

**دراسة مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية  
لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية**

**دكتور/ ياسر أحمد السيد محمد**

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا



## دراسة مدى أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية

### لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق علي الشركات السعودية

دكتور/ ياسر أحمد السيد محمد

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

#### مستخلص

أصبحت المسؤولية الاجتماعية والبيئية بعداً هاماً في أداء الشركات يجب تضمينه في مبادئ حوكمة الشركات حتى تصبح الشركات ملزمة بالتقرير والإفصاح عن هذه البيانات. ورغم صدور لائحة حوكمة الشركات السعودية في ٢٠٠٦/١١/١٢ وتم تعديلها في ٢٠٠٨/٥/١٩ إلا أنها لم تتضمن مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، وهو الذي يعد قصوراً في هذه اللائحة ويجب إضافته لها لدعم هذه المبادئ.

لذلك أقترح الباحث إطار لمبادئ الحوكمة يتضمن إضافة مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية حتى تصبح التقارير والقوائم المالية أكثر شمولاً للمستفيدين منها لتحقيق الرشد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتنشيط سوق رأس المال وبالتالي زيادة قيمة الشركات.

#### ١- مقدمة

هناك وعي متنام الآن بأن إغفال الجوانب الاجتماعية والبيئية قد يشوه صورة الشركة فينعكس ذلك بالتالي علي قيمتها في السوق، ولذلك فإن المسؤولية الاجتماعية والبيئية أصبحت شيئاً فشيئاً من الممارسات الأساسية في ثقافة الشركات وولدت نطاقاً جديداً من الشراكة بين القطاعات العامة والخاصة وغير الهادفة للربح من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية وإذكاء الوعي الاجتماعي والبيئي. وعلى الرغم من هذا الاهتمام الواسع بالمسؤولية الاجتماعية، لا يزال من الصعب تقييم تأثير شركة من الشركات على المجتمع ناهيك عن قياسه بوضع معايير، لذلك فمجموعات أصحاب المصلحة تصمم أدوات للتقييم وفقاً للمعايير، والمنظمات المهنية تجري مراجعات اجتماعية، والحكومات تضع تشريعات تلزم بإعداد التقارير الاجتماعية، وهيئات التصنيف تصنف الشركات في مراتب حسب مستوى أدائها الاجتماعي، والمؤسسات نفسها تنشر عدداً متزايداً من التقارير عن أدائها الاجتماعي. حيث لم تقتصر تقارير الشركات في الآونة الأخيرة علي تدابير الأداء المالي التقليدي، وإنما شملت أيضاً استخدام المؤشرات البيئية والاجتماعية لتقييم التأثير الكامل لأنشطة الشركة وإعطاء الجمهور صورة إيجابية عن الشركة وتأسيس قاعدة من المستهلكين الواعيين. حيث تمثل المسؤولية الاجتماعية للشركات

أحد الجوانب الأساسية لمؤسسات الأعمال التجارية نظراً لأنها تساعد الشركة علي بناء سمعة طيبة تتسم بالانفتاح والأمانة تمكناها، بفضل دعم الجمهور، من تجاوز الأزمات حتى في سوق تقوم علي المنافسة، كما تعد ظاهرة التلوث البيئي من الظواهر التي لاقت اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة، وخاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده عالمنا المعاصر وما نتج عنه من تعدد وتنوع مصادر التلوث وآثاره الضارة.

ولقد أصدرت منظمة البيئة الألمانية الفيدرالية عام ١٩٩٧ تقريراً أوضحت فيه مجموعة من الأبعاد الخطيرة للتلوث البيئي تمثلت في التالي: (Letmathe, 2000)

- ارتفاع درجة حرارة الجو منذ أواخر القرن التاسع عشر
- ارتفاع سطح البحر بمقدار ٢٥سم في المائة عام الأخيرة
- إتساع فجوة الأوزون
- تسارع انقراض العديد من الكائنات الحية

لذلك فإن تطورات الحياة الاقتصادية المتلاحقة أصبحت تحتم علي منظمات الأعمال ضرورة تعديل النموذج الاقتصادي التقليدي، المبني علي فلسفة تعظيم الربحية فقط، ليأخذ في الحسبان إلي جانب الاعتبارات الاقتصادية اعتبارات أخرى اجتماعية وبيئية لم تكن تؤخذ في الاعتبار من قبل، وفي ظل تلك الآراء والاتجاهات أصبح لزاماً علي مشروعات الأعمال أن تعمل علي مقابلة توقعات المجتمع ومتطلباته، وأصبحت منظمات الأعمال ملزمة - سواء من تلقاء نفسها أو تحت ضغط الرأي العام- بالوفاء بأشكال مختلفة من مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية في حدود إمكانياتها، مع العمل في نفس الوقت علي أعلام الأطراف المعنية بأشكال ذلك الأداء الاجتماعي والبيئي والإفصاح عن نتائجه.

وفي ظل هذا المناخ العام، حدث نوع من الضغط الشديد علي المحاسبين والمراجعين للدخول في ذلك المجال، وتوالت الآراء منادية بضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة - إلي جانب الأداء الاقتصادي لمنظمات الأعمال - نتائج أخرى عن الأداء الاجتماعي والبيئي لها.

لذلك يمكن القول أن مفهوم التنمية في معظم البلدان يعتمد علي ثلاثة

عناصر رئيسية:-

١- حماية البيئة.

٢- النمو الاقتصادي.

ويتضح من هذا المفهوم أن التنمية تعتمد إلى جانب الأداء الاقتصادي للشركات على الاهتمام بالأداء الاجتماعي والبيئي للشركات حتى نصل إلى التنمية الشاملة على مستوى جميع فئات المجتمع. كذلك ظهرت الحاجة إلى تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام ٢٠٠٢. وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي. وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل أقل تكلفة من المصادر المصرفية، فأتجهت إلى أسواق المال، وساعد على ذلك ما شهده العالم من تحرير للأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية. ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالى بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام ٢٠٠١ وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة.

ولكن رغم الاهتمام المتزايد بالآليات ومبادئ الحوكمة في معظم بلدان العالم إلا أنها لم تتضمن مبدأ هام للشركات إلى جانب أدائها الاقتصادي والمالي وهو مبدأ القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات لما له من أثر على تحسين قيمة الشركات وتنشيط سوق رأس المال وبالتالي تحقيق التنمية والاقتصادية والاجتماعية على المستوى القومي.

علي الرغم من صدور لائحة حوكمة الشركات السعودية وأحتوائها على مبادئ هامة وعديدة من أجل تطوير الإفصاح في القوائم المالية ، حماية المستثمرين في سوق رأس المال الا انها لم تتضمن مبدأ هام وهو مبدأ القياس والأفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات، كذلك مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية OECD عام ٢٠٠٤ لم تتضمن هذا المبدأ مما يمثل قصوراً في مبادئ حوكمة الشركات. فالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات تؤدي إلي تعزيز العلاقات العامة مع المجتمع، وإعطاء صورة ايجابية عن الشركة ، كما تساهم في زيادة مبيعات منتجاتها أو خدماتها، كذلك أشار(El-gawhary,1979) أن هناك ارتباط بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والأداء المالي للشركات في سوق رأس المال وهناك تكامل بينهم، وعليه فإن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات تعتبر مربحة، وبالتالي تؤدي إلي ازدهار أسواق رأس المال وكذلك الدفع بعجلة التنمية الاقتصادية. لذلك هناك محاولة في هذا البحث لتضمين مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لمبادئ حوكمة الشركات في إطار مقترح لسد الفجوة في مبادئ الحوكمة سواء الواردة في لائحة حوكمة الشركات السعودية في المملكة العربية السعودية الصادرة عن مجلس هيئة سوق المال بموجب القرار رقم ١- ٢١٢- ٢٠٠٦ بتاريخ ٢١/١٠/١٤٢٧هـ الموافق ١٢/١١/٢٠٠٦م - والمعدلة بقرار مجلس هيئة سوق المال رقم ١- ٢٠- ٢٠٠٨ بتاريخ ١٤/٥/١٤٢٩هـ الموافق ١٩/٥/٢٠٠٨م - أو الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية OECD عام ٢٠٠٤.

### ٣- تنظيم البحث

ينقسم الجزء الباقي من البحث الي الأقسام التالية:

القسم الرابع يتضمن أهداف البحث، القسم الخامس أهمية البحث العلمية والعملية، القسم السادس تساؤلات البحث التي سيجاول البحث الإجابة عليها، القسم السابع يتضمن منهج البحث، القسم الثامن يتضمن فروض البحث، أما القسم التاسع فإنه يتضمن مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات، القسم العاشر يتضمن إطار مؤشرات الأداء الكمية لقياس تأثير الشركات علي المجتمع، القسم الحادي عشر الأطار المقترح للبحث، القسم الثاني عشر الدراسات السابقة، القسم الثالث عشر يشمل الدراسة التطبيقية والميدانية القسم الرابع عشر يشمل خلاصة البحث والتوصيات.

## ٤- أهداف البحث

يتمثل الهدف العام لهذا البحث في دراسة مدى أهمية القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في الشركات السعودية كأداة لدعم مبادئ حوكمة الشركات. ولتحقيق هذا الهدف العام للبحث فإنه من الضروري تحقيق مجموعة الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومحاولة إلقاء الضوء على أهمية المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال وتأسيس المفاهيم الأساسية للأداء الاجتماعي والبيئي للشركات
- دراسة وتحليل طبيعة آليات ومبادئ حوكمة الشركات
- دراسة وتحليل النماذج والطرق المختلفة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية
- دراسة وتحليل خصائص مجالات ومؤشرات المسؤولية الاجتماعية والبيئية
- تحديد المحاور الرئيسية للإطار المقترح الذي يحقق التكامل في مبادئ الحوكمة
- قياس مدى قيام الشركات السعودية بتطبيق القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية

## ٥- أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهمية كبيرة سواء على المستوى العلمي أو العملي وذلك على النحو التالي:

### ١-٥ الأهمية العلمية:

فعلى الصعيد العلمي يكتسب هذا البحث أهمية كبيرة لدراسة مدى أهمية تطبيق مبدأ القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية لدى الشركات السعودية، وأهمية تطويع وتطوير الدور المحاسبي بعد الانتقادات الموجهة له بشدة بعد تجاهل معظم الشركات القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وحتى الشركات التي تقوم بذلك تفصح عن قدر ضئيل من هذه المعلومات. كما يعد موضوع حوكمة الشركات من الموضوعات البحثية الهامة في الفكر المحاسبي نظراً لأهمية النتائج التي يقدمها في تحديد الآليات الأكثر ملائمة لتطبيقها على الشركات السعودية، والإستفادة من نتائج هذا البحث من قبل الجهات المنظمة للسوق وواضعي السياسات للوصول الي الآليات والمبادئ الأكثر فعالية لحوكمة الشركات.

وعلى الصعيد العملى تؤدي تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة الفعالة الي كفاءة تخصيص الموارد في سوق الأوراق المالية لأغراض إتخاذ القرارات الاستثمارية وتقييم الشركات. وهذا يؤدي إلى تحقيق المعاملة المتساوية لكافة المستثمرين، وتحقيق أهداف أصحاب المصالح، والسوق بشكل عام. كما تمثل المسؤولية الإجتماعية والبيئية للشركات أحد أساليب أكتساب ثقة الجمهور ورضاء المستهلكين حيث ينتج عن قيام الشركات بالنهوض بمسئولياتها الإجتماعية والبيئية تحقيق أهداف المنشأة الإقتصادية وزيادة قيمتها لدى الجمهور والمجتمع. أي أن المصلحة الذاتية للمنشأة تحتم عليها أن تنهض بصورة إيجابية بالرفاهية العامة للمجتمع، وبالتالي فإنه بدلاً من تعظيم الربح بصفة عامة يجب أن تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيق مستوى مرضى يتمشى مع تحقيق مدى معين من الأهداف الإجتماعية. كما أن قياس مدي مساهمة الوحدة في الرفاهية الإجتماعية يساعد مستخدمى القوائم المالية في تقييم مدي انسجام الوحدة الإقتصادية مع فلسفة المجتمع التي تقوم علي مبدأ أن الوحدة جزء من المجتمع وعليها المحافظة عليه.

### ٦. تساؤلات البحث

يهدف هذا البحث إلى الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- ١- ماهو مدي أهمية أضافة مبدأ القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية لمبادئ لائحة حوكمة الشركات ؟
- ٢- هل توجد إختلافات جوهرية بين الشركات السعودية المختلفة فيما يختص بمدى تطبيق القياس والإفصاح عن معلومات المسؤولية الإجتماعية والبيئية ؟

### ٧- منهج البحث

يتمثل منهج هذا البحث فى إجراء دراسة ميدانية للتعرف على مدي تطبيق الشركات السعودية لآليات القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية وذلك من خلال استقراء التقارير الفعلية المنشورة للشركات المساهمة المسجلة في سوق رأس المال السعودي؛ كذلك إختبار الفروق الجوهرية بين المنشآت المختلفة فيما يختص بمدى إدراكها لأهمية القياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية، كذلك استقراء مدي التزام الشركات السعودية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الواردة في لائحة حوكمة الشركات السعودية، ومدى أهمية تضمين المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية ضمن مبادئ الحوكمة.



الفرض الأول: هناك أهمية لتطبيق الإطار المقترح الخاص بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية وتضمينها مبادئ حوكمة الشركات.

الفرض الثاني: القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي للشركات السعودية يحسن من الأداء الأقتصادي لهذه الشركات.

الفرض الثالث: القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع للأداء الإجتماعي والبيئي يجعل التقارير المالية للشركات السعودية أكثر شمولاً.

الفرض الرابع: هناك تباين بين الشركات في الإهتمام بالإفصاح والتقارير عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية.

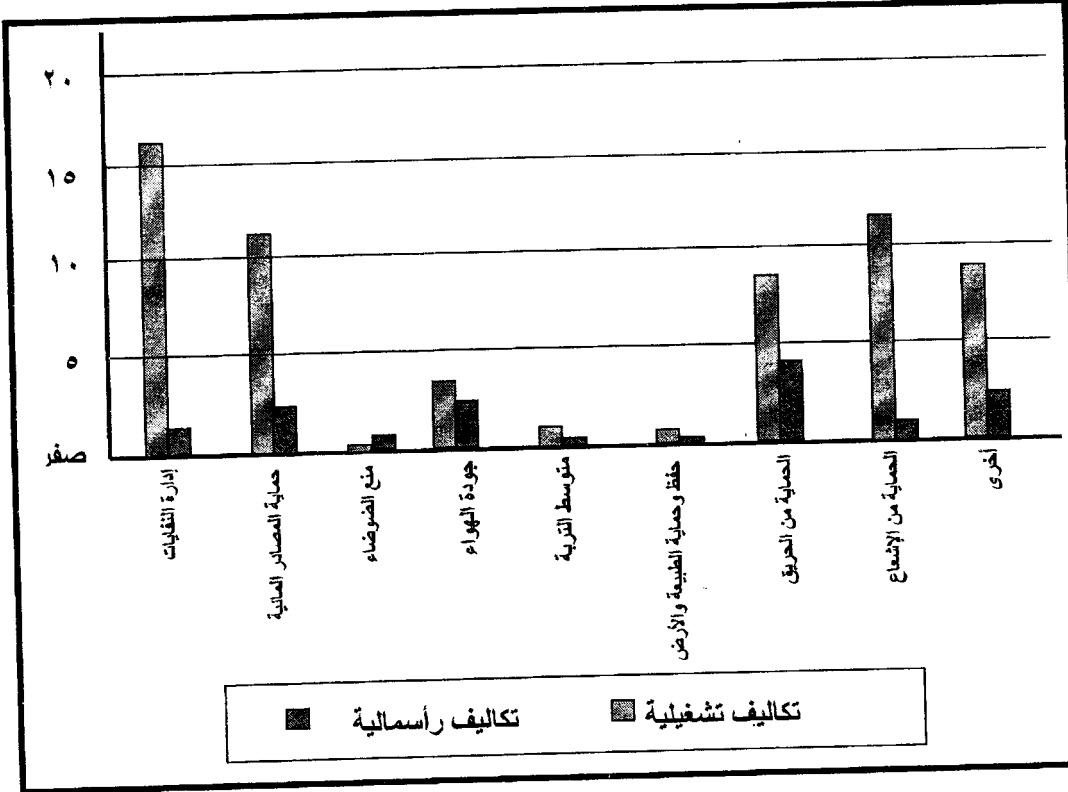
### ٩- مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات

يضم مستخدمو معلومات القوائم المالية عادة المديرين الأعضاء في مجلس الإدارة، المديرين التنفيذيين، وواضعى الأنظمة والدائنين، المستثمرين، ويخضع المديرون لضغوط من المستثمرين للكشف في القوائم المالية عن تأثير أنشطة الشركات على البيئة والمجتمع وبالتالي تأثيرها على أداء الشركات المالي . لذلك فلا بد للشركات أن تكون قادرة على الإفصاح عن أدائها البيئي والإجتماعي بأسلوب قابل للمقارنة والتحقق .

