

المقدمة

خلق الله الإنسان وأستخلفه في الأرض لتأدية الرسالة التي تحددت له وتمثل ذلك في تعميم الأرض وإرساء قيم التعاون والتكافل الاجتماعي لتحقيق الرفاهية للبشرية جيلاً بعد جيل ، على ضوء قاعدة أساسية (لا ضرر ولا ضرار) . غير أن انحراف البشر عن المنهج الإلهي تبعه أن الأنظمة الوضعية - سياسية واقتصادية واجتماعية - شابها الجنوح إلي الاستغلال بكل صورته.

وفي ظل هذه الظروف ، هدفت المشروعات الاقتصادية إلي تحقيق أكبر عائد ممكن لأصحابها دون مراعاة لأية اعتبارات أخرى. وقد نتج عن ذلك تضارب المصالح المختلفة لنوعيات المجتمع ، و انعدام التعاون والتكافل الاجتماعي بينها .

كما أدى ذلك إلي الإضرار بالموارد الطبيعية نتيجة للإسراف في استخدامها. مع الإضرار بالبيئة نتيجة تلويثها بمخلفات الإنتاج الكبير و الاستهلاك الوفير رغم تدخل الحكومات بالتشريعات القانونية لحماية المصلح المتضاربة في المجتمع ، فإن الوضع ظل كما هو ممثلاً في عدم الاستقرار الاجتماعي و الاقتصادي ، و الإضرار بالبيئة.

نتيجة لذلك ظهر رد الفعل قوياً لدى الرأي العام. و تشكلت مجموعات ضغط لحماية البيئة ، و حماية المستهلكين ، و لحماية العاملين . أدى ذلك لتغيير النظرة إلي المشروع على أنه أداة من أدوات المجتمع ، باعتباره جزءاً من المجتمع الذي يوجد فيه يستمد منه موارده الضرورية اللازمة لبقائه و نموه. أصبح لزاماً على المشروع أن يعمل على تحقيق أهدافه الاقتصادية في إطار الأهداف العامة للمجتمع كما أصبح مطلوب من المشروع تفهماً أوسع لظروف بيئته و مشاكلها.

إن وجود المشروع في مجتمع ملئ بالمشاكل يعوق نموه و استمراره. لذا فإن التعامل مع تلك المشاكل لإيجاد الحلول لها يؤدي إلي تحسين صورته ، و يساعد على استقراره ، و زيادة شهرته بالتالي أرباحه على المدى الطويل . و من ثم أصبحت أهداف المشروع خليطاً من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، بحيث تصبح مسؤولياته مزيجاً من تحقيق الربح و العمل الاجتماعي ، بما لا يخل بالأداء الاقتصادي له . و هذا هو جوهر المسؤولية الاجتماعية للمشروع

وقد تبع ذلك أن المشروعات أصبح عليها مواجهة تطلعات المجتمع الدائمة والمتغيرة، بأداء بعض الأنشطة التي تفي بذلك ، كما أن المجتمع أصبح في حاجة إلي وسيلة للمساءلة أو المحاسبة بمعناها الواسع عن أداء المشروعات، لذا أصبح من المحتم على الفكر المحاسبي البحث في إيجاد النظم التي تتيح التحقق من وفاء المشروعات بمسئولياتها الاجتماعية ، أي تقييم الأداء الاجتماعي لها مع إعلام المجتمع بذلك، أي ما أصطلح عليه بالمراجعة الاجتماعية.

و قد بدأ الاهتمام بالمراجعة الاجتماعية في بداية السبعينات من المنظمات العلمية والمهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا. وتم نشر عدة تقارير وأبحاث حول جوانب الموضوع. وبعض المحاولات النظرية والتطبيقية لاستخدام المراجعة الاجتماعية من بعض الباحثين في الولايات المتحدة الأمريكية.

مشكلة الدراسة

تتلخص مشكلة الدراسة في الآتي :

1. أصبحت مسؤولية الإدارة ذات شقين ، الشق الأول منها تجاه المجتمع ويعرف بالمسؤولية الاجتماعية ، والشق الثاني تجاه أصحاب المشروع ويعرف بالمسؤولية الخاصة (المالية) مما يحتم ضرورة وجود إطار فكري لمسؤولية إدارة المشروع.
 2. ظهور الحاجة إلى المحاسبة الاجتماعية في الفكر المحاسبي والتطبيق العملي له لقياس الأداء الاجتماعي لمشروعات الأعمال وإعداد القوائم الاجتماعية التي ينبغي نشرها للمجتمع بجانب المحاسبة التقليدية عن الأداء الاقتصادي والتي عرفت بالمحاسبة المالية .
 3. عدم وجود وسيلة للتحقق والفحص وتقييم ذلك النوع من الأداء بصورة مستقلة عن الأداء الاقتصادي لمشروعات الأعمال وذلك من منطلق ان كل نشطة المشروع ومسئوليته يجب ان تكون موضع فحص من مراجع خارجي .
 4. عدم وجود نوع من المراجعة الاجتماعية جنباً إلى جنب مع المراجعة المالية (التقليدية) يؤدي إلى عدم ثقة المجتمع بجميع طوائفه إلى نتائج النشاط الاجتماعي الذي تقوم به مشروعات الأعمال.
 5. قصور وسائل المراجعة المالية (التقليدية) ونطاقها عن القيام بمهمة مراجعة الأداء الاجتماعي
 6. ضرورة وجود نظام متكامل للمراجعة يشمل على فحص وتقييم أداء المشروعات وما يرتبط به من بيانات محاسبية سواء من الناحية المالية أو الإدارية أو الاجتماعية.
 7. غياب المراجعة الاجتماعية يؤدي إلى عدم جدوى نتائج المحاسبة الاجتماعية لتدعيم الإعلام الاجتماعي للمحاسبة وتهيئة المناخ الملائم لإيجاد نوع من المساءلة الاجتماعية لإدارة المشروع.
 8. ضرورة وجود إطار علمي متكامل للمراجعة الاجتماعية يسمح بممارسة هذه المهنة في ظل مجموعة من مستويات الأداء المناسبة ، بغرض فحص وتحقيق وتقييم الجوانب الاجتماعية لنشاط مشروعات الأعمال ، ويهدف إلى قياس وتقييم الأداء الاجتماعي لها من اجل الوصول إلى نوع من المساءلة الاجتماعية من قبل المجتمع.
- وقد رأى الباحث القصور الواضح في الفكر المحاسبي، و ما ترتب عليه من نقص في ميدان التطبيق العملي للمراجعة الاجتماعية ، في الوقت الذي أصبح فيه التزام مشروعات الأعمال بمسئولياتها الاجتماعية نحو المشاكل البيئية المتفاقمة أمر مسلم به.
- من هذا تبنى الباحث فكرة الإطار العلمي المتكامل للمراجعة الاجتماعية الذي يهدف إلى تقييم الأداء الاجتماعي وتحقيق المساءلة الاجتماعية، ويعمل على خلق كيان متطور لمهنة المراجعة باعتبارها مهنة خدمية هامة ، فضلاً عن إجراء دراسة ميدانية على عينة من ممارسي المهنة في السودان لاستطلاع الرأي بشأن أهمية وجود إطار علمي للمراجعة الاجتماعية ودور ذلك في تقييم الأداء الاجتماعي لمشروعات الأعمال وخلق نوع من المساءلة الاجتماعية من قبل المجتمع.
- أهمية الدراسة

يستمد هذا البحث أهميته العلمية والعملية من اهتمامه بجوانب المحاسبة و المراجعة للنشطة الاجتماعية للمشروعات الاقتصادية ، وهذا سيؤدي إلي توسيع نطاق علم المحاسبة و المراجعة لخدمة المجتمع، ويمكن عرض أهمية البحث في الآتي:

1. أهمية موضوع المحاسبة و المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية باعتباره من أحدث الموضوعات التي نالت اهتمام أصحاب الفكر الإداري و المحاسبي، ولكي تستمر مهنة المحاسبة والمراجعة و تتطور فلا بد أن تلبي حاجات المجتمع من المعلومات الاجتماعية بجانب المعلومات الاقتصادية (المالية).
2. محدودية الدراسات التي تبحث في القياس و التقرير و المراجعة عن الأداء الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية.
3. التعرف على الأبعاد والاتجاهات المختلفة للقياس والتقرير والمراجعة عن المعلومات الاجتماعية بشكل عام.
4. تحقيق الفائدة المرجوة لجميع الأطراف المهتمة بالجانب الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية و خاصة كيفية القياس والتقرير والمراجعة عنه.

أهداف الدراسة

تحقق الدراسة الأهداف التالية:

1. وضع إطار فكري للمفهوم المستحدث لمسئوليات إدارة المشروع.
2. تحديد البنين الفكري لنظم المحاسبة الاجتماعية كبعدين (فلسفي ومحاسبي) للمراجعة الاجتماعية.
3. وضع تعريف ملائم للمراجعة الاجتماعية وطبيعتها وتوضيح أسبابها ومزايا تطبيقها .
4. الفحص والتحقق من القوائم المحاسبية الاجتماعية، وتقييم الأداء الاجتماعي لمشروعات الأعمال.
5. تقديم تصور نظري لكيفية الاستفادة من المراجعة الاجتماعية في عملية القياس ومعايرة الأداء الاجتماعي بغرض تقييمه .
6. تكوين إطار علمي متكامل للمراجعة الاجتماعية .
7. استنباط مستويات الأداء التي يمكن ان تمارس على ضوءها المراجعة الاجتماعية .
8. تحديد الخطوط التنظيمية لممارسة مهنة المراجعة الاجتماعية.
9. تحديد الخطط الإدارية والتنفيذية لممارسة المراجعة الاجتماعية.
10. وضع الأسلوب المناسب للتقرير عن نتائج المراجعة الاجتماعية .

فرضيات الدراسة

الفرض العلمي لهذا البحث هو إخضاع المحاولات النظرية والتطبيقية التي تم ذكرها آنفاً للتحليل الاستقرائي لتبين الأفكار التي تحكمها عملياً و مدى إمكانية تعميمها ، بجانب استنباط أفكار منطقية

أخرى تتفق و مجال المراجعة الاجتماعية في الحياة العملية. وتقوم هذه الدراسة على إختبار مدى صحة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى : المسؤولية الاجتماعية، لها مفاهيم وخصائص وأهداف ومبادئ ومعايير للقياس والإفصاح ، تكون الإطار الفكري للمحاسبة والمراجعة الاجتماعية.

الفرضية الثانية : المشروعات الاقتصادية في السودان تنفق مبالغ ضخمة في نشطة المسؤولية الاجتماعية إلا ان إهمال استخدام الطرق والأساليب العلمية في مجال المحاسبة والمراجعة الاجتماعية تؤدي إلى عدم الإفصاح عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال لهذه المشروعات.

الفرضية الثالثة : للمراجعة الاجتماعية مفاهيم وأهداف ومقومات تكون إطارها الفكري.

الفرضية الرابعة : للمراجعة الاجتماعية إجراءات تنظيمية وتخطيطية وتنفيذية ومستويات للتقرير والأداء تكمل إطارها العملي والتطبيقي.

الفرضية الخامسة : غياب المقاييس الكمية الملائمة والمعايير والأنماط المحددة المتفق عليها ،تعتبر مشكلة أساسية تواجه مجال تقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات.

منهجية الدراسة

يتبع الباحث في دراسته المنهج العلمي الشامل لكي يستطيع من خلاله جمع الحقائق العلمية والبدئية التي تتعلق بأهداف وفروض الدراسة من خلال المناهج البحثية ويستخدم المناهج التالية:

1. **المنهج التاريخي:** في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة.
2. **المنهج الاستنباطي:** في تحديد التصور المنطقي لفروض الدراسة والتعرف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع الدراسة وتصور كيفية معالجة هذه المشاكل.
3. **المنهج الاستقرائي:** اعتمد عليه في إختبار صحة فرضيات الدراسة.
4. **المنهج الوصفي التحليلي :** ويتمثل في تحليل الدراسة الميدانية.

ونظراً لحدثة موضوع الدراسة في الفكر المحاسبي فان الباحث يركز في دراسته على الدوريات الأجنبية وآراء الجمعيات العلمية والمهنية المتخصصة، والقلة قليلة من المراجع الأجنبية والعربية التي أشارت في إيجاز لهذا الموضوع.

حدود الدراسة

1. يتناول الباحث الإطار العلمي للمراجعة الاجتماعية في مشروعات الأعمال، أي كان نوعها أو نشاطها ، بشرط أن تهدف إلي تحقيق الربح ، ومعنى ذلك أنه يخرج عن نطاق البحث المشروعات الخدمية التي لا تهدف إلي الربح أو الكسب النقدي كوحدات الإدارة المحلية (الحكومة) والجمعيات الخيرية والمنظمات الطوعية وغيرها من المشروعات الشبيهة.
2. نظراً لقلة خروج مهنة المراجعة الاجتماعية إلي حيز التطبيق العملي بعد ، فقد اكتفى الباحث بتأكيد دراسته النظرية بدراسة ميدانية، على المهنيين من ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان سواء من خلال مكاتب خاصة أو من خلال إدارات مراجعة الحسابات التابعة لديوان

المراجع العام، وكذلك على الأكاديميين من أساتذة الجامعات والباحثين وطلاب الدراسات العليا.

