



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على
تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة بلاستي أنابيب - الوادي -

تحت إشراف الدكتور:

هشام لبزة

إعداد الطالب:

يحي عبد اللاوي

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ محاضر (ب) بجامعة الشهيد حمه لخضر

أستاذ مساعد (أ) بجامعة الشهيد حمه لخضر

عبد الحق بوقفة

هشام لبزة

لخضر يحي

السنة الجامعية: 2015/2014



﴿وَاتَّقُوا اللَّهَ وَيَعْلَمَ كُلُّ شَيْءٍ عَلِيمٌ﴾

[البقرة : 282]

إنني مرأيت أنه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه إلا قال في غده لو غير هذا لكان
أحسن ، ولو نريد لكان يستحسن ، ولو قدم هذا لكان أفضل ، ولو ترك هذا
لكان أجمل ، وهذا من أعظم العبر ، وهو دليل على استيلاء النقص
على جملة البشر .

عماد الدين الأصفهاني

كلمة شكر . . .

الشكر ترجمان النية، ولسان الطوية، وشاهد الإخلاص، وعنوان الاختصاص . .

من إنعامه، وخاص برّه وعامه . . ما يستغرق منه الشكر، ويستنفد قوة النشر . .

شكرُ للمنعم الوهاب، كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه شكر على كل ما أنعم علي
وتفضل وجاد وتكرم . .

والشكر موصول :-

الأستاذ المشرف الدكتور هشام لبزة على توجيهاته . . ونصائحه . .

الأستاذ المشرف المساعد الدكتور محمد الهادي ضيف الله على توجيهاته . . وسعة صدره . .

والشكر للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وإثرائها وتقييمها . .

كما أقدم بأجزل عبارات الشكر للأستاذ : محمد البشير بن عمر

شكر لكم . .

وإن كان الشكر الذي أعانني مرداءه، وقلدني طوقه وسناءه، لا يعجز عن بيان عن تبيان

إهداء

إلى روح والدي .. ترحمًا .. وصديقةً جاريةً ..

إلى الوالدة الكريمة .. التي تربت .. وتعبت .. وحزنت .. وفرحت

إلى أخوتي .. وكل الأهل والأقارب

إلى من سكنوا قلبي

إلى كل الأصحاب .. الأصدقاء .. والنزملاء ..

إليكم جميعاً أهدي هذا العمل

الملخص:

استهدفت الدراسة قياس مدى التزام وتطبيق مؤسسة "بلاستي أنابيب" لأبعاد المسؤولية الاجتماعية ومحاولة تطبيق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومعرفة أثره عن الأداء المالي لها، ولمعالجة هذه الإشكالية قمنا بتجميع وتبويب تكاليف المسؤولية الاجتماعية وفق مجالاتها، ومن ثم الإفصاح عنها وفق نموذجين للإفصاح أحدهما يسمى بقائمة النشاط الاجتماعي - الاقتصادي، والآخر بقائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات الاجتماعية ومن ثم تحليلها إحصائياً ووصفياً وذلك باستخدام المؤشرات قياس الأداء المالي، وقد خلصنا إلى أن الإفصاح عنها له أثر إيجابي على مستوى مجموعة من مؤشرات الأداء المالي كاحتياج في رأس المال العامل و الخزينة والمردودية الاقتصادية ونسبة الديون إلى إجمالي الأصول، في حين نلاحظ بعض الآثار السلبية له على مستوى بعض المؤشرات الأخرى كـرأس المال العامل و نسب دوران الأصول ونسبة الديون إلى حقوق الملكية.

الكلمات المفتاحية: المسؤولية الاجتماعية، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، الأداء المالي، مؤشرات الأداء المالي.

Summary:

the study aim to measure the extent of the commitment and the extent of the -plasti amabid -foundation of the dimensions of social responsibility .furthermore.it responbility andtoknow the effects of social of this application on its financial performance. to solre this problem.we have at tempted to compile and classify the costs of the social responsibility according to its fields .them to dischose it through two models.one of them is called -list of socio-economic activity- and the other is called -list of finanital center corrected by the social contributions- and we have attempted to analyz it statistically and descriptively .using the indication of financial performance measurement we have concluded that the disclosure of social responsibility has positive effects on numbere of finaancial performance indicators . for instance .the needs in working capital .treasury economic profitability and the proportion of dept to total assests. while we not some negative effects on the level of some other indicators for example working capital .asset turmo-variation and the proportion of dept to equity.

Keywords: Social Responsibility, Social Responsibility Accounting,Accounting disclosure, Financial Performance, Financial performance indicators

الفهرسك

الفهرس

الإهداء	
الشكر	
الملخص	
الفهرس	
قائمة الجداول والأشكال البيانية	
قائمة الملاحق	
المقدمة	أ-
الفصل الأول	
«الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية»	
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول: المبحث الأول: المسؤولية الاجتماعية مقارنة نظرية	3
المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية	3
المطلب الثاني: أبعاد المسؤولية الاجتماعية و أهميتها	5
المطلب الثالث: المسؤولية الاجتماعية بين التأييد والمعارضة	8
المبحث الثاني: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية	10
المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية و أهدافها	10
المطلب الثاني: مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية والمفاهيم الخاصة بها	12
المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية	14
المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	14
المطلب الثالث: طرق ونماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية	20
خلاصة الفصل الأول	30
الفصل الثاني	
«الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية»	
تمهيد الفصل	32
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية	33
المطلب الأول: ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية	33
المطلب الثاني: قياس وتقييم الأداء وأهميته	37
المطلب الثالث: طرق ووسائل تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية	39
المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	45
المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي و العوامل المؤثرة فيه	45
المطلب الثاني: معايير الأداء المالي	47

48	المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي و أهميته
49	المبحث الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية:
50	المطلب الأول: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية
52	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام التوازن المالي و المردودية
55	المطلب الثاني: تحليل الأداء المالي باستخدام النسب المالية
61	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث « أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الاداء المالي لمؤسسة بلاستي أنابيب »	
63	تمهيد الفصل الثالث
64	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة قيد الدراسة
64	المطلب الأول: الموقع الجغرافي والتأسيس
64	المطلب الثاني : القدرات الإنتاجية
65	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
68	المبحث الثاني: تكاليف المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة قيد الدراسة
68	المطلب الأول: قراءة في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة قيد الدراسة
73	المطلب الثاني: التكاليف المالية لمكونات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة قيد الدراسة
77	المبحث الثالث: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي
77	المطلب الأول: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة بلاستي أنابيب
82	المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة قيد الدراسة
91	خلاصة الفصل الثالث
93	الخاتمة
96	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرست الجداول

والاسماء

فهرس الجداول

22	نموذج (Scovill) تقرير النشاط الاجتماعي	الجدول (1-1)
23	نموذج (Linowes): قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي	الجدول (2-1)
24	بنموذج (Estes): قائمة التأثير الاجتماعي	الجدول (3-1)
25	نموذج (Seidler): تقرير الدخل الاجتماعي	الجدول (4-1)
25	تقرير الدخل الاجتماعي للمنشآت الهادفة للربح:	الجدول (5-1)
27	قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية	الجدول (6-1)
28	حساب الأرباح والخسائر (المالي - الاجتماعي)	الجدول (7-1)
29	كشف العمليات الجارية الاقتصادية-الاجتماعية	الجدول (8-1)
68	توزيع العمال حسب الفئات بالمؤسسة	الجدول (1-3)
74	الحد الأدنى لمتوسط الأجر الشهري حسب الفئات	الجدول (2-3)
74	إجمالي المنح السنوية بالمؤسسة	الجدول (3-3)
75	جمالي المكافآت والعلاوات	الجدول (4-3)
75	تكاليف مختلفة اتجاه العاملين السنوية بالمؤسسة	الجدول (5-3)
75	مجموع تكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين السنوية بالمؤسسة	الجدول (6-3)
76	تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المستهلك	الجدول (7-3)
76	تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة	الجدول (8-3)
76	تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع	الجدول (9-3)
77	تكاليف المسؤولية الاجتماعية الكلية	الجدول (10-3)
78	قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي لمؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31	الجدول (11-3)
80	قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية لمؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31	الجدول (12-3)

فهرس الأشكال

35	مصنوفة الفاعلية والكفاءة	الشكل (1-2)
44	هيكل بطاقة الأداء المتوازن	الشكل (2-2)
66	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	الشكل (3-1)

فهرس الملاحق

الملحق رقم (01)	نموذج (Scovill) تقرير النشاط الاجتماعي
الملحق رقم (02)	نموذج (Linowes): قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي
الملحق رقم (03)	بنموذج (Estes): قائمة التأثير الاجتماعي
الملحق رقم (04)	نموذج (Seidler): تقرير الدخل الاجتماعي
الملحق رقم (05)	قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية
الملحق رقم (06)	نموذج (عبد المجيد) حساب الأرباح والخسائر (المالي - الاجتماعي)
الملحق رقم (07)	نموذج (الفضل) كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية
الملحق رقم (08)	ميزانية مؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31
الملحق رقم (09)	جدول حسابات النتائج لمؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31

الفقرة

مُكَلِّمَةٌ

إن الاهتمام المتزايد بموضوع المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والشركات الدولية الكبرى ما جعل منها موضوع الساعة في الآونة الأخيرة فكانت عنواناً للمؤتمرات والندوات، ومجالاً للدراسات والأبحاث سواء من قبل الأفراد أو مراكز البحوث والمنظمات الدولية، وكذلك أثارت اهتمام مديري المؤسسات الاقتصادية، لتصبح المسؤولية الاجتماعية جزءاً من استراتيجية المؤسسات الاقتصادية للتفاعل مع المجتمع والبيئة المحيطة .

ولقد أثبتت العديد من التجارب في العالم أن البعد الاجتماعي له دور محوري في رسم سياسات المؤسسات الاقتصادية، على اعتبار أن السياسات التي تقتصر على الاهتمام بالأهداف الاقتصادية البحتة مثل تعظيم الربح دون غيرها، قد يترتب عنها انعكاسات سلبية على المؤسسة والمجتمع ككل، بل وقد يكون لها الأثر السلبي الذي يهدد مستقبل الأجيال القادمة، ويُعرقل مسيرة التنمية والتنمية المستدامة.

وفي إطار سعي المؤسسات الاقتصادية لتحقيق أهدافها المالية وتحسين صورتها لدى المجتمع، توجه الكثير منها نحو تبني مبادئ المسؤولية الاجتماعية بأبعادها المتعددة، ووضع وتنفيذ برامج للمسؤولية الاجتماعية بما يحد من الآثار السلبية الناتجة عن ممارستها لأنشطتها المختلفة كالتلوث البيئي واستنزاف الموارد الطبيعية ... والتي يتحمل تبعاتها وتكاليفها المجتمع بمختلف أطيافه.

ولجاناً من الاعتبار أن قيام هذه المؤسسات بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية يترتب عنه تكاليف إضافية ترفع من التكاليف الكلية للمؤسسة، وقد تخفض من أرباحها ومكاسبها المالية، فإن هناك من ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية وعلى الرغم من تكاليفها الإضافية التي تؤثر في الأداء المالي على أنها من الآليات التي تُساهم في تحسين أداء الموارد البشرية بالمؤسسة وتحفيزها ورفع الدافعية، كما أنها تُساهم في ترسيخ الولاء لدى المستهلكين والمتعاملين تجاه المؤسسة ما يضمن الحفاظ على الحصة السوقية وتوسعتها، وكمحصلة لذلك زيادة إنتاجيتها ما يساهم في الرفع من الأرباح المرجوة من النشاط الاقتصادي.

ولتحقيق الهدف من تبني المسؤولية الاجتماعية فإن على هذه المؤسسات القيام بالإفصاح عن مختلف أنشطتها الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية، إلا أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يوجب على المؤسسة القيام بعملية المحاسبة على هذه التكاليف باستخدام ما يسمى اصطلاحاً بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بغرض

حصر تكاليف المسؤولية الاجتماعية وتبويبها على مستوى مجالاتها المختلفة وعرضها في القوائم والتقارير المالية، وقياس العائد أو المنفعة الاجتماعية الناتجة عنها و أثرها على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

1. الإشكالية الرئيسية:

اهتمت الهيئات والمنظمات الدولية التي تضبط وتحكم الممارسة المحاسبية على الالتزام بقياس التكاليف المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها، وسعيًا منّا لمعرفة آثار الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وتعظيم القيمة الاقتصادية للمؤسسة ومكانتها الاجتماعية، يمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية :

ما هو أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؟

2. الأسئلة الفرعية: منهجياً، الإشكالية أعلاه أعقد من أن تترك على شكلها سالف الذكر، ما يقتضي بحثاً تجزئتها إلى مجموعة من التساؤلات الثانوية، بما يُتيح مجالات أوسع لفهم الفكرة الأساس حول العلاقة المترتبة بين الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي للمؤسسة، وعليه يمكننا طرح التساؤلات الآتية:

- ① ما هي أبعاد المسؤولية الاجتماعية ؟
- ② ما هو الإطار المفاهيمي والعملي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ؟
- ③ ما هو مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ؟ وما هي أساليبه ؟
- ④ ما هي أهم مؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية؟
- ⑤ ما مدى تطبيق والالتزام مؤسسة بلاستي أنابيب للمسؤولية الاجتماعية ؟ وما هو أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على أدائها المالي ؟

3. فرضيات الدراسة:

- ① المسؤولية الاجتماعية هي جميع المبادرات والالتزامات الأخلاقية والإنسانية والبيئية التي تحدد استراتيجية المؤسسة في تعاملها تجاه محيطها الداخلي والخارجي، وترتكز على أربعة أبعاد: البعد الإنساني والبعد الأخلاقي والبعد القانوني والبعد الاقتصادي.
- ② المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي أحد الفروع الحديثة في المحاسبة، وقد جاءت كنتيجة لظهور المسؤولية الاجتماعية، لتقدم مفاهيم جديدة تمكن من حساب أثارها على الأداء الاجتماعي.

③ الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو التواصل مع المجتمع وأصحاب المصالح من خلال إظهار كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية، ضمن قوائمها وتقاريرها المالية أو بطريقة منفصلة عنها في إيضاحات وملاحق إضافية.

④ الأداء المالي أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة، اعتماداً على مجموعة من المؤشرات مثل التوازن المالي والمردودية والنسب المالية و النشاط.

⑤. تعمل مؤسسة بلاستي أنابيب على تطبيق مبادئ المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين والبيئة وكذا تجاه المستهلك، كما سجلت تقدماً في مدى اهتمامها بمجال المجتمع، ويؤثر إفصاحها عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين أدائها المالي.

4. مبررات اختيار الموضوع:

هناك العديد من الدوافع والمبررات الذاتية والموضوعية التي ساقطنا إلى اختيار هذا الموضوع من بينها ما يلي:

- ① تحفيز المشرف والمشرّف المساعد على دراسة الموضوع.
- ② طبيعة تخصصنا " تدقيق محاسبي" الذي يتناسب مع طرح مثل هذا الموضوع يتعلق في شق منه بالإفصاح المحاسبي، كما يرتبط بالجوانب المالية والمحاسبية في ما تعلق بالأداء المالي وغيرها من المؤشرات المالية. إضافة إلى الميل الشخصي إلى التقنيات الكمية وخاصة المالية في ميدان تسيير المؤسسات.
- ③ أهمية موضوع المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها، لجانب من الاعتبار أن الدول المتقدمة قد قطعت أشواط في هذا المجال، في حين أنه لم ترسم الملامح التطبيقية النهائية لهذا الموضوع في الدول النامية وفي الجزائر على وجه الخصوص.

5. أهداف الدراسة وأهميتها:

- تكمن أهمية الموضوع في أنه محاولة لتسليط الضوء على المفاهيم المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية، والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية وكيفية تأثير ذلك على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، وكذلك كيفية قياس مؤشرات الأداء المالي، ونهدف من خلال تطرقنا لهذا الموضوع إلى ما يلي:
- ① اكتساب معارف جديدة.

② بلورة الأفكار المتعلقة بمفهوم الأداء والأداء المالي ومحاولة تحديد معايير تقييم الأداء المالي والمؤشرات المستخدمة في ذلك.

③ التعرف على مفهوم المسؤولية الاجتماعية وأبعادها وأهميتها، وكذلك التعرف على المحاسبة المرتبطة بها، وكيفية وطرق الإفصاح عنها.

④ تطبيق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وقياس المؤشرات الأداء المالي على المؤسسة محل الدراسة.

6. الدراسات السابقة:

① دراسة يوسف جربوعة (2007)¹: وقد استهدف البحث التعرف على مدى وجود منظمات أعمال من الشركات والمؤسسات وغيرها متخصصة لممارسة المسؤولية الاجتماعية في قطاع غزة، وللإجابة على إشكالية الدراسة اعتمد الباحث أداة الاستبانة التي وزعت على 70 من المدراء الماليين ومحاسبي الشركات، وقد تبين من نتائج أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لم تحظ بالاهتمام الكافي من جانب الجمعيات المهنية للمحاسبة والمراجعة في فلسطين، كما أظهرت أن الإطار العام للمسؤولية الاجتماعية هو إطار غير محدد المعالم ولم يتفق على أبعاده حتى اليوم بشكل قاطع، كما أظهرت الدراسة أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمشروعات نشاط يمكن تقنيه عن طريق تحديد فئاته ومجالاته وأهدافه ومتغيراته، وبالتالي يمكن تحديد سبل قياسه والإفصاح عن نتائجه بشكل موضوعي. وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات التي من شأنها أن تساهم في مساعدة المؤسسات والشركات بالالتزام بالقوانين والتشريعات والأنظمة لحماية البيئة من التلوث والأضرار التي تلحق بها من جراء مزاولتها لأنشطتها المختلفة، وتجنباً للعقوبات التي قد تُفرض عليها إذا خالفت الالتزام بتنفيذ هذه القوانين. كما أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها هذه الشركات والتي لها آثار اجتماعية مثل التعليم والصحة للعاملين، والتلوث، واستهلاك الموارد.

② دراسة طه أريديني (2006)²: لعلاج التساؤل الرئيس في الدراسة قام الباحث بتبيان أساليب الإفصاح المحاسبي التي يمكن استخدامها في إعداد المعلومات المعبرة عن المسؤولية الاجتماعية، والتي يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية لمختلف الفئات المستفيدة، وقد خلص الباحث أن المشكلة في الدول النامية وفي العراق كنموذج عنها يمكن في أن القوائم المالية بوضعها الحالي قاصرة عن توفير المعلومات التي يحتاجها قراء القوائم المالية من مستفيدين من المسؤولية الاجتماعية للوحدة. ولذلك فقد اقترح الباحث أنموذجاً محاسبياً يمكن يساعد

¹. يوسف محمود جربوعة، مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة "دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العاملة في طاع غزة -فلسطين"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 1، غزة، فلسطين، 2007، ص 281-339.

². طه أحمد حسن أريديني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية "أنموذج مقترح"، مجلة تنمية الرفاهين، المجلد 28، العدد 83، العراق، 2006، ص 151-173.

في حل بعض هذه المشكلات. وانطلق البحث من عدة فرضيات أهمها: أن الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من شأنه أن يُحسّن نتائج النشاط للمؤسسة الاقتصادية، ويساهم في الكشف عن واقعها العملي من زاوية اجتماعية.

وقد خلص الباحث إلى جملة من النتائج أهمها: أنه من الصعوبات التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية عدم وجود أسلوب موحد لعرض المعلومات المرتبطة بها، فضلا أن معظم مخرجات الأنشطة الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية سواء أكانت مالية أم كمية تؤثر في نفقات والتزامات وأصول الوحدة وقراراتها الإدارية التي تُعدّ مسألة الإفصاح عنها من صُلب العمل المحاسبي.

③ دراسة عبد الرزاق الفرح و محمد الهندراوي (2011)¹: هدف هذا البحث إلى دراسة مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية للشركات الأردنية الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007 و 2008، ومعرفة أثر كل من حجم الموجودات وحجم المبيعات في درجة الإفصاح. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم بناء مؤشر للمسؤولية الاجتماعية، ومن ثم فحص التقارير السنوية للشركات عينة الدراسة للوقوف على مدى الإفصاح. أمّا عينة الدراسة فشملت 72 شركة صناعية تمثل 80.9 % من عينة الدراسة لـ 89 شركة. واختبار فرضيات الدراسة استخدم الباحثان اختبار t-test وكذلك الانحدار البسيط.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت في مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية بين الشركات، إلا أن الإفصاح ما زال دون المستوى المطلوب، حيث لم تتجاوز النسبة المئوية للإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية (43 %) لعامي الدراسة 2007 و 2008 ؛ أي أقل من المتوسط. أما أعلى نسبة مئوية للإفصاح فكانت الإفصاح عن حماية البيئة حيث بلغت (73.6 %) و (69.4 %) لعامي الدراسة على التوالي، ولم تُظهر نتائج الدراسة أي تحسن ملحوظ في مستوى الإفصاح خلال عامي الدراسة. كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لحجم الموجودات وحجم المبيعات في مستوى الإفصاح الاجتماعي.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات لتفعيل الإفصاح الاجتماعي لدى الشركات الصناعية، منها: أنه على الجهات الحكومية المنظمة والمشرفة على أداء الشركات تشجيع الشركات على أداء مسؤولياتها تجاه المجتمع والبيئة وغيرها من عناصر المسؤولية الاجتماعية، كما أنه على هذه الجهات بناء مؤشر للمسؤولية الاجتماعية (Jordanian CSR Standards) والإعلان عنه رسمياً، كما على هذه الجهات أن تعتمد

1. عبد الرزاق الفرح، رياض محمد الهندراوي، مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة، دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007 و 2008، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، الأردن، 2011، ص ص 273-293.

أسلوب الردع وأسلوب التحفيز، ومن ذلك منح جائزة سنوية لأفضل شركة أردنية قامت بتطبيق معايير المسؤولية الاجتماعية، ومنحها امتيازات جبائية. وهو الأمر الذي يُشجّع المؤسسات لانتهاج هذا المنحى فيما تعلق بالمسؤولية الاجتماعية.

④ دراسة نواف المطيري (2011)¹: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على ربحية الشركات النفطية الكويتية، وذلك ومن وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين الذين يمارسون العمل المحاسبي، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بالتعامل مع نوعين من البيانات والمتمثلة في: البيانات الثانوية والبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال البيانات المالية، بالإضافة إلى الاستبانة، وقد تم اختبار الفرضيات بواسطة استخدام أسلوب الانحدار البسيط، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها:

- ◆ وجود أثر لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية المرتبطة بالتنظيم الإداري على ربحية الشركات النفطية الكويتية؛
- ◆ وجود أثر لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية المرتبطة بالنظام المحاسبي الإداري على ربحية شركات النفط الكويتية؛

- ◆ وجود أثر لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية المرتبطة باتخاذ القرارات على ربحية الشركات النفطية الكويتية؛
- ◆ وجود أثر لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية المرتبطة برقابة الأداء على ربحية الشركات النفطية الكويتية؛

وقد توجت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها:

- ◆ ضرورة قيام الشركات النفطية الكويتية بتذليل المعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- ◆ ضرورة قيام الشركات النفطية الكويتية بإجراء اصلاحات سريعة ودقيقة فيما يخص الأنظمة القانونية والمالية الخاصة بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛
- ◆ ضرورة قيام الشركات النفطية الكويتية بالتحديد الدقيق والمفصل والواضح للهيكل التنظيمي في الإدارات المالية وأقسام المحاسبة على مستوى جميع مراكز المسؤولية الاجتماعية .

⑤ دراسة الزهرة رحمان (2014)²:

وقد هدفت الدراسة إلى إبراز الأثر الذي يُخلفه التزام المؤسسة الاقتصادية بأبعاد المسؤولية الاجتماعية على أدائها المالي، وكحالة تطبيقية تم اختيار المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار خلال الفترة (2000-2013)،

1. نواف جهز محمد المطيري، أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على ربحية شركات النفط الكويتية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

2. الزهرة رحمان، تأثير أبعاد المسؤولية الاجتماعية على الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار حاسي مسعود -ورقلة للفترة (2000-2013)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة، الجزائر، 2014.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة لغرض التعرف على واقع تبني أبعاد المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسة محل الدراسة، وكذا الاعتماد على تحليل الوثائق المحاسبية والمالية في حساب مجموعة من المؤشرات لتقييم أدائها المالي، قبل وبعد تبني المسؤولية الاجتماعية، وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن تبني أبعاد المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسة يؤدي بها إلى تحقيق مبدأ الربح على المدى الطويل، كما يُكسبها علاقات جيدة مع عملائها، وكذا تحسين سمعتها مما يؤدي إلى تحسين أدائها المالي على المدى الطويل، ومنه الوصول إلى مكانة تُؤهلها على المنافسة مع المؤسسات الكبرى.

وقد أوصت الدراسة بضرورة اعتبار الأنشطة الاجتماعية جزءاً رئيسياً من أنشطة المؤسسة، يتم متابعته من قبل مختصين، وتُضع له المخططات المطلوب تحقيقها، بنفس قيمة متابعة الأنشطة الرئيسية للمؤسسة. كما أكدت الدراسة على ضرورة العمل على تحسين مستوى ممارسة المسؤولية الاجتماعية، وذلك من خلال مساعدة مديري المؤسسات على تطوير استراتيجية سليمة للمسؤولية الاجتماعية تساعد على تحسين كفاءة أداء تلك المؤسسات، والتخصيص الأفضل للموارد، بهدف تعظيم حجم العائد الذي يجنيه المستثمر.

⑥ دراسة (Mohammed Al Moutaz) (Nimat Mohamed) (2012):¹

وقد تطرقت الدراسة لدور الشركات المساهمة السعودية في أنشطة المسؤولية الاجتماعية والبيئية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها. وقد تم جمع البيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الدراسة من مجتمع البحث بواسطة استبانة صممت وطورت لأغراض خدمت السياق العام للدراسة، وتم اختيار عينة عشوائية تمثل مجتمع الدراسة عبارة عن 200 مفردة، تتمثل في المديرين الماليين الذين يُمثلون الشركات الصناعية والزراعية والخدمية المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودية والمراجعين القانونيين ومجموعة من الأكاديميين الأساتذة بالجامعات السعودية.

ولاختبار فرضية الدراسة تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov وذلك للتأكد من أن المعطيات تخضع للتوزيع الطبيعي من عدمه، وقد أظهر الاختبار بأن المعطيات لا تخضع للتوزيع الطبيعي، لذلك تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية غير المعلمية، حيث تم استخدام اختبار (One Sample Wilcoxon Signed Ranks Test For Medium). وقد كانت نتيجة الدراسة أن الشركات المساهمة السعودية تقوم بالخدمات الاجتماعية من محافظة على البيئة ومكافحة الفقر والبطالة وتقديم خدمات الصحية والتعليمية للمجتمع المحلي، كما تقوم بالإفصاح عنها.

1. Mohammed Al Moutaz Al Mujtaba Ibrahi, Nimat Mohamed Saeed Bushara, The role of Saudi participant companies in the activities of social responsibilities and the extent of accounting disclosure: Applied study, *AMARABAC: Journal of American Arabic Academy for Sciences and Technology*, Volume 3, Number 7, Saudi Arabia, 2012, PP. 143-164.

تناولت الدراسة أثر المسؤولية الاجتماعية عن الأداء المالي للشركات في مجال التأمين، وقد اشتملت عينة الدراسة على فروع شركات التأمين في محافظة أذربيجان الغربية. واستخدمت أداة الاستبانة لخدمة الأهداف العامة للدراسة، وقد شمل مجتمع الدراسة على أغلب المديرين والخبراء والعاملين في هذه الشركات، وبلغت عينة الدراسة 203 شخصا. وقد طبقت المعالجة الإحصائية على 13 فرعا (من 16 من الفروع) و 133 شخصا (من مجموع العينة 203 التي قدمت لها الاستبانة)، وذلك باستخدام العينة العنقودية العشوائية، وقد تم اختيار الموظفين بشكل عشوائي. ولقياس مدى تطبيق المسؤولية الاجتماعية بمختلف أبعادها تم استخدام معيار أداة الاستبيان، وأما القياس المتعلق بالأداء المالي والمؤشرات المحاسبية فقد تم استخدام مؤشر متوسط الربح الإجمالي الناتج عن استخدام عمليات التأمين للفترة 2008-2010. وقد تم استخدام اختبار t والانحدار الخطي، لاختبار وتحليل البيانات واختبار الفرضيات عن طريق المعالجة الإحصائية برنامج SPSS.

وأشارت نتائج الانحدار الخطي أن للمسؤولية الاجتماعية بمختلف أبعادها أثر إيجابي وهام على الأداء المالي (صافي الربح). كما أن تأثير المسؤولية الاجتماعية للشركات الخاص بالبعد المتعلق بالاجتماع كان أكثر الأبعاد تأثيرا، كما أظهرت نتائج اختبار t فرق كبير بين معدل المسؤولية الاجتماعية للشركات من وجهة نظر العملاء والموظفين. وقد كان تقييم الزبائن والعملاء لأثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على مستوى أعلى من الموظفين.

أما الدراسة المقدمة بين أيديكم فقد استهدفت قياس مدى التزام وتطبيق مؤسسة "بلاستي أنابيب" لأبعاد المسؤولية الاجتماعية ومحاولة تطبيق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ومعرفة أثره عن الأداء المالي لها، ولمعالجة هذه الإشكالية قمنا بتجميع وتبويب تكاليف المسؤولية الاجتماعية وفق مجالاتها، ومن ثم الإفصاح عنها وفق نموذجين للإفصاح أحدهما يسمى بقائمة النشاط الاجتماعي - الاقتصادي، والآخر بقائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات الاجتماعية، ومن ثم تحليلها إحصائيا ووصفيا وذلك باستخدام المؤشرات قياس الأداء المالي، من أجل تحديد أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على مستوى مجموعة من مؤشرات الأداء المالي كالاحتياج في رأس المال العامل والخزينة والمردودية الاقتصادية ونسبة الديون إلى إجمالي الأصول، وبعض المؤشرات الأخرى كرأس المال العامل ونسب دوران الأصول ونسبة الديون إلى حقوق الملكية.

1. Farzaneh Rahmani, The Effect of Corporate Social Responsibility on Corporate Financial Performance in Insurance Industry, *Academic Journal of Research in Economics and Management*, Dubai, Vol. 2, No. 4, 2014, PP 91 - 97.

7. الإطار الزمني والمكاني: لقد تعددت الحدود الزمنية للدراسة، خاصة عند الحديث عن المفاهيم النظرية التاريخية، لكن تحديدا ما تعلق بنطاق الدراسة العملي ارتكزت الدراسة ضمن مؤسسة بلاستي أنابيب بولاية الوادي للعام 2014.

8. المنهج والأدوات المستخدمة:

تحت ضغط ما تمليه متطلبات البحث العلمي، وتباعاً لما رصدناه ضمن دراستنا، كانت الحاجة ضرورية لاعتماد مجموعة من عدة مناهج بحثية، نعتقد أن أهمها كان :

① **المنهج التاريخي:** وهو الذي يستخدم للحصول على المعرفة باستخدام الماضي، وتجلي ذلك من خلال العرض التاريخي لعدد من الوقائع البارزة والمتعلقة بموضوع البحث. لأنه لا يمكن فهم الحاضر والتنبؤ بالمستقبل دون التطرق إلى الماضي.

② **المنهج الوصفي:** ويعتمد على وصف الظاهرة وتحليل عناصرها، للوصول إلى نتائج يمكن تعميمها، وقد فرض نفسه دون أية هوامش تذكر، وكان حضوره متعدد المواطن يلامس عند بعض مستوياته كل فقرة، لاعتبار أننا ملزمين بوصف شامل لكل متغير يتضمنه البحث، خاصةً منه مثلاً استعراض « الإطار النظري » مستخدمين أسلوب المقارنة خاصة في المقارنة بين المفاهيم المختلفة المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، والأداء المالي، وكذا المقارنة بين المؤشرات المختلفة.

③ **المنهج التحليلي:** أو ما يُصطلح عليه بالمنهج المتكامل في البحوث التطبيقية، وذلك من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية بهدف تحديد وقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة. باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والعددي والبياني، ومؤشرات الأداء المالي والنسب المالية، من أجل خدمة الأهداف العامة للدراسة، وربط الإطار النظري للدراسة بالواقع التطبيقي لها.

9. صعوبات البحث:

خلال إعدادنا للمذكرة واجهتنا بعض الصعوبات لعل أكثرها تأثيراً، نقص الدراسات والأبحاث المتعلقة بموضوع الدراسة خاصة في الجانب التقني بخلاف الجانب المفاهيمي والنظري، النقص في التشريعات والقوانين والمراسيم الملزمة للمؤسسات والشركات نحو تبني وتطبيق المحاسبية على المسؤولية الاجتماعية، ويؤكد ذلك عدم التطرق والإشارة لها من طرف النظام المحاسبي المالي كلياً، وهذا ما يفتح مجال الاجتهاد والتقدير الشخصي.

لعلاج إشكالية الموضوع قسمنا محتوى المذكرة إلى ثلاث فصول مركزية يتخللها العديد من العناصر الرئيسية والنقاط الفرعية:

يُمثل الفصل الأول وعاءاً نظرياً لما تعلق بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية، وقد قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث تطرقنا في الأول إلى المسؤولية الاجتماعية، من خلال بسط أهم مراحل نشأتها ومفهومها وأبعادها وأهميتها، كما تعرضنا لحجج المؤيدين والمعارضين للمسؤولية الاجتماعية، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، و أهم المفاهيم المرتبطة بها ومجالاتها، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه لمفهوم الإفصاح وأنواعه وكذلك مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وطرقه وأهم النماذج الخاصة به.

