

## أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

عوض الله جعفر الحسين أبو بكر - مجموعة شركات سوداكال العالمية

Email : awadalla1991@hotmail .com

### المستخلص

هدفت هذه الورقة إلي التعرف على جودة وأهمية المعلومات المحاسبية والخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات وبناءً على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص تعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي Conceptual frame work وذلك من خلال التعرف علي محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي تعتبر امتداد لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمنشأة ، وكذلك التعرف علي محاسبة المسؤولية البيئية حيث أن هنالك مشاكل بيئية اجتماعية تتطلب معالجات محاسبية خاصة داخل الإطار المحاسبي الشامل ، الأمر الذي يستدعي تطوير مفهوم وأساليب القياس المحاسبي ، فليس من الضروري دوماً التعبير بقيم مالية ، فالإفصاح عن معلومات كمية ونسب تحليلية قد يكون ملائماً للتعبير عن كثير من المشكلات البيئية والاجتماعية.

كلمات مفتاحية : التوسع في الإفصاح - المعلومات المحاسبية - المسؤولية الاجتماعية - المسؤولية البيئية

### ABSTRACT

The purpose of this paper is to identify the quality and relevance of accounting information and the main characteristics which must be characterized by the accounting information beneficial to all parties that use the information and therefore the determination of these properties is a link is necessary between the stage of identifying objectives and other constituents of the conceptual framework of accounting Conceptual frame work and that by identifying the accounting of social responsibility, which is an extension of the area of financial accounting in order to cover the social performance of the facility, as well as to identify the responsibility accounting environment where there are environmental problems, social require accounting treatments, particularly within the accounting framework destruction, which calls for the development of the concept and measurement methods of accounting, It is not always necessary to express monetary values, Valivsah for quantitative information and analytical ratios may be appropriate to express many of the environmental and social problems.

### المقدمة :

للمحاسبة أهمية متعاظمة في عملية إدارة الوحدات الاقتصادية ، لما لها من دور بالغ في توفير المعلومات المالية الأساسية التي تساهم في توجيه القرارات الاستثمارية ، ولما كان الإفصاح المحاسبي يعتمد بشكل رئيسي على عوامل عدة كالتنظيم المهني واحتياجات متخذي القرارات المالية

والظروف الاقتصادية وغيرها ، أصبح من الأهمية قياس مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لهذه الأغراض .

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها في البيانات المالية المنشورة، ويكمن هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة.

ومما لاشك أن عدم وجود معايير لتقويم جودة الإفصاح على المعلومات يفقدها المصدقية والملائمة كركيزة لاتخاذ القرارات ، مع العلم أن المعلومات هي جوهر اتخاذ القرارات ولها انعكاساتها الاقتصادية والاجتماعية ، ويتعين أن تتسم هذه المعلومات بسمات تجعلها صالحة لاتخاذ قرارات رشيدة .

#### ماهية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

تشير أدبيات الجودة Quality Literature إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام Fitness for use ويؤكد هذا المفهوم على أهمية أخذ وجهة نظر مستخدم المعلومات في معنى جودتها باعتبار أن المستخدم النهائي هو الفصيل في الحكم على مدى جودتها وموائمتها، وعرفت جودة البيانات Data Quality بأنها البيانات الموائمة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي<sup>(17)</sup> .

فالبيانات عالية الجودة هي التي تتناسب وحاجة مستخدمها ، ويتم إعدادها للوصول إلى معلومات موائمة في ضوء مجموعة المعايير المرجعية<sup>(18)</sup> . و أن مصطلح جودة البيانات Data Quality يشير إلى مرونة وذكاء استخدامها Fitness for use<sup>(9)</sup> .

وعليه يمكن الاتفاق على مفهوم محدد لجودة المعلومات المحاسبية ، وتنمية الوعي نحو إدراك ضرورة توافر معلومات محاسبية ذات جودة مهنية. ومن الصعب جداً توفير مفهوم عام موحد للإفصاح عن جودة المعلومات المحاسبية يضمن توفير مستوى عالي من الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال ، وعلى هذا الأساس لا بد من وضع المشكلة ضمن إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرها وبشكل يوفر الاتفاق على حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف ، وهناك مستويين من مستويات الإفصاح هما : (9)

أ/ المستوى المثالي للإفصاح Ideal level Disclosure .

ب/ المستوى المتاح أو الممكن من الإفصاح The attainable level of Disclosure .

