

أثر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية على عمليات التحفظ
المحاسبي في الشركات الصناعية دراسة استطلاعية في معمل
ابن سينا للصناعات الكيماوية - الويزرية

م.م ابتهاج طاهر صابر

جامعة البیان

Ibtihaj.Tahrt@uom.edu.iq

تاريخ تقديم البحث : 2022/12/14

تاريخ قبول النشر: 2023/02/04

المستخلص

هدف البحث الى التعرف على مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات الصناعية ودورها في تقديم نموذج حديث للمحاسبة لقياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي فيها ، فضلا عن توضيح اهمية التحفظ المحاسبي للشركات التي تهتم بهذا النوع من المحاسبة ودوره في الحد من المخاطر والحالات بشكل كاف، وقد تم التطبيق العملي للبحث في مصنع ابن سينا للمواد الكيماوية التابع للشركة العامة للصناعات التعدينية في بغداد للتحقق من وجود علاقة بين مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية والتحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة حيث تم توزيع استبانة على عينة مكونة من (50) من العاملين فيها و اعتبرت عينة البحث وهي من نوع العينة العشوائية وتم اجراء الدراسة الميدانية بين (2022/3/5) وحتى (2022/3/15) ليتم التعامل مع البيانات المتحصلة من خلال اجراء التحليل الاحصائي وفق برنامج (SPSS v25) عليها، حيث تم التوصل الى وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية بمجالاتها (تنمية الموارد البشرية ، خدمة المجتمع ، الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية ، كسب رضا الزبائن) مع التحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة، فضلا عن وجود تأثير ايجابي ومعنوي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في التحفظ المحاسبي. واوصت الباحثة بعدد من التوصيات كان اهمها ضرورة تدريب الإداريين والمحاسبين على مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية و التي تتسجم مع المتغيرات المستجدة في عالم اليوم، وتشجيع ابتكار نماذج حديثة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية تتسجم مع سياسة التحفظ المحاسبي في الشركات

الكلمات المفتاحية : المسؤولية الاجتماعية ، تنمية الموارد البشرية ، خدمة المجتمع ، الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية ، كسب رضا الزبائن ، التحفظ المحاسبي.

Abstract

The aim of the research is to identify the areas of social responsibility accounting in industrial companies and their role in providing a modern accounting model to measure social cost and social return in them, as well as clarifying the importance of accounting conservatism for companies that are interested in this type of accounting and its role in adequately reducing risks and cases. The practical application of research in the Ibn Sina Chemical Factory of the General Company for Mining Industries in Baghdad to verify the existence of a relationship between the areas of social responsibility accounting and accounting conservatism in the researched company, where a questionnaire was distributed to a sample consisting of (50) of its employees. The type of random sample and the field study was conducted between (5/3/2022 until 15/3/2022) in order to deal with the data obtained through conducting statistical analysis according to the (SPSS v25) program on it, where it was found that there is a significant correlation between accounting Social responsibility in its fields (human resources development, community service, interest in the development of natural and environmental resources, gaining customer satisfaction) with the accounting reservation in the researched company, As well as the existence of a positive and moral impact of the social

responsibility accounting on the accounting reservation. The research recommended a number of recommendations, the most important of which was the need to train administrators and accountants in the areas of social responsibility accounting, which are consistent with the emerging changes in the world today, and encourage the creation of modern models for social responsibility accounting in line with the accounting conservatism policy in companies.

Keywords: social responsibility, human resources development, community service, interest in the development of natural and environmental resources, customer satisfaction, accounting conservatism.

المقدمة:

تعد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من أحدث مراحل تطور العلوم المحاسبية والتي نشأت كنتيجة لزيادة حجم الشركات وقراراتها، التي لها تأثيرات واسعة النطاق على الصعد المالية والاقتصادية والاجتماعية على المجتمع والبيئة ، ليؤدي ذلك الى الاهتمام بها من قبل تلك الشركات فضلاً عن الجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية . وقد أدى ذلك إلى ظهور اتجاهات عديدة تطالب بوضع تفسيرات منطقية لنوع العلاقة بين الشركات - ولاسيما الصناعية منها - والمجتمع لتعكس في الوقت نفسه فئات متعددة عن مطالب مجتمعية تبلورت وأصبحت تشكل ضغوطاً على تلك الشركات يتعلق بمسؤولياتها تجاه المجتمع ، مما حدى بإدارات تلك الشركات أن تتحمل مسؤوليات اجتماعية وأن لا يقتصر دورها فقط عن الكفاية الاقتصادية لأنشطة الشركات وهذا ما تطلب تطويراً أعمق وتحديد أكمل لدور المؤسسة في المجتمع.

وسط هذه التطورات فإن توجه الشركات لإعداد التقارير المالية قد يسوده بعض الشك والريبة لاسيما وأن إعداد تلك التقارير يتم أساساً وفق بيانات تزودها الإدارات والتي تبقى في مواجهة تساؤلات متكررة حول مدى التزامها بالمسؤولية الاجتماعية في شركاتها ، وهو ما يبرز ضرورة الاهتمام بما يسمى بسياسة التحفظ المحاسبي التي تعد سياسة محاسبية قديمة تعتمد في التقييم عند إعداد التقارير المالية ، والتي ظهرت نتيجة أزمات المال والاقتصاد التي حدثت ، مؤدية إلى إضعاف ثقة أصحاب المصلحة بمهنة المحاسبة والمحاسبين ، لاسيما أن الكثير منهم اتهم المحاسبة بأنها أحد أسباب حدوث الأزمات .

ويأتي البحث الحالي للتعرف على الظروف الموضوعية التي صاحبت تطور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، ومدى دقة البيانات والمقاييس التي تعتمد عليها للوصول الى نتائجها لاسيما مع تنوع نشاطاتها وممارساتها ومدى تأثير الاهتمام بها على تبني سياسة التحفظ المحاسبي في الشركات من أجل إظهار مركز الشركات المالي بصورة جيدة ، وغير مبالغ به ، فضلاً عن إضفاء المصداقية على معلومات التقارير المالية، التي تعتبر بمثابة المنتج النهائي ومخرجات النظام المحاسبي للشركات.

المبحث الأول - منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث :

تسعى المحاسبة في الشركات لتوفير تقارير مالية رصينة تبين الأداء المالي وتسهم في عملية اتخاذ القرارات ، ولما كانت محاسبة المسؤولية الاجتماعية إحدى فروع محاسبة الشركات فإن هناك تساؤلاً رئيسياً يطرح حول مدى قدرتها على التعبير عن أداء الشركات بصورة تعكس الوظيفة الاجتماعية للشركة والتعبير بوضوح عن حقيقة الأداء الاجتماعي بصورة حقيقية وصحيحة؟

ومن هذه الإشكالية فإن هناك تساؤلات فرعية سيتم الاجابة ويمكن طرحها كما يأتي:

1. هل هناك اهتمام بمجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركة المبحوثة ؟
2. كيف تمارس الشركة المبحوثة سياسة التحفظ المحاسبي ؟
3. كيف تساهم مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية في التأثير على تبني سياسة التحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة ؟

ثانيا :اهداف البحث :

1. التعرف على كيفية تحول الشركات للاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية من أجل إرضاء أصحاب المصلحة فيها.
2. تسليط الضوء على مجالات ونشاطات ونماذج محاسبة المسؤولية الاجتماعية .
3. توضيح اهمية محاسبة المسؤولية الاجتماعية للشركات الحديثة.
4. التعرف على العلاقة بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية و التحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة.

ثالثا : أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث من أهمية متغيراته التي صاحبت تطور مجالات المحاسبة في الشركات وتطوير اساليبها وانشطتها والذي يتطلب وجود ادارات واعية على راس الشركات تتفهم اهتمامات أصحاب المصلحة ورعاية مصالحهم في المجالات الاجتماعية وعدم التقيد في الجانب الاقتصادي والمالي ، وهو ما اوجب الاهتمام بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ، فضلاً عن سياسة التحفظ المحاسبي التي تسعى لإضفاء المصداقية على المعلومات التي تحتويها التقارير المالية وتحديد العلاقة بينهما.

رابعا : فرضيات البحث :

- 1 . الفرضية الأولى : توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية بمجالاتها (تنمية الموارد البشرية، خدمة المجتمع ، الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية، كسب رضا الزبائن) مع التحفظ المحاسبي.
1. الفرضية الثانية : تؤثر محاسبة المسؤولية الاجتماعية ايجابياً ومعنوياً في التحفظ المحاسبي.

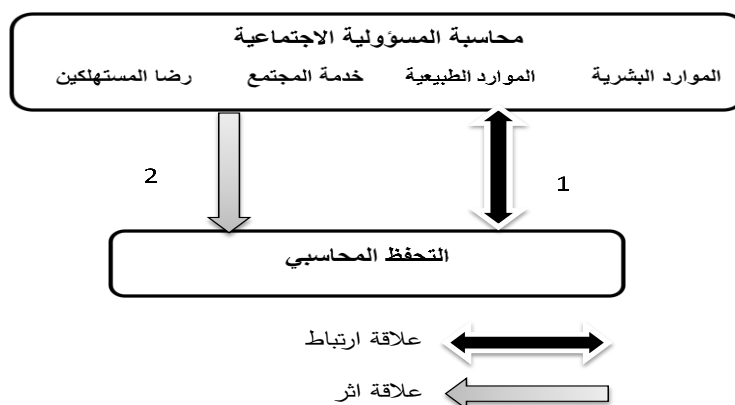
خامسا : حدود البحث:

تكون مجتمع البحث من جميع الموظفين في الشركة العامة للصناعات التعدينية والبالغ عددهم (1701) عنصر حيث تم توزيع استمارة استبانة على (50) موظف من العاملين في المجال المحاسبي في مصنع ابن سينا للمواد الكيماوية في الوزيرية وتمت الإجابة عليها جميعاً و اعتبرت عينة البحث وهي من نوع العينة العشوائية وتم اجراء الدراسة الميدانية بين (2022/3/5 وحتى 2022/3/15) ليتم التعامل مع البيانات المتحصلة من خلال اجراء التحليل الاحصائي وفق برنامج (SPSS v25) عليها.

سادسا : منهجية البحث :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الكتب و المؤلفات و الدوريات للقيام بالجانب النظري من البحث ومن ثم الوصول الى علاقة محاسبة المسؤولية الاجتماعية للشركة مع سياسة التحفظ المحاسبي عبر تصميم استمارة استبيان وتوزيعه على عينة البحث وتحليل نتائجه احصائياً لانجاز الجانب العملي من البحث .

سابعاً: المخطط الفرضي للبحث



المبحث الثاني-المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

افترضت معظم الشركات في الماضي أن مسؤوليتها المؤسسية تقتصر على الكشف فقط عن الأداء المالي أو المعلومات الكمية بما يتماشى مع التركيز الرئيسي على تعظيم الأرباح، وبالتالي لم تهتم الشركات كثيراً ، بقضايا الإفصاح البيئي والاجتماعي لأن تلك المسائل غير مالية. وعلى عكس الأداء المالي ، لم تكن القضايا النوعية للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية في مصلحة الشركات في ذلك الوقت ، الا ان السيناريو قد تغير ، وازدادت أهمية التقارير غير المالية حيث أدركت الشركات والمساهمون وأصحاب المصلحة أن هذه القضايا تؤثر في النهاية على استدامتها الشاملة على المدى الطويل (Al Amosh& Mansor, 2018 : 79).

ان موضوع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية او الإفصاح عن البيانات الاجتماعية للشركات والذي يمثل المتغير المستقل في هذا البحث سيتم دراسته بعد التعرف على المسؤولية الاجتماعية في الشركات أولاً وأسباب الاهتمام بها من قبل الشركات ووفق آراء الباحثين الإداريين وكما يأتي.

أولاً: الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات

يعزى الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للشركات لفرضيتين ؛ الأولى نتيجة صراع الوكالة بين المساهمين والمديرين ، والثانية المشاركة الاجتماعية للشركات مدفوعة بالأفضليات الاجتماعية للمديرين أو رغبتهم في إقامة علاقات ودية للغاية مع أصحاب المصلحة (Flammer, 2015: 2551).

ففي نظرية الوكالة تم التأكيد على تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين ، و الفكرة الرئيسية لها ان هناك ازدواجية بين المساهمين والرئيس التنفيذي في إدارة الأرباح ، كما ان هناك صراع المصالح بين المساهمين المسيطرين وغير المسيطرين (Mutuc & et all , 2019, 3).

اما علاقات أصحاب المصلحة الفاعلة بما فيهم المساهمين والعملاء والموردين والموظفين والمنظمين والمجتمعات المحلية فهي ضرورية للتشغيل الناجح للشركة ، فهم يوفران موارد لها (العملاء والمستثمرون والموظفون) ، ويشكلون هيكل الصناعة فيها (شركاء سلسلة التوريد والتحالفات الإستراتيجية) ، ويشكلون المجال الاجتماعي والسياسي (المجتمعات والحكومات)، كما تؤثر التحولات البيئية الخارجية والتحركات الإستراتيجية والتكتيكية التي يقوم بها المشاركون الآخرون في البيئة على قدرة الشركة على الاستمرار في خلق القيمة والحصول عليها ، وهذا يعني ان العلاقات الحسنة المتبادلة بين أصحاب المصلحة يمكن أن تتحول إلى شكل من أشكال الميزة التنافسية (Navickas& Kontautiene, 2012 : 1010).