أما الفصل الثاني الموسوم بـ: الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، وقد قسمناه إلى ثلاث مباحث، وكان إطاراً نظرياً لما تعلق بالأداء والأداء المالي، وقد تطرقنا من خلال المبحث الأول منه إلى مفهوم الأداء وأنواعه وأهميته وطرق ووسائل تقييمه، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى مفهوم ومعايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه وأهميته وخطوات تقييمه، أما المبحث الأخير فخصصناه لمؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فعرضنا فيه أهم الأهداف المالية للمؤسسات الاقتصادية و مؤشرات قياسها .

وارتكز الفصل الثالث على دراسة حال مؤسسة بلاستي أنابيب من خلال التعريف بالمؤسسة، وتتبع مسار المسؤولية الاجتماعية فيها، والتكاليف المالية لمكوناتها، وفي الأخير تطرقنا للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة قيد الدراسة وتقييم أدائها المالي.

وفي الأخير توجنا المذكرة بخاتمة ذكرنا فيها أهم النتائج والتوصيات.

الفصل الأول

«الأفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة»

الاقتصادية»

مهيّد

منذ النصف الثاني من القرن الماضي ظهرت فكرة المسؤولية الاجتماعية، ونالت اهتماما كبيرا من طرف علماء الاقتصاد والباحثين، وتعتبر المسؤولية الاجتماعية وسيلة هامة للتخفيف من الأضرار التي تسببها الممارسات الاقتصادية الخاطئة والانعكاسات السلبية للعلامة، وكذا توجيه اهتمام الشركات الاقتصادية صوب قضايا المجتمع والبيئة.

ومما زاد من أهمية المسؤولية الاجتماعية تراجع دور الدولة إلى حد كبير في العملية الإنتاجية والإنمائية، وعدم قدرتها على مواصلة الدعم الاجتماعي للفئات الضعيفة، وكذا فشل الرأسمالية في تحقيق العدالة الاجتماعية وتركيزها على المعيار الربحي والمادي، ولذلك حضت المسؤولية الاجتماعية باهتمام العديد من المنظمات الدولية وخاصة في الآونة الأخيرة.

وقد أدى الاهتمام الذي حضت به المسؤولية الاجتماعية إلى تبني الكثير من المؤسسات الاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية ومبادئها، سعيا منها للحفاظ على سمعتها وصورتها لدى المتعاملين معها بصفة خاصة والمجتمع ككل بصفة عامة، إلا أن تبني هذه المنظمات للمسؤولية الاجتماعية يفرض عليها استخدام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية الناتجة عن مختلف أنشطتها الاقتصادية، والإفصاح عنها على مستوى قوائمها المالية.

وما دام موضوع المذكرة يعالج موضوع الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية فإن منهجية البحث تتطلب التعرف على طبيعة هذه العملية من خلال تحديد مفهومها وأنواعها، وكيفية تطبيقها على مستوى هذه المؤسسات.

وبمرتبجى تحقيق فهم أعمق للجوانب السابقة، حددنا الفصل الأول كوعاء نظري لأهم ما تعلق بالمسؤولية الاجتماعية والمحاسبة الخاصة بها والإفصاح عنها.

المبحث الأول: المسؤولية الاجتماعية مقارنة نظرية:

إن المسؤولية الاجتماعية (Social Responsibility) ليست نتاجا للقضايا المعاصرة والمعروفة لدينا بشكل دقيق، أو أنها ترتبط بالجوانب الذاتية للموضوع فقط، إذ أن علاقتها ترتبط بالمتغيرات الأساسية الحاصلة في المجتمع وبشكل موضوعي، و بالتالي فإنها ليست ظاهرة جديدة، أو حالة سطحية تمثل الاستجابة للضغط الاجتماعي الطارئة، والتي يمكن تهدئتها أو معالجتها من خلال القيام بأنشطة العلاقات العامة.

المطلب الأول: نشأة وتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية

تمثلت النظرية التقليدية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة في ضرورة تحقيق أقصى أرباح ممكنة، وذلك في حدود ما يسمح به القانون، وقد استمد هذا المنهج مقوماته من النظرية الاقتصادية الكلاسيكية، والتي تقوم على أن المعيار الأساسي لأداء المؤسسة كفاءتها الاقتصادية التي تتبلور في تنظيم المصلحة الذاتية للمساهمين باعتبارها المسؤولية الأولية للإدارة، وفي أوائل الخمسينات من القرن الماضي ظهر اتجاهات جديدة تدعو إلى ضرورة التزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه.

أولاً: النشأة التاريخية للمسؤولية الاجتماعية

إن نشوء فكرة المسؤولية الاجتماعية مر بعدة مراحل كانت النواة الأساسية في تشكيل الإطار المفاهيمي للمسؤولية الاجتماعية وتطورها، ويمكن عرض هذه المراحل بالتوصيف الآتي:

1. مرحلة إدارة تعظيم الأرباح (1800-1920): في هذه المرحلة كانت المسؤولية الأساسية للأعمال هي تعظيم الأرباح والتوجه نحو المصلحة الذاتية الصرفة ورفع شعار "ما هو جيد لي جيد للبلد"¹.
2. مرحلة إدارة الوصاية: وامتدت من أواخر العشرينات حتى بداية الستينات، وخلال هذه الفترة كانت مسؤولية الأعمال الأساسية هي تحقيق الربح الملائم الذي يحقق المصلحة الذاتية ومصالح الأطراف الأخرى مثل المساهمين والعاملين، أما الشعار خلال هذه الفترة فهو "ما هو جيد للشركات جيد للبلد".
3. مرحلة إدارة نوعية الحياة: وامتدت هذه الفترة من أواخر الستينات حتى الوقت الحاضر، وفي هذه المرحلة فإن المسؤولية الأساسية للأعمال تقوم على أن الربح ضروري، ولكن الأفراد أهم من النقود. وهذا ما يحقق المصلحة الذاتية المتنورة للمؤسسات الاقتصادية ومصالح المساهمين والمجتمع ككل وكان الشعار لهذه الفترة هو: "ما هو جيد للمجتمع هو جيد للبلد".

1. محمد الصبري، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، ط1، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 15.

وقد شهدت هذه الفترة تطورا كبيرا في مفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث بدأت جماعات الحقوق المدنية وجمعيات حماية المستهلكين، وغيرها من الحركات الاجتماعية بالتأثير على سلوك وأعمال هذه المؤسسات، وذلك عن طريق مراقبة الآثار البيئية ومخلفات الشركات الصناعية الكبرى، كذلك الحرص على مستوى جودة المنتجات والتأكد من خلوها من المواد الضارة.

ثانيا: مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

على الرغم من أن المسؤولية الاجتماعية حظت باهتمام كبير من طرف العديد من الباحثين والمنظمات الدولية، إلا أنه وحتى وقتنا الراهن لم يتم تحديد تعريف موحد للمسؤولية الاجتماعية، فتعدد تعاريفها بتعدد وجهات النظر إليها، ونورد منها ما يلي:

1. تعريف الهيئات الدولية:

عرّفت المفوضية الأوروبية المسؤولية الاجتماعية بأنها "عملية توحيد الاعتبارات والاهتمامات البيئية والاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية مع أنشطتها وعملياتها وفعاليتها وتفاعلها مع ذوي المصلحة على أساس طوعي"¹.

في حين يعرفها البنك الدولي على أنها "التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل، لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة ويخدم التنمية في آن واحد تكون مدججة في الأنشطة المستمرة للمؤسسة"².

ويعرّف المجلس العالمي للأعمال من أجل التنمية المستدامة على أنها "التزام مؤسسات الأعمال المتواصل بالسلوك الأخلاقي وبالمساهمة في التنمية الاقتصادية، وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرها فضلا عن المجتمعات المحلية والمجتمع عامة"³.

كما ترى جمعية الإداريين الأمريكيين بأن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة هي استجابة إدارة المؤسسات إلى التغيير في توقعات المستهلكين، والاهتمام العام بالمجتمع والاستمرار بإنجاز المساهمات الفردية للأنشطة التجارية الهادفة إلى خلق الثورة الاقتصادية⁴، أما المعهد العالمي للفكر الإسلامي فعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها "التزام المنظمة بعمل الصالحات، عند ممارسة نشاطها تجاه مختلف الأطراف التي لها علاقة بها، نتيجة

1 .The World Bank, *Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania*, The Development Communication Division, Working Paper, Washington, March 2005, p 01. http://www.csr-weltweit.de/uploads/tx_jpdwnloads/Romaenien_csrbooklet31705.pdf

2. صالح الحموري، رولا المعاينة، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من الألف إلى الياء، ط1، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 17.

3. Yvon pesqueux, Yvan Biefnot, *L'éthique des affaires ; Management par les valeurs et responsabilité sociale*, Edition d'organisation Eds D', Paris, 2002, P19.

4. محمد الصبري، مرجع سبق ذكره، ص 17.

التكليف الذي ارتضته في ضوء مبادئ الشريعة الإسلامية، بهدف بالمجتمع الإسلامي، مع مراعاة عناصر المرونة والاستطاعة و الشمول و العدالة¹.

2. تعريفات بعض الاقتصاديين:

يعرفها (Durker 1977) على أنها التزامات المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، في حين يضيف (Holmes) على التعريف السابق أن هذه الالتزامات المترتبة تجاه المجتمع تكون طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر، تحسين الخدمة ومكافحة التلوث وخلق فرص عمل وحل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها².

ويرى (Pride & Ferrell) أن المسؤولية الاجتماعية تشير إلى الالتزام من قبل المؤسسات من أجل تعزيز تأثيرها الإيجابي وتقليل تأثيرها السلبي على المجتمع، فهي تهتم بالتأثيرات الكلية لقرارات التسويق على المجتمع³.

ويرى (Robbins) أنها تستند إلى اعتبارات أخلاقية مركزة على الأهداف بشكل التزامات بعيدة الأمد، آخذة في الاعتبار مبادرات المؤسسات الاقتصادية الحقيقية للوفاء بهذه الالتزامات وبما يعزز صورتها في المجتمع⁴، أما (Strier) فيعرف المسؤولية الاجتماعية على أنها تمثل توقعات المجتمع لمبادرات المؤسسة في مجال مسؤوليتها تجاه المجتمع وبما يتجاوز الحد الأدنى من الإذعان للقانون وبصورة لا تضر بقيام المؤسسة بوظائفها الأساسية للحصول على عائد مناسب من استثماراتها⁵.

المطلب الثاني: أبعاد المسؤولية الاجتماعية وأهميتها

نظرا لأهمية المسؤولية الاجتماعية تناول العديد من الكتاب والباحثين أبعاد المسؤولية الاجتماعية من وجهات نظر مختلفة، ووضعوا لها مسميات متباينة.

أولاً: أبعاد المسؤولية الاجتماعية

حدد كل من (Pride & Ferrell) أربعة أبعاد تمثلت في ما يلي:

1. المسؤولية الإنسانية: أي أن تكون المؤسسة صالحة وتعمل على الإسهام في تنمية وتطوير المجتمع وتحسين نوعية الحياة.

1. صالح الحموري، رولا المعاينة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2. محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

3. علاء فرحان طالب وآخرون، فلسفة التسويق الأخضر، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 38.

4. عبد القادر بودي، زهرة بن سفيان، المسؤولية الاجتماعية للمقاول ومؤسسة الخاصة في تحقيق التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول "منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 15/14 فيفري 2012، ص 6.

5. طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، ط3، عمان، دار وائل للنشر، 2010، ص 49.

2. المسؤولية الأخلاقية: بمعنى أن تكون المؤسسة مبنية على أسس أخلاقية، وأن تلتزم بالأعمال الصحيحة، وأن تمتنع عن إلحاق الضرر بالآخرين.

3. المسؤولية القانونية: أي التزام المؤسسة بإطاعة القوانين، واكتساب ثقة الآخرين من خلال التزامها بتنفيذ الأعمال الشرعية وعدم القيام بالأعمال المخلة بالقانون.

4. المسؤولية الاقتصادية: بأن تكون المؤسسة نافعة ومجدية اقتصادياً، وأن تحاول جاهدة توفير الأمان للآخرين¹.

في حين نجد مجموعة من الباحثين يرون أن مسؤولية المؤسسة تتشكل من خلال الأبعاد الآتية:

5. المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع المحلي²: يعتبر المجتمع المحلي بالنسبة لمنظمات الأعمال شريحة مهمة إذ تتطلع إلى تجسيد متانة العلاقات معه وتعزيزها، الأمر الذي يتطلب منها مضاعفة نشاطاتها تجاهه، من خلال بذل المزيد من الرفاهية العامة، والتي تشمل: المساهمة في دعم البنية التحتية، إنشاء الجسور والحدائق، المساهمة في الحد من مشكلة البطالة، دعم بعض الأنشطة مثل الأندية الترفيهية، احترام العادات والتقاليد، دعم مؤسسات المجتمع المدني، تقديم العون لذوي الاحتياجات الخاصة من خلال تقديم الدعم المادي لهم، هذا بالإضافة إلى الدعم المتواصل للمراكز العلمية كمراكز البحوث والمستشفيات، وعادة ما ينظر إلى مسؤولية المنظمة تجاه المجتمع المحلي من زوايا مختلفة، فقد تشمل رعاية الأعمال الخيرية، الرياضة والفن، التعليم وتدريب المؤسسات، وإقامة المشاريع المحلية ذات الطابع التنموي.

6. المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين: إذا كانت المنظمات تولي اهتمامها لرأس المال البشري فلا بد من تقديم لهم ما هو أفضل، لأن العاملين المهرة على المستوى الوطني والعالمي أصبحوا يركزون على عامل المسؤولية الاجتماعية من بين العوامل الأخرى، وقد أثبت ذلك تجريبياً حيث أن أكثر الناس يجذبون العمل في المنظمة التي لديها سياسات بيئية ومجتمعية جيدة، كما أثبت بنفس السياق أن الناس يجذبون التعامل تجارياً مع نفس المنظمات³.

7. المسؤولية الاجتماعية تجاه الزبائن: تعتبر هذه الشريحة من المجتمع ذات أهمية كبيرة لكل المؤسسات بدون استثناء، ومن الأداء الاجتماعي الموجه لهذه الشريحة تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة، والإعلان لهم بكل صدق وأمانة وتقديم منتجات صديقة لهم وأمينية بالإضافة إلى تقديم إرشادات واضحة بشأن استخدام

1. فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، أطروحة دكتوراه تخصص تسويق، الجامعة المستنصرية،

العراق، 2003، ص 48. متوفر على: <http://iefpedia.com/arab>

2. طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، "الأعمال والمجتمع"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 81.

3. نفس المرجع والصفحة.

المنتج، والتزام المؤسسات بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع، وتطوير مستمر للمنتجات هذا بالإضافة إلى الالتزام الأخلاقي بعدم خرق قواعد العمل مثل الاحتكار¹.

8. المسؤولية الاجتماعية تجاه الموردين: ينظر إلى العلاقة ما بين الموردين والمؤسسة الاقتصادية على أنها علاقة مصالح متبادلة، لذلك يتوقع الموردون أن تحترم المؤسسات الاقتصادية تطلعاتهم ومطالبهم المشروعة التي يمكن تلخيصها بالاستمرار في التوريد وخاصة لبعض أنواع المواد الأولية اللازمة للعمليات الإنتاجية، وأسعار عادلة ومقبولة للمواد المجهزة للمؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى تسديد الالتزامات، والصدق في التعامل، وتدريب الموردين على مختلف طرق تطوير العمل².

9. المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة: لقد أعيد التركيز في أدبيات المسؤولية الاجتماعية فيما يخص الجوانب البيئية، على أن تضم المسؤولية الاجتماعية أنظمة البيئة المفروضة ذاتيا أي ضمن فلسفة المنظمة، والتقارير البيئية للمنظمة³.

10. المسؤولية الاجتماعية تجاه المساهمين: تعد فئة المساهمين فئة مهمة من أصحاب المصالح المستفيدين من نشاط المؤسسة، وتكمن مسؤولية المؤسسة تجاههم بتحقيق أقصى ربح، تعظيم قيمة السهم، زيادة حجم المبيعات، بالإضافة إلى حماية أصول المنظمة و موجوداتها⁴.

ثانيا: أهمية المسؤولية الاجتماعية

إن المكاسب التي تجنيها المؤسسة الاقتصادية من برامج المسؤولية الاجتماعية هي ذاتها تعتبر الحجج المؤيدة لممارسة المسؤولية الاجتماعية وتتمثل فيما يلي⁵:

✓ المسؤولية الاجتماعية تحسن قدرات المؤسسة على جذب و الإبقاء على العمال أو الأعضاء أو الزبائن أو العملاء أو المستخدمين.

✓ تمثل المسؤولية الاجتماعية الحالة الأفضل للمستثمرين وذلك عن طريق رفع قيمة الأسهم في الأمد الطويل، لما تحظى به المؤسسة الاقتصادية من ثقة لدى المجتمع، وما تقوم به للحد من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها مستقبلا.

✓ القوانين والتشريعات لا يمكن أن تستوعب كل التفاصيل المرتبطة في المجتمع، ولكن بوجود المسؤولية الاجتماعية في الأعمال فإنها ستمثل قانونا اجتماعيا.

1. محمد عباس بدوي، الحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، ط1، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2000، ص 95.

2. طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص 81.

3. نظام موسى سويدان، شفيق إبراهيم حداد، التسويق مفاهيم معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 81.

4. نفس المرجع، ص 97.

5. تامر ياسر البكري، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص ص 52 - 53 .

- ✓ إن لم تقم المؤسسة الاقتصادية بمهامها في تحقيق المسؤولية الاجتماعية ومساعدة المجتمع في معالجة وحل المشكلات التي يعاني منها فإنها يمكن أن تفقد الكثير من قوتها التأثيرية في المجتمع.
- ✓ الوقاية من المشكلة أفضل من علاجها، لذلك من المناسب ترك المؤسسات لتعمل في المجتمع لتجنب المشكلات قبل أن تتفاقم ويصعب علاجها.
- ✓ تعمل المسؤولية الاجتماعية على تحسين سمعة وصورة المؤسسة لدى المتعاملين ولدى الجمهور¹.
- ✓ تعمل المسؤولية الاجتماعية على المحافظة على معنويات الموظفين والتزامهم وإنتاجيتهم.

المطلب الثالث: المسؤولية الاجتماعية بين التأييد والمعارضة

إن فكرة المسؤولية الاجتماعية مثار جدل بين المفكرين والعلماء وممارسي الإدارة، حيث انقسم علماء الاقتصاد ما بين مؤيد ومعارض لفكرة المسؤولية الاجتماعية، فمن بين الفريق المعارض على سبيل المثال العالم (Milton Friedman) والذي يؤيد وجهة النظر الكلاسيكية تجاه المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات والذي يرى أنها تقلل من الأرباح وهي بمثابة عبء إضافي على تكاليف العمل.

أما العالم (Paul Samuelson) فهو مؤيد لوجهة النظر التي ترى أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات لها بعددين اقتصادي واجتماعي، ولا بد عليها أن تسعى إلى الإبداع في تبني برامج المسؤولية الاجتماعية، وفي ما يلي أهم حجج المؤيدين والمعارضين لفكرة المسؤولية الاجتماعية².

أولاً: الحجج المؤيدة للقيام بمهام المسؤولية الاجتماعية:

- يمكن حصر حجج المؤيدين لتبني المسؤولية الاجتماعية فيما يلي³:
- ✓ المؤسسة جزء لا يتجزأ من المجتمع الذي تتواجد فيه لذا عليها أن تلعب دوراً كبيراً في تحقيق أهدافه المختلفة.
- ✓ تزداد الأرباح على المدى البعيد إذا تبنت المؤسسة دوراً اجتماعياً.
- ✓ الدور الاجتماعي هو رد فعل على النقد الموجه للمؤسسة وهو اهتمامها بالأرباح وإهمال المتطلبات الاجتماعية.
- ✓ الصورة العامة للمؤسسة ستكون أفضل حينما تلعب دوراً اجتماعياً (تحسين السمعة).
- ✓ التقليل من إجراءات الحكومة وقوانينها المتعلقة بالتدخل في شؤون المؤسسات.

1. صالح الحموري، رولا المعاينة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

2. عمر شريف، بومدين بروال، المسؤولية الاجتماعية كدافع لتبني سياسة بيئية مسؤولة من طرف منظمات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة في المنتدى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 14، 15 فيفري 2012، ص 3.

3. طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

✓ المسؤولية الاجتماعية شكل من التدابير الوقائية لتجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة التي ستحدث عاجلاً أم آجلاً.

ثانياً: الحجج المعارضة للقيام بمهام المسؤولية الاجتماعية:

تنطلق الحجج المعارضة من اعتبار أن الالتزام الاجتماعي يتعارض مع الهدف الرئيسي للمؤسسة الاقتصادية وهو تحقيق الربح، أما الحجج الأخرى فهي كالتالي¹:

✓ الالتزام بمهام المسؤولية الاجتماعية يحول المؤسسة إلى شكل لا يختلف عما هو سائد في المؤسسة الحكومية.

✓ إذا انفردت المؤسسة بإنفاق المبالغ على تنفيذ برامج المسؤولية الاجتماعية، فإن ذلك يعني تحملها كلفة إضافية تنعكس على زيادة أسعار السلع التي تتعامل بها، وبالتالي تنعكس سلباً على موقفها وقوتها التنافسية في السوق.

✓ محدودية الخبرة والمهارة المتاحة لدى المؤسسة الاقتصادية في معالجة المشكلات الاجتماعية التي تعترض عملها.

✓ تضعف الأهداف الرئيسية الأخرى للمؤسسة الاقتصادية لكونها تستنزف طاقة ليست بالقليلة من جهد المؤسسة، كما أن المشكلات الاجتماعية هي من مسؤولية الدولة فقط.

1. ثامر ياسر البكري، مرجع سبق ذكره، ص 54-53.

المبحث الثاني: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

إن ظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية أدى إلى ظهور مفهوم جديد في المحاسبة ألا وهو "محاسبة المسؤولية الاجتماعية" (Social Responsibility Accounting) وكان ذلك في بداية العقد السادس من القرن العشرين، وأتت هذه المحاسبة لتضع معايير لقياس الأداء الاجتماعي.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية و أهدافها

تعتبر المحاسبة الاجتماعية من أحدث فروع علم المحاسبة، وتهتم بدراسة الآثار الاجتماعية للنشاط الاقتصادي على أفراد المجتمع، وتتم بالعديد من الموضوعات، ولعل من أهمها: قياس العائد الاجتماعي للمشروعات العامة والخاصة، وإعداد القوائم التي تفصح عن مدى التزام المنشآت بالوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية نحو كل من العاملين فيها والمتعاملين معها والمجتمع بصفة عامة¹، وهناك مطالب على مهنة المحاسبة القيام بها من أجل قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة، فمثلاً المحاسبون في هذا المجال يمكن أن يقوموا بقياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث².

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية حيث تُعرف بأنها "مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة وتوصيل المعلومات اللازمة للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في عملية تقييم واتخاذ القرارات"³.

كما يمكن تعريفها بأنها "منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع"⁴.

كما يمكن النظر إليها على أنها نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية من حولها، ومن ثم الإفصاح عن الآثار التي تترتب عليها لجميع الأطراف ذات العلاقة، وعليه فإن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في قياس والإفصاح عن التكاليف والفوائد الاجتماعية لمنشآت الأعمال.

1. عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 19 .

2. نعيم دهمش، محمد أبو ناصر، محمد الخلايلة، مبادئ المحاسبة، ط1، طبع بدعم معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1999، ص 20.

3. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990 ص 350.

4. سلامة نبيل فهمي، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ط2، مكتبة الجلاء الحديثة، مصر، 1999، ص 17 .

في حين تُعرّف كذلك على أنها عملية اختيار تقوم بها المؤسسة للمتغيرات والمقاييس وأساليب القياس والعمل على التطوير المنظم للمعلومات المفيدة في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وتوصيل هذه المعلومات إلى المجموعات ذات العلاقة سواء بداخل المؤسسة أو خارجها¹.

كما عرفها آخرون بأنها "فرع من فروع المحاسبة يهدف إلى تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة من مدخل اجتماعي باعتبارها عضواً فعالاً في المجتمع، ترتبط بالفئات الأخرى فيه، ضمن علاقة تعاقدية مستمدة من قواعد العقد الاجتماعي الذي يجمع بين مصالح تلك الفئات"².

ثانياً: أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

تهدف المحاسبة الاجتماعية بصفة عامة إلى تحديد وقياس مساهمة المؤسسة وتقييم أدائها الاجتماعي من خلال تحديد إذا ما كانت استراتيجياتها وأهدافها تتماشى والأولويات الاجتماعية من جهة وطموح المؤسسة بتحقيق نسب معقولة من الربح من جهة أخرى، وبناء على ما سبق يمكن القول أن أهم أهداف المحاسبة الاجتماعية تتمثل في:

- ✓ تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للفترة للمنشأة التي لا تشتمل على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمنشأة فقط بل أيضاً العناصر الخارجية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع³.
- ✓ يرى أنصار محاسبة المسؤولية الاجتماعية أنها تخدم مجالات متعددة، فهي تساعد في تحسين القرارات المالية للمؤسسة، كما تساهم في تحديد القرارات للمساهمين، كما تمكن من تحديد ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة والأنشطة التي لها تأثير مباشر على الموارد ومراكز الأفراد، وقطاعات المجتمع⁴.
- ✓ توفير بيانات ملائمة عن أهداف وسياسات وبرامج وأداء ومساهمة المؤسسة في مجال الأهداف الاجتماعية، لكل أطراف المجتمع ويقصد هنا بالبيانات الملائمة تلك التي تقدم لأغراض المحاسبة وتسهل للمجتمع عملية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالاختيار الاجتماعي وتوزيع الموارد الاجتماعية⁵.
- ✓ توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة، من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض.

1. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 164.

2. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص 422.

3. إسماعيل محمود عبد الرحمان، محاسبة التلوث البيئي، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014، ص 224.

4. Gray Rob, "The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society" Privileging Engagement, Imaginings, New Accounting and Pragmatism Over Critique?", Accounting Organizations and Society, Vol 27, The Centre for Social and Environmental Accounting Research, University of Glasgow, 2002, P 688.
<http://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/9934.pdf>

5. سلامة نبيل فهمي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

✓ إمكانية تقييم الأداء الاجتماعي للإدارة بالصورة التي تتكامل مع تقييم الأداء الاقتصادي "التقليدي"،
تقييم للأداء الشامل للمنظمة.

✓ مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في وضع البرامج الاجتماعية وتحديد مساهمتها اللازمة في ضوء
الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها¹.

المطلب الثاني: مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية والمفاهيم الخاصة بها

إن ظهور المحاسبة التقليدية كان سبباً لظهور بعض المفاهيم المحاسبية والمصطلحات مثل الأصول وأنواعها
والخصومات وأنواعها وتعريف الاهتلاك ورأس المال العامل وغيرها من المصطلحات، كذلك ظهور فرع
المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستحدثة، والتي تتلاءم وطبيعة هذا
الفرع المحاسبي.

أولاً: المفاهيم الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية

قبل عرض المفاهيم الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لابد من التطرق إلى الفروض الأساسية التي
تقوم عليها وهي كالآتي²:

✓ أن على المؤسسة التزامات ومسؤوليات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وهي تقبل تحمل هذه الالتزامات
وتحمل هذه المسؤوليات.

✓ تتصف الموارد الاقتصادية للمجتمع بالندرة، ويتوجب استغلالها بفاعلية قصوى بشكل يؤدي إلى
تعظيم العائد الاجتماعي المحقق من الاستثمار الاجتماعي.

✓ لا تعد الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفذها المؤسسة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعا مجانية
وإنما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المؤسسة تعويض المجتمع عما تستنفذه منها.

✓ للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لمسؤولياتها تجاهه، وذلك ضمن الأسس
والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

أما المفاهيم الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فنوردها فيما يلي³:

1. العملية الاجتماعية: تقوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أساساً على العملية الاجتماعية والتي تماثل ما
يعرف بالعملية المالية أو الصفقة التجارية في المحاسبة المالية، ويقصد بالعملية الاجتماعية أنشطة المشاريع التي لها

1. مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 164.

2. محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 423.

3. محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 119-120.

مضمون اجتماعي والتي لا تتم عن طريق قوى السوق المتعارف عليها، فالعملية الاجتماعية هي النشاط الذي تقوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بقياسه وتحديد مدى ملائمة مخرجات ومدخلات العملية الإنتاجية مع الشروط الاجتماعية والبيئية والأخلاقية.

2. التكلفة الاجتماعية: يقصد بها التضحية أو الضرر الذي يقع عبئه على المجتمع أو على أحد عناصره، سواء كان اقتصادياً أو غير اقتصادياً، وسواء كان داخلياً أو خارجياً، ولهذا فإن التكلفة الاجتماعية تتضمن التضحيات التي قدمها المجتمع للمشروع وسدد أو لم يسدد الأخير مقابله، وكذلك الأضرار التي سببها المشروع للمجتمع دون أن يسدد عنها الأول تعويض، ومن أمثلة التكلفة الاجتماعية الأجور المدفوعة للعاملين والخدمات والتسهيلات العامة المستخدمة، وأضرار البيئة.

3. المنفعة أو العائد الاجتماعي: يقصد بها أي عائد للمجتمع أو لأحد عناصره، سواء كان اقتصادياً أو غير اقتصادياً، وسواء كان داخلياً أو خارجياً، وتتضمن هذه المنافع كل ما قام بتوفيره المشروع للمجتمع وحصل أو لم يحصل على مقابل له أو حصل على مقابل له غير كاف، ومن أمثلتها السلع والخدمات التي وفرها المشروع والمدفوعات للفئات الاجتماعية كالمرتبات والأجور والمدفوعات لموردي السلع والخدمات والضرائب المسددة والتبرعات.

4. الدخل الاجتماعي: ويعبر عن صافي المساهمة الاجتماعية للمشروع ويتم حسابه من خلال المجموع الجبري لصافي الربح المحاسبي وكلا من إجمالي التكاليف والمنافع الاجتماعية.

5. الأطراف المستفيدة: وهي عبارة عن مجموعة من الأفراد تربطهم علاقة اجتماعية متبادلة مع المشاريع الاقتصادية المحيطة، والتي يفترض أنها تستخدم مخرجات تلك المشاريع، وتتأثر بمخلفاتها. لذا اهتمام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هو أعم وأشمل من المحاسبة التقليدية التي تهتم فقط بحقوق المالك وحاملي الأسهم والسندات.

6. حقوق المجتمع: وتعني إجمالي مطالبات ورغبات وحقوق الأطراف المستفيدة من المشروع، ومن الملاحظ أن هذه المطالبات قد لا تكون ملزمة في ظل التشريع السائد، ويستخدم قياس حقوق المجتمع كأداة في مجال اتخاذ القرارات الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات¹.

7. صافي الأصل الاجتماعي: تمثل البيئة المحيطة بالمشروع الأصول الاجتماعية التي ينصب تأثير المشروع عليها فكل ما يحيط بالمشروع من موارد طبيعية يستنفدها تدرج ضمناً تحت صفة أنها أصبحت أصلاً اجتماعياً للمشروع، وأن الاستنفاد السلبي لها يعد اهتلاكاً يخفض من قيمتها، وإن معنى الاهتلاك الاجتماعي للأصول

1. محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص 121-122.

الاجتماعية يختلف عن الاهتلاك المحاسبي لأصول المشروع التقليدية، ووجه الاختلاف يأتي حيث اختلاف مفهوم الاهتلاك في كلا النوعين حيث أن الاهتلاك الاجتماعي لا يمكن معه إعادة الأصل الاجتماعي من خلال تكوين مجمع اهتلاك له، وإنما الضرر الحاصل يكون نهائياً. وطبعاً هذا ينطبق على غالبية الموارد الطبيعية، إلا في بعض الحالات التي يمكن فيها التحكم بمخرجات المشروع أو مخلفاته ويمكن إضافة مفاهيم أخرى على المفاهيم السابقة مثل مفهوم قائمة الدخل الاجتماعية ومفهوم الميزانية الاجتماعية والتقارير الاجتماعي الذي يعدّ متطوراً جداً لأهمية قياس الأداء الاجتماعي.

