

تطوير القياس المحاسبي لمدخل القيمة المضافة بغرض زيادة فعالية المحاسبة البيئية

د. أحمد عبد الكريم الحركان

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة القصيم

وكيل عمادة البحث العلمي بجامعة القصيم

(قدم للنشر ١٥/٧/٢٠٠٧م؛ وقبل للنشر ٢٢/٦/٢٠٠٨م)

ملخص البحث. تجاهل الفكر المحاسبي التقليدي ما يمكن أن يترتب على معاملات الوحدة الاقتصادية والاجتماعية مع الغير من حيث الآثار الجانبية على المجتمع وعلى الوحدات الاقتصادية الأخرى، ما إذا كانت تلك الآثار إيجابية أو سلبية. فرما تتسبب ظاهرة التلوث البيئي في ضياع وفقد لموارد المجتمع، وحدوث خسائر للوحدات الاقتصادية الأخرى من ناحية، وربما تحدث آثارا جانبية إيجابية من ناحية أخرى. ومن ثم تعتمد الرفاهية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية على كل من المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية.

وتتلخص مشكلة البحث في تحديد القواعد والمعايير الملائمة، والتي تمكن المحاسبين الإداريين من التأكد من جودة قياس المنافع والأضرار الممكن حدوثها. ولقد شمل البحث تحليلا للدراسات السابقة التي أجريت في هذا المجال، كما قامت الدراسة الميدانية باختبار صحة ثلاثة فروض، بالإضافة إلى أنه تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

١ - مقدمة

تظهر فكرة هذا البحث من خلال توجيه القصور للفكر المحاسبي عند تنفيذ عملية قياس أداء الوحدة الاقتصادية المعينة، وذلك من خلال قصر هذا القياس على المعاملات الرئيسية بين الوحدة والغير والتي قد تتم وفق ما خطط لها من قبل إدارة تلك الوحدة وبالتالي يمكن القول بأن الفكر المحاسبي تجاهل وأهمل ما كان يمكن أن يحدث بين الوحدة الاقتصادية والغير من أنشطة اقتصادية ذات تأثيرات جانبية على المجتمع من ناحية، وعلى الوحدات الاقتصادية الأخرى من ناحية أخرى. لقد أهمل الفكر المحاسبي ما قد ينتج عن أنشطة الوحدة الاقتصادية من تأثيرات جانبية على المجتمع والوحدات الاقتصادية الأخرى المتعاملة معها، فقد ينتج عن مزاوله الوحدة لنشاطها في المجتمع إهدار لموارده من ناحية وأضرار بالوحدات الاقتصادية المحيطة بالوحدة من ناحية أخرى وذلك بسبب ما يحدث من تلوث للبيئة. وعلى العكس فقد يترتب على مزاوله الوحدة لنشاطها مع المجتمع انجاز العديد من المنافع والوفورات الجانبية التي قد تعود على الوحدة ذاتها أو وحدات اقتصادية أخرى أو على المجتمع ككل. وبناء على ذلك، فإن الرفاهية الاجتماعية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية تعتمد على كل من المسؤولية الاقتصادية للوحدة وأيضاً على المسؤولية الاجتماعية. حيث تعتمد الأخيرة على طبيعة نشاط الوحدة والمتغيرات البيئية المحيطة بها. كذلك يمكن القول أن المسؤولية الاقتصادية للوحدة يجب أن تشمل تأثير كافة الآثار الأساسية والجانبية والناجمة عن مزاوله الوحدة لأنشطتها في المجتمع.

٢ - منهج البحث

يعتمد هذا البحث على كل من المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي. حيث يتم استقراء الدراسات المحاسبية والاقتصادية

والخاصة بشأن مفهوم القيمة المضافة , وأيضاً بشأن الكتابات التي تناولت قياس الآثار الجانبية الناتجة عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطاتها في المجتمع. كما أن المنهج الاستنباطي خاص بوضع المقاييس المالية اللازمة لتتبع الأضرار والمنافع التي يمكن أن تنتج من مزاوله الوحدة الاقتصادية لأنشطتها. وعلى ذلك فإن كلا المنهجين يهتما بصياغة نموذج قياس القيمة المضافة والآثار الأخرى الناتجة.

٣- مشكلة البحث

يتناول هذا البحث واحدة من أكثر المشكلات التي لم تلق الاهتمام الكافي في الأدبيات و البحوث المحاسبية. فحتى الآن لم تحظ عملية قياس الأضرار والمنافع الناتجة عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لأنشطتها في المجتمع بالاهتمام الواجب, سواء كان هذا القياس من وجهة نظر المجتمع أو الوحدة الاقتصادية ذاتها. لذلك يمكن القول بأن مشكلة البحث تتمثل في تحديد الأسس والمعايير الملائمة التي تمكن المحاسبين من الاستناد إليها لضمان جودة قياس تلك الأضرار والمنافع . وبناء على ذلك فإن مشكلة البحث تتمثل في تضيق الفجوة بين قياس الأداء الاجتماعي وقياس الأداء المحاسبي لتلك الأضرار والمنافع وذلك من خلال بناء نموذج لقياس القيمة المضافة يأخذ في الاعتبار الآثار الجانبية الناتجة عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لأنشطتها. بمعنى آخر أن يجمع هذا النموذج بين القياس المحاسبي والاجتماعي للكشف عن مساهمة الوحدة الاقتصادية الحقيقية سواء كانت من منظور محاسبي أو اجتماعي.