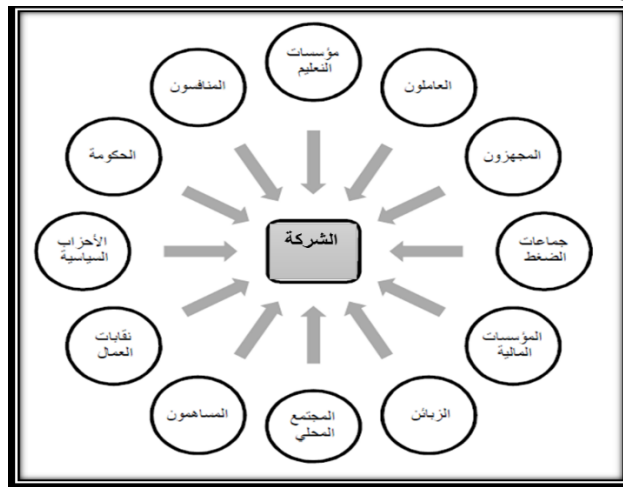
وقد أدت زيادة ضغوط المساهمين على الإدارة لمعالجة القضايا الاجتماعية وزيادة مشاركة الشركات في الأنشطة الاجتماعية والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ، كما ساهمت نظرية أصحاب المصلحة في ذلك من خلال دمج الفلسفة والنظريات السياسية والاقتصاد والقانون والعلوم التنظيمية والاجتماعية ، والبحث في البعد الأخلاقي في كيفية تعامل المنظمات مع أصحاب المصلحة (Mohammadi & Saeidi, 2022:741).

من جهة أخرى وبدافع من المنافسة الشديدة في السوق ، فقد بدأت الشركات في تقدير وتعظيم السلوك الاجتماعي والأخلاقي الشفاف من خلال ممارسات المسؤولية الاجتماعية والتي لن تكتمل إلا عندما تكون متكاملة ويتم استيعابها من قبل أصحاب المصلحة ، ووفقاً لذلك فان الممارسات المسؤولة اجتماعياً قد اسست لمجموعة من المبادئ الأخلاقية ، مثل الثقة والمصادقية والتعاون التي تمكن من تحقيق مزاي تنافسية للشركات (Brandão & et all, 2017 : 163).

وباختصار فإن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أصبحت تغطي مصالح نوعين ممن لهم علاقة بالشركات ؛ النوع الأول لهم علاقة مباشرة بالنشاط الاقتصادي للشركة ويرتبطون بعقد ظاهر مع الشركة وهم: المساهمون ، والمصارف ، والعاملون ، الزبائن ، فضلاً عن الموردون ، أما النوع الثاني فلهم أنواع العلاقات الطوعية مع الشركة في إطار غير قانوني كالحكومات

المحلية والتنظيمات غير الحكومية ، حيث أن نظرية أصحاب المصلحة تبحث عن دمج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركة ، ومن هذا المنطلق ظهرت نظرية المسؤولية الاجتماعية للشركة (شرفي ، 2015 : 7).

والشكل التالي يوضح ممن لهم مصالح بالشركات :



شكل (2) أصحاب المصلحة في الشركات

المصدر : شرفي ، 2015 ، ص7.

ثالثاً: نشأة فكرة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تتزايد الضغوط على شركات الأعمال لتكون أخلاقية ، فضلاً عن تشغيل عملياتها بأكثر الطرق اقتصادية وكفاءة وفعالية ممكنة لزيادة تحسين الأداء، حيث أن ممارسة أخلاقيات العمل تتعلق بتحديد وتنفيذ معايير السلوك التي تضمن أن الأعمال التجارية لا تؤثر بشكل ضار على مصالح أصحاب المصلحة ، وعليه فإن الممارسات الأخلاقية هي الالتزام الواعي بمعيار الأخلاق الذي يوجه الفرد والأعمال التجارية إلى اتباع معايير معينة للسلوك عند التعامل مع الأشخاص داخل وخارج المنظمة (Turyakira, 2018 : 3).

لذلك فإن المبدأ الرئيسي في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات يهدف إلى إدارة الأعمال بصورة أخلاقية لتضيف قيمة إلى المجتمع بما يتجاوز المبادئ التوجيهية التشريعية ، وذلك وفقاً للمبدأ الاقتصادي للمنفعة المتبادلة ، والمبدأ القانوني لاحترام حقوق الآخرين (الفردية والجماعية) ، والمبدأ الأخلاقي للحفاظ على الموارد الطبيعية غير المتجددة ، وتراث الأجيال القادمة (Sánchez & et all, 2021 : 2).

كان رفع شعار " المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات الأعمال " في المؤتمر المنعقد في جامعة كاليفورنيا عام 1972 والذي نادى بضرورة إلزام كافة المؤسسات برعاية المسائل الاجتماعية لبيئة الأعمال والإسهام في التنمية الاجتماعية والاستغناء عن فلسفة تعظيم الربح كهدف وحيد ، الأثر الكبير في استجابة مؤسسات الأعمال لهذا الطرح الحديث ، وأدى إلى التزام المشرع القانوني لقواعد تضيقي على تلك الأفكار سمة الزامية تؤكد بأن الالتزام بالأداء الاجتماعي لم يعد خياراً للمؤسسات ، بل الزام في حال رغبت هذه المؤسسة في الاستمرارية (الأسدي واحمد ، 2017 : 62). ومنذ ذلك الحين برز في الفكر المحاسبي مجال جديد أطلق عليه (المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية) و ظهر هذا المفهوم بمسميات عديدة أبرزها المحاسبة الاجتماعية ، والمحاسبة عن الالتزامات الاجتماعية، والمحاسبة عن الأداء الاجتماعي، والذي يمثل أحدث مراحل التطور المحاسبي (محمد ، 2015 : 148). وبذلك تولدت دراسات الجمعية القومية للمحاسبين ، وجمعية المحاسبين الأمريكية ، و المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بغية التأكيد على الأهمية الكبرى للإفصاح عن الأداء الاجتماعي ، حيث اتجهوا لإرساء أسس قياس الفاعلية لبرامج منظمات الأعمال الاجتماعية (Flammer, 2015 : 2551). وقد شهد دخول الألفية الجديدة تكاملاً بين

المحاسبة الاجتماعية والبيئية وأصبحت يستحوذان على اهتمام علم المحاسبة والإدارة والقانون والبيئة والاجتماع لتصبح تسمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هو البديل عنها (الهماشني والجيعفري، 2018 : 560).

ان المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تهتم بتنفيذ شركات الاعمال لمبادئ الالتزام الاجتماعي والاستدامة، و يتم تطبيقها على قضايا معترف بها دولياً، بما في ذلك معايير التنمية المستدامة ومؤشرات التنمية المستدامة مثل مبادرة الإبلاغ العالمية ومجلس معايير محاسبة الاستدامة والتقارير الدولية المتكاملة (1: Segura & et all, 2017).

يذكر أن التنمية المستدامة " هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها الخاصة " ووفق ذلك فإن التنمية يجب أن تكون مستدامة (197: Larrann, & et all).

وعليه فقد أصبحت المحاسبة تلعب دوراً محورياً بتزويد الأطراف المختصة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار ، وبشكل أو بآخر عاملاً أساسياً في سعي المجتمع لرفاهه الاجتماعي ، لكامل فئاته ، بينما كانت سابقاً تهتم أو تقتصر مسؤوليتها على تحقيق الرفاه الاقتصادي لأصحاب المشروع في شكل تعظيم الأرباح ، ومنه ظهر مصطلح محاسبة المسؤولية الاجتماعية (شرفي ، 2015 : 2).

وقد لوحظ أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تتطور بتطور الحياة الاجتماعية ، وكذلك بارتفاع اعداد المنظمات ، والجمعيات المطالبة بحقوق الإنسان ، وبيئة ، والرفاه الاجتماعي ، وقد برز ذلك الاهتمام، في اوائل القرن الحالي ، وبالتالي أخذ حيزاً كبيراً من الاهتمام ، من جميع الأطراف المعنية بالمجتمع واحتياجاته لدوره بتقديم معلومات مفيدة لكافة أفراد المجتمع (اللولو، 2009 : 20).

رابعاً: مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

يعبر من خلال مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات عن اندماج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية لتلك الشركات في عملياتها التجارية وفي تفاعلها مع أصحاب المصلحة على أساس طوعي، ومن هذا المنظور تظهر المسؤولية الاجتماعية للشركات حيث ينتهي القانون ، ولا تمثل فقط التطلع إلى تحسين الأرباح ، بل تمثل أيضاً أسلوباً شفافاً لإدارة الموارد يضمن النتائج (الاقتصادية، والسياسية ، والاجتماعية ، والبيئية من بين أمور أخرى) (2: Sánchez & et all, 2021). وينظر الى المسؤولية الاجتماعية للشركات بانها استمرارية لأنشطة المنظمة وقيمها بحيث تنعكس مصالح جميع أصحاب المصلحة بما في ذلك المساهمين والعملاء والموظفين والمستثمرين والجمهور العام في سياسات المنظمة وأدائها (Mohammadi & Saeidi, 2022: 742).

وقد عرفت المسؤولية الاجتماعية بأنها الأنشطة التي يقوم المشروع بتنفيذها اختياريًا ، والتي تعنى بالتزامات المشروع اتجاه المجتمع بالإضافة إلى التزامات المشروع اتجاه أصحابه ، وهذا يعني مراعاة الأنشطة الاجتماعية بجانب الهدف التقليدي للمشروع وهو تعظيم الربح ، فهي تخلق أساسيات التكافل الاجتماعي عند المنظمة ، من خلال البرامج و السياسات التي تتبعها (احمد واخرون ، 2018 : 114). كما عرفت مجلس الأعمال العالمي من أجل التنمية المستدامة المسؤولية الاجتماعية للشركات بأنها " الالتزام المستمر من طرف شركات الأعمال بالتصرف بشكل أخلاقي، والمساهمة في التنمية الاقتصادية، مع تحسين نوعية حياة الأيدي العاملة ، وعوائهم ، فضلا عن المجتمع المحلي ، والمجتمع ككل " (3, 2019, Mutuc & et all).

وبذلك فإن أن التفسير الأكثر عمقاً لمصطلح المسؤولية الاجتماعية للشركات يتطلب الجمع بين الأبعاد الاجتماعية والبيئية، وبالتالي فإن تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركات يدمج الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية (197: Larrann, & et all).

أما مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية فهي منهج لتوصيل المعلومات المتحصلة على قيام الإدارة بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجموعات المعنية في المجتمع وقياسها ، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للشركة (اللولو، 2009 : 24). ولكونها نظام محاسبي عرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث

فيما بين المؤسسة وبيئتها الاجتماعية من حولها ، ليم بعدها الإفصاح عن النتائج التي ترتبت عليها لاصحاب المصلحة ، لذلك فإن هدف النظام الرئيس يتمثل في قياس، والإفصاح عن تكاليف المؤسسات والفوائد الاجتماعية لها (شرفي ، 2015 : 33). وفي نفس الاتجاه عرفت المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بأنها عبارة عن إعداد تقارير تهدف إلى قياس الآثار الاجتماعية التي تسببها الشركة نتيجة مزاوله نشاطها ، وتوفير المعلومات التي تساعد أصحاب المصالح على تقييم أداء الشركة في كيفية التعامل مع القضايا الاجتماعية سواء كانت إيجابية أو سلبية ، ومدى تحقيق الرفاهية الاجتماعية للعاملين بها بصورة خاصة والمجتمع ككل بصورة عامة (شعبان ، 2019 : 61).

وضمن إطار أكثر شمولية عرفت محاسبة المسؤولية الاجتماعية بأنها عملية الاختيار لمقاييس ، ومتغيرات، وإجراءات القياس للأداء الاجتماعي على مستوى المؤسسة ، ثم تقديم معلومات بطريقة منتظمة والتي تستخدم في تقييم الأداء الاجتماعي للوحدة ، وأخيرا إيصال المعلومات لاصحاب المصلحة ، في المجتمع سواء كانوا من داخل المؤسسة ، أو خارجها (الاسدي واحمد ، 2017 : 62).

وترى الباحثة ان المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تمثل آخر حلقات التطور الواقعي للمنظومة المحاسبية في الشركات بعد تبنيها للمسؤولية الاجتماعية ، ومحاكية في الوقت نفسه للتطور العام الذي شهدته مفاهيم الاستدامة على الصعيد العالمي ، لتحقيق أهدافاً بيئية ومجتمعية سامية كانت حتى وقت قريب تعتبر مثالية وغير واقعية ، بل وحتى ضارة لمصالح الشركات اقتصادياً ومالياً.