ثانياً: مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

يمكن تحديد مجموعة من الأنشطة الاجتماعية بالاعتماد على الظروف الحالية للمؤسسة وهي¹:

1. **مجال العاملين:** يتضمن هذا المجال تأثير أنشطة المنظمة على الأشخاص العاملين فيها كموارد بشرية تساهم بصورة فعالة في تحقيق أهداف المنظمة، وبالتالي فهي تشمل الأنشطة التي تعمل على تحسين وضع وظروف العاملين بشكل عام كتقديم العلاج مجاناً، تحسين ظروف العمل، تقديم وسائل الأمن الصناعي. ويمثل هذا المجال مجاًداً داخلياً من مجالات المحاسبة الاجتماعية.
2. **مجال البيئة:** يشمل مجموعة الأنشطة الاجتماعية التي تهدف إلى الحد من الآثار السلبية الناجمة عن ممارسة المنظمة لنشاطها والتي تؤثر على البيئة، وذلك بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالمنظمة والمحافظة على الموارد الطبيعية، ويعتبر هذا المجال من أهم مجالات المحاسبة الاجتماعية نظراً لما تسببه هذه الأنشطة من أضرار على البيئة مثل تلوث المياه، والهواء، والتربة، والتلوث الضوضائي.
3. **مجال المجتمع:** يشمل مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق فائدة للجمهور بشكل عام كتشغيل المعاقين والعجزة، إفساح المجال أمام طلبة الجامعات للتدريب، إقامة حضانات لأطفال المنطقة، المساهمة في الرعاية الصحية، دعم الجمعيات الخيرية، وكل هذا يهدف إلى تنمية وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.
4. **مجال حماية المستهلك:** يشمل الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق ردود فعل إيجابية للمستهلك والمحافظة على القبول المتولد لدى المستهلك من خلال الاهتمام بزيادة جودة المنتج، وعدم خداع المستهلك من خلال الإعلانات المضللة، وتوفير البيانات اللازمة عن المنتج من حيث طريقة الاستخدام وحدودها والمخاطر المرتبطة ومدة صلاحية الاستخدام².

1. عبد الرزاق الفرح، رياض محمد الهندراوي، مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة، دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007 و 2008، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، الأردن، 2011، ص 280.

<https://journals.ju.edu.jo/JJBA/article/viewFile/2354/2232>

2. SAKAR Sen, C. B Bhattacharya, "Does Doing Good Always Lead To Doing Better? Consumer Reactions To Corporate Social Responsibility", *Journal of Marketing Research*, Vol 38, May 2001, P P 225-226.

<http://www.rise.or.kr/RBS/Data/Files/fnAAN/research01/sjm.pdf>

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

يعتبر الإفصاح المحاسبي (Accounting disclosure) الأداة الأساسية و الفعالة لإثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية و إيصال نتائج الأعمال لمستخدمي القوائم المالية ودعم قراراتهم الاستثمارية أو التمويلية و غيرها، ونتاجا لتطور الفكر المحاسبي وظهور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية اهتم الباحثين في مجال المحاسبة حول أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية، ما أدى إلى ظهور طرق ونماذج خاصة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والتي سيتم عرض بعضها في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يستخدم مصطلح الإفصاح في المحاسبة في التعبير عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصطلح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات، وهذا عن طريق عرض المعلومات بالقوائم المالية دون لبس أو تضليل.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته:

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح من قبل البعض بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة¹.

كما يعرف البعض بأنه "تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية أو محاسبية تاريخية ومستقبلية تصرح عنها الإدارة و تضمنها التقارير المالية"².

قد تجاوز هذا المصطلح أيضاً إرشادات الاتصال المحاسبي، فلم يعد الأمر يقتصر على مجرد تفسير وتوضيح المعلومات المحاسبية بل أمتد إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء كانت كمية أو وصفية، أو كانت فعلية أو تقديرية³.

1. محمد البروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ط1، إتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 577 .

2. خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92، 1995، ص 39.

3. صفى عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، ط2، الدار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004، ص 17.

كما عرف على أنه "العلانية والنشر لبيانات ومعلومات تساعد على فهم القوائم المالية وما تحتويه من أرقام ومعالجات"¹

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه "شمول القوائم المالية وتضمينها جميع المعلومات اللازمة، مع تحري الصدق والشفافية في عرض هذه المعلومات بغرض إعطاء مستخدمي هذه القوائم رؤيا واضحة وصادقة عن المؤسسة بما يتيح لهم اتخاذ القرارات السليمة".

2. أهمية الإفصاح المحاسبي:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في المزايا التي يوفرها لمستخدمي المعلومات المالية ، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية²:

- ✓ يلعب دوراً مهماً في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز.
- ✓ الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.
- ✓ يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات الحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها³.
- ✓ يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المؤسسة في تقديم خدمات للجميع ومسؤوليتها الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل.
- ✓ يوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم أمر جوهري لتحقيق سوق منظمة وكفئة كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال⁴.
- ✓ يعمل على إعلام الأفراد والمجموعات والذين تؤثر نشاطات وعمليات المؤسسة على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات المؤسسة إذا رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالقوائم المالية⁵.

1. عبد المنعم عوض الله، تحليل ونقد القوائم المالية، جامعة القاهرة، مصر، 1993، ص 35.

2. كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، الحاسبة المتوسطة بين النظري والتطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 9.

3. Harvey Mike, Keer Fred, *Financial Accounting Theory and standards*, second Edition, Prentice Hall International, London, 1983, p 173.

4. هين فان جريونينج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العال، البنك الدولي لإعادة الإعمار والتطوير، القاهرة، 2006، ص 8.

5. محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 577.

✓ يعمل على تقليل مخاطر ممالي رأس المال، حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي و أنواعه:

1. أهداف الإفصاح المحاسبي:

يهدف الإفصاح بالدرجة الأولى إلى عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم ومعرفة المركز المالي للشركة، كما يهدف الإفصاح إلى معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات، كما أن هدف الإفصاح في القوائم المالية هو سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها، ومن أهداف الإفصاح هي طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدمون هذه القوائم بصفة أساسية¹.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي:

بين بعض الكتاب والباحثين بأن للإفصاح المحاسبي عدة أنواع وقاموا بتصنيفه إلى أشكال متعددة:

1.2. الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروريا وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على ملاحظات والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزءا أساسيا من القوائم المالية، وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملية للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم².

2.2. الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد³.

1. يحي سعيدي، لخضر أوصيف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ورقة بحثية مقدمة في المنتدى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في

مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011، ص 11.

2. أحمد محمد نور، شحاته السيد شحات، مبادئ المحاسبة المالية "المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 80.

3. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 330.

3.2. الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، وبشكل

أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومات جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي¹.

ويمكن القول أن الإفصاح العادل يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، وأن الإفصاح العادل أو الصادق مطلباً أخلاقياً، اعتاد مدقق الحسابات أن يعتمد على إبداء رأي نظيف أو غير متحفظ².

4.2. الإفصاح الشامل: إن مفهوم الإفصاح الشامل يعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحق بها يجب أن تتضمن أية معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، ويمكن القول أن " الإفصاح الشامل هو أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي أن الإفصاح الشامل يمتد فيما وراء الأرقام المحاسبية فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية ولكن يمتد الأمر إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد يكون لها تأثير جوهري على القرارات"³.

5.2. الإفصاح التفاضلي: يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحاً شاملاً⁴، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل في أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعاباً من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة المحاسبة، "حيث يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة و مختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنة لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات"⁵، ومع ذلك فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة ما زال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموماً⁶.

6.2. الإفصاح الوقائي: ويهدف هذا النوع إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات المالية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد

1. أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 80.

2. حنان حلوة رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص 447-448.

3. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة "القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 48-49.

4. حنان حلوة رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص 475.

5. نفس المرجع، ص 449.

6. أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص 80.

الذي يجعلها مفهومة، والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها¹.

ويمكن القول أن هذا النوع من الإفصاح "يعتمد مفهوم الإفصاح الشامل كما هو مطبق في النموذج المحاسبي المعاصر، وتمثل فئة المساهمين والمقرضين أو الدائنين - المستثمرين الخارجين عموماً - المحور الأساسي لتحديد مضمون وأدوات هذا الإفصاح"².

7.2. الإفصاح الملزم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية³.

8.2. الإفصاح التثقيفي: يفترض هذا الإفصاح مستمرا حسيفا ذا دراية وإطلاع واسع⁴، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية، ويتسم هذا الإفصاح عموماً باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته وبالتركيز ليس فقط على المعلومات المالية، وإنما يشمل أيضاً معلومات غير مالية كمية ووصفية، مثل معلومات عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، وعن كفاية ومؤهلات العاملين، وتطور كفاءتهم وإنتاجيتهم⁵.

ثالثاً: مفهوم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

يعرف الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على أنه "تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعتبر مفيدة وغير مضللة عند اتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد، وعلى أن يتوفر بالقوائم المالية الصفات النوعية للمحاسبة المالية، وهي الملاءمة والبعد عن التحيز وقابلية الفهم والمقارنة، وتوقيت المعلومة والشمولية"⁶.

يمكن القول أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو العملية التي بواسطتها تستطيع المؤسسة التواصل مع المجتمع من خلال إظهار كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية سواء بالنسبة لذوي المصالح أو للمجتمع ككل⁷.

1. أمين سيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياسات والإفصاح والتقارير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 33.

2. حنان حلوة رضوان، مرجع سبق ذكره، ص 450.

3. عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 330.

4. حنان حلوة رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، مرجع سبق ذكره، ص 488.

5. حنان حلوة رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط1، مرجع سبق ذكره، ص 462.

6. ROB GRAY, Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17 Iss: 5, Pergamon Press Ltd, Great Britain, 1992, P413.

<http://www.hapinternational.org/pool/files/accounting-&-environmentalism.pdf>

7. Brendan O'Dwyer, Jeffrey Unerman, John Bradley, "Perceptions on the emergence and future development of corporate social disclosure in Ireland: Engaging the voices of nongovernmental organisations", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 18 Iss: 1, February 2005, p20.

https://www.researchgate.net/publication/235285424_Perceptions_on_the_emergence_and_future_development_of_corporate_social_disclosure_in_Ireland_Engaging_the_voices_of_non-governmental_organisations

والإفصاح عن الأداء الاجتماعي هو الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ، و بضمنها ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقه بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك، ولعل أبرز الأنشطة التي لها اثر مباشر على المجتمع، هي التي تحقق له منافع اجتماعية¹.

كما يمكن القول أن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ينطوي على كل التقارير المقدمة من طرف الشركات حول الجوانب الاجتماعية لنشاط المؤسسة بعيدا عن الأرباح ، وهي التقارير التي تهم المساهمين والدائنين وحتى الموظفين².

المطلب الثالث: طرق ونماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

اختلفت الآراء حول طريقة الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية فهناك من يرى وجوب الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية جنبا إلى جنب مع المعلومات المالية أو في الملحقات المرفقة بالقوائم المالية ومنهم من يرى الإفصاح عنها عن طريق قوائم خاصة سواء عن طريق عرض معلومات وصفية عن النشاطات الاجتماعية أو بطريقة نقدية وكمية في التعبير عن التكاليف و المنافع الاجتماعية.

أولا: طرق الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

تتمحور الأساليب المقترحة للإفصاح عن النشاطات الاجتماعية حول ما يلي³:

✓ أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير منفصل عن التقارير المالية، ويتضمن المبالغ التي أنفقت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية، ويعرض متزامناً مع القوائم المالية، ولا يتضمن المنافع التي حققتها تلك النشاطات.

✓ أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية متضمنة التكاليف والمنافع الأنشطة الاجتماعية، وتطلق عليها اسم قائمة التأثير الاجتماعي، وفيها يتم الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف وصافي العجز أو الفائض الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع.

✓ أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية دون الاعتماد على تحليل التكاليف والمنافع من هذه الأنشطة، ويتخذ هذا التقرير شكل وصفي لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبوب النشاطات

1. وليد ناجي الحياي، دراسات في المشاكل الخاسبية المعاصرة، ط1 ، دار مكتبة الخامد، عمان ، 2002، ص 47.

2. Nafez Abu-Baker, *Corporate Social Reporting and Disclosure Practice in Jordan: An Empirical Investigation*, Dirasat, Administrative Sciences, Volume 27, No. 1, 2000, p 250 .

http://staff.najah.edu/sites/default/files/Corporate_Social_Reporting_and_Disclosure_Practice_in_Jordan_an_Empirical_Investigation.pdf

3. ماجد الشرايري، غازي المومني، مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح الخاسبي عنها، مجلة الخاسبية والإدارة والتأمين -

جامعة القاهرة، العدد 67، 2006، ص 98-61، ص 75.

الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجموعات، العاملين أو الموارد البشرية، والبيئة، والمجتمع، والمستهلكين.

✓ أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع إظهار جميع المبالغ التي أنفقت على كل نشاط ، ويعتمد هذا الأسلوب على الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات بما يتناسب مع قيمة ما أنفق.

ومما سبق نلاحظ أن هناك طريقتين للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية¹:

أ- **طريقة الفصل:** الإفصاح في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها، وبغض النظر عن التقرير من حيث كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا، وسواء كان الإفصاح شاملاً أو جزئياً، مع الإبقاء على القوائم المحاسبية المالية التقليدية كما هي.

ب- **طريقة الدمج:** يتم الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي ضمن القوائم المالية التقليدية أي يكون جنباً إلى جنب في صلب القوائم المالية، ويعبر عنه بوحدة نقد باعتبار أن المعلومات الاجتماعية والاقتصادية للمنشأة يحققان مبدأ التكامل.

ثانياً: نماذج تقارير الإفصاح الاجتماعي المنفصلة عن التقارير المالية:

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات الاجتماعية باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافاً مختلفة، وهي عرض معلومات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مستقلة عن القوائم المحاسبية المالية نظراً لتعدد أساليب قياس التكاليف الناجمة عن الأنشطة الاجتماعية ، وما يترتب على ذلك من اختلاف في طبيعة المعلومات الناتجة عنها ، فضلاً عن اختلاف أهداف التقارير الاجتماعية عن التقارير المالية التقليدية كما يرى ذلك مؤيدو هذا الاتجاه ، فإن الأمر يحتم إعداد تقارير اجتماعية منفصلة عن التقارير المالية.

1. التقارير الوصفية:

"تعد النماذج الوصفية من أكثر نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشآت شيوعاً في الاستخدام، فهي تتضمن وصفاً للأنشطة التي قامت بها المنشأة وفاء بالتزاماتها الاجتماعية، دون أن يكون هذا الوصف مقترناً بتحليل عناصر التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة، أو بقيم المنافع المتحققة منها"²، وبهذا تتجنب مشكلات القياس التي عرضناها سابقاً، حيث تقسم إلى الأنشطة الاجتماعية ذات التأثيرات الإيجابية وأخرى سلبية والتي يغطي مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

1. مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 197 .

2. نفس المرجع، ص 189.

ويعد نموذج شركة (Scovill) الأمريكية ، والتي تعتمد أساسا على التقارير الوصفية أعدت تقريراً يسمى بـ — "تقرير نشاط الاجتماعي" ، والذي يتضمن الأنشطة الاجتماعية تغطي المجالات الرئيسية وهي : فرص العمالة ، الرقابة البيئية ، التفاعل مع المجتمع ، حماية المستهلك ، أحد النماذج التطبيقية الرائدة لمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية وذلك في عام 1972 ، و الجدول (1-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج ، ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (01).

الجدول (1-1)

نموذج (Scovill) تقرير النشاط الاجتماعي*

المطلوبات	الموجودات
—فرص التوظيف: تقدم العجزة من كسب المهارات والخبرات لا تزال في الحدود الدنيا.	—فرص التوظيف: —الخطط الأساسية للتطوير. —برنامج توفير فرص التوظيف للأقليات - برنامج تشغيل العجزة.
—حماية البيئة ومكافحة التلوث: لا تزال الشركة ترمي بنفاياتها في الأراضي الزراعية المجاورة.	حماية البيئة ومكافحة التلوث: تم وضع جهاز لقياس درجة تلوث الجو
التفاعل مع المجتمع البرامج الخاصة بقيام الشركة في بناء مساكن محدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية قياساً بالوقت المستنفد بالبناء والمبالغ المنفقة عليها.	التفاعل مع المجتمع: كانت تبرعات الشركة للمؤسسات الخيرية في حدود 1.2 % من صافي الربح قبل الضرائب خلال الخمس سنوات الماضية.
—حماية المستهلك:	حماية المستهلك: أدت برامج الرقابة على الجودة إلى كفاءة أداء المنتج

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل الخاسية المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 190.

2. الإفصاح عن تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية:

يتضمن هذا النوع من التقارير المبالغ المنفقة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي يقوم بها المشروع والمنافع التي حققتها تلك الأنشطة فلا يتم الإفصاح عنها في هذه التقارير نظراً للصعوبات التي تواجه قياس هذه المنافع.

ومن النماذج التطبيقية للإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية ما يلي:

1.2. نموذج (Linowes):

قدم (Linowes) نموذج يقيس فيه ويفصح عن التكاليف المترتبة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تقوم بها المنشأة دون أن يكون للمنافع التي تحققها تلك الأنشطة أي أثر فيها، وسمى هذا النموذج بـ "تقرير النشاط الاجتماعي -الاقتصادي"¹، ويركز على عرض التأثيرات الموجبة والسالبة

* أنظر: محمد عباس بدوي، الخاسية البيئية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007 ، ص 95.

1. نفس المرجع، ص 115 .

الاجتماعي لثلاثة مجالات من مجالات المسؤولية الاجتماعية هي ، مجال الموارد البشرية ، مجال الموارد الطبيعية ، ومجال المنتج، و الجدول (2-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج، ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (02).

الجدول (2-1)

نموذج (Linowes): قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي

الإجمالي	الكلية	الجزئي	البيان
			1. الأنشطة الخاصة بالأفراد
			أ. تحسينات:
			ب. يطرح الأضرار:
XXX			ج. صافي التحسينات أو العجز في الأنشطة الخاصة بالأفراد
			2. الأنشطة الخاصة بالبيئة
			أ. تحسينات:
			ب. يطرح الأضرار:
XXX			ج. صافي التحسين أو العجز في أنشطة البيئة
			3. الأنشطة الخاصة بالمنتج
			أ. التحسينات
			ب. يطرح الأضرار:
XXX			ج - صافي التحسين أو العجز الخاص بالمنتج
XXX			إجمالي التحسين أو العجز الاجتماعي الاقتصادي لعام

المصدر: حنان حلوة رضوان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، دار وائل، الأردن، 2003، ص 281.

2.2. نموذج (Estes):

قدم (Estes) نموذج أطلق عليه "قائمة التأثير الاجتماعي"، ولا يختلف هذا النموذج كثيراً عن النموذج الذي اقترحه (Linowes) فالاثنتين يتخذان من وجهة نظر المجتمع أساساً في الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للمنشأة، كما يتفقان في تعريف التكاليف الاجتماعية على أنها "أي تضحية أو أضرار يقع عبئها على المجتمع، أو على أحد عناصره، سواء كانت اقتصادية أو غير اقتصادية، وسواء كانت داخلية أو خارجية، سواء دفعت المنشأة مقابلها لها أو لم تدفع"، إلا أن هذا النموذج الذي جعله يختلف عن النموذج السابق له، اهتمامه بالمنافع الاجتماعية إلى جانب التكاليف الاجتماعية، ومحاولته قياس صافي الإسهام الاجتماعي للمنشأة عن طريق مقابلة المنافع الاجتماعية، بالتكاليف الاجتماعية، أي عن طريق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات¹، و (الجدول 3-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج، ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (03).

1. مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 193.

الجدول (3-1)

بنموذج (Estes): قائمة التأثير الاجتماعي

البيان	الجزئي	الكلي	الإجمالي
المنافع الاجتماعية			
مدفوعات للعناصر الاجتماعية:			
رواتب وأجور	XX		
تبرعات خيرية	XX		
إجمالي مدفوعات للعناصر الاجتماعية		XXX	
إجمالي المنافع الاجتماعية			XXXX
التكاليف الاجتماعية			
إصابات أمراض عمل		XXX	
أضرار للبيئة:			
إجمالي التكاليف الاجتماعية			(XXXX)
الفائض أو العجز الاجتماعي العام			XXX
الفائض أو العجز الاجتماعي في 01/01			XXX
الفائض (العجز) الاجتماعي للمجتمع في 12/31			XXXX
ملاحظات			

المصدر: محمد عباس بدوي، الحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص 121-122.

3.2. نموذج (Seidler):

لقد قدم (Seidler) نموذجين للإفصاح عن الأداء الاجتماعي، أما النموذج الأول فيخص المنشآت التي لا تهدف إلى الربح، بينما يتعلق النموذج الثاني بالمنشآت الهادفة للربح، وقد أطلق عليهما "تقرير الدخل الاجتماعي" إن استقراء النموذج الأول والذي تم وضعه لإحدى الجامعات الأمريكية¹، والذي يعد من النماذج التي تعرض كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية، يبين للوهلة الأولى أن التكاليف التي تتحملها الجامعة تمثل منافع اجتماعية للمجتمع أو لأحد عناصره، بمعنى أن المنافع الاجتماعية تتضمن التكاليف الاجتماعية التي تتحملها المنشأة، كما هو الحال في نموذج (Linowes) غير أن المتعمق في النموذج يتضح له، وبشكل لا يدع للشك، أن (Seidler) لم يقس المنافع بهذا الأسلوب، وإنما استخدم القيمة الحالية لصافي الدخل الإضافي المتحقق للمجتمع، أو لأحد عناصره، فقد رأى (Seidler) أن المنافع الاجتماعية للتعليم تتمثل في زيادة معرفة الفرد عند تخرجه من الجامعة، عما كان عليه عند التحاقه بها، وحيث إنه في معظم الحالات يزداد دخل خريجي الجامعة عن دخل غير الخريجين، فإن المنفعة الاجتماعية المتحققة للمجتمع من نشاط الجامعة، يمكن أن تقاس

1. مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 195.

بالقيمة الحالية لهذه الدخول الإضافية¹، و الجدول (4-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج.

أما النموذج الثاني والخاص بالمنشآت الهادفة للربح، فقد أوضح (Seidler) أن الدخل الاجتماعي يجب أن يحسب عن طريق تعديل القيمة المضافة بالأداء الاجتماعي، وذلك عن طريق إضافة المخرجات الاجتماعية المرغوبة فيها، وتخفيضها بالآثار الاجتماعية غير المرغوب فيها، ويتضح من أن القيمة الاقتصادية المضافة، تم تعديلها بعنصرين هما:

العنصر الأول: مخرجات مرغوبة اجتماعياً، ولا يمكن بيعها، وتمثل هذه المخرجات المنافع التي تقدمها المنشأة للمجتمع، مثل: برامج التدريب وبرامج رعاية صحية للعاملين... الخ.

العنصر الثاني: هو الآثار غير المرغوبة اجتماعياً ولم يسدد مقابل لها، ومن بين هذه الآثار تلوث البيئة على الأنشطة الاقتصادية للمنشأة، والمشاكل الصحية التي تسببها منتجاتها والوضوء، و الجدول (5-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج، ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (04).

الجدول (4-1)

نموذج (Seidler): تقرير الدخل الاجتماعي*

كلي	جزئي	تقرير الدخل الاجتماعي	كلي	جزئي	تقرير الدخل المالي
		المنافع الاجتماعية:			الإيرادات:
	XX	منافع التعليم على المجتمع		XX	الرسوم التي يسددها الطلاب
		التكاليف الاجتماعية:			التكاليف:
	XX	الرسوم التي يسددها الطلاب للجامعة		XX	تكاليف التعليم
(XXX)		مجموع التكاليف الاجتماعية	(XXX)		مجموع التكاليف
XXX		صافي الدخل أو العجز الاجتماعي	XXX		صافي الربح أو الخسارة

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 124.

الجدول (5-1)

تقرير الدخل الاجتماعي للمنشآت الهادفة للربح:

XX	القيمة المضافة من النشاط الاقتصادي
XX	+مخرجات مرغوبة اجتماعياً ولا يمكن بيعها
(XX)	-آثار غير مرغوبة اجتماعياً ولم يسدد مقابل لها
XX	=صافي الدخل الاقتصادي - الاجتماعي

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 125.

1. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سبق ذكره، ص 125 .

* أنظر أيضاً: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مرجع سبق ذكره، 2002، ص 196.

4.2 نموذج عباس بدوي: يرى بأنه يجب الأخذ في الاعتبار وجود نظام محاسبي منفصل عن نظام المحاسبة المالية، واحتواء النموذج للأنشطة البيئية والاجتماعية- المساهمات البيئية والمساهمات العامة والموارد البشرية ومساهمات المنتج- وقياس الأبعاد المختلفة للمساهمات البيئية والاجتماعية الموجبة والسالبة التي تترتب على الالتزام الاختياري أو الإجمالي، وفي النهاية التقرير عن نتائج القياس في صورة ملائمة وبعيدة عن التحيز وذات مرونة وقابلية للفهم، بحيث تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمشروع، حيث يتم إنشاء حسابات وقوائم مالية معدلة بالمساهمات البيئية بعد الوصول إلى صافي الربح المحاسبي¹.

وقد اقترح (بدوي) أربعة قوائم للتقرير والإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية بما يضمن توفير المعلومات المناسبة والملائمة لكافة الأطراف الخارجية المستفيدة من التقارير الاجتماعية، وتتمثل التقارير في القوائم (قائمة الربح المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية، قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية، تقرير الأداء الاجتماعي متعدد الأبعاد، القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية).

وقد هدف البدوي من خلال قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية إلى توفير معلومات وبيانات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء الاجتماعي والبيئي وما يقابلها من حقوق للغير²، كما أن هذه القائمة تعوض الأنشطة الاجتماعية للأصول بصورة منفصلة كل على إحدى، إذ يتم تصنيف الأصول الاجتماعية تحقيقاً لهدفها في القائمة وحسب انتمائها لمجال المسؤولية الاجتماعية، كما أكدت على وجود علاقة طردية بين قيمة الأصول الاجتماعية لكل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية ومدى مساهمتها، و (الجدول 1-6) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (05)*.

1. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سبق ذكره، ص 207.

2. نفس المرجع، ص ص 216-217.

* للاطلاع على باقي القوائم التي اقترحها (بدوي) أنظر:

- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008، ص ص 460-461.

- محمد عباس بدوي، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007، ص ص 219-237.

الجدول (6-1)

قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية

البيان	الجزئي	الكلّي	الإجمالي
مجموع صافي الأصول يخصم منه:			
1. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية		xx	
2. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة		Xx	
3. صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية		Xx	
4. صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج		Xx	
مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية			(xxx)
مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية			xxx
مجموع الخصوم			xxx
يخصم منه:			

المصدر: بدوي محمد عباس، الخاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سبق ذكره، ص 217.

ثالثاً: نماذج* تقارير الإفصاح المالية متضمنة كل من المعلومات المالية والاجتماعية:

هناك عدة نماذج تتبنى هذا التوجه في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية نذكر منها ما يلي:

1. نموذج (عبد المجيد): يؤكد النموذج الذي تبناه عبد المجيد للإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية على ضرورة إعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن الأداء الكلي للمنشأة، وذلك عن طريق الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية والاقتصادية في تقرير واحد، ولقد أوضح عبد المجيد في نموذجه أن مجالات المسؤولية الاجتماعية التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية تتمثل في أربع مجالات رئيسية هي: مجال العاملين، مجال التفاعل مع البيئة، مجال حماية المستهلك، مجال الرقابة على التلوث¹.

* لقد أفرز الفكر الخاسبي العديد من النماذج التي يتم من خلالها الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وإيصال المعلومات المتعلقة بها إلى مستخدميها، وإن ما تم ذكره في هذا الفصل من نماذج جاء على سبيل المثال لا الحصر وللاستزادة و الاطلاع على نماذج أخرى أنظر :

- محمد عباس بدوي، الخاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007، ص 105-125.
- محمد عباس بدوي، الخاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، ط1، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر 2000، ص 207-211.
- تجد: نموذج (Clark Abt): نموذج يعد على شكل (قائمة دخل اجتماعي وقائمة مركز مالي اجتماعي) ويعد بصورة مستقلة عن القوائم المالية التقليدية.
- تجد: نموذج (AAA): وهو نموذج يقوم على الإفصاح الوصفي لجهود المؤسسات في حل المشاكل البيئية، صادر عن لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المشروع المنبثقة عن جمعية الخاسبة الأمريكية.
- تجد: نموذج (الصعيدي): لقد اقترح الصعيدي قائمة أطلق عليها قائمة المقابلة بين الأعباء و المنافع الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع، وتعتبر هذه القائمة تعديلاً لنموذج (Estes) حيث قام بإعادة تبويب عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية بطريقة معينة بهدف مراحل القياس المتبعة على مستوى الوحدة الاقتصادية.
- حنان حلوة رضوان، بدائل القياس الخاسبي المعاصر، ط1، دار وائل، الأردن، 2003، ص 287.
- تجد: قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الاجتماعية: تتضمن هذه القائمة كل المبالغ التي قامت المشروع بإنفاقها على رقابة تلوث وحماية البيئة والتبرعات الخيرية والفوائد الإضافية الأخرى للعاملين.

1. محمد عباس بدوي، الخاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 128-129.

وقد استبعد عبد المجيد في نموذج النموذج المنافع الاجتماعية، فلا يتم الإفصاح عنها مبررا ذلك بالصعوبات التي تكتنف عمليات قياس المنافع الاجتماعية والتعبير النقدي، وبالتالي الالتجاء إلى التقدير الشخصي الخالي من الموضوعية¹، و الجدول (7-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج، ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (06).

الجدول (7-1)

نموذج (عبد المجيد) حساب الأرباح والخسائر (المالي - الاجتماعي)

التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي	جزئي	كلي	الإيرادات الخاصة بالنشاط الاقتصادي	جزئي	كلي
مصاريف إدارية		XX	مجمّل الربح		XX
صافي الربح المحقق من الأنشطة الاقتصادية		XX	صافي الربح المحقق من الأنشطة الاقتصادية		XX
تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي:					
أنشطة خاصة بالعاملين					
أنشطة خاصة بالتفاعل مع البيئة	XX				
صافي الربح بعد خصم التكاليف الاجتماعية		XX			
تكاليف علاج أضرار بيئية للسنوات السابقة		XX	صافي الربح بعد خصم تكاليف الأنشطة الاجتماعية		XX
صافي الربح القابل للتوزيع		XX			

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 198-199.

2. نموذج مؤيد الفضل:

اقترح الفضل نموذج لمنشآت الأعمال العراقية إذ اقترح الفضل دمج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في تقرير واحد اصطلاح عليه بـ "كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية" وقد بوب الأنشطة الاجتماعية إلى المجالات الأربع خصص الأول والثاني لتحديد الفائض أو العجز أما الثالث والرابع فقد حدد فيها الأضرار الخاصة بالتلوث و تكلفتها²، و الجدول (8-1) يوضح بشكل مختصر العناصر الرئيسية في هذا النموذج، ويمكن عرض قائمة نموذجية عن هذا التقرير من خلال الملحق رقم (07).

1. مؤيد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 197.

2. نفس المرجع، ص 199.

الجدول (8-1)

كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية

البيان	التحليلي	الجزئي	الكلّي
إيراد المبيعات:			
- كلفة إنتاج البضاعة المباعة:			
الكلفة الأولية:	XX		
كلفة الفترة:	XX		
كلفة الصنع	XX		
مجمّل الربح		XX	
- المصاريف التسويقية والإدارية التشغيلية:		(XX)	
صافي ربح العمليات			XXX
- تكاليف الأنشطة الاجتماعية:			
تكاليف الأنشطة الخاصة بالعمالين	XX		
كلفة المزايا الممنوحة للمجتمع:	XX		
مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالمجتمع		XX	
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك:	XX		
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك		XX	
تكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة:	XX		
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة		XX	
صافي فائض أو عجز النشاط الاقتصادي الاجتماعي			XXX

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل الخاسية المعاصرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 200-201.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال ما تم تناوله في هذه الفصل من تعريف للمسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية و المبادئ التي تدعو إليها و كذلك أبعادها و أهميتها، بالنسبة للمؤسسة و المجتمع ككل، والحاسبة الخاصة بها وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية خلصنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها في ما يلي:

♦ لقد تعددت التعاريف للمسؤولية الاجتماعية إلا أنها تتفق في أن المسؤولية الاجتماعية التزام من المؤسسات الاقتصادية بالسلوك الأخلاقي وتحمل مسؤولياتها تجاه محيطها الداخلي و الخارجي، المساهمة في التنمية الاقتصادية، وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرهم فضلاً عن المجتمعات المحلية والمجتمع عامة.

♦ الحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تعتبر من أحدث فروع الحاسبة، و قد جاءت كنتيجة لظهور المسؤولية الاجتماعية، فجاءت -الحاسبة الاجتماعية- بمفاهيم جديدة خاصة بها بغرض حساب أثار المسؤولية الاجتماعية وانعكاساتها على أداء المؤسسات.

♦ الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية هو العملية التي بواسطتها المؤسسة التواصل مع المجتمع من خلال إظهار كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية سواء بالنسبة لذوي المصالح أو للمجتمع ككل، على مستوى تقاريرها المالية أو الملاحق المرفقة بها.

♦ هناك اتجاهين للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، أحدهما يدعو للإفصاح عنها عن طريق دمج المعلومات الاجتماعية مع المعلومات الاقتصادية في التقارير المالية، و الآخر يدعو إلى الإفصاح عنها بطريقة منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، إلا أن كلي الاتجاهين يتفقان حول إمكانية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بطريقة وصفية أو عن طريق عرض نقدي للعمليات الخاصة بها.

♦ هناك العديد من نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية منها ما يتبنى طريقة عرض المعلومات الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، كقائمة الدخل و قائمة التأثير الاجتماعي و قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي، و منها ما يتبنى طريقة عرضها مندمجة مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية، ككشف العمليات الجارية الاقتصادية -الاجتماعية للفضل.