أما من الناحية النظرية البحتة يمكن تحديد العوامل أو الاعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للإفصاح ، إلا أن ما يجب فهمه هو أن المستوى لا يمكن توفيره من ناحية واقعية (في وقتنا الحاضر على الأقل) وذلك لعدة أسباب من أهمها عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية بمثابة المدخلات لها ، عدم الإلمام بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل

المختلفة من المعلومات المحاسبية ، بالإضافة إلى التفاوت الكبير الحادث في استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة<sup>(5)</sup>.  
أن الوظيفة الرئيسة لمهنة المحاسبة هي إنتاج المعلومات المالية و تقديمها إلى فئات مختلفة من يعتمدون عليها لاتخاذ قرارات اقتصادية هامة ولكي تكتسب هذه المعلومات درجة عالية من الثقة فإنه يوجد اتفاق عام نحو:

- 1 - ضرورة إتباع وتطبيق مبادئ وأسس محاسبية مقبولة .
- 2 - ضرورة خضوع التقارير المحاسبية والتي تحتوي على البيانات المالية المراجعة وفحص من جانب فئة المحاسبين المتخصصين في المراجعة الذين يعبرون عن رأيهم في تلك التقارير المحاسبية.<sup>(5)</sup>

وبذلك محاولات إلى وضع إطار لمدخل يتم من خلاله تطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة وذلك فيما يتعلق بقياس التقارير عن تكلفة الجودة بشقيها (جودة تصميم وجودة توافق) وذلك لتقويمهما كمنطلق لاقتراح مدخل مناسب لتطوير دور المعلومات المحاسبية ، وخلصت الدراسة إلى أن الأسلوب الملائم هو تحقيق التكامل بين مدخلي التكلفة المستهدفة ، وتكلفة النشاط في إطار توسيع مفهوم الجودة ليشمل بالإضافة لجودة التصميم وجودة التوافق تحقيق جودة بيئة العمل ومبرر ذلك<sup>(5)</sup>

أ/ أن إنجاز أي نظام يتطلب بداية توفير المناخ الملائم .

ب/ إن الظروف الاقتصادية الدولية لم تعد تسمح بإتباع المدخل التقليدي لإدارة التكلفة.

أن نظم المعلومات المعاصر قد أسهم في دعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية ضمن المنظمات الإدارية بمختلف نوعياتها وأهدافها ، حيث أن عملية اتخاذ القرارات ما هي بطبيعة الحال إلا تعامل يستند بالأساس إلى نوعية المعلومات مع التطوير وإجراء التغييرات المناسبة في المؤسسة ، وإن الاهتمام بالمستخدمين واتجاهاتهم نحو نظام المعلومات يعلب دوراً هاماً في نجاح النظام أو فشله ، وبالتالي فإن هذه الاتجاهات تؤثر بشكل جوهري استخدام نظام المعلومات وفاعليته مما ينعكس على كفاءة عملية اتخاذ القرارات .<sup>(11)</sup>

#### مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بمفاهيم جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ذات المنفعة لكافة الأطراف التي تستخدم المعلومات وبناءً على ذلك فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي Conceptual frame work ، أو المفاهيم ، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية المناسبة وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية<sup>(4)</sup> .

عرفت الجودة بمعناها العام بأنها إشباع رغبات المستهلكين وبالرغم من تداول هذه الكلمة بصورة واسعة فإن هناك اختلافات كثيرة في تعريفها ، وذلك وفقاً لاختلاف جهات نظر من تناولوا هذا الموضوع فمنهم من بني تعريفه على المنتج، ومنهم من استند على المستخدم النهائي وآخر على التصنيع وآخر اعتمد على القيمة مما أدى إلى تعدد التعريفات ، ومن هذه التعريفات حيث عرفت الجودة بأنها إنتاج سلعة أو تقديم خدمة بمستوى عالي تكون قادرة على الوفاء باحتياجات ورغبات العملاء بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم ويتم ذلك بمراعاة المقاييس الموضوعية سلفاً للمنتج<sup>(12)</sup>.

وكذلك عرفت الجودة بواسطة الأيزو (1402) بأنها تكامل الملامح والخصائص لمنتج ما بصورة يمكن من الوفاء بمتطلبات واحتياجات محددة ومعروفة ضمناً ، حيث عرف نظام الجودة بأنه الهيكل التنظيمي والمسئوليات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لإدارة الجودة<sup>(1)</sup>.