خطة الدراسة

سيعرض الباحث دراسته من خلال ما يلي :

الفصل الأول : مبررات الحاجة إلى إطار علمي للمراجعة الاجتماعية.

المبحث الأول : نشأة وتطور مفهوم إدارة المشروع.

المبحث الثاني : الإطار الفكري للتفسير المستحدث لمسئوليات المشروع.

المبحث الثالث : استجابة الفكر المحاسبي للمسئولية الاجتماعية.

الفصل الثاني : الإطار العلمي للمراجعة الاجتماعية.

المبحث الأول : التعريف بالمراجعة الاجتماعية.

المبحث الثاني : النواحي التنظيمية للمراجعة الاجتماعية.

المبحث الثالث : النواحي التخطيطية والتنفيذية للمراجعة الاجتماعية.

المبحث الرابع : تقرير المراجعة الاجتماعية ومستويات أداءه.

الفصل الثالث : تقييم الأداء الاجتماعي كمدخل لتحقيق المساءلة الاجتماعية للمشروعات.

المبحث الأول : الهيكل العام لمفهوم تقييم الأداء الاجتماعي.

المبحث الثاني : قياس الأداء الاجتماعي للمشروعات بغرض تقييمه.

المبحث الثالث : بعض التجارب الرائدة في مجال قياس وتقييم الأداء الاجتماعي.

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية

المبحث الأول : إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات.

النتائج والتوصيات

قائمة المراجع

الملاحق

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع المسؤولية الاجتماعية للمشروعات الاقتصادية بشكل عام والمحاسبة والمراجعة عن المسؤولية الاجتماعية بشكل خاص، وقد اطلع الباحث على ما هو متاح من تلك الدراسات العربية والأجنبية ويستعرضها كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة د. محمد نصر الهواري، 1974، (دراسة تحليلية لمفهوم وقياس التكاليف الاجتماعية كأداة لتحسين كفاءة الإعلام الاجتماعي للمحاسبة) (1)

تناولت الدراسة توضيح مفهوم التكلفة الاجتماعية وطرق قياسها وطبيعة التكاليف الاجتماعية وصعوبة وضع صياغة واضحة لها. وتطرق إلى قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية وأن طبيعتها تجعل مسألة قياسها في صورة وحدات نقدية أو حتى عينية مسألة صعبة نسبياً. وشملت الدراسة تحليل التكاليف والمنافع الاجتماعية وملاحظة ندرة وقلة الكفاءات العلمية من المحاسبين الذين يملكون الخبرات والقدرات الفنية في هذا المجال. وتعرضت الدراسة للمشاكل التي تعترض أساليب تحليل التكاليف الاجتماعية والتي من أهمها الحكم الشخصي وأيضاً تكاليف تحليلها وقياسها مقارنة بحجمها. وكان من أهم نتائج الدراسة ضرورة أخذ التكاليف الاجتماعية بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية للمنشآت، مما يساهم في تحسين نتائج هذه القوائم، ويجعلها أكثر تعبيراً عن الواقع العملي من زاوية اجتماعية ويجعل المحاسبة ذات أبعاد وأغراض متعددة، وأن تقييم تلك التكاليف يعتمد نوعاً ما على الأحكام والقدرات الشخصية أو على الأقل تحديد المجالات التي ستدخل فيها هذه الأحكام، وأنه من الصعوبة بمكان وضع تعريف محدد ومنفق عليه لمفهوم تلك التكاليف، ويرجع ذلك إلى المشاكل المتعلقة بقياسها والمعايير المستخدمة في هذا القياس.

وأوصت الدراسة بتحسين قدرات ومهارات المحاسبين في قياس التكاليف الاجتماعية، وعلى المنظمات والجمعيات المحاسبية المهنية تطوير المعرفة وإجراء المزيد من الدراسات والبحوث بقصد تطوير الأسس والأساليب والمعايير القياسية في مجال تقييم البرامج الاجتماعية، لأن مثل هذه الدراسات كفيلة بتنمية القدرات المحاسبية للباحثين، وعقد الندوات والمؤتمرات للمحاسبين المختصين بالتكاليف القياسية بصفة عامة وبالتكاليف الاجتماعية بصفة خاصة لإبراز المعارف الجديدة في هذا المجال بالإضافة لإعداد دورات وبرامج تدريبية مهنية لتحسين خبرات المحاسبين إزاء هذه المشكلة. ويرى الباحث أن هذه الدراسة أحاطت بالإطار النظري للتكاليف الاجتماعية وقدمت تعريفات مهمة وتوصيات علمية يمكن أن تساهم في حل المشكلة ولكن تغاضت عن الجانب التطبيقي الذي يظهر كثير من المشاكل في الواقع العملي، وأن الدراسة تساعده في وضع إطار نظري لدراسته.

(1) محمد نصر الهواري، دراسة تحليلية لمفهوم وقياس التكاليف الاجتماعية كأداة لتحسين كفاءة الإعلام الاجتماعي للمحاسبة، (القاهرة: مجلة التكاليف، العدد الثاني، السنة الثالثة، مارس 1974م).

2. دراسة د. محمد عبد المجيد، 1976، (الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية)⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة مفهوم مسؤولية مشروعات الأعمال وما طرأ عليها من تغيير جوهري في النصف الأخير من القرن العشرين حيث لم تعد هذه المسؤولية اقتصادية فقط ولكنها أصبحت مسؤولية اجتماعية أيضاً، بمعنى قيام المشروع بمجموعة من الأنشطة التي تفي ببعض الاحتياجات الاجتماعية والتي قد لا تعود على المشروع بفائدة اقتصادية مباشرة، سواء كان القيام بهذه الأنشطة اختيارياً أو إجبارياً، وسواء كانت المجموعات المستفيدة من ناتج هذه الأنشطة داخل المشروع ذاته كالعاملين أو خارجه كالعلاء والمنطقة المحيطة التي يعمل فيها المشروع والمجتمع بصفة عامة.

وتشير الدراسة أن الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمشروع بصفة عامة بدولة الكويت أمراً ليس جديداً ولقد أخذ هذا الاهتمام اتجاهين، اتجاه على مستوى الدولة يتضح في وجود مجلس لحماية البيئة وإدارة لحماية البيئة بوزارة الصحة العامة، وإدارة لحماية المستهلك بوزارة التجارة والصناعة، أما الاتجاه الثاني فهو على مستوى المواطنين ويتمثل في وجود جمعية أهلية لحماية البيئة.

إن هذا الاهتمام من الجانبين يؤكد قيام الشركات الكويتية بنشطة اجتماعية بجانب أنشطتها الاقتصادية بدرجة أو بأخرى. إلا أن الإفصاح عن هذه الأنشطة بشكل واضح وما يترتب عليه من آثار اقتصادية واجتماعية، لم يمتد للقوائم المالية المنشورة، ولقد أرجعت الدراسة هذا القصور إلى أن إدارة الشركات تعطي كل اهتمامها للأنشطة الاقتصادية باعتبارها النشاط الرئيسي لها، وباعتبار أن الكفاءة الاقتصادية لا تزال المعيار الوحيد للحكم على أداء الشركة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن الهيئات العلمية والمهنية العاملة في حقل المحاسبة والمراجعة في الكويت لم تعط هذا المجال الجديد الاهتمام الكافي بعد، ومن ناحية ثالثة فإنه ليس هناك نص قانوني يلزم هذه الشركات بالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية.

وهدفنا الدراسة إلى إيجاد نموذج مقترح للإفصاح عن المعلومات المحاسبية يصلح للشركات الكويتية، وتوصلنا الدراسة إلى أن بعض النماذج اتبعت الأسلوب الوصفي في الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية، ورغم قيمة هذه النماذج إلا أن العرض الوصفي لا يعطي صورة معبرة تعبيراً دقيقاً عن حقيقة الأداء الاجتماعي للشركة، وأن البعض الآخر من النماذج عرض المعلومات الاجتماعية في تقارير مستقلة عن القوائم المالية التقليدية وفي صورة نقدية، كما إن النماذج التي قامت على الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية في القوائم التقليدية رغم تأكيدها على ضرورة تكامل كلا من المعلومات المالية والاجتماعية إلا أنها بسطت مشكلة قياس المنافع الاجتماعية، ومن ناحية أخرى فإن فاعلية هذه النماذج في التطبيق العملي مرتبطة ببيئة ومجتمع معين وباشتراطات قانونية ومهنية خاصة بالقوائم المالية المنشورة، وبالتالي فإن كانت تصلح

(1) د. محمد محمود عبد المجيد، الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة، نموذج مقترح للشركات الكويتية، (السعودية: مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية العدد 43، 1976).

للمجتمعات التي صيغت من أجلها فإنها لا تصلح للتطبيق بشكل مباشر على الشركات الكويتية بظروفها البيئية والاجتماعية المغايرة وبقوانينها المالية المختلفة.

واقترحت الدراسة نموذج يصلح للشركات الكويتية للإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة ويقوم هذا النموذج على أساس التكامل بين المعلومات الاجتماعية والمالية في التقارير المالية المنشورة (حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية)، ويستبعد هذا النموذج المنافع الاجتماعية نظرا لصعوبة وعدم دقة قياسها في الوقت الحالي، أما بالنسبة للتكاليف الاجتماعية فقد اقترحت الدراسة عرضها في جزء مستقل من قائمة الدخل المنشورة

اقترحت الدراسة أيضا أن تظهر الأصول والخصوم المرتبطة بالنشطة الاجتماعية في بنود منفصلة في الميزانية المنشورة بحيث تفصح الميزانية عن كل من الأصول والخصوم والالتزامات الاقتصادية والاجتماعية بشكل مستقل وإن كان بطريقة كاملة وبهذا فإن النموذج المقترح يمكن من إجراء تقييم كلي اقتصادي اجتماعي للشركة الأمر الذي يمكن من الحكم على كفاءة أدائها الاقتصادي الاجتماعي باعتبارها وحدة تنظيمية واحدة تؤثر على المجتمع وتتأثر به.

ويرى الباحث إن هذه الدراسة قد ساهمت في وضع إطار فكري نظري لكيفية الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية الشئ الذي يساعد في عملية المراجعة الاجتماعية والتأكد من مدى كفاءة الأداء الاجتماعي للنشاط.

3. دراسة د. محمد سمير الصبان، 1982، (دراسة تحليلية للقوائم والتقارير الاجتماعية)⁽¹⁾

أوضحت الدراسة بأن نتيجة لقصور القياس التقليدي للأداء الاجتماعي ظهرت المحاسبة الاجتماعية كفرع من فروع المحاسبة المالية بحيث تتلاءم مع طبيعة الأحداث والعمليات التي يكون لها مضمون اجتماعي إلا أنها لا تزال تحتاج لمزيد من الدراسات لتحديد إطار واضح ومتفق عليه بحيث يتضمن الأهداف والمفاهيم ويوفر مبادئ وأسس القياس المحاسبي التي تمكن من الإفصاح عن الأثر الاجتماعي للمشروع إيجابا أو سلبا.

ركزت الدراسة على بعض المحاولات وصولا لتصور يمكن أن يكون مقبولا، واستهدفت بعض الشركات الأمريكية المتوسطة العاملة في مجال الحديد والصلب وخلصت إلى أن هناك خمسة مجالات رئيسية للمحاسبة الاجتماعية تتمثل في الرقابة على البيئة، توظيف الأقليات، المسؤولية تجاه العاملين، نشطة لخدمة المجتمع و تحسين المنتج ورضا العملاء.

كما استهدفت الدراسة إعداد قائمة الدخل الاجتماعي وأوضحت أن تحديد الدخل الاجتماعي يتم بمقابلة الإيرادات الاجتماعية مع التكاليف الاجتماعية خلال الفترة المالية محل الدراسة. وأيضاً تم دراسة كيفية قياس الدخل الاجتماعي في المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح. وقد ربطت هذه المحاولة بين المدخل التقليدي للمحاسبة ومدخل المحاسبة الاجتماعية مما جعل القوائم المالية تحقق أكثر من هدف في وقت واحد. وهدفت أيضا لقياس الأداء الاجتماعي في بعض المجالات وإعداد

⁽¹⁾ د. محمد سمير الصبان ، دراسة تحليلية للقوائم والتقارير الاجتماعية ، (الإسكندرية: مجلة كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، 1982)

تقارير عن ذلك مثل تقارير عن نشطة المشروع في مجال محاربة التلوث وتقارير عن نشطة المشروع في مجال تعيين الأقليات. وأن هذه التقارير تتميز بالشمول وتوفير بيانات تفصيلية بما يخدم أهداف مجموعة من مستخدمي البيانات الاجتماعية. وحاولت الدراسة الربط بين المحاسبة الاجتماعية ومحاسبة الموارد البشرية وإمكانية إعداد القوائم والتقارير الاجتماعية استنادا إلى الأسس المستخدمة في محاسبة الموارد البشرية. حيث أن آثار المشروع على المجتمع تتمثل في الآثار على كل من العاملين والمستهلكين والموردين والمقرضين وحملة الأسهم والأجهزة الحكومية والجمهور وبعبارة أخرى فإن آثار المشروع على المجتمع ما هي إلا آثار على الموارد البشرية داخل أو خارج المشروع.