خامساً: أهداف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

حددت بعض الدراسات أهداف النظام المحاسبي الاجتماعي في النقاط الآتية :

1. تحديد المساهمة الاجتماعية الدورية للشركة التي تنتج من مقابلة التكاليف الاجتماعية ومنافعها ، فضلاً عن قياسها.
2. إيصال المعلومات الاجتماعية، ونتائج القياس المحاسبي لاصحاب المصلحة، من خلال قوائم اجتماعية تستحدث لهذا الغرض .
3. إمكانية تقييم أداء الإدارة الاجتماعي بالصورة التي تشكل مع تقييم الأداء الاقتصادي تقييم للأداء الشامل للمشروع (اللولو، 2009 : 24).
4. المساعدة في تحديد وبيان ما إذا كانت ممارسات واستراتيجية الشركة وأنشطتها ذات التأثير المباشر على الموارد و مراكز الأفراد وقطاعات المجتمع تتلاءم مع الأولويات الاجتماعية من جهة والطموح المقبول للمجتمع من جهة أخرى.
5. تساعد على إيجاد نظام معلومات متكامل يعكس سياسات وأهداف وبرامج ومساهمة شركات الأعمال في تحقيق الأهداف الاجتماعية، إذ يعمل النظام على تجهيز الإدارة، وأية اطراف أخرى لها علاقة بالمعلومات المفيدة في اتخاذ القرار المتعلق بالاختبارات الاجتماعية وتوزيع الموارد (الهماشي والجعيفري، 2018 : 563).

سادساً: أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

تعد المسؤولية الاجتماعية ذات أهمية استثنائية في ظل المنافسة الشديدة بين الشركات، فمع وجود التشريعات الحكومية واتحادات العمال، وجمعيات حماية المستهلكين، التي تدعو إلى تحمل الشركات مسؤولياتها الاجتماعية، ان زاد اهتمام الشركات لأهمية وضرورة تحقيق التوازن بين أهدافها الاقتصادية التي أنشئت من أجل تحقيقها، وأهدافها الاجتماعية والبيئية، لأن نجاح الشركة من الناحية الاقتصادية مرهون بالنجاح في نشاطها الاجتماعي والبيئي (شعبان ، 2019 : 56).

ووفقاً للدراسات الحديثة فإنه "لا تتعارض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية بطبيعتها ، ولكنها مرتبطة ببعضها البعض بشكل متكامل، فقد تُعرف الشركة كشركة مسؤولة اجتماعياً برأس مال اجتماعي للشركة ، ويمكن استخدام ذلك لتحقيق ميزة تنافسية عن

طريق تقديم علامات تجارية تقتخر بسجلات المسارات الاخلاقية ومشاركة المجتمع مشاكله، حيث يعتبر ذلك محاولة جذب المستهلكين من ذوي الاهتمام الاجتماعي (Wheelen & Hunger, 2018: 106) .

ومن المتوقع أن يؤدي تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات إلى زيادة كفاءة استخدام التكاليف المتعلقة بالإدارة البيئية والاجتماعية من خلال تقييم وجهة نظر التكاليف (التكاليف البيئية) والفوائد الناتجة المتعلقة بالإدارة البيئية (Lusiana & et all, 2021:5622).

لقد بدأت الشركات بالتركيز على الإفصاح غير المالي من خلال استرشادها باستراتيجية تنظيمية ونموذج لأعمالها يتضمن الأنشطة المستقبلية التي من شأنها الحفاظ على القيم وتوليدها لمختلف أصحاب المصلحة ، مع استمرار الالتزام التنظيمي بالإفصاح عن معلومات الاستدامة في تقاريرها السنوية وان يصبح جدول أعمال بحثها اليومي (Al Amosh & Mansor, 2018 : 79).

وادركت الشركات ان سلوكها الاجتماعي يساهم في تقديم صورتها الإيجابية للمساهمين فيها وتساهم في تحسين صورتها في المجتمع حيث تعمل من خلال الإبلاغ عن أدوارها وتأثيرها على الجوانب الاجتماعية والبيئية، و تتضمن المسؤولية الاجتماعية للشركات التنمية المستدامة من قبل الشركات تجاه البيئة ، وحوكمة الشركات (Mutuc & et all, 2019, 3).

وتشمل الاهتمامات الرئيسية للشركات التي تسعى إلى التنمية المستدامة لأهداف حماية البيئة مثل تغير المناخ ، وإعادة استخدام النفايات ، وحماية الكوكب من التلوث ، وينظر إلى ذلك على أنها قضايا تهم المجتمع ، والتي غالبا ما تغفل في إثبات فعاليتها، ويجب أن تكون التنمية المستدامة والمسؤولة متأصلة في ثقافة الشركة ، و أن تتماشى سياساتها وإجراءاتها ومعتقداتها مع قيم الشركة، ومن ثم بدأت الشركات في إبلاغ المستثمرين بالتأثيرات المالية وغير المالية على القضايا الاجتماعية والبيئية فضلا عن ضرورة الاستثمارات في استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية للشركات (Dhar, 2021 :1).

وقد ازدادت أهمية ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات، فمن خلالها تكتسب الشركة التزامًا تجاه المجتمع وأصحاب المصلحة للمساهمة في التنمية المستدامة والرفاهية الاجتماعية ، وتطبيق اللوائح المحلية والدولية ، وكذلك الحفاظ على السلوك الأخلاقي وتوفير إدارة شفافة، مما يجعل تأثير الشركة إيجابيًا من خلال المساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وكذلك العوامل البيئية (Segura & et all, 2017 :1).

وتذكر الدراسات إن المستوى العالي من شفافية المعلومات امام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية قد يقلل من عدم تناسق المعلومات بين الشركة وأصحاب المصلحة ، مما يقلل بدوره من المخاطر ويزيد من عائد المخزون ، ذلك ان زيادة مساءلة المديرين التنفيذيين قد تلعب دورًا مهمًا في تعظيم المشاركة داخل المنظمة ، وتعزيز الثقة ، وزيادة عائد المخزون وبالتالي زيادة الأرباح، كما يمكن أن يكون معدل العائد المتوقع من قبل المستثمرين قناة تشجع من خلالها أسواق رأس المال الشركات على أن تصبح أكثر مسؤولية اجتماعيًا ، ويقلل الفجوة بين توقعات الشركة وأصحاب المصلحة من خلال الإبلاغ عن نتائج التقييم ، وبالتالي فإن الكشف عن هذه المعلومات يعتبر نهجًا للاستدامة ويمكن أن يؤدي إلى تحسين أداء الشركات على المدى الطويل ، و يزيد الثقة والالتزام في أنشطة البحث والتطوير ويعزز القدرة التنافسية وقيمة الشركة (Mohammadi & Saeidi, 2022:742).

سابعاً: مجالات إلتزامات المحاسبة الاجتماعية

اتفق اغلب الباحثون ومن بينهم (محمد ، 2015: 150) و (شعبان ، 2019: 64) و (احمد واخرون ، 2018 : 114) و (شرفي ، 2015 : 38) بان هناك أربعة مجالات رئيسة للمحاسبة الاجتماعية يمكن أن تلائم نشاط الكثير من الشركات ، وهي:

1. **الاهتمام ببيانات الموارد البشرية العاملة فيها:** يمثل الاهتمام والإنفاق على الموارد البشرية العاملة في المؤسسة استثماراً استراتيجياً ، تجنى عوائده في الفترات القصيرة والبعيدة ، إذ تمثل الأيدي العامل مجال داخلي للالتزامات الاجتماعية ، وتلتزم الشركة فيه بتوفير خدمات ضرورية ، لتحسين جودة حياة العاملين ورضاهم الوظيفي ، ومن بينها ؛ توفير البرامج التدريبية اللازمة بالداخل والخارج ، توفير سياسة ترقية تعترف بقدرات العاملين وتضمن مجهوداتهم وتحقق لهم الفرص المتساوية ، وضع نظم للرعاية الصحية والعلاج بالمستشفيات ، صرف أجور ورواتب تحقق لهم مستوى معيشي مناسب ، إسكان العاملين أو مساعدتهم مادياً للحصول على السكن المناسب.
2. **الاهتمام ببيانات تنمية الموارد الطبيعية والبيئية :** تشمل عدد من الأنشطة الاجتماعية التي تسعى للحد من التأثيرات السلبية الناتجة عن فعاليات الشركة ونشاطاتها والتي تؤثر على البيئة ، وتعتبر هذه المجموعة من الأنشطة من أهم مجموعات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك بهدف الحفاظ على سلامة البيئة المحيطة بالشركة ، فضلاً عن الحفاظ على الموارد الطبيعية لما تسببه الأنشطة الشركة من أضرار في البيئة وعلى سبيل المثال تلوث الماء والهواء والتربة والتلوث الضوضائي ، وبالتالي توجيه الشركات في البحث عن التقنيات الكفأة التي تساعد في تخفيض استخدام الموارد الطبيعية.
3. **الاهتمام ببيانات خدمة المجتمع:** تشمل هذه المجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق المنافع للمجتمع بشكل عام، مثل الاسهام في الرعاية الصحية واستخدام برامج لمرح للحد من الامراض والأوبئة، وتسهيل المجال أمام طلبة الجامعات للتدريب، ودعم الجمعيات الخيرية، واقامة حضانه في المنطقة للأطفال، وأن غالبية هذه الأنشطة تتصف بالاختيارية والالتزام الطوعي وهذا ما يؤدي إلى تعزيز الاستمرارية لدى الشركة.
4. **الاهتمام ببيانات كسب رضا المستهلكين:** تتضمن هذه المجموعة الأنشطة التي ترتبط بالعلاقات مع المستهلكين من حيث تحقيق رضاهم عن المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل الشركة، وتشمل هذه الأنشطة المظاهر النوعية للمنتجات على سبيل المثال منفعة التي تقدمها طول فترة حياتها وقابليتها لتحقيق الوظيفة المرجوة منها، وكذلك مدى تأثيرها على تلوث البيئة، اضافة إلى تحقيق رضا المستهلك، والمصادقية والوضوح في الإعلان وطريقة استخدامها، وانخفاض المخاطر المرتبطة بها.

ثامناً : الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والعوامل المؤثرة فيها

عرف الإفصاح الاجتماعي على أنه عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي للوحدة الاقتصادية بشكل يمكن من تقويم الأداء الاجتماعي للوحدة (3: Dhar, 2021).

وتتضمن عمليات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الكشف عن معلومات اجتماعية وبيئية بما فيها معلومات عن أنشطة الشركة وكيفية تعاملها مع تلك القضايا، كما تتضمن كيفية تفاعل الشركات مع المجتمع المحيط ، والقضايا المتعلقة بالموظفين، والمشاركة المجتمعية ومدى اهتمام الشركة بالبيئة وغيرها من القضايا الأخلاقية والاجتماعية البيئية ، عليه فان الإفصاحات الاجتماعية والبيئية تشير إلى البعد الاجتماعي لأنظمة المحاسبة في الشركات (: Al Amosh& Mansor, 2018) (80). حيث إن تلك الإفصاحات تساعد على توضيح الصورة الكاملة للأطراف المستخدمة للقوائم والتقارير المالية والتي تعكس التزام الشركة بالوفاء بوعودها تجاه المجتمع (جاسم وآخرون ، 2020 : 369).

ومن بين الأساليب المقترحة للإفصاح عن النشاطات الاجتماعية ما يأتي (اللولو ، 2009 : 68):

- 1 - أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير مستقل عن التقارير المالية ، وان تتضمن المبالغ المنفقة على كل نشاط من النشاطات الاجتماعية ، ويعرض بالتزامن مع القوائم المالية ، وان لا يتضمن منافع حققتها تلك الأنشطة .
- 2 - أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية ضمن قوائم مالية من دون الاعتماد على تحليل الكلف والمنافع من هذه النشاطات، على ان يتخذ ذلك التقرير تشكيل وصفي، بدون قيم مالية ، ثم تبوؤ الأنشطة الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجاميع، هي العاملين ، البيئة و المجتمع والزبائن .

3 - أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية ضمن القوائم المالية ، و إظهار كل المبالغ المنفقة على الأنشطة ، و هذا الأسلوب يعتمد على الإفصاح عن النشاطات المنجزة والمعلومات الكمية، و قياس المنفعة من هذه النشاطات متناسبا مع قيمة الانفاق .

4 - أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية بشكل مستقل عن القوائم المالية ، وتضمن التكاليف والمنافع النشاطات الاجتماعية ، وتسمى قائمة التأثيرات الاجتماعية ، ويتم فيها الإفصاح عن التكاليف والمنافع و صافي الفائض او العجز الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع .

وقد ركزت العديد من الدراسات على تحديد العوامل التي تساهم في التأثير على مستوى الإفصاح ويمكن تصنيفها في ثلاث فئات ؛ المجموعة الأولى من الدراسات تدرس خصائص الشركات ، المجموعة الثانية تدرس سمات الحوكمة والمجموعة الثالثة تنظر في هيكل ملكية الشركات كمحددات للإفصاح المحاسبي الاجتماعي والبيئي (Al Amosh & Mansor, 2018 : 80).