٤- أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من خلال التوصل إلى نموذج لقياس القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية المعينة أخذاً في الاعتبار كلا من الأضرار والمنافع الناتجة عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لأنشطتها , أي أن أهمية هذا النموذج تتحدد من خلال قياسه

للوحدات المضافة للدخل القومي من قبل المنافع , وأيضاً من خلال قياسه للوحدات المهددة الناتجة عن الأضرار التي تسببها الوحدة الاقتصادية عند مزاولتها لأنشطتها. وعلى ذلك تزداد أهمية البحث من خلال زيادة واقعية النموذج المقترح لعملية قياس أداء الوحدة الاقتصادية من خلال تعديل القيمة المضافة بآثار الأضرار والمنافع.

٥- خطة البحث

يشمل منهج البحث كلا من المنهجين الاستقرائي والاستنباطي. حيث يخصص الأول لاستقراء الأدبيات المحاسبية التي تناولت موضوع البحث وما يمكن التوصل إليه من تحليل تلك الدراسات , على أن يخصص المدخل الثاني لاستنباط الأسس والمعايير الممكن نمذجتها لتخدم هدف البحث والخاص بتعديل مقياس القيمة المضافة لكي يأخذ في الاعتبار الآثار الجانبية الناتجة عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها عند تعاملها مع وحدات اقتصادية أخرى ومع مؤسسات المجتمع عامة , وما يترتب على تلك المعاملات من آثار إيجابية وسلبية والتي أطلقنا عليها المنافع والأضرار الناتجة عن قيام الوحدة الاقتصادية بممارسة أعمالها. ولذلك فإن تحليل الدراسات السابقة في هذا المجال يمكن أن يكون أكثر فائدة وملاءمة إذا ما تم تجزئة هذا التحليل إلى ثلاثة أنواع: دراسات تهتم بالعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والقيمة المضافة , دراسات خاصة بمكونات القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية , ودراسات خاصة بعناصر القيمة المضافة المعدلة.

وتطبيقاً للمنهج الاستنباطي المقترح استخدامه ضمن هذا البحث , تمتد خطة البحث لتشمل استنباط الأسس والمعايير الواجب استخلاصها من الدراسات السابقة وتحليلها لكي يمكن تعديل مقياس القيمة المضافة ضمن نموذج مقترح يأخذ في الاعتبار الآثار الجانبية الممكن حدوثها مع الممارسة العملية

للوحدة الاقتصادية مع مثيلاتها من الوحدات ومع باقي مؤسسات المجتمع عامة وسواء كانت تلك الآثار إيجابية أو سلبية , كما سوف تشارك الدراسة الميدانية من خلال قائمة استبيان لاستطلاع الآراء حول التعديل المقترح لمقياس القيمة المضافة. وبإجراء التحليل الإحصائي لإجابات الاستبيان يمكن التوصل لمجموعة من النتائج والتوصيات.

٦- دراسة تحليلية للدراسات السابقة

كما أسلفنا ضمن خطة البحث , فانه يمكن تصنيف الدراسات السابقة أساسا إلى ثلاثة أنواع. يهتم التصنيف الأول بتحليل الدراسات السابقة في هذا المجال والمهتمة بالعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والقيمة المضافة, بينما يتناول النوع الثاني مكونات القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية, أما النوع الثالث فيعرض لتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بالقيمة المضافة المعدلة.

(٦,١) الدراسات السابقة التي اهتمت بالعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية

والقيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية

أشارت دراسة (Hassan & El- Azma, 1985) [١] إلى ضرورة الربط بين امتلاك الثروة واستخدامها وبين المصلحة الإنسانية, فلا يجب استخدام الثروة دون الأخذ في الاعتبار المصلحة الإنسانية وما يترتب على ذلك من آثار اجتماعية. ومن الدراسات التي أوردت تعريفا للمسؤولية الاجتماعية (Epsin J. & Epsin B., 1974) [٢] بأنها ما تقوم به الوحدة الاقتصادية بصورة اختيارية وفق ما يعرف بنظرية العقد الاجتماعي دون وجود ضغوط داخلية أو خارجية على الوحدة الاقتصادية أو أي التزام قانوني بذلك. ومعنى ذلك أن النشاط الاجتماعي يشترط له ألا يتم بصفة إلزامية من قبل الوحدة الاقتصادية وأن يتميز هذا النشاط بصورة اختيارية من قبل الوحدة. وبشأن حدود المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية فقد تباينت التعريفات , فمن الدراسات ما قصرها على الآثار السلبية الناتجة عن

ممارسة الوحدة لأنشطتها (Harrison, J. 1969) [٣] بينما على العكس تتبنى مجموعة دراسات قصرها على الآثار الإيجابية فقط والنتيجة عن ممارسة الوحدة لأنشطتها (Estes, 1976) و (Spicer, 1978) [٤].