أن الجودة ينظر إليها على أنها إستراتيجية عمل وليس إجراء لحل مشكلة ما ، فالجودة لا تتوقف عند الجهود التي يجب بذلها للسيطرة والتحكم في عمليات التصنيع فقط وإنما تكون أكثر اتساعاً لتشمل تحقيق رغبات واحتياجات العملاء ليس فقط الوفاء بهذه الاحتياجات وإنما العمل على ضمان ارتباط العميل باستمرار المشروع ، وفيما يلي فئات الجودة كما اقترحها (قرافن) Gravin والتي يمكن أن تستخدم كإطار للتحليل الاستراتيجي للجودة وهي :<sup>(13)</sup>

- 1 - الأداء (Performance) يشير إلى المواصفات التشغيلية للمنتج.
- 2 - المستندات (features) يشير إلى المواصفات التشغيلية أيضاً .
- 3 - إمكانية الاعتماد عليه Reliability يعكس هذا البعد احتمالية وجود قصور في الأداء أو الفشل خلال فترة زمنية محددة .
- 4 - التوافق conformance يشير إلى درجة استيفاء التصميم.
- 5 - الدوام Serviceability يقصد بها سهولة وسرعة إصلاح المنتج.
- 6 - عناصر الجمال تعني المظهر الملموس للمنتج .
- 7 - تميز الجودة Perceivel والمقصود الشهرة .

#### الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المتشابهة تكمن خلف أهداف التقارير المالية ، وإن منفعة المعلومات لا بد أن يتم تقييمها في علاقتها بالأغراض التي يجب أن تخدمها، ولذلك فإن أهداف التقارير المالية يجب أن تركز على استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات ، كما إن خصائص المعلومات التي تجعلها سلعة مرغوبة يمكن أن ينظر إلى أنها تتم بمراعاة تسلسل الخصائص حسب أهميتها ومنفعتاتها لاتخاذ القرارات ، وبدون المنفعة فإنه لن تكون هناك فوائد في المعلومات التي يتم تقديمها<sup>(5)</sup>.

ويتأثر حكم كل متخذ قرار على المعلومات المحاسبية بأنها مقيدة بعوامل عديدة مثل القرارات التي يجب أن يتخذها وطرق اتخاذ القرارات وأيضاً قدرة متخذ القرار على تجهيز المعلومات والمعلومات

النموذجية لمستخدم معين قد لا تكون مناسبة لمستخدم آخر ، ولذلك فإن الجهات التي تضع المعايير المحاسبية تحاول على تقديم المعلومات اللازمة العامة وأن تسلك طريقاً وسطاً بين متطلبات الإفصاح الزائد في الحد أو المنخفض عن الحد<sup>(6)</sup> .

تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة بالنسبة لأسواق المال، حيث تؤثر المعلومات المحاسبية على أسعار الأسهم ، بحيث يعتمد على هذه المعلومات في تحديد القيمة الحقيقية للسهم في أسواق المال على أساس علمي ، من خلال بدائل القياس والتقييم المحاسبي المتاح ، ولما كان من الممكن لإدارة الشركات التي تتداول أوراقها المالية في هذه الأسواق تغيير السياسات المحاسبية المتبعة في القياس والتقييم المحاسبي والتحول إلى سياسة أو طريقة أخرى فإن ذلك يستلزم ضرورة التزام الإدارة بالإفصاح عن هذا التغيير ، فإذا حدث تغيير في بدائل السياسة المحاسبية في فشل هذه الأصول يجب على المستثمر أن يعلم بهذا التغيير و أثر على صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي وعلى صافي التدفقات النقدية وسياسات تقييم المخزون السلعي آخر المدة وعلى نصيب السهم في الأرباح القابلة للتوزيع وعلى نصيب العاملين في هذه الأرباح وعلى الحوافز التي يمكن أن تحصل عليها الإدارة<sup>(6)</sup> .

فضلاً عن هذا فإن المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في هذه الأسواق لا تعرف التوقيت الملائم في معظم الشركات التي تتداول أوراقها المالية في هذه الأسواق ولا يمكن الاعتماد عليها في التنبؤ بتباين الفوائد المتوقعة لهذه الأوراق، ولا تمكن متخذي القرار من القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة، والمعلومات المحاسبية على هذا لا توفر للمتعاملين في هذه السوق مقومات الملائمة التي توفي باحتياجات مستخدمي هذه المعلومات ، فالمعلومات المحاسبية الملائمة تعتبر المصدر الأساسي في وضع أو إنشاء أو تركيب هيكل الأسعار النسبي للأوراق المالية ، بالإضافة إلى هذا كله فإن المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في هذه الأسواق لا يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها في تقدير درجة المخاطرة والتي لا يتعرض لها المستثمر ولا تمكنه من تنويع استثماراته بما يتفق ومستوى المخاطرة والعائد المحقق من هذه الاستثمار ، ولا تمكن من التقويم الدقيق لأداء هذه الشركات ، هذا وقد أكدت نتائج بحوث أسواق المال أن المعلومات المحاسبية هي العنصر الأساسي الذي يعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية<sup>(6)</sup> .

والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تنقسم الي : (16)

أولاً : خصائص رئيسية وتتمثل في: (1) الملائمة أ- القيمة الاسترجاعية ب- القيمة التنبؤية ج - التوقيت المناسب .

1- الموثوقية : أ- القدرة علي التحقق ب- الحيادية القدرة في العرض .