وتتضمن القضايا الإجتماعية عادة الصحة والسلامة في أماكن العمل ، ومدى إرتياح الموظفين والأعمال الخيرية التي تقوم بها الشركة ، فضلاً عن حقوق العمال وحقوق الإنسان، وتنوع القوى العاملة، العلاقات مع الموردين . وفي ضوء الأهتمام العالمي المتزايد بشؤون البيئة، وفي ظل العولمة فقد وقعت ١٥٤ دولة علي اتفاقيات حماية البيئة (Zachry,1998)، لذلك فإن تفكير الشركات في الدول الصناعية المتقدمة لنقل نشاطها الي دول أخرى لا تلتزم بقوانين حماية البيئة وذلك لتجنب التكاليف البيئية بدأ يتلاشى، ونتيجة لذلك أصبح الإنفاق علي مكافحة التلوث البيئي ليس اختيارياً فقط أو مطلباً إجتماعياً تمليه المسؤولية الإجتماعية، بل وأيضاً مطلباً قانونياً من قبل الكثير من الدول الصناعية ودول العالم النامي.

وفي تقرير لشركة Siemens 2000 أوضحت الشركة أن التكاليف الرأسمالية والتشغيلية لحماية البيئة بلغت ١٢ مليون و٦٣ مليون يورو على التوالي كما يوضحها الشكل التالي (شكل رقم ١) الذي يظهر منه أن مشروع شركة Siemens لحماية البيئة يتركز بصفة أساسية على إدارة النفايات Management waste ، حماية المصادر المائية Protection of water

resources والحماية من الحرائق Fire protection بالإضافة إلى الحماية من الإشعاعات Radiation protection. وبالتالي يظهر لنا كبر حجم التكاليف التشغيلية الي خمسة أضعاف تقريباً مقارنة بالتكاليف الرأسمالية وبالتالي أهمية التكاليف البيئية.



شكل رقم (١)

### ١-٩ تعريف المسؤولية الإجتماعية:

تصف معظم تعريفات المسؤولية الاجتماعية للشركات على " أنها تشكل إجراءات تدمج بموجبها الشركات الأنشطة الاجتماعية في سياساتها وعملياتها المتصلة بالأعمال الاقتصادية "

وهناك تعريف (الصبان، ١٩٨٧) للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أنها "مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات"

يبرز هذا التعريف إهتمام المحاسبة الاجتماعية بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي للمنظمات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم لأي منظمة في المجتمع.

ويرى الباحث أنه يمكن وضع التعريف التالي لتكاليف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية "هي التضحيات التي تقدمها المنشأة لأداء دورها الاجتماعي والبيئي بموجب القوانين والتعليمات أو بناء علي إدراكها لمسئولياتها تجاه المجتمع ويتضمن ما تفقه المنشأة في مجالات العلاقة مع العاملين وتحسين بيئة العمل، ومجال حماية البيئة، ومجال التفاعل مع المجتمع، ومجال خدمة المستهلك".

وقد أوضح تقرير البنك الدولي عام ٢٠٠٢ أن التعريف المحدد للمسؤولية الاجتماعية هو:

"التزام قطاع الأعمال بالإسهام في التنمية الاقتصادية، وبالعمل مع الموظفين وأسرهم والمجتمع المحلي والمجتمع عامة من أجل تحسين نوعية حياتهم، بأساليب تنفيذ قطاع الأعمال والتنمية على السواء".

وتشير التقارير أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في شركات البلدان المختلفة جاء بالترتيب التالي:

نسبة الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والبيئية	البلد
%٧٢	اليابان
%٤٩	المملكة المتحدة
%٣٦	الولايات المتحدة
%٣٥	هولندا
%٣٢	ألمانيا

المصدر: KPMG, "International Survey of Corporate Sustainability Reporting" 2002

كذلك أشار المصدر السابق أن الأبعاد الاجتماعية التي تناولتها تقارير

الشركات كانت كما يلي:

النسبة في تكرار الإفصاح	الأبعاد الاجتماعية
%٩٧	مشاركة المجتمع المحلي
%٩١	الصحة والسلامة
%٨٨	تكافؤ الفرص، وتنوع القوي العاملة
%٦٧	رضاء الموظفين
%٥٥	حقوق الإنسان
%٣٩	العلاقات مع الموردين
%٣٦	تشغيل الأطفال
%٢٧	حرية تكوين الجمعيات
%١٨	الممارسات التجارية والتنمية الدولية
%١٥	الفساد

وكانت مؤشرات الأداء الاجتماعي في بيانات الشركات عامة كالآتي:-

المواضيع	نسبة مؤشر الأداء
تكرار الحوادث والأصابات	٧٦%
الإنفاق لصالح المجتمعات المحلية	٤٨%
نسبة النساء في صفوف الموظفين/الإدارة	٤٢%
تنوع الموظفين	٢٧%
تنوع الموردين	١٢%

#### ٢-٩ تعريف التكاليف البيئية

عرف مجمع المحاسبين القانونيين (AICPA, 1996) التكاليف البيئية "بأنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة".

كما تنظر المحاسبة المالية إلى التكاليف البيئية على أنها تمكن الشركات من إعداد تقارير مالية لاستخدام المستثمرين والمقرضين وباقي المستخدمين من تلك التقارير، وذلك تطبيقاً لمبدأ الإفصاح الذي نصت عليه كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وعلى هذا السياق تكون محاسبة التكاليف البيئية هي محاسبة التقدير والتقرير العام للالتزامات البيئية، والتكلفة المالية للموارد البيئية.

ويرى الباحث أن تعريف التكاليف البيئية ينبغي أن يشمل جميع العناصر التي وردت في التعاريف السابقة، فهي يمكن أن تعرف على أنها "مجموعة التكاليف التي تظهر مع المنتج، أو مع العمليات، أو النظام أو الخدمات، التي نشأت من علاقاتها بنشاطي الوقاية البيئية أو الضرر البيئي، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط ما والمهمة من أجل اتخاذ قرارات إدارية جيدة".

#### ٣-٩ أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية:

يمكن القول أن هناك عدة أهداف للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتمثل

في الآتي:

١- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة التي لا تشمل فقط علي عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنظمة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير علي فئات المجتمع. (Toms,2002)

٢- تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المنشأة وأهدافها تتمشي مع الأولويات الاجتماعية، ومع طموح المنشأة للمستثمرين بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح.

٣- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة والتي لها أثار اجتماعية( مثل أثر قرارات المنشأة علي تعليم وصحة العاملين وعلي تلوث البيئة وعلي استهلاك الموارد) .

٤- ترشيد القرارات الخاصة والعامه المتعلقة بتوجيه أنشطة المسؤولية الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لهذه الأنشطة سواء كان ذلك من وجهه نظر الوحدة أو من وجهه نظر المجتمع.

ولتحقيق هذه الأهداف يستلزم دراسة الآثار الخارجية Externalities لنشاط الوحدة المحاسبية.

وتشير إحدى الدراسات التي تبنتها وكالة حماية البيئة الأمريكية(١٩٩٥) إلى أهمية التركيز على المحاسبة البيئية ومحاسبة التكاليف البيئية للأسباب التالية:

١- أن الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو حتى تجنبها نهائياً نظراً لكون هذه التكاليف لا تضيف أية قيمة للمنتجات، وهذه التكاليف قد تكون تشغيلية أو استثمارية، أو تدخل في إعادة تصميم المنتجات ذاتها، أو اختيار نظم تشغيلية بديلة.

٢- أن هذه التكاليف قد تكون مدمجة ضمناً ضمن التكاليف غير المباشرة، أو يتم تجاهلها نهائياً بشكل أو بآخر.

٣- أن الإدارة المثلى للتكاليف البيئية تؤدي إلى تحسين الأداء البيئي للمنشأة، إضافة إلى الآثار الإيجابية لهذا الاتجاه على صحة المجتمع، وفوق ذلك الزيادة في نجاح وتطور المنشأة.

٤- إن إعادة النظر في نظم التشغيل القائمة وفهم التكاليف البيئية يساعد المنشأة على توفير معلومات أدق للمنشأة عن التكاليف البيئية، و تسعير منتجاتها. ومن ثم تصميم منتجات ذات مواصفات بيئية تحقق ربحية أفضل.

٥- تحقيق المنافسة لمنتجات الشركة من خلال الإعلان الترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل.

٦- يساعد فهم التكاليف البيئية في دعم نظام الإدارة البيئية التي تسعى الكثير من الشركات على تطويره ، لأهميته في ظل منظمة التجارة العالمية ، وكوسيلة للحصول على شهادة (الأيزو) ١٤٠٠١، والمتعلقة بالبيئة التي طورتها المنظمة الدولية للمعايير.

ويرى هيلر Heller (١٩٩٥) أن هناك أسباباً جوهرية للاهتمام بالتكاليف البيئية تتمثل في التالي:

١- أن التكاليف البيئية كبيرة، وفي تزايد مستمر، فقد قدرت التكاليف في المملكة المتحدة بما مقداره (١٤) بليون جنيه إسترليني يخص قطاع الأعمال منها (٨) بليون جنيه إسترليني، وفي الولايات المتحدة الأمريكية قدرت هذه التكاليف في عام ١٩٩١ بمبلغ (٧٥٢) بليون دولار.

٢- وصلت التكاليف البيئية في شركة "Amoco Yorktown" لتكرير البترول في عام ١٩٩٥ إلى (٢٢%) من تكاليف التشغيل.

٣- تعدُّ التكاليف البيئية منتشرة، ومتعددة ومتنوعة من خلال أنشطة و أعمال المنشأة.

٤- الاهتمام بالتكاليف البيئية لا تتساوى فيه جميع المنتجات والعمليات المسببة لهذه التكاليف.

### دوافع المنشآت لدراسة التكاليف البيئية

تتمثل دوافع المنشآت لدراسة التكاليف البيئية تتمثل في التالي : (حسين عيسى، ١٩٩٩)

#### ١- أسباب قانونية أو تشريعية

وهي التي تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على كل المنشآت، وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الأتباع لحماية البيئة، وأصبح الالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية.

#### ٢- أسباب اجتماعية وثقافية

وهي التي تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه شركات ومؤسسات الأعمال، إذ تنظر الدول والمجتمعات حالياً باهتمام إلى أهمية الحفاظ على البيئة والموارد

الطبيعية ، وبالتالي فإن الشركات التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها.

### ٣- أسباب خاصة بالمستهلك

وهي التي تتعلق باحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، إذ يحتاج المستهلك في الوقت الحاضر إلى شراء منتج يسهل التخلص منه، أو إعادة تدويره، مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق، الأمر الذي ينشأ عنه تكاليف بيئية مختلفة.

كما يرى Boer (١٩٩٨) أن الأسباب الرئيسة التالية التي تدعو للاهتمام

بالتكاليف البيئية هي:

١- انتشار وتعدد هذا النوع من التكاليف من مختلف الأنشطة والأعمال التي

تقوم بها المنشأة، وتجاهل المدراء لحجمها.

٢- التزايد المستمر للتكاليف البيئية، فقد قدرت منظمة الحماية البيئية أن

الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن ١٠٠ بليون دولار على هذه

الأنشطة في عام ١٩٩٠ وما يقارب ٢٠٠ بليون دولار في عام ١٩٩٥ .

٣- أن شركات التخلص من النفايات الصلبة كانت تأخذ ما يقارب ٢,٥ دولار لكل

طن في عام ١٩٧٨ في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أصبحت تأخذ في

عام ١٩٨٨ ما يقارب ٢٠٠ دولار لكل طن. أي يلاحظ تضاعف التكاليف

البيئية وبالتالي ضرورة الاهتمام بها.

كذلك المملكة العربية السعودية كونها تمثل إحدى أهم الدول الصناعية في

الشرق الأوسط بصفة عامة والخليج العربي بصفة خاصة بدأت تخطو خطوات

حديثة في هذا المجال. ففي حين كان مفهوم حماية البيئة بالمملكة في السابق قاصراً

على سن التشريعات الخاصة بحماية العاملين في المنشآت الصناعية من المخاطر

البيئية، نجد أن الدولة حالياً وجهت اهتمامها وعنايتها إلى توسيع أنظمة حماية

البيئة، فألزمت كثيراً من المنشآت الصناعية بالأخذ بهذه الأنظمة في عقودها،

ويرى (فريد، ١٩٩٣) أنه لا بد من التزام دول مجلس التعاون الخليجي باستخدام

المستوى الأمثل للإنتاج الصناعي للتقليل من أضرار التلوث عند أدنى حد ممكن.

ولقد اتسع مفهوم الحماية البيئية بالمملكة وذلك من خلال إدراج المفهوم

البيئي ضمن خطط التنمية الخامسة والسادسة للمملكة، كما تم إدراج مفهوم التقييم

البيئي كجزء متكامل لدراسات جدوى البرامج والمشاريع.

وقد صدرت مؤخراً بالمملكة مجموعة من الأنظمة لحماية البيئة بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٣٤) بتاريخ ٢٨/٧/١٤٢٢هـ.

وقد اتخذت المملكة العديد من الخطوات للتعرف على أبعاد المشاكل البيئية ومحاولة الحد منها ومن ضمنها:

أ- احتلال مواضيع البيئة أهمية متميزة في الخطة الخمسية السادسة (١٩٩٥-٢٠٠٠) التي تضمنت العديد من الأهداف من أهمها:

١- حماية البيئة والترشيد في استخدام مواردها الطبيعية.  
٢- تحقيق أكبر قدر من التوسع الصناعي المستخدم لأحدث التقنيات المتاحة الملترمة بمقاييس البيئة.

٣- العمل على تحقيق مفهوم التنمية المستدامة من خلال الإدارة الرشيدة للموارد المتاحة وإصلاح البيئة.

٤- تأسيس الهيئة العامة لتنمية الحياة الفطرية عام ١٩٩٦.

٥- إنشاء الهيئة السعودية للمواصفات والمقاييس.

٦- التوقيع على النظام العام للبيئة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية ونظام التقويم البيئي في عام ١٤٢١هـ.

٧- إناطة أمور البيئة إلى مصلحة الأرصاد وحماية البيئة كأول إدارة حكومية سعودية تعمل على حماية البيئة ومراقبة التلوث.

٨- إنشاء لجنة دائمة (اللجنة الوزارية للبيئة) للتنسيق بين أعمال الوزارات والأجهزة الحكومية ذات الصلة بحماية البيئة.

٩- اعتماد سياسات إعادة تكرير مياه الصرف الصحي، لاستخدامها في الزراعة.

١٠- العمل على إنشاء مراكز الأبحاث المهمة بدراسات المواضيع البيئية.

١١- جعل التخصيص البيئي جزءاً لا يتجزأ من التخطيط الشامل للتنمية في جميع المجالات الصناعية والزراعية والعمرائية وغيرها.

١٢- رفع مستوى الوعي البيئي بقضايا البيئة وتشجيع الجهود الوطنية التطوعية في هذا المجال.

ب- موافقة المقام السامي الكريم على قرار مجلس الوزراء المتضمن النظام العام للبيئة في المملكة، وقد صدرت بالفعل في المملكة بعض السياسات أو الإجراءات التي جرى تعميمها على الجهات ذات العلاقة لتطبيق القوانين



البيئية ولعل آخرها وأهمها نظام البيئة العام في المملكة العربية السعودية الذي صدر حديثاً بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٣٤) ويهدف إلى تحقيق:

- ١- المحافظة على البيئة.
- ٢- حماية الصحة العامة من أخطار الأنشطة، والأفعال المضرة بالبيئة.
- ٣- إدراج التخطيط البيئي كجزء أساسي من التخطيط الشامل للتنمية في جميع المجالات الصناعية والزراعية والعمرائية وغيرها.
- ٤- تطبيق مبدأ التنمية المستدامة على الموارد الطبيعية.
- ٥- نشر الوعي البيئي على جميع المستويات.

كذلك يظهر دور التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الإدارية في التالي:

- ١- ترشيد قرارات قائمة في المنشأة، مثل: تحسين نوعية المنتجات الموجودة.
- ٢- اتخاذ قرارات جديدة أكثر رشداً من القرارات القائمة، مثل إغلاق خط إنتاج قائم، أو فتح خط جديد.
- ٣- استثمار جزء من أموال المنشأة في شراء مواد مباشرة، أو آلات جديدة صديقة للبيئة لاستثمارها في المدى الطويل أو المتوسط.
- ٤- صرف جزء من أموال المنشأة في مجالات الأبحاث والتطوير المتعلقة بالجانب البيئي التي تعود على المنشأة، بالنفع، من خلال الوفورات والتطويرات التي تحدثها مثل هذه الأبحاث.

#### ٤-٩ مجالات المحاسبة الاجتماعية والبيئية

لقد حددت لجنة المحاسبة عن الأداء الإجتماعي والبيئي من قبل الجمعية القومية للمحاسبين بأمريكا (N.A.A.1975) أربعة مجالات للأداء الإجتماعي هي:-

- تفاعل المنظمات مع المجتمع .
  - المساهمة في تنمية الموارد البشرية .
  - المساهمة في تنمية الموارد الطبيعية والبيئية .
  - الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات .
- كما حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA 1977) ستة مجالات للأداء الإجتماعي والبيئي هي :-

- ١- البيئة .
- ٢- الموارد غير المتجددة .