وبناء على ذلك , يرى الباحث أن تعريف المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية يجب أن يكون شاملا لصفة الاختيار وعدم الإلزام من جانب , ومتضمنا الآثار الإيجابية في صورة منافع من ناحية ثانية , وينطوي على الآثار السلبية في صورة ما تحدثه أنشطة الوحدة من أضرار للوحدات الأخرى ولمؤسسات المجتمع عامة من ناحية ثالثة.

كما تشجع دراسة (Stephen L. & Hiam F., 1979) [٥] الوحدات الاقتصادية على التقرير عن التأثيرات البيئية والاجتماعية طالما أن العديد من المستثمرين يرغبون في توجيه استثماراتهم نحو ما يطلق عليه بالاستثمارات النظيفة والتمشية مع أخلاقيات الوحدة الاقتصادية. وعلى الرغم من الاتفاق حول ضرورة وجود تقرير حول المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية , إلا أن الاختلاف يدور حول مفهوم محدد للتقرير , فيرى (Elliot , 1973) [٦] ضرورة أن يفصح التقرير عن الطريقة التي تستخدم بها الوحدة الاقتصادية الموارد الطبيعية أو البشرية لفئات القراء الذين يهتمون بأمور هذه الموارد ويؤكد على ذلك أيضا (Estes, 1976) [٧] بأن التقرير يجب أن يقدم للجماعات المهتمة والمعنية بالآثار الناتجة عن ممارسة الوحدة لأنشطتها, وان كان (بدوى, ١٩٨٤) [٨] يطالب بتقرير منفصل يلحق بالقوائم المالية يهتم بتوصيل المعلومات وفي صورة كانت نقدية أو كمية أو وصفية. وعلى ذلك يجب أن يعد تقرير حول المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية للإفصاح عن الأضرار والمنافع التي تتولد عن ممارسة الوحدة لأنشطتها وأن يتم التعبير عن هذا التقرير في صورة نقدية أو كمية وتخفيض مساحة التعبير الوصفي بقدر الإمكان, وأن يكون التقرير ضمن القوائم المالية أو في صورة ملحقة لها.

وترجع دراسة (Churchill, 1974) [٩] القصور في مجال القياس الاجتماعي إلى صعوبة تحديد الأنشطة الاجتماعية محل القياس. وقد أوضحت تلك الدراسة أن معيار البعد عن التحيز والملاءمة هما المعيارين الممكن الاعتماد عليهما. وأن باقي المعايير المحاسبية المتعارف عليها لا تصلح في للتطبيق في مجال القياس الاجتماعي , طالما أن هدف القياس الاجتماعي هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات , وأن ذلك يحتاج إلى التعرف على البعد الاجتماعي وتكاليف ومنافع تلك القرارات. أما دراسة (Ramanathan, 1976) [١٠] فتم فيها اشتقاق مجموعة من الأهداف والمفاهيم بناء على عدد من الافتراضات التي اعتمدت عليها الدراسة. حيث انطوت الأهداف على هدفين أحدهما للقياس والآخر للتقرير. وتضمن هدف القياس تحديد وقياس المساهمة الاجتماعية للوحدة خلال فترة القياس خاصة التكاليف والمنافع الخارجية المؤثرة على القطاعات الاجتماعية المختلفة. أيضا تمتد عملية القياس لتحديد ما إذا كانت استراتيجيات الوحدة الاقتصادية تؤثر على موارد القطاعات الاجتماعية الأخرى. ومن أهم المفاهيم التي تم تحديدها: التكاليف والعوائد الاجتماعية , الدخل الاجتماعي والذي يحسب بصافي الدخل التقليدي بعد تعديله بالآثار المجمع للتكاليف والعوائد الاجتماعية , العناصر الاجتماعية الناتجة عن العقد الاجتماعي المفترض بين الوحدة والأطراف الاجتماعية الأخرى , الحقوق الاجتماعية , و صافي الأصول الاجتماعية. كما أشارت دراسة (Michael , 1979) [١١] إلى كيفية قياس الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي للوحدة الاقتصادية وأن تلك العملية من القياس تعتبر نظم قياس خاصة تحتاج لمراعاة مجموعة من الاعتبارات كالاستعانة بالأخصائيين وعلماء النفس والاجتماع , بحث مدى تأثير نظم اتخاذ القرارات على الوحدة والمجتمع , الأخذ في الاعتبار النواحي المالية وغير المالية , ضرورة التعامل مع عملية التخطيط ونظام المعلومات في الوحدة وأن تتحدد أهداف الوحدة في ظل نظام القياس الاجتماعي