وتوصلت الدراسة إلى أن مخرجات المحاسبة الاجتماعية سوف تتمثل في مجموعة من القوائم والتقارير الدورية أو الختامية بهدف قياس الأداء الاجتماعي للمشروع واقتراح نماذج لتلك التقارير تتمثل في قائمة الدخل الاجتماعي والميزانية العمومية الاجتماعية.

ويرى الباحث إن هذه الدراسة ساهمت بطريقة موسعة في كيفية إعداد مجموعة من القوائم والتقارير الاجتماعية كمخرجات لنظام محاسبي يخدم أهداف المحاسبة الاجتماعية في إطار المفاهيم الأساسية وفقا لمجموعة من المعايير المتفق عليها لإعداد مثل هذه القوائم والتقارير.

4.دراسة د. مصطفى كامل متولي محمد، 1986، (المحاسبة عن الموارد البشرية في إطار

النظرية العامة للمحاسبة)(1)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار للمحاسبة عن الموارد البشرية، والاتجاه لضرورة معالجة هذه الموارد كأصل من أصول المشروع بما يمكن من تحميل الربح بإهلاكها وإظهار قيمتها الدفترية في النهاية بقائمة المركز المالي للمشروع، مما يترتب عليه خدمة الأطراف الداخلية والخارجية على حد سواء. كما ركزت لتأصيل المحاسبة عن الموارد البشرية بدراسة تحليلية إنتقادية للطرق المختلفة لتقييم الموارد البشرية، مع الأخذ في الاعتبار الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تشكل إطار النظرية العامة للمحاسبة ومدى اتفاق وارتباط هذه الفروض والمبادئ بالمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك بطريقة تعميم النظام المحاسبي للموارد البشرية من خطوات وإجراءات لازمة له في الوحدات الاقتصادية.

وقد توصلت الدراسة إلى إن العنصر البشري له أهميته كطاقة أساسية وهامة وليس هناك اتفاق في الفكر المحاسبي على نوع أو نظام أو إطار للمحاسبة عن الموارد البشرية كما أن الموارد البشرية تعد أصلا من أصول المشروع. وأن هناك قصور في قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية واقترحت الدراسة نموذج جديد للموارد البشرية، وإن النموذج المقترح للقياس يقوم على ركنان أساسيان هما تكلفة تكوّن الفرد (التكلفة الخارجية) وتكلفة تطور الفرد (التكلفة الداخلية) ويترتب على هذا النموذج المقترح ثلاثة نتائج محاسبية هي إثبات الاصول البشرية بالدفاتر، إدراج الأصول البشرية

(1) د. مصطفى كامل متولي محمد، المحاسبة عن الموارد البشرية في إطار النظرية العامة للمحاسبة، (الفاخرة: جامعة الزقازيق، رسالة دكتوراه غير منشورة، 1986م)

بالقوائم المالية، تأثير إدراج الأصول البشرية بالقوائم المالية.واقترحت الدراسة أيضا طريقة لفترة إهلاك الاستثمارات في الموارد البشرية وكيفية معالجتها محاسبيا، ويرى الباحث أن الدراسة ساهمت في الجانب التأصيلي للمحاسبة عن الموارد البشرية وقدمت وسائل وأساليب لتقييم الموارد البشرية. وأنها لم تضع إطار واضح للمحاسبة عن الموارد البشرية يهتم بالمعايير وأسس القياس المحاسبي، ولقد استفاد الباحث من واقع إطلاعه على هذه الدراسة باعتبارها مجال يخدم المسؤولية تجاه العاملين ويندرج تحت المسؤولية الاجتماعية مما يشكل لديه معرفة إضافية في كيفية التعامل المحاسبي مع هذا الأصل.

5. دراسة خالد مصطفى محمود إبراهيم، 1987، (الإطار المحاسبي للنشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية)⁽¹⁾

تقوم فكرة هذه الدراسة بأن للمنشأة دور في المجتمع الذي تعمل فيه أكبر من مجرد الإنتاج وتحقيق الأرباح وعلى هذا يجب على المنشأة أن تتحمل مسؤوليتها تجاهه، وهذا الدور ينعكس من ناحية على وظائف المحاسبة وأهدافها وأساليبها، ومن ناحية أخرى فإن مؤشرات الأداء المألوفة التي كان يركز عليها في الحكم على أداء المشروع أصبحت غير ملائمة من وجهة نظر المتطلبات الاجتماعية، وإن هناك قصور في وسائل المحاسبة المالية التقليدية في القيام بقياس الأداء الاجتماعي للمنشأة أدى إلى ظهور المحاسبة الاجتماعية كفرع من فروع المحاسبة يتلاءم مع طبيعة النشطة التي لها مضمون اجتماعي ليلبي احتياجات مستخدمي البيانات الملائمة لمقابلة أهداف المجتمع.

وهدفت الدراسة إلى فحص المسؤولية الاجتماعية للمنشأة، وذلك كأساس لتحديد الإطار المحاسبي والنظري لها والذي يشمل تعريفها وأهدافها وتحديد مفاهيمها المختلفة وفحص ملائمة بعض الفروض والمبادئ المحاسبية ومن ثم تحديد الأسلوب المنهجي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية والذي يتضمن مشكلتي القياس والتقرير.

وتوصلت الدراسة إلى أن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة أصبحت أمراً حتمياً ولا مفر للمنشأة من أن تواجهه، لذا يجب وضع إطار واضح لهذا المجال الجديد ذي الطبيعة المتميزة سواء من حيث الأهداف أم المفاهيم أو مناهج القياس وأساليب التقرير. مع اقتراح تعريف لها يقوم على أن المحاسبة كعلم اجتماعي لها خصائص النظام من مدخلات وتشغيل ومخرجات، ويعتبر القياس الاجتماعي مجال جديد للقياس وبذا فإن أدواته وأساليبه وصفاته ومعاييره سوف تختلف عن القياس المحاسبي، وأنه لضمان موضوعية القياس وعدم تحيزه فمن الضروري وضع معايير وأهداف اجتماعية عامة ومقبولة على المستوى الكلي، ومستوى الصناعة، وذلك لتوفير إطار يمكن من خلاله أن تضع المنشأة معاييرها الخاصة بها. ونظرا لتنوع احتياجات مستخدمي معلومات الأداء الاجتماعي، فإن تحديد وتعريف هذه الاحتياجات سوف يساعد كثيرا في تحقيق التوازن في عرض المعلومات من ناحية، ومراعاة عدم التحيز بعرض الجوانب الإيجابية فقط للأداء الاجتماعي من ناحية أخرى وإن مجال المحاسبة عن

⁽¹⁾ خالد مصطفى محمود إبراهيم ، الإطار المحاسبي للنشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية ، (القاهرة : جامعة الزقازيق، رسالة ماجستير غير منشورة، 1987).

المسئولية الاجتماعية يحتاج إلى الكثير من البحوث والتطوير وخاصة في مجال القياس الاجتماعي والتقرير عن الأداء.

يرى الباحث أن هذه الدراسة توفر معلومات هامة حول الإطار النظري في مجال محاسبة المسئولية الاجتماعية من أسس القياس المقترحة وكيفية التقرير عن هذا الأداء تمهيدا لمراجعتة كما أنها فتحت مجال في البحث عن موضوع محاسبة المسئولية الاجتماعية.

6. دراسة د.يوسف فرح جهماني، 1996، (محاسبة المسئولية الاجتماعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية)⁽¹⁾

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات المسحية لمعرفة موقف صانعي القرارات في المنظمات و الشركات المساهمة العامة الأردنية عن إدراك مفهوم المسئولية الاجتماعية، استخلصت الدراسة أن صانعي القرارات في المنظمات (الشركات) المساهمة الأردنية يدركون مفهوم المسئولية الاجتماعية وهم مع موقف المحافظة على البيئة فقط إذا كان ذلك لا يتطلب دفع نفقات كبيرة، كما أشارت الدراسة إلى أن تطبيق الالتزام بالإفصاح البيئي يتطلب وجود تشريعات قانونية ولم تتطرق الدراسة إلى مفهوم ومقومات إجراءات المراجعة الاجتماعية والبيئية.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم توضح المفاهيم والخصائص والمعايير والمقاييس التي تستخدم في إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية.

7. دراسة عبد الكريم عمر الشبلي، 1996، (القياس والتقرير المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية نظريا وتطبيقيا)⁽²⁾

هدفت الدراسة إلى محاولة استيعاب وتفهم المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية، وتحديد مفهوم وأهداف ومحاولات المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية، بجانب إلقاء الضوء على القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في ليبيا والعقبات التي تواجهه مع اقتراح نماذج للإفصاح عن الأداء الاجتماعي، وافترض أن مفهوم المسئولية الاجتماعية للمنشآت وأبعادها غير واضحة بالشكل الكافي لدى إدارة منشآت الأعمال في ليبيا، وافترضت الدراسة عدم وجود أي اتفاق بين المحاسبين (معدّي القوائم المالية) في الشركات الليبية حول الكثير من القضايا الأساسية الخاصة بموضوع المسئولية الاجتماعية وكيفية القياس والتقرير عنها، و عدم مراعاة المشروعات الصناعية لرغبات واحتياجات المجتمع وقلة النشطة الاجتماعية التي تساهم بها مع عدم الأخذ في الاعتبار الجانب الاجتماعي عند اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل الإدارة.

ومن واقع الدراسة التطبيقية على شركة مجمع الصناعات الكيماوية توصلت الدراسة بأن مفهوم المسئولية الاجتماعية لدى المستويات الإدارية بالشركة غير واضح بالشكل الكافي أما في مجال

(1) د. يوسف فرح جهماني، محاسبة المسئولية الاجتماعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، (الأردن: جامعة اليرموك، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد12، العدد4، السنة 1996)

(2) عبد الكريم عمر الشبلي، القياس والتقرير المحاسبي عن المسئولية الاجتماعية نظريا وتطبيقيا، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة، 2000)

العاملين ورعايتهم فإنها تهتم بهذا العنصر بالإضافة إلى الاهتمام بمكافحة التلوث البيئي، كما إنها لا تقوم بإعداد أي دراسة لقياس وتحديد الآثار الاجتماعية الناتجة عن أداؤها لمسئوليتها الاجتماعية، وقدمت الدراسة نموذجاً مقترحاً لتقارير الأداء الاجتماعي يتكون من تقرير وصفي وقائمة دخل اجتماعي وقائمة للمركز المالي الاجتماعي كتوصيات للدراسة.

ويرى الباحث إن هذه الدراسة تطرقت وبعمق لتعريف المسؤولية الاجتماعية والإطار النظري لمناهج وأهداف المسؤولية الاجتماعية وطرق القياس والإفصاح عن المعلومات والبيانات الاجتماعية حيث قدمت بعض النماذج للتقارير والقوائم المالية الاجتماعية تفيد منشآت الأعمال والشركات. وهذه الدراسة تختلف عن دراسة الباحث حيث صويت تجاه القياس والتقرير عن المحاسبة الاجتماعية، والذي تناوله الباحث في بناء الإطار النظري للمراجعة الاجتماعية.

8.دراسة محمد بدر حامد الصبيح، 2002، (المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية دراسة تطبيقية لمصنع أسمنت عطبرة)⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشكلة القصور في طرق ووسائل المحاسبة المالية (التقليدية) في قياس الأداء الاجتماعي والتقرير عن ذلك الأداء وتقييم آثاره على نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي، وتأتي أهمية هذه الدراسة في قلة مثل هذا النوع من الدراسات في السودان التي تتناول كيفية شمول وإظهار القوائم المالية لبيانات المسؤولية الاجتماعية.

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومحاولة وضع طريقة محاسبية لقياس التكاليف والمنافع والتقرير بشأنها. وفي سبيل ذلك افترضت الدراسة إن المسؤولية الاجتماعية للمشروعات ظهرت مؤخراً في إطار تطور الفكر المحاسبي والاجتماعي بالبيئة بهدف تعظيم المساهمة الاجتماعية للمشروع. وإن بعض الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) تنفق والإطار الفكري للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبعض الآخر يختلف عنه مما يستدعي إجراء بعض التعديلات عليها لتواكب المسؤولية الاجتماعية. إن معظم مشروعات الأعمال بالسودان تهمل الجوانب الاجتماعية والبيئية عند التقرير عن الإجراءات الاقتصادية لها مما يؤدي إلى عدم تعبير القوائم المالية عن حقيقة الموقف المالي ونتائج أعمال المشروع، علماً بأن المراجعة الاجتماعية والبيئية تؤدي دوراً مهماً في تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمشروع وبصورة عادلة مما يساعد في تقويم مدى الالتزام بالجوانب الاجتماعية والبيئية.