- ٤٥٨-  
٣- الموارد البشرية .  
٤- الموردین  
٥- العملاء .  
٦ - المجتمع

أما جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A. 1975) أصدرت تقريراً حددت فيه خمسة مجالات للأداء الإجماعي هي :-

- ١- الرقابة على البيئة .  
٢- توظيف الأقليات  
٣- العاملون .  
٤ - تحسين المنتج  
٥- خدمة المجتمع .

وقد حدد الشيرازي (١٩٩٠) هذه المجالات في الآتي:

- المحافظة على جودة البيئة  
- تحقيق أمان المنتجات  
- المحافظة على أمان وصحة العاملين - الحفاظ على الموارد الطبيعية  
من العرض السابق يمكن تحديد مجموعة من الأنشطة الاجتماعية في عدة مجالات هي :-

#### (أ) مجال العاملين

يتضمن هذا المجال تأثير أنشطة المنشأة على الأشخاص العاملين فيها كموارد بشرية تساهم بصورة فعالة في تحقيق أهداف المنشأة، وبالتالي فهي تشمل الأنشطة التي تعمل على تحسين وضع وظروف العاملين بشكل عام كتقديم العلاج للعاملين مجاناً، تحسين ظروف العمل، توفير وسائل الأمن الصناعي .

#### (ب) مجال البيئة

يشمل مجموعة الأنشطة الاجتماعية التي تهدف إلى الحد من الآثار السلبية الناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها والتي تؤثر على البيئة، وذلك بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالمنشأة والمحافظة على الموارد الطبيعية ويعتبر هذا المجال من أهم مجالات المحاسبة الاجتماعية نظراً لما تسببه المنشآت من أضرار على البيئة مثل تلوث المياه، الهواء، التربة، والتلوث الضوضائي.

#### (ج) مجال حماية المستهلك

يشمل الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق رضا المستهلك، والمحافظة على هذا الرضا كالاهتمام بزيادة أمان المنتج، وعدم خداع المستهلك، وزيادة جودة المنتج وتخفيض سعره، الصدق في الإعلان، توفير البيانات اللازمة عن المنتج من حيث طريقة الاستخدام وحدودها والمخاطر المرتبطة بالمنتج ومدة صلاحية الاستخدام، وخدمات ما بعد البيع.

يشمل مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق فائدة للجمهور بشكل عام كتشغيل المعاقين أو ذوى الاحتياجات الخاصة، إتاحة المجال أمام طلبة الجامعات للتدريب في الشركات، إقامة حضانة لأطفال المنطقة، المساهمة في الرعاية الصحية، دعم الجمعيات الخيرية، حيث يهدف كل هذا إلى تنمية وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

وقد قدمت المنظمة البيئية في اليابان في عام ٢٠٠٠ تقريراً لتطوير نظام المحاسبة البيئية، جاء فيه أن التكاليف البيئية تنقسم إلى أربعة عناصر أساسية هي:

أولاً: حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات البيئية، ويقصد به كمية الأموال التي يتم استثمارها لتحسين أنواع المنتجات لتتوافق مع المتطلبات البيئية العالمية، وكذلك النفقات التي تصرف على أمور متعلقة بالبيئة. ثانياً تكاليف البحث والتطوير، وتشمل التكاليف الخاصة ببحوث تحسين المنتجات لتلائم مع المتطلبات البيئية.

ثالثاً: التكاليف الاجتماعية، وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة السمكية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها أنشطة المنشآت المختلفة.

رابعاً: تكاليف متعلقة بحماية البيئة وقد يطلق عليها أيضاً ( تكاليف الوقاية البيئية)، والمقصود بها تكاليف التحكم أو منع الحوادث الخاصة بالآثار البيئية التي لها تأثير على البيئة وبشكل واسع، نتيجة أنشطة المشروع والنشاطات الإنسانية الأخرى التي تعدُّ ضارّة، وذلك للحفاظ على وضع أفضل للبيئة، وإزالة الآثار، وتصحيح الدمار الذي حدث.

ويرى غطاس (١٩٩٩) أن أساليب القياس الكمي لتكاليف الأضرار البيئية

تتضمن التالي:

- قياس الأعباء المباشرة للأضرار البيئية.
  - قياس الأعباء غير المباشرة للأضرار البيئية.
- وتتضمن قياس الأعباء المباشرة للأضرار البيئية حصر حالات الأمراض الناتجة عن التلوث، وتكاليف علاجها، ومصروفات تعويضات حالات العجز والوفاة. كما يتضمن قياس الأعباء غير المباشرة للأضرار البيئية التالي:

أ - قياس تكلفة انخفاض الطاقة الإنتاجية والبشرية لعنصر العمل، أي : قيمة الإنتاجية المفقودة وقسمها إلى ثلاثة أنواع:

- عودة العامل للعمل دون أن تتأثر إنتاجيته .
- عودة العامل للعمل مع انخفاض إنتاجيته .
- إحالة العامل للتقاعد نتيجة العجز الكلي .

ب- قياس أعباء الأضرار البيئية المادية (غير البشرية)

كذلك الأضرار التي تلحق بالمحاصيل الزراعية ، والثروة الحيوانية ، والمباني والمنشآت ، والخسائر الاقتصادية للفاقد والتالف.

#### ٥-٩ مشاكل قياس العائد الإجتماعي للمسئولية الإجتماعية والبيئية للشركات:

هناك عدة مشاكل وصعوبات في قياس العائد الإجتماعي للأسباب التالية:

١- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المنشأة والتي يصعب قياسها نقداً. مثال كيف يمكن قياس وتقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمنشأة.

٢- إذا كان هناك قبول من جانب المجتمع للمنشأة نتيجة قيامها بالأنشطة الاجتماعية فإن تقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق ولا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر.

#### ٦-٩ أساليب الإفصاح عن تكاليف المسئولية الاجتماعية والبيئية

تصدر غالبية التقارير الاجتماعية والبيئية في صورة تقارير مستقلة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية وبدل هذا على تشتت تفكير معدى التقارير بين مصالح المستثمرين ومصالح أصحاب المصلحة الآخرين ، وبين الأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي .

ولكن يوجد اتجاهان في الإفصاح عن تكاليف المسئولية الاجتماعية والبيئية هما إتجاه الفصل واتجاه الجمع في تقرير واحد مع المعلومات المالية وفيما يلي شرح لكل إتجاه وبعض نماذجه.

#### الاتجاه الأول: التقارير الاجتماعية منفصلة عن التقارير المالية

وقد اتخذت هذه التقارير ثلاثة أساليب في الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية وهي:

تتضمن هذه التقارير وصفاً لما قامت به المنشأة من أنشطة إجتماعية وبيئية وفاء للالتزاماتها الإجتماعية، دون أي تحليل لتكاليف هذه الأنشطة أو قيم المنافع التي تحققت، ويتخذ هذا التقرير شكل قائمة المركز المالي ولكنه يفتقر إلي الخصائص الرئيسية لهذه القائمة لسببين هما:

الأول: أن عناصر هذا التقرير ليس لها قيم نقدية

الثاني: أن عناصر هذا التقرير ليست سوي وصف للجوانب الحسنة والسيئة للأداء الإجتماعي للمنشأة

الأسلوب الثاني: التقارير التي تعرض التكاليف والمنافع الإجتماعية

أ- قد تقتصر هذه التقارير علي عرض ما أنفقته المنشأة من تكاليف علي كل مجال من مجالات الأنشطة الإجتماعية دون الإفصاح عن قيم المنافع التي حققتها تلك الأنشطة بسبب صعوبة قياس تلك المنافع وتسمي هذه التقارير تقارير المدخلات ومن أمثلة هذه التقارير ما يلي:

#### - نموذج Linowes 1973

تضمن هذا النموذج ثلاثة مجالات للأنشطة الإجتماعية وهي العلاقة مع الأفراد، العلاقة مع البيئة، العلاقة مع المنتج، وقام بتبويب التكاليف الإجتماعية هنا حسب الإلزام في تنفيذ النشاط كالتالي:-

- التكاليف التي تنفقها المنشأة بصورة إختيارية علي أنشطتها الإجتماعية وقد أسماها بالتحسينات.
- تكاليف الأنشطة الإجتماعية الإلزامية بموجب القانون والتي تجنبت المنشأة تنفيذها أو القيام بها وقد أسماها بالأضرار.

وأطلق Linowes علي هذه القائمة قائمة النشاط الإجتماعي-

الإقتصادي.

ب- تقارير تفصح عن كلا من التكاليف والمنافع الإجتماعية وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات ومن أمثلة هذه النماذج ما يلي :-

#### - نموذج Estes 1975

أقترح Estes قائمة أطلق عليها قائمة التأثير الإجتماعي Social Impact Statement التي تضم التكاليف والمنافع الإجتماعية إضافة إلي صافي الفائض (العجز) المتحقق للمجتمع.

- أن المنافع الإجتماعية لدي Estes تمثل جميع ما يحصل عليه المجتمع سواء كان ذلك العائد اقتصادياً أم غير اقتصادياً، وسواء حصل المشروع علي مقابل لهذه المنافع أم لا.
- أما التكاليف الإجتماعية فهي أية تكلفة أو أضرار أو تضحية، اقتصادية كانت أم كانت غير اقتصادية داخلية أم خارجية يقع عبئها علي المجتمع. ويؤخذ علي هذا النموذج صعوبة قياس بعض بنوده قياساً نقدياً سواء كانت هذه البنود تكاليف أم منافع مثال ذلك كيف يمكن قياس تكلفة التلوث الضوضائي قياساً نقدياً بوصفها تكلفة اجتماعية.

### \* نموذج 1975 Seidler

أشار إلي عدم عدالة القياس الإقتصادي لأرباح المنشأة إذا ما أهملت التكاليف والمنافع الإجتماعية، الأمر الذي لا يوفر أمام متخذ القرار فرصة المفاضلة بين البدائل التي تتطلب بعض المؤشرات الإجتماعية، وهذا الأساس الذي أعتمد عليه في تبرير بناء قائمة الدخل الإجتماعي Socio Income Statement، وطبق هذا النموذج في جامعة نيويورك، وطبقاً لمفهوم المحاسبة المالية فإن رسوم الطلبة والإعانات وغيرها تعتبر إيرادات، أما التكاليف فهي الأعباء الخاصة بالتدريب ونفقات الأبحاث وغيرها، بينما في ظل مفهوم المحاسبة الإجتماعية فإن معظم النفقات والتكاليف الخاصة التي تتحملها الجامعة تمثل منافع إجتماعية، أما التكاليف الإجتماعية فهي معظم الإيرادات ضمن مفهوم الجامعة والتي يتم مقابلتها مع الإيرادات الإجتماعية للوصول الي صافي الدخل الإجتماعي.

### الإتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية بجانب المعلومات المالية في تقرير واحد

يؤكد هذا الإتجاه علي ضرورة إعطاء صورة شاملة عن الأداء الكلي للمنشأة وذلك بالإفصاح عن المعلومات المالية والإجتماعية في تقرير واحد علي أن يكون الدمج ضمن أطار للتقارير التقليدية التي ينتجها النظام المحاسبي التقليدي بحيث تصبح المعلومات الإجتماعية جزء من المعلومات المالية التقليدية. وهذا الإتجاه يساعد علي تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات الإجتماعية للوحدة دون الحاجة إلي إجراء تعديل جوهرى علي النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن

الأنشطة الإجتماعية للوحدة تؤثر علي الأنشطة الإقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك علي القوائم المالية، كما أنها توفر مجالاً أوسع للمقارنة بين الأنشطة.

### أثر المدخل الإجتماعي علي الجانب والفكر المحاسبي

أثر المدخل الإجتماعي كثيراً علي جوانب متعددة في الفكر المحاسبي ومن أمثلة ذلك:

١- الحاجة الي التوسع في الإفصاح بما يكفل التقرير عن القيمة المضافة وليس مجرد الاهتمام بمعدلات الإستثمار.

٢- التوسع في الإفصاح بما يكفل بيان التكلفة والعائد من وجهة نظر المجتمع وليس من وجهة نظر الوحدة المحاسبية.

٣- التوسع في الإفصاح لخدمة الطوائف غير التقليدية من المعلومات مثل احتياجات نقابات العمال وغيرها من الجهات التي تعني بنشاط الوحدة.

٤- التوسع في الإفصاح لإظهار أكبر قدر من الأصول غير الملموسة-مثل الإفصاح عن الموارد البشرية (عباس الشيرازي، ١٩٩٠)

والإتجاه الحالي لمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية هو النظر إلي المنشأة علي أنها نظام فرعي داخل نظام إجتماعي أكبر، وأنه يجب علي إدارة المنشأة أن تحافظ علي التوازن مع هذا النظام الأكبر وذلك لأغراض البقاء والنمو. فالمسؤولية الإجتماعية للوحدة المحاسبية تعني القيام بأنشطة إلزامية وإرادية تستهدف الحد من الآثار الخارجية السلبية لنشاطها علي البيئة والمساهمة أيضاً تجاه حل المشاكل الخاصة بالمجتمع.

لذلك يمكن القول أن المسؤولية الإجتماعية ليست مجرد قيد علي النشاط الإقتصادي، وإنما يلزم التوفيق بين اهتمامات أصحاب المصالح مثل مطالبة العاملين بأجور أفضل ومناخ لبيئة عمل أفضل، ومطالبة العملاء بسعر أفضل .

وبناء علي ما سبق يمكن النظر إلي الوحدة المحاسبية علي أنها عقد وكالة

تحتل فيه الإدارة نوعين من المسؤولية:

١- دور الوكيل المالي تجاه أصحاب المنشأة (مسؤولية تحقيق الربح)

٢- دور الوكيل الإجتماعي لباقي الطوائف الأخرى ذات المصلحة (مسؤولية

المساهمة في الرفاهية الإجتماعية)

يعنى هذا المصطلح (الممارسات والكيفية التي يتم بها ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها، ومجموعة التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها ومعالجة المشكلات الناجمة عن ذلك، والعلاقة بين الجهات التي تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج) (البنك الأهلي المصري، ٢٠٠٣، ص ١١؛ نبيل المبارك، ٢٠٠٣، ص ١٦٩؛ صالح حسين، ٢٠٠٣، ص ١٨١؛ Demirag et al., 2000; Oyelere and Mohamed, 2003).

ويعد مصطلح "Corporate Governance" من المصطلحات الحديثة التي أخذت في الانتشار الواسع على الساحة الدولية في الآونة الأخيرة. ولقد أثير كثير من الجدل بين الأكاديميين والمهنيين حول تعريف ومفهوم هذا المصطلح، كما تباينت آراؤهم فيما يختص بترجمة ذلك المصطلح إلى اللغة العربية، فلقد أطلق عليه البعض "حوكمة الشركات" (أمين لطفى، ٢٠٠٣؛ حازم حسن، ٢٠٠٣؛ سميحة فوزى، ٢٠٠٣؛ عبد الناصر درويش، ٢٠٠٣؛ عاطف أحمد، ٢٠٠٣؛ الترجمة العربية لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، ٢٠٠٣؛ محمود فخرا وآخرون، ٢٠٠٣) و"حاكمة الشركات" (سعيد أبو كمال، ٢٠٠٠)، بينما ترجمه البعض على أنه "الإدارة الفاعلة" (نبيل المبارك، ٢٠٠٣)، ولقد أطلق عليه البعض الأخر أسلوب "ممارسة السلطة في المنظمات" (صالح حسين، ٢٠٠٣)، أو "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة" (البنك الأهلي المصري، ٢٠٠٣).

ولقد تعاطف الاهتمام بهذا المفهوم أو مصطلح "حوكمة الشركات" في العديد من الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة على حد سواء خلال العقود الأخيرة، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا خلال عقد التسعينات من القرن العشرين، بالإضافة إلى الانهيارات المالية للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى خلال الأعوام الأولى من القرن الحادى والعشرين مثل شركة أنرون، وورلدكوم، وبنك الاعتماد والتجارة الدولية، وكذلك بارلو كلوس وليفيت. ولقد ترتب على ذلك خسارة مساهمي تلك الشركات لكل أو معظم استثماراتهم بها، وفقدان آلاف العاملين والموظفين لوظائفهم ومعاشاتهم، ولقد عانت البنوك والمؤسسات المالية المتعاملة مع تلك الشركات من خسائر مالية كبيرة، وقد أحدث ذلك تأثيراً سلبياً على ثقة المستثمرين في أسواق المال و ما صاحب ذلك من حدوث هبوط حاد في



أسعار الأسهم بالبورصات الأمريكية بل ومعظم البورصات العالمية. وهو الأمر الذى أدى إلى تزايد الانتقادات إلى النظم التى تمنح المزيد من السلطات لإدارات الشركات وتحد من مسؤولياتها تجاه ما تتخذه من قرارات، وإساءة استخدام تلك الحرية وذلك بالتلاعب فى الأرقام المحاسبية بما يخدم مصلحتها الخاصة على حساب حملة الأسهم. ولقد تزايد القلق حول قضية "استقلال" المراجعين الخارجيين، خاصة فى أعقاب ما حدث مؤخراً من انتهاكات للقواعد التى تمنع مراجعي الحسابات من الاستثمار فى الشركات التى يتولون مراجعة حساباتها (أنظر فى ذلك: البنك الأهلى المصرى، ٢٠٠٣؛ أمين لطفى، ٢٠٠٣؛ حازم حسن، ٢٠٠٣؛ عبد الناصر درويش، ٢٠٠٣؛ عاطف أحمد، ٢٠٠٣؛ محمود فخرا وآخرون، ٢٠٠٣؛ Demirag et al., 2000; Beasley, et al., 1999 and 2000; Cohen and Hanno, 2000; DeZoort, and Salterio, 2001; Weir and Laing, 2001; Elloumi and Gueyie, 2001; Walker and Fox, 2002; Ararat and Ugur, 2003; Oyelere and Mohamed, 2003, and Abu-Musa, 2007)

## ٨-٩ حوكمة الشركات والمحاسبة الاجتماعية

يساعد التزام الشركات بمبادئ حوكمة الشركات إذا ما تضمنت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية فى تحقيق العديد من المزايا للمجتمع على جميع مستوياته - وتشكل هذه المزايا فى مجموعها أهمية الحوكمة - ومن هذه المزايا:-  
١- أن حوكمة الشركات ليست هدفاً فى حد ذاتها، بل إنها وسيلة لتحقيق هدف أساسي وهو تحقيق أفضل أداء تنافسي يمكن لأى شركة أن تحققه فى نطاق بيئتها الاقتصادية.