2- ثانياً : خصائص ثانوية وتتمثل في : (1) القدرة علي المقارنة (02) الثبات .

1 - القابلية للفهم . 2 - الملائمة . 3 - الموثوقية . 4 - المصادقية . 5 - القابلية للمقارنة 6 -

الحياد . 7- الحيطة . 8 - الاكتمال .

1 - القابلية للفهم : - هي إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال فانه يجب عدم استيعاب المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين .

2 - الملائمة :- لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار وتكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية .

3 - المصدقية :- لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها وتتسم المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد إن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه .

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية ومبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فان اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في القوائم المالية يعد غير مناسب في حين انه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ بالظروف المحيطة بالمطالبة .

ولكي تتصف المعلومات بالمصدقية يجب إن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أن تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة فعلى سبيل المثال يجب إن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقاً لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية وتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض الخواطر في كونها لا ترقى إلى التعبير الصادق الذي يفهم أنها تصوره وذلك بسبب الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم واستخدام وسائل قاس وعرض المعلومات التي تتسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث .

4 - القابلية للمقارنة :- ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية و أدائها والتغيرات في مركزها المالي وعليه فان عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأية تغييرات في هذه السياسات وآثار هذه التغييرات ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشأة المختلفة ويساعد تطبيق معايير المحاسبة المصرية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية في تحقيق القابلية للمقارنة ويجب ألا تختلط الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع مفهوم التوحيد كما يجب ألا تعيق عملية تقديم معايير محاسبية محسنة . أن من غير المناسب للمنشأة أن تستمر في سياسات محاسبية بنفس الأسلوب عن عملية مالية أو حدث آخر إذا كانت هذه السياسة لا تتفق مع خاصية الملائمة والمصادقية كما انه من غير المناسب للمنشأة أن تبقى على سياساتها المحاسبية دون تعديل أن وجدت سياسات بديلة أكثر ملائمة ومصادقية وبما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن فإن من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات المقارنه بالفترات السابقة .

وفي ذات الصدد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المفهوم المحاسبي رقم (2) (SFAC NO.2) تحت عنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، ونشأت الحاجة لإصدار هذا المفهوم بغرض اختيار الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها وبالتحديد معدوا المعايير المحاسبية ، ولما كانت بدائل القياس المحاسبي متعددة ومتنوعة على سبيل المثال ، مدخل التكلفة التاريخية والخارجية ، والقيمة الصافية القابلة للتحقق والطرق المختلفة للإهلاك وتقويم المخزون السلعي ، جاء هذا المفهوم ليتمكن من الاختيار بين البدائل الممكنة لمحتوي التقارير المحاسبية ، وحدد هذا المفهوم تلك الخصائص فيما يلي (18) :

\* خاصية رئيسية (المنفعة للمعلومات المحاسبية) .

\* خواص أساسية (الملائمة والموثوقية) .

#### الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية

أن البحوث المحاسبية منذ بداية سبعينات القرن الماضي أخذت موقعا إيجابيا إزاء هذا التحدي ، فتم تطوير فرع محاسبي جديد يعرف بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ، يتضمن المحاسبة البيئية والمحاسبة الاقتصادية ، الاجتماعية ، وجزء من محاسبة الموارد البشرية ، وما زال علماء المحاسبة اليوم يحاولون وضع إطار فكري واضح لاستيعاب هذا الفرع الجديد، ولقد أسفرت جهودهم عن ثلاثة اتجاهات رئيسية (3) :

**الاتجاه الأول :** تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية امتداد للمحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء الاجتماعي للمنشأة ويتطلب هذا الاتجاه تضمين التقارير المالية التقليدية بعداً جديداً بإضافة الأداء الاجتماعي جنباً إلى جنب مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية نفسها ، وظهر هذا الاتجاه جلياً في محاولة تطوير مفاهيم لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية مقابلة لتلك المفاهيم التقليدية في المحاسبة المالية مثل العمليات Social transactions التكاليف الاجتماعية ، المنافع الاجتماعية

والعائد الاجتماعي ، صافي الأصل الاجتماعي ، الدخل الاجتماعي، حقوق المجتمع ، المراجعة الاجتماعية الداخلية والخارجية ، ويتضح هذا الاتجاه بصورة أكبر في محاولات إعداد تقارير بيئية واجتماعية كجزء مكمل للقوائم المالية التقليدية وهي (14) :

قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية.

قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية.

القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية والاجتماعية.

تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد.

**الاتجاه الثاني :** تعتبر محاسبة المسئولية الاجتماعية نظرة جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الوحدة .