والتخطيط طويل الأجل في الوحدة. كما أشارت ذات الدراسة إلى أن الإجراءات العملية لتصميم برنامج لقياس الأعباء الاجتماعية والاقتصادية والرقابة عليها تتمثل في تحديد البرامج الاجتماعية وتكلفتها واختيار المعايير الملائمة لأغراض تقييم الأداء. أما دراسة (Anderson, 1979) [١٢] فتعتبر محاولة لقياس وتقييم التكاليف والعوائد الاجتماعية وتطالب باستخدام الأسعار أو القيم السوقية للخدمات المقدمة للعاملين بالوحدة الاقتصادية , وفي حالة صعوبة الحصول على تلك الأسعار يمكن الاعتماد على رأي عينة من العاملين للاستقصاء عن التكلفة والمنفعة الخاصة بالخدمات. وقد تضمنت دراسة (Dennis & Feldman 1974) [١٣] عرض نموذج للتقرير عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية والخاص بإحدى الشركات الأمريكية (Scovill) , وينقسم هذا التقرير الى أربعة أقسام رئيسية والتي كانت فرص العمالة , الرقابة البيئية , التفاعل مع المجتمع , وحماية المستهلك.

وبشأن أهداف التقرير الاجتماعي , أوضحت دراسة (قائد, ١٩٨٦) [١٤] مجموعة من النتائج. من بينها أن تلك التقارير تعد لعدد من الجماعات الاجتماعية من خارج الوحدة الاقتصادية , وأن كل منها له أهداف متعددة واهتمامات متباينة وأن تلك التقارير تعتبر مصدرا للحصول على المعلومات. وأن أكثر الشروط اللازمة لوضع معايير مناسبة هو وجود أهداف رئيسية متفق عليها. وأن الهدف الرئيسي لإعداد التقارير الاجتماعية هو بيان مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تعظيم الرفاهية الاجتماعية. و وضعت تلك الدراسة مجموعة من المعايير ضمن إطار متكامل شمل معيار المنفعة , الملاءمة , الثقة , القابلية للفهم, المرونة , ومعيار الكفاية. أما دراسة (نمر , ١٩٨٢) [١٥] فتناولت ثلاثة أقسام رئيسية, تناول القسم الأول تحليلا لماهية المسؤولية الاجتماعية للوحدة والتي يمكن أن تمثل أهدافها الاجتماعية تدريب العاملين, تقديم الرعاية الصحية للعمال , تشغيل المعاقين , إقامة مشاريع إسكان لعمال الوحدة , تخفيض

معدلات التلوث، المحافظة على البيئة المحيطة وغيرها من الأهداف الاجتماعية. أما القسم الثاني فخصص لمناقشة المشكلات المرتبطة بالقياس الاجتماعي. وأتضح أن تلك المشكلات تشمل ما يرتبط بالتكاليف الاجتماعية وأخرى مرتبطة بالمنافع الاجتماعية سواء كانت كمية أو وصفية أو إحصائية.

(٦،٢) الدراسات السابقة التي اهتمت بمكونات القيمة المضافة على مستوى

الوحدة الاقتصادية

شمل النوع الأول من الدراسات مفهوم المسؤولية الاجتماعية وكيفية قياسها والتقرير عنها، أما هذا النوع من الدراسات فيتناول مفهوم القيمة المضافة ذاته وأهميته كمقياس للأداء.

حيث يرى (Gray, 1990) [١٦] أن مفهوم القيمة المضافة يعني الفرق بين القيمة السوقية لإنتاج الوحدة الاقتصادية خلال الفترة محل القياس وبين قيمة المدخلات الوسيطة التي استخدمت في الحصول على هذا الإنتاج. كما يؤكد (مرعي, ١٩٨٠) [١٧] إلى أن النظام المحاسبي الموحد في مصر يستند إلى مفهوم التكلفة عند قياس القيمة المضافة باعتبارها تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق مطروحا منها الضرائب غير المباشرة ومضافا إليها الإعانات. وبناء على ذلك، يرى الباحث أن المفهوم المحاسبي للقيمة المضافة يركز على الآثار المباشرة لأنشطة الوحدة الاقتصادية وإهمال الآثار غير المباشرة الجانبية، الأمر الذي يؤدي إلى توفير معلومات مضللة حول التخصيص الأمثل للموارد والتوزيع الكفء لعوائد عوامل الإنتاج. كما ترى ذات الدراسة أن المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة تمتد لتشمل الآثار غير المباشرة لأنشطة الوحدة الاقتصادية سواء كانت وفورات أو نقائص الوفورات، أو بصورة أخرى سواء كانت منافع أو أضرار ناتجة. وأوضحت دراسة (مرعي) أن النموذج رقم (٧) والمعنون بالإنتاج والقيمة المضافة يمكن من خلاله قياس القيمة المضافة من خلال

أربع خطوات:

تتعهد الخطوة الأولى بتحديد قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق.

