلى 10 سنوات	24	12.6%
من 11 إلى 15 سنة	58	30.5%
من 16 إلى 20 سنة	24	12.6%
20 سنة فأكثر	58	30.5%
المجموع	190	100%

المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

الشكل البياني (5/2/4)

التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة:



المصدر: إعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2018م.

من خلال الجدول (5/2/4) والشكل (5/2/4) يتبين أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات خبرة كآتي:

(26) محوٲ خبرتهم أقل من 5 سنوات وبنسبة (13.7%)، وعدد (24) محوٲ وبنسبة (12.6%)، خبرتهم (من 6 إلى 10 سنة)، وعدد (58) محوٲ وبنسبة (30.5%) خبرتهم (من 11 إلى 15 سنة)، و(24) محوٲ وبنسبة (12.6%) خبرتهم (من 16 إلى 20 سنة) ، وعدد (58) محوٲ وبنسبة (30.5%) خبرتهم فوق 20 سنة.

يتضح أن أغلبية المحوٲين خبرتهم (من 6 إلى 10 سنة) ويليهم من خبرتهم فوق 20 سنة يؤكد صدق النتائج التي يتم التوصل إليها بناء على الأسئلة المطروحة عليهم.

2/2/4 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يتم حساب التوزيع التكراري والوسيط والمنوال والانحراف المعياري وكذلك اختبار مربع كاي لعبارات متغيرات الدراسة لمعرفة اراء عينة الدراسة على كل عبارة وذلك كما يلي:

المتغير المستقل الأول: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع

الجدول (6/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة %			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن مساهمتها في إقامة العدالة وتكافؤ الفرص	0 %0	4 %2.1	8 %4.2	31 %16.3
2	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع	0 %0	2 %1.1	0 %0	74 %38.9
3	تقيس وتفصح الشركة عن الارتقاء بالتنمية	0 %0	13 %6.8	1 %50.1	69 %36.3
4	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن اهتمامها بالتنقيف والوعي الإجتماعي	0 %0	10 %5.3	5 %2.6	51 %26.8
5	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع المتعلقة باحترام العادات والتقاليد	2 %1.1	2 %1.1	5 %2.6	42 %22.1
6	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن دعم البنية التحتية	0 %0	0 %0	8 %4.2	64 %33.7
7	تقيس وتفصح الشركة عن الدعم والمساهمة في تنمية	0 %0	5 %2.6	4 %2.1	62 %32.6

					مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة أنواعها
111	67	5	7	0	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الدعم الفكري والمادي للإسهام في حل المشكلات الإجتماعية
%58.4	%35.3	%2.6	%3.7	%0	
96	64	15	15	0	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية
%50.5	%33.7	%7.9	%7.9	%0	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (6/2/4) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع "

يلاحظ الباحث في العبارة الأولى القائلة " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن مساهمتها في إقامة العدالة وتكافؤ الفرص " نجد أن (147) مبحوث وبنسبة (77.4%) من العينة يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة، و (31) مبحوث و بنسبة (16.3%) يوافقون على ما جاء في العبارة، و (8) مبحوث وبنسبة (4.2%) محايد، بينما يوجد (4) مبحوث وبنسبة (2.1) من العينة لا يوافقون ، و لا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثانية: والتي تنص على " تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع " نجد أن (114) مبحوث وبنسبة (60%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة، و (74) مبحوث وبنسبة (38.9%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون فلا يوجد مبحوث من العينة ، ويوجد (2) مبحوث وبنسبة (1.1%) لا يوافقون، و لا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثالثة: والتي تنص على " نقيس وتفصح الشركة عن الارتقاء بالتنمية " نجد أن (107) مبحوث وبنسبة (56.3%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (69) مبحوث وبنسبة (36.3%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون يوجد مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (0.1%) من العينة، ويوجد (13) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (6.8%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة.

أما العبارة الرابعة: التي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن اهتمامها بالتنقيف والوعي الإجتماعي " نجد أن (124) مبحوث بنسبة (65.3%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(51) مبحوث بنسبة (26.8%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (5) مبحوث

ويمثلون نسبة (2.6%)، و يوجد (10) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (5.3%)، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: التي تنص علي " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع المتعلقة باحترام العادات والتقاليد " نجد أن (139) مبحوث وبنسبة (73.2%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(42) مبحوث وبنسبة (22.1%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (5) مبحوث ويمثلون نسبة (2.6%) من العينة المبحوثة، ويوجد (2) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (1.1%)، وعدد (2) مبحوث وبنسبة (1.1%) لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة السادسة: التي تنص علي " تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن دعم البنية التحتية " نجد أن (118) مبحوث وبنسبة (62.1%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(64) مبحوث وبنسبة (33.7%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (8) محايد ويمثلون (4.2%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة السابعة : التي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن الدعم والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة أنواعها " نجد أن (119) مبحوث وبنسبة (62.6%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(62) مبحوث وبنسبة (32.6%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (4) محايد ويمثلون (2.1%) من العينة المبحوثة، ويوجد (5) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (2.6%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة الثامنة : التي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الدعم الفكري والمادي للإسهام في حل المشكلات الإجتماعية " نجد أن (111) مبحوث وبنسبة (58.4%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(67) مبحوث وبنسبة (35.3%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (5) محايد ويمثلون (2.6%) من العينة المبحوثة، ويوجد (7) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (3.7%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة التاسعة : التي تنص على " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية " نجد أن (96) مبحوث وبنسبة (50.5%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(64) مبحوث وبنسبة (33.7%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (15) محايد ويمثلون (7.9%) من العينة المبحوثة، ويوجد (15) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (7.9%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

الجدول (7/2/4)

الوسيط والمنوال والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع

ت	العبارات	الوسيط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن مساهمتها في إقامة العدالة وتكافؤ الفرص	4.69	5	0.65	أوافق
2	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع	4.58	5	0.56	أوافق
3	تقيس وتصحح الشركة الارتقاء بالتنمية	4.42	5	0.82	أوافق
4	تلتزم الشركة بالقياس الإفصاح عن اهتمامها بالتنظيف والوعي الاجتماعي	4.52	5	0.79	أوافق
5	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع المتعلقة باحترام العادات والتقاليد	4.65	5	0.69	أوافق
6	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن دعم البنية التحتية	4.58	5	0.57	أوافق
7	تقيس وتصحح الشركة عن الدعم والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة أنواعها	4.55	5	0.67	أوافق
8	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الدعم الفكري والمادي للإسهام في حل المشكلات الاجتماعية	4.48	5	0.91	أوافق
9	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية	4.27	5	0.91	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (7/2/4) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الأول التي ينص على (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.27-4.69) والمنوال يقع في المدى ما بين (5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (8/2/4)

اختبار مربع كاي لعبارات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	مربع كاي	العبارات
.000	3	286.84	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن مساهمتها في إقامة العدالة وتكافؤ الفرص
.000	2	101.73	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع
.000	3	154.84	تقيس وتفصح الشركة عن الارتقاء بالتنمية
.000	3	191.60	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن اهتمامها بالثقف والوعي الاجتماعي
.000	4	365.74	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع المتعلقة باحترام العادات والتقاليد.
.000	2	95.54	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن دعم البنية التحتية
.000	3	189.92	تقيس وتفصح الشركة عن الدعم والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة أنواعها.
.000	3	165.45	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الدعم الفكري والمادي للإسهام في حل المشكلات الاجتماعية.
.000	3	99.73	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية.

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2018م.

لاختبار عبارات المحور الذي ينص على: "القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالآتي (286.84 - 101.73 - 154.84 - 191.60 - 365.74 - 95.54 - 189.92 - 165.45 - 99.73) وبدرجات حرية (2-4) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

المحور الثاني: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين

الجدول (9/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة %			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية للعاملين والتي تكفل لهم حياة كريمة	0 %0	5 %2.6	6 %3.2	71 %37.4
2	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الاهتمام بالنواحي الإجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن والترحيل للعاملين	0 %0	5 %2.6	14 %7.4	36 %18.9
3	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح عطل سنوية للعاملين	11 %5.9	17 %8.9	20 %10.5	51 %26.8
4	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تهيئة بيئة العمل للعاملين	0 %0	0 %0	11 %5.8	65 %34.2
5	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب والتطوير والترقية	3 %1.6	34 %17.9	26 %13.6	70 %36.8

6	تقيس وتفصح الشركة عن مساهمتها في تحقيق الأمان والاستقرار الوظيفي للعاملين	0 %0	4 %2.1	14 %7.4	64 %33.7	108 %56.8
7	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين	0 %0	7 %3.7	8 %2.4	63 %33.2	112 %58.9
8	تحرص الشركة علي القياس والإفصاح عن عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع الصلاحيات المعطاة للعاملين	3 %10.6	6 %3.2	9 %4.7	84 %44.2	88 %46.3
9	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التدريب والتأهيل	0 %0	0 %0	26 %13.7	61 32.1	103 %54.2

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (9/2/4) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين" يلاحظ الباحث في العبارة الأولى القائلة: " تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية للعاملين والتي تكفل لهم حياة كريمة " نجد أن (108) مبحوث وبنسبة (56.8%) من العينة يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة، و (71) مبحوث و بنسبة (37.4%) يوافقون على ما جاء في العبارة، و (6) مبحوث وبنسبة (3.2%) محايدون من العينة المبحوثة، بينما يوجد (5) مبحوث من العينة من لا يوافق بنسبة (2.6%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة الثانية: والتي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الاهتمام بالنواحي الإجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن والترحيل للعاملين " نجد أن (135) مبحوث وبنسبة (71.1%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة، و (36) مبحوث وبنسبة (18.9%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدين بلغ عددهم (14) مبحوث من العينة ويمثلون (7.4%) من العينة المبحوثة، ويوجد (5) مبحوث وبنسبة (2.6%) لا يوافقون، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثالثة: والتي تنص على " تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح عطل سنوية للعاملين " نجد أن (91) مبحوث وبنسبة (47.9%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (51) مبحوث وبنسبة

(26.8%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (20) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (10.5%) من العينة، ويوجد عدد (17) مبحوث وبنسبة (8.9) لا يوافقون من العينة المبحوثة، ويوجد عدد (11) مبحوث وبنسبة (5.8%) لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

أما العبارة الرابعة: التي تنص على " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تهيئة بيئة العمل للعاملين " نجد أن (114) مبحوث بنسبة (60%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (65) مبحوث بنسبة (34.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (11) مبحوث ويمثلون بنسبة (5.8%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: التي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب والتطوير والترقية " نجد أن (57) مبحوث وبنسبة (30%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة (70) مبحوث وبنسبة (36.8%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (26) مبحوث ويمثلون نسبة (13.7%) من العينة المبحوثة، ويوجد (34) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (17.9%)، ويوجد عدد (3) مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة وبنسبة (1.6%).

العبارة السادسة: التي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن مساهمتها في تحقيق الأمان والاستقرار الوظيفي للعاملين " نجد أن (108) مبحوث وبنسبة (56.8%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(64) مبحوث وبنسبة (33.7%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (14) مبحوث محايدون ويمثلون (7.4%) من العينة المبحوثة، ويوجد (4) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (2.1%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة السابعة: التي تنص على " تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين " نجد أن (112) مبحوث وبنسبة (58.9%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(63) مبحوث وبنسبة (33.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (8) مبحوث محايدون ويمثلون (2.4%) من العينة المبحوثة، ويوجد عدد (7) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (3.7%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثامنة: التي تنص على " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع الصلاحيات المعطاة للعاملين " نجد أن (88) مبحوث وبنسبة (46.3%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(84) مبحوث وبنسبة (44.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (9) مبحوث محايدون ويمثلون (4.7%) من العينة المبحوثة، ويوجد عدد (6) مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة وبنسبة (3.2%)، ويوجد عدد (3) مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة وبنسبة (1.6%).