توصلت الدراسة إلى أن المسؤولية الاجتماعية لها مجالات متعددة تتمثل في البيئة المحيطة والعاملين والمجتمع، وتسعى المحاسبة عنها إلى إظهار مدى مساهمة المشروع اجتماعياً وتحقيق العائد الاجتماعي، وأن بعض فروض ومبادئ المحاسبة تنفق مع مفهوم المسؤولية الاجتماعية ويختلف البعض الآخر، وتوجد عدة أساليب لقياس التكاليف الاجتماعية. أما في مجال الإفصاح فإن القوائم

(1) محمد بدر حامد الصبيح، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، دراسة تطبيقية لمصنع أسمنت عطبرة، (الخرطوم: جامعة امدرمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002).

المالية التقليدية لا تظهر معلومات عن المسؤولية الاجتماعية مما يتوجب الإفصاح عنها بطريقتين أما في صلب القوائم التقليدية أو في قوائم منفصلة، وان تقارير المسؤولية الاجتماعية تنقسم إلى تقارير وصفية وتقارير كمية، وللتأكد من مدى وفاء المشروع بالجوانب الاجتماعية، ولتقييم أدائه بصورة سليمة لابد من تطبيق نظام المراجعة الاجتماعية والبيئية، وأن تحديد نطاق هذه المراجعة يفيد كل من المشروع والمراجع والفئات الأخرى الداخلية والخارجية، وأن تقرير المراجعة الاجتماعية يختلف عن المراجعة المالية لاهتمامه بالآثار الاجتماعية والبيئية. و هناك نموذجان للتقرير عن الأداء الاجتماعي أحدهما مطلق والآخر مقيد، ويرجع ضعف الوعي الاجتماعي للمنشآت بالسودان إلى التشريعات الضريبية وإهمالها للجوانب الاجتماعية والبيئية.

توصلت الدراسة إلى اهتمام إدارة المصنع بالجوانب الاجتماعية المتعلقة بالعاملين والمجتمع والبيئة. إلا أن القوائم المالية لا تظهر ذلك. وإن عدم خصم التكاليف الاجتماعية وتحفيز المنشآت الملزمة اجتماعياً من قبل الدولة أدى إلى تقليل دور المنشآت في المساهمة الاجتماعية، كما أن مراعاة المنشآت للجوانب الاجتماعية والبيئية يساعد في القياس السليم للأداء ومقارنة نتائجها عبر السنوات المختلفة.

أوصت الدراسة بضرورة تعديل القوائم المالية لتشتمل على البيانات المتعلقة بالمسؤولية لقياس التكاليف والنتائج الاجتماعية، وضرورة إعادة النظر في القوانين الضريبية وتشجيع المشروعات للاهتمام بالأداء الاجتماعي والبيئي و منح إعفاءات جمركية وخدمية على أجهزة مكافحة التلوث، وإنشاء مراجعة بيئية بالمشروعات، والتزام المشروع محل المراجعة بالقوانين والنظم البيئية، مع تضافر جهود المحاسبين والمراجعين وأساتذة الجامعات بوضع معايير للمحاسبة والمراجعة الاجتماعية والبيئية تتماشى مع ظروف السودان.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة فتحت مجال واسع للاهتمام بهذا المجال. وركزت على أمر التشريعات الضريبية والجمركية وقوانين حماية البيئة لحفز المشروعات للاهتمام بالأداء الاجتماعي والتقرير عنه.

9. دراسة محجوب عبد الله حامد، 2002، (إطار عام للمحاسبة البيئية، دراسة تحليلية)⁽¹⁾

ركزت الدراسة على مشكلة إهمال الوحدات الاقتصادية للآثار البيئية الناتجة عن أنشطتها، مما أدى إلى عدم ملائمة القوائم المالية التي تعدها عن نتيجة أعمالها وحقيقة مركزها المالي، بالإضافة إلى أن الحسابات القومية التي تعدها الدول لا تعبر عن حقيقة النمو الاقتصادي والنتائج القومي، وذلك لعدم أخذ الموارد الطبيعية والبيئية وتأثيراتها في الاعتبار.

(1) محجوب عبد الله حامد ، إطار عام للمحاسبة البيئية ، دراسة تحليلية ،(الخرطوم :جامعة امدرمان الإسلامية ،رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002).

هدفت الدراسة إلى معالجة هذه المشكلة من خلال وضع إطار فكري يعتمد على مجموعة من المفاهيم والمقومات والإجراءات التي تلائم الموارد الطبيعية والبيئية وتأثيرها على الاقتصاد الجزئي والاقتصاد والكلية، بحيث توفر الوحدات الاقتصادية معلومات كافية عن حقيقة أنشطتها الاقتصادية وتعتبر المؤشرات الاقتصادية التي تعدها الدولة عن حقيقة النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية المستدامة.

افتترضت الدراسة أن الإطار الفكري للمحاسبة البيئية يعتمد على مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية والمقومات التي تظهر الآثار البيئية للنشطة الاقتصادية، وأن معظم المشروعات الاقتصادية لا تهتم بمعالجة الأضرار البيئية التي تحدث نتيجة لمزاولة أنشطتها، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعبير قوائمها المالية عن حقيقة نتائج أعمالها وحقيقة مركزها المالي، بالإضافة إلى أن نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية عام 1968 المستخدم في إعداد المؤشرات الاقتصادية كالناتج القومي والدخل القومي لا يعكس الآثار البيئية للنشطة الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة البيئية تعتمد على مجموعة من المفاهيم وتعتبر لغة التفاهم لهذا المجال على سبيل المثال التكاليف البيئية والأصول والخصوم الطبيعية والتكلفة الدفاعية وغيرها، وتقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ تمثلت في تقديم الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها إما بالتعديل أو بالرفض أو بالإضافة، كما أن هناك مجموعة من الأهداف تسعى المحاسبة البيئية إلى تحقيقها، حيث أن النظم المحاسبية الحالية تعجز عن تحقيقها وأن كثير من المعلومات الخاصة بالنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي تؤثر جوهريا على أصول المشروع ونفقاته والتزاماته حيث يمكن قياسها، وهناك طلب متزايد نحو الإفصاح عن التأثيرات البيئية من أطراف متعددة داخلية وخارجية، أن التكاليف البيئية الناتجة عن استنزاف وتدهور الموارد الطبيعية والبيئية تؤثر على الناتج المحلي للدولة كما تؤثر على النمو وتوزيع الدخل القومي.

أوصت الدراسة بضرورة إعداد معايير دولية ومحلية للمحاسبة البيئية، مع إلزام المشروعات الاقتصادية المختلفة بتطبيق المحاسبة البيئية من قبل الدول والمنظمات والهيئات الدولية والإقليمية والمحلية، وذلك بإصدار القوانين والتشريعات.

يرى الباحث أن الدراسة اهتمت بالجوانب النظرية فقط ولم تهتم بالجانب التطبيقي، كذلك لم تنطرق إلى أسس ومعايير واضحة للقياس ونماذج للإفصاح.

10. دراسة د. هدى دياب أحمد صالح ، 2003 ، (مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح) (1)

أوضحت الدراسة أن منظمات الأعمال الهادفة للربح والمراجعين لم يهتموا بالأداء الاجتماعي والبيئي، على أساس أن الأداء الاجتماعي والبيئي لم يتضح إطاره الفكري والتطبيقي سواء بالنسبة للمحاسبة أو المراجعة. ولم تتوفر القوانين اللازمة التي يمكن من خلالها أن تلتزم منظمات الأعمال

(1) د. هدى دياب أحمد صالح ، مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي في منظمات الأعمال الهادفة للربح ، (الخرطوم :جامعة امدرمان

الهادفة للربح بإدراج قيم الأداء الاجتماعي والبيئي في حساباتها، وقيام المراجعين بالمراجعة بناء على قوانين تبين مسؤولية المراجع عن ذلك الأداء.

ركزت الدراسة على عدم وضوح الإطار النظري لنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية وكيفية القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي محاسبيا، وعدم وضوح المفاهيم والإجراءات والمقومات الخاصة بالمراجعة الاجتماعية والبيئية. وافترضت الدراسة أن للمسئولية الاجتماعية والبيئية في منظمات الأعمال الهادفة للربح مفاهيم وخصائص وأهداف ومبادئ ومعايير للقياس والإفصاح تكون الإطار الفكري للمحاسبة والمراجعة الاجتماعية والبيئية. و أن منظمات الأعمال الهادفة للربح في السودان لا تولي اهتمام بالأداء والإفصاح والقياس لأداء المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وإن نشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية لا تجد الاهتمام المهني من قبل المراجعين في السودان.

توصلت الدراسة إلى إن نشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية لها خصائص ومفاهيم ولها مجالات متعددة مما يسهل عملية الإفصاح والقياس، وبما يحقق أهداف المحاسبة الاجتماعية، وأن عدم توافق وتطابق المبادئ والمعايير المطبقة في المحاسبة المالية أدى إلى إهمال الإفصاح والقياس عن الأداء الاجتماعي والبيئي ، وأن عدم وجود إلزام قانوني يحدد للمراجعين كيفية مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي أدى إلى إهمال مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي من قبل مكاتب المراجعة العاملة في السودان، بالإضافة إلى أن سن التشريعات الاجتماعية والبيئية وضغط فئات المجتمع والمنظمات المهنية يؤدي إلى زيادة دور المراجعين للاهتمام بمراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي بما يتناسب مع دور المشروعات لأداء النشطة الاجتماعية والبيئية. وتحتاج مراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي إلى تخصصات وكفاءة عالية مما يزيد من ارتفاع تكلفة المراجعة ويؤدي بالتالي إلى إهمال هذا الدور من قبل المراجعين.

أوصت الدراسة على وضع القوانين والتشريعات الملزمة لأداء الاجتماعي والبيئي، و القوانين الملزمة للمراجعين ومكاتب المراجعة بالقيام بمراجعة الأداء الاجتماعي والبيئي، وحث المراجعين والمحاسبين للاهتمام بالبحوث عن الطرق التي تمكن من وضع أداء نشطة المسؤولية الاجتماعية من ضمن البيئة المحاسبية، مع وضع منهج دراسي لهذا المجال بالجامعات والكليات واهتمام المنظمات والهيئات المهنية بالمجال المحاسبي بإصدار المعايير والمبادئ التي تحكم الأداء الاجتماعي.

تعمقت هذه الدراسة في وضع الإطار النظري وركزت على مجال المسؤولية البيئية بشكلها الواسع والمحاسبة عنها وبالتالي صوبت نحو ضرورة وضع إطار علمي وعملي للمحاسبة والمراجعة البيئية بشكل مباشر، وذلك من واقع الدراسة الميدانية وخرجت بالعديد من النتائج والتوصيات بالإضافة لعرضها مجموعة قيمة من الدراسات الحديثة في نفس المجال، أفادت الباحث كثيرا في هدفه نحو تقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات وتحقيق المساءلة الاجتماعية من قبل المجتمع.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

(Social Advisors Social Accounting and the , Presidency, United States Low – and – Contemporary –Problems) (1)

تدعو هذه الدراسة إلى ضرورة تكوين مجلس استشاري في مكتب رئيس الولايات المتحدة الأمريكية، يهتم بالنشطة الاجتماعية والبيئية وما يلزم ذلك من مسوحات وتصنيف لكل القطاعات ومنظمات الأعمال والشركات بالولايات المتحدة الأمريكية، و الإسهام في سن القوانين واللوائح) بالتنسيق مع الجمعيات المهنية) التي تلزم منظمات الأعمال والشركات بالقيام بدورها الاجتماعي والبيئي. وتطرفت الدراسة إلى توسيع دائرة الرفاهية الاجتماعية للمواطنين مع توفير فرص عمل للأقليات ومنح المساعدات الاجتماعية للعاطلين عن العمل والمساهمة في الأعمال المتعلقة بالبيئة. وأوضحت أن النظام المحاسبي التقليدي لا يستطيع أن يعكس ذلك لعدم اهتمام مشروعات الأعمال والشركات بالقياس والإفصاح عن النشطة الاجتماعية في التقارير الاجتماعية وإظهارها بقائمة المركز المالي.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت موضوع المحاسبة عن النشطة الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع ولم تقدم إطار عام محاسبي للأداء الاجتماعي والبيئي يمكن تطبيقه في المشروعات الاقتصادية الهادفة للربح.