٢- الوصول بالآليات التنفيذ داخل الشركات كفاءة التشغيل وتحقيق التكاليف (خاصة تكلفة رأس المال) وبالتالي نمو وتطور الشركة وتحقيق الاستقرار والاستمرار لنشاطها هو ما ينعكس بالتبعية على مزيد من فرص العمال والنمو الإقتصادي للاقتصاد الوطني ككل.

٣- تعتبر مبادئ الحوكمة أحد الآليات الهامة التى يمكن الاعتماد عليها فى مكافحة الفساد الإداري والمالي، وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وتخفيض المخاطر.

٤- كما تتمثل أهمية الحوكمة في تحقيق قدر ملائم من التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال العمل على كفاءة إستخدام الموارد وتعظيم قيمة الشركة وتدعيم مركزها التنافسي.

٥- آليات الحوكمة تعمل على المحافظة على علاقات وحقوق مسؤوليات مجلس الإدارة وحملة الأسهم والأطراف ذات العلاقة بالشركة.

٦- من الممكن أن تمتد آليات الحوكمة لتشمل الأداء الحكومى وميزانية الدولة والجهاز المصرفى بالدولة لتحقيق النمو والازدهار والتطور الإقتصادى.

#### ٩-٩ مبادئ حوكمة الشركات الحالية:-

تمثل هذه المبادئ أساس تطبيق الحوكمة، وقد حازت هذه المبادئ على اهتمام واتفاق جهات عديدة مثل منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية (OECD,2004)، كذلك سوق رأس المال المصرى، سوق رأس المال السعودى وجاءت ضمن لائحة حوكمة الشركات السعودية، وتمثلت هذه المبادئ في:-

١- مبدأ حماية حقوق المساهمين ويتحقق هذا المبدأ من خلال:-

(أ) تأمين وسائل التسجيل والنقل والتحويل لملكية الأسهم .

(ب) الحصول على المعلومات المختلفة بواسطة جميع المساهمين .

(ج) حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة .

(د) ممارسة الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية .

(هـ) الحصول على حقوقهم في الأرباح .

٢- مبدأ المساواة بين المساهمين في المعاملة ويتحقق هذا المبدأ من خلال:-

(أ) المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات.

(ب) الدفاع عن حقوق المساهمين.

(ج) المساواة في المعاملة للفئات المتكافئة من المساهمين.

(د) الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين.

(هـ) التعويض عن حالات التعدي علي حقوق المساهمين.

٣- مبدأ دور أصحاب المصالح في الحوكمة ويتحقق هذا المبدأ من خلال:-

(أ) التعاون بين أصحاب المصالح وإدارة الوحدة الاقتصادية.

(ب) المشاركة في الرقابة علي أداء الوحدة الاقتصادية وأدائها.

(ج) ضمان حصول المصالح علي المعلومات الملائمة والكافية والموثوق فيها.

(د) المحافظة علي حقوق أصحاب المصالح.

(هـ) الحصول علي التعويضات في حالة انتهاك حقوق أصحاب المصالح .

٤- مبدأ الإفصاح والشفافية ويتحقق هذا المبدأ من خلال:-

(أ) دقة الإفصاح.

(ب) التوقيت الملائم للإفصاح.

(ج) شمولية الإفصاح.

(د) مراجعة المعلومات المفصح عنها.

(هـ) توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين

٥- مبدأ مسئوليات مجلس الإدارة ويتحقق هذا المبدأ من خلال:-

(أ) ضمان مسئولية مجلس الإدارة تجاه الوحدة الاقتصادية والمساهمين.

(ب) توفير المعلومات الكافية والموثوق فيها.

(ج) المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.

(د) الالتزام بالقوانين وتحقيق مصالح كافة الأطراف.

(هـ) اتخاذ القرارات ومتابعة المهام والوظائف الأساسية بالوحدة الاقتصادية.

ويتضح من هذه المبادئ عدم وجود مبدأ صريح يلزم الشركات بالتقرير

والإفصاح عن المسئولية الاجتماعية والبيئية وهذا ما يقترحه الباحث في الإطار المقترح لدعم مبادئ حوكمة الشركات.

### ١٠- إطار لمؤشرات الأداء الكمي لقياس تأثير الشركات علي المجتمع:-

تشير معظم التقارير الصادرة عن المنظمات الدولية أن هناك درجات متفاوتة من اضطلاع الشركات بمجالات المسئولية الاجتماعية والبيئية في الدول النامية في إطار عملياتها التجارية في المجالات التالية:

- حماية البيئة: مثل خفض إنبعاثات الغازات وكمية النفايات، وإعادة تدوير المواد، وبرامج تشجير الغابات.

- الأعمال الخيرية: مثل التبرع للمؤسسات الخيرية.

- المشاركة في القضايا الاجتماعية: مثل التوعية بحقوق الإنسان، والتثقيف بشأن الأمراض المتوطنة.

- تنمية المناطق الحضرية: من خلال الشراكة مع الحكومة المحلية لإنعاش مؤسسات الأعمال التجارية الصغيرة وتحسين البيئة في المدن الداخلية.

- الاستثمار في مؤسسات الأعمال التجارية المحلية: من خلال إقامة شراكات مع المنظمات غير الحكومية في مجال التخفيف من وطأة الفقر وبرامج التنمية

الاجتماعية، والمؤسسات الدينية والأندية الاجتماعية.

- مشاريع الموظفين: مثل التوفير معايير أعلى للصحة والسلامة المهنيين، وفرص التوظيف المتساوية، واقتسام الوظائف وساعات العمل المرنة.  
وقد أقرت مؤتمر الأمم المتحدة في ٢٠٠٤ الإطار التالي لمؤشرات الأداء الكمية لقياس تأثير الشركات علي المجتمع

مؤشرات الأداء الكمي	المسئولية الإجتماعية للشركات
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدد الموظفين، بحسب مستوي المسؤولية/ المجموع بالنسبة المئوية</li> <li>• عدد وطبيعة برامج التدريب/دعم الموظفين</li> <li>• عدد موظفي الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة/ المجموع بالنسبة المئوية</li> <li>• رواتب الموظفين/ النسبة المئوية للمتوسط أو المجموع</li> <li>• تطوير مهارات الموظفين والأحتفاظ بهم ودوراتهم / النسبة المئوية للمجموع</li> </ul>	التوظيف
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدد الموردين الذين تم التعامل معهم / النسبة المئوية للمجموع</li> <li>• عدد العقود / النسبة المئوية للمجموع</li> <li>• قيمة المشتريات/ النسبة المئوية للمجموع</li> <li>• توزيع الموارد ( السلع مقابل الخدمات، سلسة التوريد، عمليات الصيانة والإصلاح) النسبة المئوية للمجموع</li> <li>• التنمية والأستشارات</li> <li>• الأتصال والتحقق /التدقيق</li> <li>• الأطراف الثانية/ مشاركة المتعاقدين من الباطن</li> </ul>	الموارد والمشتريات
<ul style="list-style-type: none"> <li>• المجتمعات المحلية التي لاتحصل علي خدمات كافية التي وضعت فيها المرافق</li> <li>• طبيعة الموقع (سوق ، العمالة، استخلاص الموارد)</li> <li>• التشييد والتشغيل</li> <li>• مستوي الإرتباط بالمجتمع المحلي وأشراكه</li> <li>• استخدام أصول الشركة:</li> <li>- التوظيف (عدد الوظائف ومقدار الأجور)</li> <li>- الموارد (عدد الموردين والأمال المنفقة)</li> <li>- الأستثمار الإجتماعي</li> <li>- توزيع المنتجات والخدمات (الربط المستقبلي)</li> <li>- أستخدام المنتجات والخدمات</li> <li>- الأستثمارات المالية</li> <li>• المساهمة الضريبية</li> <li>• الوظائف غير المباشرة</li> </ul>	اختيار مواقع المنشآت وأدارتها
<ul style="list-style-type: none"> <li>• أشراك السوق المستهدفة في تحديد المتطلبات</li> </ul>	المنتجات والخدمات

<p>التطوير والإستخدام والتسليم</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• المبالغ التي أنفقت علي البحث والتطوير المخصص للمنتجات والخدمات الموجهة لأدني الأسواق من حيث الدخل</li> <li>• العمل الوظيفي المتبادل مع العمليات التي ترمي إلي خفض تكاليف تصنيع المنتجات أو توفير الخدمات</li> <li>• التسويق</li> <li>• توفير المواد الخام</li> <li>• الوصول الي المنتجات</li> <li>• الأسواق التي تتم خدماتها</li> <li>• طبيعة التوزيع</li> <li>• مقدار الأعمال التجارية</li> </ul>
<p>الإستثمار المالي</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مقدار أنشطة الإستثمار المباشر</li> <li>• طبيعة النشاط الإستثماري</li> <li>• مستوي إستثمارات رأس المال</li> <li>• مقدار الإستثمارات التي تدعم الفائدة الإقتصادية</li> <li>• مقدار الإستثمار مع الشركاء التجاريين والموردين</li> <li>• مقدار الإستثمار في مجالات تتعلق بالمسئولية الإجتماعية</li> <li>• العائد من الإستثمارات المذكورة أعلاه</li> </ul>
<p>الأعمال الخيرية الإستثمارات في المجتمع المحلي</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مقدار الإستثمار في المجالات الخيرية</li> <li>• الشراكات مع المجتمع المحلي</li> <li>• مستوي الإلتزامات والأنشطة التطوعية</li> <li>• موقف السياسة العامة / الألتزام المدني</li> </ul>

المصدر: (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، ٢٠٠٤)

### ١١- الإطار المقترح :

يتضمن الإطار المقترح كما يظهر في الشكل رقم (٢) إضافة مبدأ جديد إلي مبادئ حوكمة الشركات وهو مبدأ القياس والإفصاح عن المسئولية الإجتماعية والبيئية مما يجعل القوائم المالية أكثر شمولاً ويؤدي ذلك إلي الثقة في المعلومات المحاسبية، وزيادة القدرة علي إتخاذ القرارات، والرشد في إتخاذ القرارات، وكذلك يحسن من صورة الشركات أمام المجتمع وبالتالي تحسين الأداء الإقتصادي للشركات من خلال تنشيط سوق رأس المال وأثر ذلك علي:

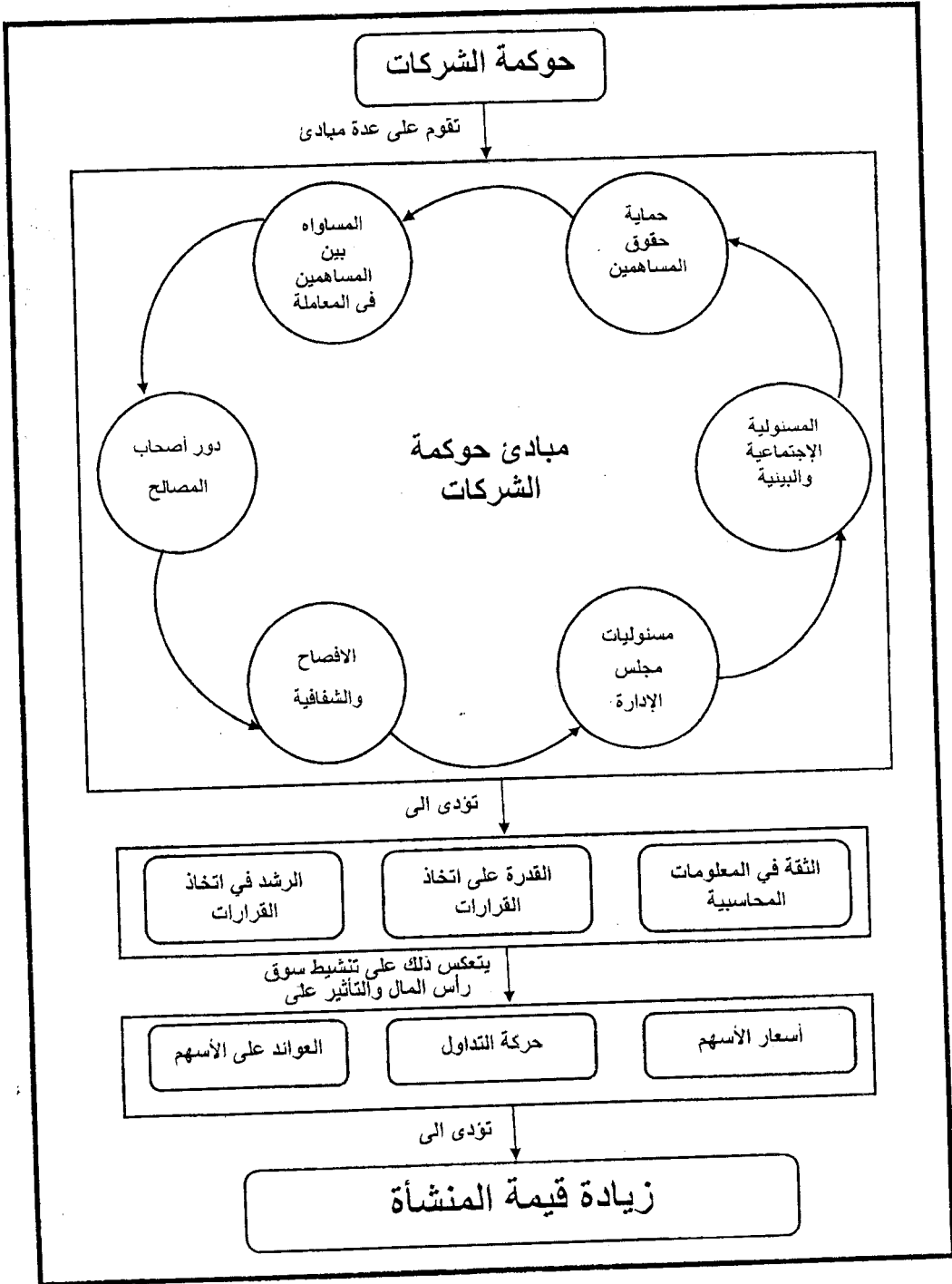
-تحسين أسعار الأسهم

-زيادة حركة التداول

-زيادة العوائد علي الأسهم

وهذا كله يؤدي الي زيادة قيمة الشركات وأرتفاع مستوي التعامل علي أسهم

الشركات.



شكل رقم ( ٢ ) يبين الإطار المقترح

ويمكن الربط بين مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية ومبادئ حوكمة الشركات الموجودة في الأطار المقترح كما يلي:

### ١/١١ مبدأ المعاملة المتساوية لحملة الأسهم (الملاك)

- يراعي هذا المبدأ إحترام حقوق المساهمين الجدد وأن يتم تعديل النظام الأساسي للشركة لكي يعكس دخول ملاك جدد وحماية حقوقهم وفقا لأحكام القانون ويمكن مراعاة البعد الإجتماعي في هذا المبدأ من خلال الآتي:
- ١- يجب علي الشركة أن تحترم حقوق جميع المساهمين، وأن تساوى في المعاملة بينهم وأن توفر لجميع المساهمين السبل الكفيلة بحصولهم علي المعلومات المطلوبة.
  - ٢- يجب حماية حقوق الأقلية في الشركة سواء من المساهمين أو العاملين وذلك تحقيق للعدالة الإجتماعية.
  - ٣- يجب علي الشركة وضع ضوابط واضحة لمنع من لهم حق الأغلبية من إساءة استخدام هذا الوضع علي حساب حقوق الأقلية.
  - ٤- ضرورة وضع المبادئ والإرشادات التي تحكم علاقة الأغلبية بالأقلية ، وأن تكون مجالس إدارات هذه الشركات على علم تام وكامل بأهمية هذه العلاقة وأنها تقوم بدور فعال في الحفاظ عليها وتطويرها علي أفضل وجه.
  - ٥- علي الشركات أن تقلل بقدر الامكان من استخدام الأسهم الممتازة أو أي ممارسات أخرى يترتب عليها وجود حق تصويت أكبر لبعض الأسهم مما يؤدي إلي تشويه العلاقة بين الملكية والسيطرة.
  - ٦- يجب أن يتمكن ملاك الأقلية والمساهمين الآخرين من الحصول علي جميع المعلومات اللازمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الإستثمارية الخاصة بهم.
  - ٧- يجب ألا يستخدم ملاك الأغلبية المعلومات الداخلية لتحقيق مصالحهم دون النظر لمصالح الآخرين.
  - ٨- يجب أن تضع الشركات نظم إتصال فعالة ونشطة للتشاور مع جميع المساهمين.
  - ٩- إن مسؤولية مجالس الإدارات تتمثل في التأكد من أن المساهمين الذين يمتلكون عدد محدود من الأسهم يتم إمدادهم بالمعلومات المناسبة والكافية وان يتم التشاور معهم بصفة دائمة.