**الاتجاه الثالث :** تعتبر محاسبة المسئولية الاجتماعية نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة، تعتبر الاتجاهات الثلاثة حقيقة اتجاهات متكاملة إلى حد ما ، فهناك بعض أنشطة المسئولية الاجتماعية التي يمكن إخضاعها للمفاهيم والأدوات المحاسبية التقليدية ، وبصفة خاصة تلك الأنشطة الإلزامية بحكم القانون ، فالمشروع يستطيع أن يحول التكاليف الخارجية للتلوث البيئي الذي يسببه نشاط المشروع إلى تكلفة داخلية يتحملها المشروع ، وذلك بتطبيق مدراء التلوث بدفع الثمن Polluter pays principle ، كما أن هناك بعض الأنشطة الاختيارية (برامج تدريب العاملين ، المساهمات العامة) تحتمل إنفاقاً تعالجه المحاسبة التقليدية، كما أن هناك بعض الظواهر الاجتماعية التي تتطلب رؤية جديدة للمحاسبة ، ولا تتطلب سوى إعادة ترتيب المعلومات المحاسبية التقليدية لإعداد قوائم جديدة تخدم فئات في المجتمع ، مثل (إعداد قائمة القيمة المضافة على مستوى المشروع) Value - Addad statement خدمة للعاملين ومعدّي الحسابات القومية.(14)

بالرغم من الاهتمام المتزايد بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية فإنه لا يوجد اتفاق بين المحاسبة على مفهوم محدد للإفصاح عن المسئولية الاجتماعية ، فإذا كان الإفصاح المحاسبي يتطلب إعداد وتجهيز المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تمهيداً لنقلها إلى مجموعة الأطراف ذات الاهتمام بها ، فإن استيعاب الملائمة لقياس الأداء الاجتماعي للوحدة وطرق التقرير عن نتائج هذا القياس ، وذلك لإرساء تصور عام لما يمكن أن تكون عليه أسس الإفصاح الملائم للمسئولية الاجتماعية.(14)

أن اهتمام المجتمع والدولة بالآثار الاجتماعية عن طريق القياس والإفصاح المحاسبي لمحاولة التعبير عن تلك الآثار الاجتماعية انسجاماً مع الدور الاجتماعي والاقتصادي الشامل الذي تقوم به المحاسبة ، وقد تميز عقد السبعينات من القرن الماضي بعدد من المحاولات النظرية والعملية للإفصاح عن البعد الاجتماعي وقد كان الإفصاح عن البعد الاجتماعي موضوعاً لعدد من المناقشات التي عقدتها لجنة البورصة (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية، كما أن البعد الاجتماعي موضوع الاهتمام العديد من التنظيمات المحاسبية كجمع المحاسبة AAA في الاعوام 1973 - 1974 - 1975 - 1976

ومنظمة المحاسبين القوميين في عام 1974 ومجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA في 1977 - 1972 (2).

أن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) قامت بتكوين عدد من اللجان لدراسة جوانب متعددة للمسئولية الاجتماعية والتي قامت بدورها بنشر عدد من التقارير حول موضوعات من أهمها التأثيرات البيئية لسلوك الوحدة والتكاليف الاجتماعية ، المحاسبة عن الأداء الاجتماعي ، كما قدمت هذه اللجنة تقريراً للجان المنبثقة عنها سنة 1974م حول قياس التكاليف ، وتمت مناقشة مفهوم التكاليف الاجتماعية وتأثيرها على أهداف الوحدة الاقتصادية ، والحاجة إلى مقاييس جديدة للمعادلات الاجتماعية وتوضيح مدى التقدم في تحقيق الأهداف الائتمانية للوحدة(14) .

#### الإفصاح عن المعلومات البيئية

في ظل التزايد المستمر للسكان في دول العالم والذي لا يقابله زيادة مماثلة في حجم الموارد الطبيعية المتاحة ، مما يؤدي إلى إلحاق الأضرار المختلفة بالبيئة نتيجة زيادة المستهلك في هذه الموارد ، لذا فإنه يمكن توفير المعلومات الفنية والمالية والتي تحقق التوازن المطلوب بين الموارد الطبيعية والبيئة والتنمية مع الأخذ في الحسبان التغيرات المتوقعة في حجم هذه الموارد وفي عدد السكان على مستوى الدولة الواحدة وعلى مستوى العالم في المستقبل ، فإن الإطار المتوقع لمحاسبة البيئة والموارد الطبيعية يتكون مما يلي (15) :

#### 1- دليل الموارد الطبيعية والبيئية

وجود تباين في أنواع الموارد الطبيعية من دولة إلى أخرى يوضح الأنواع الرئيسية والفرعية لهذه الموارد وتبويبها تبعاً لمناطق تواجدها مع تحديد الخصائص البيولوجية الفنية لها فضلاً عن إعداد دليل يوضح المعدلات الخاصة بالمعايير البيئية بالدولة وبمناطقها المختلفة .