2. دراسة Zapf, 1972

(Social Indicators: Prospects for Social Accounting System), (2)

أشارت هذه الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بالمشورات الاجتماعية كروية جديدة في أنظمة المحاسبة الاجتماعية وذلك باستعراض جوهر المسؤولية الاجتماعية والمفاهيم المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمشروعات ومجالات واستخدامات المسؤولية الاجتماعية بصورة عامة بغرض الوصول إلى المساهمة المطلوبة من مشروعات الأعمال في تحقيق الرفاهية للمجتمع، وذلك من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الكبيرة العاملة في مجال الصناعات الثقيلة في بريطانيا للفترة (1970 – 1972)، وذلك من خلال المسح الميداني لنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية لهذه الشركات واستطلاع رأي الإدارة والعاملين والمجتمع المستفيدين من إسهامات الشركات الاجتماعية والبيئية وتناولت الدراسة الشكل المقترح للمشورات المختارة للمنظمة من خلال النظام الديمغرافي للمنطقة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة أخذت النظام البيئي الكلي للمجتمع ولم تأخذ النظام المحاسبي البيئي على مستوى المنظمة، كما إنها لم تهتم بالمفاهيم والخصائص الاجتماعية والبيئية لنشطة الأداء الاجتماعي والبيئي.

3. دراسة Linowes, 1972, (An Approach to Socio-Economic Accounting) (1)

(1) Walter-F. ,Modal ., Social Advisors Social Accounting ,And The Presidency , United- States Low –And – Contemporary –Problems,(1970) <http://legend.kacst.edu.sa/cgi-bin/webspirs.cgi>.

(2) Wolfgang Zapf, " Social Indicators: Prospects For Social Accounting System", Netherlands. Social – Science- Information-Information- Sur-Less-Science-Socials.(1972). [http://Legend.kacst.edu.sa/cgi-bin-webspirs.cgi](http://Legend.kacst.edu.sa/cgi-bin/webspirs.cgi)

قام Linowes بدراسة اقترح فيها قائمة أطلق عليها قائمة التشغيل الاجتماعي - الاقتصادي. - Socio Economic Operating Statement ، ويتم تقديم هذه القائمة مع القوائم المالية التقليدية ، وتغطي هذه القائمة ثلاث مجالات اجتماعية هي ، مجال الموارد البشرية ، ومجال الموارد الطبيعية ، ومجال المنتج. ويعرض في القائمة المجالات الاجتماعية السابقة مقسمة إلى التحسينات Improvement وهي عبارة عن التكاليف التي تنفقها المنشأة اختياريًا للقيام بمسئوليتها الاجتماعية. والأضرار Detriments وهي عبارة عن التكاليف التي تتجنبها المنشأة لعدم القيام ببعض الأنشطة الاجتماعية والتي تعكس عدم وفاء المنشأة بمسئوليتها الاجتماعية . ويتم خصم الأضرار من إجمالي التحسينات للوصول إلى صافي التحسينات أو صافي العجز لكل مجال اجتماعي من المجالات الثلاثة السابقة، فمثلا يتم خصم الأضرار في مجال الموارد البشرية من إجمالي التحسينات في هذا المجال للوصول إلى صافي التحسينات في مجال الموارد البشرية.

من هذا العرض يستنتج الباحث أن هذه الدراسة تعتمد على القياس النقدي فقط، وبالتالي لا توجد أي قياسات كمية أو وصفية أخرى، وهذا كما سبق القول لا يتلاءم مع طبيعة تقييم الآثار الاجتماعية للجوانب الخارجية سواء أكانت سالبة أم موجبة، وخاصة عند تقييم المشروعات الجديدة ولسببين:

1. صعوبة قياس كل الآثار الاجتماعية أو حتى أهمها بمقياس واحد، وعلي ذلك فهل تترك بعض الآثار الاجتماعية بدون قياس بحجة عدم إمكانية قياسها نقدياً أم تقاس بمقاييس أخرى قد تكون أقل موضوعية ولكنها تقدم معلومات مفيدة عند اتخاذ القرار بخصوص قبول أو رفض المشروع المقترح.

2. أن مجرد لفت النظر نحو تلك الآثار وخاصة الآثار السالبة للمشروعات الاستثمارية الجديدة قد يؤدي إلى تلافي الكثير من الأضرار، والتي قد يصعب تلافيها إذا ما نفذ المشروع ولم تؤخذ بعين الاعتبار كما هو الحال عند اختيار المواقع الملائمة للمشروعات المقترحة. كما تجاهلت الدراسة التكاليف الاجتماعية التي تقوم المنشأة بإنفاقها لتنفيذ القوانين أو التزاما بتعهدات مع نقابات العمال، لأنها لا تعكس إرادة المنشأة الذاتية نحو القيام بمسئوليتها الاجتماعية، فمثلا التكاليف التي تنفقها المنشأة لتنفيذ لقوانين الرقابة على التلوث لا تدخل ضمن التحسينات في مجال الموارد الطبيعية.

يري الباحث ضرورة الأخذ بطبيعة التكاليف نفسها، بغض النظر عما إذا كانت هذه التكاليف تتفق اختياريًا أو إجباريًا. ولذلك فإن التحسينات يجب أن تشمل كلا من التحسينات التي تقوم بها المنشأة اختياريًا أو إجباريًا، مع الأخذ في الاعتبار أن الفصل بين التكاليف الاختيارية والتكاليف الاجتماعية الإجبارية يوفر معلومات مفيدة عن مدى التزام المنشأة بالقيام بعقدها الاجتماعي أو الوفاء بمسئوليتها الاجتماعية.

يعتبر المدخل المقترح في دراسة Linowes من المداخل الممكنة التطبيق، لأنه لا يتعرض لقياس المنافع الاجتماعية صراحة، بل أن هذا المدخل قد اعتبر التكاليف الاجتماعية التي تقوم بإنفاقها

المنشأة اختياريًا (التحسينات) تمثل المنافع الاجتماعية، كما أن التكاليف الاجتماعية التي يجب أن تقوم المنشأة بإنفاقها ولم يحدث ذلك تمثل تكاليف الأضرار الاجتماعية.

يري الباحث أنه بالنسبة لاعتبار التكاليف الاجتماعية التي تم إنفاقها منافع اجتماعية فإن هذا يمثل مدخلا محاسبيا جيدا في قياس المنفعة بصورة تقريبية، وذلك لأن المنافع الاجتماعية قد تفوق كثيرا المبالغ المنفقة من المنشأة، وأن التكاليف المؤجل إنفاقها مثل التكاليف المؤجلة التي تخص تركيب أجهزة الرقابة علي التلوث من وجهة نظر صاحب هذا المدخل تعتبر تكاليف أضرار اجتماعية.

4. دراسة (Measuring Social Responsibility), 1973 , Dilley & Wegandt (1)

تناولت هذه الدراسة اقتراح مدخل للتقرير الاجتماعي الذي أطلق عليه التقرير السنوي عن المسؤولية الاجتماعية Social Responsibility Annual Report، وتم تطبيقه فعلا علي شركة كهرباء في الولايات المتحدة الأمريكية.

يتكون المدخل من مجموعة تقارير تفصيلية، يختص كل تقرير بنشاط معين من الأنشطة الاجتماعية للشركة مثل، الأنشطة الخاصة بالصحة والأمان، وتوظيف الأقليات، والمساهمات الخيرية، ويتم إعداد قائمة للتدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية تدرج فيها جميع المعلومات الواردة في التقارير الاجتماعية التفصيلية، حيث تحتوي هذه القائمة علي كل المبالغ التي قامت الشركة بإنفاقها علي الأنشطة الاجتماعية، وفي نهاية القائمة يتم إظهار إجمالي التكاليف الاجتماعية كنسبة مئوية من قيمة المبيعات أو إيرادات التشغيل.

اعتمد هذا المدخل علي القياس النقدي للتكاليف الاجتماعية المرتبطة بالنشاط دون محاولة لقياس المنافع التي تعود علي الفئات المختلفة نتيجة لقيام المنشأة بهذا النشاط، وركز علي قياس جانب واحد من جوانب التكلفة الاجتماعية وهو الجانب الخاص بالتكاليف الاجتماعية التي تقوم المنشأة بإنفاقها دون التعرض لقياس التكاليف الاجتماعية والتي لا تعكس تدفقات نقدية مثل تكاليف الأضرار الصحية للتلوث البيئي.

يري الباحث أن مدخل (Dilley and Wegandt) من المداخل التي يستفاد منها عند تقييم المشروعات وخاصة في إعداد قائمة تدفقات نقدية اجتماعية للمشروع علي غرار القائمة المقترحة في هذا المدخل. مع مراعاة عدم إهمال الآثار الاجتماعية التي لا يترتب عليها تدفقات نقدية.

5. دراسة (Toward a Theory for Social Accounting), 1974, Churchill (2)

تناولت هذه الدراسة نظرية القياس للمحاسبة الاجتماعية بوضع معايير واضحة للقياس بهدف إظهار الأداء الاجتماعي بالقوائم المالية المنشورة في مشروعات الأعمال، حتى يتم من خلالها تقييم إسهامات هذه المشروعات من تحقيق الرفاهية الاجتماعية لشرائح المجتمع المختلفة. بالرغم من ازدياد النفقات التي تصرف من منظمات الأعمال الهادفة للربح الأمريكية في مجال الأنشطة الملائمة اجتماعيا ومن خلال

(1) Steven C. Dilley and Jerry J. Wegandt, "Measuring Social Responsibility: An Empirical Test," Journal of Accountancy, (September, 1973), pp. 65-70.

(2) Neil Churchill, C "Toward a Theory for Social Accounting" United-States. Sloan-Management-Review. 1974

المسح الميداني منذ عام 1972م لـ 11 منظمة وجد أن هناك اهتمام قليل بقياس تكاليف الأنشطة الاجتماعية، وأوضحت الدراسة بأنه لم يكن هناك أدنى اهتمام بتصميم نظام للمحاسبة الاجتماعية لدى المنظمات الممسوحة، حيث لم يظهر هذا الأداء في التقارير المالية لعينة الدراسة ويرجع ذلك لعدم اهتمام الإدارة بإظهار هذه الإسهامات ضمن القوائم.

يرى الباحث أن الدراسة بالرغم من مناقشتها للتكاليف الاجتماعية إلا أنها لم تقدم النموذج الذي يجب أن يتبع للقياس والإفصاح عن التكاليف الاجتماعية.

6. دراسة Spicer 1978,

(Investors Corporate Social Performance and information Disclosure An Empirical Study)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى بيان اثر نشر البيانات المتعلقة بالرقابة على التلوث للجمهور على ربحية المشروع. واتخذت الدراسة بيانات عامة للفترة (1971/1970)، (1971/1972) لعدد (18) شركة في مجال صناعتي الورق والشحومات - لما يترتب على هذه الصناعات من تلوث ليس بالقليل . استخدمت هذه الدراسة بعض المقاييس الإحصائية للوصول إلى مقدار الفائدة التي يمكن أن تعود على الشركة عند تسجيلها لبيانات الرقابة على التلوث ونشرها.

توصلت الدراسة إلى أن الشركة التي تقوم بتسجيل هذا النوع من البيانات والإفصاح عنها تحقق معدل للربحية اكبر من مثيلاتها التي لا تنشر مثل هذه البيانات، فضلاً عن تعرضها لنسبة من المخاطر اقل مع ارتفاع لمعدلات أسعارها عن قرينتها التي لا تحرص على تحقيق الرقابة على التلوث وتسجيل ونشر بياناتها على المجتمع.

7. دراسة Pamondt 1978,

(Social Accounting on Two Grounds Verslaggeving Met Jubbele Bodem.)⁽²⁾

بينت هذه الدراسة نموذجاً وصفياً لتكاليف الرفاهية الاجتماعية التي أنشأت أساساً من التسهيلات التي تصرف لمعالجة التصميمات للعديد من نتائج الإنتاج، دون أن تبين طرق ومبادئ ومعايير القياس والإفصاح عن تكاليف وعوائد أنشطة المسؤولية الاجتماعية وقد كتبت هذه الدراسة باللغة الهولندية وتم إجرائها على حوالي (100) من المنظمات الهولندية والنتائج التي تم التوصل إليها تتمثل في:

1. إن سياسة المنظمة يجب أن توضح كل المعلومات الحقيقية عن الأداء الاجتماعي.
2. عدم تعلق السياسة الاجتماعية بالسياسات الأخرى مثل السياسة الاقتصادية.
3. وصف المسؤوليات غير واضح.
4. صعوبة فهم شكل العرض بالنسبة للمستخدمين فيما يتعلق بالتقرير عن طموحاتهم.

(1) Barry Spicer , “Investors , Corporate Social Performance and Information Disclosure : An Empirical Study” “The Accounting Review” January 1978 Vol III , No . 1 , pp . 94 – 111

(2) Joop Pamondt, ” Social Accounting on Two Grounds, Verslaggeving Met Jubbele Bodem”, Netherlands, mens-en-on- derneming. (1978.)<http://--legend.kacst.edu.sa-cgi-bin-webspirs.cgi>

يرى الباحث أن هذه الدراسة لم تضع نموذج للقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي كما أنها لم تضع المبادئ والمعايير التي يجب إتباعها.