بينما تحدد الخطوة الثانية قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج من خلال تعديل قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق بطرح الرسوم وإضافة الإعانات. أما الخطوة الثالثة فتقيس قيمة الإنتاج الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج من خلال طرح المستلزمات السلعية والخدمية الوسيطة وأيضا إهلاك الأصول الثابتة.

أما الخطوة الرابعة فتتطوي على توزيع القيمة المضافة على عناصر عوامل الإنتاج مقابل الخدمات التي تحققها.

وأشارت دراسة (علوان و الزياتي, ٢٠٠٥) [١٨] إلى أن ظهور مفهوم القيمة المضافة كان في الخمسينات من القرن الماضي , كما أن هذا المفهوم استخدم في عام ١٩٧٥ محاسبيا من خلال لجنة المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة وذلك من خلال قائمة إضافية لقياس القيمة المضافة. كما تؤكد دراسة (العقوري , ٢٠٠١) [١٩] على أن محاسبة القيمة المضافة تمثل فرعا كبيرا ومهما في المحاسبة وأن لها مزايا متعددة بشأن الإفصاح عن مساهمة الوحدة في المجتمع. وأكدت دراسة (أبو ذر , ٢٠٠١) [٢٠] على أن شركة استيرن استيورات وشركاؤهم وهي شركة أمريكية متخصصة في تقديم الاستشارات المالية والإدارية والاقتصادية مسجلة في نيويورك هي المالكة لبراءة ابتكار مفهوم القيمة المضافة وتسويقه باسم " نظام الإدارة المالية للقيمة المضافة ". وأكدت ذات الدراسة على وجود اختلاف بين مفهوم العائد المتبقي ومفهوم القيمة المضافة , حيث يمثل الأول الفرق بين الأرباح التشغيلية وتكلفة عنصر رأس المال , بينما يأخذ المفهوم الثاني بإضافة الأرباح والخسائر غير العادية وإطفاء الشهرة إلى الأرباح الصافية بعد الضرائب. كما ترى دراسة أيضا, وأبو العلا , (٢٠٠٤), [٢١] أن رغم

التشابه بين مفهومي القيمة المضافة والدخل المتبقي , إلا أن الفرق الجوهري بينهما ينحصر في اعتماد الدخل المتبقي على مخرجات النظام المحاسبي بينما تحتاج القيمة الاقتصادية المضافة إلى عدد كبير من التعديلات والتسويات. وفي هذا الصدد أيضا , أكدت دراسة (العراقي , ١٩٨٦) [٢٢] أن نظرية المشروع تعتمد أساسا على مفهوم القيمة المضافة وأن هذا المفهوم يعكس البعد الاجتماعي للوحدة الاقتصادية باعتبارها تمثل العديد من الأفراد وأصحاب المصالح من مساهمين ودائنين وعاملين ومستهلكين.

ويرى الباحث في ضوء ما ذكرته الدراسات السابقة أن مفهوم القيمة المضافة عبارة عن إيرادات المبيعات والإيرادات الأخرى مطروحا منها تكلفة السلع والخدمات المشتراة , مما يؤكد أن هذا المفهوم يظهر دور الوحدة الاقتصادية كوحدة اجتماعية.

أما دراسة (Morely, 1979) [٢٣] فقد عرضت قائمة القيمة المضافة ضمن التقارير السنوية المنشورة في بريطانيا , وسعت هذه الدراسة للربط بين مكونات القيمة المضافة وبين القوائم المالية التقليدية , بغرض توضيح أهميتها ومبررات اعتبارها من ضمن القوائم المالية المنشورة وأوضحت تلك الدراسة إمكانية الربط بين معلومات القيمة المضافة والتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل وكذلك خطط الحوافز , كما أوضحت عدم وجود قواعد ملزمة لتحديدتها , الأمر الذي يدفع لإمكانية وجود تلاعب في قياسها.

وفي ضوء ذلك , يرى الباحث أن نشر معلومات القيمة المضافة يعمل على وجود اتجاهات إيجابية للعاملين نحو الإدارة وتشجيع تعاونهم معها , والسبب في ذلك خلق اعتقاد لدى الأطراف المختلفة المشتركة في نجاح الأداء بأن الاعتماد والتعاون المتبادل من شأنه زيادة نصيب أي من الأطراف المشتركة في العملية الإنتاجية. كذلك فإن تنمية هذه الاتجاهات يعضد القول بأن معلومات القيمة المضافة من الممكن استخدامها في التنبؤ بكفاءة الإدارة. وفي هذا النطاق أوضحت نتائج دراسة

(Bennister & Belkaoui, 1991) [٢٤] والتي أجريت على عينة من ٢٣٤ وحدة اقتصادية , وجود علاقة طردية بين مستوى القيمة المضافة وبين التوزيعات على المستفيدين منها , و تعتبر القيمة المضافة مؤشرا هامما عن د ق ي ا س وتقييـم أداء الوحدات الاقتصادية , وأن الإفصاح عن القيمة المضافة يساعد المستخدمين في قياس وتقييم الأداء.