ويمكن اجمال أهم العوامل التي تؤثر على إفصاح الشركات عن مسؤوليتها الاجتماعية فيما يأتي(شعبان، 2019 : 77):

- 1- **عوامل تتعلق بالشركة:** إن عملية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركة سوف تؤدي إلى تحملها تكاليف إضافية، ولهذا فقد لا تلجأ العديد من الشركات إلى الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية وذلك بسبب تحملها تكاليف إضافية ناتجة عن متطلبات التوسع في الإفصاح على سبيل المثال حجم الشركة، طبيعة الصناعة، أرباح الشركة، عمر الشركة، ملكية الشركة.
- 2- **عوامل تتعلق بالمدقق الخارجي:** قد يقوم المدقق الخارجي بمعارضته لأي توسع في الإفصاح لأن ذلك سوف يؤدي إلى ألقاء مسؤوليات جديدة على عاتقه وخاصة تلك المجالات التي تتطلب تدقيق العمليات الأنشطة غير التقليدية.
- 3- **عوامل تتعلق بالضغط الإعلامي:** إن الضغط الإعلامي له تأثير واضح على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك من خلال تسليط الضوء على بعض المخالفات غير المرغوبة التي تقوم بها الشركات، وسوف يؤدي ذلك إلى تحفيز المجتمع بالمطالبة من هذه الشركات تخفيف آثارها السلبية على المجتمع وأن تلعب دوراً اجتماعياً أكبر.
- 4- **عوامل أخرى:** إضافة إلى ما تم ذكره سابقاً، فإنه ي وجد هناك بعض العوامل التي من شأنها أن تؤثر في مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، ومن هذه العوامل مدى ضغط الأجهزة الحكومية على الشركات، ومدى إمكانية استعداد هذه الشركات وامتلاكها الخبرات والكوادر المدربة لكي تتبنى عملية الإفصاح.

يبقى ان نشير الى ان الشركات غالباً ما تنتظر الى الكشف عن معلومات المحاسبة البيئية والاجتماعية كموضوع تطوعي، بينما يحدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الإفصاحات الطوعية في ست فئات: (1) بيانات الأعمال ؛ (2) تحليل الإدارة لبيانات الأعمال ؛ (3) المعلومات الاستشرافية ؛ (4) معلومات حول الإدارة والمساهمين: (5) خلفية الشركة ؛ (4) معلومات حول الأصول غير الملموسة غير المعترف بها دون معالجة الإفصاح عن معلومات المحاسبة الاجتماعية والبيئية بوضوح (Al Amosh, 2018:79).

تاسعاً : نشاطات المحاسبة الاجتماعية

ان مشكلة المحاسبة الأساسية أن هناك اختلاف بين الرؤية المحاسبية والرؤية الاقتصادية في القياس لهذا النوع من الكلف ، فالرؤية المحاسبية تعتبر أن الكلف الاجتماعية تمثل المبالغ التي تتفقها الشركة نتيجة اضطلاعها بمسؤولياتها الاجتماعية بصيغة اختيار ، أو إلزام، و لا يطالبها نشاطها الاقتصادي، بالإضافة لعدم حصولها على اية منفعة ، أو عائد اقتصادي مقابل تلك الكلف ، أي أن الكلف الفعلية هي الأساس في القياس، أما الرؤية الاقتصادية فتعتبر الكلف الاجتماعية ؛ قيمة لما يتكبده المجتمع ، من ضرر نتيجة ممارسات الشركات للنشاط الاقتصادي، فهي بذلك تعبر عن ؛ قيمة الموارد التي يعني بها المجتمع من أجل إنتاج الخدمات والسلع ، وأن هذا المفهوم يعتمد تكلفة فرص بديلة أساسا للقياس (Navickas & Kontautiene, 2012:1012).

إنَّ الأخذَ بمفهوم الكلف الفعلية، أساساً لقياس التكاليف الاجتماعية من خلال الرؤية المحاسبية ، لا يعبر بالضرورة عن التكاليف الاجتماعية المتمثلة بالأضرار والتأثيرات السلبية التي تلحقها المنظمة بالبيئة المحيطة بها وبالمجتمع بسبب تلوث البيئة الذي ينتج عن ممارسات الشركات للنشاط الاقتصادي، فهي لا تمثل تكاليف اجتماعية بالنظر لهذا المفهوم، باعتبار أن الشركة لم تدفع مقابل تلك الأضرار ، وينظر الى المفهوم بأنه يعاني من قصور واضح في تهيئة أساس مناسب لقياس التكاليف الاجتماعية ، لذلك فإن كل من الرؤيتين المحاسبية والاقتصادية تكمل إحداهما الأخرى ، وبالتالي لا يمكن الأخذ بالرؤية المحاسبية دون الرؤية الاقتصادية ، والعكس صحيح ، بل يتوجب الأخذ بالرؤيتين معاً كي لا يحصل قصور فيهما (Segura & et all, 2017: 3).

من جهة أخرى فإن ليس هناك اتفاق على النشاطات التي تعد داخل المجال المحاسبي، عن الالتزامات الاجتماعية ، والنشاطات غير الداخلة ضمن ذلك المجال ، ولكن هناك معياران للتمييز بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية وهما (محمد ، 2015 : 152) :

المعيار الأول : توفر أو عدم توفر التزام قانوني بالنشاط ، فالأنشطة الاجتماعية ؛ نشاطات تنفذها الوحدة الاقتصادية باختيارها للإيفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع ، فصفة الالتزام أو الاختيار ؛ هي التي تحدد طبيعة النشاط فيما إذا كان اجتماعياً ، أو لا .

المعيار الثاني : معيار النشاط نفسه ؛ أي أن النشاطات الاجتماعية تشمل جميع النشاطات ذات الطبيعة الاجتماعية، وليس فقط تلك التي تقوم بها الوحدة بصفة اختيارية.

ومع ذلك فإن هناك عدد من المعايير التي وضعت لقياس الأداء الاجتماعي للشركات ، حيث تتفق أغلب الدراسات أن معايير المحاسبة العامة الموضوعة من قبل جمعية المحاسبين الأمريكية لعام 1963 ، والتي نشرت عام 1966 ؛ هي أسلوب الأنسب، وعلى أساس ذلك فإن المعايير الاجتماعية المقترحة كماياتي (احمد واخرون، 2018 : 115):

أ - معيار الصلاحية : حيث لا بد أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي؛ ذات صلة وثيقة ، وارتباط بالهدف من استخدامه ، وأن تعكس التقارير الاجتماعية التأثير الاجتماعي للنشاطات المطلوب قياس نتائجها لجميع الاطراف .

ب - معيار الخلو من التميز : يتضمن هذا المعيار تحديد الحقائق المتوفرة، والتقارير عنها بنزاهة ، وتجرد وبحيث لا تنطوي على أي تحيز بالتضمين ، أو استخدام اساليب القياس التي يظهر بها تميز واضح ، واعتماد طريقة موضوعية للقياس المحاسبي، سواء للتكاليف، أو للعوائد الاجتماعية .

ج - معيار النسبية : مضمونه يكمن في ضرورة تبيان أسباب تحقق أو عدم تحقق الأهداف الاجتماعية حتى يتمكن من الوصول لدرجة الإقناع العام ، وإشباع حاجة طالبي المعلومات الاجتماعية ، وكذلك حق المجتمع في معرفة النتائج الاجتماعية لأنشطة الشركة .

د - معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية : يقابله " مبدأ التكلفة التاريخية " المعروف في مجال القياس المحاسبي للنشاطات الاقتصادية، وبالرغم من تعرضه للنقد الشديد، إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي، يتوقع أن تزداد أهميته لما يتحقق عنه ، من قدر ليس بالقليل من الموضوعية، والقابلية للمقارنة .

هـ - معيار العائد الاجتماعي : هذا المعيار يمكن أن يحل في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلاً من "مبدأ تحقيق الإيراد" في مجال المحاسبة المالية ، ذلك لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية الغير قابلة للقياس النقدي المباشر، ولا يتوفر لها سعر في السوق .

و - معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها : يقابل هذا المعيار مبدأ " مقابلة الإيرادات بالتكاليف" في حالة المحاسبة المالية ، ويعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي، تحت أي مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية ، بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد شاملة الأساليب المستحدثة في القياس .

وقد ذكرت الدراسات عدد من المداخل لنماذج الإفصاح عن المحاسبة الاجتماعية فيما يأتي أهمها (شعبان، 2019: 81-83)، (الولو، 2009: 70-75)، (بدوي، 2000: 210)، (الفضل و الدوجي، 2002: 114) ،:

1: مداخل قياس كل من عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية (مدخل التكلفة والعائد):

أ- **مدخل (Estes):** ويسمى (تقرير المؤثر الاجتماعي) ؛ يتم فيه الإفصاح عن كلا التكاليف والمنافع الاجتماعية للوصول إلى صافي الفائض الاجتماعي، أو العجز للمؤسسة ، في هذا النموذج تتمثل المنافع الاجتماعية عند كل عائد للمجتمع أو عند أحد عناصره، سواء كان المؤثر اقتصادي أو غيره، داخليا أو خارجيا ،سواء تم الحصول على مقابل أم لا ، أما التكاليف الاجتماعية طبقاً لنفس النموذج فهي عبارة عن؛ التكلفة ، أو الأضرار التي يقع عبئها على المجتمع، أو أحد عناصره ، سواء كان التأثير الواقع اقتصادي، أو غير اقتصادي، داخليا ، أم خارجيا، دفعت الشركة مقابلاً له أم لم تدفع ، ويؤخذ على هذا النموذج بأنه شامل ويأخذ بالمفهوم الواسع عند تعرضه لعناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية ، وصعوبة تطبيقه عمليا وصعوبة قياس بعض عناصره ، وتجاهله للتكاليف المرتبطة بحماية المستهلك ، ولعل أبرز ما يميز هذا النموذج؛ النظرة المتفائلة للمستقبل .

ب- **مدخل (Seidler) :** ويشمل نموذجين من نماذج الإفصاح عن الأداء الاجتماعي ، لأول يخص المؤسسات التي لا تهدف للربح ، اما النموذج الثاني يخص الشركات التي تهدف للربح ، وأطلق على النموذجين اسم؛ (تقرير الدخل الاجتماعي) ، ويهدف كلا النموذجين معرفة صافي كل من الدخل - العجز الاجتماعي، حيث إن مجالات الأنشطة الاجتماعية تكتفي بالتعبير عنها بالتكاليف والمنافع الاجتماعية ، واتباع النموذج أسلوب الإفصاح المالي للمقارنة بين عناصر التكاليف، والمنافع الاجتماعية ، باستخدام مفهوم؛ المحاسبة المالية للتعبير عن الأداء الاقتصادي، والمحاسبة الاجتماعية للتعبير عن الأداء الاجتماعي .

ج- **مدخل (Clark Abt) :** عد النموذج أولاً على شكل (تقرير دخل اجتماعي وتقرير مركز مالي اجتماعي) ويعد بصورة مستقلة ، عن القوائم المالية التقليدية ، وطور النموذج بعد ذلك بدمج كل من النظام الاقتصادي والاجتماعي معا، ليصبح النموذج على شكل تقريرين مدمجين (تقرير دخل اقتصادي - اجتماعي، و تقرير مركز مالي اقتصادي - اجتماعي) وذلك بهدف الربط بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية . وتضمن المدخل أربع مجالات للأنشطة الاجتماعية ، وهي : (العاملون ، الزبائن ، المجتمع ، حملة الأسهم) ، واعتمد المدخل على؛ القياس النقدي من اجل قياس عناصر كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية، وتحديد قيم الأصول، والالتزامات الاجتماعية ، وفي نفس الوقت، اعتمد المدخل في تقسيم عناصر الأنشطة الاجتماعية ذات الأسعار السوقية ، على القيمة الحالية ، أو ذات القيمة الاستبدالية للعنصر محل القياس ، أما عناصر الأنشطة الاجتماعية الغير سوقية، فيتم تقييمها على أساس تكلفة الفرصة البديلة ، وهذا سيؤثر بدوره على موضوعية قياس تلك العناصر . ويعتبر مدخل (Abt) أول مدخل شامل لقياس جميع أوجه مجالات النشاطات الاجتماعية، وهذا الشمول ، عقد عملية القياس المالي نوعاً ما، ذلك ان بعض النشاطات الاجتماعية يصعب قياسها .

د- **مدخل بدوي:** ويتكون من أربعة قوائم للتقرير والإفصاح شاملة قياس معظم المجالات للأنشطة الاجتماعية المعروفة ، للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية بما يضمن توفير المعلومات المطلوبة لكل اصحاب المصلحة الخارجيين المستفيدين من التقارير الاجتماعية ، وتتمثل التقارير في كل من (تقرير الربح المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية ، و تقرير المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمة الاجتماعية ، و تقرير الأداء الاجتماعي المتعدد الأبعاد ، و التقرير المالي لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية) ، ويحتاج هذا المدخل إمكانيات فنية ومادية كبيرة ، من اجل قياس العديد من التأثيرات الموجبة، والسالبة لمختلف المجالات للأنشطة الاجتماعية ، إضافة إلى صعوبة تطبيقه من قبل المحاسبين أنفسهم ، وبالتالي لا يمكن تعميمه، وتطبيقه على مختلف المؤسسات .