8. دراسة Buzby & Falk , 1979

(Demand For Social Responsibility Information by University Investors)⁽¹⁾

تعرضت هذه الدراسة إلى بيان مدى الترابط بين إظهار البيانات الاجتماعية للمشروع جنباً إلى جنب مع البيانات الاقتصادية في القوائم المنشورة، واثراً ذلك على قرارات المستثمرين، من حيث تأثيرها على درجة المخاطرة والعائد على الاستثمار من وجهة نظر المستثمر ذاته. وقد استخدمت هذه الدراسة أسلوب الاستقصاء بين مجموعة من المستثمرين الدارسين في إحدى المعاهد العلمية الأمريكية وعددهم (196) مستثمر. جاءت إجابات هذه الدراسة إيجابية حيث أن هناك عدد (115) مستثمر من العينة محل الدراسة وبنسبة 58.7% تقريباً أجابوا بالموافقة على ضرورة إبراز البيانات الاجتماعية في القوائم المنشورة بجانب البيانات الاقتصادية، لما لذلك من آثار موجبة على القرارات الاستثمارية من ناحية، ولأن الاستثمار الاجتماعي في حد ذاته يعتبر مجالاً من مجالات الاستثمار كاستثمار الاقتصادي (التقليدي) من ناحية أخرى، وتم تقسيم عدد المستثمرين الموافقين إلى مجموعتين الأولى وعددها (66) مستثمراً وتمثل حوالي 57.4% من إجمالي الموافقين قد ابدوا موافقتهم دون أية تحفظات، أما المجموعة الثانية وعددها (49) مستثمر أي ما يعادل 42.6% من إجمالي الموافقين ابدوا تحفظاً عن طريقة النشر ذاتها ، فأشاروا إلى ضرورة إفصاح حسابات خاصة للبيانات الاجتماعية

9. دراسة Foley, 1979

(Toward Macro-Social Accounting Measures and Scales of, Racial Sexual and Spatial Equality in U.S SMSA`s)⁽²⁾

تطرقت هذه الدراسة إلى المحاسبة الاجتماعية الكلية، وكفاءة القياسات والمستويات في الجوانب العرفية والقضائية في (43) ولاية أمريكية وركزت الدراسة على الجانب العلمي للمحاسبة الاجتماعية، لوضع وصف للمحاسبة الاجتماعية داخل الصياغة والفرضيات العلمية المقبولة بدور المحاسبة الاجتماعية في المجتمعات من خلال الوصف العلمي. وتوضح الدراسة التصور العلمي للمحاسبة الاجتماعية دون الدخول في تفاصيل الإفصاح والقياس لنشطة المسؤولية الاجتماعية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت موضوع المحاسبة الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع والقضايا التي تهم المواطنين دون التعرض لدور المشروعات بالنسبة لتلك القضايا.

10. دراسة Estes, 1983, (Corporate Social Accounting)⁽³⁾

(1) Stepheerl Buzby & Haim Falk , “ Demand for Social Responsibility Information by University Investors” , “The Accounting Review “ January 1979, Vol . llv, No . 1 , pp . 23 - 24

(2) John W.Foley.” Toward Macro-Social Accounting: Measures and Scales of Racial Sexual. And Spatial Equality in 243 U.S SMSA’S” Netherlands, Social Indicators –Research,(1979.)[http://legend.kacst.edu.sa/cgi-bin-webspirs.cgi](http://legend.kacst.edu.sa/cgi-bin/webspirs.cgi)

(3)Ralph W. Estes, Corporate Social Accounting,1983,PP.92-96

اقترح Estes في الدراسة التي قام بها مدخلا شاملا للتكاليف والمنافع، ولم يفرق بين التكاليف والمنافع الخاصة والتكاليف والمنافع الاجتماعية، وذكرت الدراسة أن تخصيص الموارد يعتمد علي المعلومات التي تقدمها القوائم المالية والتي تهمل العديد من الظواهر الخارجية سواء أكانت موجبة أم سالبة، وذلك لأن تلك القوائم تعكس وجهة نظر المنظمة، حيث تظهر العوائد المقدمة للمجتمع علي أنها تتمثل في الإيرادات التي تم الحصول عليها (على أساس أن السعر المدفوع للسلعة أو الخدمة يمثل المنفعة الاجتماعية)، بينما تقاس التكاليف علي ضوء النفقات الفعلية للمنظمة.

ويري Estes أنه بالإمكان تحسين عملية تخصيص الموارد عن طريق الأخذ في الاعتبار وجهة نظر المجتمع. فالمنافع الاجتماعية يجب أن تقاس علي ضوء المنفعة التي حصل عليها المجتمع فعلا، كما أن التكاليف تمثل كافة العوامل الخارجية السالبة وليست تلك التكاليف التي دفعتها المنظمة. وحسب وجهة النظر السابقة فإن المنافع الاجتماعية تمثل أي منفعة للمجتمع اقتصادية أو غير اقتصادية داخلية أو خارجية، حصل المشروع علي مقابل لها أو لم يحصل، والتكاليف الاجتماعية تمثل أي تضحية سواء أكانت اقتصادية أم غير اقتصادية، داخلية أم خارجية، وسواء دفع المشروع مقابل لها أم لم يدفع. وإن الفائض (العجز) الاجتماعي عبارة عن الفرق بين التكاليف والمنافع ويتم التوصل إليه بالمعادلات الرياضية، ويتم التعبير عن التكاليف والمنافع الاجتماعية في شكل قائمة أطلق عليها قائمة التأثير الاجتماعي.

يرى الباحث أن المدخل الذي اقترحه Estes يتضمن:

1. يعتمد علي وجهة النظر الكلية Macro، وفقا لأسلوب تحليل التكلفة والعائد علي المستوي الكلي. فإن هذا المدخل يعاني من نفس العيوب التي تعاني منها مداخل التقييم علي المستوي الكلي وخاصة صعوبة التطبيق في الواقع العملي.
2. لا يتم التوصل إلي صافي الدخل الاقتصادي؛ وذلك نتيجة لان هذا المدخل لا يفرق بين التكاليف والمنافع الاقتصادية والتكاليف والمنافع الاجتماعية، وعلي ذلك، فهولا يصلح لمشروعات الأعمال والتي يكون الهدف الأساسي لها هو تحقيق فائض اقتصادي. وقد يصلح للمشروعات العامة وذلك في حالة إمكانية تطبيقه.
3. يعتمد علي أسلوب القياس النقدي فقط، وذلك قد يتعارض مع طبيعة تقييم الآثار الاجتماعية للمشروعات والتي تتطلب أساليب قياس متعددة لتوفير بيانات نقدية وكمية ووصفية عن تلك الآثار.
4. كما أن إصرار Estes علي قياس كل شي بمقياس واحد (النقود) يؤدي إلى مشكلات كبيرة وذلك من حيث مدي إمكانية تطبيقه في الواقع العملي، وقد تنبه Estes إلي ذلك حيث قال، أن هذا النموذج قد يكون مثاليا وقد لا يصلح للتطبيق في الوقت الحالي.

11. دراسة (Social Responsibility Reports) , 1985, Stepherl & Haim (1)

(1) Stepherl Buzby & Haim Falk , "Social Responsibility Reports" , "The Accounting Review" January 1985, Vol . llv, No . 1 , pp . 23 - 37

هدفت الدراسة إلى إثبات أهمية نشر تقارير المسؤولية الاجتماعية لكونها أفضل من أي مصدر آخر للمعلومات في حالة اتخاذ القرارات الاستثمارية وقد اختارت لذلك عينة من الإدارات المالية الرئيسية لعدد (500) جامعة أرسلت لها استمارات استقصاء اشترك في الرد فعلاً عدد (292) جامعة منها وقد دارت الأسئلة حول المعلومات المتعلقة بتسعة مجالات مفترضة للمسؤولية الاجتماعية وكيفية تمويلها في كل جامعة.

وقد أشارت النتائج إلى إن هنالك 15% من الإجابات الصالحة للدراسة أظهرت إنها تعتمد في تمويلها لمجالات المسؤولية الاجتماعية محل البحث على الضمانات الحكومية والقانونية فقط وذلك لعدم نشر بياناتها الاجتماعية في حين أن هناك 40.1% من الإجابات الصالحة لا تمويل مجالات المسؤولية الاجتماعية ولا يوجد بها أي بيانات أو خطوط إرشادية تتعلق بها كما أن هنالك 44.9% من الإجابات أوضحت أنها تقوم بممارسة مجالات المسؤولية الاجتماعية ويعطوا فرصة لنشر البيانات المتعلقة بها الأمر الذي يساعد على تمويلها من المستثمرين دون الاعتماد على الضمانات الحكومية أو غيرها.

يرى الباحث أن الضمانات الحكومية والقانونية مهمة وذات دافع قوي للمشروعات لنشر التقارير الاجتماعية وهذا ما أشارت إليه الدراسة.

12. دراسة Seidler , 1987, (Social Income Statement) (1)

اقترحت الدراسة إعداد قائمة دخل اجتماعية تكون هذه القائمة مكملة للقوائم التقليدية حيث يبدأ إعداد هذه القائمة من حيث تنتهي قائمة الدخل التقليدية. ويعتمد هذا المدخل الذي قدمته الدراسة على القياس النقدي ولا يتضمن أي معلومات وصفية أو كمية غير مالية. ويتم التوصل إلى صافي الدخل الاجتماعي وفقاً لهذا المدخل عن طريق إضافة المخرجات الاجتماعية المرغوبة اجتماعياً وغير المباعة مثل تدريب العمال، وتحسين صحة العاملين..... إلى صافي الربح الاقتصادي ويخصم من ذلك الآثار الاجتماعية غير المرغوبة اجتماعياً مثل أضرار التلوث وأضرار المشكلات الصحية الناتجة عن استخدام المنتجات وتوضح المعادلة التالية ذلك:

صافي الربح (الخسارة) الاجتماعي = صافي الربح (الخسارة) الاقتصادي + قيمة المخرجات الاجتماعية المرغوبة وغير المباعة - قيمة الآثار الاجتماعية غير المرغوبة وغير المدفوعة.

وبيين الجدول رقم (1) القائمة التي اقترحتها الدراسة:

جدول رقم (1)

قائمة الدخل الاجتماعي

المبلغ	المبلغ	البيان
--------	--------	--------

صافي الربح الاقتصادي	× × ×	
(+) مخرجات مرغوبة اجتماعيا ولم تباع	× × ×	
		× × ×
(-) آثار غير مرغوبة اجتماعيا ولم يسدد مقابل لها		× × ×
صافي الربح (أو الخسارة) الاجتماعي/الاقتصادي		× × ×

المصدر: Lcc1.Seidler & Lyonl. Seidler . 1987,pp6-12..

وعند إجراء القياس النقدي للمنافع الاجتماعية والتي هي عبارة عن المخرجات المرغوبة اجتماعيا وغير المباعة تعتمد الدراسة على التكلفة الفعلية التي أنفقتها المنشأة، فعلى سبيل المثال التكلفة الفعلية التي تحملتها المنشأة في تنفيذ برنامج الرعاية الطبية للعاملين تعبر عن المنافع الاجتماعية التي حصل عليها العاملون من هذا البرنامج.

يرى الباحث أن هناك غموض في المدخل السابق بخصوص الكيفية التي يتم بها إجراء القياس

النقدي

للتكاليف الاجتماعية لآثار غير المرغوبة اجتماعيا مثل أضرار التلوث، والأضرار الصحية عن منتجات المنشأة.

13. دراسة Ingram, 1987

(An Investigation of The Information Content of Social Responsibility Disclosures) ⁽¹⁾

تناولت هذه الدراسة توضيح اثر التوسع في نشر البيانات المتعلقة بمجالات المسؤولية الاجتماعية على زيادة الربحية وزيادة القيمة المتوقعة لتوزيعات الأسهم وانحرافات الأسعار في صالح المشروع وفي سبيل ذلك اختارت الدراسة عينة من (500) شركة وباستخدام القوائم المالية المنشورة لها عن خمسة أعوام متتالية (1980-1985) وعلى أساس مجالات المسؤولية الاجتماعية التالية: مجال البيئة المحيطة، مجال العمالة، مجال الأعمال الخيرية، مجال الجماعات غير المرتبطة بالمشروع، مجال المنتج، أمكن تصنيف العينة إلى شركات تمارس بعض أو كل مجالات المسؤولية الاجتماعية وتنتشر بياناتها سواء في صورة نقدية أو غير نقدية وشركات لا تمارس المسؤولية الاجتماعية بصفة عامة.

وقد جاءت نتائج الدراسة مشيرة إلى زيادة ربحية الشركات التي تنتشر بيانات عن نشاطها الاجتماعي عن مثيلاتها في نفس الصناعة ولا تنتشر هذا النوع من البيانات، وأيضا بالنسبة لزيادة

(1)Robert W . Inngram , “ An Investigation of The Information Content of (Certain) Social Responsibility Disclosures “Journal of Accounting Research” Vol . 16 , No . 2 Autumn 1987, pp .270 - 23 - 37 .