وستطرق في الفصل الثاني من المذكرة لأهم المفاهيم والمحددات المرتبطة بالأداء وطرق تقييمه، والأداء المالي، وأهم مؤشرات ونسب قياسه.

الفصل الثاني

«الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية»

مُهِيد

يعتبر مفهوم الأداء عموماً والأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولاً إذا ينطوي على العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي مؤسسة، و لارتباطه الوثيق بالوظائف المختلفة في المؤسسات على اختلاف أنواعها وخاصة الاقتصادية منها، لذلك حظي مفهوم الأداء باهتمام الكثير من الباحثين بمختلف اتجاهاتهم الفكرية.

وباعتبار تقييم الأداء المالي من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها نجاح أي مؤسسة اقتصادية للوصول إلى معدلات عالية من الكفاءة الإنتاجية حيث يهدف إلى قياس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة لها، جاء الفصل الثاني كإطار للإلمام بالإطار النظري للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، إلا أنه لا يمكن تناول موضوع الأداء المالي، دون الإحاطة بالإطار النظري للأداء بشكل عام وتحديد مفهومه وأنواعه وطرق تقييمه.

ومن أجل تحقيق فهم أعمق للجوانب السابقة فإن منهجية البحث تتطلب التعرف على طبيعة ومفهوم وأنواع الأداء وطرق وأدوات قياسه، ومن ثم التطرق للأداء المالي بتحديد مفهومه ومعاييره وأهميته وخطوات تقييمه، لنقف بعدها على الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيقها وطرق قياسها باستخدام مؤشرات ونسب قياس الأداء المالي.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر مفهوم الأداء أكثر المفاهيم شمولاً في المؤسسات الاقتصادية إذ يشمل جميع جوانب المؤسسة الاقتصادية ووظائفها المختلفة، ولإحاطة بالجانب النظري للأداء في المؤسسات الاقتصادية سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهومه وأنواعه وطرق تقييمه.

المطلب الأول: ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية:

لتحديد ماهية الأداء في المؤسسة الاقتصادية سنقوم بتحديد مفهومه وأنواعه كما يلي:

أولاً: مفهوم الأداء في المؤسسة الاقتصادية:

قبل التطرق إلى مفهوم الأداء سنقوم بتحديد مفهوم المؤسسة الاقتصادية أولاً ومن ثم التطرق إلى مفهوم الأداء.

1. مفهوم المؤسسة الاقتصادية:

تعرف المؤسسة الاقتصادية على أنها "منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة، تؤخذ فيها قرارات حول تركيب الوسائل البشرية المالية والمادية والإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في تحديد زمني ومكاني"¹.

والمؤسسة تنظيم إنتاجي المرتجى منه إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال مزج عوامل الإنتاج المختلفة (العمل، الأرض، رأس المال، التنظيم)، لتتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيرادات الكلية التي تمثل حاصل ضرب سعر السلعة في الكمية المباعة منها وتكاليف الإنتاج. وكذلك هي الوحدة الاقتصادية التي تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للنشاط الاقتصادي².

والمؤسسة الاقتصادية عبارة عن تنظيم يضم مجموعة أفراد ورأس مال³، ولها كيان واقعي خاص وتتمتع بالاستقلالية الذاتية وتتكون من عناصر مختلفة يتم تعيينها في سبيل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة⁴.

1. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير مؤسسة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 28.

2. عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 24.

3. لجانب من الاعتبار أننا لن نفصل في الجزء المتعلق بالمؤسسة الاقتصادية وأنواعها، فيمكن أن نُشير أن المؤسسة الاقتصادية يُمكن أن تُقسم بحسب المعيار القانوني وطبيعة الملكية إلى مؤسسات عمومية ومؤسسات خاصة وتضم هذه الأخيرة مؤسسات فردية ومؤسسات الشركات. أما بحسب النشاط الاقتصادي فتصنف إلى المؤسسات الصناعية والمؤسسات الفلاحية و المؤسسات المالية و مؤسسات الخدمات. للاستزادة أنظر:

♦ توفيق عبد الرحيم يوسف، إدارة الأعمال التجارية الصغيرة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 36.

♦ لخلف عثمان، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 39.

♦ سعاد نائف برونوطي، إدارة الأعمال الصغيرة أبعاد للريادة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 128.

4. نبيل حواد، إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ط1، مجد المؤسسة الجامعية، لبنان، 2007، ص 12.

كما يعتبرها بعض الباحثين أنها جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة مالياً، هدفها توفير الإنتاج لغرض التسويق، وهي منظمة ومجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات، ويمكن أن تعرف بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي¹.

2. مفهوم الأداء:

وقبل التطرق إلى مفهوم الأداء وأنواعه يجدر بنا الإشارة بداية إلى أن الاشتقاق اللغوي لمصطلح الأداء مستمد من كلمة الانجليزية (TOPERFORM) وقد اشتقت هذه الكلمة بدورها من اللغة اللاتينية (PERFORMER) والذي يعني تنفيذ مهام مهمة وتأدية عمل².

يعد الأداء مفهوماً جوهرياً وهاماً بالنسبة للمؤسسات بشكل عام، وهو القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة، وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد له.

فالأداء مفهوم واسع، ومحتوياته متعددة بتعدد وتغير وتطور أي من مكونات المنظمة على اختلاف أنواعها³.

وقد قدم الباحثون عدة تعاريف للأداء أهمها التعريف الذي قدمه نيكولاس (F.W.Nickols) والذي عرف الأداء على أنه نتاج السلوك، فالسلوك هو النشاط الذي يقوم به الأفراد، أما نتائج السلوك فهي الأعمال التي تمخضت عن ذلك السلوك⁴.

ويرى كل من (Kbromiley & miller) أن الأداء محصلة قدرة المنظمة في استغلال مواردها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المنشودة⁵، فهو انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها⁶.

ويمكننا القول أنه "نتيجة نهائية لقدرة المؤسسة وإمكاناتها من أجل تحقيق الأهداف"⁷.

ومما سبق يمكن القول بأن مفهوم الأداء يشير إلى درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة في ظل الاستغلال الأمثل للموارد.

1. إسماعيل عرابجي، اقتصاد مؤسسة (أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص 11.

2. Abdellatif Khemakhem, *la dynamique du contrôle de gestion*, Dunod, 2 ed, Paris, 1976, P 310.

3. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم الموازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص37.

4. عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003، ص15.

5. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص477.

6. الشيخ داوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 7، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص218.

7. علاء الدين فرحات طالب، إيمان شبحان المشهداني، الحوكمة المؤسسية والأداء الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار الصفاء للنشر، عمان، 2011، ص 64-64.

وهناك مكونين رئيسيين الأداء هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامين.

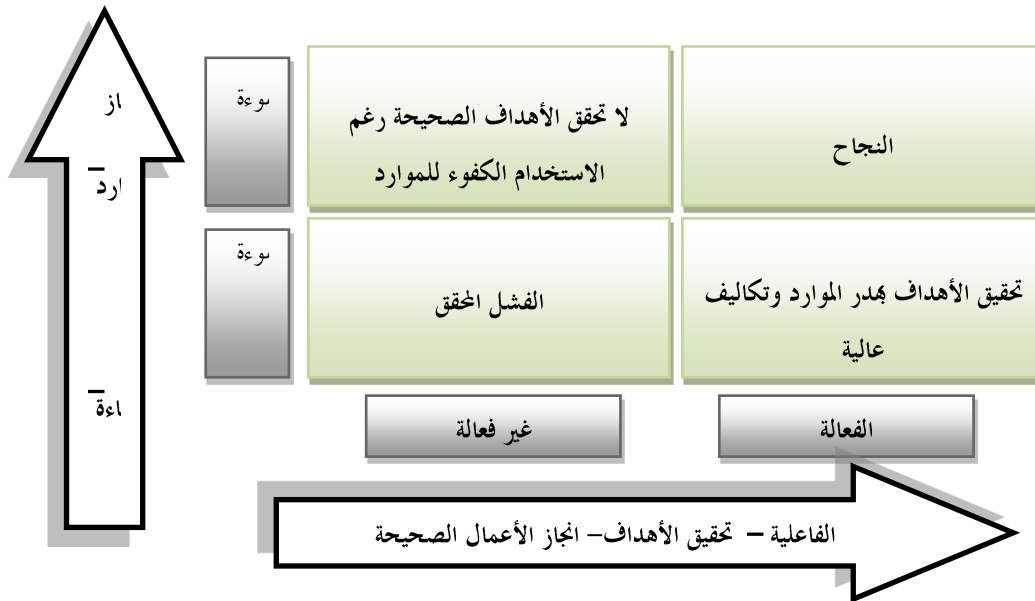
1 الفاعلية التنظيمية : تمثل الفاعلية التنظيمية المفهوم الأوسع و الأشمل للأداء والذي يدخل في طياته أسس كل من الأداء المالي و العملي، ويعتبر المفكرين الفعالية بمثابة الأرباح المحققة، ومن ثم-حسب نظرهم- تقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة¹، في حين ينظر لها آخرون على أنها الأهداف المحققة من قبل المنظمة بغض النظر عن التكاليف المترتبة على هذه الأهداف².

2 الكفاءة: وهي مقياس لحسن استغلال الموارد³ والتي ترتبط بأهداف محددة، وأيضا يمكن النظر إلى الكفاءة على أنها النسبة بين المدخلات والمخرجات، وكلما كانت المخرجات أعلى من المدخلات كانت الكفاءة أعلى⁴.

يمثل (الشكل 1-1) الحالة المثلى لتحقيق الأهداف في ظل استغلال الموارد بأحسن طريقة ممكنة.

(الشكل 1-1)

مصفوفة الفاعلية والكفاءة



المصدر: طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، ص 49.

1. الشيخ داوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 219.

2. سهيلة محمد عباس، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي"، الأردن، دار وائل للنشر، 2003، ص 138.

3. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 488.

4. سهيلة محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص 138.

ثانيا: أنواع الأداء:

1.2. حسب معيار المصدر: وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين، الأداء الذاتي أو الداخلي، والأداء الخارجي¹:

الأداء الداخلي: هو أداء متأتي من مواردها الضرورية لسير نشاطها من موارد بشرية، وموارد مادية وموارد مالية.

الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة.

2.2. حسب معيار الشمولية: يقسم معيار شمولية الأهداف إلى كلية والجزئية يمكن تقسيم الأداء إلى²:

1.2.2. الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة.

2.2.2. الأداء الجزئي: على عكس الأداء الكلي فإن الأداء الجزئي هو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، وهو يعبر عن قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة، فالنظام التحتي يسعى إلى تحقيق أهدافه الخاصة به، لا أهداف الأنظمة الأخرى.

3.2. حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار وبشده بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف التالية: وظيفة المالية، وظيفة الإنتاج، وظيفة الأفراد، وظيفة التسويق، ووظيفة التمويل، ويضيف البعض الآخر وظيفة البحث والتطوير ووظيفة العلاقات العمومية³.

4.2. حسب معيار الطبيعة: تبعا لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية وأهداف تكنولوجية وأخرى سياسية وغيرها. ومنه يمكن تصنيف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء تكنولوجي، أداء سياسي وأداء مالي⁴.

1.4.2. الأداء الاقتصادي: يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها، ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها.

1. كوثر بوعابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ليند غاز الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص10.

2. Abdellatif Khemakhem, Op.Cit, P320.

3. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم "دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة (2000-2002)"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2002، ص 19.

4. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية " مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 01، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2001، ص ص 89-90.

2.4.2. الأداء الاجتماعي: إن الأداء الاجتماعي يُمثل صورة المؤسسة بالخارج، وتفاعلها مع مقتضيات محيطها. وبناء على طبيعة الأهداف وأنواع الأداء يمكن القول بأن الأهداف الاجتماعية وإن كانت في الحقيقة تمثل قيوداً مفروضة على المؤسسة تلتزم بها اتجاه كل من مجتمعها الداخلي والخارجي، إلا أنه وفي الوقت المعاصر أصبح من الأداءات التي توليها المؤسسة عناية، وتسعى لتحقيقها بفاعلية كغيرها من الأداءات الأخرى.

3.3.2. الأداء التكنولوجي: يكون للمؤسسة أداء تكنولوجياً عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافاً استراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا¹.

4.3.2. الأداء السياسي: يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية، ويمكن للمؤسسة أن تحصل على مزايا من خلال تحقيق أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى، والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف السياسية لبعض المؤسسات: تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

المطلب الثاني: قياس وتقييم الأداء وأهميته

أولاً: قياس الأداء وأهميته:

إن قياس الأداء موضوع قديم ومتجدد في نفس الوقت، فالباحثان (Lawrence and Lorsch) يوضحان بأن المطابقة والعلاقة بين الأعمال وبيئتها ينعكس على الأداء².

1. تعريف قياس الأداء:

ويعرف قياس الأداء على أنه المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتوثيقها، ولاسيما مراقبة وتوثيق جوانب سير تقدم تحقيق أهداف موضوعة مسبقاً³.

والقياس هو «تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة»⁴. إذ يُمكن النظر لقياس الأداء على أنه عملية تحديد مقدار نتائج المؤسسة.

وقياس الأداء لا يتم في أغلب الحالات إلا بتوفر مجموعة من المؤشرات وعناصر أساسية التي تمكن من تحديده وتحديد تطوراتها المحققة إذا استلزم الأمر مقارنة بينه وبين الأداء السابق له.

1. عبد المليك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية " مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، مرجع سبق ذكره، ص 90.

2. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص 69.

3. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 487.

4. كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

2. أهمية قياس الأداء: وتتحدد في إطار الفائدة التي تروجها المؤسسة من جراء القيام بهذا الدور المهم والأساسي، ويمكن ذكرها فيما يأتي¹:

- ✓ يساعد على تبرير تنفيذ البرامج وتكاليفها.
- ✓ يمكن لقياس الأداء أن يبين مدى قيام المؤسسة بمعالجة احتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو تحقيق الغايات.
- ✓ إن قياس الأداء يشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل، حيث إن القياس يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد إليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المؤسسة.
- ✓ القياس يزيد من تأثير المؤسسة، حيث يتم التعرف من خلاله على المحاور التي تحتاج إلى الاهتمام والتركيز ويجعل من الممكن تحقيق التأثير الإيجابي في تلك المحاور.
- ✓ لا يمكن أن يكون هناك تحسين من دون قياس.
- ✓ الحصول على صورة واضحة حول فاعلية وكفاءة البرامج والعمليات والأفراد.

ثانيا: تقييم الأداء و أهميته:

1. مفهوم تقييم الأداء:

هناك عدة مفاهيم لتقييم الأداء فهناك من يعرفه بأنه "تقدير موقف ما في ضوء دراسة مدى تحقيق هذا الموقف أو المجال لهدف محدد"².

كذلك ينظر إلى عملية تقييم الأداء على أنها "تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما وثانيا ب قياس كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية"³.

إن التقييم بصورة عامة هو عملية دراسة الأهداف المرسومة أو الخطط الموضوعة مع ما تحقق فعلا بغية معرفة الانحرافات سواء كانت منها الايجابية أو السلبية مع الإشارة إلى الأسباب الكامنة وراء تلك الانحرافات السلبية من أجل تصحيحها، والإيجابية من أجل تثمينها وتدعيمها.

وبناء على التعاريف السابقة يكمن القول بأن عملية تقييم الأداء هي عملية إدارية منظمة ومستمرة، بمبتغى إصدار الأحكام، ومقارنة النتائج مع الأهداف في مجالات مختلفة ومحددة، في حين يُركز تقييم الأداء كذلك في أحد أهم جوانبه على أداء الموظفين، وفق معايير الأداء و السلوك المتعلقة بالعمل، وكيفية أداء

1. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص71.

2. كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 21.

3. عبد الملك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مرجع سبق ذكره، ص95.

الموظف سابقا وحاليا، وكيف يمكن جعل أدائه لواجبات وظيفته بكفاءة أعلى في المستقبل، كما يحدد المواهب الكامنة لدى الموظف والتي تمكنه من الارتقاء في سلم التدرج الوظيفي¹.

2. أهمية تقييم الأداء:

تبرز أهمية تقييم الأداء في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة ويمكن إيجاز أهمية تقييم الأداء في الجوانب الآتية²:

✓ يوفر تقييم الأداء مقياسا لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها.

✓ إن تقييم الأداء يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع في الوقت والجهد والمال، مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي، مما يعود على المجتمع والمنتج ولعامل والمستهلك بالفائدة.

✓ تعكس عملية تقييم الأداء درجة الموائمة والانسجام بين الأهداف والاستراتيجيات المعتمدة لتنفيذها وعلاقتها بالبيئة التنافسية للمؤسسة.

✓ جذب الموارد البشرية الجيدة إلى المنظمة، فهي تشبه نوعية المنتج في إدارة الإنتاج و أسلوب الدعاية والترويج في إدارة التسويق³.

✓ الدافعية للعاملين لتحقيق الأداء الأفضل عندما تنجز عملية التقييم بشكل موضوعي ودقيق.

✓ يساعد على إعداد سياسة جيدة للرقابة بناء على بيانات منظمة على أداء العاملين وهذا بدوره يحسن من كفاءة العملية الرقابية في المؤسسة.

المطلب الثالث: طرق ووسائل تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية

هناك العديد من الطرق والأدوات التي تستعمل في قياس وتقييم الأداء في المؤسسة، سنتطرق في هذا المطلب إلى بعضها:

1. بعجي سعاد، تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة توزيع و تسويق المنتجات البترولية المتعدد نفضال المسيلة، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، 2011، ص7.

2. بابا حنين رانيا، تقييم الأداء المالي وفق المعايير البيئية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص19.

3. بعجي سعاد، مرجع سبق ذكره، ص9.

أولاً: لوحة القيادة

يرجع استخدام لوحة القياس أو القيادة في حقل الإدارة إلى عام 1932، و طبقاً لهذا ، تعد لوحة القياس أداة تستخدم من قبل الإدارة العليا للمنظمة في إلقاء نظرة سريعة على عملياتها والبيئة المحيطة بها¹. وتعرف لوحة القيادة على أنها "وسيلة قياس الأداء الضرورية لاتخاذ القرار من كل أعوان المؤسسة" وهي عبارة عن " مجموعة مؤشرات ومعلومات أساسية تسمح بتقديم نظرة شاملة واكتشاف الضغوطات واتخاذ قرارات توجيهية لعملية التسيير بغرض تحقيق الأهداف المسطرة، كما تسمح أيضاً بإعطاء لغة مشتركة لمختلف أعضاء المؤسسة". كذلك تعرف بأنها عبارة عن " نظام للمعلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة تسيير المؤسسة على المدى القصير، ولتسهيل أداء المسؤوليات"².

2. الحدود التنظيمية للوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة صورة مختصرة للهيكل التنظيمي للمؤسسة، وصورة لأي قسم من أقسام المؤسسة، وتتوقف فعالية هذه الصورة على الحدود التالية:

1.2. تحديد الأهداف: انطلاقاً من اعتبار لوحة القيادة هي وسيلة تضمن اكتشاف الوضعية من خلال الأهداف المسطرة، وعليه فإن غياب الأهداف يجعل من لوحة القيادة لا معنى لها، كذلك في حالة ما أن الأهداف المسطرة لا تتوافق أو لا تندمج مع السياسة العامة للمؤسسة فإن لوحة القيادة تعمل على توجيه القرارات بشكل سلمي وتتحول إلى عائق تنظيمي يؤثر على التنسيق والانسجام من مختلف الوحدات التنظيمية.

2.2. دقة المؤشرات: في حالة التأكد من الأهداف المسطرة وتطابقها مع السياسة العامة للمؤسسة وقبولها من قبل أطراف المؤسسة، يجب عليها إيجاد المؤشرات الدقيقة التي تضمن قيادة المؤسسة في أحسن الشروط، لكن في حالة ما تكون هذه المؤشرات غير مضبوطة بدقة فإنها تنعكس سلباً على العملية التنظيمية من منطلق تقديم صور خاطئة للوضعية وعليه فإن القرارات المتخذة تكون لها الانعكاسات السلبية على فعالية المؤسسة

3.2. إمكانية القيام بالتغذية العكسية: انطلاقاً من تحديد الأهداف واتخاذ القرارات التي تسمح بالقيام بمختلف الأعمال التي تدخل في نطاق تحقيق الأهداف، والتي يمكن متابعتها من خلال لوحة القيادة، وعليه فمن الضروري أن تكون المؤشرات المختارة تسمح بمتابعة مختلف الأعمال لتقييم فعالية القرارات المتخذة وضبطها وتعديلها في حالة الضرورة، وفي حالة العكس فإن لوحة القيادة يكون لها الأثر السلبي.

4.2. الانحرافات التنظيمية: يمكن أن تستعمل لوحة القيادة كأداة للتلاعب والمناورة تؤثر بشكل سلبي على درجة تحقيق الأهداف المسطرة وذلك من خلال:

1. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 494.

2. سميرة مصباح، دور لوحة القيادة في تحسين تسيير الموارد البشرية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق قسنطينة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة منتوري- قسنطينة، الجزائر، 2010، ص 19-21.

✓ بناء لوحة القيادة بالاعتماد على مؤشرات تقوم على تحقيق أهداف خاصة تقدم نتائج خاطئة على مستوى المؤسسة ككل.

✓ القيام بنشر النتائج الإيجابية فقط على لوحة القيادة الاجتماعية في مؤسسة تعتمد على مبدأ الحذر في تعاملها مع بيئتها " محاولة منها تقديم صورة إيجابية لها ".

ثانيا: القيمة الاقتصادية المضافة:

يمثل مدخل القيمة الاقتصادية المضافة مقياس مركب عن مؤشرات الأداء المالي و ، تعد مقاييس القيمة الاقتصادية المضافة مختلفة بين العائد على رأس المال المستثمر وكلفته، حيث أن مدخل القيمة الاقتصادية المضافة الإيجابية يؤثر بأن نشاطات منظمة الأعمال تم توليدها (قيمة أصحاب المصلحة) على فترة القياس. ومن الجدير بالذكر، أن النشاطات التي تولد القيمة الاقتصادية المضافة السلبية هي نتيجة لفقدان قيمة أصحاب المصالح والحقوق، وقد كان أصحاب المصالح في هذا المدخل منصب على المساهمين وأصحاب الأموال فقط، إن مدخل القيمة الاقتصادية المضافة يزود منظمة الأعمال بمعلومات مفيدة ، عن قيمة العمليات لأكثر المقاييس المحاسبية للأداء مثل الربح المحاسبي، العائد على رأس المال، ومن المفترض عدم النظر إليها كأسلوب بديل لإدارة المنظمات، إن مدخل القيمة الاقتصادية المضافة يعد مفيدا بشكل كبير عندما يتم استخدامه لقياس مستوى تحسين الأداء أو عندما يتم مقارنة مستوى العمليات في نفس المؤسسة¹، ويعتمد هذا المدخل على ثلاث عناصر أساسية.

1. أساليب التحليل القطاعي يقصد بالتحليل القطاعي، أن يتم إجراء التحليل المالي للمؤسسة بمعايير تعد وتحدد على المستوى القطاعي داخل الاقتصاد، وتعرف هذه المعايير بالمعدلات المعيارية والتي يتم استخدامها واستخراجها باستخدام بيانات مجموعة أخرى من المؤسسات للأداء العاملة في نفس القطاع.

2. تحليل الأنظمة النسبية للقوائم المالية: تستند هذه الطريقة إلى تحويل عناصر الأصول والخصوم بالميزانية إلى بالقياس إلى إجمالي الأصول بكل سنة، وكذا تحويل عناصر قائمة الدخل إلى نسب مئوية بالقياس إلى صافي المبيعات ومنه فهذه الطريقة تساعد على عقد مقارنة موضوعية بين أداء المؤسسة والمؤسسات الأخرى.

3. تحليل المؤشرات المالية: تعتمد هذه الطريقة على تصنيف المؤشرات المالية إلى مجموعات، حيث أن كل مؤشر مالي يمثل علاقة رياضية بسيطة بين بسط ومقام هذه العلاقة تعكس جانبا من الأداء العملي لكل منهما

1. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 494.

مثلا: ربحية الدينار المستثمر تعكس العلاقة بين مقدار الأرباح وحجم الاستثمارات التي تم توظيفها لتحقيق هذه الأرباح¹.

ثالثا: بطاقة الأداء المتوازن :

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن سنة 1992 علي يد الباحثين الأمريكيين (Norton & Kaplan) ذات الأبعاد الأربعة: البعد المالي وبعد العمليات الداخلية وبعد العاملين وبعد الزبائن العملاء لسد الهوة الموجودة بين المستوى الاستراتيجي و المستوى التنفيذي، وقد عرفها بأنها "مدخل مبني على فرضية أن القياس هو متطلب مسبق للإدارة الاستراتيجية يجب أن يحظى باهتمام كبير من القمة الاستراتيجية فالذي لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته بوضوح"².

وعرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة و شاملة عن أداء منظماتهم ، إلا أنه يمكن وصف بطاقة التقييم المتوازن بكونها إطار عام يشمل جوانب متعددة"³.

كما تعرف بأنها : " مفهوم يساعد على ترجمة استراتيجية أي عمل فعلي، وهي تبدأ من رؤية المؤسسة واستراتيجياتها، ومن تحديد العوامل الحرجة بالنسبة لهذه الاستراتيجيات". وتعبير آخر، تدل بطاقة قياس الأداء المتوازن على كيفية خلق التوازن من عوامل متعددة ومختارة، تعكس استراتيجية الأعمال⁴، وتعتمد بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المحاور والمكونات الرئيسية وهي كما يلي:

1. مكونات بطاقة الأداء المتوازن: قدم (Norton & Kaplan) عناصر بطاقة الأداء المتوازن كما يلي⁵:

- ✓ الرؤية المستقبلية: والتي تبين إلى أين تتجه المنظمة و ما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها.
- ✓ الاستراتيجية: وتتألف من محمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف المحددة.
- ✓ المنظور: مكون يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المحور ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الاستراتيجية للوصول إلى مؤشرات الواردة في المنظور.

1. صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2012، ص12.

2. خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار البازوري العلمية للنشر والطبع، الطبعة العربية، عمان الأردن، 2009، ص396.

3. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص 151.

4. عبد اللطيف عبد اللطيف، حنان تركمان، بطاقة التصويب المتوازن كأداة لقياس الأداء، مجلة تشرين للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد 28، العدد 1، الأردن، 2006، ص 03.

5. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي "أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن"، مرجع سبق ذكره، ص 158.

- ✓ **الأهداف:** إن الهدف، بيان عرض معنى الاستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة و القابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية.
- ✓ **المقاييس:** تعكس قياس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف الاستراتيجي، ويفترض أن تكون ذو طابع كمي
- ✓ **المستهدفات:** تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.
- ✓ **المبادرات الاستراتيجية:** هي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والانجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

2. محاور بطاقة الأداء المتوازن: يتكون نموذج بطاقة الأداء المتوازن من أربعة محاور تعطي صورة شاملة ومتكاملة عن أداء المنظمة وهي متمثلة فيما يلي:

1.2. المحور المالي: يمثل المحور المالي والذي يصطلح عليه أيضا بالمنظور المالي أحد المكونات الرئيسية في بطاقة الأداء المتوازن كما أشرنا آنفا، ويشير هذا المحور إلى مسألة فيما إذا كانت استراتيجية المنظمة وتنفيذها يشاركان في تحسين المرتبط بجوانب الإنتاج و التسويق ضمن خط السلطة المباشرة صعودا من المستويات الأدنى إلى المستويات العليا، فالأهداف المالية النموذجية يجب أن تتماشى مع الأرباح والنمو وقيمة المساهمين¹.

2.2. محور العملاء: تتوجه المنظمات المعاصرة إلى تلبية حاجات أو متطلبات العميل من حيث الأخذ بعين الاعتبار هذا المحور عند وضع الاستراتيجية لما له أهمية في الحفاظ على الحصة السوقية وبقائها واستمراريتها على الصعيد التنافسي، من خلال قدرة المنشأة على توفير منتج بنوعية عالية وسعر معقول².

3.2. محور العمليات الداخلية: يقصد به جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات، والتي من خلالها يتم مقابلة حاجات العملاء وغايات و أهداف المالكين³.

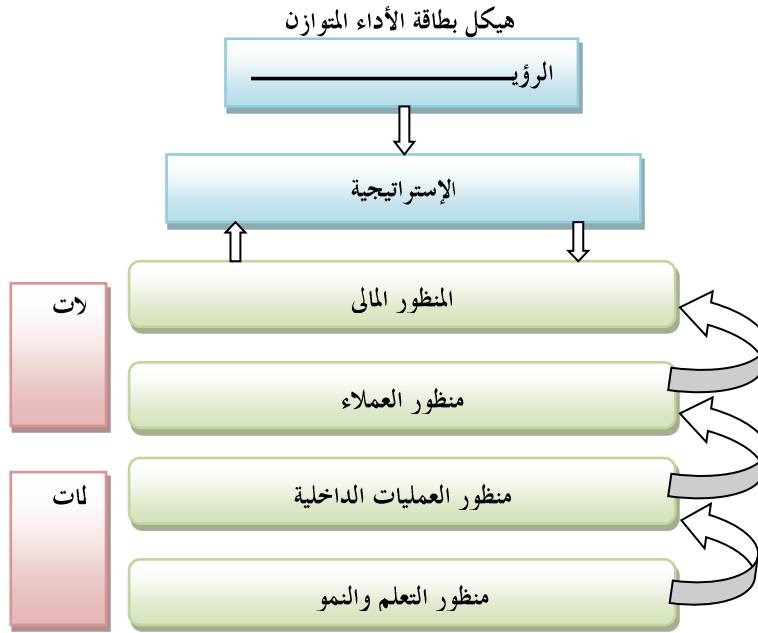
4.2. محور التعلم و النمو: يقصد بهذا المنظور تحديد وتشخيص البنية التي يجب أن تحققها المؤسسة لتطوير ونمو وتحسين طويل الأجل، فهو يتعلق بقدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة وتعلم أو ابتكار تقنية متقدمة وتطبيق سياسات إدارية حديثة، والشكل (1-2) يوضح هيكل بطاقة الأداء المتوازن.

1. وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي "أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن"، مرجع سبق ذكره، ص 174.

2. صالح عبد القادر، تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن "دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز حضري 01 ورقلة"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 20.

3. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 501

الشكل (1-2)



المصدر: وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 140.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء المالي من أهم عوامل نجاح واستمرارية المؤسسات الاقتصادية، إذ يرتبط بأهم الوظائف لهذه المؤسسات ألا وهي الوظيفة المالية التي تختص باتخاذ القرارات الاستثمارية وإدارة رأس المال و التمويل، ولتحقيق فهم أعمق للأداء المالي سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم ومعايير الأداء المالي وخطوات تقييمه والعوامل المؤثرة فيه.

المطلب الأول: مفهوم الأداء المالي و العوامل المؤثرة فيه:

أولاً: مفهوم الأداء المالي :

اختلفت وجهات نظر الباحثين نسبياً حول تحديد مفهوم الأداء المالي نظراً لتباين وجهات النظر حول تحديد الوظيفة المالية من الأساس، ويعود ذلك إلى تطور هذه الوظيفة في حد ذاتها، لتصبح وظيفة لا تختص فقط بإجراءات تدبير الموارد المالية اللازمة، واتخاذ القرارات في مجال الاستثمار والتمويل، بل لتشمل القيام بالتخطيط المالي والرقابة المالية.

كما يعود أيضاً التباين في تحديد مفهوم الأداء المالي إلى تطور النظرية المالية الكلاسيكية إلى نظرية مالية معاصرة، وإلى تطور المؤشرات المحاسبية إلى مؤشرات مالية واقتصادية، إذ يعرف الأداء المالي من وجهة نظر الإدارة على أنه قدرة المؤسسة على توليد الأرباح وتشكيل الثروة¹.

ويعرف الأداء المالي بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير².

ويعرف كذلك الأداء المالي بأنه انعكاس لكيفية استخدام المنظمة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها³.

ويعرف على أنه " أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق في يوم محدد وفترة معينة".

ويعرف على أنه " يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، و يعبر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال

1. ذهبية بن عبد الرحمن، دراسة تأثير تغيرات في مؤشرات الأداء على اختيار الهيكل المالي للمؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية - حالة عينة من الشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص103.

2. بابا حنين رانيا، تقييم الأداء المالي وفق المعايير البيئية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص30.

3. مهدي عطية، موحى جبوري، مؤشرات الأداء المالي الاستراتيجي دراسة تطبيقية مقارنة بين مصرف الرافدين والمصرف التجاري لعام 2002، ص2.

المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم¹.

ويمكننا القول أنه وصف لوضع الشركة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات، الموجودات، المطلوبات وصافي الثروة².

ويتفق معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي، التي تعرف على أنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع³.

ثانيا: العوامل المؤثرة على الأداء المالي:

يتأثر الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية بعدة عوامل، قد تكون داخلية أي خاضعة للتحكم النسبي للمؤسسة كطبيعة الإدارة، التحفيز، المهارات والتكوين والنجاح الإداري وحجم المؤسسة، وقد تكون عوامل خارجية غير خاضعة للتحكم المؤسسة والمرتبطة بمحيطها الخارجي كالعوامل الاقتصادية والاجتماعية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين والعوامل التكنولوجية والسياسية والقانونية⁴.

1. العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء المالي:

من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي والتي يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع، وتقليل التكاليف والمصروفات، وأهم هذه العوامل⁵:

✓ الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال؛

✓ الرقابة على التكاليف؛

✓ الرقابة على كفاءة استخدام الأموال المتاحة؛

✓ إدارة السيولة؛

✓ المؤشرات الخاصة بالربحية.

1. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، 2010، ص45.

2. طالب علاء فرحان، إيمان شبحان المشهدان، الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 201، ص67.

3. بابا حنين رانيا، مرجع سبق ذكره، ص30.

4. دادن عبد الغني، قياس الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية حول إرساء نموذج الإنذار المبكر باستعمال محاكاة المالية، حالة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة دكتوراه تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2007، ص38.

5. شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، الجزائر، 2009، ص133.

2. العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي:

توجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيتها ويصعب على الإدارة المؤسسة التي التحكم والسيطرة على هذه التغيرات، وكل ما يمكن عمله توقع الآثار والنتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعداد الخطط البديلة لمواجهةها في الظروف الفجائية، وأهم هذه التغيرات¹:

✓ التغير التكنولوجي المتوقع للخدمات.

✓ القوانين والتعليمات والإجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة المؤسسات في نفس القطاع.

✓ السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

المطلب الثاني: معايير الأداء المالي:

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئا للمحللين الماليين ما لم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي، فالنسب المالية لا تعني شيئا في حد ذاتها، فينبغي مقارنتها بمعايير نسب أخرى. وهناك عدة معايير للمقارنة، وهي²:

أولاً: المعايير التاريخية: تعتمد هذه المعايير على مجموعة من المؤشرات المالية التاريخية لسنوات سابقة لنفس الشركة، ومقارنتها مع النتائج الحالية فمثلاً تتم مقارنة، مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ³، ويمكن هذا المعيار المحلل المالي الداخلي من حساب النسب المالية، وأهمية هذا المعيار تستمد من فائدته في إعطاء فكرة عن الاتجاه العام والكشف عن مواضع الضعف والقوة. وبيان الوضع المالي الحالي مقارنة بالسنوات السابقة وذلك لغرض الرقابة على السنة المطلوبة وتقييم الأداء من الإدارة العليا. فضلاً عما تقدم من فائدة كبيرة في تحسين كفاءة الإدارة المالية.

ثانياً: المعايير القطاعية (الصناعية): تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من المؤسسات في القطاع الواحد. أي مقارنة النسب المالية للمؤسسة بالنسب المالية للمؤسسات المساوية لها في الحجم وفي طبيعة النشاط، ويستفاد منها بدرجة في عملية التحليل لأنها مستمدة من القطاع ذاته.

ثالثاً: المعايير المطلقة: وهي أقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية، وتشير تلك المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها التقلبات الواقعية، ورغم اتفاق الكثير من الماليين على عدم قبول المعايير المطلقة في التحليل المالي إلا أن هناك بعض النسب المالية مثل نسب التداول.

1. شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 133.

2. طالب علاء فرحان، مرجع سبق ذكره، ص ص 73-74.

3. عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008، ص 102.

رابعاً: المعايير المستهدفة: هذه المعايير تعتمد نتائج الماضي مقارنة بالسياسات والاستراتيجيات والموازنات كذلك الخطط التي تقوم المؤسسات بإعدادها. أي مقارنة المعايير التخطيطية بالمعايير المحققة فعلاً لحقبة زمنية ماضية. ويستفاد من هذه المعايير في تحديد الانحرافات من أجل أن تستطيع المؤسسات بعد ذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية لها.

المطلب الثالث: خطوات تقييم الأداء المالي وأهميته:

يعتبر تقييم الأداء المالي من العوامل الأساسية التي يتوقف عليها نجاح أي تنظيم من التنظيمات الإدارية أو أي مشروع من المشروعات الاقتصادية للوصول إلى معدلات عالية من الكفاءة الإنتاجية حيث تهدف إلى قياس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المالية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة لها.

أولاً: أهمية تقييم الأداء المالي:

قبل الوقوف على أهمية عملية تقييم الأداء المالي، لابد من تحديد مفهوم العملية التقييم:

1. مفهوم عملية التقييم: تتمثل عملية التقييم في قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء المعايير مالية محددة سلفاً للحكم على مدى تحقق الأهداف أي مستوى الفعالية وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة، مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة¹.

وتعرف على أنها تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية لإدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة، أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً².

وبذلك يعد تقييم الأداء المالي أداة تحفيز لاتخاذ القرارات الاستثمارية وتوجيهها اتجاه المؤسسات الناجحة، فهي تعمل على تحفيز المستثمرين للتوجه إلى المؤسسة أو الأسهم التي تشير معاييرها المالية على التقدم أو النجاح عن غيرها.

2. أهمية تقييم الأداء المالي:

تنبع أهمية تقييم الأداء المالي في عملية متابعة أعمال المؤسسات وفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها، وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب، من خلال تحديد المعوقات وأسبابها واقتراح إجراءات التصحيحية، وترشيد استخدامات المؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة

1. ذهبية بن عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص105.

2. دادن عبد الغني، قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، عدد 4، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص41.

للمؤسسات والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة، للحفاظ على الاستمرارية والبقاء والمنافسة وبذلك يعد تقييم الأداء المالي¹:

- ✓ أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو جانب معين من أداء المؤسسة أو أداء أسهمها في السوق المالي في يوم محدد وفترة معينة.
- ✓ أداة لتدارك الثغرات والمشاكل والمعوقات التي قد تظهر في مسيرة المؤسسة، فالمؤشرات تدق ناقوس الخطر إذا كانت المؤسسة تواجه صعوبات نقدية أو ربحية أو لكثرة الديون ومشكل العسر المالي وبذلك تنذر إدارتها للعمل على معالجة الخلل.
- ✓ أداة لتحفيز العاملين والإدارة في المؤسسة لبذل المزيد من الجهد، بهدف تحقيق نتائج ومعايير مالية أفضل من سابقتها.
- ✓ كما تنبع أهمية الأداء المالي بشكل عام، لكونه يهدف إلى تقويم أداء المؤسسات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات ممن لهم مصالح مالية في المؤسسة، لتحديد جوانب القوة والضعف فيها والاستفادة من البيانات التي يوفرها الأداء المالي لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.

ثانيا: خطوات تقييم الأداء المالي:

- يمكن حصر خطوات تقييم الأداء المالي في العناصر التالية:
- ✓ الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل وإعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.
- ✓ احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل النسب الربحية والسيولة والنشاط وتتم بإعداد واختيار الأدوات المالية التي تستخدم في عملية تقييم الأداء المال.
- ✓ دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات ومواطن الضعف للأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع.
- ✓ وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية التقييم الأداء المالي من خلال النسب، بعد معرفة أسباب هذه الفروق وأثرها على المؤسسة للتعامل معها ومعالجتها².

1. ذهبية بن عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص106.

2. محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 46-47.

المبحث الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية:

في سبيل تحقيق المؤسسات الاقتصادية لأهدافها المالية تقوم هذه المؤسسات بقياس وتقييم أدائها المالي باستخدام مجموعة من المؤشرات والنسب المالية، وسنتعرض في هذا المبحث إلى الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية ومؤشرات ونسب قياسها.

المطلب الأول: الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية

إن طرق تحديد مؤشرات ومعايير تقييم الأداء المالي تتطلب تحديدا للأهداف المالية للمؤسسة المراد تقييمها، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في الأهداف التالية: التوازن المالي، السيولة، المردودية، التحكم في المخاطر المالية.

أولا: السيولة واليسر المالي:

تعتبر السيولة المؤسسة عن قدرتها على وفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل، أو بتعبير آخر قدرتها على التحويل بسرعة للأصول المتداولة (المخزونات والقيم القابلة للتحقيق) إلى أموال متاحة فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة للوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات، وأما اليسر المالي فهو يتمثل في قدرة المؤسسة على مواجهة تواريخ استحقاق ديونها الطويلة والمتوسطة الأجل، كما يتعلق بالاقتراض الطويل والمتوسط الأجل الذي تقوم به المؤسسة وبصفة عامة عدم قدرة المؤسسة على توفير السيولة الكافية يؤدي إلى الإضرار بثلاث مصالح وهي¹:

1. المؤسسة: تحد السيولة من تطور ونمو المؤسسة، وذلك بعدم تمكين المؤسسة أو السماح لها مثلا من استغلال الفرص التي تظهر في المحيط ك شراء مواد أولية بأسعار منخفضة مقارنة بمستوياتها الحقيقية الاستفادة من تخفيضات لقاء تعجيل الدفع أو الشراء بكميات كبيرة.

2. أصحاب الحقوق: تخلق مشكلة نقص السيولة عدة أزمات اتجاه الأطراف التي لها حقوق على المؤسسة، ففي الكثير من المرات يؤدي هذا النقص إلى تأخير تسديد الفوائد، في دفع مستحقات الأجراء، في تسديد ديون الموردين.

3. عملاء المؤسسة: قد تؤدي هذه المشكلة إلى تغيير شروط تسديد العملاء وبالتالي انتقالها من اليسر إلى العسر وهذا الأمر ينتج عنه تدهور العلاقة التي يجب على المؤسسة تحسينها وخاصة في ظروف المحيط الحالي، فكل هذه المشاكل المترتبة عن نقص السيولة تفرض على المؤسسة الاهتمام بها وتسييرها بأسلوب جيد².

1. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2002، ص 23.

2. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريح للنشر، الرياض، 2000، ص 247.

ثانيا: التوازن المالي:

يعتبر التوازن المالي هدفا ماليا تسعى المؤسسة لبلوغه لأنه يمس باستقرارها المالي، ويمثل " التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها"، ولكي تكون المؤسسة في حالة توازن مالي يكفي أن تمول أصولها الثابتة عن طريق الموارد المالية الدائمة، وتمول عناصر أصولها المتداولة عن طريق الديون قصيرة الأجل.

ومنه التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغه في النقاط التالية:

- ✓ تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال الدائمة.
- ✓ ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي.
- ✓ الاستقلال المالي للمؤسسة اتجاه الغير.
- ✓ تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة¹.

ثالثا: التحكم في المخاطر المالية:

مواجهة المخاطر المالية يعد من بين أهم أهداف التسيير المالي، وهي مخاطر متنوعة منها ما يتعلق بتمويل أصول المؤسسة، ومنها ما يتعلق بالشروع في نشاطات ومشاريع مستقبلية، وهناك مخاطر متعلقة بالاستغلال، ومنها مخاطر هيكل التكاليف، أثر الرافعة المالية مخاطر الإفلاس والعسر المالي، أما المخاطر المرتبطة بالبيئة فهي ناتجة عن عوامل عدم التأكد وحالة عدم الاستقرار، وهي مخاطر الإضراب في أسعار الصرف والفائدة. ومن المخاطر ما يتعلق بالحيث السياسي والإداري الذي تعمل فيه المؤسسة حيث يؤدي عدم الاستقرار في هذه المجالات إلى أضرار هامة على تحقيق الأمثلية في قيمة المؤسسة².

رابعا: المردودية وإنشاء القيمة:

تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة ويرى (PETER DRUKER) بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحديد فيها أهدافها³.

وتعرف المردودية على أنها ذلك الارتباط بين النتائج و الوسائل التي ساهمت في تحقيقها حيث تحدد مدى مساهمة رأس المال المستثمر في تحقيق النتائج المالية⁴، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

1. شباح نعيمة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008، ص 32.

2. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية): دروس وتطبيقات، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 41.

3. شباح نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 33.

4. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، مرجع سبق ذكره، 2006، ص ص 267-268.

أما إنشاء القيمة تعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً، والمردودية الكافية هي تلك التي لا تقل عن المردودية التي بإمكان المساهمين الحصول عليها في استثمارات أخرى ذات مستوى خطر مماثل، فإذا لم يتمكن فريق المسيرين من إنشاء القيمة فإن المستثمرين يتوجهون إلى توظيف أموالهم في مؤسسات أخرى أكثر مردودية.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي باستخدام التوازن المالي و المردودية

أولاً: تقييم الأداء المالي باستخدام التوازن المالي

يعتبر التوازن المالي في المؤسسة الاقتصادية من أهم المعيار لتقييم الأداء المالي كونه هدف مالي تسعى المؤسسة إلى بلوغه من أجل تحقيق استقلاليتها لأن العجز المالي يؤثر على استقلالية المؤسسة تحت تأثير اللجوء إلى الاقتراض هذا من جهة ، وتأثر ثقة ذوي الحقوق بالمؤسسة لعدم وفائها بالتزاماتها من جهة أخرى.

1. رأس المال العامل: يعتبر من أهم المؤشرات الأساسية التي تقوم بإبراز التوازن المالي في الأجل الطويل، وهناك من يطلق عليه هامش الأمان و يظهر رأس المال العامل مقدار ما يحتاط به للظروف الطارئة¹، فهو هامش أمان يمكن المؤسسة من مواجهة المخاطر المتعلقة بالعسر المالي والإفلاس ، كما يتم حسابه كما يلي² :
من أعلى الميزانية: يتم مقارنة الأصول الثابتة مع رأس المال الدائم.

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة} = \text{الأموال الخاصة} + \text{الديون الطويلة} - \text{الأصول الثابتة}$$

من أسفل الميزانية: يتم مقارنة الأصول المتداولة مع الديون قصيرة الأجل

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الديون القصيرة الأجل} = \text{المخزونات} + \text{قيم محققة} + \text{قيم جاهزة} - \text{الديون قصيرة الأجل}$$

حسب طبيعة الديون القصيرة الأجل فهي تستحق التسديد في مدة قصيرة وأحيانا تكون هذه المدة أقصر من تاريخ تحصيل عناصر الأصول المقابلة، أي الأقل من سنة، أي أن المؤسسة قد تكون مطالبة بتسديد ديونها قبل تحصيلها لحقوقها من طرف الغير، وهو ما يضعها أمام حالة جد صعبة اتجاه دائنيها، لذا من الأفضل أن يكون رأس المال العامل موجب أي يجب على المؤسسة أن تتوفر على هامش الأمان وذلك لمقابلة الصعوبات المفاجئة التي تتعرض لها³.

1. مبارك لسوس، التسيير المالي، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص31.

2. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دروس وتطبيقات، الجزء الأول، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص88.

3. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مؤسسة العمل الجزائري الجديد للمصبرات "NCA- Rouiba، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 97.

2. **الاحتياج في رأس مال العامل:** حتى تقوم المؤسسة بنشاطها فهي تقوم بصرف جزء من مواردها المالية عند حيازة أصولها المتداولة: البضائع، حقوق الزبائن، تسبيقات الموردين... إلخ، فحيازة هذه الأصول تمثل احتياجات دورة الاستغلال (بتعبير آخر فإن استخدامات دورة الاستغلال تتمثل في كل الأصول المتداولة التي لم تتحول إلى أموال جاهزة بعد، أي لم يحن موعد تحصيلها)، ومن جهة أخرى فإنه تقع على المؤسسة مجموعة من الالتزامات والناجحة عن النشاط اليومي للمؤسسة والمتمثلة في: ديون الموردين، تسبيقات الزبائن، دفع الزبائن على الحساب... إلخ، فهذه الالتزامات تسمى بموارد دورة الاستغلال أي بتعبير آخر فإن موارد دورة الاستغلال تتمثل في كل الديون القصيرة الأجل والتي لم يحن موعد استحقاقها بعد (لم تسدد بعد)، فهذه الموارد يمكن استغلالها لتغطية احتياجات المؤسسة المختلفة على المدى القصير.

وعلى أساس ما سبق يمكن تعريفه بأنه جزء من الاحتياجات الضرورية المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال التي لم تغطى من طرف الموارد الدورية¹، كما يتم حساب الاحتياج في رأس مال العامل وفق الطريقة التالية²:

$$\text{الاحتياج في رأس المال} = \text{احتياجات الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

$$\text{الاحتياج في رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{قيم جاهزة}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{السلفات المصرفية})$$

3. **الخزينة:** تشكل الخزينة الإجمالية عندما يستخدم رأس المال العامل الصافي الإجمالي في تمويل احتياجات دورة الاستغلال وغيرها وهو ما قصدنا به احتياج في رأس المال الإجمالي، وعليه فإذا تمكنت الشركة من تغطية هذا الاحتياج تكون الخزينة موجبة وهي حالة الفائض في التمويل، أما في الحالة المعاكسة تكون الخزينة سالبة وهي حالة العجز في التمويل³، وتحسب الخزينة بالعلاقة التالية:

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{الاحتياج في رأس المال العامل}$$

وبذلك فإن الخزينة تعبر عن القيم المالية التي يمكن أن تنصرف فيها المؤسسة خلال دورة معينة، أي أنها تمثل السيولة النقدية أو شبه النقدية التي في حوزة المؤسسة والتي يمكن أن تنصرف فيها في أي وقت، وهناك ثلاث حالات للخزينة وهي كالتالي:

✓ **الخزينة أكبر من الصفر:** وهي حالة وجود فائض أي أن رأس المال العامل أكبر من الاحتياج في رأس المال العامل، وفي حالة ما إذا كانت خزينة المؤسسة موجبة وبقيم كبيرة فإنه يعاب على المؤسسة بأنها لا تستثمر أموالها، بل تفضل تجميدها في شكل سيولة متاحة.

1. مقدم ليلي، سياسات تسيير عناصر الاحتياج في رأس المال العامل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية خلال الفترة (2005-2007)، مجلة الباحث، العدد 08، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010، ص 98.

2. بوقابة زينب، مرجع سبق ذكره، ص 97.

3. مبارك لسوس، التسيير المالي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

✓ **الخزينة أصغر من الصفر:** وهي حالة وجود عجز أي أن رأس المال العامل أصغر من الاحتياج في رأس المال العامل، وفي حالة ما إذا كانت الخزينة سالبة وبقيم كبيرة فإنه يعاب على المؤسسة بعدم قدرتها لسداد ديونها والتي حان موعد استحقاقها، فهذه الحالة ستؤدي بالمؤسسة إلى الإفلاس.

✓ **الخزينة مساوية للصفر:** وهي ما يعبر عنها بحالة التوازن أي أن رأس المال العامل يساوي من الاحتياج في رأس المال العامل، وفي هذه الحالة تكون المؤسسة قد حققت الحالة المثلى في التوازن.

ثانيا: تقييم الأداء المالي باستخدام المردودية

وتقيس مؤشرات المردودية الاقتصادية وكذا المالية كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة في تحقيق الأرباح لذلك نجد أن مؤشرات المردودية المالية والاقتصادية هي مجال اهتمام المستثمرين الجدد والمسيرين والمقرضين فالمستثمرين يمكنهم معرفة المؤسسة التي يمكنها أن تثريهم، و المسيرين يستطيعون التحقق من نجاح المؤسسة، والمقرضون يشعرون بالأمان عند إقراض أموالهم للمؤسسة التي تحقق أرباحا أكثر، تستخدم هذه النسب للحكم على ومدى كفاءة وفاعلية إدارة المنظمة في توليد الأرباح عن طريق استخدام موجوداتها بكفاءة¹.

1. مردودية النشاط: يطلق عليها في بعض الأحيان اسم المردودية التجارية، لأنها تدرس وتسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة. فهي معيار مهم لتقييم الأداء في المؤسسات التجارية وتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل أو هامش تجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي الذي تمارسه المؤسسة²، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{مردودية النشاط} = \text{نتيجة الدورة الصافية} / \text{رقم الأعمال خارج الرسم}$$

2. المردودية الاقتصادية: تهتم المردودية الاقتصادية بالنشاط الرئيس، وتستبعد النشاطات الثانوية وذات الطابع الاستثنائي، حيث تحمل في مكوناتها عناصر دورة الاستغلال ممثلة بنتيجة الاستغلال من جدول حسابات النتائج والأصول الاقتصادية من الميزانية، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال بعد الضريبة/الأصول الاقتصادية}$$

وهي تقيس مساهمة الأصول الاقتصادية في تكوين نتيجة الاستغلال، أي حساب مساهمة كل وحدة نقدية مستثمرة كأصول في تكوين نتيجة الاستغلال.

1. الخياطي وليد، البطمة محمد عثمان، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص161.

2. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، مرجع سبق ذكره، 2000، ص83.

3. **المردودية المالية:** وتسمى أيضا بعائد أو مردودية الأموال الخاصة، وهي العلاقة بين النتيجة التي حققتها المؤسسة والأموال الخاصة، فهي تقيس العائد المالي المتحقق من استثمار أموال أصحاب المؤسسة. حيث تحدد العلاقة أعلاه مستوى مشاركة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تمكن المؤسسة من استعادة ورفع حجم الأموال الخاصة، ويمكن بقراءة معمقة، تعريف مردودية الأموال الخاصة، على أنها معدل المردودية الاقتصادية عند مستوى استنادة معدوم¹.

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية/الأموال الخاصة}$$

4. **أثر الرافعة المالية:** ترتبط بكل التمويل وتعني شراء الأصول من الأموال المقترضة أو من إصدار أسهم ممتازة و هو ما يعني محاولة الوحدة استثمار رأس المال المقترض بما يحقق عائد أكبر من تكلفة الاقتراض، وتحسب بالعلاقة الآتية:

$$\text{المردودية المالية} = [\text{المردودية الاقتصادية} + (\text{المردودية الاقتصادية} - \text{معدل الفائدة} \times (\text{الديون/الأموال الخاصة}) \times (1 - \text{الضريبة على أرباح الشركات})]$$

المطلب الثاني: تحليل الأداء المالي باستخدام النسب المالية:

تعد النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي شيوعا واستخداما في قياس وتقييم الوضع المالي للمنظمة خلال فترة زمنية معينة²، ويمكن تقسيم النسب المالية إلى خمسة أنواع وهي كما يلي:

أولاً: نسب السيولة: وهي النسب التي تقيس العناصر السائلة والعناصر الأقرب إلى السيولة من أجل معرفة أن المشروع لا يعاني من عسر مالي في مجال سداد التزاماته، وأهم هذه النسب ما يلي³:

1. **نسبة التداول:** وهذه النسبة تسمى أيضا بنسبة السيولة العادية، ويستفاد منها في معرفة مدى قدرة المشروع على الإيفاء أو سداد التزاماته⁴.

$$\text{السيولة العادية} = (\text{الأصول المتداولة} / \text{الالتزامات قصيرة الأجل "المطلوبات المتداولة"})$$

ويحدد الخبراء قيمة معيارية لهذه النسبة وينبغي أن لا تقل عن هذه القيمة، حيث أن النسبة المقبولة⁵ هي (2/1) أي أن الأصول المتداولة تكون ضعف المطلوبات المتداولة.

1. إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص268.

2. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم المتوازن، مرجع سبق ذكره، ص ص 178-182.

3. عقل مفلح محمد، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2006، ص312.

4. النعمي عدنان تابه، سعدون مهدي وآخرين، الإدارة المالية، ط1، دار المسيرة، عمان، 2007، ص103.

5. ناجي وليد الخياي، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص53.

2. نسبة السيولة السريعة : والنسبة المقبولة هنا هي (1/1)، ويرجع سبب استبعاد المخزون السلعي، لجانب من الاعتبار أن عملية تحويل المخزون إلى سيولة يحتاج إلى وقت وربما لا يمكن تحويله في مدة قصيرة لاسيما إذا كان السوق يمر بحالة كساد، ونعبر عن نسبة السيولة السريعة بالمعادلة الآتية¹:

$$\text{السيولة السريعة} = \left[\frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون السلعي}}{\text{الالتزامات قصيرة الأجل}} \right]$$

ثانيا: نسبة الرافعة المالية : وهذه النسب من النسب المهمة بالنسبة للمقرضين والمستثمرين بالإضافة طبعاً للإدارة، حيث أن هذه النسب تُظهر مدى مساهمة الديون في تمويل أصول المنشأة مقارنة بمساهمة المالكين، ومن هذه النسب كالآتي²:

1. نسبة الديون إلى إجمالي الأصول (معدل نسبة المديونية أو الاقتراض)³: يذكر أنه كلما زادت النسبة كلما قلت قدرة المؤسسة على الاقتراض الخارجي في المستقبل، ونعبر عنها كما يلي:

$$\text{نسبة الديون إلى إجمالي الأصول} = \left[\frac{\text{المطلوبات المتداولة} + \text{المطلوبات طويلة الأجل}}{\text{إجمالي الأصول}} \times 100 \right]$$

2. نسبة الديون إلى حقوق الملكية⁴: وهي تمثل نسبة الديون إلى إجمالي حقوق الملكية المتضمنة رأس المال مضافا إليه الاحتياطات والأرباح المحتجزة لدى التنظيم، ونعبر عنها بالعلاقة الآتية:

$$\text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الديون (خصوم متداولة وطويلة الأجل)}}{\text{حقوق الملكية (رأس المال والاحتياطات والأرباح)}} \times 100$$

3. معدل تغطية الفوائد⁵: يمثل هذا المؤشر صافي الربح قبل اقتطاع الضرائب وقيمة الفائدة المقابلة لنسبتها، على مجموع قيمة الفوائد المترتبة.

$$\text{معدل تغطية الفوائد} = \frac{\text{صافي الربح قبل الفوائد والضريبة}}{\text{الفوائد المدفوعة}}$$

4. نسبة التغطية الشاملة: يمثل هذا المؤشر حاصل ضرب صافي الربح قبل اقتطاع الضرائب وقيمة الفائدة المقابلة لنسبتها في 100، على مجموع قيمة الفوائد إضافة لأقساط القروض المدفوعة.

1. عقل مفلح محمد، مرجع سبق ذكره، ص314.

2. ناجي وليد الخيالي، البطمة محمد عثمان، التحليل المالي، ط1، دار حنين، عمان، 1996، ص172.

3. النعيمي عدنان تايه، سعدون مهدي وآخرون، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص103.

4. ناجي وليد الخيالي، البطمة محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص172.

5. النعيمي عدنان تايه، سعدون مهدي وآخرون، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص104.

نسبة التغطية الشاملة = صافي الربح قبل الفوائد والضرائب $\times 100$ / الفوائد المدفوعة + أقساط القروض المدفوعة

ثالثا: نسبة معدل الدوران

يشار إليها أيضا باسم نسب النشاط أو نسب إدارة الموجودات من قبل المنظمة، ونستفيد من هذه النسب والمعدلات في معرفة مدى كفاءة المؤسسة في إدارة أصولها واستغلالها لهذه الأصول في توليد المبيعات، وتعتبر معدلات الدوران من المؤشرات المهمة التي يتم عن طريقها معرفة كفاءة استخدام أصول المشروع في توليد إيرادات التشغيل، ومن معدلات الدوران الآتي:

معدل دوران رأس المال العامل: تجدر الإشارة أن هناك نوعان من رأس المال، هما إجمالي رأس المال والذي هو مقدار الموجودات المتداولة والنوع الثاني هو صافي رأس المال والذي هو الفرق بين الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة.

معدل دوران رأس المال العامل = (صافي المبيعات / متوسط رأس المال العامل)

في حين نعبر عن متوسط رأس المال العامل بالعلاقة الآتية¹:

متوسط رأس المال العامل = (الأصول المتداولة في أول المدة + الأصول المتداولة في آخر المدة) / 2

2. **معدل دوران المدينين:**² وهذا المعدل يقيس دوران المدينين ويحسب بناء على قسمة صافي المبيعات الآجلة على متوسط رصيد المدينين، وهو محدد بعدد المرات.

معدل دوران المدينين = (صافي المبيعات الآجلة / متوسط رصيد المدينين)

أما متوسط رصيد المدينين فيتم حسابه بناء على العلاقة الآتية:

متوسط رصيد المدينين = (المدينين أول المدة + المدينين آخر المدة) / 2

1. الخيالي وليد، مرجع سبق ذكره، ص 94.

2. الصباح عبد الستار مصطفى، العامري سعود جايد، الإدارة المالية، ط 2، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 61.

3. معدل دوران المخزون السلعي¹:

وهذا المؤشر هو الآخر من المؤشرات المهمة والتي يمكن من خلالها معرفة كفاءة إدارة المبيعات في تسويق منتجاتها، فكلما دار المخزون أكثر كلما حقق المشروع مبيعات أكبر ومن ثمّ سيحقق هامش ربح أكبر، والمعدل محدد بعدد المرات.

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{تكلفة المبيعات} / \text{متوسط رصيد المخزون} \square$$

في حين أن متوسط رصيد المخزون يحسب كما يلي:

$$\text{متوسط رصيد المخزون} = (\text{رصيد أول مدة} + \text{رصيد آخر مدة}) / 2$$

4. معدل دوران الأصول:

نستفيد من هذه المؤشرات في معرفة كفاءة الإدارة في استثمار مصادر التمويل في الاستخدامات ومعدلاتها كما يلي²:

1.4. معدل دوران الأصول المتداولة: يحسب هذا المؤشر عدد مرات دوران الأصول المتداولة الذي يُمثل (أي المعدل) مجموع صافي مبيعات المؤسسة نسبة إلى أصولها المتداولة، وتحسب وفقا للعلاقة الآتية:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \text{صافي المبيعات} / \text{الأصول المتداولة}$$

2.4. معدل دوران الأصول الثابتة: ويختلف عن المؤشر السابق على اعتبار أنه يعتمد على قيمة الأصول الثابتة كأوزان نسبية لترجيح مجموع صافي مبيعات المؤسسة وفقا للعلاقة الآتية:

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \text{صافي المبيعات} / \text{الأصول الثابتة}$$

3.4. معدل دوران الأصول الإجمالية: وهو يقيس عدد مرات دوران إجمالي الأصول سواء المتداولة والثابتة، من خلال قسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول.

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي الأصول} \square$$

1. الخيالي وليد، مرجع سبق ذكره، ص 96.

2. النعيمي عدنان تايه و سعدون مهدي وآخرين، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 106.

رابعاً: نسب الربحية

تستخدم هذه النسب للحكم على كيفية كفاءة استخدام المنظمات لموجوداتها، والربحية تمثل صافي نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات، ومدى كفاءة وفاعلية إدارة المنظمة في توليد الأرباح عن طريق استخدام موجوداتها بكفاءة¹، ومن هذه النسب الآتي:

1. العائد على المبيعات²: هذه النسبة تقيس مدى الربحية التي تحققت من مبيعات المنشأة.

$$\text{العائد على المبيعات} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} \times 100) / \text{صافي المبيعات}$$

2. العائد على إجمالي الأصول³: يقيس هذا المعدل أو النسبة مدى ربحية الأصول أو الإنتاجية النهائية للأصول.

$$\text{العائد على إجمالي الأصول} = (\text{صافي الربح بعد الضريبة} \times 100) / \text{متوسط إجمالي الأصول}$$

3. العائد على حقوق الملكية: نستفيد من هذه النسبة لقياس العائد المتحقق على أموال الملاك المستثمرة في الأسهم العادية بالمؤسسة، وإذا ما كانت هناك أسهم ممتازة فإنها تطرح من صافي الربح بعد الضريبة.

$$\text{العائد على حقوق الملكية} = [(\text{صافي الربح بعد الضريبة} - \text{توزيعات الأسهم الممتازة}) \times 100] / \text{متوسط حقوق الملكية للأسهم العادية}$$

4. متوسط حقوق الملكية: يحسب هذا المؤشر بناء على العلاقة الآتية:

$$\text{متوسط حقوق الملكية} = (\text{حقوق الملكية من رأس مال أسهم عادية واحتياطيات وأرباح مبقاة أول المدة} + \text{حقوق الملكية من رأس مال أسهم عادية واحتياطيات وأرباح مبقاة آخر المدة}) / 2$$

5. نسبة مجمل ربح العمليات⁴: وهذه النسبة تستخدم لمعرفة كفاءة الإدارة في مجال تعاملها مع عناصر تكلفة المبيعات، ومدى قدرتها على التحكم والسيطرة على هذه التكاليف وتكون هذه النسبة بالشكل التالي:

$$\text{نسبة مجمل ربح العمليات} = (\text{مجمول ربح العمليات} / \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

1. الخيالي وليد، البطمة محمد عثمان، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 161.

2. الصياح عبد الستار مصطفى، العامري سعود جايد، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 63.

3. النعيمي عدنان تابه، سعدون مهدي وآخرين، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 106.

4. ناجي وليد الخيالي، البطمة محمد عثمان، التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص 149.

6. هامش ربح التشغيل (قبل الفوائد والضرائب)¹: ويمثل صافي الربح قبل اقتطاعات الضرائب والفوائد نسبة إلى صافي المبيعات.

$$\text{هامش ربح التشغيل} = (\text{صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب} / \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

وتستخدم هذه النسبة كمقياس عام لكفاءة التشغيل ويعد هذا الإجراء ضروري كأحد إجراءات الرقابة وتقويم الأداء

7. هامش الربح قبل وبعد الضرائب²: وهذه النسبة تكشف مقدار الأرباح من كل وحدة نقدية واحدة من المبيعات الصافية.

$$\text{هامش الربح قبل الضرائب} = (\text{الأرباح قبل الضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

في حين هامش الربح بعد اقتطاع الضرائب يحسب كما يلي:

$$\text{هامش الربح بعد الضرائب} = (\text{الأرباح بعد الضرائب} \div \text{صافي المبيعات}) \times 100$$

1. ناجي وليد الحياي، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، مرجع سبق ذكره، ص78.