#### 2- السياسات المحاسبية

لتطبيق نظم المحاسبة البيئية والموارد البشرية وهي من أهم المقومات التي يعتمد عليها نجاح النظام المحاسبي البيئي في توفير البيانات اللازمة لإعداد تقارير محاسبية دورية لمساعدة الأجهزة المعنية للدولة في إدارة ورقابة الموارد الطبيعية ، ومن هذه السياسات :

أ/ تسجيل الأحداث الماضية لحركة الأنشطة المرتبطة بالموارد الطبيعية خلال فترة زمنية معينة .  
ب/ إجراء التسجيل المحاسبي لعمليات الموارد الطبيعية المتوقع حدوثها خلال الفترة أو الفترات الزمنية القادمة ، وتعتبر نظرية القيد المزدوج من النظريات المحاسبية الملائمة للتطبيق لإجراء التسجيل المحاسبي .

#### 3- التقويم المحاسبي لعمليات البيئة والموارد الطبيعية .

#### 4 - تسعير منتجات الموارد الطبيعية ،

وفي هذه النقطة حيث تحقق الموارد الطبيعية إيرادات للدول المنتجة لها ، وتتعدد أساليب تحديد أسعار وتقييم تلك الإيرادات ، وتحكم أسعار بعض هذه الموارد إن لم تكن غالبيتها الأسعار العالمية مثل زيت النفط والثروة المعدنية وغيرها من هذه الموارد ، كما يتم تحديد البعض الآخر من أسعار هذه الموارد على مستوى الدولة المنتجة لها ، حيث تكون هناك وجهتي نظر في هذا المجال : (3)

الرأي الأول : أن إيرادات وأسعار الموارد الطبيعية تتحدد عن نقطة الاستخدام الأمثل لهذه الموارد ، حيث يأخذ هذا الرأي بتسعير الموارد الطبيعية بذات الأسلوب الذي يتم فيه تسعير الخامات الإنتاجية .

الرأي الثاني : يأخذ سعر السوق كأساس لتقييم هذه الموارد .

##### 5- التقارير المحاسبية الدورية للموارد الطبيعية والبيئية .

هنالك مشاكل بيئية اجتماعية تتطلب معالجات محاسبية خاصة داخل الإطار المحاسبي الشامل ، الأمر الذي يستدعي تطوير مفهوم وأساليب القياس المحاسبي ، فليس من الضروري دوماً التعبير بقيم مالية ، فالإفصاح عن معلومات كمية ونسب تحليلية قد يكون ملائماً للتعبير عن كثير من المشكلات البيئية والاجتماعية ، و قد تركز اهتمام الاتحادات المهنية والعلمية للمحاسبين على الإفصاح عن الأضرار البيئية الناجمة عن نشاط المشروع ، مما أدى إلى نشوء إتجاه جديد أصبح يعرف باسم "تخصير مهنة المحاسبة" إشارة إلى حركة حماية البيئة المشهورة باسم أو حركة أو حزب الخضر The Green Off Accountancy وفيما يلي استعراض أهم نشاطات هذه الاتحادات والجمعيات (3):

#### 1- الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA :

قدمت تقرير في عام 1973 م حول الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المشروع على البيئة بالرغم من اعتراف المحاسبين بوجود هذه التأثيرات ، وأوضحت أنه لا توجد أسس وقواعد تتمتع بالموثوقية لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية الناتجة عن نشاط المشروع وذلك للأسباب التالية (3):

أ- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المشروعات .

ب- صعوبة القياس النقدي الموضوعي الموثوق به ، لكي تتوافر مقاييس غير نقدية لقياس وضبط الأضرار البيئية .

ج- عدم توافر أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية .

د- عدم الرغبة في الإفصاح اختيارياً .

استناداً إلى هذه الأسباب اقترحت اللجنة تقديم إفصاح سردي روائي Narrating Disclosure لجهود المشروع في حل المشاكل البيئية وذلك في صورة ملاحظات هامشية ملحقة بالقوائم .

#### 2- مجموعة عمل خبراء الأمم المتحدة

وجهت مجموعة عمل خبراء الأمم المتحدة للمعايير والتقارير المحاسبية الدولية (1990) الاهتمام إلى مواضيع الإفصاح البيئي ، فدعت الشركات إلى الإفصاح عما يلي :

أ/ السياسات البيئية للمشروع .

ب/ الإنفاق البيئي خلال الفترة المحاسبية .

ج/ الإنفاق البيئي المتوقع مستقبلاً .

د/ الأنشطة والأداء (مثلاً مستويات الضوضاء - النفايات السامة - مستويات الانبعاث الحراري ...)  
مقاساً بالأهداف المقنعة والالتزام الذاتي .