القيمة المتوقعة لتوزيعات الأسهم فقد كانت البيانات الاجتماعية المنشورة في صالحها من زاوية زيادة القيمة السوقية للسهم كما كانت هنالك انحرافات موجبة في الأسعار لصالح المشروعات التي تمارس نشر البيانات الاجتماعية عن مثيلاتها في نفس الصناعة ولا تقوم بالنشر أو ممارسة النشاط الاجتماعي

14. دراسة Olsavky & Bankosh, 1987

(¹) (Social Accounting: Implication for Social Science)

تطرقت هذه الدراسة إلى تطبيق المحاسبة الاجتماعية في العلوم الاجتماعية حيث تعتبر مكملة لدراسة Foley دراسة رقم (8) في محاولة لصياغة مفاهيم المحاسبة الاجتماعية بطريقة علمية في صياغ العلوم الاجتماعية. وأوضحت الدراسة أنه ولأكثر من 25 سنة ماضية وجد اهتمام متزايد لمفهوم تقارير المسؤولية الاجتماعية، ونشأت كقضية مهمة واجهت منظمات الأعمال والمجتمع. كما قدمت الدراسة ما يحمله المستقبل بالنسبة للمحددات المستخدمة في المراجعة الاجتماعية لتطوير المحاسبة الاجتماعية ولعمل إجراءات أكثر فاعلية وكفاءة.

احتوت الدراسة على تحليلات للأدبيات التي قدمت خلال الفترة (1970 - 1980) عن المحاسبة الاجتماعية ووجد أن هناك ندرة واضحة في الكتابة عن المحاسبة الاجتماعية حتى أواخر عام 1980م وبينت هذه التحليلات الأسباب التي دعت إلى تغير اهتمام كتاب المحاسبة والاقتصاد نحو المحاسبة الاجتماعية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تطرقت لجوانب مهمة نحو تطوير المحاسبة الاجتماعية ورسمت المستقبل نحو صياغة مفاهيم علمية لهذا الفرع المستحدث من المحاسبة، إلا أنها لم توضح دور المحاسبين في عرض وتوضيح مفهوم وخصائص أداء أنشطة المسؤولية الاجتماعية.

15. دراسة Gilbert, 1992

(²) (Social Responsibility and Social Accounting for a New Ledger),

تناولت هذه الدراسة تحويلات الرفاة وكيفية قياسها، وتوضيح كيفية استلام التحويلات والتعهدات الاجتماعية بالنسبة للتأثيرات السالبة التي تسبب الأذى، وتتفق الدراسة مع معظم التقويمات التي تستخدم تقرير إدارة الضمان الاجتماعي عن تحويلات الرفاة الاجتماعي. يرى الباحث أن هذه الدراسة بينت التأثيرات السالبة على المستوى الاقتصادي الكلي دون الجزئي أي على مستوى منظمة الأعمال لذلك لم توضح مفاهيم التأثيرات السالبة وكيفية قياسها ومراجعتها.

16. دراسة Early, 1994

(³) (The SEC's Toxic Solution to Environmental Reporting)

(1) John Olsavky, John Bankosh. "Social Accounting : Implication for Social Science" New York, North Central Sociological Association (NCSA). (1987.) <http://legend.kacst.edu.sa/cgi-bin/webspirs.cgi>

(²) Neil Gilbert. "Social Responsibility and Social Accounting Time for a New Ledger". United-States, The -Responsive Community (1992). <http://legend.kacst.edu.sa/cgi-bin/webspirs.cgi>

(3) Kim, Early, "The SEC's Toxic Solution to Environmental Reporting", Corporate Cash flow. Vol.15 No.5 (may 1994.)

أشارت هذه الدراسة إلى نشرات الهيئة المحاسبية رقم (SAB-92) التي أصدرتها (SEC) حيث تتطلب هذه النشرة ضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات الاجتماعية البيئية للمنظمات العامة وذلك خدمة للمستثمرين دون إلزام المنظمات بالعمل بها. كما ركزت الدراسة على أهمية دور المحاسبين في الممارسة العملية بالنسبة للإفصاحات الاجتماعية دون التركيز على المعايير التي يجب استخدامها في ذلك الإفصاح.

يرى الباحث أن هذه الدراسة لم تظهر الإطار العام للمحاسبة البيئية من حيث توضيح المفاهيم وخصائص نشطة البيئية وطرق قياس تلك النشطة وكيفية الإفصاح عن بنود النشطة الاجتماعية والبيئية مما يساعد على مراجعة وتقييم.

17. دراسة, 1995, Billing & Scott (Renewable Reporting) (1)

ركزت هذه الدراسة على دور المحاسبين في إعداد التقارير الاجتماعية مع الإشارة إلى إرشادات معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا والتي صدرت بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندية لتحديد كيفية إعداد التقارير لأغراض الإفصاح، و ركزت الدراسة على طبيعة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من قبل المنظمات، مع الإشارة إلى بعض المبادرات التي صدرت منها لتطوير إرشادات إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية، دون التطرق للمعايير الاجتماعية التي يتم تحديدها من قبل معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا و هيئة المعايير الكندية ،لم توضح الدراسة مفاهيم وخصائص النشطة الاجتماعية والبيئية ومعايير الإفصاح التي يجب استخدامها عند إعداد مثل هذه التقارير.

اهتمت هذه الدراسة من خلال الاضطلاع على عدد من تقارير بعض المنظمات الفنلندية التي تقوم بإعدادها عن مدى الإفصاح عن النشطة الاجتماعية والبيئية، ولم تتطرق إلى المعايير المستخدمة في هذه التقارير أو إلى مفاهيم المحاسبة الاجتماعية والبيئية أو خصائص النشطة الاجتماعية البيئية التي تكون الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية في شكل المنظمات.

ويرى الباحث عدم اهتمام الدراسة بوضع المفاهيم والخصائص لهذه النشطة ومعايير القياس والإفصاح عند إعداد التقارير الاجتماعية.

18. دراسة 1995, Niskala & Peter

(Environmental The Use of Annual Reports in Finland : A Note Reporting⁽²⁾)

ركزت هذه الدراسة فقط على المعايير التي صدرت من اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية الأمريكية (ACSEC) كما أوضحت دور المنظمات المهنية في إصدار المعايير المحاسبية اللازمة للإفصاح، ولكنها لم توضح المفاهيم والخصائص التي تكون الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

19. دراسة 1997, Roth & Keller

(1)Randy Billing, BardScott, "Renewable Reporting." Camagazine Vol128, No2. (March 1995).

(2) Mikael Niskala, Michael Peters." Environmental Reporting' in Finland :A Note The Use of Annual Reports'. Accounting Organization and Society .Vol20,No6 (August 1995)

(Quality, Profits, and The Social Performance Divisors, Goals or Common Objective) ⁽¹⁾

تناولت الدراسة ضرورة معرفة المدراء المحاسبين العلاقة بين الجودة والربحية والمسئولية الاجتماعية مع ضرورة التمسك بالإفصاح عن المسائل الاجتماعية وتحديد الفئات المستفيدة من تلك الإفصاحات، كما ترى هذه الدراسة إن من واجب منظمات الأعمال الامتثال للوائح البيئية وتوضيح مستويات الإفصاحات الاجتماعية والبيئية.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة توضح بأن القناعات الإدارية من أهم أولويات الأداء الاجتماعي والبيئي. ولكن لم توضح الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية الذي يتكون من المفاهيم المختلفة للمحاسبة الاجتماعية وتوضيح خصائص النشطة الاجتماعية والمعايير المستخدمة في الإفصاح والقياس التي تستخدم في وضع الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية.

20. دراسة Griffin Hanon ,1997

(The Corporate Social performance & Corporate Financial Performance) ⁽²⁾

تطرق هذه الدراسة إلى علاقة الأداء الاجتماعي بالأداء المالي من خلال محاور ثلاثة هي:

1. الصناعات التي لها تأثير على البيئة (الصناعة الكيماوية).
 2. استخدام مصدر البيانات الأساسية (الملاحظة - الأداء) في تقويم الأداء الاجتماعي.
 3. تطبيق القياسات المحاسبية في قياس الأداء الاجتماعي والمالي.
- واهتمت الدراسة بالخصوم البيئية والتي تتمثل في الغرامات والجزاء المفروضة على المنظمة، مع توضيح الخصوم وعلاقتها بقيمة صافي السهم خاصة في حالة توقع تلك الخصوم. اختبرت الدراسة ثلاثة فروض تتمثل في ازدياد نزعة المنظمات لمعالجة التلوث، زيادة المعلومات عن الخصوم البيئية الخارجية، ، انخفاض مخاطر تحمل التكاليف المناسبة للتلوث.
- يرى الباحث أن هذه الدراسة لم تتطرق لمفاهيم وخصائص النشطة الاجتماعية والبيئية في جانبها المحاسبي وكيفية الإفصاح والقياس عنها.

21. دراسة Hethcox , Riley & Williams , 1998

(Accounting For Small Business Social Environmental Issues : Part Social Environmental Reporting and Disclosure) ⁽¹⁾

(1) Harlod P. Roth, Carl E, Jr, Keller, “ Quality, Profits, and The Social Performance Divisors Goals or Common Objectives” Management Accounting, Vol79, No1, (July, 1997)

(2) Jennife^r Griffin, John Hanon ,” The Corporate Social Performance & Corporate Financial Performance Debate: Twenty-five Years of Incomparable Research”, United-States, Business & Society, (1997) <http://-legend.kacst.edu.sa-cgi-bin-webspirs.cgi>

أوضحت هذه الدراسة القوانين الاجتماعية المطلوبة التي تحدد الإفصاحات الاجتماعية في الولايات المتحدة الأمريكية، مع تحديد الفئات المستفيدة من تلك الإفصاحات، واهتمت بالقياس البيئي والجهات المهتمة بهذا الأداء .

يرى الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بالقوانين و التشريعات التي تلزم منظمات الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية القيام بدورها الاجتماعي، مع ضرورة التقرير عن هذا الأداء، لم توضح الدراسة الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية والذي يتكون من المفاهيم والخصائص والمعايير الخاصة بالإفصاح والقياس وصولاً لتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المشروعات.

22. دراسة Mendoza , 1998

(The social-Integrated Balance of Management: A Business Contribution to Social Performance of Social Systems)⁽²⁾

بينت الدراسة أن القيمة الرئيسية التي تعمل منظمة الأعمال على تحقيقها هو الربح ، حيث يؤدي ذلك إلى أن تعمل المنظمة باجتهاد شديد لتحقيق تلك القيمة كما أشار في الدراسة إلى أنه يجب على المنظمة أن تلتفت إلى قيم أخرى سائدة في المجتمع مثل المعايير الأخلاقية وأن تضعها من ضمن إستراتيجيتها وأن تأخذ المنظمة في حسابها وجهة نظر العمال وأن تستمع إلى شكاوهم وما يحتاجون إليه لترقية بيئة العمل.

يرى الباحث أن هذه الدراسة لم توضح كيفية الإفصاح والقياس عن الأنشطة الاجتماعية والمعايير المستخدمة في الإفصاح والقياس التي تضع الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية.

23. دراسة Hochman ,1998, (Cleaning Up Environmental Accounting)⁽³⁾

ركزت هذه الدراسة على الصعوبات التي واجهت مهنة المحاسبة خاصة بعد صدور المعيار (SOP-1996) من اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية الأمريكية (AICPA) حيث تضمن هذا المعيار إرشادات للجهات المهنية التي تعد التقارير للإفصاحات البيئية. يرى الباحث إن هذه الدراسة بينت أن للمنظمات المهنية دوراً كبيراً في إدارة المسائل البيئية، من خلال وضع الإرشادات للجهات التي تقوم بإعداد التقارير للإفصاحات البيئية ورغم ذلك لم توضح الدراسة المفاهيم والخصائص التي يجب تحديدها لوضع الإطار العام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية.

24. دراسة Horta ,1998

(Income Distribution and Social Well Being as Indicators of Social Performance)⁽¹⁾

(1) Kathleen Hethcox, Blackburn, Richaed, A. Riley, Jan R.Williams, “ Accounting for Small Business Social Environmental Issues: Part Social Environmental Reporting and Disclosure “. National Public Accounting, Vol43, No6, (august 1998)

(2) Carlos Mendoza “The Soci-Integrated Balance of Management : A Business Contribution to Social Performance of Social Systems”, Spain, International Sociological Association, (1998) <http://-legend.kacst.edu.sa/cgi-bin-webspirs.cgi>

(3) Joel A, Hochman, “ Cleaning Up Environmental Accounting”, National Public Accounting , Vol,43,No4 ,(June,1998).