2. النعمي عدنان تايه، سعدون مهدي وآخرين، الإدارة المالية، مرجع سبق ذكره، ص102.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد تطور الأداء وتبلورت مرتكزاته النظرية والتطبيقية أكثر فأكثر مع الزمن وتطور معه الأداء المالي الذي يعتبر أحد أهم أنواعه، كما اكتسب أهمية خاصة ليمثل وظيفة متخصصة لها قواعد وأصول، يُشرف عليها أفراد مدربون على أدائها وتستعمل فيها مقاييس رسمية توضع على أساس علمي وموضوعي، ويساهم تقييم الأداء بصفة عامة والأداء المالي بصفة خاصة للمؤسسة في معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة من أجل مقارنتها مع الأهداف المُسطرة والمراد تحقيقها، ومن ثم تبيين ما يمكن تثمينه من إيجابيات تخدم عموم الأهداف، وتصحيح الاختلالات والانحرافات الحاصلة التي تبتعد بأداء المؤسسة عن الأهداف المرجوة، وقد خلصنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها في ما يلي:

♦ يعرف الأداء على أنه محصلة قدرة المنظمة في استغلال مواردها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، وهو انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.

♦ تعتبر بطاقة الأداء المتوازن الأدوات الحديثة التي تستخدم في تقييم الأداء.

♦ يعرف الأداء المالي بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير، وهو كذلك انعكاس لكيفية استخدام المنظمة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.

♦ هناك مجموعة من الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وهي:

① السيولة واليسر المالي. ② التوازن المالي.

③ التحكم في المخاطر المالية. ④ المردودية وإنشاء القيمة.

♦ تتم عملية قياس وتقييم الأداء المالي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات و النسب المالية أهمها:

① مؤشرات التوازن. ② نسب السيولة.

③ نسبة الرافعة المالية. ④ نسبة معدل الدوران. ⑤ نسب الربحية.

الفصل الثالث

« أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي

لمؤسسة بلاستي أنابيب »

مهيّد

تُعزز الدراسة التطبيقية الميدانية في غالب الأحيان المفاهيم النظرية المبسّطة وتمكّن من قياس العلاقة بين متغيرات الدراسة، وللتعرف ميدانياً على مدى تطبيق وتبني المؤسسة لأبعاد المسؤولية الاجتماعية، وكذا أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين الأداء المالي، اخترنا مؤسسة بلاستي أنابيب بكوينين الوادي، وقد قمنا في هذا الجزء من الدراسة بتتبع أنواع تكاليف المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسة، سواء شقها المتعلق بالمسؤولية تجاه العمال، أو تجاه البيئة والمستهلك، أو تجاه المجتمع، والإفصاح عنها ضمن نموذجين من نماذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وقمنا بتحليل أهم نتائج الأداء المالي للمؤسسة قبل وبعد الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية، كما قمنا بقياس أثر تكاليف المسؤولية عليها.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة قيد الدراسة

مؤسسة بلاستي أنابيب - كوينين - الوادي. مؤسسة خاصة تتناول أنشطتها تحويل البلاستيك وتصنيع أنابيب مختلفة الأحجام والمقاييس، وهي أحد فروع مجمع رزاق بعرة للصناعات الذي يضم إضافة إلى المؤسسة سافلة الذكر كل من مؤسسة سربال لصناعة الخزف سابقا، و (Baara auto) و (Baara moto) وكذا مؤسسة سوف ثور.

أولاً: الموقع الجغرافي والتأسيس

1. الموقع الجغرافي: تقع مؤسسة بلاستي أنابيب في المنطقة الصناعية كوينين ولاية الوادي يحدها شرقا الطريق الوطني رقم 48 ويحدها من باقي جهات أراضي الخواص، وتشغل مساحة إجمالية قدرها 22500 م²، مقسمة على الوحدة القديمة التي تبلغ مساحتها 4500 م²، إضافة إلى التوسعة الجديدة التي بلغت أربعة أضعاف الوحدة القديمة منذ سنة وتقع على الطريق الرابط بين كوينين وقمار، وتحديدًا بمنطقة توسعة المنطقة الصناعية بكوينين.

2. التأسيس : تأسست بلاستي أنابيب في سبتمبر من عام 1989 كمؤسسة جد متواضعة لصنع أنابيب البوليثلان وبنقطة بيع وحيدة استمرت على حالها ما يقارب ثلاثة سنوات ثم توسعت في 20 ديسمبر من عام 1992 لتصبح شركة ذات مسؤولية محدودة، يبلغ رأس مالها 1.200.000.00 دج، فكانت بدايتها متواضعة وعملها محدود، حيث لم يتجاوز عدد عمالها آنذاك 09 عمال، شيئا فشيئا تطورت لتشمل 5 خطوط إنتاج، ومع التوسعة الجديدة بلغت 8 خطوط إنتاج في الوقت الحالي ، مع الإشارة أن التوسعة شملت حجم الأقطار المصنوعة، حيث وصلت إلى 630 ملم في مادة PVC و 400 ملم في مادة البولي إيثيلين، ويبلغ رأس مالها : (60.000.000.00 دج) وبعدد عمال بلغ 52 عاملا العام 2014، كما نشير إلى التطوير الحاصل في الآلات والتكنولوجيا المستعملة التي ساهمت بشكل كبير في رفع وزيادة حجم الإنتاج وإنتاجية العامل.

وباعتقاد من المؤسسة بضرورة تطوير تقنياتها، زودت بمجموعة من التجهيزات لمراقبة المنتج في مراحلها العديدة من أجل تقديم نوعية عالية وعمر طويل لمنتجاتها، مع ما يتطابق مع معايير الجودة المنصوص عليها¹.

ثانيا : القدرات الإنتاجية

تنتج بلاستي أنابيب ما يعادل 1.200 كلم من الأنابيب في السنة، بقدرة إنتاج تتراوح ما بين 10.000 طن إلى 11.000 طن سنويا، كل هذا وتستقبل باستمرار طلبات ملحة من الموزعين والتجار في كل أرجاء الوطن، حيث النوعية الجيدة والرائدة التي يتهافت عليها التجار والموزعون، كما ساهمت الأسعار المغرية في

1. مقابلة مع لخضر رزاق بعرة، المدير العام لمجمع رزاق بعرة للصناعات، بمقر المجموعة الكائن بحي المنظر الجميل، الوادي، بتاريخ 11 / 02 / 2015.

رواج السلع وشجعت الشركة على مضاعفة وتيرة الإنتاج, حيث تصدرت الأسواق المحلية والوطنية مما خلق لها اسما وطنيا وسمعة جيدة¹.

وتعتمد بلاستي أنابيب في استيراد المواد الأولية على الدول الأوربية: فرنسا، ألمانيا، إيطاليا، إسبانيا، والولايات المتحدة الأمريكية. حيث تعتمد في إنتاجها على مادتين أوليتين هما: "PVC" و "PE 100,80" وهما مادتين بترود كيميائ.

وتختص المؤسسة بإنتاج الأنابيب البلاستيكية الموجهة للاستعمال في مجالات الري، الفلاحة، الاتصال، البناء. كما تنتج المؤسسة²:

♦ أنابيب من البولي إيثيلين (polyéthylène).

♦ أنابيب الـ "PVC" الصلبة (الضغط والجريان) قطر 20 إلى 630 ملم.

♦ غمد الكوابل وغمد عادي 80/75.

وعلامتها التجارية مكونة من الحرفين "P،A" وتشكل الرمز التالي "AP".

وللدور الذي يلعبه الإعلام, خاصة شبكة الانترنت في الترويج للمنتجات، والتعريف بأنشطتها وإنجازاتها، ولجعل المستهلك في بؤرة اهتمامها، أنشأت المؤسسة موقع على الشبكة العالمية الانترنت.

WWW.PLASTI-ANABIB.COM

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

ينقسم هيكل الشركة وفق تنظيم يضمن تحديد المسؤوليات والوظائف وهو ما يكفل توزيع المهام بصورة منتظمة للمحافظة على عدم التداخل في الوظائف والمهام.

1. المدير العام : يقوم بالإشراف العام على السير الحسن لنشاطات المؤسسة في جميع تعاملاته من الداخل والخارج، وهو متخذ القرار والمشرف على جميع المصالح.

2. السكرتارية العامة : هي إطار متخصص في عدة لغات مكلفة بأداء المهام الآتية:

♦ مساعدة المدير العام في مهامه.

♦ الربط بين المدير العام ومختلف المصالح.

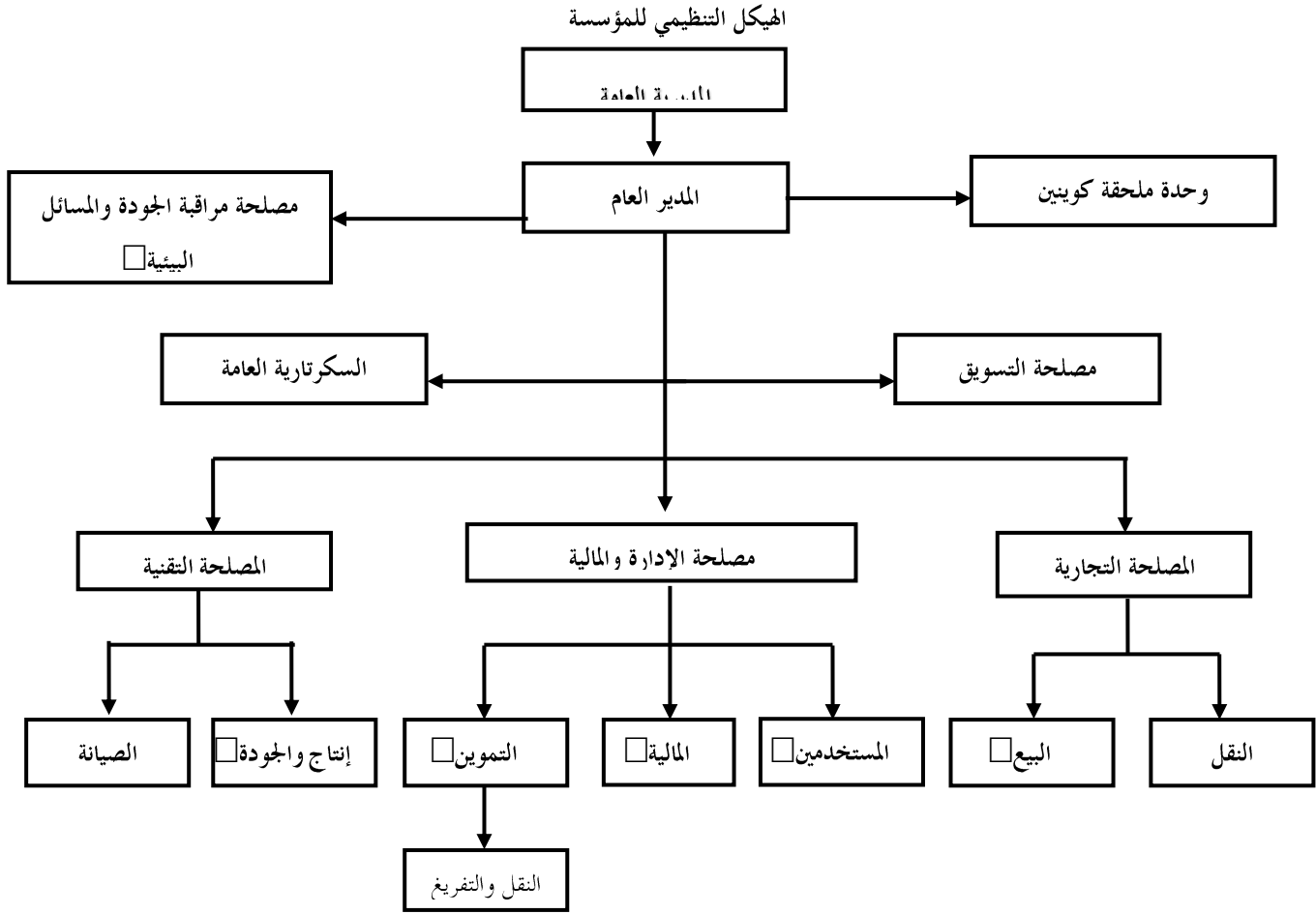
♦ متابعة السير للنشاط عند غياب المدير العام.

♦ استقبال البريد الخاص بالمؤسسة وتوقيعه، واستقبال المكالمات الداخلية والخارجية.

1. مجلة المنار العربي، شركة العربي للنشر والصحافة والتوزيع والإشهار، العدد 01 ماي/جوان 2004 ص 26. وتحيين مجموعة من المعلومات من خلال المقابلة الخاصة مع المدير العام لجمع رزاق بكرة للصناعات.

2. WWW.PLASTI-ANABIB.COM 2015/02/12

الشكل (3-1):



المصدر: مصلحة الإدارة والمالية للمؤسسة بلاستي أنابيب.

3. **مصلحة مراقبة الجودة والمسائل البيئية:** تهدف هذه المصلحة إلى تحقيق أهداف سياسة الجودة، والسياسة البيئية المسطرة من طرف المؤسسة، من خلال متابعة مدى الالتزام بالمبادئ الخاصة بجودة المنتج وضمان موافقته للمقاييس القياسية، وكذا تعمل على تحقيق الأهداف البيئية من أجل تمكين المؤسسة من الحصول على معايير الجودة الخاصة بذلك ISO 14001.

4. **مصلحة التسويق:** تعمل على تلبية احتياجات المستهلك وذلك من خلال دراسة الأسواق وتقسيمها للتعرف على المتطلبات وتوفيرها.

5. **المصلحة التقنية:** يتمثل الدور الأساسي لها في

- ♦ القيام بعملية المراقبة، والأمن داخل المؤسسة.
- ♦ القيام بتصليح مناطق الخلل الموجودة داخل الورشة وخارجها.
- ♦ الحرص على مختلف قواعد الحماية، وتوفير التجهيزات ضد الأخطار.
- ♦ وضع أجهزة مراقبة داخل ورشة الإنتاج لتتبع حركة العمال.

♦ الصيانة والمتابعة اليومية لمختلف الآلات الإنتاجية.

6. المصلحة التجارية : وتتمثل مهمتها فيما يلي

♦ تنفيذ السياسات التجارية للمؤسسة وهذا من أجل تنظيم عمليات البيع واستمرار حركة التصدير.

♦ تتبع عملية النقل للتصدير.

♦ متابعة مختلف الوثائق والملفات المقدمة لمصلحة الجمارك.

♦ الاتصال بوكالة العبور الدولية فيما يخص عملية الاستيراد والتصدير.

7. مصلحة الإدارة والمالية: تعمل هذه المصلحة على

♦ تطبيق السياسة المالية.

♦ تسديد، تحصيل الفواتير المختلفة الخاصة بعملية الشراء والبيع.

♦ تنظيم وترتيب مختلف الوثائق المحاسبية كالفواتير، وصول الاستلام.

♦ إعداد رواتب العمال والإداريين.

المبحث الثاني: تكاليف المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة قيد الدراسة

سنقوم في هذا بتفصيل مختلف النشاطات الاجتماعية التي تمارسها المؤسسة قيد الدراسة ومن ثم حساب تكاليفها انطلاقاً من مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية الأربعة المتمثلة في: مجال العمال، مجال حماية المستهلك، مجال البيئة ومجال المجتمع.

المطلب الأول: قراءة في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة قيد الدراسة

بغرض حساب مختلف التكاليف الاجتماعية بمؤسسة بلاستي أنابيب سنقوم في البداية بالإحاطة بمختلف أوالاً: مجال المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين:

1. الأجور : إن أجر العامل داخل المؤسسة يتكون من الأجر القاعدي بالإضافة إلى العلاوات التي يتحصل عليها من طرف المؤسسة، وتعتبر سياسة الأجور من أهم السياسات التي تساعد على خلق علاقة طيبة بين العمال والإدارة، ورضى الفرد عن عمله يتوقف إلى حد كبير على قيمة ما يحصل عليه من أجر، وله أهمية كبيرة خاصة وأنه يعتبر المصدر الوحيد لدخل أغلب أفراد المجتمع، كما أنه يحدد مكانة الفرد الاجتماعية. وتعتمد المؤسسة في سياسة أجورها على اعتماد أجر ثابت شهري، إضافة إلى أجر متغير مرتبط بأرباح المؤسسة وفاعلية ومردودية العمال تقدم في آخر السنة، وقد يصل إلى ضعف الأجر الشهري للعامل، يتم تقديمه في حفل تكريمي خاص بالعمال¹.

1.1. توزيع العمالة في المؤسسة : يتوزع العمال في مؤسسة بلاستي أنابيب على ثلاث فئات مثلما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول (1-3)

توزيع العمال حسب الفئات للعام 2014

إطار	أعوان مهرة	أعوان تنفيذيين	المجموع
7	8	35	50

المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

بلغ عدد عمال المؤسسة سنة 2014، 50 عاملاً موزعين بنسبة 14% بالنسبة لفئة الإطارات، ونسبة 16% في ما تعلق بالأعوان المهرة، في حين شكلت نسبة الأعوان التنفيذيين 70% من مجموع العمال.

2.1. كيفية إعداد بطاقة الأجر² : يتم إعداد بطاقة الأجر لكل عامل عن شهر العمل والمقدر بـ 24 يوم وهذا وفقاً للخطوات الآتية:

1. مقابلة مع المدير العام لجمع رزاق بعة للصناعات.

2. المعلومات مستقاة من مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

♦ حساب أجر المنصب وهذا يجمع كل من الأجر القاعدي مع مجموعة من التعويضات مثل المنح والعلاوات الخاضعة للضريبة والاشتراكات الاجتماعية، ومثال ذلك تعويض الضرر، المخاطر والحراسة..الخ.

♦ يتم بعد ذلك اقتطاع اشتراكات الضمان الاجتماعي المقدّر 09% من أجر المنصب ليتم بعد ذلك إضافة مجموعة من العلاوات والتعويضات الخاضعة للضريبة (IRG) ومثال ذلك علاوات النقل والسلة، لنحصل في الأخير على الخام الخاضع للضريبة (IRG).

♦ نقوم بعد ذلك بخصم هذه الضريبة وهذا حسب (متزوج - أعزب)، ليتم بعد ذلك إضافة مجموعة من العلاوات والتعويضات التي لا تخضع للضريبة (IRG) واشتراكات الضمان الاجتماعي، ومثال ذلك المنحة الزوجية، علاوات المنطقة، علاوة الأجر الوحيد..الخ. لنحصل في الأخير على الأجر الصافي الذي يتقاضاه العامل.

2. العلاوات¹: هي عبارة عن حافز للعمال لأجل زيادة كمية الإنتاج وهي تضاف إلى الأجر القاعدي وتخص كل عامل حسب موقعه في السلم الوظيفي، ومن هذه العلاوات الآتي:

1.2. علاوة المنطقة الجغرافية: وهي تختلف من دائرة إلى أخرى حيث دائرة الوادي 21% من الأجر القاعدي وبقية دوائر الولاية 35%، وذلك وفقا لما ينص عليه القانون المنظم للعمل.

2.2. علاوة السلة: تقدم المؤسسة مبلغ 1500 دج شهريا لكل عامل كمساهمة في تحسين المستوى المعيشي.

3.2. علاوة المخاطر وأعوان الحراسة : منحة الضرر 25% لكل عامل، باستثناء الحراس لهم منحة المداومة وتبلغ 20% .

4.2. علاوة الأقدمية : وهي تقدر بـ 1% موزعة لكل سنة عمل في المؤسسة، و 0.5% بالنسبة لسنتين خارج المؤسسة.

3. المكافآت والمنح والتكوين والتدريب² :

1.3. المكافآت التشجيعية : من أجل تحفيز العمال على زيادة الإنتاج تمنح المؤسسة للعمال عند تحقيقهم لأعلى إنتاجية.

2.1.3. مكافئة الشهر الثالث عشر: أجر شهر كامل لكل عامل.

1. مقابلة مع مدير مؤسسة بلاستي أنابيب، ميلود رزاق بعة، بلاستي أنابيب، كوينين، الوادي، 2015/03/07

2. المعلومات مستقاة من مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

3.1.3. مكافئة المردود الفردي: يتم تقييم المردود الفردي داخل المؤسسة عن طريق عدة معايير منها تعدد الغيابات، السلوك الفردي، التفاني في العمل، التقليل من المواد المتبقية من الإنتاج (فضلات الإنتاج)، بحيث يتم إعطاء نقاط للعامل، وقد تتجاوز هذه العلاوة بالنسبة العامل المتميز والمتفاني ضعفي الأجر الشهري، أما بالنسبة للعامل العادي تبلغ قيمة الأجر الشهري.

2.3. المنح: وتتمثل في ما يلي:

1.2.3. المنح العائلية: تمنح من طرف الضمان الاجتماعي وتقدر بـ 600 لكل ولد، أما منحة الزوجة الماكثة بالبيت وتبلغ على الأقل 400 دج أما في حالة الزوجة العاملة فإنها لا تستفيد من هذه المنحة.

2.2.3. منحة الحليب: وتتعلق هذه المنحة بصنفي العمال المهرة والعمال التنفيذيين، حيث يتناولون خلال فترة العمل مادة الحليب، بغرض التخفيف من آثار الغبار المستنشق أثناء العمل، مقدرة بلتر واحد في اليوم لكل عامل، وتقدر بـ 900 دج شهريا .

3.2.3. منحة النقل: بما أن المؤسسة لا توفر النقل للعاملين قامت بإضافة تكلفة النقل على شكل منحة تدخل في مكونات الأجر للعمال.

بالإضافة هذه المنح هناك منح أخرى تدخل في تكوين الأجل مثل منحة الأخطار والضرر ومنحة العمل الإضافي والليلي، ومنحة المسؤولية .

3.3. التدريب والتكوين : تقوم المؤسسة بدورات تدريبية وتكوينية لعمال المؤسسة سنويا، وكلما اقتضت الضرورة، وذلك تماشيا مع أهداف المؤسسة، ومن أجل تمكين العمال من اكتساب المهارات وتطوير أدائهم، والرفع من التحكم في التقنيات والتكنولوجيات الجديدة التي يتم اعتمادها في المؤسسة، كما يتم تدريب العاملين فيما يتعلق بالأخطار المهنية وكيفية الوقاية منها. ويتم ذلك بإشراف المؤسسة، وبلاستعانة بخبراء من خارج الولاية، وخارج الوطن كلما اقتضت الضرورة.

4. العطل : حيث يحصل العامل على الأجر كاملا في فترة العطلة وهي:

- ♦ عطلة الزواج 06 أيام و 03 أيام للولادة.
- ♦ عطلة زواج ابن العامل 03 أيام.
- ♦ وفاة زوجة العامل 03 أيام.
- ♦ وفاة والدي العامل أو والدي زوجته أو أخوه أو ابنه 03 أيام.
- ♦ وفاة أصول العامل يوم واحد.

5. الرعاية الصحية: وتتمثل في الكشف الصحي على العمال بشكل دوري كل سنة، والمعدات والأدوية الخاصة بالإسعافات الأولية.

6. الإطعام: قامت المؤسسة ببناء مطبخ وقاعة طعام بغرض توفير وجبات الطعام للعاملين.

7. توفير السكن اللائق للعاملين: بغرض توفير سكن لائق للعاملين تقوم المؤسسة بالمساهمة في تكلفة إيجار السكن الاجتماعي لبعض العاملين.

8. الأجهزة الخاصة بالأمان: وتنقسم إلى قسمين كما يلي:

1.8. الأجهزة الخاصة بالعاملين: وتتمثل في أقنعة للوجه ونظارات لحماية العمال من الغبار، بالإضافة إلى قفازات، موزعة على كل عامل من صنفى العمال المهرة والعمال التنفيذيين.

2.8. الأجهزة الخاصة بالمصنع: وتتمثل في معدات إطفاء الحريق و بعض الأجهزة المضافة على مستوى الآلات بهدف حماية العمال من أخطارها.

9. الملابس: كما توزع المؤسسة ألبسة شتوية وأخرى صيفية على العاملين.

ثانيا: مجال المسؤولية الاجتماعية تجاه الزبون والبيئة¹:

تسعى المؤسسة لإدراج العديد من طرق التنظيم والتسيير والإنتاج الجديدة تماشيا مع الإصلاحات المستمرة عن طريق مشروع منح الشهادات لكل وحدات المؤسسة، وعلى الرغم من حصول المؤسسة على شهادة الإيزو "ISO 9001" المتعلقة بالجودة، تعمل من أجل الحصول على شهادة الإيزو "ISO 14001"، فالجودة، الصحة والأمن، البيئة، كلها معايير تريد إدارة المؤسسة الوصول إليها وتطبيقها، لكي تحقق رضا الزبون المحلي، وكي تدعم مكانتها الدولية أكثر، وترفع من صدارتها إلى الخارج. وبغية تحقيق رضا الزبون تقوم المؤسسة بإجراءات مطابقة المنتجات لمعايير الجودة والأمان والسلامة، وإرفاق إرشادات توضيحية عن المنتج.

وتعد المحافظة على البيئة من أهم الأولويات لدى مؤسسة بلاستي أنابيب حيث تعمل جاهدة من خلال جميع وحداتها على حماية البيئة باتخاذها جملة من الإجراءات منها :

- ♦ العمل على تطبيق المعايير العالمية في ما يخص المواد الأولية المستعملة في عمليات الإنتاج، سواء ما تعلق بمادة "PVC" أو "PE 100,80" وهما مادتين بتر وكيماويتين.
- ♦ العمل على تحقيق الإنتاج النظيف حتى يتوافق مع المعايير البيئية المحلية والعالمية.
- ♦ التجديد المستمر للآلات والمعدات لتقليل الانبعاثات والغازات والدخان الناتج عن عملية الإنتاج.

1. اللائحة العامة لأهداف الجودة والسياسة البيئية بمؤسسة بلاستي أنابيب، ورقة مطلع عليها من مصلحة مراقبة الجودة والمسائل البيئية. بتاريخ: 2015/03/13.

- ♦ السعي من أجل تقليل الخسائر المادية والاقتصادية الناتجة عن الحوادث ذات الآثار البيئية.
- ♦ العمل على تقليل نفايات الإنتاج (بقايا المواد الأولية، والمنتج غير المتوافق مع شروط الجودة)، والقيام بنقل المواد الأولية القابلة لإعادة التأهيل إلى مراكز التأهيل، ونقل ما لا يمكن تأهيله إلى المفرغات المخصصة لذلك .

♦ جعل جميع مساحات مؤسسة بلاستي أنابيب مناطق خالية من التدخين.

♦ زرع مساحات خضراء بين وحدات إنتاج المؤسسة.

♦ مساعدات مقدم لجمعيات حماية البيئة.

وتسعى المؤسسة في الوقت الحالي إلى تطبيق نظام الإدارة البيئية الشامل إيزو 14001، بهدف تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة، فانتهاج المؤسسة سلوك مسؤول تجاه البيئة يعتبر غير كافٍ بالنسبة إليها، خاصة وأن المؤسسة تمتلك من الإمكانيات والقدرات ما يؤهلها للحصول على هذه الشهادة، كما أن هناك تشابه بين أنظمة إدارة البيئة وأنظمة إدارة الجودة - التي تمكنت المؤسسة من الحصول عليها - من حيث العمليات الإدارية المشتركة والمتماثلة في : الإجراءات الموثقة، التدقيق في الأنظمة، الإجراءات التصحيحية والوقائية، التحسين والتطوير المستمر . هذا إضافة إلى أن الفوائد التي تحققها المؤسسات التي تطبق نظام إدارة الجودة البيئية الشاملة تفوق بكثير الفوائد المحدودة التي تجنيها المؤسسات من تنفيذ بعض التطبيقات البيئية .

ثالثاً: مجال المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع¹:

كثيراً ما يُقرن عمل المؤسسات بتحقيق المكاسب والمصالح المادية، وتعظيم الأرباح، وعلى ذلك فإن مؤسسة بلاستي أنابيب تُعنى بعدد القضايا الخاصة بالمجتمع، إذ تساهم في مساعدة المحتاجين والتكفل بمصاريف العلاج للمرضى سواء داخل أو خارج الوطن، كما تدعم الجمعيات والنوادي الرياضية والثقافية والعلمية والدينية والفنية، وتشجيع المواهب والنوابغ والطاقات الشبانية المبدعة وكذا تساهم في إنجاح التظاهرات العلمية والملتقيات والمؤتمرات، وتشجيع الأعلام المبدعة من خلال تمويل الإصدارات العلمية والأدبية.

كما تعمل المؤسسة من أجل المساهمة في ضخ الولاية بالإطارات من خلال تكفلها بدعم الطلبة من أجل مواصلة دراستهم بالخارج، ويتم تحديد مبالغ مخصصة لهذه الأهداف تُقتطع من الأرباح الصافية للمؤسسة، وبذلك لا تدخل ضمن تكاليف المؤسسة، ولا يتم معالجتها محاسبياً، ومن ذلك ما يلي:

1. مقابلة مع المدير العام لجمع رزاق بكرة. بتاريخ: 2015/04/02

1. مساعدات المواطنين: في سياق المساهمة في حل المشكلات التي يواجهها العديد من المواطنين يتم تقديم مجموعة من المساعدات المادية، وقد بلغ عدد المساعدات 60 مساعدة لمواطنين اختلفت حسب الحاجات بين قضاء ديون الغارمين، وإجراء العمليات الجراحية، والتكفل بمصاريف الاستشفاء، ومساعدة المحتاجين.

بالإضافة إلى مساعدات المناسبات (قفة رمضان، أضحية العيد ...) والتي بلغت 500 مساعدة شملت مجموعة من أحياء بلدية الوادي، وكذا مجموعة من البلديات الأخرى. خلال سنة 2014

2. مساعدات الجمعيات الثقافية والرياضية والخيرية : من أجل دعم الحركة الرياضية والثقافية في الولاية، تُساهم المؤسسة في دعم مجموعة من النوادي الرياضية والفرق، وكذا الجمعيات الثقافية والخيرية، كما تعمل على إنجاح التظاهرات والبرامج المختلفة المنظمة من طرف هذه الجمعيات بالتكفل بجزء من مصاريف التنظيم والتنفيذ، وقد تم تقديم مجموعة من المساعدات وصلت إلى 26 جمعية، كما ساهمت المؤسسة في مجموعة من الملتقيات العلمية على مستوى الولاية.

3. دعم الإصدارات الثقافية : دعمت المؤسسة إصدار مجموعة من الأعمال الأدبية والتاريخية والفنية، من ذلك بعض إصدارات رابطة الفكر والإبداع، ودعم إصدار الكتاب التاريخي "أولمي الوادي"، وغيرها من الإصدارات والروايات.

4. مشروع ضخ الولاية بالإطارات : من أجل المساهمة في جهود التنمية في الولاية وتنمية الموارد البشرية، تقوم المؤسسة بتشجيع ودعم الطلبة في مختلف التخصصات وشتى الشهادات، سواء طلبة التدرج، أو طلبة ما بعد التدرج. وذلك بمساعدة طلبة الجامعات داخل الوطن، وكذا مساعدة الطلبة لإتمام الدراسات العليا بالخارج.

5. تكريم أهل العلم والمواهب والناجحين : تعمل المؤسسة على تكريم أهل الفضل والعلم، وكذا تشجيع المواهب الشابة والناجحين، والأفراد الذين شرفوا الولاية في المجالات الرياضية والأدبية والدينية، وكذلك تكريم الشخصيات والإطارات التي لها مساهمات وبصمة في ولاية الوادي.

المطلب الثاني: التكاليف المالية لمكونات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة قيد الدراسة :

أولاً: تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين:

1.1. الأجور : يتوزع العمال والموظفون في المؤسسة على ثلاث فئات: فئة الإطارات، وفئة الأعوان المهرة، وفئة الأعوان التنفيذيين، وتختلف الأجور بحسب فئة العمال، كما يبينه الجدول الموالي.

الجدول (2-3)

الحد الأدنى لمتوسط الأجر الشهري حسب الفئات للعام 2014

الوحدة (دج)

إطار	أعوان مهرة	أعوان تنفيذيين
37219.11	24173.22	20345.72

المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

2.1. المنح و العلاوات والمكافآت : العمليات المرتبطة بمجال الأداء الاجتماعي للعاملين تمثلت في التكاليف الآتية: تكاليف الحوافز والعلاوات منها مردود العمل الفردي، خلاف الأجر القاعدي، ومكافئة الشهر الثالث عشر، تكاليف المنح للعاملين: منحة التغذية، منحة الملابس للعاملين منحة نقل العاملين، منحة التجربة المهنية، منحة الأخطار والضرر، منحة المهمات، ومنحة المنصب، منحة العمل الإضافي، منحة الحليب، منحة القففة، منحة النقل، منحة المنطقة الجغرافية، وتكاليف العلاج بالداخل وكذا تكاليف بعثات الحج والعمرة تكاليف التكوين والتدريب، وفي ما يلي توضيح الجداول تفضيل المنح والعلاوات والمكافآت.

1.2.1. المنح : الجدول الموالي يوضح أهم المنح المعتمدة في المؤسسة

الجدول (3-3)

إجمالي المنح السنوية بالمؤسسة للعام 2014

المبالغ	الوحدة (دج)
683800	منحة المسؤولية
260000	منحة المهمات
1844050	منحة الأخطار والضرر
879235.5	منحة التجربة المهنية
662480	النقل
2523885	منحة المنطقة الجغرافية
1611480	منحة العمل الإضافي
514800	منحة الحليب
858000	منحة السلة
79248	منحة العمل الليلي
9916978.5	المجموع

المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

يبين الجدول 3 مختلف المنح المعتمدة في المؤسسة وإجمالي المبالغ الخاصة بها لسنة 2014.

2.2.1. المكافئات والعلاوات : أهم المكافئات المعتمدة في المؤسسة مكافئة الشهر الثالث عشر، ومكافئة المردود الفردي، والقيم الإجمالية لهذه المنح مبينة في الجدول الموالي.