١٠- يجب تسهيل مساهمة الأقلية في عملية اتخاذ القرارات من خلال وضع آليات محددة تتعلق بانتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو تسهيل عملية المشاركة في إجتماعات الجمعية العمومية .

لذا فقد يمنح الأقلية ميزة نسبية في حقهم في التمثيل داخل مجلس الإدارة من خلال نظام إنتخابي معين ، أو حق إعتراضهم على بعض القرارات الإستراتيجية التي يتخذها مجلس الإدارة .

### ٢/١١ مبدأ العلاقات مع الأطراف ذات المصالح

**ويمكن مراعاة البعد الإجتماعي في هذا المبدأ من خلال ما يلي:**

١- يجب علي الشركات أن تدرك أهمية وجود علاقات مع الأطراف ذات المصالح وذلك لبناء شركات قوية اقتصادياً وإجتماعياً، وذلك عن طريق إشراك الأطراف ذات المصالح في تحديد الأهداف الاستراتيجية للشركة في علاقتها مع المجتمع والبيئة المحلية، ويجب وضع سياسات واضحة ومحددة تحكم العلاقة مع الأطراف ذات المصالح.

٢- علي الشركات حماية وإحترام حقوق الأطراف ذات المصالح المحددة لهم بحكم القانون وذلك من خلال وجود إتفاقيات متبادلة معهم بما يحفظ حقوق جميع الأطراف. ومن المهم في هذا الصدد تشجيع الأطراف ذات المصالح علي لعب دور إيجابي نشط لتعظيم قيمة الشركة في الأجل الطويل.

٣- وفقاً لمبادئ المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية يتم توجيه اهتمام ونشاط الشركات الي أهداف تختلف عن الأهداف التقليدية للأداء الإقتصادي وهي تحقيق أفضل ربحية للمستثمرين وإنما توجيه إهتمامها إلي اهداف إجتماعية وبيئية تحقق الصالح العام لجميع الفئات ذات المصالح.

٤- يجب أن يتوافر للعاملين - بوصفهم أهم عناصر الأطراف ذات المصالح ومنظومة الإنتاج- الحرية في الإتصال بمجلس الإدارة للإبلاغ عن أية ممارسات غير قانونية ضدهم بما يخل بحقوقهم.

٥- يجب السماح بوضع آلية لتحفيز العاملين علي تحسين الأداء وأن يكون هناك نظام لربط المكافآت بمستوي الأداء أو تحفيزهم من خلال تملك جزء من أسهم الشركة.



- ٦- يجب علي الشركات مراعاة حقوق العاملين والجهات التي تمثلهم وأن يكون لهم صوت داخل اجتماعات الجمعية العمومية وذلك من خلال وجود ممثل أو أكثر لهم في اجتماعات الجمعية العمومية.
- ٧- يجب علي الشركات أن تقدم تقريراً عن سياساتها في التعامل مع الأطراف ذات المصالح، علي أن يتضمن ذلك التقرير معلومات عن السياسات الإجتماعية والبيئية للشركة.
- ويعني ذلك أن هذه الشركات تعمل في إطار من الشفافية، وأنها ملزمة بالتعاون مع الأطراف ذات المصلحة و باحترام حقوقهم. ويؤدي ذلك لزيادة الثقة في هذه الشركات وفي تحسين سمعتها وبالتالي وضعها داخل المجتمع.
- ٨- يجب أن تتضمن مجموعة القواعد والمبادئ والممارسات المهنية والأخلاقية بالشركات نطاقاً محدداً لعملية التقاضي والآليات التي يمكن اتباعها لحماية الأطراف ذات المصالح وتشجيعها- خاصة العاملين- للأبلاغ عن أي معاملات غير أخلاقية أو غير قانونية يمارسها ضدها المديرين التنفيذيين.
- ٩- يجب أن تتأكد الشركات من أن لديها نظام واضح لتلقي شكاوى العاملين أو الأطراف ذات المصالح من خارج الشركة علي أن يتم ذلك سواء بشكل شخصي أو من خلال هيئات التمثيل لهذه الأطراف يتعرض علي مجلس الإدارة في محاولة لحلها.
- ١٠- يجب ان تتوفر آلية للدائنين وغيرهم من الأطراف ذات المصالح لإخضاع الشركات للقوانين التي تمكنهم من الحصول علي حقوقهم.
- ١١- يجب أن يخضع الأداء الإجتماعي والبيئي للشركات للرقابة والمتابعة من جانب سوق المال وأنعكاس ذلك علي تقييم أسهم هذه الشركات في سوق المال.

### ٣/١١ مبدأ الشفافية والإفصاح

نظراً لأهمية توافر المعلومات في اتخاذ القرارات وفي تقييم الأداء والتعرف علي أوضاع الشركة والتأكد علي مصداقية الشركة أمام المتعاملين معها وأمام المجتمع الذي تتعايش معه، لذلك فإن مبدأ الإفصاح والشفافية من النواحي الأساسية لحوكمة الشركات وتفعيل مبدأ القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي والذي يتطلب التزام الشركات به.

وفيما يلي الربط بين القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي وبين الإفصاح والشفافية:

- ١- يجب علي كل شركة أن تحدد الأهداف الاستراتيجية والرئيسية التي تسعى لتحقيقها وأن تفصح عن ذلك أمام المجتمع، ويجب علي الشركات أن تقدم تقريراً توضح فيه إلي أي مدي تمكنت من تحقيق الأهداف الاستراتيجية الموضوعة.
- ٢- يجب علي الشركات التأكد من أن القوائم المالية، والإيضاحات المتممة لها متضمنة تقييم الأداء الإجتماعي والبيئي للشركات وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الإدارة يتم نشرها سنويا، وأن يتم مناقشة تقييم الأداء في اجتماع الجمعية العمومية للشركة، ولا بد أن يتم النشر بصورة تمكن أي فرد من الأطلاع بصورة واضحة علي أداء تلك الشركات.
- ٣- عند مواجهة تلك الشركات لبعض المخاطر فإنه يجب عليها أن تفصح بشكل كافي في الإيضاحات المتممة عن طبيعة تلك المخاطر وكيفية التعامل معها ومدى تأثيرها علي الأداء الإقتصادي والإجتماعي لهذه الشركات، لأن عدم التحديد الواضح لهذه المخاطر وتكاليفها المتوقعة قد يعطى صورة غير حقيقية عن الوضع الأقتصادي والأجتماعي لهذه الشركات.
- ٤- الإفصاح بشكل تام عن أي مشاركة للشركات في المشروعات الإجتماعية وما يتبعها من تقسيم لموارد وعوائد هذه الشركات.
- ٥- لإعطاء صورة حقيقية عن الوضع الإقتصادي والإجتماعي لهذه الشركات يجب الإفصاح بوضوح عن اية مساعدات مالية تقدمها أو تحصل عليها تلك الشركات بما في ذلك المنح التي يتم الحصول عليها من الدولة أو من أي أطراف أخرى.
- ٦- يجب علي الشركات أن تفصح عن قيمة الحوافز والمرتبات والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
- ٧- يجب أن تخضع عملية التصويت في الجمعية العمومية للإفصاح التام حتي يتعرف العاملين والمجتمع علي حيادية وعدالة عملية التصويت.
- ٨- يجب علي الشركات أن تقوم بإنشاء مواقع إلكترونية لها ونشر التقارير الدورية وكافة المعلومات المطلوب الإفصاح عنها علي هذه المواقع لتسهيل

الإطلاع علي هذه المعلومات من جانب الأفراد والمؤسسات والمجتمع وتقييم مدى التزام هذه الشركات بمسئولياتها الإجتماعية والبيئية.

### ٤/١١ مبدأ مسئوليات مجالس إدارات الشركات

أن مجلس إدارة أي شركة من الشركات يلعب دوراً هاماً ومحورى في تحديد الأهداف العامة للشركة ووضع الإستراتيجيات والسياسات العامة التي تحكم العمل داخل الشركة، وبالتالي فإن الأداء الإقتصادي والإجتماعي لشركة ما يتوقف بدرجة كبيرة علي القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة.

ويمكن الربط بين المسئولية الإجتماعية والبيئية للشركات وبين مسئوليات مجلس الإدارة:

١- يجب حماية مجلس الإدارة من أي ضغوط أو معوقات قد تؤثر علي أدائه أو تحول إهتمامه من التركيز علي تحقيق أهداف الشركة إلي تحقيق أهداف أخرى لا ترتبط بالشركة.

٢- يجب أن يتمتع مجلس الإدارة بسلطة كافية تخوله لإتخاذ قرارات إستراتيجية ووضع السياسات اللازمة لإدارة الشركة وعليه أن يتوافر بمجلس الإدارة كفاءات بشرية علي قدر كبير من الخبرة والتدريب قادرة علي القيام بذلك.

٣- مجلس الإدارة مسئول مسئولية كاملة أمام أعضاء الجمعية العمومية (بصفتهم ممثلين عن الملاك) عن أداء الشركة وعليه أن يعمل علي تحقيق مصالحهم علي أفضل وجه ممكن وأن يعامل جميع المساهمين بشكل متساوي.

٤- يجب إعطاء مجلس الإدارة السلطة في تعيين ومحاسبة المديرين التنفيذيين بما في ذلك العضو المنتدب والحق في تحديد مرتبه والتأكد من أن ذلك مرتبط بمستوي أداء الشركة الإقتصادي والإجتماعي.

٥- لتحديد مسئولية ومحاسبة مجلس الإدارة فإن تقرير مجلس الإدارة يجب أن يرفق مع القوائم المالية للشركة وأن يتم إرساله لمراقبي الحسابات لإبداء الرأي بشأنه، ويجب أن يتضمن التقرير معلومات كافية عن الشركة وأدائها الإقتصادي والإجتماعي والمخاطر التي تتعرض لها والعلاقة مع الأطراف ذات المصالح مع توضيح مدي مساهمة كل ذلك في تحقيق أوعدم تحقيق أهداف الشركة.

٦- يجب التأكيد علي أن أعضاء مجلس الادارة لديهم نفس المسئولية تجاه المساهمين ،ولذلك يجب أن يعمل علي تحقيق مصالح الشركة ومصالح

المساهمين ككل وليس خدمة طرف من المساهمين علي حساب أطراف أخرى لتحقيق العدالة الإجتماعية.

٧- يجب تمثيل العاملين داخل مجلس الإدارة، ويجب وضع وتطوير الآليات التي تتضمن أن أصوات العاملين داخل المجلس مسموعة وتمارس بشكل فعال وذلك لتحقيق نوع من العدالة الإجتماعية.

٨- يجب أن يحرص ممثلي العمال علي أداء واجباتهم وتحمل مسؤولياتهم مثلهم في ذلك مثل باقي أعضاء مجلس الإدارة وأن تكون تصرفاتهم بغرض تحقيق مصالح الشركة والمصالح العام.

٩- لا بد ان تكون عملية الترشيح والانتخاب لعضوية مجلس الإدارة مبنية علي أسس واضحة وشفافية كاملة للتأكد من عدالة وصدق عملية الانتخاب وزيادة الثقة في مجلس الإدارة.

١٠- يجب الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب وذلك لتحقيق نوع من التوازن بين السلطة والمسئولية وزيادة درجة المحاسبة وتحسين عملية اتخاذ القرارات.

١١- يجب وضع الآليات المناسبة لتقييم أداء مجلس الإدارة والحفاظ علي استقلاليته.

## ١٢- الدراسات السابقة

### ١- دراسة (El-gawhary (1979

كان السؤال الرئيسي لهذه الدراسة (هل كلا من الأداء الإجتماعي والمالي للشركات متكاملان؟) وذكرت الدراسة أن الشركات التي تراعي مسؤولياتها الإجتماعية هو مؤشر علي جودة الإدارة، ويتسق مع سياسات الإستثمار. وجدت الدراسة أن الشركات ذات المستوي المرتفع من المسئولية الإجتماعية يكون أدائها في سوق رأس المال أفضل من الشركات التي لا تراعي مسؤولياتها الإجتماعية وهذا دليل علي التكامل بين الأداء الإجتماعي والمالي للشركات.

### ٢- دراسة علام (١٩٩١)

هدفت هذه الدراسة إلي إلقاء الضوء علي مفهوم المراجعة الإجتماعية، وجهود الباحثين والمنظمات المهنية العربية والعالمية في هذا المجال، وتحديد المسببات التي أدت إلي صعوبة تحديد الإطار الفكري للمراجعة الإجتماعية في

الدول النامية عامة والعربية خاصة ومن ثم اقتراح نموذج لمراجعة الأداء الاجتماعي والإقتصادي. وخلصت الدراسة الي عدة نتائج هي:

أ- موضوع مراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال لم يحظ بالقدر الكافي من الإهتمام من جانب المنظمات المهنية بما في ذلك في الدول العربية.

ب- الإطار العام للأداء الاجتماعي إطار غير محدد المعالم، ولم يتفق علي أبعاده حتي اليوم بشكل قاطع.

ج- الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال هو نشاط يمكن تقنيته عن طريق تحديد فئاته ومجالاته.

### ٣- دراسة أبو خشبة (2002)

يرى أبو خشبة أن هناك اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة بالتكاليف البيئية وكيفية قياسها واطهارها في القوائم المالية، وإدخالها ضمن عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء. كما يرى أيضاً أن عدم الالتزام بالمستويات القياسية للتلوث يؤدي إلى أضرار للأفراد والموارد الطبيعية التي يصيبها التلوث، وأن التزام المنشأة بهذه المستويات يترتب عليه مجموعة من التكاليف البيئية يتمثل عائدها في منفعة يحصل عليها المجتمع. وقد أشار إلى أسباب الإهتمام بالتكاليف البيئية وهي أنها كبيرة ومتزايدة ومبعثرة، كما أنها لاتؤخذ في الاعتبار عند فحص ودراسة أي مشروع جديد. وقد قسم التكاليف البيئية إلى أربعة أنواع هي:

- تكاليف أنشطة الحماية، وتهدف إلى خفض وإزالة أسباب التلوث.
- تكاليف أنشطة التقييم، وتهدف إلى قياس ومتابعة مصادر التلوث البيئي المحتملة.
- تكاليف أنشطة الرقابة، وتهدف إلى الرقابة والتحكم في المواد المستخدمة الضارة بالبيئة.
- تكاليف أنشطة الفشل، وهي تلك الناجمة عن سوء استخدام الموارد الطبيعية وبالتالي تؤدي إلى الضرر بالبيئة.

### ٤- دراسة Estes (1989)

حاولت الدراسة إيضاح كيفية التقرير عن النشاط الاجتماعي للشركات وأشارت الي أن نتائج الأداء الاجتماعي للشركة يجب أن يتم من خلال تقرير منفصل عن التقارير المحاسبية.

وأوضحت الدراسة أن التقرير عن النشاط الإجتماعي يجب أن يغطي ثلاثة محاور من الأنشطة الخاصة بـ:

- الأفراد العاملين
- الأنشطة الخاصة بالبيئة
- الأنشطة الخاصة بالانتاج

ويجب تحديد الجوانب الإيجابية والسلبية لكل نشاط، كما أن تحديد نتائج الأداء الاجتماعي يتم عن طريق مقابلة أجمالي المنافع الإجتماعية التي تحققت للمجتمع بأجمالي التكاليف الإجتماعية التي تحملها المجتمع.

#### ٥- دراسة (Shotter 1994)

هدفت هذه الدراسة الي التعرف علي مدي تحمل الشركات في جمهورية جنوب أفريقيا مسؤولياتها الإجتماعية، وحددت مجالات المسؤولية الإجتماعية فيما يتعلق بالبيئة والموظفين وطبقت الدراسة علي عينة من الشركات الإقتصادية في مختلف القطاعات.

وقد خلصت هذه الدراسة الي عدة نتائج هي:

أن الشركات عامة تركز عند تحملها مسؤولياتها الإجتماعية علي العاملين أولاً ثم تليها البيئة علي عكس الشركات التي تعمل في قطاع التعدين التي أبدت اهتماماً أكبر تجاه البيئة كذلك توجد لدي هذه الشركات أنظمة إدارية مصصمة خصيصاً لتحقيق الالتزام بالمسؤولية الإجتماعية أكثر من تلك الأنظمة المتوفرة في قطاعي المال والصناعة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل من أجل الوصول الي دليل يساعد في تقييم المسؤولية الإجتماعية للشركات لمختلف القطاعات فيما يتعلق بالموظفين والبيئة.