(٦,٣) الدراسات السابقة المرتبطة بالقيمة المضافة المعدلة

يطلق اصطلاح القيمة المضافة المعدلة عندما يتم الأخذ بالمسؤولية الاجتماعية في الحسابان عند قياس القيمة المضافة. وبصورة أخرى نحصل على القيمة المضافة المعدلة عندما يتم الأخذ بالمخرجات المرغوبة اجتماعيا مثل تدريب العاملين , تحسين صحة العاملين وطرح الأضرار الاجتماعية مثل تلوث البيئة وتلوث المياه وما ينتج من مشكلات صحية عن نشاط الوحدة الاقتصادية. وقد أشارت دراسة (راضي وأبو الحسن, ١٩٩٣) [٢٥] إلى عدم صلاحية مقاييس الربحية لتحديد إسهامات الوحدة الاقتصادية في التنمية الاقتصادية على مستوى المجتمع نظرا لعدم الأخذ في الاعتبار المسؤوليات الاجتماعية للوحدة. كما أن دراسة (هلال , ١٩٩٧) [٢٦] والتي كان هدفها الرئيسي هو تصميم نموذج لمقياس القيمة المضافة المعدلة بالآثار الجانبية لأنشطة الوحدة الاقتصادية , فقد حاولت قياس عناصر القيمة المضافة المتفق عليها فكريا ويصعب تطبيقها عمليا والمتمثلة في أهم الآثار الجانبية السلبية والإيجابية الناتجة عن مزاوله الوحدة لأنشطتها في المجتمع. حيث تمثلت الآثار الجانبية السلبية لأنشطة الوحدة الاقتصادية في قيمة أضرار عناصر التلوث التي لحقت بها وبالوحدات الأخرى وبيئة المجتمع المحيطة. أما الآثار الإيجابية فتمثلت في كافة المنافع التي تتحقق بصورة إيجابية وتعود على الوحدة ذاتها أو على الوحدات الاقتصادية الأخرى , أو على المجتمع عامة. أما دراسة (خليل , ٢٠٠٥) [٢٧] فقد عدت المشاكل التي تواجه عملية قياس القيمة المضافة بأنها تتمثل في:

١- مشكلة تعدد مفاهيم القيمة المضافة وتحديد الأكثر ملاءمة لأغراض قياس القيمة المضافة ولتوفير معلومات محاسبية تعكس حقيقة الأداء في المنشأة في ضوء التغيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة.

٢- دراسة المشاكل المتعلقة بمدى إمكانية استخدام أسلوب القيمة المضافة في تقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية وذلك كمدخل مكمل وليس بديل لمؤشرات تقييم الأداء المالي التقليدية التي تعتمد في تركيبها على مفهوم الربح المحاسبي مع بيان كيفية تحقيق ذلك.

٣- دراسة المشاكل المتعلقة بتوظيف أسلوب القيمة المضافة في تقييم الأداء المالي للشركات.

أما دراسة (Balkaoui & Ronald, 1994) (٢٨) فقد اهتمت هذه الدراسة بالمفاضلة بين أسلوب القيمة المضافة وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وذلك لتحديد أي من هذه القوائم يوفر معلومات أكثر ملاءمة وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات وأشارت أيضا إلى أن المحتوى المعلوماتي لمؤشر القيمة المضافة يفوق مثيله من المؤشرات الأخرى المتعلقة بالربحية والتدفقات النقدية، حيث إنه أقل هذه المؤشرات تشتتا وأكثرها استمرارية. وأوضحت الدراسة أن مؤشر القيمة المضافة يتمتع بقدرة تنبؤية أعلى من المؤشرات الأخرى. وفي هذا النطاق أيضا أشارت دراسة (Serge & Belkaoui 1998) [٢٩] إلى أن معلومات القيمة المضافة تعطي صورة أكثر شمولية عن الأداء والثروة التي تحققها الوحدة الاقتصادية وطريقة توزيعها على الفئات المتنوعة التي ساهمت في تحقيقها، الأمر الذي أدى إلى وجود اتجاه متزايد في مجتمع الأعمال الأمريكي نحو الاستجابة لمنهج القيمة المضافة في تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وبغرض شمول عملية القياس وتوفير المعلومات المحاسبية للعديد من الفئات المشاركة في العملية الإنتاجية، وسعت دراسة (عبد المولى، ٢٠٠٢) [٣٠] من المتغيرات، بحيث تم استبعاد كل من: مدفوعات السلع والخدمات المشتراه من الغير (م) ومدفوعات الرواتب والأجور (ج)

وكذلك الفوائد المدفوعة على الاقتراض (ف) بالإضافة إلى ضرائب الدخل (ض) والتوزيعات على المساهمين (ت) وأيضا أقساط الإهلاك السنوية (هـ) و الأرباح المحتجزة (ر) في نهاية العام. وإذا افترضنا أن القيمة المضافة هي (ق م) وأن المتحصلات من المبيعات (م) فإنه يمكن صياغة المعادلة التالية: $ق م = س - م - ج - ف - ض - ت - هـ - ر$.