أوضحت هذه الدراسة أن توزيع الدخل في الاقتصاد الذي يقوده السوق تعتبر آلية جيدة لأي نظام اجتماعي مشارك في موارده ومكافئ لأعضاء مجتمعه وتوزيع الدخل كذلك مؤشر جيد للنظام الاجتماعي إذا كانت تلك التوزيعات تفي بالاحتياجات العامة. أن هذه الدراسة تتحدث عن المحاسبة الاجتماعية على المستوى القومي وليس على المستوى الجزئي وكيفية قياس الدخل القومي مع إضافة العناصر الاجتماعية.

25. دراسة Gibbon, Joshi 1999,

(A Survey of Environmental Accounting and Reporting , In Bahrain)⁽²⁾,

أوضحت الدراسة من خلال المسح الاختباري للاهتمامات الاجتماعية وعمليات الإفصاح المالية والمشاكل المرتبطة بالمحاسبة الاجتماعية والتقارير في (20) منظمة ذات حجم كبير ومتوسط في القطاع الصناعي في البحرين، وأظهرت الدراسة أن العديد من منظمات الأعمال (عينة الدراسة) اهتمت بالمحاسبة البيئية والتقارير عنها أكثر من المحاسبة الاجتماعية، وبينت أن المحاسبة البيئية في منظمات البحرين أكثر تفاعلاً مع البيئة، وعلى الرغم من ذلك لا يوجد أداء حقيقي للتقارير البيئية، حيث تعد تلك التقارير للأغراض الإدارية، كما وجدت بعض عينات الدراسة صعوبات في إدخال المحاسبة البيئية في أنظمة المحاسبة التي تستخدمها، بينما 85% من عينة الدراسة ذكرت بأنها تعد المعلومات المالية وغير المالية.

يرى الباحث أن الدراسة لم توضح مفاهيم وخصائص نشطة المسؤولية الاجتماعية ومن ثم لم تتطرق لمعايير الإفصاح والقياس للمحاسبة والبيئة.

26. دراسة Moneva, & Liena 2000 ,

(Environmental Disclosure in The Annual Reports of Large Companies in Span)⁽³⁾

تناولت هذه الدراسة الإفصاح الاجتماعي والبيئي في التقارير السنوية للشركات الأسبانية الكبرى والمنظمات، حيث قدمت الدراسة تحليلاً لـ70 تقرير سنوي لتلك الشركات والمنظمات التي تعمل في المجال الصناعي خلال الفترة من عام 1992-1994م وصنفت الدراسة تلك التقارير في أربعة مجموعات كبيرة هي:

1. شكل لتقارير اجتماعية وبيئية عبارة عن مقدمة.
2. أقسام مخصصة من التقارير السنوية للتقارير الاجتماعية والبيئية
3. دمج التقارير الاجتماعية والبيئية مع التقارير المالية في تقارير موحدة.
4. تقارير منفصلة عن نشطة حماية البيئة والتي تم تحقيقها فعلاً في هذا المجال.

(1)Menantrau-Horta,-Dario, " **Income Distribution and Social Well Being as Indicators of Social Performance**" U.K, International Sociological Association (ISA),(1998) <http://--legend.kacst.edu.sa/>

(3) J.Gibbon, PL Joshi, 'A **Survey of Environmental Accounting and Reporting in Bahrain** ,' U.K. Journal of Applied Accounting Research. (1999) <http://www.accountingeducation.com/journals>

(³) Jose .Moneva . Fernando Liena, " **Environmental Disclosure in The Annual Reports of Large Companies in Span**", U.K European ,Accounting Review (2000) <http://--www.accounting eduaction .com>

وخلصت الدراسة إلى أن التقارير الاجتماعية والبيئية عبارة عن سرد وصفي للمسائل الاجتماعية والبيئية، كما لا توجد تقارير بيئية في المنظمات الأسبانية للنشطة الاجتماعية والبيئية تحاول أن ترضي المساهمين في أثناء الفترة التحليلية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة من الدراسات التي أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن البيانات الاجتماعية والبيئية في التقارير المحاسبية. وأن كانت لم تقدم النموذج الذي يمكن من خلاله وضع إطار عام للمحاسبة الاجتماعية والبيئية وتعتبر هذه الدراسة ذات علاقة بموضوع دراسة الباحث حيث تناولت الموضوع الخاص بالأداء الاجتماعي والبيئي والتقرير والإفصاح عنهما.

27. دراسة Husted, 2000

(A Contingency Theory of Corporate Social Performance)⁽¹⁾

ركزت الدراسة على الجانب النظري للأداء الاجتماعي للمنظمة كوظيفة ملائمة لطبيعة المسائل الاجتماعية حيث تطرقت هذه الدراسة لمعظم وظائف المنظمة الداخلية من إدارة المسائل البيئية وإدارة شئون المساهمين.. الخ. وخلصت بمناقشة أوجه القصور في تلك الإدارات تجاه الأداء الاجتماعي. وختمت الدراسة بالعديد من التوصيات التي تدعو إلى عمل الكثير من الدراسات المباشرة في هذا المجال.

يرى الباحث أن هذه الدراسة اهتمت بالجانب الإداري للأداء الاجتماعي دون الجانب المحاسبي حيث لم تقدم النموذج الذي يمكن تطبيقه في المحاسبة الاجتماعية من حيث المفاهيم والخصائص والمعايير والمقاييس.

28. دراسة Pretty & Ward, 2001, (Social Capital and The Environment)⁽²⁾

أوضحت الدراسة علاقة رأس المال الاجتماعي برأس المال المادي، حيث ذكرت بأن الأفراد أساساً يقومون بإدارة الموارد الطبيعية من خلال معاملاتهم الاقتصادية ولكن لا يوجد لديهم اهتمام برأس المال الاجتماعي ومدى تأثيره على المخرجات الاجتماعية في المجتمع، حيث بينت الدراسة أن رأس المال الاجتماعي يتضمن العلاقات المتمثلة في الثقة والتبادل، والقوانين العامة (الأعراف)، والعادات والإقرارات والارتباطات بالمؤسسات.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة لم تبين كيفية معالجة رأس المال الاجتماعي محاسبياً وما هي طرق القياس التي يمكن استخدامها لقياس رأس المال الاجتماعي وتضمينه من ضمن البيئة المحاسبية.

29. دراسة Hughes, Anderson & Golde, 2001

(Corporate Environmental Disclosure :are They Useful in Determining Environmental Performance)⁽¹⁾

(1) Bryn W. Husted "A Contingency Theory of Corporate Social performance" United States ,Business & Society,(2000) <http://legend.kacst.edu.sa/cgi-bin/webspirs.cgi>

(2) Jules Pretty, Hugh, Ward . "Social Capital and the Environment " U.K world Development ,Vol29,Issue(2), (February, 2001) <http://www.elsevier.com>

ركزت هذه الدراسة على الإفصاحات البيئية التي تمت في (51) شركة ومنظمة صناعية في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1992-1993، اعتمدت التحليلات على الإفصاحات في التقرير السنوي الذي يقدم في خطاب رئيس الولايات المتحدة الأمريكية، تساؤلات الدراسة لماذا الإفصاحات البيئية وكيفية الاستفادة منها في تمييز مستويات الأداء البيئي الحقيقي بين تلك المنظمات، وأوضحت الدراسة كيفية تغير مستوى الإفصاح في التقرير السنوي من قسم لآخر، وتوصلت الدراسة إلى أن الاهتمام العام بالمسائل البيئية في مستوى عالي وأن المستثمرين يهتمون بالمعلومات البيئية أكثر من المعلومات عن الأداء الاجتماعي.

يرى الباحث أن هذه الدراسة لم توضح المعايير والمبادئ التي يمكن استخدامها في الإفصاح عن الأداء البيئي، كما لم تتطرق لعملية القياس للمسائل البيئية.

30. دراسة Lehman, 2001

(**Reclaiming The Public Sphere: Problems and Prospects , For Corporate Social an Environmental Accounting**)⁽²⁾

بينت هذه الدراسة دور المحاسبين في مناقشة قضايا المحاسبة الاجتماعية حيث وضعت خطوط عريضة تقود إلى نموذج يوضح شكل المدارس المحاسبية المختلفة التي تفكر في المحاسبة الاجتماعية والبيئية وتوضح أوجه القصور في كثير من المناقشات التي دارت حول موضوع المحاسبة الاجتماعية والبيئية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على الجانب النظري للمحاسبة الاجتماعية والتي يجب أن توضع من قبل مدارس المحاسبة المختلفة ولم تضع المفاهيم والخصائص التي تكون الجانب النظري والتطبيقي للمحاسبة الاجتماعية في تلك المدارس.

31. دراسة Richardson & Welker, 2001

(**Social Disclosure and the Cost of Capital**)⁽³⁾

ركزت هذه الدراسة على اختبار العلاقة بين الإفصاح المالي والاجتماعي من جهة، وتكلفة رأس المال من جهة أخرى لعينه من الشركات الكندية للسنوات 1990، 1991، 1992. وقد قامت هذه الدراسة بتحليل التقارير السنوية لـ (700) شركة كندية موزعة على ثمان قطاعات هي:

1. صناعات المعدات الصناعية.

2. الصناعات الاستهلاكية.

(¹) Susan B. Hughes, Ailison Anderson, Sarah Golden, “**Corporate Environmental Disclosure : are They Useful in Determining Environmental Performance**”, U.K journal of Accounting and Public Policy (2001) <http://www.accountingeducation.com>

(²) Geln Lehman, “ **Reclaiming The Public Sphere : Problems and Prospects for Corporate Social and Environmental Accounting** “,U.K Critical Perspective on Accounting(2001),

(³) Alan J.Richardson and Michael Welker” **Social Disclosure and the Cost of Capital** “ Accounting Organization and Society 26(2001), p p.597-616Locate - aoswww.elsevier.com.

3. صناعات النفط والغاز والكيماوية

4. التكنولوجيا والاتصالات

5. المؤسسات المالية

6. المؤسسات التجارية (التجزئة والجملة).

7. المؤسسات الإدارية (الخدمات)

8. مؤسسات المنافع والخدمات الأخرى.

حيث استعانت هذه الدراسة بعدة نماذج لقياس تكلفة رأس المال لباحثين سابقين لكل من (Edward & Bell, 1961⁽¹⁾) و (Fethman & Ohlson 1995 & Ohlson 1995⁽²⁾).

تقوم هذه النماذج على تحديد العلاقة بين قيمة حقوق الملكية (الأسهم) والقيمة الجارية والأرباح المستقبلية غير العادية وقد استخدم الباحثان العديد من المتغيرات والتي تتمثل في، الإفصاح المالي للشركة (الوزن النسبي)، الإفصاح الاجتماعي للشركة (الوزن النسبي)، سعر السهم السوقي في بداية العام، عدد المحللين الماليين للعائد على الأسهم لكل شركة، العائد على حقوق الملاك (ROE)، المتغير الوهمي (Dummy Variable)، نسبة الديون إلى حقوق الملكية، التكلفة المقدرة لرأس المال.

توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة عكسية جوهرية (قوية) بين مستوى الإفصاح المالي وتكلفة رأس المال، أي أنه كلما زاد مستوى الإفصاح المالي فإن هذا يخفض تكلفة رأس المال (أي كلما كان اعتماد مستخدمي البيانات المالية على تلك البيانات بشكل مباشر)، وان هناك علاقة طردية (إيجابية) بين مستوى الإفصاح الاجتماعي وتكلفة رأس المال أي كلما زاد الإفصاح الاجتماعي زادت تكلفة رأس المال و كلما تحسن الأداء المالي للشركة يكون شكل العلاقة ايجابية(طردية)، كما لا يؤثر عدد المستخدمين لبيانات الشركة على العلاقة بين مسؤولي الإفصاح الاجتماعي وتكلفة رأس المال، حيث أن العلاقة الايجابية (الطردية) بين تكلفة رأس المال والإفصاح الاجتماعي تتأثر بالعائد على رأس المال للشركات الناجحة والأقل تعرضا للعقوبات المتعلقة بالإفصاح الاجتماعي.

وقد بررت الدراسة العلاقة الطردية بين الإفصاح الاجتماعي وتكلفة رأس المال إلى وجود بعض التميز في الإفصاح الاجتماعي. حيث أن الإفصاح المجتمعي له منفعة للشركة من خلال تأثيره على أصحاب المصالح (Stakeholders) أكثر من المستثمرين. كون المستثمرين يركزون على الإفصاح المالي الذي يظهر الوضع المالي للشركة وربحيتها وتدققاتها النقدية.

و أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات لبحث واختبار العلاقة بين الإفصاح الاجتماعي وتكلفة رأس المال مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدورة الاقتصادية السائدة. وكذلك دراسة أثر الإفصاح الاجتماعي على التكاليف المتوقع المساهمة فيها من قبل أصحاب المصالح المشتركة.

(1) E. Edward and R. Bell. **Theory And Measure Of Business Income**. Berkely. CA: University of California Press (1961).

(2) J.Ohlson. Earnings Book Value. And Dividends in Security Valuation. Contemporary. Accounting Research .p p. 661-687-(1995)