#### ٦- دراسة (Mc Mahon 1995)

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي كيفية التعامل مع معلومات المسؤولية الإجتماعية في المجتمع الأسترالي خاصة مايتعلق منها بالبيئة. وقد خلصت الدراسة إلي التأكيد علي أهمية المسؤولية الاجتماعية من خلال محاور سياسية ومجتمعية في ظل نظام المجتمع المفتوح ونظام السوق المفتوح وكذلك التأكيد علي دور الحكومة في هذا السياق.

عرض Kitzman في هذه الدراسة نتائج إحدى الدراسات The Aloca study التي كان الهدف منها تحديد التكاليف البيئية، وإبراز الفوائد المحققة من دمج قضايا البيئة بالإنتاج، وكيفية الوصول إلى أداء بيئي أفضل. وقد ميزت الدراسة بين نوعين من التكاليف البيئية، هما: التكاليف البيئية الصريحة والتكاليف البيئية الضمنية، وبين نوعين آخرين من التكاليف البيئية، هما التكاليف الخاصة والتكاليف العامة.

ولتوضيح كيفية تبويب التكاليف الصريحة والضمنية والخاصة والعامة فقد أورد Kitzman أربعة أمثلة لها، على النحو التالي:

**المثال الأول:** التكاليف الصريحة والخاصة بالقسم، فإذا تم نسب المصروف البيئي إلى قسم معين، وتم ذكر أرقام هذه الحسابات بشكل صريح في حسابات القسم باعتبارها متعلقة بالقسم في هذه الحالة تعتبر تكاليف صريحة وخاصة بالقسم .

**المثال الثاني:** التكاليف الضمنية والخاصة بالقسم، فإذا تم الاحتياج إلى جزء من أصل فإن تكلفة هذا الجزء تنسب إلى حساب القسم. وإذا كان استخدام هذا الجزء من أجل أمور متعلقة بالبيئة، فإن تكلفتها لا تصنف صراحة بتكلفة بيئية، لهذا فإن تكلفة هذا الجزء تعدّ ضمنية، ولكنها تنسب للقسم المسبب لها .

**المثال الثالث:** التكاليف الصريحة وغير الخاصة بالقسم، وجميع التكاليف في حسابات هذا القسم يمكن عدّها بيئية. وعلى الرغم من ذلك فإن التكاليف لا يتم نسبها للقسم المسبب فيها، وبدلاً من ذلك توزع على الشركة، أو على وحدة النشاط.

**المثال الرابع:** التكاليف الضمنية غير الخاصة بالقسم، إن تكلفة عمل القسم تبقى ضمن القسم، ثم يتم توزيعها في النهاية على مستوى وحدة النشاط دون الرجوع للقسم الذي طلب الخدمة. وهذا النوع من التكاليف هو الأقل تفضيلاً في الأمثلة الأربعة، لأنها الأكثر صعوبة في حساب التكاليف البيئية لأغراض الإدارة والتحكم.

#### ٨- دراسة (Zachry et al 1998)

أشارت الدراسة إلى أن المنشآت في السنوات الأخيرة واجهت تزايداً مستمراً في التكاليف البيئية. وهذا التزايد دفع المحاسبين بشكل قوي إلى تصميم

نظام معلومات يعمل على توفير معلومات عن التكاليف البيئية. وكان الهدف من الدراسة هو شرح الجانبين الإيجابي والسلبي في طرق تقييم التكاليف البيئية.

أشارت الدراسة إلى أن الاهتمام الرئيسي بمنشآت الأعمال في السبعينات كان منصبا على إجمالي التكاليف التي ستتحملها، وهل هذه التكاليف ستزيد من القدرة التنافسية للمشروعات الأمريكية. كما أظهرت أن انتقال المصانع الأمريكية من المدينة إلى خارجها كان تقاديا لأنظمة العمل وليس بسبب أنظمة وكالة حماية البيئة (EPA) Environmental Protection Agency.

وأشار Zachry et al إلى أن هناك نوعين من التكاليف البيئية، تكاليف بيئية خاصة بالموقع، وتكاليف بيئية خاصة بالإنتاج على النحو التالي:

١- التكاليف البيئية الخاصة بالموقع: هناك طريقتان لحساب التكاليف البيئية، الطريقة الأولى التكاليف المستحقة accrual costs حالياً كوسيلة لتقدير التكاليف أو المصروفات المستقبلية، أما الطريقة الثانية فهي خصم جميع التكاليف مرة واحدة من المصروفات one time charge.

٢- التكاليف البيئية الخاصة بالإنتاج: تنشأ بعض التكاليف البيئية مع المنتج، وتتراكم خلال الإنتاج المستمر للمنشأة ومن أمثلة هذه التكاليف تلك الخاصة بالتحكم البيئي، وتكلفة التخلص من النفايات، والضرائب المتعلقة بالبيئة. وقد يبدو للوهلة الأولى أن تكاليف التحكم البيئي و تكلفة النفايات لا تمثل أي مشكلة بالنسبة لخصم هذه التكاليف من المنتج الملائم، ولكن بنظرة أعمق نجد أن مشكلة توزيع هذه التكاليف على مواقع الإنتاج وخاصة في حالة تعدد المنتجات مشكلة لا تقل عن مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة في المحاسبة التقليدية.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن التكاليف البيئية لمنشآت الأعمال أصبحت عاملاً مؤثراً في عملياتها. فالزيادة في التكاليف البيئية ستوفر معلومات جديدة لمدراء المصانع، وهذه المعلومات سيكون حافزاً للإدارة لتقسيم الإنتاج إلى خلايا صناعية. وهذه الطريقة تسمح بتحديد أدق لجميع تكاليف التشغيل بغض النظر ما إذا كانت هذه التكاليف صناعية غير مباشرة أو تكاليف بيئية بما يساعدها على تسعير منتجاتها بشكل مناسب.



## ٩ - دراسة ( Boer & Hoyt ( 1998 )

توصي هذه الدراسة بضرورة التركيز على التكاليف البيئية، الأمر الذي قد لا يعيره المدراء اهتماماً على الرغم من ازدياد حجم هذه التكاليف من عام إلى آخر، إضافة إلى انتشارها في أجزاء عديدة من المنشآت. فعلى سبيل المثال قدرت وكالة حماية البيئة " Environmental Protection Agency (EPA) ما تصرفه الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية بأكثر من مائة بليون دولار فقط في العام ١٩٩٠، وما يعادل مائتين بليون دولار في العام ١٩٩٥.

وفي عام ١٩٨٣ طلبت الشركات المتخصصة في التخلص من النفايات رسوماً قدرها ٣ دولار لكل طن من النفايات الخاصة بالسلع التجارية، وفي عام ١٩٩٣ دفع المستهلكون ١٣٠ دولاراً لكل طن لنفس الخدمة.

ولتوضيح طبيعة ونوعية التكاليف البيئية التي تواجه المدراء، تضمنت دراسة Boer حالة شركة Myers الصناعية، وتفصيلاً لطبيعة التكاليف البيئية في تلك الشركة بهدف توضيح ما يمكن أن يتخذه المديرون حيال هذه التكاليف.

كما قدم Boer ثلاثة استراتيجيات لحماية البيئة هي كالتالي:

١- استراتيجية نهاية الأنبوب End of pipe .

٢- تطوير العمليات التشغيلية

٣- منع التلوث

كما قدم Boer دراسة لمكافحة التلوث لإحدى الشركات الصناعية وهي شركة ملفورد. ويرى Boer ضرورة بناء نظام للرقابة على التكاليف البيئية، ولتحقيق ذلك فإنه يرى ضرورة أن يتبع المدراء نفس المبدأ الأساسي المتبع في الرقابة على أي تكاليف أخرى، وذلك بجعل كل مدير مسؤول عن تكاليف معينة. وتتمثل وجهة نظر Boer أن متخذي القرارات الذين يتسببون في اتخاذ قرارات ذات علاقة بانتاج النفايات و الانبعاثات في الهواء هم الوحيدون الذين بإمكانهم التأثير على التكاليف المرتبطة بهذه العناصر، فهو يرى أن التكاليف البيئية لم يعد بالامكان تجاهلها لإزدياد حجمها بالإضافة إلى أنها أصبحت تتطلب اهتماماً إدارياً عالياً.

## ١٠ - دراسة ( Letmathe & Doost ( 2000 )

أشار الباحثان في الدراسة إلى أن الحكومة الألمانية قدمت عدداً من الأنظمة الجديدة في مجال البيئة ما بين عامي ١٩٨٠ و ١٩٩٠. وهذا الأمر دفع

العديد من الشركات إلى الإذعان إلى تحمل تكاليف التخلص من المياه غير الصالحة، وتقليل الانبعاثات الضارة من المصانع. كما دفعها أيضاً للتحرك من أجل إلقاء نظرة عن قرب على تكاليف تدفق مخرجاتها. كما أشارت الدراسة إلى أن إحدى الدراسات وهي دراسة Klassen & McLaughlin 1996 وجدت آثاراً قوية لتأثيرات البيئة على أداء المنشآت.

كما عرض Letmathe & Doost في دراستهما وجهة نظر أحد الباحثين المهتمين بالتكاليف البيئية وهو Ansari 1997، حيث أوضح أن هذا الأخير يرى أن تخصيص التكاليف البيئية بالعناصر المسببة لها يؤدي إلى تقليل التكلفة في مناطق أخرى. كما أوضح الباحثان تكلفة التأثيرات البيئية، فلكي يتم تتبع تدفق المواد و الطاقة فإنه يجب أن يتم ربطها بمسبباتها. ومن وجهة نظرهما فإن هناك ثلاثة تأثيرات بيئية:

- ١- تأثير المدخلات Inputs على البيئة .
- ٢- تأثير عمليات التشغيل Process على البيئة .
- ٣- تأثير المنتجات المخرجات Outputs على البيئة .

ويرى Letmathe & Doost أن توضيح التكلفة البيئية تمنح الشركة الفرصة للتخطيط والرقابة ومتابعة التأثيرات البيئية بشكل أكثر تنظيماً. وبصورة أخرى فقد أوضح تفاصيل التكاليف الداخلية للتأثيرات البيئية، وتتمثل في كميات المواد والطاقة المسجلة في المستندات، وينبغي تقييمها بتكلفتها الحقيقية، بالإضافة لتكلفة الشراء وأي تكاليف أخرى متعلقة بها على النحو التالي:

- تكاليف المعالجة الناتجة من الانفصال، كالنكوير وتنظيف المواد المستعملة أو الفضلات غير المرغوب فيها.
- تكاليف الدعم اللوجستيكي، والذي يتضمن تكاليف التخزين والنقل.
- تكاليف مخاطر البيئة، التي يتم تحديدها بالمخاطر المالية غير المؤكدة، بالنظر إلى وقت حدوثها وكميتها.
- تكاليف المتابعة، التي يتم تحملها من خلال التوثيق ومتابعة التأثيرات البيئية الضارة لضمان الالتزام بقوانين حماية البيئة.
- تكاليف الرقابة الإضافية، التي يمكن استخدامها لوضع حواجز بغرض تقليل استعمال المواد ذات التأثير المضر بالبيئة.

١٠ - دراسة (Boone & Howes 1996)

استعرضت هذه الدراسة أهمية التكامل بين تكلفة التأثيرات البيئية وأنظمة اتخاذ القرار في إحدى المنشآت "Ontario Hydro" التي ساهمت بدرجة كبيرة في تحسين موقعها التنافسي بين الشركات المثيلة.

ويرى الباحثان أن منهج تحديد التكلفة الشاملة Full Cost Accounting (FCA) سيزيد من القدرة التنافسية للشركة من خلال عدة طرق. فهي من ناحية تنمي وعي المنشأة بأهمية التكاليف البيئية، الأمر الذي يساعدها على إدارة هذه التكاليف بشكل أفضل، وسينعكس ذلك بالتالي على مقدر الشركة على توليد الأموال. كما أنها من ناحية أخرى تساعد جهات اتخاذ القرار بالشركة على تفهم الحسابات والوثائق الخاصة المتعلقة بالبيئة التي تؤثر على أنشطتها المختلفة. ويرى Boone & Howes أن هناك عشرة نقاط أساسية لازمة لتطوير

أي منشأة لمنهجها لتحديد التكلفة الشاملة وهي كالتالي:

- اعتبار أن هذا المنهج قضية المنشأة: وسبب ذلك أن الكثير من المنشآت نادراً ما تنظر إلى أن قضايا البيئة على أنها قضايا تخص المنشأة ككل.
- تعميم وتوسيع مفهوم FCA في المنشأة.
- تطبيق مفهوم FCA بطريقة استراتيجية.
- تأسيس فريقين مؤيد ومعارض لمفهوم تحديد التكلفة الشاملة من المنظمة.
- التعريف الواضح لمفهوم محاسبة التكلفة الشاملة بالنسبة للشركة.
- وضوح الأفكار والمصطلحات.
- الربط بين التكاليف الداخلية والخارجية.
- عدم توقع تنفيذ وتطوير FCA بين ليلة وضحاها.
- ضرورة الاهتمام بالبيئة لجذب العملاء.

١٢ - دراسة (Jack Marsden 1996)

يرى Marsden أن الاهتمام بالقضايا البيئية كان منصباً إلى حد كبير على الصناعات التي تطلق أدخنة أو ما يطلق عليها "الصناعات الدخانية"، أما في الوقت الحاضر فقد أصبح هناك اعتراف بأن الاهتمام بالبيئة مرتبط بجميع الصناعات، والسبب ببساطة كونها تستخدم وتبدد الطاقة والموارد الطبيعية. ولقد أسفر زيادة الوعي البيئي عن نشر بعض المنظمات لتقارير بيئية سنوية تتوازي

مع الحسابات التقليدية السنوية. كما يرى Marsden أن تخفيض الإهدار والنفقات waste بشكل أو بآخر يعدُّ أحد الأسباب الرئيسة للتحسن البيئي.

ويرى Marsden أنه بناءً على التسليم بهذه القضية فإن على المنشآت أن تقوم بجعل تكاليف الطاقة ضمن مسؤوليات مدير الطاقة، وذلك لضمان الرقابة عليها على جميع مستويات الشركة. ويرى Jack Marsden بأنه عندما يتم وضع مقياس لجميع النقاط المهمة في المنشأة فيما يتعلق باستخدام الطاقة فإنه حينئذٍ يمكن وضع مجموعة من الأهداف الواقعية.

كما استعرضت الدراسة دور نتائج التقارير في تحقيق الرقابة على الطاقة، إذ يرى Marsden أن الغرض من جميع التقارير الرقابية ينبغي أن تكون لتنفيذ العمل، وليس لتوفير المعلومات فقط، ومن الممكن التوصل لذلك في حال:

- صدورها في وقت الحاجة لاتخاذ القرار .
- أن يكون لدى المتلقين الصلاحية لاتخاذ القرار .
- إذا ما تم إيصالها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار .
- أن تكون المعلومات المتوفرة واضحة ومفهومة .
- أن يتم عرضها بطريقة جذابة eye-catching .

## ١٢- الدراسة الميدانية

تتضمن الدراسة الميدانية:

١٢-١ استقراء الواقع الفعلي للتقارير المالية التي تنشرها الشركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق رأس المال السعودي خلال عامي ٢٠٠٧، ٢٠٠٨ وما تتضمنه تلك القوائم من معلومات عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وأجراء تحليل لهذه المعلومات لتحديد أفضل قطاع ينشر هذه المعلومات، وأفضل شركة في كل قطاع مع ترتيب لهذه الشركات، وتحديد أكثر معلومة عن الإداء الاجتماعي والبيئي يتم نشرها في التقارير المالية للشركات، وذلك بالقياس الي مؤشرات الأداء الاجتماعي والبيئي الواردة في قائمة للإفصاح الإختياري في دراسة Meek et.al 1995 والتي تم تطبيقها في الشركات الأمريكية والأوربية، كما استخدمت بواسطة Chau and Gray 2002 لقياس الإفصاح الإختياري في عدد من الشركات السنغافورية وفي هونج كونج، والسبب في اختيار هذه القائمة أنها معتمدة علي عدد كبير من المصادر وكانت نتيجة لتحليل الإتجاهات الدولية والملاحظات علي معايير التقارير المالية.

١٣-٢ وكذلك استقراء مدي تطبيق الشركات المساهمة المسجلة في سوق رأس المال السعودي لمبادئ حوكمة الشركات الواردة في لائحة حوكمة الشركات السعودية والتي تتضمن تسعة عشر مادة ومدى تطبيق هذه المبادئ في كل قطاع مع تحديد أفضل قطاع وأفضل شركة .