وفي خلاصة يرى الباحث أن النوع الأول من الدراسات التي تم استعراضها اهتم بالمسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية واتضح أنها تعني تعظيم رفاهية المجتمع من خلال مزاولة الوحدة لأنشطتها سواء بتعظيم المنافع أو تقليل السلبيات والأضرار الممكن أن تلحق بالمجتمع أو بموارده. كما أوضح النوع الثاني من الدراسات والمرتبطة بالقيمة المضافة للوحدة أن الفكر المحاسبي التقليدي اعتبر أن المسؤولية الاقتصادية هي الأساس للرفاهية الاجتماعية وبالتالي قصرها على الآثار المباشرة بعكس الفكر الاقتصادي والذي يأخذ في الاعتبار الوفورات ونقائض الوفورات أو ما يطلق عليه الآثار الجانبية الإيجابية والسلبية والنتيجة عن أنشطة الوحدة. أما النوع الثالث من الدراسات فقد جمع بين النوعين السابقين معا , وأن هذه الدراسات لم توضح كيفية قياس الآثار غير المباشرة سواء كانت إيجابية أو سلبية.

٧- الدراسة الميدانية

(٧,١) فروض البحث

تغطي قائمة الاستبيان ثلاثة أقسام رئيسية, يتناول القسم الأول ١٠ أسئلة تدور حول علاقة نظام المعلومات المحاسبية بالإفصاح عن دور الوحدة الاقتصادية في التعامل مع المتغيرات البيئية المحيطة والحد من التلوث. أما القسم الثاني فيتناول الاستفسار عن العناصر الممكن اعتبارها من ضمن الآثار الجانبية

الإيجابية للأداء البيئي للوحدة الاقتصادية وذلك من خلال ٤ أسئلة , بينما يعرض القسم الثالث للاستفسار عن العناصر الممكن اعتبارها ضمن الآثار الجانبية السلبية للأداء البيئي للوحدة الاقتصادية وذلك من خلال ١٤ سؤال تم تصنيفها إلى ٦ أسئلة مرتبطة بالوحدة الاقتصادية و ٥ أسئلة مرتبطة بالوحدات الأخرى و ٣ أسئلة مرتبطة بالبيئة المحيطة. ولقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس كما توضحه قائمة الاستبيان المرفقة ضمن ملحق البحث. وبناء على ذلك , أمكن صياغة فروض البحث على النحو الآتي:

الفرض الأول: لا توجد ضرورة للإفصاح عن الدور البيئي للوحدة الاقتصادية ضمن نظام المعلومات المحاسبية.

الفرض الثاني: نظرا لصعوبة قياس الآثار الجانبية الإيجابية الناتجة عن الدور البيئي للوحدة الاقتصادية , فمن الصعب تأييد الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية.

الفرض الثالث: نظرا لصعوبة قياس الآثار الجانبية السلبية الناتجة عن الدور البيئي للوحدة الاقتصادية , فمن الصعب تأييد الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية.

(٧,٢) تصميم أداة البحث

تم تصميم قائمة الاستبيان للتعرف على آراء واتجاهات كل من المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية, وقد مرت عملية إعداد قائمة الاستبيان بالمراحل الثلاث التالية:

• تضمنت المرحلة الأولى إعداد قائمة الاستبيان من ٣ أقسام وفق ما أسفرت عنه نتائج الدراسات السابقة والتي أجريت في مجال تطوير القياس المحاسبي لقائمة القيمة المضافة , من حيث عدم قصرها على القياس المحاسبي المباشر التقليدي سواء عن طريق عوائد عوامل الإنتاج أو عن طريق تكلفة الإنتاج. واتضح أن كافة المجهودات اتفقت على ضرورة التعديل لكي تأخذ في الاعتبار الآثار الإيجابية أو السلبية للدور البيئي للوحدة الاقتصادية.

• اشتملت المرحلة الثانية على اختبار مكونات القائمة من حيث سهولة الفهم وإمكانية تعديل بعض العبارات وإضافة واستبعاد بعضها.

• ومن خلال المرحلة الثالثة تم إرسال قوائم الاستبيان إلى أفراد عينة البحث عشوائيا سواء المحاسبين أو مستخدمي القوائم المالية.