الجدول (4-3)

إجمالي المكافآت والعلاوات للعام 2014

المبالغ	الوحدة (دج)
1175942.57	مكافئة الشهر الثالث
2158869.23	مكافئة المردود الفردي
3334811.8	المجموع

المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

3.1 تكاليف مختلفة : الجدول الموالي يبين تكاليف أخرى مرتبطة بمسؤولية المؤسسة تجاه العاملين أهمها:

الجدول (5-3)

تكاليف مختلفة اتجاه العاملين السنوية بالمؤسسة للعام 2014

المبالغ	الوحدة (دج)
957000	ملابس العاملين
727000.00	تكاليف التكوين والتدريب
451129.12	تكاليف الرعاية الصحية
481773.17	تكلفة الإطعام
466218.44	تكلفة السكن للعمال
1363219.39	تكلفة أجهزة الأمان للعمال
654643.87	تكلفة أجهزة أمان الآلات
434000	تكلفة الأجهزة والأدوات الطبية
250000.00	تكاليف تحسين بيئة العمل
5784983.99	المجموع

المصدر: مصلحة الإدارة والمالية لمؤسسة بلاستي أنابيب.

بين الجدول السابق مجموع التكاليف الأخرى تجاه العاملين و المتمثلة في تكاليف الملابس و التدريب و الرعاية الصحية و الإطعام و السكن و تكلفة أجهزة الأمان, أما الجدول الموالي يبين مجموع التكاليف الاجتماعية تجاه العمال.

الجدول (6-3)

مجموع تكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين السنوية بالمؤسسة

المبالغ	الوحدة (دج)
9916978.5	المنح
3334811.8	المكافآت والعلاوات
5784983.99	تكاليف أخرى
19036774.29	تكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معلومات الجداول 3، 4، 5.

ثانيا: تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه الزبون والبيئة : تتميز منتجات المؤسسة بالجودة وحاولت منذ سنوات التوجه نحو إدماج الأبعاد البيئية والاجتماعية في مواصفات المنتج وذلك بتطبيق معايير الجودة والبيئة، وقد أثمرت جهود المؤسسة بالحصول على شهادة ISO 9001، كما تسعى جاهدة من أجل الحصول على

ISO 14001، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تمت صياغة لائحة للسياسات البيئية المنتهجة في المؤسسة، كما قامت المؤسسة بصياغة سياسة مندمجة تهدف إلى تعميم أنظمة ISO 14001 وإدارة الجودة والبيئة في كامل أنشطتها وهي تسعى بذلك إلى جعل منتجاتها من الدرجة الرفيعة من أجل ضمان رضى الزبون، وتحقيق أكبر حصة سوقية بالخارج ودعم صادراتها.

وفي ما يلي يبين الجدول أهم التكاليف المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه المستهلك.

الجدول (7-3)

تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المستهلك

المبالغ	الوحدة (دج)
6829427.78	تكلفة مطابقة المنتج للجودة ومعايير الأمان
1769112.35	تكلفة إرفاق إرشادات توضيحية عن المنتج
8598540.13	مجموع التكاليف الخاصة بالمستهلك

المصدر: قسم المحاسبة بالمؤسسة.

أما الجدول التالي فيبين مجموع التكاليف الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية الخاصة بالبيئة

الجدول (8-3)

تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة

المبالغ	الوحدة (دج)
1464917.76	تكلفة استبعاد المواد السامة
2752760.19	تكلفة إضافة أجهزة الرقابة على التلوث
476667.59	تكلفة المساعدات لجمعيات حماية البيئة
4694345.54	تكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة

المصدر: قسم المحاسبة بالمؤسسة.

3. **تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع:** في هذا الجزء من الدراسة نشير أن المؤسسة تهتم باحتياجات المجتمع سواء مواطنين أو فعاليات المجتمع المدني من جمعيات ونوادي وفرق ومؤسسات خيرية، وعلى ما يؤمن به أصحاب المؤسسة فعادة ما تتكفل المؤسسة بمجموعة من الاحتياجات خلال السنة، لكن تجدر الإشارة أن هذه التكاليف لا تدخل ضمن تكاليف المؤسسة وغير مصرح بها محاسبيا وإنما يتم تغطيتها من أرباح ملاك المؤسسة، ومجموعة من هذه التكاليف مبينة في الجدول الموالي.

الجدول (9-3)

تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع

المبالغ	الوحدة (دج)
450000	تكاليف علاج مجموعة من المرضى
1100000	تكاليف قفة رمضان
368000	تكاليف الأضاحي
383204	تكاليف مساعدات أخرى للمواطنين
250000	تكاليف دعم الإصدارات

330000	تكاليف تكريم المواهب والناجحين
600000	تكاليف مساعدة الطلبة لإتمام الدراسة
250000	تكاليف المساهمات في الجمعيات الثقافية والرياضية
400000	تكاليف المساهمات في الجمعيات الخيرية
480000	تكاليف المساهمات في الجمعيات الدينية
4611204	مجموع تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع

المصدر: مقابلة مع المدير العام لمجمع رزاق بعرة للصناعات.

4. مجموع تكاليف المسؤولية الاجتماعية في مؤسسة بلاستي أنابيب: بعد ما بسطنا التفصيل في التكاليف

المكونة للمسؤولية الاجتماعية بأبعاده الثلاث فإننا نحمل تكاليفها في الجدول الموالي:

الجدول (10-3)

تكاليف المسؤولية الاجتماعية الكلية للعام 2014

المبالغ	الوحدة (دج)
19036774.29	تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين
8598540.13	مجموع التكاليف الخاصة بالمستهلك
4694345.54	تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة
4611204	تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع
36940863.96	المجموع

المصدر: بناء على معطيات الجداول: 9،7،8.

المبحث الثالث: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وتقييم أدائها المالي

المطلب الأول: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة بلاستي أنابيب

للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لمؤسسة بلاستي أنابيب سنتهج على طريقة الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية منفصلة عن المعلومات المالية، بالاعتماد على نموذجين هما: قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي لـ (Linowes)، وقائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية للبديوي.

أولاً: نموذج (Linowes): قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي:

سنعتمد على هذا النموذج للإفصاح عن جميع تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المؤسسة قيد الدراسة لسنة 2014، مع تعديل بسيط على النموذج على مستوى مجال الفرد إذ يمثل في هذا النموذج كلا من مجال العمال ومجال المجتمع، لذا سنقوم بعرض النشاطات الخاصة بهذين المجالين بشكل منفصل.

الجدول (3-11)

قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي لمؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31

البيان	الجزئي	الكلي	الإجمالي
1. مجال الأنشطة الخاصة بالعمال			
أ. تحسينات:			
المنح	9916978.5		
المكافآت والعلاوات	3334811.8		
ملابس العاملين	957000		
تكاليف التكوين والتدريب	727000.00		
تكاليف الرعاية الصحية	451129.12		
تكلفة الإطعام	481773.17		
تكلفة السكن للعمال	466218.44		
تكلفة أجهزة الأمان للعمال	1363219.39		
تكلفة أجهزة أمان خاصة بالآلات	654643.87		
تكلفة الأجهزة والأدوات الطبية	434000		
تكاليف تحسين بيئة العمل	250000.00		
مجموع التحسينات*		19036774.29	
ب. يطرح الأضرار:		-	
صافي التحسينات أو العجز في الأنشطة الخاصة بالعمال**			19036774.29
2. مجال الأنشطة الخاصة بالبيئة			
أ. تحسينات:			
تكلفة استبعاد المواد السامة	1464917.76		

* نتحصل على مجموع التحسينات بجمع مبالغ التكاليف المختلفة لكل مجال

** صافي التحسينات أو العجز يعبر عن طرح الأضرار من مجموع التحسينات الخاصة بكل مجال.

2752760.19	تكلفة إضافة أجهزة الرقابة على التلوث
476667.59	تكلفة المساعدات لجمعيات حماية البيئة
4694345.54	إجمالي التحسينات
0	ب. يطرح الأضرار:
4694345.54	ج. صافي التحسين أو العجز في أنشطة البيئة
	3. مجال الأنشطة الخاصة بالمستهلك
	أ. التحسينات
6829427.78	تكلفة مطابقة المنتج للجودة ومعايير الأمان
1769112.35	تكلفة إرفاق إرشادات توضيحية عن المنتج
8598540.13	إجمالي التحسينات
0	ب. يطرح الأضرار:
8598540.13	ج - صافي التحسين أو العجز الخاص بالمنتج
	4. مجال الأنشطة الخاصة بالمجتمع
	أ. التحسينات
450000	تكاليف علاج مجموعة من المرضى
1100000	تكاليف قفة رمضان
368000	تكاليف الأضاحي
383204	تكاليف مساعدات أخرى للمواطنين
250000	تكاليف دعم الإصدارات
330000	تكاليف تكريم المواهب والناحين
600000	تكاليف مساعدة الطلبة لإتمام الدراسة
250000	تكاليف المساهمات في الجمعيات الثقافية والرياضية
400000	تكاليف المساهمات في الجمعيات الخيرية
480000	تكاليف المساهمات في الجمعيات الدينية
4611204	إجمالي التحسينات
0	ب. يطرح الأضرار:
4611204	ج - صافي التحسين أو العجز الخاص بالمجتمع
36940863.96	إجمالي التحسين أو العجز الاجتماعي الاقتصادي لعام*

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجداول: 9,8,7,6,5.

ثانيا: نموذج (البدوي): قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية

سنقوم بالإفصاح عن المعلومات الاجتماعية بالاعتماد على نموذج قائمة المركز المالي لمعدل بتأثيرات المساهمة

الاجتماعية مع إضافة بعض التعديلات على النموذج وهي كالتالي:

✓ عرض الأصول والخصوم مع الفصل بين الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة.

✓ إلى جانب تكاليف التمويل للأصول الاجتماعية والاقتصادية سنقوم بطرح الديون الطويلة وقصيرة

الأجل.

* يمثل إجمالي التحسين أو العجز الاجتماعي الاقتصادي مجموع صافي التحسينات أو العجز للمحالات الأربعة.

✓ إظهار النتيجة بعد الأصول و الخصوم الاجتماعية.

✓ عدم تضمين هذه القائمة بغض التكاليف الخاصة بمجال المجتمع وذلك لأن المؤسسة تقوم باقتطاعها من النتيجة القابلة للتوزيع.

الجدول (12-3)

قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية لمؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31

الإجمالي	الكلبي	الجزئي	البيان
224133727.86			مجموع الأصول
117539082.68			مجموع الأصول الغير متداولة يخصم منه: (1)
			1. صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال البيئة
		0	مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث (أ)
	2752760.19		أجهزة الرقابة على تلوث الهواء (ب)
2752760.19			(a) مجموع صافي الأصول الغير متداولة لجمال البيئة = (أ) + (ب)
			2. صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال المجتمع
		2070000.00	مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة □
		0	منشآت الرعاية الصحية
2070000.00			(b) مجموع صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال المجتمع
			3. صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال العمال
		1950000.00	مباني سكنية للعاملين □
		0	مباني وإنشاءات مركز التدريب
		727000.00	وسائل ومعدات التدريب
		654643.87	أجهزة أمان الآلات
		250000.00	معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل
3581643.87			(c) مجموع صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال العمال
			4. صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال المستهلك
		6829427.78	أجهزة الرقابة على جودة المنتج
6829427.78			(d) مجموع صافي الأصول الغير متداولة الخاصة بمجال المستهلك
15233831.84			مجموع صافي الأصول الغير متداولة بالأنشطة الاجتماعية (2)
			(d) + (c) + (b) + (a) =
102305250.84			مجموع صافي الأصول الغير متداولة بالأنشطة الاقتصادية
			(1) - (2) =
106594645.18			مجموع الأصول متداولة يخصم منه:
			1. صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال البيئة
	0		مجموع صافي الأصول متداولة لجمال البيئة

1. مقابلة مع المدير العام لجمع رزاق بعة، بتاريخ 2015/05/03

2. نفس المقابلة.

2. صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال المجتمع			
مجموع صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال المجتمع	0		
3. صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال العمال			
مخزون الملابس الخاصة بالعاملين	957000.00		
مخزون معدات الأمان الخاصة بالعمال	1363219.39		
مخزونات المواد الغذائية	481773.17		
أدوية وأدوات طبية	434000.00		
مجموع صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال العمال	3235992.56		
4. صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال المستهلك			
مخزون ملصقات ونشرات توضيحية عن المنتج	1769112.35		
صافي الأصول متداولة الخاصة بمجال المستهلك	1769112.35		
مجموع صافي الأصول متداولة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية	5005104.91		
مجموع صافي الأصول متداولة الخاصة بالأنشطة الاقتصادية	101589540.27		
مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية	24981936.75		
مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية*	203894791.11		
مجموع الخصوم	224133727.86		
الخصوم الغير متداولة يخصم منه (3)	60000000.00		
تكاليف مقابل تمويل الأصول الغير متداولة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية	0		
موردة التثبيتات (أجهزة أمان الآلات)	2054643.87		
صافي الخصوم الغير متداولة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية (4)	2054643.87		
صافي الخصوم الغير متداولة الخاصة بالأنشطة الاقتصادية = (3) - (4)	57945356.13		
الخصوم متداولة يخصم منه:	148374299.68		
ديون الأصول متداولة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية			
موردو السلع و الخدمات (أجهزة الأمان الخاصة بالعمال)	1363219.39		
موردو السلع و الخدمات (المواد الغذائية)	481773.17		
موردو السلع و الخدمات (ملابس)	957000.00		
صافي الخصوم متداولة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية	2801992.56		
صافي الخصوم متداولة الخاصة بالأنشطة الاقتصادية	145572307.12		
مجموع صافي الخصوم الخاصة بالأنشطة الاجتماعية	4856636.43		
نتيجة الاستغلال	377127.86		
مجموع صافي الخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية	203894791.11		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على قائمة النشاط الاجتماعي -الاقتصادي لمؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31 و الملحق رقم 8 .

* مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية يمثل مجموع صافي الأصول المتداولة وغير المتداولة للأنشطة الاقتصادية , وكذلك بالنسبة لمجموع صافي الأصول الاجتماعية

تمثل مجموع صافي الأصول المتداولة وغير المتداولة للأنشطة الاجتماعية

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي للمؤسسة قيد الدراسة

أولاً: التوازن المالي

سنقوم بتقييم الأداء المالي للمؤسسة باستخدام مؤشرات التوازن المالي:

1. رأس المال العامل: ويحسب رأس المال العامل كالاتي:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول غير المتداولة} = \text{الأموال الخاصة} + \text{الديون طويلة الأجل} - \text{الأصول غير المتداولة}$$

$$= 60000000 - 117539082.68 = -57539082.68 \quad (1)$$

نلاحظ أن رأس المال العامل للمؤسسة سالب بقيمة (-57539082.68) وهذا يدل على أن الأموال الدائمة غير قادرة على تمويل الأصول الغير متداولة، ومن قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية نجد أن الأصول غير المتداولة تساوي (مجموع صافي الأصول الغير متداولة للأنشطة الاجتماعية و صافي الأصول الغير متداولة للأنشطة الاقتصادية¹)، وبغرض معرفة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على رأس المال العامل للمؤسسة نقوم بحساب رأس المال العامل باستخدام الأصول غير المتداولة بعد طرح صافي الأصول الغير متداولة للأنشطة الاجتماعية كما يلي:

$$\text{رأس المال العامل} = \text{الأموال الدائمة} - \text{الأصول الثابتة} = \text{الأموال الخاصة} + \text{الديون طويلة الأجل} - \text{صافي الأصول الغير متداولة للأنشطة الاقتصادية}$$

$$= 60000000 - 102305250.84 = -42305250.84 \quad (2)$$

لملاحظة التغير في رأس المال العامل نقوم بطرح (2) من (1) كما يلي:

$$(1) - (2) = (-57539082.68) - (-42305250.84) = -15233831.84$$

نلاحظ انخفاض سلبية رأس المال العامل للمؤسسة بقيمة (15233831.84). بمعنى انخفاض عجز المؤسسة في تمويل أصولها غير المتداولة باستخدام أموالها الدائمة بنسبة 36%، بمعنى تحسن رأس المال العامل للمؤسسة بعد استبعاد الأصول الغير متداولة الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية، ما يدل على أثر سلبى لهذه الأصول على مستوى رأس المال العامل، إلا أن استبعاد هذه الأصول غير ممكن لانه من أثر عكسي على أداء المالي للمؤسسة، إلا أنه يمكن أن نوجه المؤسسة إلى تغير مساهمتها بالنسبة للمباني المقدمة كسكن لأحد العمال والمقدمة كمركز لرعاية الطفولة وتغطيتها عن طريق التكفل بمصاريف إيجار لهذه المساهمات واستغلال هذه المباني في النشاط الاقتصادي وهذا يخفف العجز في رأس المال العامل ولو نسبياً.

1. قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية لمؤسسة بلاسي أنابيب في 2014/12/31

2. الاحتياج في رأس المال العامل: ويحسب الاحتياج في رأس المال كما يلي:

$$\text{الاحتياج في رأس المال العامل} = (\text{الأصول المتداولة} - \text{قيم جاهزة}) - (\text{الديون قصيرة الأجل} - \text{السلفات المصرفية}) =$$

$$(106594645.18 - 22541673.89) - (-148374299.68 - 0) = -64321328.39 \quad (3)$$

نلاحظ أن الاحتياج في رأس المال العامل للمؤسسة سالب بقيمة (-64321328.39) ما يعني أن المؤسسة قادرة على تغطية احتياجات الدورة عن طريق ديونها قصيرة الأجل، ومن قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية نلاحظ أن الأصول المتداولة تساوي مجموع (صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاجتماعية و صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية)، ولمعرفة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على احتياج رأس المال العامل للمؤسسة نقوم بحسابه باستخدام صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية وصافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية فقط أي باستبعاد كلا من صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاجتماعية وصافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاجتماعية كما يلي:

$$\text{الاحتياج في رأس المال العامل} = (\text{صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية} - \text{قيم جاهزة}) - (\text{صافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية} - \text{السلفات المصرفية}) =$$

$$(101589540.27 - 22541673.89) - (-145572307.12 - 0) = -66524440.74 \quad (4)$$

لملاحظة التغير نطرح (4) من (3) لنجد:

$$(1)-(2) = (-66524440.74) - (-64321328.39) = -2203112.35$$

في هذه الحالة نلاحظ أن المؤسسة تحقق زيادة سالبة في احتياج رأس المال بقيمة (-2203112.35) ما يعني زيادة قدرتها في تغطية احتياجاتها عن طريق مواردها بنسبة 3.4%، ولو أن هذه النسبة صغيرة وذلك راجع إلى صغر حجم الأصول المتداولة للأنشطة الاجتماعية بالنسبة لحجم الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية وكذلك حجم الخصوم المتداولة للأنشطة الاجتماعية نسبة للخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية في المؤسسة.

3. الخزينة: ويتم حسابها عن طريق العلاقة التالية:

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{الاحتياج في رأس المال العامل}$$

وللملاحظة التغير على مستوى الخزينة نقوم بحسابها أولاً من خلال طرح (1) من (3) ومن ثم بطرح (2)

$$\text{الخزينة} = (1)-(3) = (-57539082.68) - (-64321328.39) = 6782245.71$$

من (4) كما يلي:

نلاحظ تحقيق فائض على مستوى الخزينة بقيمة (6782245.71) أي أن المؤسسة تحقق توازن مالي على المدى القصير من خلا السيولة النقدية أو شبه النقدية التي في حوزة المؤسسة والتي يمكن أن تتصرف فيها في أي وقت.

$$\text{الخزينة} = (2) - (4) = (-42305250.84) - (-66524440.74) = 24219189.9$$

نلاحظ ارتفاع الفائض من السيولة النقدية والشبه النقدية التي بحوزة المؤسسة إلى (24219189.9) أي ما نسبته 375% من الفائض السابق ما يدل أن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاجتماعية لها تأثير كبير على مستوى الخزينة، إلا أن هذه النسبة في حالة وجودها في الخزينة لأنها تعني أن لديها سيولة كبيرة لا تستثمرها .

ثانيا: مؤشرات المردودية

1. المردودية الاقتصادية: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال بعد الضريبة/الأصول الاقتصادية} \\ = (17381976.39) / (224133727.86) = 0.077 \quad (1)$$

كل وحدة نقدية مستثمرة في نشاط المؤسسة تحقق مردودية اقتصادية بمعدل 0.077 ، ونلاحظ أن معدل المردودية للمؤسسة محل الدراسة منخفض وهذا يعني أن الدينار الواحد المستثمر يحقق نتيجة استغلال بمقدار 0.077 دينار، وفي ما يلي سنقوم باستبعاد الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية ونقوم بحساب المردودية الاقتصادية باستخدام نتيجة الاستغلال بعد استبعاد الأصول الاجتماعية كما هي مبينة في قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات الاجتماعية للمؤسسة.

$$\text{المردودية الاقتصادية} = \text{نتيجة الاستغلال بعد الضريبة/إجمالي صافي الأصول للأنشطة الاقتصادية} \\ = (377127.86) / (203894791.11) = 0.002 \quad (2)$$

نلاحظ انخفاض المردودية المالية للمؤسسة إلى قيمة 0.002. بمعنى أن كل دينار مستثمر في الأصول خارج الأصول الاجتماعية يحقق نتيجة استغلال بمقدار 0.002 ، بانخفاض قدره 0.0075 وهذا يدل على الأثر الإيجابي الذي تحققه الأصول الاجتماعية على مستوى نتيجة الاستغلال للمؤسسة.

2. المردودية المالية: وقد توصلنا من خلال الحسابات إلى الآتي:

$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة الإجمالية (1-الضريبة على أرباح الشركات)} = 15759428.18 - (0.23 - 1) = 12134759.7$$

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية/الأموال الخاصة} = 60000000/12134759.7 = 0.2$$

نلاحظ أن المردودية المالية تساوي 0.2 بمعنى أن كل دينار مستثمر قد ولد ربحا قدره 0.2 دينار، ولمعرفة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على المردودية المالية للمؤسسة نقوم بحسابها باستخدام نتيجة الاستغلال الناتجة عن استبعاد الأصول والخصوم الاجتماعية من قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات الاجتماعية كما يلي:

$$\text{النتيجة الصافية} = \text{النتيجة الإجمالية (1-الضريبة على أرباح الشركات)} = 377127.86 - (0.23 - 1) = 290388.4522$$

$$\text{المردودية المالية} = \text{النتيجة الصافية/الأموال الخاصة} = 60000000/290388.4522 = 0.005$$

نلاحظ انخفاض معدل المردودية المالية إلى 0.005 ما يدل على أن الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية لها أثر إيجابي على مستوى هذا المؤشر.

3. أثر الرافعة المالية

ترتبط بكل التمويل وتعني شراء الأصول من الأموال المقترضة أو من إصدار أسهم ممتازة وهو ما يعني محاولة الوحدة استثمار رأس المال المقترض بما يحقق عائد أكبر من تكلفة الاقتراض.

$$\text{المردودية المالية} = [\text{المردودية الاقتصادية} + (\text{المردودية الاقتصادية} - \text{معدل الفائدة}) \times (\text{الديون/الأموال الخاصة})] \times (1 - \text{الضريبة على أرباح الشركات})$$

ولمعرفة أثر الأصول الاجتماعية عليها سنقوم بحسابها أولا عن طريق المردودية الاقتصادية (1) ومن ثم المردودية الاقتصادية (2).

$$\text{المردودية المالية (3)} = [60000000/148374299.68 \times (0.05 - 0.077) + 0.077] \times (0.23 - 1) = 0.19$$

يلعب أثر الرفع المالي دورا إيجابيا لأن معدل المردودية الاقتصادية أعلى من معدل الديون ولمعرفة أثر استبعاد الأصول الاجتماعية عليها نحتسبها كما يلي:

$$\text{المردودية المالية (4)} = [60000000/145572307.12 \times (0.05 - 0.002) + 0.002] \times (0.23 - 1) = -0.085$$

نلاحظ في هذه الحالة أن أثر الرافعة المالية سلبى لأن معدل المردودية المالية أصغر من الهامش بين المردودية المالية وتكلفة الاستدانة ما يثبت أن للأصول الاجتماعية أثر إيجابي في تحقيق المردودية المالية.

ثالثا: نسب السيولة

وهي النسب التي تقيس العناصر السائلة والعناصر الأقرب إلى السيولة من أجل معرفة أن المشروع لا يعاني من عسر مالي في مجال سداد التزاماته، وأهم هذه النسب ما يلي:

1. نسبة التداول: وهذه النسبة تسمى أيضا بنسبة السيولة العادية، ويستفاد منها في معرفة مدى قدرة المشروع على الإيفاء أو سداد التزاماته.

السيولة العادية = (الأصول المتداولة / الالتزامات قصيرة الأجل "المطلوبات المتداولة")

$$0.72 = (106594645.18) / (148374299.68)$$

تمثل الالتزامات قصيرة الأجل تمثل الخصوم الجارية لدى المؤسسة، ونلاحظ أن نسبة السيولة العادية للمؤسسة تبلغ نسبة 72% وهذه يعني أن الأصول المتداولة تغطي 72% من الالتزامات قصيرة الأجل وتعتبر نسبة جيدة بالنسبة للمؤسسة.

السيولة العادية = (صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية / صافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية)

$$0.697 = (101589540.27) / (145572307.12)$$

نلاحظ أن نسبة السيولة العادية تساوي 69.7% أي بانخفاض بنسبة 2.3% بعد استبعاد الأصول والخصوم المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية ما يشير إلى الأثر الإيجابي الذي تحققه الأصول المتداولة للأنشطة الاجتماعية على مستوى السيولة العادية لدى المؤسسة .

2. نسبة السيولة السريعة: وتحسب بالعلاقة الآتية

السيولة السريعة = [(الأصول المتداولة - المخزون السلعي) / الالتزامات قصيرة الأجل]

$$0.60 = (106594645.18 - 16682149.28) / 148374299.68$$

ونلاحظ أن نسبة السيولة السريعة تساوي 0.6 ما يعني أن الأصول المتداولة خارج المخزون السلعي تغطي نسبة 60% من الالتزامات قصيرة الأجل لدى المؤسسة، ولمعرفة أثر الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاجتماعية على السيولة السريعة للمؤسسة سنقوم بحسابها بعد استثناء هذه الأصول كما يلي:

وبما أن الأصول المتداولة للأنشطة الاجتماعية يمثل طرح المخزونات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية من الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية فإن البسط هنا لا يتغير

$$\begin{aligned} \text{السيولة السريعة} &= \left[\frac{\text{الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية} - (\text{المخزون السلعي} - \text{المخزون الخاص بالأنشطة الاجتماعية})}{\text{صافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية}} \right] \\ &= \frac{101589540.27 - (5005104.91 - 16682149.28)}{145572307.12} = 0.617 \end{aligned}$$

نلاحظ أن نسبة السيولة السريعة بعد استثناء الخصوم المتداولة للأنشطة الاجتماعية تساوي 61.7% أي بارتفاع بنسبة 1.7% ما يدل على الأثر السلي للخصوم الخاصة بالأنشطة الاجتماعية على السيولة السريعة للمؤسسة.

رابعاً: نسبة الرافعة المالية: تُظهر هذه النسب مدى مساهمة الديون في تمويل أصول المنشأة مقارنة بمساهمة المالكين، ومن هذه النسب ما يلي:

1. نسبة الديون إلى إجمالي الأصول (معدل نسبة المديونية أو الاقتراض): وتحسب كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{نسبة الديون إلى إجمالي الأصول} &= \left[\frac{\text{المطلوبات المتداولة} + \text{المطلوبات طويلة الأجل}}{100 \times \text{إجمالي الأصول}} \right] \\ &= \frac{224133727.86}{100 \times (0 + 148374299.68)} = 66.2\% \end{aligned}$$

ولملاحظة التغير على مستوى نسبة الديون إلى إجمالي الأصول سنقوم باستبعاد كلا من المطلوبات الخاصة بالأنشطة الاجتماعية والأصول الخاصة بها أي سنقوم بحسابها بالاعتماد على صافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية وإجمالي صافي الأصول للأنشطة الاقتصادية كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{نسبة الديون إلى إجمالي الأصول} &= \left[\frac{\text{صافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية} + \text{المطلوبات طويلة الأجل}}{100 \times \text{إجمالي صافي الأصول للأنشطة الاقتصادية}} \right] \\ &= \frac{203894791.11}{100 \times (0 - 145572307.12)} = 71.4\% \end{aligned}$$

نلاحظ ارتفاع نسبة الديون إلى إجمالي الأصول بعد استبعاد كلا من الخصوم والأصول الخاصة بالنشاط الاجتماعي لتصل إلى نسبة 71.4%. بمعنى انخفاض هامش الاقتراض بالنسبة للمؤسسة بالاعتماد على الاقتراض الخارجي في المستقبل بنسبة 5.2% ما يدل على الأثر الإيجابي للأصول الاجتماعية على تخفيض سلبية هامش الاقتراض.

2. نسبة الديون إلى حقوق الملكية: ويتم حسابها بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الديون (خصوم متداولة وطويلة الأجل)}}{\text{حقوق الملكية (رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة)}} \times 100$$

$$= \frac{60000000}{0+148374299.68} \times 100 = 247.29\%$$

نلاحظ أن نسبة الديون إلى حقوق الملكية تفوق الضعفين ما يدل على أن المؤسسة مشبعة بالديون وتعتمد بنسبة كبيرة على الخصوم الجارية (أموال الغير) في تغطية العجز الكبير في أموالها الخاصة، ولمعرفة أثر الخصوم الخاصة بالأنشطة الاجتماعية نقوم بحساب نسبة الديون إلى حقوق الملكية بعد استثناء هذه الخصوم على النحو التالي:

$$\text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الديون (صافي الخصوم المتداولة للأنشطة الاقتصادية والديون طويلة الأجل)}}{\text{حقوق الملكية (رأس المال والاحتياطيات والأرباح المحتجزة)}} \times 100$$

$$= \frac{60000000}{0+145572307.12} \times 100 = 242.62\%$$

نلاحظ انخفاض نسبة الديون إلى حقوق الملكية بنسبة 4.67% بعد استبعاد الخصوم المتداولة الاجتماعية ما يشير إلى أن الخصوم الاجتماعية تؤثر سلبا على هذه النسبة مع باقي الديون الأخرى، ولكن نلاحظ أن نسبتها تأثيرها منخفضة بالنسب الديون الأخرى.

خامسا: نسبة معدل الدوران: وهي من المؤشرات المهمة التي يتم عن طريقها معرفة كفاءة استخدام أصول المشروع في توليد إيرادات التشغيل، ومن معدلات الدوران الآتي:

1. معدل دوران الأصول: نستفيد من هذه المؤشرات في معرفة كفاءة الإدارة في استثمار مصادر التمويل في الاستخدامات ومعدلاتها كما يلي:

1.1. معدل دوران الأصول المتداولة: ويتم حسابها كما يلي:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{الأصول المتداولة}}$$

$$= \frac{106594645.18}{124283825.38} = 1.16$$

يتبين لنا من هذا المعدل أن كل دينار مستثمر في الأصول المتداولة قد دار 1.16 مرة خلال السنة، بمعنى أن كل دينار مستثمر في الأصول المتداولة قد حقق مبيعات قدرها 1.16 دينار، ولمعرفة أثر الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية على هذا المعدل سنقوم بحسابه على النحو التالي:

$$\text{معدل دوران الأصول المتداولة} = \text{صافي المبيعات} / \text{صافي الأصول المتداولة للأنشطة الاقتصادية}$$

$$1.22 = 101589540.27 / 124283825.38 =$$

نلاحظ ارتفاع في معدل دوران الأصول المتداولة إلى 1.22، أي أن الأصول المتداولة المتعلقة بالنشاط الاجتماعي تأثر سلباً على معدل دوران، أي أنها تخفض نسبة دوران الأصول المتداولة بقيمة 0.06 دينار وكذلك تخفض من حجم المبيعات بنفس النسبة، وهذا راجع إلى أنها لا تدخل في دورة المبيعات.

2.1. معدل دوران الأصول الثابتة: وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \text{صافي المبيعات} / \text{الأصول الثابتة}$$

$$1.05 = 117539082.68 / 124283825.38 =$$

نلاحظ من هذه النسبة أن كل دينار مستثمر في الأصول الثابتة قد حقق رقم أعمال قدره 1.05 دينار، ويمكننا معرفة تأثير الأصول الغير متداولة الخاصة بالأنشطة الاجتماعية باستبعادها كما يلي:

$$\text{معدل دوران الأصول الثابتة} = \text{صافي المبيعات} / \text{صافي الأصول الغير متداولة للأنشطة الاقتصادية}$$

$$1.21 = 203894791.11 / 124283825.38 =$$

نلاحظ ارتفاع نسبة دوران الأصول الغير متداولة إلى 1.21 دورة خلال السنة ما يعني تحقيق 1.21 دينار عن كل دينار مستثمر فيها، ما يدل على أن الأصول الغير متداولة للأنشطة الاجتماعية تخفض بنسبة 0.16 من معدل دوران الأصول الغير متداولة .