2: مداخل قياس عناصر الكلف الاجتماعية (مدخل التكلفة)

أ- **مدخل (Linowese)** : ويطلق عليه اسم (قائمة النشاط الاقتصادي - الاجتماعي) ، وتقسم الكلف المترتبة عن النشاطات الاجتماعية إلى ثلاث مجموعات ؛ الأولى تهتم بتكاليف العاملين ؛ والثانية تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة ؛ والثالثة تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالإنتاج ، وتقسم التكاليف الاجتماعية فيه إلى نوعين : النوع الأول يتمثل في التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية في سبيل تحقيق أهداف اجتماعية ، بينما النوع الثاني هي التكاليف التي تنفقها المؤسسة ، أو كان يجب إن تنفقها في مجال معين من المجموعات الثلاث السابق ذكرها ، حيث تمثل (الأضرار الاجتماعية) . وقد اهتم هذا المدخل بالأنشطة الاجتماعية الاختيارية حصراً ، وذلك في مجال المورد البشري ، ومجال البيئة ومجال المنتج ، باعتبار تلك الأنشطة موارد مضي بها ، في سبيل تحقيق منافع للمجتمع ، من غير الأنشطة الاجتماعية الملزمة بنص القانون وبصورة إجبارية ، وبالتالي لا تدرج من ضمن قائمة النشاط الاقتصادي الاجتماعي.

ب- **مدخل عبد المجيد** : ويطلق عليه اسم (حسابات الأرباح والخسائر المالية - الاجتماعية) ، حيث يقسم الأنشطة الاجتماعية إلى مجالات أربعة ؛ (مجال العاملين و مجال البيئة و مجال حماية المستهلك و مجال الرقابة على التلوث) ، والإفصاح عن تلك المجالات الأربع فيه يقتصر على الكلف الاجتماعية ، دون المنافع المتحققة منها ، وذلك لصعوبة قياس تلك المنافع الاجتماعية ، ويعتبر النموذج من الناحية العملية سهل الإعداد ومن الممكن تطبيقه ويهتم النموذج بالأداء الكلي للوحدة الاقتصادية ، سواء الاقتصادي منها أو الاجتماعي .

ج- **نموذج الفضل** : صمم النموذج لمنشآت الأعمال العراقية ، وتم دمج العمليات الجارية الاقتصادية والاجتماعية في تقرير واحد أطلق عليه اسم (تقرير كشف العمليات الجارية الاقتصادية - الاجتماعية) ، وقسمت فيه الأنشطة الاجتماعية إلى مجالات أربع هي (مجال العاملين و مجال التفاعل مع البيئة و مجال حماية المستهلك و مجال الرقابة على التلوث) ، حيث تعد نتائج النشاطات الاجتماعية ، بعد نتائج النشاطات الاقتصادية ، واعتمد النموذج على القياس النقدي للكلف الاجتماعية ؛ اختيارية ، او الزامية مع متطلبات النظام المحاسبي الموحد المطبق على مؤسسات الأعمال العراقية .

وترى الباحثة أن تعدد نماذج الإفصاح عن المحاسبة الاجتماعية جاء من إشكاليات حول التعقيدات المتزايدة التي قد تنشأ للشركات نتيجة الأعمال غير القانونية من جراء تقديم معلومات غير صحيحة للمحاسبين والمدققين والتي قد تؤدي إلى القرار الخاطي الذي تتخذه الإدارات وأصحاب المصلحة .

المبحث الثالث - التحفظ المحاسبي

د- يعد التحفظ المحاسبي من قواعد وممارسات إعداد التقارير المالية الراسخة للشركات، التي تتطلب الحذر من قبل الشركات للتعامل مع حالات عدم اليقين والظروف الخطرة (El-Habashy, 2019 : 1) . إذ تعد حالة عدم اليقين صعوبة وهامة في نفس الوقت على المستويين الكلي تتولد عن مجالات النشاطات الاجتماعية . وقد اقتصر القياس على تكاليف تلك الأنشطة دون المنافع، ويعد النموذج سهل التطبيق سيما أنه جاء منسجماً

والمستوى المؤسسي ، ويمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية فضلاً عن اتخاذ القرار الإداري والاستثمار والتوظيف والإعلان (Haque & et all , 2019 : 773) . فالتحفظ المحاسبي هي أداة يستخدمها المحاسبون من خلال التعامل مع الخسائر المتوقعة حدوثها بنظر الاعتبار قبل وقوعها وعدم أخذ الأرباح المتوقعة حدوثها بنظر الاعتبار إلا عند تحققها فعلاً (حسين واخرون ، 2020 : 66).

ويميل تاريخ المحاسبة باتجاه التحفظ ، وأن المحفز لهذا التوجه هو افتراض أن المستقبل مجهول تماماً ، فيما أن المحاسبة تتعامل كلياً مع الماضي ، إذن لا يمكن إعداد ميزانية عمومية تحمل أرقاماً مستقبلية ولعل التقلبات الاقتصادية وتفاوت الإدارة ساهمت بشكل فاعل في تبني المحاسبة قواعد صارمة للاعتراف والتي تعد بمثابة سلاح في يد المحاسب لمواجهة المسائلين (جاسم ، 2020 : 6).

أولاً : مفهوم التحفظ المحاسبي

اثار مفهوم التحفظ المحاسبي جدلاً مثيراً في الأوساط المحاسبية بداية القرن الماضي ولازال كذلك حتى يومنا هذا ، وبالرغم من الانتقادات الموجهة إليه، إلا أن دوره مهما في الممارسات المحاسبية ، إذ إنه أهم المبادئ المستخدمة للتقييم في المحاسبة ، فضلاً عن تأثيره في ممارسات المحاسبة منذ فترة ليست بقليلة وذلك للشك في التقارير المالية في فترات سابقة، فأصبح الالتزام بهذا المبدأ أساساً للتمايز بين الشركات في درجة الشفافية للقوائم المالية ، فضلاً عن أنه أصبح معياراً لتصنيف البلدان حسب درجة تحفظها المحاسبي (عوجة ، 2017 : 227).

أن الإجراء الاحترازي يتم تطبيقه من خلال الاعتراف الفوري بالمصروفات أو الخسائر التي قد تحدث ، ولكن لا يتم الاعتراف على الفور بالإيرادات أو المكاسب التي سيتم استلامها، وهذا ما يطلق عليه التحفظ المحاسبي (Pasupati, 2020 : 1).
و التحفظ عموماً يتطلب درجة أعلى من التحقق لتحديد الأخبار الجيدة مثل الربح مقابل الأخبار السيئة ، مثل الخسارة. وبالإضافة لكونه يعتمد على التحفظ والاختيار المحدد واستخدام السياسات المحاسبية المتسقة التي تؤدي إلى التقليل من صافي أصول الشركة للتحفظ على الخسارة والربح ، فانه يستند إلى الميزانية العمومية ، في محاولة التقييم للتقليل من تقدير الأصول أو المبالغة في تقدير التزامات التقارير المالية (Kootanaee, 2013 : 302).

و يقصد بالتحفظ المحاسبي بانه حالة عدم التأكد التي تحيط بعملية إعداد القوائم المالية، حيث ينعكس إلى الميل بالاعتراف المبكر بالعمليات غير الملائمة مع تدني قيمة صافي الدخل وصافي الموجودات (حسين ومصطفى ، 2015 : 66)، وعرفت التحفظ المحاسبي بأنه الانخفاض المستمر للقيمة الدفترية، لحق الملكية، عن القيمة السوقية من فترة لأخرى (فرهان ، 2017 : 338). كما عرفت التحفظ المحاسبي من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB: Board Standards Accounting Financial) بأنه ردة فعل حذرة من قبل الشركات اتجاه المخاطر وحالات عدم اليقين التي تواجههم لضمان كون هذه المخاطر والحالات قد أخذت بنظر العناية وبشكل كاف (المشهداني وحמיד ، 2017 : 365) .
وعرفت مجلس معايير المحاسبة الدولية التحفظ المحاسبي بأنه عبارة عن أخذ ما ينبغي من الحيطة والحذر عند ممارسة القواعد والأحكام الهامة ، لجعل التقديرات المطلوبة في مواجهة ظروف عدم التأكد بحيث لا يتم المبالغة في زيادة قيمة الموجودات والدخل أو تخفيض قيمة المطلوبات والمصاريف (حسين واخرون ، 2020 : 66).

ثانياً :أنواع التحفظ المحاسبي

للتحفظ المحاسبي نوعان ذكرهما الباحثون وهما:

1. التحفظ غير المشروط: و يطلق عليه التحفظ القبلي ، و هو ينتج عن اختيار أسلوب محاسبي معين قبل بدء العمل ، وذلك عند التعامل مع الموجودات والمطلوبات ، وما ينتج عنها من ظهور لقيمة دفترية ، لصافي موجودات أقل من القيمة السوقية ، على مدار عمر هذه الموجودات أو تلك المطلوبات ، ومن أمثلتها اختيار طريقة الاعتراف بدلاً من الرسملة لمعالجة مصروفات البحوث والتطوير بحيث يتم تحميلها بوصفها مصروفات على الربح المحاسبي بدلاً من رسملتها وإظهارها كأصل من الأصول في قائمة المركز المالي (فرهان ، 2017 : 339).
2. التحفظ المشروط : يطلق عليه أحيانا التحفظ البعدي ، و يعني التحفظ الحاصل عن تخفيض القيمة الدفترية لصافي الموجودات حال حدوث بعض الظروف غير المرغوب فيها ، مع عدم حدوث العكس ، بمعنى آخر زيادة القيمة الدفترية

لصافي الموجودات حال حدوث بعض الظروف المرغوب فيها، ومن أمثلة هذا النوع من التحفظ؛ طريقة الكلفة أو السوق، أيهم أقل لتقييم المخزون، وطريقة معالجة انخفاض قيمة الموجودات طويلة الأجل (Al-Said, 2020: 48).
ان العلاقة بين التحفظ غير المشروط و التحفظ المشروط تكون سلبية، أي أنه إذا كانت هناك تحفظ غير مشروط، فلا وجود لتحفظ مشروط، فعلى سبيل المثال، عندما يتم الاعتراف بتكلفة البحث والتطوير على أنها تكلفة (وليس أصلاً)، فإنه سيتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول غير المطلوبة في الفترة المستقبلية (Kootanaee, 2013: 303).

ثالثاً: أهمية التحفظ المحاسبي

ظهرت الحاجة إلى التحفظ المحاسبي مع ظهور نظرية الوكالة وذلك لحل المشاكل التي تظهر بين المديرين وحملّة الأسهم، فهو يمثل مبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي الأخذ بنظر الاعتبار جميع المصاريف والخسائر المتوقعة حدوثها مع عدم الأخذ بنظر الاعتبار كافة الأرباح والإيرادات إلى أن يتم تحقيقها فعلاً (عبدالرحمن وآخرون، 2017: 361).
ونكمن أهمية التحفظ المحاسبي في عدة نقاط يمكن تلخيصها بالآتي:

1. يقيد السلوك الانتهازي للمديرين لضمان مصالح المساهمين ويعزز قيمة الشركة.
2. يؤثر إيجاباً على المعلومات المحاسبية التي تنعكس في قرارات المستثمرين (El-Habashy, 2019: 1).
3. يلعب دوراً مهماً في الحد من السلوكيات المتنافسة للمديرين كمزودي معلومات وتقدير الحد الأدنى للدخل من قبل المستثمرين والدائنين باعتبارهم أهم ذوي المصلحة (Al-Abedi & et all, 2022: 273).
4. يعزز التحفظ المحاسبي مصداقية القوائم المالية، وزيادة مستوى الملائمة للمعلومات المحاسبية.
5. يقلل أيضاً من المخاطر الأخلاقية وقضايا الاختيار السلبية بين الإدارة والمستثمرين والمقرضين (Haque & et all, 2019: 773).
6. ينظم ويتحكم في الشركة لخلق قيمة مضافة أعلى لأصحاب المصلحة.
7. يمكن للمساهمين الحصول على المعلومات بناء على ما يريدون (Pasupati, 2020: 2).
8. يساعد على عدم افلاس وإنهيار الشركات.
9. يستخدم التحفظ المحاسبي كدفع لتخفيف حالة عدم اليقين للتكهنات، والتوقعات المتعلقة في إعداد القوائم المالية.
10. التحفظ المحاسبي؛ هو الأداة المناسبة لمواجهة حالة عدم اليقين التي يتعرض لها المحاسب في إعداد القوائم المالية. (عوجة، 2017: 227).

رابعاً: دوافع استخدام التحفظ المحاسبي

يعد التحفظ المحاسبي من القيود التي فرضتها حالة عدم اليقين التي تحيط في بيئة الأعمال، على القوائم المالية، وللتعرف على صدق ونتيجة هذا القيد، يجب معرفة الظروف التي تؤدي لاعتماده، فهناك إساءة فهم حول مفهوم التحفظ المحاسبي، إذ إن وجود هذا القيد سيكون مشروطاً بظروف عدم اليقين، فعندما يكون هناك شك في بعض الظروف المحيطة، والتي بدورها تعطي القيد مكانته في تقديم دليلاً موضوعياً ففي حالة انعدام الشك فلا حاجة لاستعمال ذلك القيد (جاسم، 2020: 5).