وقد قام الباحث بدراسة وتحليل التقارير المالية لعدد ٥٢ شركة من الشركات المساهمة السعودية المسجلة في سوق رأس المال السعودي شملت ١٥ قطاع من القطاعات الاقتصادية الممثلة للاقتصاد الوطني السعودي وكان نسبة الشركات في كل قطاع كما يلي:

القطاع	عدد الشركات	نسبة الشركات/اجمالي العينة
١- المصارف والخدمات المالية	٧	١٣,٥%
٢- الصناعات البتروكيماوية	٤	٧,٧%
٣- الأسمنت	٦	١١,٥%
٤- للتجزئة	٤	٧,٧%
٥- الطاقة والمرافق الخدمية	١	١,٩%
٦- الزراعة والصناعات الغذائية	٩	١٧,٣%
٧- الاتصالات وتقنية المعلومات	٢	٣,٨%
٨- التأمين	١	١,٩%
٩- شركات الاستثمار المتعدد	٣	٥,٨%
١٠- الاستثمار الصناعي	٤	٧,٧%
١١- التشييد والبناء	٣	٥,٨%
١٢- التطوير العقاري	٣	٥,٨%
١٣- النقل	٣	٥,٨%
١٤- الإعلام والنشر	١	١,٩%
١٥- الفنادق والسياحة	١	١,٩%
الإجمالي	٥٢	١٠٠%

وكانت بيانات المسؤولية الاجتماعية والبيئية المنشورة في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية عامي ٢٠٠٧،٢٠٠٨ تخص أربعة مجالات بوبها الباحث كما يلي:-

نوعية البيانات	مجالات المسؤولية الاجتماعية والبيئية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- معلومات عن العاملين</li> <li>- مبررات تغيير عدد العاملين</li> <li>- المبالغ المنصرفة علي التدريب</li> <li>- نوعية التدريب</li> <li>- نوعية العاملين الذين تم تدريبهم</li> <li>- عدد العاملين الذين تم تدريبهم</li> <li>- تكاليف السلامة والتأمين داخل الشركة</li> <li>- معلومات عن الحوادث بالشركة</li> </ul>	١- مجال العاملين
<ul style="list-style-type: none"> <li>- سلامة المنتجات</li> <li>- برامج حماية البيئة</li> </ul>	٢- مجال البيئة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الإستراتيجية والأهداف الإجتماعية</li> <li>- التبرعات الخيرية</li> <li>- البرامج الإجتماعية</li> </ul>	٣- مجال المجتمع
<ul style="list-style-type: none"> <li>- سياسات الأبحاث والتطوير</li> <li>- مواقع أنشطة الأبحاث والتطوير</li> <li>- تحليل المتنافسين</li> </ul>	٤- مجال البحوث والتطوير
١٦	الإجمالي

وقد تم قياس مستوى أفصاح كل شركة من ٥٢ شركة عينة الدراسة عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والبيئية (١٦ بيان والتي تمثل ١٠٠%) والتي تم تحديدها في الجدول السابق وكانت نتيجة تحليل معلومات التقارير المالية للشركات المساهمة المسجلة في سوق رأس المال السعودي (ملحق ١ للبحث) كما يلي:-

القطاع	أفضل شركة أفصحت عن معلومات إجتماعية وبيئية	نسبة الإفصاح عن معلومات إجتماعية وبيئية	أفضل بيان عن معلومات إجتماعية وبيئية	نسبة الإفصاح عن هذا البيان في هذا القطاع
١- المصارف	البنك العربي الوطني	%٥٠	التبرعات الخيرية	%٥٧
٢- الصناعات البتر وكيمائية	شركة سابك	%٤٣,٨	سياسة الأبحاث والتطوير	%٧٥
٣- الأسمنت	شركة ينبع	%٣٧,٥	نوعية العاملين الذين تم تدريبهم	%٦٦,٧
٤- التجزئة	شركة الدريس	%١٨,٧٥	مواقع أنشطة البحث والتطوير	%٥٠
٥- الطاقة والمرافق	شركة الكهرباء السعودية	%٨٧,٥	شركة واحدة	—
٦- الزراعة والصناعات الغذائية	شركة أنعام	%٣١,٢٥	برامج حماية البيئة	%٣٣,٣
٧- شركات الإستثمار المتعدد	شركة سيسكو	%٥٠	مواقع أنشطة البحث والتطوير	%١٠٠

الإستثمار الصناعي	شركة الدوائية	١٢,٥%	معلومات عن العاملين - سياسات ومواقع أنشطة الأبحاث والتطوير	٢٥%
التشييد والبناء	شركة أنابيب	١٢,٥%	التبرعات الخيرية - مواقع أنشطة البحث والتطوير	٣٣,٣%
١- التطوير العقاري	شركة تعمير	٢٥%	مواقع أنشطة البحث والتطوير	٦٦,٧%
١- النقل	شركة النقل الجماعي	٢٥%	معلومات عن العاملين - نوعية التدريب والعاملين الذين تم تدريبهم وعددهم - سلامة المنتجات وبرامج حماية البيئة - البرامج الإجتماعية	٣٣,٣%
١٢- الإعلام والنشر	شركة تهامة	٦,٢٥%	شركة واحدة	—
١٢- الفنادق والسياحة	شركة شمس	٦,٢٥%	شركة واحدة	—
١٤- الإتصالات وتقنية المعلومات	شركة الإتصالات السعودية	٢٥%	عدد العاملين الذين تم تدريبهم	١٠٠%
١٥- التأمين	الشركة التعاونية	٣٧,٥%	شركة واحدة	—

من التحليل السابق يتضح ما يلي :-

- ١- أفضل قطاع أفصح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية كان - قطاع الطاقة والمرافق كانت نسبة الإفصاح ١٠٠% (شركة كهرباء السعودية)
  - قطاع المصارف والخدمات المالية كانت نسبة الإفصاح ٥٠%(البنك العربي الوطني)
  - قطاع شركات الإستثمار المتعدد كانت نسبة الإفصاح ٥٠%(شركة سيسكو)
  - ٢- أفضل بيان عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية تم الإفصاح عنه كان -مواقع أنشطة البحوث والتطوير ١٠٠%
  - عدد العاملين الذين تم تدريبهم ١٠٠%
- وهذا يثبت صحة الفرض الرابع للبحث بأن هناك تباين بين الشركات في الأهتمام بالإفصاح والتقرير عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية. كذلك قام الباحث بترتيب شركات العينة تنازليا حسب نسبة الإفصاح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئة كما يلي:-

الترتيب	أسم الشركة	النسبة	الترتيب	أسم الشركة	النسبة
١	كهرباء السعودية	%٨٧,٥	٢٧	القصيم	%١٢,٥
٢	البنك العربي	%٥٠	٢٨	المتطورة	%١٢,٥
٣	سيسكو	%٥٠	٢٩	الدوائية	%١٢,٥
٤	الراجحي	%٤٣,٧٥	٣٠	أنابيب	%١٢,٥
٥	سابك	%٤٣,٧٥	٣١	بنك الأستثمار	%٦,٢٥
٦	تعاونية للتأمين	%٣٧,٥	٣٢	البنك الفرنسي	%٦,٢٥
٧	ينبع	%٣٧,٥	٣٣	الصحراء	%٦,٢٥
٨	الجنوب للأسمنت	%٣١,٢٥	٣٤	بيشه	%٦,٢٥
٩	أنعام	%٣١,٢٥	٣٥	الباحة	%٦,٢٥
١٠	بنك سامبا	%٢٥	٣٦	زجاج	%٦,٢٥
١١	التصنيع	%٢٥	٣٧	عقارية	%٦,٢٥
١٢	اتصالات	%٢٥	٣٨	تهامة	%٦,٢٥
١٣	النقل الجماعي	%٢٥	٣٩	شمس	%٦,٢٥
١٤	تعمير	%٢٥	٤٠	المجموعة	%٠
١٥	تبوك للأسمنت	%٢٥	٤١	ثمار	%٠
١٦	تبوك للزراعة	%٢٥	٤٢	فتيحي	%٠
١٧	البنك الهولندي	%١٨,٧٥	٤٣	المراعي	%٠
١٨	بنك البلاد	%١٨,٧٥	٤٤	حائل	%٠
١٩	العربية للأسمنت	%١٨,٧٥	٤٥	أسماك	%٠
٢٠	سعودية للأسمنت	%١٨,٧٥	٤٦	جازان	%٠
٢١	الدريس	%١٨,٧٥	٤٧	صادرات	%٠
٢٢	نادك	%١٨,٧٥	٤٨	كيميائية	%٠
٢٣	النقل البحري	%١٨,٧٥	٤٩	صدق	%٠
٢٤	اتحاد للاتصالات	%١٨,٧٥	٥٠	زامل	%٠
٢٥	يمامة للأسمنت	%١٢,٥	٥١	طيبة	%٠
٢٦	جرير	%١٢,٥	٥٢	مبرد	%٠

ويلاحظ مما سبق أن أكثر خمس شركات ذات إفصاح إختياري عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئة هي شركة كهرباء السعودية، البنك العربي، سيسكو، بنك الراجحي، سابك. وهذا ما يؤكد وجود تباين بين الشركات المساهمة السعودية في الإفصاح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئة .

- قياس مدي تطبيق الشركات لمبادئ لائحة حوكمة الشركات السعودية عامي



تطبيق أم لا مبادئ الحوكمة	القطاع والشركات	تطبيق أم لا مبادئ الحوكمة	القطاع والشركات
تطبيق	التجزئة	تطبيق	الخدمات المالية والبنوك
تطبيق	ثمار	لا تطبيق	السعودي للاستثمار
تطبيق	فتحي	تطبيق	السعودي الهولندي
تطبيق	جرير	تطبيق	السعودي الفرنسي
١٠٠%	الدريس	تطبيق	العربي الوطني
تطبيق	النسبة المئوية للتطبيق	تطبيق	سامبا
١٠٠%	الطاقة	تطبيق	التراجي
تطبيق	كهرباء السعودية	تطبيق	البلاد
١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق	٨٥,٧%	النسبة المئوية للتطبيق
تطبيق	الزراعة	تطبيق	البتروكيماويات
تطبيق	المراعي	تطبيق	سابك
تطبيق	أنعام	تطبيق	التصنيع
تطبيق	نادك	تطبيق	المجموعة
تطبيق	القصيم	تطبيق	الصحراء
تطبيق	حائل	١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق
لا تطبيق	تبوك	تطبيق	الأسمت
تطبيق	الأسماك	تطبيق	العربية
تطبيق	بيشه	تطبيق	اليمامة
لا تطبيق	جازان	تطبيق	السعودية
٧٧,٨%	النسبة المئوية للتطبيق	لا تطبيق	الجنوب
تطبيق	أستثمار متعدد	لا تطبيق	ينبع
تطبيق	المتطورة	تطبيق	تبوك
تطبيق	سيسكو	٦٦,٧%	النسبة المئوية للتطبيق
١٠٠%	الباحة	تطبيق	تشديد وبناء
تطبيق	النسبة المئوية للتطبيق	تطبيق	صدق
تطبيق	أستثمار صناعي	تطبيق	أنابيب
تطبيق	زجاج	تطبيق	الزامل
تطبيق	الكيميائية	١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق
تطبيق	دوائية	تطبيق	تطوير عقاري
تطبيق	صادرات	تطبيق	عقارية
١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق	تطبيق	طبية
تطبيق	فنادق وسياحة	تطبيق	تعمير
١٠٠%	شمس	١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق
تطبيق	النسبة المئوية للتطبيق	تطبيق	نقل
١٠٠%	اتصالات	تطبيق	بحري
تطبيق	الاتصالات السعودية	تطبيق	جماعي
تطبيق	اتحاد الاتصالات	تطبيق	مبرد
١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق	١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق
تطبيق	التأمين	تطبيق	إعلام
١٠٠%	التعاونية	١٠٠%	تهامة
تطبيق	النسبة المئوية	١٠٠%	النسبة المئوية للتطبيق

واتضح من نتائج التحليل السابق أن:

- أن كل القطاعات تطبق مبادئ حوكمة الشركات الواردة في لائحة حوكمة الشركات السعودية بنسبة ١٠٠% ما عدا:
- ١- قطاع الخدمات والبنوك تطبق بنسبة ٨٥,٧%
  - ٢- قطاع الأسمت يطبق بنسبة ٦٦,٧%
  - ٣- قطاع الزراعة يطبق بنسبة ٧٧,٨%

وهذا يشير الي مدي التزام الشركات السعودية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لأهميتها للاقتصاد في المملكة ولكن تضمينها مبدأ المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية سوف يدعم من قيمة هذه المبادئ ويرفع من قيمة الشركات أمام المجتمع وفي سوق رأس المال وهذا يثبت صحة الفرض الأول والثاني للبحث علي التوالي بأن هناك أهمية لتطبيق الإطار المقترح الخاص بالقياس والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية وتضمينها مبادئ حوكمة الشركات، وأن القياس والإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي للشركات السعودية يحسن من الأداء الاقتصادي لهذه الشركات.

كما يلاحظ من الجدول التالي أن أكبر القطاعات التي تفصح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية أختيارياً هي أكبر القطاعات ألتزاما بتطبيق مبادئ ومواد لائحة حوكمة الشركات السعودية وهذا يدل علي مدي أهمية تضمين المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية ضمن مبادئ حوكمة الشركات حتي يكون هناك ألتزام للشركات بالإفصاح عن هذه البيانات ضمن قوائمها وتقاريرها المالية لجعلها أكثر شمولاً وهذا يثبت صحة الفرض الثالث للبحث بأن القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع لأداء الإجتماعي والبيئي يجعل التقارير المالية للشركات السعودية أكثر شمولاً.

القطاع	نسبة الإفصاح عن بيانات المسؤولية الإجتماعية والبيئية	نسبة تطبيق مبادئ ومواد لائحة الحوكمة
١- الطاقة والمرافق	١٠٠%	١٠٠%
٢- المصارف والخدمات المالية	٥٠%	٨٥,٧%
٣- شركات الأستثمار المتعدد	٥٠%	١٠٠%

أصبحت المسؤولية الاجتماعية والبيئية من الممارسات الأساسية فى ثقافة الشركات، وأصبحت التقارير لا تشير فقط إلى الأداء الاقتصادى للشركات وإنما شملت أيضاً استخدام والتقرير عن المؤشرات البيئية والاجتماعية لتقييم التأثير الكامل لأنشطة الشركة على المجتمع والبيئة التى تعمل فيها الشركات.

وفى ظل هذا المناخ العام، حدث نوع من الضغط الشديد على المحاسبين والمراجعين للدخول فى هذا المجال. كذلك ظهرت المطالبات الكثيرة بتطبيق آليات ومبادئ الحوكمة خاصة فى ظل الإنهيارات الاقتصادية والأزمات المالية فى العديد من الشركات الكبرى، ورغم ذلك لم تتضمن مبادئ حوكمة الشركات ما يلزم بالتقرير والإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية والبيئية حيث تعتبر فى معظم البلدان بيانات إفصاح اختياري خاصة فى المملكة العربية السعودية وليس هناك إلزام بها، لذلك اقترح الباحث إطار لتضمين المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن مبادئ حوكمة الشركات لتطوير التقرير والإفصاح المحاسبى فى الشركات السعودية ولجعل القوائم والتقارير المالية أكثر شمولاً بإضافة البعد الاجتماعى والبيئى لها.

وقام الباحث باستقراء التقارير المالية (٥٢ شركة عينة الدراسة) من الشركات السعودية واتضح أن هناك تفاوت واضح بين الشركات فى التقرير والإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية والبيئية لأنها تعتبر بيانات إختيارية ، كذلك وجد أن هناك التزام من الشركات بتطبيق آليات ومبادئ لائحة حوكمة الشركات السعودية الصادرة فى ٢٠٠٦/١١/١٢ والمعدلة ٢٠٠٨/٥/١٩م.

ووجد الباحث أن الشركات الملتزمة بتطبيق آليات ومبادئ حوكمة الشركات، أيضاً من أكثر الشركات إفصاحاً عن بيانات المسؤولية الاجتماعية والبيئية وهذا ما يؤيد الإطار المقترح لتضمين محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن مبادئ لائحة حوكمة الشركات السعودية لكى تصبح بيانات الزامية يجب أن تقرر وتفصح عنها الشركات مما يحسن من قيمة الشركات وبالتالي تنشيط سوق رأس المال وزيادة التنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى القومى.

### توصيات البحث:

- ١- ضرورة إعطاء مزايا ضريبية للشركات التى تقوم بالتقرير والإفصاح عن الأداء الاجتماعى والبيئى.
- ٢- إعداد قائمة تصنف فيها الشركات حسب مستوى أدائها الاجتماعى والبيئى وتنتشر فى سوق رأس المال حتى يعطى تقييم أعلى للشركات المرتفعة الأداء.
- ٣- ضرورة وضع مؤشر للمسؤولية الاجتماعية للشركات السعودية .