العبارة التاسعة : التي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التدريب والتأهيل " نجد أن (103) مبحوث وبنسبة (54.2%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(61) مبحوث وبنسبة (32.1%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (26) مبحوث محايدون ويمثلون (13.7%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافق من العينة المبحوثة ، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

الجدول (10/2/4)

المنوال والانحراف المعياري والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين

ت	العبارات	الوسيط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية للعاملين والتي تكفل لهم حياة كريمة	4.48	5	0.69	أوافق
2	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الاهتمام بالنواحي الإجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن والترحيل للعاملين	4.56	5	0.84	أوافق
3	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح عطل سنوية للعاملين	4.52	4	1.21	أوافق
4	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تهيئة بيئة العمل للعاملين	3.76	4	1.11	أوافق
5	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب والتطوير والترقية	4.54	5	0.60	أوافق
6	تقيس وتفصح الشركة عن مساهمتها في تحقيق الأمان والاستقرار الوظيفي للعاملين	4.45	5	0.72	أوافق
7	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين	4.47	5	0.75	أوافق
8	تحرص الشركة علي القياس والإفصاح عن عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع	4.31	4	0.83	أوافق

				الصلاحيات المعطاة للعاملين	
أوافق	0.72	5	4.41	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التدريب والتأهيل	9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (10/2/4) يلاحظ الباحث أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الثاني التي ينص على " القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين" فان الأوساط الحسابي له تقع في المدى ما بين (3.76 - 4.56) والمنوال (4 - 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (11/2/4)

اختبار مربع كاي لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	مربع كاي	العبارات
.000	3	162.97	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية للعاملين والتي تكفل لهم حياة كريمة
.000	3	225.62	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الاهتمام بالنواحي الإجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن والترحيل للعاملين
.000	4	117.68	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح عطل سنوية للعاملين
.000	4	72.90	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تهيئة بيئة العمل للعاملين
.000	2	83.82	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب والتطوير والترقية
.000	3	146.25	تقيس وتفصح الشركة عن مساهمتها في تحقيق الأمان والاستقرار الوظيفي للعاملين
.000	3	160.02	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين

202.79	4	.000	تحرص الشركة علي القياس والإفصاح عن عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع الصلاحيات المعطاة للعاملين
46.94	2	.000	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التدريب والتأهيل

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2018م.

لاختبار عبارات المحور الذي ينص على: "القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين" تم استخدام اختبار مربع كاي لعبارات المحور وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (162.97 - 225.62 - 117.68 - 72.90 - 83.82 - 146.25 - 160.02 - 202.79 - 46.94) وبدرجات حرية (2-4) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة sig بمستوى المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

المحور الثالث: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة

الجدول (12/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة %			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الحملات للتوعية بالالتزام بالتشريعات البيئية	0 %0	0 %0	22 %11.6	76 %40 92 %48.4
2	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تدريب العاملين للاقتصاد في استخدام الموارد	0 %0	0 %0	10 %5.3	91 %47.9 89 %46.8
3	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التصدي لإهدار مصادر الطاقة	0 %0	5 %2.6	13 %6.8	56 %29.5 116 %61.1
4	تقيس وتصحح الشركة عن تجنب مسببات التلوث	0 %0	10 %5.3	9 %4.7	56 %29.5 115 %60.5

5	85 %44.7	44 %23.2	24 %12.6	37 %19.5	0 %0	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف التخلص من النفايات بصورة علمية
6	104 %54.7	59 %31.1	17 %8.9	10 %2.3	0 %0	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد والهواء والطاقة
7	110 %57.9	71 %37.4	1 %0.5	8 %4.2	0 %0	تقيس وتصحح الشركة عن تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة
8	121 %63.7	59 %31.1	0 %0	10 %5.3	0 %0	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في التشجير وزيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (12/2/4) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: "القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة" نلاحظ في العبارة الأولى القائلة " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الحملات للتوعية بالالتزام بالتشريعات البيئية " نجد أن (92) مبحوث وبنسبة (48.4%) من العينة يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة، و (76) مبحوث و بنسبة (40%) يوافقون على ما جاء في العبارة، و (22) مبحوث وبنسبة (11.6%) محايدون من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث من العينة من لا يوافقون ، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة الثانية: والتي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تدريب العاملين للاقتصاد في استخدام الموارد " نجد أن (89) مبحوث وبنسبة (46.8%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة، و (91) مبحوث وبنسبة (47.9%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (15) مبحوث من العينة ويمثلون (5,3%) من العينة المبحوثة، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثالثة: والتي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التصدي لإهدار مصادر الطاقة " نجد أن (116) مبحوث وبنسبة (61.1%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (56) مبحوث وبنسبة (29.5%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (13) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (6.8%) من العينة، ويوجد (5) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (2.6%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

أما العبارة الرابعة: التي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن تجنب مسببات التلوث " نجد أن (115) مبحوث وبنسبة (60.5%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (56) مبحوث وبنسبة (29.5%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (9) مبحوث ويمثلون وبنسبة (4.7%)، و يوجد (10) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (5.3%)، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: التي تنص على " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف التخلص من النفايات بصورة علمية " نجد أن (85) مبحوث وبنسبة (44.7%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة (44) مبحوث وبنسبة (23.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (24) مبحوث ويمثلون نسبة (12.6%) من العينة المبحوثة، ويوجد (37) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (19.5%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة السادسة: التي تنص على " تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد والهواء والطاقة " نجد أن (104) مبحوث وبنسبة (54.7%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(59) مبحوث وبنسبة (31.7%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (17) مبحوث محايدون ويمثلون (8.9%) من العينة المبحوثة، ويوجد (10) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (5.3%)، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة السابعة : التي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة " نجد أن (110) مبحوث وبنسبة (57.9%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(71) مبحوث وبنسبة (37.4%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (1) مبحوث محايدون ويمثلون (0.1%) من العينة المبحوثة، و يوجد (8) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (4.2%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثامنة : التي تنص على "تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في التشجير وزيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي" نجد أن (121) مبحوث وبنسبة (63.7%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(59) مبحوث وبنسبة (31.1%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، ولا يوجد مبحوث محايدون من العينة المبحوثة، و يوجد (10) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (5.3%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

الجدول (13/2/4)

المنوال والانحراف المعياري والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة

ت	العبارات	الوسيط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الحملات للتوعية بالالتزام بالتشريعات البيئية	4.37	4	0.68	أوافق
2	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تدريب العاملين للاقتصاد في استخدام الموارد	4.42	4	0.59	أوافق
3	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التصدي لإهدار مصادر الطاقة	4.49	5	0.74	أوافق
4	تقيس وتفصح الشركة عن تجنب مسببات التلوث	4.45	5	0.81	أوافق
5	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف التخلص من النفايات بصورة علمية	3.93	4	1.16	أوافق
6	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد والهواء والطاقة	4.35	5	0.85	أوافق
7	تقيس وتفصح الشركة عن تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة	4.49	5	0.72	أوافق
9	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في التشجير وزيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي	4.62	5	0.72	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول رقم (13/2/4) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الثالث التي تتص على (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.93 - 4.62) والمنوال (4 - 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فإن إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (14/2/4)

اختبار مربع كاي لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	مربع كاي	العبارات
.000	2	42.48	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الحملات للتوعية بالالتزام بالتشريعات البيئية
.000	2	67.40	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تدريب العاملين للاقتصاد في استخدام الموارد
.000	3	163.39	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التصدي لإهدار مصادر الطاقة
.000	3	158.25	تقيس وتفصح الشركة عن تجنب مسببات التلوث
.000	3	43.81	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف التخلص من النفايات بصورة علمية
.000	3	119.79	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد والهواء والطاقة
.000	3	172.23	تقيس وتفصح الشركة عن تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة
.000	2	97.72	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في التشجير وزيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2018م.

لاختبار عبارات المحور القائلة "القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة" تم استخدام اختبار مربع كاي وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (42.48 - 67.40 - 163.39 - 158.25 - 43.81 - 119.79 - 172.23 - 97.72) وبدرجات حرية (2-3) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

المحور الرابع: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء

الجدول (15/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة %			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة	5 %2.6	5 %2.6	6 %3.2	57 %30
2	تقيس وتفصح الشركة عن تقديم إعلانات الصادقة	0 %0	0 %0	8 %2.4	73 %38.4
3	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف تقديم منتجات صديقة وآمنة صحياً للعملاء	0 %0	6 %3.2	10 %5.3	76 %40
4	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج	0 %0	13 %6.8	7 %3.7	40 %21.1
5	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع	0 %0	12 %6.4	0 %0	84 %44.2
6	تقيس وتفصح الشركة عن التطوير المستمر للمنتجات	0 %0	2 %1.1	11 %5.8	17 %8.9
7	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع	2 %1.1	0 %0	24 %12.6	39 %20.5
8	تقيس وتفصح الشركة عن توفير	0	8	7	46

					المنتج في الزمان والمكان المناسيبين للعملاء	
67.9%	24.2%	3.7%	4.2%	0%		
109	73	8	0	0	تقيس وتفصح الشركة عن وضع بيانات على المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية	9
57.4%	38.4%	2.4%	0%	0%		

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (15/2/4) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: "القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء" نلاحظ في العبارة الأولى القائلة "تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة" نجد أن (117) مبحوث وبنسبة (61.6%) من العينة يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة، و (57) مبحوث و بنسبة (30%) يوافقون على ما جاء في العبارة، و (6) مبحوث وبنسبة (3.2%) محايدون من العينة المبحوثة، بينما يوجد (5) مبحوث من العينة من لا يوافقون وبنسبة (2.6%)، و يوجد عدد (5) مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة وبنسبة (2.6%).

العبارة الثانية: والتي تنص على "تقيس وتفصح الشركة عن تقديم إعلانات الصادقة" نجد أن (109) مبحوث وبنسبة (57.4%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة، و (73) مبحوث وبنسبة (38.4%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (8) مبحوث من العينة ويمثلون (2.4%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثالثة: والتي تنص على "تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف تقديم منتجات صديقة وأمنة صحياً للعملاء" نجد أن (98) مبحوث وبنسبة (51.5%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (76) مبحوث وبنسبة (40%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (10) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (5.3%) من العينة، ويوجد (6) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (3.2%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

أما العبارة الرابعة: تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج" نجد أن (130) مبحوث وبنسبة (68.4%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (40) مبحوث وبنسبة (21.1%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (7) مبحوث ويمثلون وبنسبة (3.7%)، و يوجد (13) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (6.8%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة الخامسة: التي تنص على " تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع " نجد أن (94) مبحوث وبنسبة (49.5%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة (84) مبحوث وبنسبة (44.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون فلا يوجد مبحوث من العينة المبحوثة، ويوجد (12) مبحوث لا يوافقون بنسبة (6.4%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة السادسة : التي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن التطوير المستمر للمنتجات " نجد أن (160) مبحوث وبنسبة (84.2%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(17) مبحوث وبنسبة (8.9%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (11) مبحوث محايدون ويمثلون (5.8%) من العينة المبحوثة، ويوجد (2) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (1.1%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة السابعة : التي تنص على " تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع " نجد أن (125) مبحوث وبنسبة (65.8%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(39) مبحوث وبنسبة (20.5%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (24) مبحوث محايدون ويمثلون (12.6%) من العينة المبحوثة، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة ، ويوجد عدد (2) مبحوث لا يوافقون بشدة وبنسبة (1.1%) من العينة المبحوثة.

العبارة الثامنة : التي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن توفير المنتج في الزمان والمكان المناسبين للعملاء " نجد أن (129) مبحوث وبنسبة (67.9%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(46) مبحوث وبنسبة (24.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (7) مبحوث محايدون ويمثلون (3.7%) من العينة المبحوثة، و يوجد (8) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (4.2%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة التاسعة: والتي تنص على " تقيس وتفصح الشركة عن وضع بيانات على المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية " نجد أن (109) مبحوث وبنسبة (57.4%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة، و (73) مبحوث وبنسبة (38.4%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (8) مبحوث من العينة ويمثلون (2.4%) من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة ، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

الجدول (16/2/4)

المنوال والانحراف المعياري والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات محاسبة المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء

ت	العبارات	الاحصائي الوسيط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة	4.45	5	0.89	أوافق
2	تقيس وتفصح الشركة عن تقديم إعلانات الصادقة	4.53	5	0.58	أوافق
3	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف تقديم منتجات صديقة وآمنة صحياً للعملاء	4.40	5	0.73	أوافق
4	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج	4.51	5	0.86	أوافق
5	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع	4.37	4	0.78	أوافق
6	تقيس وتفصح الشركة عن التطوير المستمر للمنتجات	4.76	5	0.60	أوافق
7	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع	4.50	5	0.80	أوافق
8	تقيس وتفصح الشركة عن توفير المنتج في الزمان والمكان المناسبين للعملاء	4.56	5	0.76	أوافق
9	تقيس وتفصح الشركة عن وضع بيانات على المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية	4.53	5	0.58	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول رقم (16/2/4) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الرابع التي تنص على (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء) فإن الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (4.33 - 4.76) والمنوال (4-5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (17/2/4)

اختبار مربع كاي لعبارات محاسبة المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء

الدلالة الإحصائية	درجة الحرية	مربع كاي	العبارات
.000	4	258.00	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة
.000	2	82.75	تقيس وتفصح الشركة عن تقديم إعلانات الصادقة
.000	3	136.65	تحرص الشركة علي القياس والإفصاح عن تكاليف تقديم منتجات صديقة وآمنة صحياً للعملاء
.000	3	204.06	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج
.000	2	63.20	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع
.000	3	357.66	تقيس وتفصح الشركة عن التطوير المستمر للمنتجات
.000	3	183.18	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع
.000	3	207.26	تقيس وتفصح الشركة عن توفير المنتج في الزمان والمكان المناسبين للعملاء
.000	2	82.75	تقيس وتفصح الشركة عن وضع بيانات على المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2018م.