وهناك مجموعة من الدوافع التي أدت إلى استخدام التحفظ المحاسبي وهي:

1. التعاقد: للتحفظ المحاسبي أهمية في تقييد السلوك الانتهازي للمدراء، عند إعداد التقارير المالية، وعدم استخدام التحيز الإداري، لأن تطبيق التحفظ المحاسبي بشكل ثابت، ومتناسق من فترة لأخرى سيؤدي إلى إزالة تحيز الإدارة، نحو الإفصاح عن الأرباح الإيجابية فقط، فضلاً عن زيادة قيمة الشركة من خلال تقييد المدفوعات الانتهازية من قبل المدراء لأنفسهم، فضلاً عن الأطراف الأخرى، حيث يتم توزيع الزيادة في القيمة بين كل الأطراف، وبالتالي تحقيق الرفاهية للجميع (المشهداني وحמיד، 2017: 366).

2. التقاضي : أن أحد الأسباب التي تجعل إدارة الشركات تستخدم التحفظ المحاسبي لتخفيض احتمال التعرض للنقاضي ، حيث أن تخفيض الموجودات قد يؤدي إلى تخفيض فرص التعرض إلى التقاضي، بالمقارنة مع ما يتم من مبالغة في قيم الموجودات ، وبالتالي فإن إدارة الشركات لها دوافعها للإفصاح عن الأرباح والموجودات بشكل متحفظ ، ومن جهة أخرى فإن مدققي الحسابات لهم دوافعهم أيضا في تدقيق الشركات بشكل متحفظ ، على اعتبار أن التقارير المالية إذا كانت غير متحفظة سوف تقود إلى التقاضي وبهذا سيواجه نتائج سلبية أيضا (Sejati & Jones : 2019) ..
3. الضريبة : للضرائب دور في تقديم دافع للشركات لقيامها بإجراء تناسب بين الدخل المحاسبي المفصح عنه مع الضريبة ، إذ كلما كانت الشركة مربحة ، ومبلغ فائدة القرض قد تم تغطيته فإن الشركة يكون لديها دخل خاضع للضريبة ، وبالتالي فإن العلاقة بين الإفصاح والدخل الخاضع للضريبة يقدم حافز لتأجيل الدخل في سبيل تخفيض مبلغ الضريبة (Latif & et all , 2020 : 1143).
4. التنظيم المحاسبي : قد تؤدي الخسائر المتحققة للمبالغة في الربح المحاسبي، وصافي الموجودات إلى تأثيرات سلبية على المجتمع ، وبالنظر لكون واضعي القوانين، والمعايير يتصدون للمسؤولية السياسية عن نتائج تطبيق تلك المعايير ، فهم يقررون معايير محاسبية متحفظة، لتجنب الأضرار التي قد تؤثر بسمعتهم المهنية ، وبالتالي فإن التحفظ المحاسبي يستخدم من قبل صانعي المعايير كوسيلة تحد من تعرضهم للضرر (Al-Said, 2020 : 49).

خامسا : مقاييس التحفظ المحاسبي

- يمكن تلخيص أربعة مقاييس للتحفظ التي تعد من أكثر المقاييس شيوعا في أغلب أدبيات المحاسبة المتوفرة وكما يأتي:
1. **إنموذج (Basu, 1997) :** يعرف أيضا بمقياس العلاقة بين الأرباح وعوائد الأسهم ، يفترض هذا الأنموذج أن التحفظ المحاسبي يقتضي درجة أعلى للتحقق من المكاسب ، مقارنة بالخسائر (فهو اساس التحفظ المحاسبي) إذ أن المكاسب تؤدي لزيادة صافي الأصول ، بينما تؤدي الخسائر إلى خفضها ، أما قياس التحفظ ؛ فيتم من خلال ملاحظة سرعة استجابة المحاسبة لتلك المكاسب والخسائر ، فالتحفظ يعمل على عدم تماثل توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية ، إذ أن الأخبار السيئة تنعكس في الأرباح بشكل أسرع من الأخبار الحسنة ، وقد تنبأ (Basu) إن الأسهم السالبة سوف تنعكس عوائدها بشكل كامل في أرباح الفترة نفسها، بينما عوائد الأسهم الموجبة ستنعكس بشكل غير كامل في نفس الفترة (Pasupati, 2020 : 3).
 2. **المدخل المستند للمستحقات :** تمثل المستحقات الفارق بين التدفق النقدي التشغيلي وصافي الأرباح ، إذ أن ظهور المستحقات بالقيمة السالبة عبر مدة زمنية معينة ، ويشير بذلك إلى استمرارية التدفقات النقدية أكثر من الأرباح ، بمعنى آخر ؛ أن السياسات المحاسبية المتحفظة تعمل على خفض أرباح الشركة المعلن عنها ، بينما تبقى التدفقات النقدية باستمراريته لتوافر أرباح جيدة غير معترف بها (حمدان ، 2012 : 25).
 3. **مقياس التحفظ المستند على القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية :** في هذا المقياس يتم التركيز على التحفظ في قائمة الميزانية ، ويتم التعبير عنه بنسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية . حيث يوصف التحفظ المحاسبي كتوقع بأن القيمة السوقية للأسهم تتجاوز القيمة الدفترية للأسهم في المديات الطويلة ، وبمعنى آخر كلما كانت القيمة السوقية أكبر من القيمة الدفترية لحقوق الملكية دل ذلك على وجود التحفظ (جاسم ، 2020 : 8).

سادسا : إيجابيات وسلبيات التحفظ المحاسبي

يذكر الباحثون إيجابيات استخدام التحفظ المحاسبي بما يأتي:

1. أن التقارير المحافظة يمكن أن تلعب دورا مهما في تقليل قضايا التمثيل وعدم تناسق المعلومات وبعبارة أخرى ، يمكن أن يكون التحفظ في التقارير المالية معيارا مهما وبديلا لبعض آليات الحوكمة ، لأن الممارسات المحافظة في السلوك المتفائل للمديرين ، تقلل من مشكلات الوكالة ويمكن أن تحيد السلوك المحافظ للمدير وتزيله وتحد من المدفوعات الانتهازية للمدير لنفسه قدر الإمكان لزيادة القيمة (El-Habashy , 2019: 1).

2. يحافظ على التوازن بين استخدام المعلومات المحاسبية فهو يقلل من فرص إدارة الأرباح بسبب الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب وتأخير الاعتراف بالأرباح. كما أنه يقلل من فرص سلوك الإبلاغ المالي الانتهازي , (Haque & et all : 773 : 2019).
3. ان استخدام التحفظ المحاسبي في مجال المحاسبة يؤدي إلى مخرجات محاسبية تمتاز بالموضوعية نوعا ما ، أي ان ما ينتج النظام المحاسبي من معلومات محاسبية تكون عادة معبرا عنها وفق معايير المحاسبة الصادرة (Al-Said,2020 :48).
4. يساهم استعمال التحفظ المحاسبي إلى ما من شأنه أن يؤدي إلى تجنب المحاسبين لمخاطر نشر معلومات قد يثبت فيما بعد عدم صدقها ، وان مخاطر عدم نشر المعلومات المحاسبية، قد يثبت فيما بعد أنها معلومات صادقة.
5. يحتاج مستخدمي القوائم المالية إلى شيء من هامش الأمان لحماية أنفسهم من أية نتائج عكسية ، وبذلك فهم يفضلون الأرقام المتحفظة ، ظناً منهم أن الأرقام غير المتحفظة قد تؤدي إلى نتائج سلبية (عوجة ، 2017 : 227).

وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أن هناك مجموعة من العيوب والانتقادات التي وجهت إليه ومنها :

1. يتعارض استخدامه مع بعض مبادئ المحاسبة، والخصائص النوعية الفرعية للمعلومات المحاسبية ، فعلى سبيل المثال منها الحيادية والقابلية للمقارنة والثبات والعرض الصادق (4 : 2020 , Pasupati).
2. يؤدي استخدامه إلى تضليل وتشويه المعلومات المحاسبية من خلال عرضها بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية، مما يؤدي إلى تشويه الإيرادات والمصروفات للشركة (Sejati & Jones : 2019).
3. أن تخفيض قيمة الموجودات والإيرادات وزيادة قيمة المصروفات والمطلوبات والمبالغة بها سيؤدي لنتائج لا تقل خطورة عن المبالغة في زيادة قيمة الموجودات والإيرادات وتخفيض قيمة المطلوبات والمصروفات ، وبالتالي سترتب على هذه الأفعال ضرر ببعض الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات المحاسبية (Latif & et all , 2020 : 1143).
4. يستخدم المحاسبون التحفظ المحاسبي في كثير من الأحيان لتوقي المسألة التي ربما يتعرضون لها ، دون الأخذ بنظر الاعتبار، ما إذا كان هذا العمل يحقق مصالح الأطراف الأخرى أو يلحق ضرر بهم (حسين وآخرون ، 2020 : 67).

المبحث الرابع-(الجانب التطبيقي)

نعرض في هذا المبحث تحليل نتائج إجابات عينة البحث من خلال استمارة الاستبانة للتعرف على علاقة متغير المحاسبة الاجتماعية كمتغير مستقل بالمتغير التابع التحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة باستخدام الأساليب الإحصائية ومن أجل إثبات فرضيتي البحث ، وتحقيق أهدافه.

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تمثلت تلك الأساليب بالآتي:

- 1- التكرارات والنسب المئوية : لوصف متغيرات الدراسة وتشخيصها .
- 2- الوسط الحسابي : لتحديد مستوى الإجابة لمتغيرات البحث .
- 3- الانحراف المعياري : لقياس معامل التشتت عن الوسط الحسابي .
- 4- معامل الارتباط (سبيرمان) لقياس علاقة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير المعتمد .
- 5- الانحدار البسيط : لقياس التأثير المعنوي للمتغير المستقل في المتغير المعتمد .
- 6- معامل التحديد (R^2): لتوضيح مقدار التغيرات في المتغير المعتمد، التي يستطيع تفسيرها بواسطة المتغير المستقل.
- 7- إختبار (F): لاختبار مدى معنوية نموذج الانحدار بكامله.
- 8- إختبار (T): لاختبار مدى معنوية تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع.

ثانياً : وصف المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة.

تم اختيار عينة عشوائية من معمل ابن سينا للصناعات الكيماوية التابع للشركة العامة للصناعات التعدينية اذ بلغت (50) موظف من العاملين فيه موزعين على اقسام المحاسبة والموارد البشرية وخدمة الزبائن كونهم قادرين على وصف واقع ابعاد الموضوع ولتحقيق اهداف البحث ، ويصف الجدول (1) خصائص عينة البحث بعد احتساب التكرارات والنسبة المئوية للبيانات،حيث يلاحظ ان نسبة الذكور قد شكلت 80% واغلبهم في الفئة العمرية (51-60) سنة ،وان مؤهلاتهم تساعدهم في ادراك فقرات الاستبيان وكانت نسبة 50% منهم بخدمة (21-30).