## أولاً: المراجع العربية

- ١- البنك الأهلي المصرى (٢٠٠٣)، "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة فى الشركات "حوكمة الشركات Corporate Governance"، البنك الأهلى المصرى، النشرة الإقتصادية، العدد الثانى، المجلد السادس والخمسون، القاهرة، ص: ١١ - ٤٧.
- ٢- المملكة العربية السعودية، النظام العام للبيئة، المملكة العربية السعودية، مرسوم ملكى رقم م/٣٤ بتاريخ ٢٨/٧/١٤٢٢هـ
- ٣- أمين السيد أحمد لطفى (٢٠٠٣)، "حوكمة الشركات وفجوة توقعات المراجعة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة الثالثة عشرة، العدد الأول، مارس، ص: أ - س.
- ٤- برنس ميخائيل غطاس ( يوليو ١٩٩٩م ) ، نحو قياس محاسبي أفضل عن الآثار البيئية الناتجة عن أداء المنشآت الصناعية، مجلة أسيوط للدراسات البيئية، العدد السابع عشر ، مركز الدراسات والبحوث البيئية - جامعة أسيوط، ص ١٢٢
- ٥- حازم حسن (٢٠٠٣)، "الإطار المحاسبى والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات فى مصر" المحاسب، مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد السابع عشر: يناير - مارس، ص: ٨ - ١١.
- ٦- حسين محمد عيسى، (١٩٩٩)، نظم إدارة التكاليف البيئية - إطار مقترح، القاهرة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١٥-١٦.
- ٧- سعيد أبو كمال (٢٠٠٠)، "ماذا ولماذا حاكمية الشركات"، جريدة الوطن، المملكة العربية السعودية، ٢٤ أكتوبر.
- ٨- سميحة فوزى (٢٠٠٣)، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات فى جمهورية مصر العربية"، المركز المصرى للدراسات الإقتصادية، سلسلة أوراق عمل، ورقة عمل رقم ٨٢، (أبريل).
- ٩- صالح حسين (٢٠٠٣)، "ممارسة وإدارة السلطة فى منظمات الأعمال: التطورات العالمية والوضع القائم ٢٠٠٩/٠٥/٠٣ والشفافية ودورها فى دعم الرقابة والمساءلة فى الشركات السعودية، جامعة الملك سعود بالقصيم، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، المملكة العربية السعودية، ص: ١٧٩ -

- ١٠- عاطف محمد أحمد (٢٠٠٣)، "دراسة إختبارية لأثار حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية تدقيق الحسابات فى الأردن"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة الثالثة عشرة، العدد الأول، مارس، ص: ٢١١-٢٥٠.
- ١١- عباس مهدي الشرازي، (١٩٩٠)، "نظرية المحاسبة"، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع.
- ١٢- عبد العال هاشم محمد أبو خشبة (٢٠٠٢م) ، أهمية ودور التكاليف البيئية في مجال اتخاذ القرارات وتقييم الأداء - مدخل مقترح للمنشآت السعودية ، المجلة العلمية - التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، مطبعة جامعة طنطا، الملحق الأول للعدد الأول ، ص ص ٤٠ - ٤٢ .
- ١٣- عبد الناصر محمد سيد درويش (٢٠٠٣)، "دور الإفصاح المحاسبى فى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات: دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة- فرع بنى سويف- جامعة القاهرة، العدد الثانى، يوليو، ص: ٤١٩ - ٤٧١ .
- ١٤- فريد بشير طاهر، (اكتوبر ١٩٩٣م ) ، كفاءة استغلال الموارد النفطية وحماية البيئة بدول مجلس التعاون الخليجي ، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي ، العدد ٥٤ ، السنة الرابعة عشر .
- ١٥- لائحة حوكمة الشركات فى المملكة العربية السعودية الصادرة عن مجلس هيئة سوق المال السعودية، (٢٠٠٨).
- ١٦- محمد نبيل علام ١٩٩١، "حدود المسؤولية الإجتماعية ، إطار فكرى لمراجعة الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي" مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٢ ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- ١٧- محمد عبد السلام الصبان(١٩٨٧) "المحاسبة الإجتماعية" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول، السنة الخامسة عشر.
- ١٨- محمود عبد الملك فخرا، حسين على العمر، منصور صباح الفضلى (٢٠٠٣) "أثر حوكمة الشركات المساهمة المدرجة فى أسواق الأوراق المالية على درجة الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة الثالثة عشرة، العدد الأول، مارس، ص: ٢١١-٢٥٠.

١٩- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (٢٠٠٤) " كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع- الاتجاهات والقضايا الراهنة- الأمم المتحدة- ٢٦ أغسطس"

٢٠- نبيل المبارك (٢٠٠٣)، "الإفصاح والشفافية والإدارة الفاعلة فى القطاع المصرفى السعودى"، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة، الإفصاح المحاسبى والشفافية ودورها فى دعم الرقابة والمساءلة فى الشركات السعودية، جامعة الملك سعود بالقصيم، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، المملكة العربية السعودية، ص: ١٦٣ - ١٧٥.

٢١- نظام التقييم البيئي، الرئاسة العامة للأرصاد وحماية البيئة بالمملكة العربية السعودية.

٢٢- وزارة التخطيط، خطة التنمية السادسة، (١٩٩٥ - ٢٠٠٠) الرياض.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Abu-Musa, Ahmad A. (2007), "Exploring Information Technology Governance (ITG) in Developing Countries: AN Empirical Study" *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 7, Iss.13, pp. 71- 117.
2. American Accounting Association (1971) Report of the Committee on Practice of Not-for-Profit Organizations, *The Accounting Review*, Supplement to Vol.XLVI.
3. American Insitute of Certified Public Accountants,(1978), Accounting Principles for Certain Nonprofit Organizations, *American Insitute of Certified Public Accountants*.
4. Ararat, M.; and M. Ugur (2003), Corporate Governance in Turkey: An Overview and Some Policy Recommendations, *Corporate Governance: The International Journal of Effective Board Performance*, Vol. 3, No. 1, PP. 58 – 75.
5. Beasley, M., J Carcello, and D. Hermanson (1999), *Fraudulent Financial Reporting: 1987–1997. An Analysis of U.S. Public Companies*, New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
6. Beasley, M., J. Carcello, D. Hermanson, and P. D. Lapidés (2000), "Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms", *Accounting Horizons*, 14 (December), pp. 441– 454.
7. Boer, G., M., and L. Hoyt, 1998, Environmental Cost Management, *Management Accounting*.pp.28-38.

8. Boone, C. and H. Howes, 1996, Accounting for the Environment, CMA Magazine. Pp.22-24.
9. Cohen, J., and D. Hanno, (2000), "Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, No.19, pp. 133 – 46.
10. Demirag, I., S. Sudarsanam and M. Wright, (2000), "Corporate Governance: Overview and Research Agenda", *British Accounting Review*, Vol.32, No.4, December, pp. 34 -354.
11. DeZoort, F. and S. Salterio (2001), "The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge of Audit Committee Members' Judgments", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20 (September), pp. 31– 47.
12. El-gawhary, A., 1979, "The Association Between Corporate Social Performance and Financial Performance in the Market: An Empirical Study" A dissertation.
13. Elloumi, F. and J. Gueyie (2001), "Financial Distress and Corporate Governance: An Empirical Analysis", *Corporate Governance: International Journal of Business in Society*, Vol. 1, No. 1, pp.15-23.
14. Environmental protection agency, environmental accounting project, 1995, "an introduction to environmental accounting as a business management tool", USA.  
<http://www.epa.gov/opptintr/acctg/earesources.htm>
15. Estes, R., 1975, "A Comprehensive corporate social Reporting", *Social Accounting theory Issues, and Cases*. John/Wiley & Sons. PP.185-204.
16. Estes, R., 1989, "Corporate Social Accounting" NEW YORK: WILEY.
17. Germany Boer ; Margaret Curtin ; Louis Hoyt ,( sep 1998), " Environmental Cost Management" ,Strategic Finance, p. 28.
18. Heller, M., Shields .D., and Boloff, 1995, Environmental Accounting- Case Study" Amoco Yorktown Refinery in green Ledges: Washington Dc, World Resource Institute, PP 47-81
19. -Howard L. Stovall, Environmental Legislation In the Middle East .[www.mepa.gov.sa/Howard](http://www.mepa.gov.sa/Howard), [www.stovall-law.com/enviro](http://www.stovall-law.com/enviro).

20. [http://www.siemens.com/Daten/siecom/HQ/ICN/Internet/Customer\\_Care\\_Integration/WORKAREA/cseditor/templatedata/English/file/binary/daten\\_fakten\\_e\\_229182.pdf](http://www.siemens.com/Daten/siecom/HQ/ICN/Internet/Customer_Care_Integration/WORKAREA/cseditor/templatedata/English/file/binary/daten_fakten_e_229182.pdf)
21. Jack, M., 1996, Energy and Environmental Accounting, Management Accounting, p.42
22. Kitzman, K., 2001, Environmental Cost Accounting for Improved Environmental Decision Making, Pollution Engineering, pp.20-23.
23. KPMG, "2002, International Survey of Corporate Sustainability Reporting"
24. Letmathe, P. and R. Doost, 2000, "Environmental Cost Accounting and Auditing", Managerial Auditing Journal.
25. Letmathe, P. and R. Doost, 2000, Environmental Cost Accounting and Auditing, Managerial Auditing Journal, pp. 424-430.
26. Linowes: D, 1973, "The Accounting Profession and Social Progress", The Journal of Accountancy, July.
27. Mc Mahon, 1995, "Corporate Accountability in Australia : Managing the Information Environment for Corporate" Journal of Business Ethics, VOL14, ISSUE8, PP.673-682.
28. Oyelere, P. B. and E. K. Mohamed, (2003), "Transparent Corporate Governance on the Internet: A Proposed Survey of GCC Practices", *the 10<sup>th</sup> Conference on International Accounting Developments*, Qaseem, Saudi Arabia, October 14 – 15.
29. Seidler, L. 1975, "Dollar Values in the Social income statement", Social Accounting Theory, pp.1-13.
30. Shotter.M. , (1994) , " The social Responsibility Of Quosted Companies in the Republic of South Africa", Dissertation Abstract Mcom Degree, University of Pretoria, South Africa.
31. Toms, (2002), "Firm Resources , Quality Signals and Enviromental Reputation : Some United Kingdom Evidence" British Accounting Review, VOL.34.PP.257-282.
32. Walker, G. and M. Fox (2002), "Corporate Governance Reform in East Asia", Corporate Governance: The International Journal of Effective Board Performance, Vol. 2, No. 1, pp. 4-9.
33. Weir, C. and D. Laing, (2001), "Governance Structure, Director Independence and Corporate Performance in the UK", European Business Review, Vol. 13, No. 2, pp. 86-94.
34. Zachry, B., C. Gaharan, and M. Chaisson, 1998, A Critical Analysis of Environmental Costing, American Business Review.





نوعية		قطاع الأمت								بيان		م			
		التجربة	فريقي	حزبي	ثوار	نسبة	المجموع	تفرك	يبيع	حزب	سعودية		عمامة	العربية	
%٠	مجموع	٠	٠	٠	٠	%٤٣,٣	٢	٠	١	٠	٠	٠	٠	معلومات عن العاملين	١
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	معلومات عن العاملين	٢
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%١٦,٧	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مبالغ متصرفه على التدريب	٣
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٤٣,٣	٢	١	٠	٠	٠	٠	٠	نوعية التدريب	٤
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٦٦,٧	٤	١	٠	٠	٠	٠	٠	نوعية العاملين الذين تم تدريبهم	٥
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	عدد العاملين الذين تم تدريبهم	٦
%٢٥	١	١	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	وكايف السلامة	٧
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%١٦,٧	١	٠	١	٠	٠	٠	٠	معلومات عن الحوادث بالشرطة	٨
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%١٦,٧	١	٠	١	٠	٠	٠	٠	سلامة المنتجات	٩
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٠	٣	٠	٠	١	٠	٠	٠	برامج حماية البيئة	١٠
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٠	٣	٠	١	٠	٠	٠	٠	الأمن والحيطة والأهداف الاجتماعية	١١
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٤٣,٣	٢	١	٠	١	٠	٠	٠	التبرعات الخيرية	١٢
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٣٣,٣	٢	١	١	٠	٠	٠	٠	البرامج الاجتماعية	١٣
%٢٥	١	١	٠	٠	٠	%٣٣,٣	٢	٠	١	٠	٠	٠	٠	سياسات الأبحاث والتطوير	١٤
%٥٠	٢	١	١	٠	٠	%٤٣,٣	٢	٠	١	٠	٠	٠	٠	مواقع أنشطة البحث والتطوير	١٥
%٠	٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	تحليل المنافسين	١٦
								٤	٦	٥	٣	٢	٣	المجموع	
						٠/٦٢٥		٠/٣٧,٥	٠/٣١,٢٥	%١٨,٧٥	%١٢,٥	%١٨,٧٥	%١٨,٧٥	النسبة	
							٢١٨,٧٥	٢١١,٥							

استثمار متعدد				الزراعة				بيان								
نسبة	مجموع	الباحة	سيكو	المنظورة	نسبة	مجموع	جازان	يشه	اشراك	تبرك	حائل	القصم	نادك	انعام	الراضي	
%٣٣,٣	١	٠	١	٠	%٢٢,٢	٢	٠	١	٠	٠	٠	١	٠	٠	٠	معلومات عن العاملين
%٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مهمات تغير عدد العاملين
%٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مبالغ مصروفة على التدريب
%٣٣,٣	١	٠	١	٠	%١١,١	١	٠	٠	٠	١	٠	٠	٠	٠	٠	نوعية التدريب
%٣٣,٣	١	٠	١	٠	%١١,١	١	٠	٠	٠	١	٠	٠	٠	٠	٠	نوعية العاملين الذين تم تدريبهم
%٠	٠	٠	٠	٠	%١١,١	١	٠	٠	٠	١	٠	٠	٠	٠	٠	عدد العاملين الذين تم تدريبهم
%٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	تكاليف السلامة
%٠	٠	٠	٠	٠	%١١,١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	معلومات عن الحوادث بالشركة
%٣٣,٣	١	٠	١	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١	٠	سلامة المنتجات
%٣٣,٣	١	٠	١	٠	%٣٣,٣	٣	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١	١	٠	برامج حماية البيئة
%٠	٠	٠	٠	٠	%١١,١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	١	٠	٠	الاستراتيجية والأهداف الأجماعية
%٠	٠	٠	٠	٠	%١١,١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	التبرعات الخيرية
%٣٣,٣	١	٠	١	٠	%٢٢,٢	٢	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	البرامج الأجماعية
%٦٦,٧	٢	٠	١	١	%١١,١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	سياسات الإنعاش والتطوير
%١٠٠	٣	١	١	١	%١١,١	١	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مواقع أنشطة البحوث والتطوير
%٠	٠	٠	٠	٠	%٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مخيل المنافسين
		١	٨	٢			٠	١	٠	٤	٠	٢	٣	٥	٠	الاجموع
		%٦٦,٦	%٥٠	%١٢,٥			%٠	%٦٦,٦	%٠	%٢٥	%٠	%١٢,٥	%١٨,٧٥	%٣١,٢٥	%٠	النسبة

نوع	تطوير عقاري			تشيد وبناء			استثمار صناعي			بيان			
	مجموع	تصنيف	نسبة	مجموع	زامل	أديب	صديق	نسبة	مجموع		صادرات	دولية	كميائية
١	١	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٢٥	١	٠	١	٠	٠
٢	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٣	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٤	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٥	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٦	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٧	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٨	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
٩	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
١١	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٢	١	٠	٪٣٣,٣	٠	٠	٠	١	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٣	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
١٤	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٪٢٥	١	٠	٠	٠	١
١٥	١	٠	٪٣٣,٣	٠	٠	٠	٠	٪٢٥	١	٠	٠	٠	٠
١٦	٢	٠	٪٦٦,٦	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٠	٠	٠
المجموع	٠	٠	٪٠	٠	٢	٠	٠	٪٠	٠	٠	٢	٠	١
النسبة	٠	٤	٪١٢,٥	٠	٠	٠	٠	٪٠	٠	٠	٪١٢,٥	٪٠	٪٦,٢٥

تأمين	اتصالات				فنادق وسياحة	اعلام ونشر	الطاقة كهرباء سوقية	نقل				بيان	م		
	نسبة	مجموع	اتحاد	اتصالات				شخص	مجموع	مورد	جامعي			بحري	
١	%٥٥	١	١	٠	١	١	%٣٣,٣	١	٠	١	٠	٠	١	معلومات عن العاملين	١
٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	ممرات تغير عدد العاملين	٢
٠	%٥٥	١	١	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مبالغ مصروفة علي التدريب	٣
١	%٥٥	١	١	٠	٠	٠	%٣٣,٣	١	٠	١	٠	٠	٠	نوعية التدريب	٤
٠	%٥٥	١	١	٠	٠	٠	%٣٣,٣	١	٠	١	٠	٠	٠	نوعية العاملين الذين تم تدريبهم	٥
١	%١٠٠	٢	١	١	٠	٠	%٣٣,٣	١	٠	١	٠	٠	٠	عدد العاملين الذين تم تدريبهم	٦
٠	%٥٥	١	١	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	تكاليف السلامة	٧
٠	%٥٥	٠	٠	١	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	معلومات عن الحوادث بالشركة	٨
٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٣٣,٣	١	٠	٠	٠	٠	٠	سلامة المنتجات	٩
٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٣٣,٣	١	٠	٠	٠	٠	٠	برامج حماية البيئة والأهداف	١٠
١	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	الاستراتيجية والأهداف الاجتماعية	١١
٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	التبرعات الخيرية الاجتماعية	١٢
٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٣٣,٣	١	٠	٠	٠	٠	٠	البرامج الاجتماعية	١٣
١	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	سياسات الأبحاث والتطوير	١٤
١	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	مواقع أنشطة البحوث والتطوير	١٥
٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	%٥٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	تحليل المنافسين	١٦
٢	%٣٧,٥	٣	١٤	١	١	١٤	%٥٢,٥	٠	٠	٤	٠	٠	٠	الاجمع	٣
		٢٨٨,٧٥	٢٦,٢٥	٢,٦٥	٢,٦٥	٢٨٧,٥	%٥	٠	٠	٠	٠	٠	٠	النسبة	٢٨٨,٧٥