### 3- العمل الجماعي على المنظمات الحكومية :

تحت إشراف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) 1993م درس مجموعة خبراء في محاسبة البيئة من كل من AICPA ونسبة معايير المحاسبة المالية FASB , واللجنة الفدرالية الحكومية لتبادل الأوراق المالية SEC موضوع المعايير والإرشادات المحاسبية ولقد تم مناقشة ما يلي :

أ/ مشكلة ممارسة تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP للموضوعات المتعلقة بالبيئة , ومعالجتها بالقوائم المالية .

ب/ التعرف على الأمور البيئية والتي تحتاج إلى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وإمكانية تقييمه .

ج/ إعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالأمور البيئية .

### وتوصلت اللجنة إلى توجيهين :

**التوجيه الأول :** أن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها .

**التوجيه الثاني :** أن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفدرالية والخاص بالمعالجات البيئية ومفاهيم الالتزام المشترك والمتعدد .

### 4- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

أصدر المعهد عام 1996م المعيار (SOP 96-1) لمعالجة الالتزامات البيئية ويتضمن هذا المعيار إرشادات مكثفة جديدة وشاملة تتعلق بالمحاسبة البيئية , وفقاً لهذا المعيار تشمل الإفصاحات عرض الميزانية وقائمة الدخل , إضافة إلى نوعين من الإفصاحات هما : (8)

بالنسبة لعرض الميزانية (وفقاً للمعيار 1 (SOP 96-1) ) (8) :

فقد تضمنت الميزانية العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية , ويشتمل ذلك المدينون من الأطراف التي تتحمل المسؤولية (PRPS) Potentially Responsible Parties والمؤمن عليهم والملك السابقين (وهم اتفاقات التعويض عن الأضرار .

أما العرض وفقاً للمعيار (SOP96-1)) حيث يتبادر إلى الذهن الإفصاح في قائمة الدخل ما إذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حملت كمصروف للتشغيل ، فإذا كانت الإجابة (لا) فإن اعتبارها نفقات ينبغي أن تتحقق بأحد المعايير التالية :

أ/ حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للأصل أو طاقته أو تحسين الأمن أو الكفاءة للأصل الموجود .

ب/ حدوث النفقات لتخفيض أو حماية التلوث البيئي .

ج/ حدوث النفقات لإعداد أصل للبيع .

أما بالنسبة للإفصاح عن المبادئ المحاسبية (وفقاً للمعيار (SOP96-1)) تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي أو نتائج التشغيل ، وهل تم الإفصاح عن المبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك ، وينبغي أن تفصح القوائم المالية إذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على أساس معدل الخصم ؟ وأن يتم الإفصاح عن الخسائر الطارئة والناجمة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية .

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

كذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المعيار المحاسبي رقم (5) حيث يتطلب بأن تفصح القوائم المالية عن جميع المعلومات التي قد تؤثر على مستخدمي القرارات بشكل فعال لذا فإن السياسات والممارسات البيئية تعتبر موضع اهتمام للمستثمرين ، ومن ثم كلى يتم تزويد هؤلاء المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها ، فإن التقارير السنوية ينبغي أن تفصح عن كل ما يخص البيئة والموضوعات الملائمة والتي تتأثر بها قرارات المستثمرين فالسؤال المهم : هل معظم الشركات تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية؟ وللإجابة على هذا السؤال ينبغي متابعة تجارب الشركات في هذا المجال (15) :

#### الخاتمة :

من خلال استعراضنا لهذه الورقة نجد أنه من الصعب جداً توفير مفهوم عام موحد للإفصاح عن جودة المعلومات المحاسبية يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال ، وعلى هذا الأساس لابد من وضع المشكلة ضمن إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرها وبشكل يوفر الاتفاق على حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف .

ولما كانت بدائل القياس المحاسبي متعددة ومتنوعة على سبيل المثال ، مدخل التكلفة التاريخية والخارجية ، والقيمة الصافية القابلة للتحقق والطرق المختلفة للإهلاك وتقويم المخزون السلعي ، جاء مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، ونشأت الحاجة لإصدار هذا المفهوم بغرض اختيار

الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها وبالتحديد معدوا المعايير المحاسبية  
ليمكن من الاختيار بين البدائل الممكنة لمحتوي التقارير المحاسبية ، وحدد هذا المفهوم تلك الخصائص  
بخصائص رئيسية وخصائص ثانوية وهي: الملائمة - القابلية للفهم - . الموثوقية - التمثيل الصادق  
- تفوق الجوهر فوق الشكل - الحياد- الحيطة - الاكتمال - القيمة الاسترجاعية - القيمة التنبؤية -  
التوقيت المناسب .