جدول (1) الأعداد والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين حسب فئات المتغيرات الشخصية والوظيفية

ت	المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
1	النوع	ذكر	40	80%
		أنثى	10	20%
2	العمر	30 سنة فأقل	5	10%
		40 - 31	15	30%
		50 - 41	10	20%
		60 - 51	18	36%
		أكثر من 60 سنة	2	4%
3	المؤهل العلمي	اعدادية	25	50%
		دبلوم	16	32%
		بكالوريوس	4	8%
		دبلوم عالي	4	8%
		دراسات عليا	1	2%
4	عدد سنوات الخدمة	10سنوات فأقل	4	8%
		11 - 20 سنة	16	32%
		21- 30 سنة	25	50%
		أكثر من 30 سنة	5	10%

ثالثاً: وصف وتشخيص متغيرات البحث :

من خلال إجابات العينة المبحوثة يتم وصف وتحليل فقرات الإستبانة لمتغيرات البحث على ضوء الانحراف المعياري والوسط الحسابي ، وكما موضح تفصيلها بالاتي :

أ- وصف وتحليل استجابات المبحوثين للمتغير محاسبة المسؤولية الاجتماعية بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري: عبرت إجابات العينة لمتغير محاسبة المسؤولية الاجتماعية عن وسطاً حسابياً عاماً إذ بلغ (4.63)، وهو أعلى من الوسط المعياري الذي يبلغ (3) ، وبانسجام عالي في الإجابات يؤكد انخفاض الانحراف المعياري (0.54). أما على صعيد الفقرات فقد قيس هذا المتغير من خلال اثني عشر فقرة مثلت اهتمامات محاسبة المسؤولية الاجتماعية الاربع و كانت النتائج حولها قد بينت ان أعلى قيمة حققتها الفقرة الرابعة ، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.58) ، وكان الانسجام في الإجابة ذو تشتت منخفض يعكسه الانحراف المعياري البالغ (0.57) وبنسب مئوية تميل للاتفاق بلغت (92%) ، وهو الأمر الذي يعكس ان المبحوثين يؤكدون على ان الشركة تقوم باستخدام الآلات الأقل تسبباً في تلوث البيئة حتى وإن كانت تكاليفها مرتفعة. وكما موضح في الجدول (2)

جدول (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير المستقل (محاسبة المسؤولية الاجتماعية)												
ت	العبارات	اتفق تماما 5		اتفق 4		محايد 3		لا أتفق 2		لا أتفق بشدة 1		الانحراف المعياري
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
المحور الأول : الاهتمام بالموارد البشرية العاملة فيها												
1	تقوم الشركة بتنظيم دورات تدريبية للعاملين لرفع قدراتهم وكفاءتهم	21	42%	28	56%	1	2%	-	0%	-	0%	0.57
2	تراعي الشركة التفاوت في قدرات ومواهب العاملين فيه من خلال منح الحوافز .	28	56%	21	42%	1	2%	-	0%	-	0%	0.54
3	تتبع الشركة سياسة محددة للترقيات، تعترف بقدرات ومهارات العاملين محققة فرص متساوية للترقية . .	35	70%	15	30%	-	0%	-	0%	-	0%	0.46
المحور الثاني : الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية												
4	تقوم الشركة باستخدام الاجهزة الأقل تلويثاً للبيئة، حتى إن كانت تكاليفها مرتفعة.	27	54%	21	42%	2	4%	-	0%	-	0%	0.57
5	تقوم الشركة بمحاولة التقليل من استنفاد الموارد الطبيعية.	32	64%	14	28%	4	8%	-	0%	-	0%	0.64
6	تقوم الشركة باستخدام الآلات الأكثر اقتصاداً للطاقة.	20	40%	27	54%	2	4%	1	2%	-	0%	0.65
المحور الثالث : الاهتمام بخدمة المجتمع												
7	تقوم الشركة بتقديم المساعدات والمنح التعليمية لأفراد المجتمع.	34	68%	14	28%	2	4%	-	0%	-	0%	0.57
8	تقوم الشركة بالتبرع للجمعيات الخيرية والمراكز الثقافية والأندية الرياضية. التي تواجه المنظمة.	23	46%	27	54%	-	0%	-	0%	-	0%	0.50
9	تساهم الشركة بمشاريع تتعلق بتشغيل الأيدي العاملة العاطلة عن العمل	36	72%	12	24%	2	4%	-	0%	-	0%	0.55
المحور الرابع : الاهتمام بكسب رضا المستهلكين												
10	تقوم الشركة بالبحوث التسويقية لتحديد إحتياجات المستهلكين وتطلعاتهم.	26	52%	16	32%	8	16%	-	0%	-	0%	0.75
11	عدم استخدام مواد غير صحية في عمليات التعبئة والتغليف .	23	46%	27	54%	-	0%	-	0%	-	0%	0.50
12	يقوم قسم الشكاوى بالرد على شكاوى العملاء وقيامه بالإستجابة المناسبة لها.	28	56%	21	42%	1	2%	-	0%	-	0%	0.54
الإجمالي												
												0.54

ب- وصف وتحليل استجابات المبحوثين للمتغير التابع (التحفظ المحاسبي) بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

عبرت إجابات العينة لهذا المتغير وسطاً حسابياً عاماً إذ بلغ (4.55)، وهو أعلى من الوسط المعياري الذي يبلغ (3) ، وبانسجام عالي في الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (0.41) .

أما على صعيد الفقرات فقد قيس هذا المتغير من خلال اثني عشر فقرة مثلت محاور اهداف التحفظ المحاسبي وكانت النتائج حولها قد بينت ان أعلى قيمة حققها الفقرة الثامنة ، إذ بلغ الوسط الحسابي (4.80) ، وكان الانسجام في الإجابة ذو تشتت منخفض يعكسه الانحراف المعياري البالغ (0.40) الأمر الذي يعكس ان المبحوثين يؤكدون على يمكن للتحفظ أن يخفف من مخاطر انهيار المؤسسات المالية الناتجة عن سوء استخدام السياسات المحاسبية في ظل الأزمات المالية و كما موضح في جدول(3).

جدول (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغير التابع (التحفظ المحاسبي)												
ت	العبارات	اتفاق تماماً		اتفاق		محايد		لا أتفق		لا أتفق بشدة		الانحراف المتوسط الحسابي
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	
المحور الأول : تقليل درجة عدم التأكد												
1	يعد التحفظ المحاسبي أداة مناسبة لمواجهة حالة عدم التأكد التي يتعرض لها المحاسبين .	41	82 %	9	18 %	-	0%	-	0%	-	0%	0.3 9
2	استخدام سياسة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية تساهم في تخفيض درجة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات.	25	50 %	21	42 %	4	8%	-	0%	-	0%	0.6 4
3	استخدام سياسة التحفظ المحاسبي يساهم في توجيه سلوك متخذي القرارات في اتجاه عدم التحيز للأطراف ذات العلاقة داخل المؤسسة.	26	52 %	19	38 %	5	10 %	-	0%	-	0%	0.6 4
4	يعد التحفظ المحاسبي أداة مناسبة لمواجهة حالة عدم التأكد التي يتعرض لها المحاسبين .	29	58 %	16	32 %	5	10 %	-	0%	-	0%	0.6 8
المحور الثاني : تقليل مخاطر الالتزام المالية												
5	كلما زادت الأزمات المالية زادت الدوافع لاستخدام التحفظ المحاسبي كخيار رئيسي للمحاسبين.	27	4%	11	22%	11	22%	1	2%	-	0%	0.90
6	الأزمات المالية دائماً ما تؤدي في النهاية إلى التأكيد على التحفظ المحاسبي باعتباره الوسيلة الأساسية للنجاة بالنسبة للمحاسبين.	23	6%	13	26%	13	26%	1	2%	-	0%	0.89
7	ممارسة التحفظ المحاسبي يساعد في تقليل حدة القرارات في ظل الأزمة المالية والتقلبات الاقتصادية.	30	0%	18	36%	2	4%	-	0%	-	0%	0.58
8	يمكن للتحفظ أن يخفف من مخاطر انهيار المؤسسات المالية الناتجة عن سوء استخدام السياسات المحاسبية في ظل الأزمات المالية.	13	20 %	0	0%	4	6%	4	6%	-	0%	0.40
المحور الثالث : تقليل اثر التقلبات الاقتصادية												
9	أسهمت درجة التحفظ المحاسبي الموجودة في القوائم المالية للمؤسسة في التعامل مع التقلبات الاقتصادية.	13	26 %	25	50 %	12	24%	-	0%	-	0%	0.7 3
10	يتم استخدام سياسة التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية في ظل حالة عدم التأكد التي يواجهها المحاسب عند التطبيق العلمي في الأحداث الاقتصادية في القطاع	18	36 %	24	48 %	7	14%	1	2%	-	0%	0.7 5
11	مقاييس المحاسبة المتحفظة تؤدي دوراً هام في توفير معلومات ملائمة لمتخذي القرار في ظل التقلبات الاقتصادية.	26	52 %	19	38 %	5	10 %	-	0%	-	0%	0.44
12	كلما زادت درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية في المؤسسة، كلما دل ذلك على قدرة المؤسسة في التعامل مع التقلبات الاقتصادية في المؤسسة	13	26 %	25	50 %	12	24%	-	0%	-	0%	0.43
إجمالي التحليل												
												0.41 4.55

رابعاً: علاقة الارتباط بين متغيرات البحث

يتم اختبار الفرضية الاولى والتي نصت: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية بمجالاتها (الموارد البشرية , المجتمعية , كسب الزبائن) مع التحفظ المحاسبي , لذا سيتم تحليل هذه الفرضية من خلال معامل الارتباط (سبيرمان) بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية و التحفظ المحاسبي, وقد اظهرت النتائج من خلال النظام الاحصائي (SPSS v25) النتائج الآتية:

جدول (4) علاقات الارتباط بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية بمجالاتها الاربعة والتحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة

الدافعية الألهامية X4		مراعاة الفردية X3		X2 التحفيز الفكري		التأثير المثالي XI		محاسبة المسؤولية الاجتماعية
t	r	t	r	t	r	t	r	التحفظ المحاسبي
4.1	0.62**	4.3	0.65**	4.46	0.64**	4.81	0.69**	
r= 0.72** t=5.44								
قيمة (t) الجدولية بمستوى دلالة 3.36 = (0.01)								
قيمة (t) الجدولية بمستوى دلالة 2.01 = (0.05)								

اظهرت النتائج في الجدول (4) ان علاقات الارتباط من خلال اختبار هذه العلاقات بمقياس (t) المبينة هي علاقة ارتباط معنوية ايجابية بين المتغير المستقل (محاسبة المسؤولية الاجتماعية) وبين المتغير التابع (التحفظ المحاسبي) , وقد بلغت قيمة الارتباط (0.72^{**}) ولتأكيد هذه العلاقة جرى مقارنة قيمة (t) المحسوبة مع قيمتها الجدولية وكما مبين في الجدول (4) إذ ظهر ان قيمة (t) المحسوبة البالغة (5.44) هي اكبر من قيمتها الجدولية (3.36) بمستوى دلالة (0.01), وهذا ما يقود إلى قبول الفرضية الاولى والتي مفادها: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية و التحفظ المحاسبي . ولتأكيد علاقة الارتباط جرى تحليل علاقات الارتباط مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية والمتمثلة ب(تنمية الموارد البشرية , خدمة المجتمع , الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية , كسب رضا الزبائن) مع التحفظ المحاسبي , فقد اظهر الجدول الى وجود علاقات ارتباط ايجابية بين الابعاد (تنمية الموارد البشرية , خدمة المجتمع , الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية , كسب رضا الزبائن), والتحفظ المحاسبي وكانت معاملات الارتباط (0.69^{**} , 0.64^{**} , 0.62^{**} , 0.62^{**}) على التوالي, وكانت قيم (t) المحسوبة بلغت (4.81 , 4.46 , 4.3 , 4.1) على التوالي, وهي اكبر قيمتها الجدولية البالغة (3.36) بمستوى دلالة (0.01), وحدود ثقة (99%) مما يعني وجود علاقة ارتباط ايجابية معنوية ذات دلالة احصائية بين مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية والمتمثلة ب(تنمية الموارد البشرية , خدمة المجتمع , الاهتمام بتنمية الموارد الطبيعية والبيئية , كسب رضا الزبائن) مع التحفظ المحاسبي وبهذا تحقق الفرضية الرئيسة الاولى من فرضيات البحث.

خامساً: علاقة التأثير بين متغيرات البحث:

يتم اختبار فرضية التأثير الأساسية والتي مفادها (تؤثر مجالات محاسبة الموارد البشرية ايجابياً ومعنوياً في التحفظ المحاسبي) وسيجري التحقق من هذه الفرضية من خلال تحليل الانحدار البسيط . وبعد حصر النتائج التي ولدتها الاستبانة الموزعة على العينة المبحوثة, وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير المستقل (محاسبة الموارد البشرية) والمتغير التابع (التحفظ المحاسبي), بحسب معادلة الانحدار الخطي التالية:

$$Y=a+ BX$$

حيث Y = (محاسبة المسؤولية الاجتماعية)

X = التحفظ المحاسبي

a = 0.60

b = 710

جدول (5) تأثير محاسبة الموارد البشرية في التحفظ المحاسبي في الشركة المبحوثة

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	مستوى المعنوية
الانحدار (الجزء المفسر)	2.546	1	2.546	28.41	0.000
الباقى (الجزء غير المفسر)	2.603	28	0.092		
مجموع الانحرافات	5.352	29			
			$R^2=0.51$	$=0.710$	$=0.60$

F الجدولية بمستوى دلالة 0.05=4.5 F الجدولية بمستوى دلالة 0.01=9.3

و الملاحظ من النتائج الاحصائية السابقة ان :

يتضح من الجدول (5)، أن قيمة (F) المحسوبة (28.41)، وكانت هذه القيمة اكبر من قيمتها الجدولية (9.3)، وهذا يعني وجود تأثير لـ (محاسبة المسؤولية الاجتماعية) في (التحفظ المحاسبي) في الشركة المبحوثة. وهذا يدل على أن منحني الانحدار جيد لوصف العلاقة بين المتغيرين. ومن خلال الجدول (5) يمكن ملاحظة الثابت ($=0.60$) والذي يعني وجود (محاسبة المسؤولية الاجتماعية) بما مقداره (0.60) حتى وان كان متغير التحفظ المحاسبي يساوي صفراً. أما قيمة ($=0.710$) فهي تدل على أن تغيراً مقداره (1) في محاسبة المسؤولية الاجتماعية، سيؤدي إلى تغييراً في التحفظ المحاسبي مقداره (0.70) وأشارت قيمة معامل التحديد (R^2) الذي يستخدم في تفسير معادلة الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، والذي كان مقداره (0.51) والذي يعني أن ما مقداره (499) من التباين الحاصل في التحفظ المحاسبي هو تباين مُفسر بفعل تأثير محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وأن (0.49) هو تباين مُفسر من قبل عوامل أخرى كما أشار الجدول (5) إلى المعنوية التي ظهر مقدارها (0,000) في مخرجات النظام الاحصائي، وهو تأكيد إلى وجود تأثير لـ (محاسبة المسؤولية الاجتماعية) في (التحفظ المحاسبي).