1.3 معدل دوران الأصول الإجمالية:

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي الأصول}$$

$$0.55 = 224133727.86 / 124283825.38 =$$

نلاحظ أن معدل دوران إجمالي الأصول بلغ نسبة 0.55%، بمعنى أن كل دينار مستثمر في أصول المؤسسة قد حقق رقم أعمال يقدر بـ 0.55 دينار، وملاحظة تأثير الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية على معدل دوران إجمالي الأصول سنقوم بحسابه خارج هذه الأصول.

$$\text{معدل دوران مجموع الأصول} = \text{صافي المبيعات} / \text{إجمالي صافي الأصول للأنشطة الاقتصادية}$$

$$0.60 = 203894791.11 / 124283825.38 =$$

يبلغ معدل دوران مجموع الأصول نسبة 0.6 ما يعني أن الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية لها أثر سلبي عليه إذ تخفضه بنسبة 0.05 وهذا مما يؤثر على عدم مقدرة المؤسسة على تحديد أصولها لتحسين المردودية الانتاجية للآلات وعناصر الأصول الأخرى.

خلاصة الفصل الثالث

قمنا في هذا الفصل بدراسة أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي لمؤسسة بلاستي أنابيب، حيث قمنا بتكاليف الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة وتصنيفها حسب مجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، ومن ثم الإفصاح عنها في قائمة النشاط الاجتماعي - الاقتصادي، وقائمة المركز المالي المتأثر بمساهمات المسؤولية الاجتماعية و لنعتمد عليها في تقييم مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة قيد الدراسة، حيث نخلصنا إلى أن المساهمات الاجتماعية لها أثر إيجابي على مجموعة كبيرة من مؤشرات الأداء المالي، كاحتياج في رأس المال العامل والخزينة وعلى مستوى المردودية الاقتصادية والمالية وكذلك أثر الرافعة ونسب المديونية إلى إجمالي الأصول، في حين نجد بعض الآثار السلبية على مستوى بعض المؤشرات الأخرى كرأس المال العامل ونسب الدوران وعلى مستوى معدل السيولة السريعة.

والفائدة

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه المذكرة دراسة أثر الإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية لهذه المذكرة، إلى قسم نظري وقسم تطبيقي، وقد تناولنا في الشق النظري أهم الجوانب المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وكذا أهم مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة، أما القسم التطبيقي فكان بمثابة إسقاط عملي لما حوته الدراسة النظرية في محاولة لتجسيد المفاهيم والأفكار النظرية بما يسمح بمقارنة الدراستين النظرية والتطبيقية وإبراز أهم النتائج التي تم الوصول إليها.

ولقد خالصنا في آخر الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

1. على الرغم من أن المسؤولية الاجتماعية حظت باهتمام كبير من طرف العديد من الباحثين والمنظمات الدولية، إلا أنه وحتى وقتنا الراهن لم يتم تحديد تعريف موحد للمسؤولية الاجتماعية، فتعددت تعاريفها بتعدد وجهات النظر، إلا أنها تتفق في أن المسؤولية الاجتماعية التزام من المؤسسات الاقتصادية بالسلوك الأخلاقي وتحمل مسؤولياتها تجاه محيطها الداخلي والخارجي المساهمة في التنمية الاقتصادية، وفي الوقت ذاته تحسين نوعية حياة القوى العاملة وأسرهم فضلاً عن المجتمعات المحلية والمجتمع عامة.

2. تتمثل أبعاد المسؤولية الاجتماعية في المسؤولية الإنسانية والأخلاقية والقانونية والاقتصادية، كما يقسم البعض أبعادها إلى المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع المحلي والمسؤولية تجاه الموظفين والزبائن والموردين وتجاه المساهمين، والمسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى

3. تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من أحدث الفروع في المحاسبة وتعرّف على أنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية لمختلف الطوائف المستفيدة داخل المجتمع، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمشروع، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية

4. تعتمد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على مجموعة من الفروض حيث تفترض أن على المؤسسة التزامات مسؤوليات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وهي تقبل تحمل هذه الالتزامات وتحمل هذه المسؤوليات، وأن الموارد

الاقتصادية للمجتمع تتصف بالندرة، وأن الموارد الاقتصادية العامة التي تستنفذها المؤسسة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء لا تعد سلعا مجانية وإنما موارد اقتصادية اجتماعية يتوجب على المؤسسة تعويض المجتمع عما تستنفذه منها، وأن للمجتمع الحق في الاطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لمسؤولياتها تجاهه، وذلك ضمن الأسس والمبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

5. يعتبر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الوحدة الاقتصادية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المتعددة، وخاصة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.

6. هناك اتجاهين للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، أحدهما يدعو للإفصاح عنها عن طريق دمج المعلومات الاجتماعية مع المعلومات الاقتصادية في التقارير المالية، والآخر يدعو إلى الإفصاح عنها بطريقة منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، إلا أن كلى الاتجاهين يتفقان حول إمكانية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بطريقة وصفية أو عن طريق عرض نقدي للعمليات الخاصة بها.

7. هناك العديد من نماذج الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية منها ما يتبنى طريقة عرض المعلومات الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، كقائمة الدخل وقائمة التأثير الاجتماعي وقائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي، ومنها من يتبنى طريقة عرضها مندمجة مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية، ككشف العمليات الجارية الاقتصادية-الاجتماعية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

8. يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويُعبّر الأداء المالي عن أداء الشركات، حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة، والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

9. هناك العديد من مؤشرات الأداء المالي منها مؤشرات التوازن والمردودية ونسب السيولة ونسب النشاط . وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة.

10. تعمل مؤسسة بلاستي أنابيب على تطبيق مبادئ المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين والبيئة وكذا تجاه المجتمع، كما سجلت تقدما في مدى اهتمامها بهذا الشق، حيث نسجل أعلى قيمة لتكاليف الاجتماعية على مستوى مجال العاملين حيث بلغت 19036774.29 دج، تليها تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه المستهلك حيث بلغت قيمة 8598540.13 دج، تليها التكاليف الخاصة بمجال البيئة بمبلغ 4694345.54 دج، فيما

نسجل أقل حجم لتكاليف الاجتماعية على مستوى مجال المجتمع والتي بلغت قيمة 4611204 دج لتبلغ قيمة التكاليف الاجتماعية الكلية التي تتحملها المؤسسة قيمة 36940863.96 دج.

11. تسعى المؤسسة في الوقت الحالي وبعد حصولها على شهادة إيزو 9001 إلى تطبيق نظام الإدارة البيئية الشامل إيزو 14001، بهدف تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة.
12. يؤثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين الأداء المالي للمؤسسة بلاستي أنابيب على مستوى العديد من المؤشرات. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الخامسة

وفي ما يلي مجموعة من النتائج المسجلة على مستوى مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة:

- ① على مستوى الاحتياج في رأس المال العامل حيث نلاحظ أن المساهمات الاجتماعية للمؤسسة تساهم بتحسينه بنسبة 3.4% .
- ② على مستوى المردودية الاقتصادية حيث ترفع المساهمات الاجتماعية للمؤسسة من نسبة المردودية الاقتصادية بقيمة 0.075 .
- ③ على مستوى نسبة السيولة العادية حيث تساهم في رفعها بنسبة 2.3% .
- ④ على مستوى نسبة الديون إلى إجمالي الأصول حيث تساهم الأصول الاجتماعية للمؤسسة بتحسين هذه النسبة بـ 5.2% .

ثانيا: توصيات الدراسة

- في آخر الدراسة يمكننا طرح مجموعة من التوصيات من شأن تجسيدها أن يساهم في تطوير التوجه نحو ممارسة وتطبيق المسؤولية الاجتماعية بالمؤسسات منها:
1. ضرورة قيام الهيئات والوكالات التي تعنى بمرافقة المؤسسات ودعمها، وكذا الجهات الحكومية بعمليات التحسيس بأهمية المسؤولية الاجتماعية والآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المترتبة عنها.
 2. ضرورة دعم المؤسسات التي تطبق مبادئ المسؤولية الاجتماعية، وثبتت كفاءة أدائها في هذا الاتجاه.
 3. ضرورة سن إعفاءات ضريبية، وتقديم تسهيلات وإعانات للمؤسسات التي تحقق كفاءة في الأداء الاجتماعي تجاه العاملين والبيئة والمجتمع، بما يتناسب وماديات تطبيقها والتكاليف المترتبة عنها.

ثالثا: آفاق بحثية

في آخر البحث نطرح مجموعة من المواضيع التي تعتبر إشكالات بحثية تُكمل ما تعلق بموضوع المسؤولية الاجتماعية منها:

1. المسؤولية الاجتماعية للشركات ودورها في التنمية الاقتصادية.

2. أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على تنمية الموارد البشرية.
3. دوافع تبني منظمات الأعمال أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية كمعيار لقياس الأداء الاجتماعي.
4. القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية.

فائز المرحوم

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

01. أبو المكارم صفى عبد الفتاح ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، ط2، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2004
02. أبو المكارم وصفى عبد الفتاح ، المحاسبة المالية المتوسطة "القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000
03. أبو زيد محمد المبروك ، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ط1، إتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005
04. أحمد لطفي أمين سيد ، نظرية المحاسبة القياسات والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2، الدار الجامعية، مصر، 2007
05. إسماعيل محمود عبد الرحمان، محاسبة التلوث البيئي، ط1 ، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2014
06. بدوي محمد عباس ، الأميرة إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2008
07. بدوي محمد عباس ، المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق، دار المكتب الجامعي للنشر، القاهرة، 2007
08. بدوي محمد عباس ، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، ط1، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة
09. برنوطي سعاد نائف ، إدارة الأعمال الصغيرة أبعاد للريادة، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2005
10. البكري تامر ياسر ، التسويق والمسؤولية الاجتماعية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2001
11. بن حبيب عبد الرزاق ، اقتصاد وتسيير مؤسسة، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006
12. بن ساسي إلياس ، قريشي يوسف ، التسيير المالي (الإدارة المالية)، دروس وتطبيقات، الجزء الأول، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011
13. بن ساسي إلياس ، قريشي يوسف ، التسيير المالي(الإدارة المالية):دروس وتطبيقات، ط1 ، دار وائل للنشر، عمان، 2006
14. بني حمدان خالد محمد ، وائل محمد إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والطبع، الطبعة العربية، عمان الأردن، 2009
15. توفيق عبد الرحيم يوسف، إدارة الأعمال التجارية الصغيرة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002
16. جواد نبيل ، إدارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ط1، مجد المؤسسة الجامعية، لبنان، 2007
17. الحموري صالح ، المعاينة رولا ، المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من الألف إلى الباء، ط1، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، عمان ، الاردن، 2015
18. الحيايى وليد ناجي ، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004
19. الحيايى وليد ناجي ، البطمة محمد عثمان، التحليل المالي، ط1، دار حنين، عمان، 1996
20. الحيايى وليد ناجي ، البطمة محمد عثمان، التحليل المالي، ط1، دار حنين، عمان، 1996
21. الحيايى وليد ناجي ، دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1 ، دار مكتبة الحامد، عمان ، 2002
22. الخطيب محمد محمود ، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، ط1، دار الحامد لنشر، عمان، 2010
23. رضوان حنان حلوة ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2003
24. رضوان حنان حلوة ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2006
25. رضوان حنان حلوة ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، دار وائل، الأردن، 2003
26. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000
27. سلامة نبيل فهمي، بحوث في المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، ط2 ، مكتبة الجلاء الحديثة ، مصر، 1999
28. سويدان نظام موسى ، حداد شفيق إبراهيم ، التسويق مفاهيم معاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006

29. الشيرازي عباس مهدي ، نظرية المحاسبة، ط1، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990
30. صخري عمر ، اقتصاد المؤسسة، ط6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008
31. الصياح عبد الستار مصطفى، العامري سعود جايد، الإدارة المالية، ط 2، دار وائل للنشر، عمان، 2006
32. الصبري محمد ، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، ط1، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2007
33. طالب علاء فرحان وآخرون ، فلسفة التسويق الأخضر، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2010
34. عباس سهيلة محمد ، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي" ، الأردن، دار وائل للنشر، 2003
35. عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، 1998
36. عرباجي إسماعيل ، اقتصاد مؤسسة (أهمية التنظيم ديناميكية الهياكل)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996
37. عقل مفلح محمد، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2006
38. علاء الدين فرحات طالب، المشهداني إيمان شيحان ، الحوكمة المؤسسية والأداء الاستراتيجي للمصارف، ط1، دار الصفاء
39. عوض الله عبد المنعم ، تحليل ونقد القوائم المالية، جامعة القاهرة، مصر، 1993
40. الغالي طاهر محسن منصور ، العامري صالح مهدي محسن ، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، ط3، عمان، دار وائل
41. الغالي طاهر محسن منصور ، العامري صالح مهدي محسن ، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، "الأعمال والمجتمع"، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005
42. الغالي طاهر محسن منصور ، وائل محمد صبحي إدريس، أساسيات الأداء وبطاقة تقييم المتوازن، ط1، دار وائل للنشر، الأردن،
43. الغالي طاهر محسن منصور ، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، ط1، دار وائل للنشر،
44. لسوس مبارك ، التسيير المالي، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004
45. مطر محمد ، السويطي موسى ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح، ط3،
46. مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002
47. نعيم دهمش، محمد أبو ناصر، محمد الخلايلة، مبادئ المحاسبة، ط1، طبع بدعم معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1999
48. النعيمي عدنان تايه وآخرون، الإدارة المالية النظرية والتطبيق، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008
49. النعيمي عدنان تايه، سعدون مهدي وآخرين، الإدارة المالية، ط1، دار المسيرة، عمان، 2007
50. نور أحمد محمد ، شحاته السيد شحات ، مبادئ المحاسبة المالية "المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير
51. هيني فان جريونينج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العال، البنك الدولي لإعادة الإعمار والتطوير، القاهرة، 2006

الرسائل والأطروحات الجامعية

52. بابا حنيني رانيا، تقييم الأداء المالي وفق المعايير البيئية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011
53. بعجي سعاد، تقييم فعالية نظام تقييم أداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة توزيع و تسويق المنتجات البترولية المتعدد نفعال المسيلة، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف- المسيلة، الجزائر، 2011،
54. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري الجديد للمصبرات " NCA- Rouiba، رسالة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011
55. دادن عبد الغني، قياس الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية حول إرساء نموذج الإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية، حالة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة دكتوراه تخصص علوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2007
56. ذهيبية بن عبد الرحمن، دراسة تأثير تغيرات في مؤشرات الأداء على اختيار الهيكل المالي للمؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية -حالة عينة من الشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، 2012 مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة
57. سمية مصباح، دور لوحة القيادة في تحسين تسيير الموارد البشرية دراسة حالة مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق قسنطينة، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة منتوري- قسنطينة، الجزائر، 2010

58. شباح نعيمة، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الجزائرية، رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008
59. شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع مالية مؤسسة، الجزائر، 2009،
60. صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2012
61. صالحى عبد القادر، تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن "دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز حضري 01 ورقلة"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013
62. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، قياس وتقييم "دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل ببسكرة (2000 - 2002)"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2002،
63. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية " مفهوم وتقييم"، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 01، جامعة محمد خيضر- بسكرة، الجزائر، 2001
64. كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة ليند غاز الجزائر، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012
65. لخلف عثمان، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها(دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004
66. الزهرة رحمانى، تأثير أبعاد المسؤولية الاجتماعية على الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار حاسي مسعود -ورقلة للفترة (2000-2013)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، الجزائر، 2014.
67. فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، أطروحة دكتوراه تخصص تسويق، الجامعة المستنصرية، العراق، 2003.
68. نواف جهز محمد المطيري، أثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية على ربحية شركات النفط الكويتية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

الدوريات والنشریات

69. خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92، 1995
70. عبد الرزاق الفرح، رياض محمد الهندراوي، مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة، دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007 و 2008، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، الأردن، 2011
71. ماجد الشرابي، غازي المومني، مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين -جامعة القاهرة، العدد 67، 2006
72. مقدم ليلي، سياسات تسيير عناصر الاحتياج في رأس المال العامل في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية دراسة ميدانية خلال الفترة (2005-2007)، مجلة الباحث، العدد 08، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010
73. يوسف محمود جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة "دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة -فلسطين"، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 1، غزة، فلسطين.

74 طه أحمد حسن أردبني، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية "نموذج مقترح"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 28، العدد 83، العراق، 2006.

75 عبد الرزاق الفرح، رياض محمد الهندراوي، مدى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة العامة، دراسة حالة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لعامي 2007 و 2008، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 2، الأردن، 2011.

المؤتمرات والملتقيات والندوات

76 عبد القادر بودي، زهرة بن سفيان، المسؤولية الاجتماعية للمقاول ومؤسسته الخاصة في تحقيق التنمية المستدامة، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول "منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، الجزائر، 15/14 فيفري 2012،

77 عمر شريف، بومدين بوال، المسؤولية الاجتماعية كدافع لتبني سياسة بيئية مسؤولة من طرف منظمات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بشار، 14، 15 فيفري

78 يحي سعيدي، لخضر أوصيف، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

المراجع باللغة الأجنبية

BOOKS

- 79 Abdellatif Khemakhem, *la dynamique du contrôle de gestion*, Dunod, 2 ed, Paris, 1976.
- 80 Harvey Mike, Keer Fred, *Financial Accounting Theory and standards*, second Edition, Prentice Hall International, London, 1983.
- 81 CARL HAACKE, *Frenzy Bubbles, Busts, and how to come out Ahead*, Palgrave Macmillan, New York, United States, 2004.

Articles and Seminars. Electronic Documents

- 82 Brendan O'Dwyer, Jeffrey Unerman, John Bradley, "Perceptions on the emergence and future development of corporate social disclosure in Ireland: Engaging the voices of nongovernmental organisations", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 18 Iss: 1, February 2005, ..
- 83 Farzaneh Rahmani, The Effect of Corporate Social Responsibility on Corporate Financial Performance in Insurance Industry, *Academic Journal of Research in Economics and Management*, Dubai, Vol. 2, No. 4, 2014.
- 84 Gray Rob, "The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society" *Privileging Engagement, Imaginings, New Accounting and Pragmatism Over Critique?*, *Accounting Organizations and Society*, Vol 27, The Centre for Social and Environmental Accounting Research, University of Glasgow, 2002.
- 85 Mohammed Al Moutaz Al MujtabaIbrahi, Nimat Mohamed Saeed Bushara, The role of Saudi participant companies in the activities of social responsibilities and the extent of accounting disclosure: Applied study, *AMARABAC: Journal of American Arabic Academy for Sciences and Technology*, Volume 3, Number 7, Saudi Arabia, 2012
- 86 Nafez Abu-Baker, *Corporate Social Reporting and Disclosure Practice in Jordan: An Empirical Investigation*, *Dirasat, Administrative Sciences*, Volume 27, No. 1, 2000.
- 87 ROB GRAY, *Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability*, *Accounting, Organizations and Society*, Vol 17 Iss: 5, Pergamon Press Ltd, Great Britain, 1992.
- 88 SAKAR Sen, C. B Bhattacharya, "Does Doing Good Always Lead To Doing Better? Consumer Reactions To Corporate Social Responsibility", *Journal of Marketing Research*, Vol 38, May 2001.
- 89 The World Bank, *Opportunities and options for governments to promote corporate social responsibility in Europe and Central Asia: Evidence from Bulgaria, Croatia and Romania*, The Development Communication Division, Working Paper, Washington, March 2005,

Web sites

WWW.PLASTI-ANABIB.COM

فائز الملاح

الملحق رقم (01)

نموذج (Scovill) تقرير النشاط الاجتماعي

نموذج (Scovill) تقرير النشاط الاجتماعي

المطلوبات	الموجودات
-فرص التوظيف: ترقية العاملين من الأقليات إلى مراكز أعلى لا تزال دون المستوى المطلوب. -تقدم العجزة من كسب المهارات والخبرات لا تزال في الحدود الدنيا.	-فرص التوظيف: لقد أدى توسع الشركة في نشاطها التشغيلي إلى خلق 10000 فرصة عمل جديدة -الخطط الأساسية للتطوير. -برنامج توفير فرص التوظيف للأقليات حيث ساعدت هذه البرامج على رفع نسبة الأقليات من 6% سنة 1962 إلى حوالي 19 % سنة 1972. -برنامج تشغيل العجزة.
-حماية البيئة ومكافحة التلوث: لا تزال الشركة ترمي بنفاياتها من العمليات الإنتاجية في الأراضي الزراعية المجاورة.	-حماية البيئة ومكافحة التلوث: -تم وضع جهاز لقياس درجة تلوث الجو بالدخان والرذاذ المتطاير من فتحات المصانع. -قامت الشركة بتخصيص 1.3 % من صافي الربح قبل الضرائب لتنظيف مجرى النهر في المدينة.
-التفاعل مع المجتمع: البرامج الخاصة بقيام الشركة في بناء مساكن محدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية قياساً بالوقت المستنفد بالبناء والمبالغ المنفقة عليها.	-التفاعل مع المجتمع: كانت تبرعات الشركة للمؤسسات الخيرية في حدود 1.2 % من صافي الربح قبل الضرائب خلال الخمس سنوات الماضية.
-حماية المستهلك: -من المتوقع صدور قانون يفرض مستويات جودة وأداء المنتج أعلى من المستويات الموجودة حالياً	-حماية المستهلك: -أدت برامج الرقابة على الجودة إلى كفاءة أداء المنتج

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، مرجع سابق الذكر، ص: 190.

الملحق رقم (02)

نموذج (Linowes): قائمة النشاط الاجتماعي -
الاقتصادي

نموذج (Linowes): قائمة النشاط الاجتماعي-الاقتصادي

البيان	الجزئي	الكلي	الإجمالي
1. الأنشطة الخاصة بالأفراد			
أ. تحسينات:			
برامج تدريب للعمال المعوقين	XX		
تبرعات للمؤسسات التعليمية	XX		
تكاليف زيادة معدل دوران العمال بسبب برنامج تشغيل النساء	XX		
تكلفة الحضانة	XX		
إجمالي التحسينات		XXX	
ب. يطرح الأضرار:			
تأجيل إضافة أجهزة أمان في الآلات	XX		
إجمالي الأضرار		(XX)	
صافي التحسينات أو العجز في الأنشطة الخاصة بالأفراد			XXX
2. الأنشطة الخاصة بالبيئة			
أ. تحسينات:			
تكلفة استصلاح أرض خاصة بالمشروع	XX		
تكلفة استبعاد المواد السامة	XX		
تكلفة إضافة أجهزة الرقابة على التلوث	XX		
إجمالي التحسينات		XXX	
ب. يطرح الأضرار:			
التكلفة التي كان يجب تحملها للتشجير	XX		
التكاليف المقدرة لتطهير البحيرة من التلوث	XX		
إجمالي الأضرار		(XXX)	
ج. صافي التحسين أو العجز في أنشطة البيئة			XXX
3. الأنشطة الخاصة بالمنتج			
أ. التحسينات			
تكلفة تعديلات على المنتج رفعت درجة أمانه	XX		
إجمالي التحسينات			
ب. يطرح الأضرار:			
جهاز أمان موصى به	XX		
إجمالي الأضرار		(XX)	
ج - صافي التحسين أو العجز الخاص بالمنتج			XXX
إجمالي التحسين أو العجز الاجتماعي الاقتصادي لعام			XXXX

المصدر: رضوان حلوة حنان ، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، 2003، ص 281.

الملحق رقم (03)

بنموذج (Estes): قائمة التأثير الاجتماعي

بنموذج (Estes): قائمة التأثير الاجتماعي

البيان	الجزئي	الكلي	الإجمالي
المنافع الاجتماعية			
السلع والخدمات التي تم توفيرها		XXX	
مدفوعات للعناصر الاجتماعية:			
رواتب وأجور	XX		
مدفوعات لموردي السلع والخدمات	XX		
ضرائب مسددة	XX		
تبرعات خيرية	XX		
توزيعات أرباح	XX		
قروض للغير ومدفوعات أخرى	XX		
مزايا عينية للعاملين	XX		
خدمات اجتماعية	XX		
تحسينات للبيئة	XX		
منافع أخرى	XX		
إجمالي مدفوعات للعناصر الاجتماعية		XXX	
إجمالي المنافع الاجتماعية			XXXX
التكاليف الاجتماعية			
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها		XXX	
مباني ومعدات مشتراة		XXX	
عمل وخدمات مستخدمة		XXX	
إصابات أمراض عمل		XXX	
خدمات عامة		XXX	
أضرار للبيئة:			
تلوث الهواء	XX		
تلوث الماء	XX		
مخلفات	XX		
إجمالي التكاليف الاجتماعية			(XXXX)
الفائض أو العجز الاجتماعي العام			XXX
الفائض أو العجز الاجتماعي في 01/01			XXX
الفائض (العجز) الاجتماعي للمجتمع في 12/31			XXXX
ملاحظات عن:			
-التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات.			
-التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمخرجات.			

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق ، مرجع سابق الذكر ص ،ص:121,122.

الملحق رقم (04)

نموذج (Seidler): تقرير الدخل الاجتماعي

الشكل (1-1)

تقرير الدخل الاجتماعي

مقارنة عناصر التكاليف والإيرادات لإحدى الجامعات الأمريكية باستخدام مفهوم المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية

كلي	جزئي	تقرير الدخل الاجتماعي	كلي	جزئي	تقرير الدخل المالي
		المنافع الاجتماعية:			الإيرادات:
	XX	منافع التعليم على المجتمع		XX	الرسوم التي يسدها الطلاب
	XX	منافع البحوث على المجتمع		XX	منح أبحاث
				XX	إعانة الدولة
XXX		مجموع المنافع الاجتماعية	XXX		مجموع الإيرادات
		التكاليف الاجتماعية:			التكاليف:
	XX	الرسوم التي يسدها الطلاب للجامعة		XX	تكاليف التعليم
	XX	تكاليف البحوث		XX	تكاليف البحوث
	XX	بحوث الدولة		XX	مساعداً طلابية
	XX	عناصر أخرى		XX	تكاليف إضافية
(XXX)		مجموع التكاليف الاجتماعية	(XXX)		مجموع التكاليف
XXX		صافي الدخل أو العجز الاجتماعي	XXX		صافي الربح أو الخسارة

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، ص 124.

الشكل (2-1)

تقرير الدخل الاجتماعي للمنشآت الهادفة للربح:

XX	القيمة المضافة من النشاط الاقتصادي
XX	+مخرجات مرغوبة اجتماعياً ولا يمكن بيعها
(XX)	-آثار غير مرغوبة اجتماعياً ولم يسدد مقابل لها
XX	=صافي الدخل الاقتصادي - الاجتماعي

المصدر : نفس المرجع. ص 125.

الملحق رقم (05)

نموذج بدوي: قائمة المركز المالي
المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية

نموذج بدوي

قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمة الاجتماعية في 12/31

البيان	الجزئي	الكلي	الإجمالي
مجموع صافي الأصول يخصم منه:			
1. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية			
مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث	XX		
أجهزة الرقابة على تلوث الهواء	XX		
نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة	XX		
مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية		XXX	
2. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة			
مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة	XX		
منشآت سكنية للعاملين	XX		
منشآت الرعاية الصحية	XX		
مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة		XXX	
3. صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية			
مباني وإنشاءات مركز التدريب	XX		
وسائل ومعدات التدريب	XX		
معدات وأجهزة رقابة بيئة العمل	XX		
مجموع صافي أصول مجال الموارد البشرية		XXX	
4. صافي الأصول الخاصة بمجال المنتج			
أجهزة الرقابة على جودة المنتج	XX		
أجهزة اختبار أمان المنتج	XX		
مخزون ملصقات ونشرات	XX		
مجموع صافي أصول مجال المنتج		XXX	
مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية			(XXX)
مجموع صافي الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية			XXX
مجموع الخصوم			XXX
يخصم منه:			
تكاليف مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاجتماعية			(XXX)
تكاليف مقابل تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة الاقتصادية			XXX

المصدر: بدوي محمد عباس، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، مرجع سبق ذكره، ص 217.

الملحق رقم (06)

نموذج عبد المجيد حساب الأرباح والخسائر

(المالي - الاجتماعي)

نموذج عبد المجيد

حساب الأرباح والخسائر (المالي - الاجتماعي)

كلي	جزئي	الإيرادات الخاصة بالنشاط الاقتصادي	كلي	جزئي	التكاليف الخاصة بالنشاط الاقتصادي
XX		مجمل الربح	XX		مصاريف إدارية
	XX	إيرادات أوراق مالية	XX		فوائد السندات والقروض
	XX	شركات تابعة	XX		إهلاكات
XX		أوراق مالية أخرى	XX		خسائر أو مصاريف عرضية
XXX		إيرادات متنوعة	XX		مخصصات (بيان أو كشف مرفق)
XX		صافي الربح	XX		صافي الربح
XX		إيرادات تخص مدة سابقة	XX		مخصصات إضافية (إهلاكات إضافية)
XX		محول من مخصصات أو احتياطات	XX		مخصص ضرائب
XX		صافي الربح المحقق من الأنشطة الاقتصادية	XX		صافي الربح المحقق من الأنشطة الاقتصادية
					تكاليف خاصة بالنشاط الاجتماعي:
					أنشطة خاصة بالعاملين
					إهلاكات خاصة بالعاملين
					إهلاكات الموجودات
			XX		تكاليف أخرى
			XX		أنشطة خاصة بالتفاعل مع البيئة
			XX		حصة مؤسسة الكويت للتقدم العلمي
			XX		تكاليف أخرى
			XX		تكاليف علاج أضرار بيئية للسنة الحالية
			XX		غرامات مخالفة قوانين بالبيئة للمجتمع
			XX		مخصص التزامات اجتماعية
			XX		صافي الربح بعد خصم التكاليف الاجتماعية
XX		صافي الربح بعد خصم تكاليف الأنشطة الاجتماعية	XX		تكاليف علاج أضرار بيئية للسنوات السابقة
			XX		صافي الربح القابل للتوزيع

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مرجع سابق الذكر، ص ص 198، 199.

الملحق رقم (07)

نموذج الفضل كشف العمليات الجارية

الاقتصادية - الاجتماعية

نموذج الفضل
كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية

البيان	التحليلي	الجزئي	الكلّي
<u>إيراد المبيعات:</u>			
- كلفة إنتاج البضاعة المباعة:			
كلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج:			
كلفة مخزون مواد أولية أول المدة			
+ كلفة مشتريات المواد الأولية			
كلفة المواد الأولية المتاحة للاستخدام			
- كلفة المخون مواد أولية آخر المدة			
كلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج			
+ أجور عمال الإنتاج			
<u>الكلفة الأولية:</u>			
+ مصاريف صناعية غير مباشرة:			
إهلاك الموجودات الثابتة للمصنع			
مصاريف صناعية متنوعة			
مجموع المصاريف الصناعية غير المباشرة.			
<u>كلفة الفترة:</u>			
+ كلفة مخزون إنتاج تحت التشغيل أول المدة			
- كلفة مخزون إنتاج تحت التشغيل آخر المدة			
كلفة الصنع			
+ كلفة مخزون إنتاج تام أول المدة			
كلفة الإنتاج التام المعروض للبيع			
- كلفة مخزون إنتاج تام آخر المدة			
كلفة إنتاج البضاعة المباعة			
<u>محمل الربح</u>			
<u>- المصاريف التسويقية والإدارية التشغيلية:</u>			
المصاريف التسويقية:			
إعلان وترويج			
مصاريف بيع			
اهتلاكات			
مجموع المصاريف التسويقية:			
المصاريف الإدارية:			

			رواتب موظفين
			قرطاسيه
			اهتلاكات
			متنوعة
			مجموع المصاريف الإدارية
			<u>مجموع المصاريف التسويقية والإدارية:</u>
			<u>صافي ربح العمليات</u>
			+الإيرادات الأخرى:
			أرباح استثمارات مالية
			فوائد دائنة
			صافي الربح من الأنشطة الاقتصادية
			<u>-تكاليف الأنشطة الاجتماعية:</u>
			<u>تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين</u>
			كلفة المزايا الممنوحة للعاملين:
			كلفة الضمانات الاجتماعية
			كلفة الملابس
			كلفة الطعام
			كلفة النقل
			مجموع المزايا
			+ كلفة منع الضرر عن العاملين
			إهلاك موجودات الأمن الصناعي
			مجموع كلفة منع الضرر عن العاملين
			مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية تجاه العاملين
			تكاليف الأنشطة الخاصة بالمجتمع:
			<u>كلفة المزايا الممنوحة للمجتمع:</u>
			مساهمة الشركة في الاحتفالات الوطنية والدينية
			مساهمة الشركة في حملات مكافحة الأوبئة
			مجموع تكاليف المزايا
			+ كلفة الأضرار:
			كلفة الضرر الذي يلحق بالمجتمع من تشغيل
			المعدات الإنتاجية
			مجموع كلفة الضرر
			مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالمجتمع
			<u>تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك:</u>
			تكاليف المزايا الممنوحة للمستهلك:
			كلفة الضمانات
			كلفة زيادة ثقة المستهلك بالمنتج
			مجموع تكاليف المزايا

			تكاليف الأضرار
			مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك
			<u>تكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة:</u>
			المزايا الممنوحة للبيئة
			الأضرار التي لحقت بالبيئة
			مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة
			صافي فائض أو عجز النشاط الاقتصادي الاجتماعي

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، مرجع سابق الذكر، ص،ص: 198، 199.

الملحق رقم (08)

ميزانية مؤسسة بلاستي أنابيب في 2014/12/31

الملحق رقم (09)

جدول حسابات النتائج لمؤسسة بلاستي أنابيب

في 2014/12/31