لاختبار عبارات المحور القائلة " القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء" تم استخدام اختبار مربع كاي وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالاتي (258.00 - 82.75 - 136.65 - 204.06 - 63.20 - 357.66 - 183.18 - 207.26 - 120.70) وبدرجات حرية (2-4) وبمستوى دلالة Sig (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

المحور الخامس: تقييم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة:

الجدول (18/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات تقييم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة

الرقم	العبارات	التكرار والنسبة %			
		لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق بشدة
1	استطاعت الشركة تشغيل أصولها بكفاءة مناسبة	0 %0	0 %0	22 %11.6	76 %40
2	تستطيع الشركة الاحتفاظ بمخزون مناسب لطبيعة عملها	0 %0	0 %0	10 %5.3	91 %47.9
3	تقوم الشركة في تحصيل مديونياتها بكفاءة	0 %0	5 %2.6	13 %6.8	56 %29.5
4	تحقق الشركة الإيرادات المخططة	0 %0	10 %5.3	9 %4.7	56 %29.5
5	رأسمال الشركة مناسب بالنسبة لنشاط الشركة المالي	0 %0	37 %19.5	24 %12.6	44 %23.2
6	الشركة لديها سيولة كافية لسداد الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل	0 %0	10 %2.3	17 %8.9	59 %31.1
7	تستطيع الشركة الحصول على قروض قليلة التكلفة وذلك عن طريق إصدار أسهم بمختلف أنواعها	0 %0	8 %4.2	1 %0.5	71 %37.4
8	هنالك زيادة في عدد المستثمرين المرتقبين، وبالتالي زيادة رأس المال	0 %0	10 %5.3	0 %0	59 %31.1
9	تستطيع الشركة تخفيض	0 %0	5 %2.6	12 %6.1	34 %17.4

الضرائب بحجة ما تقدمه من منافع للمجتمع	%0	%2.6	%6.3	%17.9	%73.2
--	----	------	------	-------	-------

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من خلال الجدول (18/2/4) والذي يوضح النسب والتكرارات لعبارات المحور الذي ينص على: "تقويم الأداء المالي بالشركة : نلاحظ في العبارة الأولى القائلة " استطاعت الشركة تشغيل أصولها بكفاءة مناسبة " نجد أن (92) مبحوث وبنسبة (48.4%) من العينة يوافقون بشدة على ما جاء بالعبارة، و (76) مبحوث و بنسبة (40%) يوافقون على ما جاء في العبارة، و (22) مبحوث وبنسبة (11.6%) محايدون من العينة المبحوثة، ولا يوجد مبحوث من العينة من لا يوافقون ، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبارة الثانية: والتي تنص على " تستطيع الشركة الاحتفاظ بمخزون مناسب لطبيعة عملها " نجد أن (89) مبحوث وبنسبة (46.8%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة، و (91) مبحوث وبنسبة (47.9%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (15) مبحوث من العينة ويمثلون (5.3%) من العينة المبحوثة، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون، ولا يوجد مبحوث لا يوافق بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الثالثة: والتي تنص على " تقوم الشركة في تحصيل مديونياتها بكفاءة " نجد أن (116) مبحوث وبنسبة (61.1%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (56) مبحوث وبنسبة (29.5%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون بلغ عددهم (13) مبحوث من العينة ويمثلون نسبة (6.8%) من العينة، ويوجد (5) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (2.6%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

أما العبارة الرابعة: التي تنص على " تحقق الشركة الإيرادات المخططة " نجد أن (115) مبحوث وبنسبة (60.5%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و (56) مبحوث وبنسبة (29.5%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (9) مبحوث ويمثلون وبنسبة (4.7%)، و يوجد (10) مبحوث لا يوافقون وبنسبة (5.3%)، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبارة الخامسة: التي تنص على " رأسمال الشركة مناسب بالنسبة لنشاط الشركة المالي " نجد أن (85) مبحوث وبنسبة (44.7%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة (44) مبحوث وبنسبة (23.2%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، أما المحايدون والبالغ عددهم (24) مبحوث ويمثلون نسبة (12.6%) من العينة المبحوثة، ويوجد (37) مبحوث لا يوافقون بنسبة (19.5%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبرة السادسة: التي تنص على " الشركة لديها سيولة كافية لسداد الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل " نجد أن (104) مبحوث وبنسبة (54.7%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(59) مبحوث وبنسبة (31.7%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (17) مبحوث محايدون ويمثلون (8.9%) من العينة المبحوثة، ويوجد (10) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (5.3%)، و لا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة .

العبرة السابعة : التي تنص على " تستطيع الشركة الحصول على قروض قليلة التكلفة وذلك عن طريق إصدار أسهم بمختلف أنواعها " نجد أن (110) مبحوث وبنسبة (57.9%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(71) مبحوث وبنسبة (37.4%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (1) مبحوث محايدون ويمثلون (0.1%) من العينة المبحوثة، و يوجد (8) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (4.2%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبرة الثامنة : التي تنص على " هنالك زيادة في عدد المستثمرين المرتقبين، وبالتالي زيادة رأس المال " نجد أن (121) مبحوث وبنسبة (63.7%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(59) مبحوث وبنسبة (31.1%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، ولا يوجد مبحوث محايدون من العينة المبحوثة، و يوجد (10) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (5.3%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

العبرة التاسعة : التي تنص على " تستطيع الشركة تخفيض الضرائب بحجة ما تقدمه من منافع للمجتمع " نجد أن (139) مبحوث وبنسبة (73.2%) من العينة المبحوثة يوافقون بشدة على العبارة و(34) مبحوث وبنسبة (17.9%) من المبحوثين يوافقون على العبارة، وهناك (12) مبحوث محايدون ويمثلون (6.2%) من العينة المبحوثة، و يوجد (5) مبحوث لا يوافقون من العينة المبحوثة وبنسبة (2.6%)، ولا يوجد مبحوث لا يوافقون بشدة من العينة المبحوثة.

الجدول (19/2/4)

المنوال والانحراف المعياري والوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات تقويم الأداء المالي لشركات
المساهمة العامة

ت	العبارات	الوسيط الحسابي	المنوال	الانحراف المعياري	التفسير
1	استطاعت الشركة تشغيل أصولها بكفاءة مناسبة	4.37	4	0.68	أوافق
2	تستطيع الشركة الاحتفاظ بمخزون مناسب لطبيعة عملها	4.42	4	0.59	أوافق

3	تقوم الشركة في تحصيل مديونياتها بكفاءة	4.49	5	0.74	أوافق
4	تحقق الشركة الإيرادات المخططة	4.45	5	0.81	أوافق
5	رأسمال الشركة مناسب بالنسبة لنشاط الشركة المالي	3.93	4	1.16	أوافق
6	الشركة لديها سيولة كافية لسداد الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل	4.35	5	0.85	أوافق
7	تستطيع الشركة الحصول على قروض قليلة التكلفة وذلك عن طريق إصدار أسهم بمختلف أنواعها	4.49	5	0.72	أوافق
8	هنالك زيادة في عدد المستثمرين المرتقبين ، وبالتالي زيادة رأس المال	4.53	5	0.75	أوافق
9	تستطيع الشركة تخفيض الضرائب بحجة ما تقدمه من منافع للمجتمع	4.62	5	0.72	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

من الجدول رقم (19/2/4) نلاحظ أن الإحصاءات الوصفية للعبارات المحور الخامس التي تنص على (تقويم الأداء المالي بالشركة) فان الأوساط الحسابية له تقع في المدى ما بين (3.93 - 4.62) والمنوال (4- 5) لجميع العبارات وحسب المقياس الخماسي ليكثرت فان إجابات المبحوثين هي الموافقة والموافقة بشدة.

الجدول (20/2/4)

اختبار مربع كاي لعبارات تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة

العبارات	مربع كاي	الدرجة	الإحصائية الدلالة
استطاعت الشركة تشغيل أصولها بكفاءة مناسبة	42.48	2	.000
تستطيع الشركة الاحتفاظ بمخزون مناسب لطبيعة عملها	67.40	2	.000
تقوم الشركة في تحصيل مديونياتها بكفاءة	163.39	3	.000
تحقق الشركة الإيرادات المخططة	158.25	3	.000
رأسمال الشركة مناسب بالنسبة لنشاط الشركة المالي	43.81	3	.000
الشركة لديها سيولة كافية لسداد الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل	119.79	3	.000

0.000	3	172.23	تستطيع الشركة الحصول على قروض قليلة التكلفة وذلك عن طريق إصدار أسهم بمختلف أنواعها
000	2	97.72	هنالك زيادة في عدد المستثمرين المرتقبين ، وبالتالي زيادة رأس المال
000	3	244.65	تستطيع الشركة تخفيض الضرائب بحجة ما تقدمه من منافع للمجتمع

المصدر: إعداد الباحث، من الدراسة الميدانية، 2018م.

لاختبار عبارات المحور القائلة " الأداء المالي بالشركة" تم استخدام اختبار مربع كاي وجاءت قيم مربع كاي المحسوبة كالآتي (42.48 - 67.40 - 163.39 - 158.25 - 43.81 - 119.79 - 172.23 - 97.72 - 244.65) وبدرجات حرية (2-3) وبمستوى دلالة Sig لجميع العبارات (0.000) وعند مقارنة مستوى الدلالة المعنوية المسموح به (0.05) نجد أن مستوى الدلالة sig تقل عن مستوى المعنوية مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعبارات المحور.

3/2/4 اختبار الفرضيات:

سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد واختبار مربع كاي لاختبار الفرضيات لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات كل فرضية.

1. اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع وتقييم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع وتقييم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان دور القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع علي تقييم الأداء المالي بالشركة. وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع : كمتغير مستقل ممثل بـ (x) و تقييم الأداء المالي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (21/2/4)

تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الأولى: علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.639	0.408	0.405

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (21/2/4) أن قيمة معمل الارتباط بلغت (0.639) وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) والمتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع) كما نجد أن قيمة معامل التحديد (0.408) وهذا يعني 40% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يكون تأثير المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع) بينما (60%) يعود إلي عوامل أخرى غير مضمنة في النموذج .

جدول رقم (22/2/4)

تحليل التباين للفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

مصدر الاختلافات	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوي المعنوية
الانحدار	2939.132	1	2939.132	129.462	.000
الأخطاء	4268.110	188	22.703		
المجموع	7207.242	189			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (22/2/4) أن مستوي المعنوية (0.000) وهو أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع) والمتغير التابع (تقويم الأداء المالي).

جدول رقم (23/2/4)

معاملات الانحدار للفرضية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	9.476	2.752	0.007	معنوية
\hat{B}_1	0.783	11.378	0.000	معنوية
$Y=9.476 + 0.783x$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (23/2/4) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (9.476) وهي قيمة المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) المقدر عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يساوي (0.783) وهذا يعني زيادة المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بمعدلات (0.783)، ونلاحظ أن مستوي المعنوية أقل من (5%) وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع) لها تأثير علي (تقويم الأداء المالي) بالشركة.

ومما سبق يستنتج أن الفرضية الأولى التي تنص علي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع وتقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة " قد تحققت.

2. اختبار الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة..

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة".

هدف هذه الفرضية إلى بيان دور القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين علي تقويم الأداء المالي بالشركة" وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين كمتغير مستقل ممثل بـ (X2) و تقويم الأداء المالي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (24/2/4)

تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
2	0.673	0.454	0.451

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (24/2/4) أن قيمة معمل الارتباط بلغت (0.673) وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) والمتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين) كما نجد أن قيمة معامل التحديد (0.454) وهذا يعني 45% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يكون تأثير المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين) بينما (55%) يعود إلي عوامل أخرى غير مضمنة في النموذج .

جدول رقم (25/2/4)

تحليل التباين للفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

مصدر الاختلافات	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوي المعنوية
الانحدار	3269.151	1	3269.151	156.066	0.000
الأخطاء	3938.092	188	20.947		
المجموع	7207.242	189			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (25/2/4) أن مستوي المعنوية (0.000) وهو أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين) والمتغير التابع (تقويم الأداء المالي).

جدول رقم (26/2/4)

معاملات الانحدار للفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	10.505	3.437	0.001	معنوية
\hat{B}_1	0.796	12.493	0.000	معنوية
$Y=10.505 + 0.796x$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (26/2/4) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (10.505) وهي قيمة المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) المقدر عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يساوي (0.796) وهذا يعني زيادة المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بمعدلات (0.796)، ونلاحظ أن مستوي المعنوية أقل من (5%) وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين) لها تأثير علي (تقويم الأداء المالي) لشركات المساهمة العامة.

ومما سبق يستنتج أن الفرضية الثانية التي تنص علي "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة". قد تحققت .

3. اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة"

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان دور القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة علي تقويم الأداء المالي بالشركة، وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة كمتغير مستقل ممثل بـ (X3) تقويم الأداء المالي كمتغير تابع ممثل بـ (Y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (27/2/4)

تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
3	0.700	0.490	0.488

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2017م

يتضح من الجدول (27/2/4) أن قيمة معمل الارتباط بلغت (0.700) وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع وتقييم الأداء المالي والمتغير المستقل القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة كما نجد أن قيمة معامل التحديد (0.490) وهذا يعني 49% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تقييم الأداء المالي) يكون تأثير المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة) بينما (51%) يعود إلي عوامل أخرى غير مضمنة في النموذج .

جدول رقم (28/2/4)

تحليل التباين للفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

مصدر الاختلافات	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوي المعنوية
الانحدار	3533.864	1	3533.864	180.860	0.000
الأخطاء	3673.378	188	19.539		
المجموع	7207.242	189			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (28/2/4) أن مستوي المعنوية (0.000) وهو أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة) والمتغير التابع (تقييم الأداء المالي).

جدول رقم (29/2/4)

معاملات الانحدار للفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	9.432	3.230	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.797	13.448	0.000	معنوية
$Y=9.432 + 0.797x$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (29/2/4) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (9.432) وهي قيمة المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) المقدر عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يساوي (0.797) وهذا يعني زيادة المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة المتغيرات التابعة بمعدلات (0.797)، ونلاحظ أن مستوي المعنوية أقل من (5%) وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة) لها تأثير علي (تقويم الأداء المالي) لشركات المساهمة العامة.

ومما سبق يستنتج أن الفرضية الثالثة التي تنص علي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة" قد تحققت.

4. اختبار الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة".

هدف هذه الفرضية إلى بيان دور القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء علي تقويم الأداء المالي بالشركة " وللتأكد من صحة الفرضية سيتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء كمتغير مستقل ممثل بـ (x4) و تقويم الأداء المالي كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (30/2/4)

تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس الفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
4	0.506	0.256	0.252

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (30/2/4) أن قيمة معمل الارتباط بلغت (0.506) وهذا يعني وجود ارتباط طردي قوي بين المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) والمتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء) كما نجد أن قيمة معامل التحديد (0.256) وهذا يعني 25% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يكون تأثير المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء) بينما (75%) يعود إلي عوامل أخرى غير مضمنة في النموذج .

جدول رقم (31/2/4)

تحليل التباين للفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

مصدر الاختلافات	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوي المعنوية
الانحدار	782.962	1	782.962	64.733	0.000
الأخطاء	2273.901	188	12.095		
المجموع	3056.863	189			

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (31/2/4) أن مستوي المعنوية (0.000) وهو أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني توجد فروق معنوية بين المتغير المستقل (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء) والمتغير التابع (تقويم الأداء المالي).

جدول رقم (32/2/4)

معاملات الانحدار للفرضية الرابعة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة.

معاملات الانحدار	قيمة المعاملات	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
\hat{B}_0	25.436	10.119	0.000	معنوية
\hat{B}_1	0.404	8.046	0.000	معنوية
$Y=25.436 + 0.404x$				

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2018م

يتضح من الجدول (32/2/4) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (25.436) وهي قيمة المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) المقدر عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (تقويم الأداء المالي) يساوي (0.404) وهذا يعني زيادة المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة المتغير التابع بمعدلات (0.404)، ونلاحظ أن مستوي المعنوية أقل من (5%) وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء) لها تأثير علي (تقويم الأداء) لشركات المساهمة العامة.

مما سبق يستنتج أن الفرضية الرابعة التي تنص علي " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء و تقويم الأداء المالي لشركات المساهمة العامة" قد تحققت.

الخاتمة

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج

1. تلتزم الشركات بمسئوليتها الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العملاء).
2. تلتزم الشركات بالقياس عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العملاء).
3. تتعدد اساليب القياس عن تكاليف المسؤولية الإجتماعية.
4. هنالك صعوبة في قياس منافع المسؤولية الإجتماعية لأنها لا تخضع للسوق، ولا توجد معدلات تسعير ملائمة لهذه المنافع.
5. بعض المنافع الإجتماعية لا يمكن قياسها باستخدام وحدة النقد، وإنما التعبير عنها إما بالقياس غير النقدي أو التعبير عنها في شكل وصفي.
6. تفصح الشركات عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العملاء).
7. تتعد طرق وأساليب الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.
8. حجم المؤسسة من ناحية راس المال والموارد البشرية والارباح وغيرها يؤثر على مستوى الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.
9. تقوم شركات المساهمة بالقياس والإفصاح عن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع.
10. تقيس وتفصح شركات المساهمة عن الدعم والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة أنواعها.
11. تلتزم شركات المساهمة بالقياس والإفصاح عن الاهتمام بالنواحي الإجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن والترحيل للعاملين.
12. تحرص شركات المساهمة على القياس والإفصاح عن تهيئة بيئة العمل للعاملين
13. تقيس وتفصح شركات المساهمة عن تجنب مسببات التلوث.
14. تحرص شركات المساهمة على القياس والإفصاح عن تكاليف التخلص من النفايات بصورة علمية
15. تحرص شركات المساهمة على القياس والإفصاح عن تكاليف تقديم منتجات صديقة وآمنة صحياً للعملاء.
16. تقيس وتفصح شركات المساهمة عن وضع بيانات على المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.

17. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) يسهم في تشغيل أصول شركات المساهمة بكفاءة مناسبة.
18. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) يساعد شركات المساهمة في تحصيل مديونياتها بكفاءة.
19. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) يساعد شركات المساهمة على تحقيق الإيرادات المخططة.
20. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) يسهم في توفير سيولة كافية لسداد الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل لدى شركات المساهمة .
21. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) يساعد شركات المساهمة على الحصول على قروض قليلة التكلفة.
22. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) يسهم في زيادة عدد المستثمرين المرتقبين ، وبالتالي زيادة رأس المال.
23. تستطيع شركات المساهمة من خلال القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه (المجتمع، العاملين، البيئة، العمال) تخفيض الضرائب بحجة تحملها لمسؤوليتها الإجتماعية.
24. عدم قياس الشركات لمسؤولياتها الإجتماعية يترتب عليه عدم معرفة مستخدمو المعلومات المحاسبية على الآثار الخارجية السالبة الناتجة من أنشطتها بالنسبة للمجتمع وفئاته.
25. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع، له علاقة إيجابية بتقويم الأداء المالى.
26. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العاملين، له علاقة إيجابية بتقويم الأداء المالى.
27. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية، تجاه البيئة، له علاقة إيجابية بتقويم الأداء المالى.
28. القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية، تجاه العملاء له علاقة إيجابية بتقويم الأداء المالى.

ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بالآتي:

1. ضرورة الاتفاق حول مفاهيم محددة وواضحة للمسؤولية الإجتماعية للشركات سداً للثغرات ومنعاً للتفسيرات التي تقوم على الاهواء الشخصية.
2. توعية المجتمع والمتأثرين بأنشطة الشركات بمسؤولية الشركات تجاههم.
3. دفع وتحفيز الشركات لتقديم مبادرات من شأنها تحقق رفاهية المجتمع.
4. إنشاء مراكز دراسات بحيث تهتم بمجالات المسؤولية الإجتماعية.
5. عقد ندوات وملتقيات ودورات تناقش مشكلات المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية.
6. ضرورة ايجاد اساليب قياس للمسؤولية الإجتماعية متفق عليها وتساعد في تقديم معلومات يمكن أن تخدم المستفيدين من المعلومات المحاسبية بمختلف فئاتهم.
7. اصدار قوانين ولوائح تلزم الشركات بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.
8. تحفيز الشركات التي تفي بمسؤوليتها الإجتماعية داخلياً وخارجياً، مثل تخفيضات جزئية من الضرائب وغيرها.
9. تحفيز الشركات التي تقيس وتصحح عن آثارها الإجتماعية.
10. ضرورة اهتمام الجهات الاكاديمية والمهنية بدراسات تتعلق بقياس منافع المسؤولية الإجتماعية.
11. العمل على ايجاد نموذج موحد ومتفق عليه للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.
12. ضرورة الفصل بين القوائم المالية والقوائم الإجتماعية والإفصاح عن التأثيرات المشتركة في ملاحظات وجداول مرفقة للقوائم المالية والقوائم الإجتماعية.
13. ضرورة اهتمام الجهات المهنية بدراسات تتعلق بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.
14. توعية القائمين على ادارة الشركات بأثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الاداء المالي.
15. اجراء المزيد من البحوث والدراسات في مجال القياس والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية مثل الآتي:

- القياس والإفصاح المحاسبى عن المسؤولية الإجتماعية واثره على تقويم الاداء الإجتماعي
- القياس والإفصاح المحاسبى عن المسؤولية الإجتماعية واثره على التخطيط الضريبي.

- تقويم دور الهيئات المهنية بالسودان في تطوير الاطار الفكري للقياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية.
- اثر المراجعة الخارجية على تقويم الأداء المحاسبي عن المسؤولية الإجتماعية.
- دواعي عدم ايجاد نموذج موحد للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بالشركات العاملة بالسودان.

قائمة المصادر والمراجع

مراجع باللغة العربية

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الاحاديث النبوية

- صحيح البخاري

- صحيح مسلم

ثالثاً: المراجع

- ابراهيم مصطفى وآخرون، المعجم الوسيط (القاهرة : مجمع اللغة العربية ج 2، 1961،)، ص 197.

- ابن منظور، لسان العرب (بيروت : دار صادر، 1998 م).

- ابن منظور، لسان العرب المحيط، (بيروت: دار لسان العرب، ج 3 د.ت).

- ابن منظور، لسان العرب، (القاهرة: دار لسان العرب، ج 3، د.ت).

- أبو الفضل جمال الدين بن محمد بن مكرم بن منظور، "لسان العرب (بيروت: مطبعة دار لسان العرب، د.ت).

- أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002).

- أحمد بلقاوي، نظرية المحاسبة، تعريب رياض عبد الله، (عمان: دار اليازوري للنشر والتوزيع، 2009).

- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، (الرياض: معهد الادارة العامة ، مركز البحوث، الجزء الثاني، 2000).

- احمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية- المبادئ والمفاهيم والاجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2008).

- الدون هندريسكون، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، (الاسكندرية: (ب.ن)، 1990).

- السعيد فرحات جمعة، الاداء المالي لمنظمات الاعمال والتحديات الراهنة" (الرياض: دار المريخ للنشر، 2000).

- الشيخ الأمام محمد بن أبي بكر بن عبد القادر المرادي، مختار الصحاح (القاهرة: دار الكتاب العربي، 1982م).

- الصبان محمد سمير، دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي (بيروت : الدار الجامعية، 1996).
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005).
- امين سيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة القياسات والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية (مصر: الدار الجامعية، ج2، 2007).
- بورحلة علال، تحليل المنظمات (الجزائر: مكتبة الرشد للطباعة والنشر والتوزيع، 2006).
- توفيق محمد عبد المحسن، اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الأداء، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2006م).
- ثامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الإجتماعية (عمان: دار وائل للنشر، 2001).
- جبران مسعود، معجم الدار، (بيروت: ب ن، 1990م).
- جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية -مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء (عمان: مكتبة دار الثقافة، 2002).
- جماعة من كبار اللغويين العرب، المعجم العربي الأساسي (تونس: المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، 1989م).
- جمال الدين محمد مرسي، مصطفى محمود أبوبكر، دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع (الاسكندرية: الدار الجامعية، دت).
- جمعة حمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009).
- حجاج بن صالح بن حجاج المرعي، إدارة الأفراد، (عمان: الأكاديميون للنشر والتوزيع، 2010).
- حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة (الأردن: الدار العلمية ودار الثقافة، 2004).
- حمدي وسيلة، إدارة الموارد البشرية (القاهرة: مديرية النشر لجامعة قالمة، 2004م).
- حيدر بني عطا، مفاهيم محاسبية (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007).
- خالد عبد الرحمن إلهيتي، إدارة الموارد البشرية (عمان: دار وائل للنشر و الطباعة ، 2003).
- دريد درغام، أساسيات الإدارة المالية الحديثة ، (دمشق: دار الرضا للنشر، 1999).
- راوية حسن، إدارة الموارد البشرية - رؤية مستقبلية (الإسكندرية: دار الجامعة، 2003م).
- ريتشارد شرويد واخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، ابراهيم ولد محمد فال، (الرياض: دار المريخ، 2006).

- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير (عمان: دار وائل للنشر، 2003).
- رفاعي محمد رفاعي، الأصول العلمية لإدارة الأعمال (القاهرة: دار ألّهاني للطباعة، 1997).
- زكي مكّي إسماعيل، إدارة الموارد البشرية، (الخرطوم: دن، 2009م).
- شارلز هل، جاريت جولز، الإدارة الاستراتيجية - مدخل متكامل (الرياض: دار المريخ للنشر، 2001).
- شريف احمد البارودي، الإفصاح المحاسبي وسوق الأوراق المالية (القاهرة: دار النهضة العربية، 2005 م).
- شوقي ناجي جواد، إدارة الأعمال- منظور كلي (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع 2000م).
- صلاح الدين حسن السيسي، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، (بيروت: دار الوسام للطباعة والنشر، 1998م).
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات- المفاهيم ، المبادئ، التجارب- تطبيقات الحوكمة في المصارف (مصر: الدار الجامعية، 2005).
- طاهر محسن المنصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، (2007).
- طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الإجتماعية و أخلاقيات الأعمال - الأعمال و المجتمع (الاردن: دار وائل للنشر، ط2، 2008).
- طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، الإدارة و الأعمال، (عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2008).
- طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الإجتماعية وأخلاقيات الأعمال (عمان: دار وائل للنشر، ط3، 2010).
- عايد عبدالله العصيمي، المسؤولية الإجتماعية للشركات نحو التنمية المستدامة (عمان: دار البازوري للنشر والتوزيع، 2015).
- عباس مهدي الشيرا زي، نظرية المحاسبة، (الكويت: دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990).
- عبد الإله نعمة جعفر، القياس المحاسبي للمسؤولية الإجتماعية في البنوك الإسلامية (الشارقة: جامعة الشارقة، كتاب الوقائع، الجزء الثاني، دور المؤسسات المصرفية الإسلامية في الإستثمار والتنمية، 2002م).
- عبد الحكم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم على التحسين، (القاهرة: مكتبة ابن سينا للنشر، 2006م).

- عبد الحكيم كراجه، و آخرون، الإدارة والتحليل المالي أسس- مفاهيم -تطبيقات (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000).
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المسؤولية الإجتماعية للبنوك الإسلامية (القاهرة: المعهد العالي للفكر الإسلامي، 1996).
- عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي وبعض المشكلات المحاسبية المعاصرة (بيروت: دار النهضة العربية، 1990).
- عبد الرازق سالم، المسؤولية الإجتماعية (عمان: دار الاغصار العلمي للنشر والتوزيع، 2011).
- عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية : المعايير - التقييم - التصحيح، (عمان: مؤسسة زهران، 1994).
- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003).
- عبد الرازق سالم الرحاطة وناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، (عمان: دار الاغصار العلمي للنشر والتوزيع، 2011 م).
- عبدالعزيز جميل مخيمر وآخرون، قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 1999).
- عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004)
- عرفة المتولي، ادارة الافراد والعلاقات الانسانية (القاهرة: دار ابوالمجد للطباعة، 1989).
- عصام الدن محمد متولي، محاسبة الزكاة - أصولها العلمية والعملية، (الخرطوم: مطبعة جامعة القاهرة فرع الخرطوم، 1984م).
- عطا احمد البيومي، معايير المحاسبة الدولية (الرياض: مطابع رجا الشرق الأوسط، 1985).
- عقلة محمد المبيضين، وأسامة محمد جردات، التدريب الإداري الموجه بالأداء، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2001م).
- عقيل جاسم عبدالله، مدخل في تقييم المشروعات - الجدوى الاقتصادية والفنية وتقييم جدوى الاداء (عمان: دار الحامد للنشر، 1999).
- علي السلمي، السياسات الإدارية في عصر المعلومات (القاهرة: دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، 2005).
- علي بن الحسن الهنائي، المنجد (بيروت: دار المشرق، 1960 م).
- فريد فهمي زيارة، مدخل معاصر (دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009).
- فلاح حسن الحسيني، الادارة الاستراتيجية، (عمان، دار وائل للنشر، 2000م).

- فلاح حسن عداي، محمد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك - مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، (عمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، (فلسطين: دن، 2008)
- فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر (القاهرة: دار النهضة العربية، 2002 م).
- كاظم جاسم العيساوي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، (عمان: دار المناهج للنشر، 2000م).
- كامل بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، (المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 1997).
- كامل محمد المغربي، الإدارة - اصالة المبادئ ووظائف المنشأة مع حداثة وتحديات القرن الحادي والعشرين (عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع، 2007).
- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لاغراض الاستثمار (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2004)
- كمال خليفة أبوزيد، نظرية المحاسبة (الاسكندرية : الدار الجامعية، 1990 م).
- كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة (عمان: دار النشر والتوزيع، 2004 م).
- مايكل ارمسترنج، ادارة الافراد، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2005م).
- مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، (عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2007م).
- مجيد جعفر الكرخي، تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية (الأردن: دار المناهج، 2010).
- محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة (القاهرة: دار الوفاء لندنيا الطباعة و النشر، 2007).
- محمد الفيومي محمد، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000).
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية(القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، 2005).
- محمد امين، نظرية القياس في المحاسبة (القاهرة :جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2006 م).
- محمد بن يعقوب الفيروزي أبادى مجد الدين، القاموس المحيط، (بيروت: مؤسسة الرسالة، ب.ت).
- محمد بن يعقوب الفيروزي أبادى مجد الدين ، القاموس المحيط (بيروت: مؤسسة الرسالة، 2003 م).
- محمد بوسلم، إدارة البنوك وصناديق الاستثمار، (القاهرة: الشركة العربية للنشر، 1992م).
- محمد حسام الدين، المسؤولية الاجتماعية للصحافة (القاهرة: الدار المصرية للطباعة، 2003).

- محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، المحاسبة المتوسطة وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي (بيروت: الدار الجامعية، 2000م).
- محمد سمير الصبان، علي أحمد أبو الحسن، دراسات في الانظمة المحاسبية والمشاكل المحاسبية المعاصرة (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والتوزيع، 1986).
- محمد سويلم، إدارة البنوك وصناديق الاختراع، (القاهرة: الشركة العربية للنشر، 1992م).
- محمد صالح علي عياش، المسؤولية الإجتماعية للمصارف الاسلامية - طبيعتها ومسئوليتها (جدة: البنك الاسلامي للتنمية، 2010)
- محمد صالح الحناوي، الادارة المالية والتمويل، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 7000)
- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الإجتماعية للمشروع (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000).
- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة (الإسكندرية: دار المعارف، 2000 م).
- محمد غنيم، علي رمضان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة (عمان: دار الحامد، 1997).
- محمد محمود الخطيب، الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات (عمان: دار الحامد للنشر، 2010).
- محمد مرعي مرعي، دليل نظام التقييم في المؤسسات والادارات (دمشق: دار الرضا للنشر، 2001).
- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح (عمان: دار وائل للنشر، ط2، 2008).
- محمد مطر، نظرية المحاسبة، (القاهرة: الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2010 م).
- محمد نعمة الله جبريل، المنهج الحديث للتخطيط الإستراتيجي، (الخرطوم: مطبعة جي تاون، 2006م).
- محمد يونس، هشام عرابية، الادارة المالية (الاردن: مركز الكتب الاردني ، 1986م)
- محمود إبراهيم عبد السلام تركي، تحليل التقارير المالية (السعودية: مطابع جامعة الملك سعود، 1993).
- محمود السيد الناغي، دراسات نظرية المحاسبة (القاهرة: المكتبة العصرية للنشر، 2001 م)
- مدحت محمد ابو النصر، الأداء الاداري المتميز، (القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2012).
- مرعي عبد الحي، محمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003).
- مسلم علاوي السعد، طاهر محسن منصور الغالبي، السياسات الإدارية - المفهوم والصياغة والحالات الدراسية (البصرة: دار الكتب للطباعة والنشر، 1999م).

- مصطفى عشوي، اسس علم النفس الصناعي التنظيمي (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1992).
- منصور محمود، الإطار المتكامل للمحاسبة الإجتماعية (مصر: المجلة العلمية لتجارة الأزهر، 1983)
- موسى خليل، الإدارة المعاصرة المبادئ - الوظائف - الممارسة (لبنان: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، لبنان، 2005).
- منير ابراهيم هندي، الادارة المالية - مدخل تحليلي معاصر (الاسكندرية: المكتب العربي الحديث، ط5، 2000)
- مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة (عمان: دار المسير للنشر والتوزيع، 2002).
- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي (عمان: دار المسيرة، 2006)
- مؤيد سعيد سالم، إدارة الموارد البشرية، مدخل إستراتيجي متكامل، (الشارقة: إثراء للنشر والتوزيع، 2009م).
- نبيل سلامة، بحوث في المحاسبة والمراجعة الإجتماعية (بورسعيد: مكتبة الجلاء الحديثة، ط2، 1999).
- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال (عمان: الوراق للنشر والتوزيع، 2006).
- نجم عبود نجم، أخلاقيات علم الإدارة في عالم متغير (القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث و دراسات، 2006).
- نزار عبد المجيد البرواري، أحمد محمد فهمي البرزنجي، استراتيجيات التسويق - المفاهيم والأسس والوظائف (عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2004).
- نورالدين عبدالله المحمودي، نحو نظرية المحاسبة البيئية والإجتماعية (طرابلس: منشورات الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، 2007).
- الهادي ادم محمد ابراهيم، نظرية المحاسبة (الخرطوم: مطبعة جامعة النيلين، 2010 م).
- هيثم محمد الزعبي، الإدارة و التحليل المالي، (عمان: دار الفكر للطباعة و النشر و التوزيع، 2000).
- وائل محمد إدريس، و طاهر محسن الغالبي، أساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن (عمان: دار وائل للطباعة والنشر ، 2009).
- وصفي عبد الفتاح أبوالمكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، ط2، 2004).
- وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي (عمان: دار حنين، 1996).

- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، (الدممارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007).
- وليد ناجي الحياي، التحليل المالي (من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدمارك، 2007).
- رابعاً: المجالات العلمية
- ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول (العراق: مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، 2009).
- إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الإقتصادية (دمشق: مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية - المجلد 21، العدد الثاني، 2005).
- أزهرى يوسف الشكري، أسس القياس المحاسبي لتكاليف منافع الأنشطة الإقتصادية وطرائق الإفصاح عنها في التقارير المالية (العراق: جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد رقم 8 العدد 22، 2012).
- الطيب حامد إدريس موسى، اثر القياس المرجعي على تقويم الاداء المالي في المصارف التجارية السودانية - دراسة ميدانية (السودان: مجلة جامعة بخت الرضا العلمية، العدد الرابع عشر، 2015).
- امحمدي فطوم، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الإقتصادية في القوائم المالية نموذج مقترح (الجزائر: مجلة الأبحاث الإقتصادية "الجامعة البليلة 2 العدد، 13 ديسمبر 2015).
- ايناس عبد الله حسن، الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة والإفصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، (عمان: نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 7، يونيو، 2002).
- بوحران سيد أحمد، حملات بن عاشور، حيموري حلومة، محاسبة المسؤولية الإقتصادية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية - دراسة حالة ولاية معسكر (الجزائر: جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 3، 2017).
- توفيق عبد المحسن، محمد حسن على مفتي، أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية والإقتصادية في التقارير المالية المنشورة في المملكة العربية السعودية (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة السابعة، 2003م).
- ثامر ياسر البكري، المسؤولية الإقتصادية واستدامة رأس المال الفكري بالإشارة إلى هجرة العقول العربية (الجزائر: مجلة الأكاديمية للدراسات الإقتصادية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بو علي، العدد 8، 2012).

- حسين هادي عنيزة، ماهر ناجي علي، تأثير الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في قرارات مستخدمي هذه القوائم -دراسة تطبيقية واستطلاعية (بغداد: جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة9، العدد 26، 2013)
- حيدر أحمد حسن صالح، هلال يوسف صالح، كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثره في صناعة القرار (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 13 (1)، 2014).
- خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم(1) (دمشق: مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002).
- خليفة علي طنيش، أهمية التحليل لمراقب الحسابات كمدخل لتقويم أداء المنشآت الصناعية ومراقبة تكاليفها في مجال الإنتاج (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 34، 1999م).
- مشري حسناء، دراسة أثر نظام المحاسبة الإجتماعية في تبني مفهوم المسؤولية الإجتماعية- دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، (الجزائر: مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد14، 2014).
- زكار علي احمد، علي عمر محمد، بيشكة وت عبدالله عبدالكريم، المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية- دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية وإدارة كرميان (السليمانية: جامعة جيهان، المجلة العلمية لجامعة جيهان، العدد2، 2018).
- رضا ابراهيم عبد القادر صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، (القاهرة: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث العلمية، المجلد 31، العدد الاول، 2009م).
- ربيعة رعدي وآخرون، الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، (العراق: جامعة بغداد، مطبعة مؤسسة الثقافة، مجلة الباحث، السنة الثانية، العدد 4، 2006م).
- زياد يحيى وآخرون، أهمية المعلومات المحاسبية عن المسؤولية الإجتماعية في عملية التحليل المالي بالتطبيق على شركة الخازر لإنتاج المواد الإنشائية (العراق: جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 24، العدد 67، 2002).