وفي ضوء معطيات النتائج السابقة تتحقق الفرضية الثانية الرئيسة للبحث.

النتائج والتوصيات

أولاً النتائج:

أ - نتائج الدراسة الاحصائية

- 1- تاكد وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين محاسبة المسؤولية الاجتماعية و التحفظ المحاسبي في الشركة قيد البحث.
- 2- كشفت نتائج الانحدار تحقق الآتي:
- وجود علاقة تأثير ذات دلالة احصائية لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في التحفظ المحاسبي في الشركة قيد البحث.
3. أسهمت النتائج التي تم التوصل إليها في متن البحث إلى استنتاج أساسي يتمثل بقبول الفرضيات في المنظمة قيد البحث.

ب- نتائج البحث

- 1- إن النظر إلى الشركة بأنها جزء من مجتمع أوسع تتفاعل معه هو الذي أدى إلى طرح الفكر المحاسبي لنظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بسبب تطور وتعدد الأنشطة الاقتصادية المختلفة وزيادة تأثيرها في البيئة ، ذلك أن مخرجات النظم المحاسبية التقليدية قاصرة عن الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية ومدى المنافع الاجتماعية التي تحدثها في المجتمع الذي تعمل فيه.
- 2- تتضمن عمليات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الكشف عن معلومات اجتماعية وبيئية و كيفية تفاعل الشركات مع المجتمع المحيط ، وقضايا تخص الموظفين ، ومدى اهتمام الشركة بالبيئة وغيرها من القضايا الأخلاقية والاجتماعية والبيئية.

- 3- تمثل محاسبة المسؤولية الاجتماعية آخر حلقات التطور للمنظومة المحاسبية في الشركات والتي تعرف بأنها نظام محاسبي يختص في عملية قياس العمليات التي تحدث فيما بين الشركة والبيئة الاجتماعية من حولها.
- 4- تحاكي محاسبة المسؤولية الاجتماعية التطور العام الذي شهدته مفاهيم الاستدامة على الصعيد العالمي ، وان الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية .
- 5- أن المنافع الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج وداخل الشركات وينبغي التأكيد على ان هذه المنافع ممكن ان تأتي بعوائد اقتصادية للشركات من خلال الاستثمار فيها كما هو واضح في محاولة كسب رضا الزبائن المهتمين بقضايا البيئة بالرغم من صعوبة قياسها قياسا نقديا.
- 6- بالرغم من محاولات الفكر المحاسبي المعاصر لابتكار نماذج لقياس منافع الأنشطة الاجتماعية ، الا ان النماذج لاتزال تواجهها الصعوبات التي تتمثل في التعبير عن هذه المنافع بالقياس النقدي.
- 7- أن استخدام التحفظ المحاسبي يعد كحاجز امان لتخفيض حالة عدم التأكد عند إعداد التقارير المالية خاصة في ظل وجود تقلبات اقتصادية مفاجئة.
- 8- أسهمت درجة التحفظ المحاسبي الموجودة في القوائم المالية في المؤسسة في التعامل مع الأزمات المالية إلى حد ما.
- 9- يمكن الاستنتاج بأنه كلما زادت حالات عدم التأكد كما هو متوقع في حالات المحاسبة الاجتماعية كلما زادت الدوافع لاستخدام التحفظ المحاسبي كخيار رئيسي للمحاسبين.
- 10- يمكن للتحفظ أن يخفف من مخاطر انهيار المؤسسة المالية الناتجة عن سوء استخدام السياسة المحاسبية كما في انتهاج سياسة محاسبية غير شفافة في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية .

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة تدريب الإداريين والمحاسبين على مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية و التي تتسجم مع المتغيرات المستجدة في عالم اليوم.
2. ينبغي على الإدارات تشجيع ابتكار نماذج حديثة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية تتسجم مع سياسة التحفظ المحاسبي في الشركات.
3. السعي إلى إيجاد بيئة عمل تهدف الى بناء علاقات تفاعلية مع المجتمع والبيئة لتحقيق اهداف المحاسبة الاجتماعية.
4. الالتزام بمنهج الحياد عند إعداد المعلومات المحاسبية الاجتماعية ، لأنه يعطي صورة أقرب إلى الدقة عن وضع الشركة وينتج معلومات نزيهة وشفافة.
5. عقد دورات تدريبية من أجل تنمية قدرات المدراء وتطوير مهاراتهم ومعارفهم في موضوع التحفظ المحاسبي .
6. تشجيع العاملين على التعرف على مجالات المحاسبة الاجتماعية لكي يكونوا مستعدين لتفعيلها .
7. أن تتبادل الشركات فيما بينها عقد اللقاءات والمؤتمرات وتبادل الخبرات في مجالات المحاسبة المسؤولية الاجتماعية.
8. اجراء المزيد من البحوث المحاسبية في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية للتطور المستمر في مجالاتها وعلاقتها بسياسة التحفظ المحاسبي والتي يمكن ان تشكل اساساً لبحوث مستقبلية.

المصادر :

1. احمد، رزكار علي واخرون(2018) ، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين نوعية الخدمات المصرفية - دراسة ميدانية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية وإدارة كرميان، المجلة العلمية لجامعة جيان - المجلد 2 - العدد 1 .
2. الأسدي، عبدالزهرة عطية عودة و أحمد، اشرف عبد ربه (2017) ، مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصحية - دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في مستشفى الصدر التعليمي في البصرة ، مجلة جامعة ذي قار المجلد 12 - العدد3.
3. بدوي، محمد(2002)، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية -مصر .
4. جاسم ، ببداء فاضل واخرون (2020) ، دور الإفصاح المحاسبي للتكاليف الاجتماعية على قرارات الشراء للمستهلك - بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية العراقية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للأبحاث الإدارية والاقتصادية ، مجلد 12 - عدد 1.
5. جاسم ، مثني روكان (2017)، أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على التحفظ المحاسبي دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية- المجلد (16) العدد 51.
6. حسين ،محمد عبدالكريم واخرون (2020) ، تأثير الأزمات المالية في مستويات التحفظ المحاسبي - أدلة تجريبية من الشركات الصناعية العراقية، جامعة تكريت-كلية الإدارة والاقتصاد- مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية- المجلد (61) العدد (خاص).
7. حمدان ،علام محمد موسى (2012) ، العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية: دليل من الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 8 -العدد 1.
8. الزحيم علاء جميل مكط (2015)، دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17, العدد 1.
9. شرفي ، زكرياء (2015)، محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية باستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية - جامعة ام البواقي.
10. شعبان، سمير عماد (2019)، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في تعزيز جودة تقارير الأعمال المتكاملة ، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة- كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة تكريت .
11. عبد الرحمن ، تانيا قادر واخرون (2017) ، تقدير درجة التحفظ المحاسبي للقوائم المالية في الشركات المدرجة في بورصة عمان باستخدام نموذج Basu، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية- المجلد (3) العدد 39.
12. عوجه ، حسنين كاظم (2017) ، التحفظ المحاسبي وأثره في تقييم أداء المصارف العراقية الخاصة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية -المجلد 19 - العدد 1 .
13. فراهان ، مزبان محمد (2017)، العلاقة بين التحفظ المحاسبي و كفاءة الاستثمار، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية- المجلد (1) العدد (37) .
14. فضل، مؤيد نور، الدوغجي علي(2002)، المشاكل المحاسبية المعاصرة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان،الأردن.
15. فؤاد، نسرين سمير أحمد (2021) ، العائد الاجتماعي لاعاءة تدوير المخلفات الصلبة (دراسة ميدانية)، مجلة كلية الاداب - القاهرة- المجلد 81-العدد 3.
16. اللولو ، محمد سالم (2009) ، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة - الجامعة الإسلامية- غزة.
17. محمد ، به يمان رفيق (2015) ، مدى تطبيق مجالات المحاسبة عن الإلتزامات الاجتماعية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية في شركة بازيان لصناعة السمنت - السليمانية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية - المجلد 5العدد 2.
18. المشهداني ، بشرى نجم عبدالله و حميد انمار محسن (2014)، قياس ممارسة التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 20, العدد 78.
19. الهماشى، صلاح جواد كاظم و الجعيفري ،خضر عباس جبار (2018) ، دور المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في تعزيز علاقة المواطن مع منظمات الأعمال، مجلة نسق - العدد18.

20. Al Amosh , Hamzeh Adel Mohammad & Mansor , Noorhayati (2018) , Sustainability and corporate reporting: a review on environmental and social accounting disclosure, International Journal of Accounting, Finance and Business , V. 3 No. 8.
21. Al-Abedi ,Thamer Kadhim(2022), The Impact of Corporate Governance on Accounting Conservatism in the Financial Statements of Justice Shareholders , Central asia and the caucasus ,Volume 23 Issue 1 .
22. Al-Saidi, Mejbel (2020) , Investigating the Impact of Board of Directors on Accounting Conservatism in Kuwait , International Business Research; Vol. 13, No. 9.
23. Braam , Geert & Peeters, Roy (2018), Corporate Sustainability Performance and Assurance on Sustainability Reports: Diffusion of Accounting Practices in the Realm of Sustainable Development , Corporate Social Responsibility and Environmental Management , No. 25.
24. Brandão, Isac de Freitas & et all (2017) , Value allocation to stakeholder employees and its effect on the competitiveness of the banking sector, Review of Business Management, São Paulo, Vol. 19, No. 64.
25. Dhar , Bablu Kumar & et all (2021) , Impact of social responsibility disclosure between implementation of green accounting and sustainable development: A study on heavily polluting companies in Bangladesh, Corporate Social Responsibility and Environmental Management , Vol. 1– No. 8.
26. El-Habashy Hanaa A. (2019), The Impact of Accounting Conservatism on Corporate Performance Indicators in Egypt , International Journal of Business and Management; Vol. 14, No. 10.
27. Flammer , Caroline (2015) , Does Corporate Social Responsibility Lead to Superior Financial Performance? A Regression Discontinuity Approach , MANAGEMENT SCIENCE - Vol. 61, No. 11.
28. Haque, Abdul & et all (2019) , Impact of firm-level uncertainty on earnings management and role of accounting conservatism , Quantitative Finance and Economics , Volume 3, Issue 4.
29. Kootanaee ,Akbar Javadian & et all (2013), Accounting Conservatism and Corporate Governance's Mechanisms: Evidence from Tehran Stock Exchange , International Journal of Economics, Business and Finance ,Vol. 1, No. 10, November .
30. Larran, Manuel & et all (2018) , An examination of attitudes and perceptions of Spanish business and accounting students toward corporate social responsibility and sustainability themes , Spanish Accounting Review, Vol. 21 , No. 2.
31. Latif ,Khalid & et all (2020) , Relationship between Accounting Conservatism and Investment Efficiency with the Moderating Role of IFRS Adoption in Pakistan , Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies , Vol. 6, No 4.
32. Lusiana, Maria & et all (2021) , A Review of Green Accounting, Corporate Social Responsibility Disclosure, Financial Performance and Firm Value Literature , Annual International Conference on Industrial Engineering and Operations Management Singapore, March 7-11.
33. Mohammadi , Shaban & Saeidi, Hadi (2022), Corporate social responsibility and financial accounting concepts: evidence from an emergingmarket , Sustainability Accounting, Management and Policy Journal Vol. 13 , No. 3.
34. Mutuc, Eugene Burgos & et all (2019), Doing Good with Creative Accounting? Linking Corporate Social Responsibility to Earnings Management in Market Economy, Country and Business Sector Contexts , Sustainability, No. 11.
35. Navickas ,Valentinas , Kontautiene, Rima, , (2012) The influence of stakeholder-company relationship on competitiveness of company, Economics and management, Vol. 17- No. 3.
36. Pasupati, Bayu (2020) , The Impact of Accounting Conservatism on Corporate Equity Valuation Moderated by Good Corporate Governance , European exploratory scientific journal, VOL 4 №2.
37. Sánchez , Víctor Meseguer & et all (2021) , Corporate Social Responsibility and Sustainability. A Bibliometric Analysis of Their Interrelations , Sustainability No. 13.
38. Segura, Emilio Abad & et all (2019), The Sustainable Approach to Corporate Social Responsibility: A Global Analysis and Future Trends , Sustainability, No. 11.

39. Thomas L. Wheelen & J. DAVID HUNGER (2018), Social Responsibility and Ethics in Strategic Management -Ch3, Pearson Education, Inc, publishing as Prentice Hall. Manufactured in the United States of America.
40. Turyakira, Peter k (2018), Ethical practices of small and medium sized enterprises in development countries ; literature analysis ,South African journal of economic and management science , N 21 – issue 1.
41. Yuyun A. Sejati & Christopher R. Jones (2019) , The Impact of Malaysian Code on Corporate Governance and Political Connections on Accounting Conservatism , Journal of Accounting and Finance Vol. 19 , No 3.