بالرغم من الاهتمام المتزايد بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية فإنه لا يوجد اتفاق  
بين المحاسبين على مفهوم محدد للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ، فإذا كان الإفصاح المحاسبي  
يتطلب إعداد وتجهيز المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تمهيداً لنقلها إلى مجموعة الأطراف ذات  
الاهتمام بها ، فإن استيعاب الملائمة لقياس الأداء الاجتماعي للوحدة وطرق التقرير عن نتائج هذا  
القياس لإرساء تصور عام لما يمكن أن تكون عليه أسس الإفصاح الملائم للمسؤولية الاجتماعية.

بينت الورقة أن هنالك مشاكل بيئية اجتماعية تتطلب معالجات محاسبية خاصة داخل الإطار  
المحاسبي الشامل ، الأمر الذي يستدعي تطوير مفهوم وأساليب القياس المحاسبي ، فليس من  
الضروري دوماً التعبير بقيم مالية ، فالإفصاح عن معلومات كمية ونسب تحليلية قد يكون ملائماً  
للتعبير عن كثير من المشكلات البيئية والاجتماعية ، وقد تركز اهتمام الاتحادات المهنية والعلمية  
للمحاسبين على الإفصاح عن الأضرار البيئية الناجمة عن نشاط المشروع.

#### المراجع:

#### أولاً: المراجع العربية

- (1) أحمد عبدا لمولى الصباغ ، مدخل مقترح لمراجعة الجودة كأحدى محاور الفحص لأغراض  
خاصة،(مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد (1) ، سنة 1997م ) .
- (2) حسين القاضي ، مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر، 2001م).
- (3) رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر ، (عمان، دار وائل للنشر ، 2003م ) .
- (4) صلاح علي أحمد ، المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات الاستثمار في سوق المال، رسالة  
دكتوراه غير منشورة ،(امدرمان: جامعة امدرمان الإسلامية ، 200م ) .
- (5) علي أحمد أبوا لحسن ومحمد سمير الصبان ، المحاسبة المتوسطة ، المفاهيم ومعايير القياس  
والإفصاح المحاسبي ،( جامعة الإسكندرية ، الدار الجامعية للنشر ، 1998م ) .
- (6) عصام الدين محمد متولي ، دور المعلومات المحاسبية في الوفاء باحتياجات سوق المال في مصر  
والسودان ، (جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية العلوم الإدارية، 2005م ) .
- (7) عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ،(جامعة الكويت ، دار السلاسل : 1990) .
- (8) عمرو حسين عبد البر ، المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق في الشركات  
الصناعية المصرية ،( المجلة العربية المحاسبية ، المجلد (4) ، العدد (1) ، مايو 2001م ) .

- (9) محمد مطر ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح (عمان : دار وائل للنشر ، 2004) .
- (10) محمد يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لتطوير دور المعلومات المحاسبية في إطار المفهوم المتكامل للجودة الشاملة ، (معهد الإدارة العامة : مجلة الإدارة العامة ، المجلد 40 ، العدد 3 ، 2000م) .
- (11) محمد عبد الرحيم المحاسنة ، أثر كفاءة نظم المعلومات في فاعلية اتخاذ القرارات ، دراسة ميدانية في دائرة الجمارك الأردنية لإدارة الأعمال ، (عمان : عمادة البحث العلمي، المجلد 1 ، العدد 1 ، 2005م) .
- (12) محمد وصفي عقيلي ، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة ، (عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2001م) .
- (13) محمد نشأت فؤاد ، دراسة تحليلية لتطبيق الجودة في ظل نماذج القياس المختلفة بالتطبيق على بعض المشروعات الصناعية ، (الإسكندرية : مجلة البحوث والدراسات التجارية ، المجلد (1) ، العدد (2) ، ديسمبر 1997م) .
- (14) محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان ، دراسات قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة ، (جامعة الإسكندرية: منشأة المعارف ، 2000م) .
- (15) مؤيد الفضل وآخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، (عمان ، دار الميسرة للنشر ، 2002م) .
- (16) ظاهرشاهر الغشي ، الإطار المفاهيمي للمحاسبة والبيئة الاجتماعية ، (عمان ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، المدقق ، العدد 81 ، 2009م) .
- ثانياً : المراجع الانجليزية :
- (17) Wang, Richard. Y. and Strong, Diana M. "Beyond Accuracy : What data Quality Means to Data consumer," Journal of Management Information system, Vol, 12. No. 4. Spring 1996
- (18) Strong, M Dian; Lee, W. Yang and Wang, Y. Richard, "Data quality in context, "Communication of the ACM May, Vol, 40, No 5. , 1997
- (19) FASB, "Statement OF Financial Accounting Concepts No 1 : Objective OF Financial Reporting by Business Enterprises, Standard November, 1978.