- سر عبد طه الشرفا، مدى التزام البنك الإسلامي الفلسطيني بمعايير الإفصاح عن أسس توزيع الأرباح بين أصحاب حقوق الملكية وأصحاب حسابات الاستثمار (فلسطين: مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 15، العدد 1، يناير 2007).
- سعد العنزي، محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال (بغداد: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية المجلد 13 العدد 48، 2007).
- سعيد مخلد النعيمات، فارس جميل حسين، دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن (بغداد:مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011).
- سمير كامل عيسى، العلاقة بين الأداء البيئي و الإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة - دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية و صناعة الغاز والبتترول (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، 2000م).
- صادق الحسني، تدقيق الأداء الاجتماعي للمنشآت في ضوء معايير المراجعة الدولية والامريكيه (عمان: معهد الإدارة العامة، مجلة الإداري، المجلد 25، العدد 93، 2003م).
- صالح الصيرفي، المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة (أنقرة: مركز الأبحاث الإحصائية والاقتصادية والاجتماعية للدول الإسلامية، مجلة التعاون الاقتصادي بين الدول الإسلامية، المجلد 18، 1997 م).
- طارق محمد اسماعيل، تحليل وتحميل تكاليف الأنشطة البيئية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط، (مصر: الجمعية العربية للتكاليف، مجلة التكاليف، العدد الثالث، مايو، 2000 م).
- طاهر محسن الغالبي، محمد حسين منهل، الأداء الاجتماعي الداخلي وعلاقته بدوران العمل: دراسة ميدانية في شركة نفط الجنوب والشركة العامة للحديد والصلب في العراق (بغداد: ابحات اليرموك، المجلد 20، العدد 1، 2004).
- طرشي محمد، يخلف إيمان، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي (الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 3، العدد 5، 2017).
- طه أحمد حسن أرديني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية (بغداد: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الراقدين، العدد 83، 2006).
- عادل البهلول حميدان طاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الاهلية للاسمنت بليبيا - دراسة استطلاعية (دمشق: جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، العلوم الاقتصادية، المجلد 27، العدد الاول، 2011 م).

- عاملة محسن أحمد ناجي، ادراك المستهلك العراقي للمسؤولية الإجتماعية للشركات (بغداد: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 28، 2011).
- عبد الباسط احمد رضوان، الموازنة وقياس وتقويم الاداء فى النشاط التعليمى والادارى - بالتطبيق على احدى المؤسسات التعليمية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 2، النسخة التاسعة، 1994).
- عبد الحميد الشافعي، نموذج فائض الإسهام الإجتماعي لتقويم أداء الوحدة المحاسبية على المستوى القومي (القاهرة: جامعة الزقازيق، مجلة البحوث التجارية، السنة السادسة، العدد 6، 1984).
- عبد الحميد عبد الفتاح الشافعي، نظرية المحاسبة عن الأداء الإجتماعي (الزقازيق: المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 5، 1982م).
- عبد الرزاق محمد سعيد الفرخ، رياض محمد الهنداوي، مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الإجتماعية للشركات المساهمة العامة - دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007، 2008م (عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، 2011م).
- عبد الفتاح بوخمخ، تحليل وتقييم الأداء الإجتماعي في المنشأة الصناعية -دراسة ميدانية على الإطارات الوسطى، والدنيا في منشآت صناعة النسيج بالشرق الجزائري، (الجزائر: جامعة منتوري، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 18، ديسمبر 2002)
- عبد العزيز رجب، الاطار العام لنظريه المحاسبه الإجتماعيه الاقتصادية (الكويت: جامعه الكويت، كليه التجارة والاقتصاد والعلوم السياسيه، مجله جامعه الكويت، العدد 4، 1981 م).
- عبد العزيز محمود رجب، نتائج تضمين المسؤولية الإجتماعية ضمن البيئة المحاسبية (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 1، المجلد 13، 1981م).
- علاء الدين احمد حسن الجبوري، علي سالم شهاب أحمد، قياس رضا بعض أصحاب المصالح - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة الأدوية في نينوى (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تنمية الرافدين، مجلد 34، العدد 109، 2012).
- علي حسين الدوغجي، المحاسبة الإجتماعية في المسؤولية الإجتماعية مع إشارة لما مطبق في العراق (العراق: الجامعة المستنصرية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 58، 2006).
- عمر مصباح المزوغي، ومختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الإجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية بالشركة الليبية للحديد والصلب (مصراته: المجلد 5، عدد خاص، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 2017).

- عمرو محمد ابو العز، اطار مقترح لتقييم اداء الوحدات الحكومية التي تتحصل على المساعدات التجارية، (حلوان: جامعة حلوان، كلية التجارة وادارة الاعمال، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 2 السنة التاسعة، 1994م).
- فارس جميل حسين الصوفي وآخرون، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان (بغداد:مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29 ، 2012).
- فاضل نبي فاضل نبي عثمان، دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات- دراسة استطلاعية في عينة من شركات اقليم كوردستان العراق (العراق: الجامعة المنتصرية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الاربعون - العدد 111، 2017).
- فلاق محمد، المسؤولية الاجتماعية للشركات النفطية العربية شركتي سونطراك الجزائرية ورامكو السعودية انموذجا (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، مجلة الباحث ، عدد12، 2013).
- فلاق محمد ، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال الجزائرية شركات الاتصالات الخلوية"جيزي، موبيليس، أريدو" أنموذجا، (الجزائر: جامعة 20 أوت 1955، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد2، 2014)
- فهيم أبو العزم، معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية :حالة جمهورية مصر العربية (مصر: مجلة الإدارة العامة، المجلد45، العدد1، 2005).
- لطيف زيود، حسان قيطيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار (سوريا: مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية،مجلد29، عدد 01، 2007).
- ماجد عادل الشرايري، غازي فلاح المومني، مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، العدد 67، السنة الخامسة والاربعون، 2006م).
- ماهر موسي درغام ومروان محمد ابو فضاة، أثر تطبيق انموزج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي،(غزة: الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني،2009م).
- مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (تونس: العدد28، السنة الخامسة عشر، يونيو1996م).

- مجيد سالم سلمان، نظرة على محاسبة المسؤولية الاجتماعية في ظل الفكر المحاسبي المعاصر (بغداد: مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، العدد 1، سبتمبر 1986)
- محمد أمين عبد الله قايد، نحو مبادئ متعارف عليها لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية (القاهرة: كلية التجارة القاهرة، مجلة المحاسبة و التأمين، العدد 32، 1985).
- محمد حسني عبد الجليل صبيحي، دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح و الشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 1، 2002 م).
- محمد سامي راضي، أثر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية على قرارات منح القروض- دراسة ميدانية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد 1، 1991 م).
- محمد عبد السلام الصبان، المحاسبة الاجتماعية (الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، السنة الخامسة عشرة، 1987).
- محمد عبد القادر محمد خير، الصيرفة الاجتماعية في المصارف السودانية - نظرة كلية للفترة (2001-2007) (الخرطوم: أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، مجلة الدراسات المصرفية والمالية، العدد 14، 2009 م).
- محمد عبدالفتاح حافظ الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للصفوة الإدارية المصرية- دراسة تطبيقية على الهيئة العامة لموانئ البحر الأحمر (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 1، 1991).
- محمد فداء الدين عبد المعطي بهجت، عبد الله قاسم يماني، الأثر المتوقع لمعيار العرض والإفصاح العام علي مستوي الإفصاح في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية (السعودية: مجلة العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود، المجلد 2، العدد 1، 1990 م).
- محمد محمود عبد المجيد، الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 1985).
- محمد مطر، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية (الأردن: مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 2، 1993).

- محمد معتصم إبراهيم حمد، اسماعيل محمد النجيب، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية- بالتطبيق على المنطقة الصناعية الخرطوم بحري (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، مجلد رقم1، 2015).
- معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد و فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16(2) ، 2015).
- منصور محمود، الإطار المتكامل للمحاسبة الاجتماعية (مصر: المجلة العلمية لتجارة الأزهر، 1983).
- ميلاد رجب اشميلة، مدى إدراك وتطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لاسلوب المراجعة الاجتماعية - دراسة استطلاعية للمراجعين الخارجين في المنطقة الشرقية لليبيا (ليبيا: جامعة الزاوية، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب، المجلة الجامعة، العدد السادس عشر، المجلد الثالث، يوليو 2014).
- نجلاء ابراهيم يحي عبد الرحمن، دور الآليات الداخلية للحكومة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال السعوديه (مصر: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الاول، العدد 2، 2013).
- نجيبه محمود سيداحمد نمر، المسؤولية الاجتماعية للمشروعات والمحاسبه الاجتماعيه الماليه (القاهره: الجمعيه العربيه للتكاليف، مجلة التكاليف، العدد 1، 1982 م).
- هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين - حالة الجزائر(الجزائر: المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد 02 ، 2016).
- وائل إبراهيم الراشد، ملامح الإفصاح في الكويت (الكويت: مجلة المحاسبون، المجلد 12، العدد33، يوليو، 2006).
- وفاء التميمي، واقع تبني المسؤولية الاجتماعية في التسويق للشركات المنتجة لمستحضرات التجميل- دراسة ميدانية (عمان: الجامعة الأردنية، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد6، العدد 3، 2010).
- وليد زكريا صيام، عبد الناصر ابراهيم نور،واقع محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة تحليلية (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 1، السنة الثانية، 1998م).

- وليد ناجي الحياي، إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة (الإمارات: منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي، العدد 71، 1998).
- ياسر احمد السيد محمد، مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية، (طنطا:جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 1، العدد 2، 2009م).
- ياسمين ممدوح، المسؤولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال (القاهرة: جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، السنة الرابعة عشر، 2010).
- يوسف اليوسف، عملية تقييم الأداء الوظيفي، (الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلة الإدارة العامة، فبراير 1982م).
- يوسف جهماني، محاسبة المسؤولية الإجتماعية والشركات المساهمة العامة (عمان: مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 12، العدد 4، 1996).
- يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة (غزة: الجامعة الإسلامية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد 15، العدد 1، 2007م).

خامساً: الرسائل الجامعية

- احمد عبد المنعم عبد الحميد، مشاكل القياس المحاسبي للتكاليف الإجتماعية في قطاع المستشفيات (القاهرة: جامعة عين شمس، رسالة ماجستير غير منشورة، 1994م).
- أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2012).
- الطيب عثمان فضل عثمان، المراجعة الاستراتيجية ودورها في تقييم الاداء المالي والاستراتيجي في شركات السكر بالسودان - دراسة حالة في شركة السكر السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2017).
- الفاتح فضل الله محمد زين، أثر تطبيق معايير المحاسبة علي المالي في المصارف الاسلامية بالسودان،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2011م).
- باسمة شرفي محمد احمد شرفي، دور محاسبة المسؤولية في تقييم أداء المصارف السودانية،(الخرطوم: جامعة الزعيم الازهري، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م).

- بشارة فضيل الدخيري بشارة، دور مراجعة الجودة في تقويم اداء المنشآت السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2007م).
- تيجاني بالرقى، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية (الجزائر: جامعة سطيف، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2006).
- ثائر صبري الغبان، الاطار المقترح للمحاسبة عن تكاليف الأداء الإجتماعي للوحدات الإقتصادية في ظل النظام المحاسبي الموحد (بغداد: جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1996).
- جميل محمد محمود قاسم، فعالية برنامج إرشادي لتنمية المسؤولية الإجتماعية لدى طلاب المرحلة الثانوية، (غزة: كلية التربية، الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008).
- جنة آدم اسحق حران، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية للأنشطة الإجتماعية والبيئية على القوائم المالية - دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م)
- حاتم حماد حماد، الحكومة الالكترونية ودورها في زيادة فاعلية الأداء المالي بالوحدات الحكومية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م).
- حسام درعزني، تقييم الأداء، (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة، 2011م).
- حسن رضوان كتلو، استخدام المقاييس غير المالية لتقييم اداء المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السعودية،(مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2002م)
- حسن عبدالله حسن ابراهيم، نموذج مقترح لاستخدام نظام المراجعة الداخلية لتقويم أداء الوحدات الحكومية بالسودان - دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009).
- حسين هادي عنيزة، القياس والإفصاح عن الادوات المالية المشتقة في القوائم المالية - دراسة نظرية في مصرف بغداد (بغداد: جامعة بغداد رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007).
- حليلة خليل الجرجاوي، دور التحليل المالي للمعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية للتنبؤ بأسعار الأسهم،(غزة: الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، رسالة الماجستير غير منشورة، 2008).
- ديابا الحج عارف، الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي السوري، بحث تطبيقي في المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي (دمشق: جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1995 - 1996).

- رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري (سوريا: جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
- زيدي البشير، دور التقارير المالية في تحسين الأداء للمؤسسة دراسة ميدانية في مجمع صيدال،(الجزائر: جامعة البليدة، كلية العلوم و علوم التسيير، تخصص محاسبة و تدقيق، قسم العلوم التجارية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، أكتوبر 2011)
- سامية بوضياف ، تقييم الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة شركة تأمين المحروقات خلال 2005-2008، (الجزائر: جامعة البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص نفود ومالية، 2009).
- سليمان بن عبدالله بن محمد الزامل، مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الإجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية- دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لشركات الأسمنت والبتروكيماويات-دوافع الاهتمام بالمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية (السعودية: جامعة أم القرى، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، 2015).
- سيد عبد الرحمن عباس بله، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في ضوء نمو الإستثمارات الصناعية في السودان (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة ، 2011).
- شادية عبدالله محمد الحسن، دور المعلومات المحاسبية في تقويم الاداء المالي والمحاسبي لبنك السودان (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2006).
- صبري حسن عطية أبو ناموس، القياس المحاسبي للتكاليف الإجتماعية والبيئية وأثره في القوائم المالية المنشورة واتخاذ القرارات في منظمات الأعمال،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، 2007م).
- لزعر محمد سامي ، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (الجزائر: جامعة منتوري ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة في الإدارة المالية، 2012).
- عادل ادم ابراهيم اسحق، أثر الإفصاح الإجتماعي و البيئي على نوعية المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية بالسودان " دراسة حالة مصنع فوز"،(الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، 2010م)
- عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة والمساءلة في الشركات العامة بقطاع غزة (غزة: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2008).

- عبد الناصر موسى، نظام مقترح لتقييم أداء الأفراد في المؤسسات الاقتصادية العمومية، (الجزائر: جامعة باجي مختار، كلية العلوم الاقتصادية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2005م).
- عبدالرحيم محجوب احمد، المراجعة الادارية ومراجعة الجودة ودورها في تقويم الاداء المالي والاداري بالجامعات الحكومية السودانية - دراسة ميدانية على عينة من الجامعات الحكومية السودانية (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2016).
- عبد الكريم عمر الشبلي، القياس والتقرير في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية نظرياً وتطبيقياً في مجمع الصناعات الكيماوية بأبي كماش بالجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، 1995م)
- عبدالله ادريس سليمان عبدالله، اثر التدفقات النقدية في تقويم الاداء المالي (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011).
- عطرة نادر النور عثمان، دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2014).
- فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك - دراسة تحليلية لآراء عينة من المديرين والمستهلكين في عينة من المنظمات المصنعة للمنتجات الغذائية في الجمهورية اليمنية (بغداد: جامعة المستنصرية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2003).
- محمد أحمد إبراهيم، أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في شركات ومؤسسات البيع بالمملكة العربية السعودية (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
- محمد حسام بزماوي، القياس والإفصاح للأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية (حلب: جامعة حلب، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، 2002).
- محمد كويقاتية، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام (حلب: جامعة حلب، كلية الاقتصاد، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1991).
- محمد محسن عوض مقلد، نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الإختياري - دراسة تطبيقية علي الشركات المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية (القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008).

- محمد مختار السمانى البشر، نموذج مقترح لاستخدام نظام تكاليف الجودة الشاملة فى تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، 2011م).
- محمد مرسى، احمد خضير، اطار محاسبى مقترح لتقييم اداء الوحدات الاقتصادية فى ظل التغييرات البيئية الحديثة- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (2001).
- محمد مصطفى حسن على، القياس والإفصاح عن العوامل البيئية والإجتماعية على القوائم المالية للشركات الصناعية بالسودان - دراسة حالة شركة النيل للاسمنت- ريك (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م)
- معاذ طارق سليمان، ملامح التدقيق البيئي في العراق بالتطبيق على المنشأة العامة للأسمت الشمالية في الموصل (الموصل: جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000).
- معتز محمد عمر عثمان، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للشركات الاستشارية،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م).
- مني سوار الذهب محمد عبد الرحمن، تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات باستخدام نموذج قياس الأداء المتوازن، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، 2010 م).
- مهدي عبدالله حسن، تقييم وتطوير الأداء المالي والمحاسبى بمؤسسات التعليم العالي بالسودان (الخرطوم: جامعة ام درمان الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 1995).
- موسى فضل مالك، دور التحليل المالي في تقييم أداء المنشآت - دراسة تحليلية ميدانية،(الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة والدراسات الاقتصادية والإجتماعية، 2007).
- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبى لتكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها فى القوائم المالية الختامية - حالة تطبيقية على شركة مصفات البترول الأردنية المساهمة العامة المحدودة (دمشق: جامعة دمشق، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2010م).
- الهادي ابراهيم فضايلى محمد، المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية فى منظمات الاعمال - دراسة تطبيقية تحليلية بالتطبيق على مصنع الكنوز للصابون والجلسرين (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2005م).
- هدى دياب أحمد صالح، مراجعة الأداء الإجتماعى والبيئى فى منظمات الأعمال الهادفة للربح (الخرطوم: جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراة غير منشورة، 2003).

- وفاء عمر التوم، اثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2006م).
- يوسف محجوب بابكر مصطفى، الرقابة الداخلية ودورها في تقويم الأداء المالي بالوحدات الحكومية (الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010).

سادساً: المؤتمرات والندوات والتقارير

- ابراهيم محمد بركات، أهمية الإفصاح عن مخاطر المعاملات المالية المتعلقة بغسل الاموال في البنوك التجارية - دراسة تحليلية في ضوء نظرية المسؤولية الاجتماعية (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية، المؤتمر العلمي السنوي السابع، 16-18 ابريل، 2007).
- الكسندر سكولنيكوف، جوش ليتشمان، جون سوليفان، النموذج التجاري لمواطنة الشركات (مركز المشروعات الدولية الخاصة، التقرير رقم 410، 27 ديسمبر 2004)
- العايب عبد الرحمن، بقة الشريف، إشكالية إدارة العلاقة مع أصحاب المصالح- مدخل لممارسة المسؤولية الاجتماعية من طرف منظمات الأعمال في الجزائر، حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوظيف وفنون الطباعة (بغداد: جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، 14 - 15 فبراير، 2012).
- أم كلثوم جماعي، سمير بن عبد العزيز، الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال (الجزائر: جامعة بشار كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، 14-15/ فبراير 2012).
- بن مسعود نصرالدين، كنوش محمد، واقع أهمية وقيمة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية دراسة استطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية (الجزائر: جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير الملتقى الدولي الثالث: منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية 14-15 فبراير 2012).
- بومدين بروال، دور الإبداع التكنولوجي في تحقيق متطلبات المسؤولية الاجتماعية و البيئية للمؤسسات (البلية: جامعة سعد دحلب، الملتقى الدولي، الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة-دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، 18-19 مايو 2011).

- حارث كريم العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الإجماعي للمؤسسات الصناعية- دراسة تطبيقية في مملكة البحرين (المنامة: جامعة فيلادلفيا، المؤتمر العلمي الرابع، الريادة والابداع، استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، 2005م).
- خالد عطاء الله الطراونة، محمد منصور أبو خليل، أثر أخلاقيات الاعمال والمسؤولية الإجماعية في تحقيق الميزة التنافسية - دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي (عمان: جامعة مؤتة، كلية ادارة الأعمال، المؤتمر الدولي الثاني، الفرص الإدارية والاقتصادية في بيئة الأعمال التنظيمية، 23- 25 ابريل 2013).
- رسلان خضور، المسؤولية الإجماعية لقطاع الأعمال (دمشق: جمعية العلوم الاقتصادية السورية، الندوة الرابعة والعشرون، 2011/2/25 - 2011/6/28).
- روبنز ريكوبير، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة (جنيف: مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 2004).
- زايري بلقاسم، وهيبة مقدم، الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الإجماعية في منظمات الأعمال و قياس الأداء تجاهها (الجزائر: جامعة قاصدي مرياح - ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الملتقى العلمي الدولي، سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجماعية، 20-21 نوفمبر، 2012).
- سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الإجماعية لمنظمات الأعمال، مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية-القيادة الإبداعية (القاهرة: جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، يومي 14-15 فبراير، 2006).
- سماح محمد لطفي محمد عبد اللطيف، الجامعات العربية والمسؤولية الإجماعية تجاه مجتمعاتها - المسؤولية الإجماعية لجامعة الملك سعود تجاه المجتمع السعودي: دراسة لتجربة الجامعة في مجال قطاع البيئة وخدمة المجتمع (القاهرة: جامعة الزقازيق، كلية الآداب، المؤتمر الدولي، المجلد 2، 2010).

- سناء عبد الكريم خناق، سمناز مظاهر الأداء الإستراتيجي والميزة التنافسية، (الجزائر: جامعة ورقلة، كلية الحقوق الاقتصادية قسم التسيير، الملتقى الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الفترة من 8-9 مارس 2005م).
- شليل عبدالطيف، عياد سيدي محمد، دور المسؤولية الإجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة (الجزائر: جامعة بشار، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الإجتماعية، 14 - 15 فبراير، 2012)، ص 10.
- شوقي حسن، أثر الموارد البشرية في تعزيز الاقتصاد الوطني، (القاهرة: مطبعة المنظمة العربية للتنمية، المؤتمر العربي الثاني، 5-8 أبريل 2012م).
- صالح السحبياني، المسؤولية الإجتماعية ودورها في مشاركة القطاع الخاص في التنمية (بيروت: المؤتمر الدولي حول القطاع الخاص - تقييم و استشراف، 23-25 مارس 2009).
- طارق راشي، دور تبني المسؤولية الإجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الاعمال (استنبول: المؤتمر العلمي العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، النمو والعدالة والإستقرار من منظور إسلامي، 9-10 سبتمبر 2013).
- عجيلة محمد، شنيني عبد الرحيم، فعالية محاسبة المسؤولية الإجتماعية في منظمات الأعمال - مفاهيم وأسس (الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الإجتماعية،: 14-15 فبراير، 2012).
- لخديمي عبدالحميد، أولاد حيمودة عبداللطيف، مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال (الجزائر: جامعة بشار، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الملتقى الدولي الثالث، منظمات الأعمال والمسؤولية الإجتماعية 14-15 فبراير 2012)
- محمد بن بوزيان، علي بن الضب، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال (الجزائر: جامعة قاصدي مرباح- ورقلة، الملتقى العلمي الدولي، سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الإجتماعية، 20 - 21 فبراير 2012).
- محمد نجيب دبابش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة - دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، (الجزائر: جامعة الوادي، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، 05-06/05/2013).

- محمد مرشد الرحيلي واحمد سعد النصار، **تقويم أداء المشروعات الحكومية**، (الرياض: الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في السعودية، 1994م).
- مسعود صديقي، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود** (الجزائر: الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17 - 18 يناير، 2010).
- ورقة قسم التسويق شركة سكر كنانة، 2010/10/7م
سابعاً: الانترنت
- بن بركة عبد الوهاب، غضبان حسام الدين، **تصور نظري لدور الحوكمة الإجتماعية في ترسيخ المقاربة " أخلاق، ثقافة، مواطنة" لدى المؤسسات الاقتصادية - تجربة مؤسسة رويبة الجزائرية**، Wepapp.usek.edu.lb
- نهال المغربل، ياسمين فؤاد، **المسؤولية الإجتماعية لرأس المال في مصر - بعض التجارب الدولية (مصر: المركز المصري للدراسات الاقتصادية ، ورقة عمل رقم 138، سبتمبر 2008)**،
<https://www.csr.sa.net/sites/default/files>

- www.bankofkhartoum.com
- <http://www.alnilebank.com/ar/lspage.php?id=101>
- <http://www.elnileinins.com/AboutUs.aspx>
- <https://www.sudatel.sd/ar/about-us/overview/>
- <http://iefpedia.com/arab/?p=19505>
- www.cipe.arabia.org/files/pdf/article1252.pdf

ثامناً:المراجع باللغة الاجنبية

- A.Sharp et al, **Economic of Social Issue** , Eleventh Edition , R,Irwin, (1994) .
- American Accounting Association, **Report of the Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior**, The Accounting Review Supplement to Vol. XLV III,1973).
- Antal et al ,**Corporate Social Reporting Revisited** ,(Journal of General Management , Vol, 28,No.2,2002) .
- Asongu, J.J, **The Legitimacy of Strategic Corporate Social Responsibility as a Marketing Tool** ,(Journal of Business and Public Policy, JBPP: Vol. 1, No. 1,2007) .

- Balabanis, P, **Social Responsibility** (American Business Review, 1, (9) 1998).
- Ball, A., et al, R. **External Transparency on Internal Capture? The Role of Third Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports, Business Strategy and the Environment**, Vol. g, No.1, January / February. , 2000).
- Bedeian, Arthur G., **Management** (New York: Harcourt Brace Jovanovich , 1993)
- Belal U. M., "Three Dimensional Aspects of Corporate Social Responsibility", Daffodil International University, Journal of Business and Economics, 3, (1), 2008) .
- Belkaoui Ahamed , **The Extent of Environmental Disclosure –Effects of Regulatory Costs and Level of Exposure to Environmental Risk ,** (International Journal of Environmental Technology and Management, Vol.1 ,No. 1. 2001).
- Bose Sudipta, **“Environ Mental Accounting and Reporting Fossil Fuel Sector –Study on Bangladesh Oil, Gaz and Mineral Corporation “Petrobangla”** “(the Cost and Management, Vol. 34 NO 2 ,March - April, 2006)
- Branco, M. and L. Rodrigues , **Factors Influencing Social Responsibility Disclosures by Portuguese Companies**, (Journal of Business, Ethics, 83(4) 2008).
- Branco, M. and L. Rodrigues , **Social Responsibility Disclosure – Study of Proxies for the Public Visibility of Portuguese Banks** (the British Accounting Review vol.40, no. 2 ,2008).
- Brendan O’Dwyer, The emergence and future development of corporate social disclosure in Ireland: the perspective of non-government organization, the Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference 4 to 6 July Singapore, 2004)
- Carroll, A.B., & Buchholtz, A.K., **Business and Society: Ethics and Stockholders Management** (4Ed.) Cincinnati: Southwestern: college Publishing, 2000).
- Commission des Communautés Europeennes, Livret Vert, Promouvoir le Cadre Européen Pour la Responsabilité Sociale des Entreprises, Bruxelles, Belgique, 2001).

- Daft, Richard L., **Management, South-Western & College Publishing Co.**, Canada. , 2003).
- Deegan .C, **Introduction: The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosure-Theoretical Foundation** (Accounting, Auditing, and Accountability Journal,2002).
- Earl strong. p.& Robert smith D., **Management control**, (New York: Holt, Rinehart and Winston, 1990).
- Eldon S. Hendrickson, **Accounting Theory** (New York: Richard Irwin, 3rd edition,1977).
- Fadoie .M, « la Responsabilité sociale de l'entreprise » : Définitions, théories et concepts, revue de centre bancaire, paris, France (2011).
- *Gareth R. Jones*, "**Organizational Theory, Design, and Change**", Sixth Edition, pearson international edition, 2011).
- Geneviève Ferrone et autre, **le développement durable : des enjeux stratégiques pour l'entreprise**, Editions d'Organisation, Paris, France, 2002)
- Gray, R., & Bebbington, **Environmental Accounting, Managerialism and Sustainability: Is the Planet Safe in the Hands of Business and Accounting?**, **Advances in Environmental Accounting and Management**, Vol. 1, 2000)
- Gray, Rob: **Thirty Years of Social Accounting, "Reporting And Auditing":What (If anything) Have We learnt? , In: Business Ethics, A European Review** ,Vol.10 Januray 2001)
- Hopkins, M., **The Planetary Bargain: Corporate social responsibility comes of age**, (London: Macmillan press, 2003)
- [http:- www. Accountng Education.com](http://www.Accounting Education.com), Jose, Moneva & Fernando, Liena ,**Environmental Disclosure in the Annual Reports of Large Companies in Span**, 2000).
- J.L.Bookholdt, **Accounting Information System, Transaction Processing and Controls**, Fourth Edition McGrawHill ,USA, , 1996)
- Jennifer Griffin et John Mahon, **The corporate social performance and corporatefinancial performance debate**, Boston university, Vol 36, N° 01, 1997).
- John.M. Ivancevich, etal, **Managing for performance**, Revised edition (America: Business publications, I.n.c,1983).
- **l'entreprise**, éditions Ellipses, France, 1999

- Magdalena Shotter , **The Social Responsibility of Quosted Companies in the Republic of South Africa**, (Dissertation Abstract Mcom Degree University of Pretoria South Africa,1994)
- **Management**, Vol.1, 2000)
- Mehran, N., Azadeh, S., Yashar, S. and Mahammadreza D. , **Corporate Social Responsibility & Universities- A Study of Top 10 World Universities' Websites.**(African Journal of Business Management, Vol. 5, No. 2, pp 2011).
- Michel Capron et Françoise Quairel-Lanoizelée, (Françoise), **Mythes et réalités de l'entreprise responsable (acteurs; enjeux; stratégies)**,éditions la découverte; Paris;2004)
- Michel Capron et Françoise Quairel-Lanoizelée, **Mythes et Réalités de l'entreprise Responsable (Acteurs; Enjeux; Stratégies)** éditions la Découverte, Paris,2004).
- MICHEL GERVAIS , "Contrôle de gestion" , paris: Edition Economico, 1997).
- Mohr, Lois A, and ather, **Do Consumers Expect Companies to be Socially Responsible? The Impact of Corporate Social Responsibility on Buying Behavior (The Journal of Consumer Affairs, Vol. 35, No. 1, 2001) .**
- Piriyanthanalai, W. & Muenjohn,N., **Is There alik ? Employee Satisfaction and Service quality** (World journal of Management, Vol. 4. 2012)
- Rahahleh, Muhammad, and Sharairi, Yassein , **The Extent of Social Responsibility Accounting Application in the Qualified Industrial Zones in Jordan**,(International Management Review, Vol. 4, 2008)
- Ramanathan K.V, **Toward a Theory of Corporate Social Accounting**, Accounting Review, July 1976,
- Shimon L.Dolan , et autres, **La gestion des ressources humaines** (tendance, enjeux et pratiques actuelles), 3^{ème} édition, édition village mondiale, Canada, 2002
- Spence, Crawford, **Social accounting's emancipatory potential: agramscian critique**, (United Kingdom, Vol. 6, No.3, 2007)
- Toms,N., **Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation: Some United Kingdom Evidence**, (British Accounting Review, Vol. 34, 2002)

- Yvan Pesqueux, Yvan Biefot, L'ethique des Affaires ; **Management par les Valeur et Responsabilité Sociale**, Edition d'Organisation, Paris, P19.
- Yvon Pesqueux, **Stakeholders in Perspective**, Corporate Governance The International Journal of Business in Society, Vol. 5 No. 2, EABIS and EFMD, 2005)

الملاحق

أولاً: استثمارة الاستبانة

ثانياً: قائمة محكمي الاستبانة

ملحق رقم (1) استمارة الإستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيدة/..... الفاضل/ة
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استبيان

لاشك تعلمون اهمية البحث العلمى ودورة فى نهضة الامم فى العصر الحديث الذى اصبح فية العالم كلة قرية صغيرة بفضل التقدم العلمى الكبير وحيث نمضى جميعا للحاق بهذة المسيرة نقدم بين يديكم هذا الاستبيان كإحدى أدوات الدراسة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل فى سبيل التوصل الى بعض المعلومات التى تعيننى فى اكمال دراستي الموسومة بعنوان :

" أثر القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية على تقويم الأداء

المالى للشركات المساهمة العامة "

نرجو منكم التكرم بتعبئة الإستبانة المرفقة وإعطاءها الاهتمام اللازم وذلك لأهمية إجاباتكم واعتمادنا عليها فى الوصول إلى نتائج دقيقة تخدم أهداف الدراسة. ونوجه عنايتكم إلى أن إجاباتكم سوف تكون موضع ثقة وأن الباحث سيتعامل مع هذه البيانات بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمى ، وستكون نتائج الدراسة متاحة لكم متى ما رغبتم فى ذلك.

وشكراً لاستجابتكم وحسن تعاونكم

الباحث

عبد الجليل ادريس احمد درو

أسئلة القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب بحسب رأيكم:

1/ العمر:

- () أقل من 30 سنة () من 30 وأقل من 35 سنة () من 35 وأقل من 40 سنة
() من 40 وأقل من 45 سنة () من 45 وأقل من 50 سنة () من 50 سنة فأكثر

2/ المؤهل العلمي:

- () بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير () دكتوراه ()
أخرى أذكرها.....

3/ التخصص العلمي:

- () محاسبة () إدارة أعمال () اقتصاد () تكاليف ومحاسبة إدارية () نظم معلومات
() دراسات مالية ومصرفية () أخرى أذكرها.....

4/ المؤهل المهني:

- () زمالة المحاسبين القانونيين السودانية () زمالة المحاسبين القانونيين العربية () زمالة
المحاسبين القانونيين الأمريكية () زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية () لا يوجد مؤهل

5/ المسمى الوظيفي

- () محاسب () مراجع داخلي () رئيس قسم () مدير مالي () خبير ضريبي
() مراجع خارجي () أخرى

6/ سنوات الخبرة:

- () أقل من 5 سنوات () من 5 إلى 10 سنوات () من 11 إلى 15 سنة
() من 16 إلى 20 سنة () أكثر من 20 سنة

القسم الثاني: معلومات تتعلق بمجالي البحث:

أولاً: المتغير المستقل: مجالات المسؤولية الإجتماعية

المحور الأول: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه المجتمع

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن مساهمتها في إقامة العدالة وتكافؤ الفرص					
2	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع					
3	تقيس وتفصح الشركة عن الارتقاء بالتنمية					
4	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن اهتمامها بالتنقيف والوعي الإجتماعي					
5	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع المتعلقة باحترام العادات والتقاليد					
6	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن دعم البنية التحتية					
7	تقيس وتفصح الشركة عن الدعم والمساهمة في تنمية مؤسسات الصحة والتعليم والمشاركة في مشروعات التنمية بكافة أنواعها					
8	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الدعم الفكري والمادي للإسهام في حل المشكلات الإجتماعية					
9	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تشجيع ورعاية الابتكارات والبحوث العلمية					

المحور الثاني: القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن تحسين الرواتب والأجور وغيرها من التعويضات المادية للعاملين والتي تكفل لهم حياة كريمة					
2	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن الاهتمام بالنواحي الاجتماعية والصحية المتعلقة بالعلاج والتعليم والسكن والترحيل للعاملين					
3	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح عطل سنوية للعاملين					
4	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تهيئة بيئة العمل للعاملين					
5	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن العدالة فيما يتعلق بفرص التدريب والتطوير والترقية					
6	تقيس وتصح الشركة عن مساهمتها في تحقيق الأمان والاستقرار الوظيفي للعاملين					
7	تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن منح هامش حرية لإبداء الرأي والإصغاء والاستماع الجيد للعاملين					
8	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن عدالة توزيع المسؤوليات وتوازنها مع الصلاحيات المعطاة للعاملين					
9	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التدريب والتأهيل					

المحور الثالث: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه البيئة

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الحملات للتوعية بالالتزام بالتشريعات البيئية					
2	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تدريب العاملين للاقتصاد في استخدام الموارد					
3	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن التصدي لإهدار مصادر الطاقة					
4	تقيس وتفصح الشركة عن تجنب مسببات التلوث					
5	تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف التخلص من النفايات بصورة علمية					
6	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في اكتشاف مصادر جديدة للموارد والهواء والطاقة					
7	تقيس وتفصح الشركة عن تخفيض حدة التلوث للمساهمة في الحفاظ على الماء والهواء والتربة					
8	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن المساهمة في التشجير وزيادة المساحات الخضراء للتخفيف من مشكلات التغير المناخي					

المحور الرابع: القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية تجاه العملاء

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة					
2	تقيس وتفصح الشركة عن تقديم إعلانات					

					الصادقة
					3 تحرص الشركة علي القياس والإفصاح عن تكاليف تقديم منتجات صديقة وأمنة صحياً للعملاء
					4 تلتزم الشركة بالقياس والإفصاح عن تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج
					5 تقوم الشركة بالقياس والإفصاح عن الالتزام بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع
					6 تقيس وتفصح الشركة عن التطوير المستمر للمنتجات
					7 تحرص الشركة على القياس والإفصاح عن تكاليف الالتزام الأخلاقي بعدم الاحتكار، خاصة السلع الحيوية بالنسبة للمجتمع
					8 تقيس وتفصح الشركة عن توفير المنتج في الزمان والمكان المناسبين للعملاء
					9 تقيس وتفصح الشركة عن وضع بيانات على المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية

ثانياً: المتغير التابع: مجالات المسؤولية الإجتماعية

المحور الخامس: تقويم الأداء المالي

م	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	استطاعت الشركة تشغيل أصولها بكفاءة مناسبة					
2	تستطيع الشركة الاحتفاظ بمخزون مناسب لطبيعة عملها					
3	تقوم الشركة في تحصيل مديونياتها بكفاءة					
4	تحقق الشركة الإيرادات المخططة					

					5 رأسمال الشركة مناسب بالنسبة لنشاط الشركة المالي
					6 الشركة لديها سيولة كافية لسداد الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل
					7 تستطيع الشركة الحصول على قروض قليلة التكلفة وذلك عن طريق إصدار أسهم بمختلف أنواعها
					8 هنالك زيادة في عدد المستثمرين المرتقبين، وبالتالي زيادة رأس المال
					9 تستطيع الشركة تخفيض الضرائب بحجة ما تقدمه من منافع للمجتمع

الباحث

ملحق رقم (2)

قائمة محكمي الاستبانة

المحكم	الدرجة العلمية	الجامعة
د. بابكر ابراهيم الصديق	استاذ مشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
د. عبدالرحمن البكري منصور	استاذ مشارك	جامعة النيلين
د. ياسر تاج السر محمد	استاذ مشارك	جامعة النيلين
د. عبدالرحمن عادل خليل	استاذ مساعد	جامعة النيلين
د. الزين عبدالله بابكر	استاذ مساعد	جامعة النيلين
د. حسن عوض حسن	استاذ مساعد	جامعة النيلين
د. ادم الطيب حماد	استاذ مساعد	كلية الأفق