(٧,٣) مجتمع وعينة البحث

تم اختيار عينة البحث من المحاسبين لدى الشركات الصناعية والتي يتميز دورها البيئي و الحد من التلوث بالوضوح مثل محاسبي شركات تصنيع الأدوية والأسمت والكيماويات, بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية داخل وخارج تلك الوحدات الاقتصادية. وقد بلغ عدد القوائم التي أرسلت أو وزعت ٩٢ استثمارة, تم استلام ٧٥ استثمارة فقط بنسبة ٨٢ % تقريبا. الأمر الذي يشير إلى ملائمة وصلاحيّة الدراسة الميدانية. حيث جاءت الإجابات للمحاسبين ٤١ وللمستخدمين ٣٤ فردا. وبالتالي فإن نسبة مشاركة المحاسبين كانت ٥٥% بينما كانت للمستخدمين ٤٥%.

(٧,٤) الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام مجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحديد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (ت) لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات عند مستوى معنوية ٥%.

(٧,٥) تحليل نتائج الدراسة الميدانية

يلخص الجدول رقم (١) إجابات كل من المحاسبين والمستخدمين للأسئلة العشرة الأولى والتي تشكل القسم الأول المهم باختبار الفرض الأول من البحث:

الجدول رقم (١)

مسلسل	العنصر	المحاسنين		مستخدمي القوائم المالية	
		الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
١	هل توافق على امتداد نطاق نظام المعلومات المحاسبي ليشمل بجانب قياس والإفصاح عن نتائج الآثار الجانبية السلبية والإيجابية , والتي قد تنتج عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها في المجتمع.	٠,٢٥	٤,١	٣,٣٢	٠,٢٢
٢	يجب أن تحتوي المقررات الدراسية المحاسبية والخاصة بأسس القياس والإفصاح المحاسبي موضوع القياس والإفصاح عن الآثار الجانبية للمتغيرات والظواهر البيئية المؤثرة على أنشطة الوحدة الاقتصادية.	٠,٣١	٤,٦٦	٣,٠٣	٠,١٠
٣	يجب تطوير مهام مراجع الحسابات لتشمل فحص والحكم على قائمة القيمة المضافة المعدلة بالآثار الجانبية للمتغيرات والظواهر البيئية المؤثرة.	٠,٢٠	٤,١٥	٣,٥٦	٠,١٧
٤	ضرورة وجود قاعدة بيانات على مستوى الوحدة والصناعة وعلى مستوى قومي توضح نتائج الآثار الجانبية للأنشطة غير الرئيسية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية , سواء كانت إيجابية أو سلبية.	٠,٢٠	٤,٥٩	٤,٥٦	٠,٢٧
٥	بغرض تدعيم وتحفيز الوحدات الاقتصادية نحو الالتزام بالمحافظة على البيئة والحد من التلوث , يجب مجازاة وردع الوحدات الاقتصادية التي تهمل موارد المجتمع دون المحافظة على المعايير والمستويات البيئية والحد من التلوث.	٠,٢٠	٤,١	٤,١٥	٠,٢٠
٦	هل توافق على احتفاظ الجهات المسؤولة عن البيئة والحد من التلوث بقائمة الشرف والتي يدرج فيها أسماء الوحدات التي حافظت على البيئة والتزمت بمتطلبات الحد من التلوث , وقائمة أخرى سوداء والتي يدرج فيها أسماء الوحدات التي أهملت موارد المجتمع ولم تحافظ على البيئة ولم تلتزم بالحد من التلوث.	٠,١٠	٢,٨٦	٢,٢١	٠,١٥
٧	ضرورة تأكيد الجهات المسؤولة من اشتراطات ومتطلبات الحفاظ على البيئة والحد من التلوث عند التصريح لأي وحدة اقتصادية صناعية بمزاولة أنشطتها وذلك من خلال استخدام تكنولوجيا التصنيع النظيفة.	٠,١٨	٣,٦٦	٤,١١	٠,١٩

تابع الجدول رقم (١)

مسلسل	العنصر	المحاسنين		مستخدمي القوائم المالية	
		الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
٨	هل تعتقد بأن تعديل القيمة المضافة الخاصة بالوحدات الاقتصادية , بما ينتج من آثار جانبية , سواء كانت إيجابية أو سلبية نتيجة قيام الوحدة الاقتصادية بأنشطة غير رئيسية للتعامل مع المتطلبات البيئية والحد من التلوث , يؤثر على مركز وقوة الوحدة لدى بورصة الأوراق المالية.	٠,٢٠	١,٩٨	٢,١٠	٠,١٨
٩	هل تعتقد بوجود علاقة بين تعديل قائمة القيمة المضافة لكي تأخذ في الحسبان الآثار الجانبية الإيجابية والسلبية للأنشطة غير الرئيسية والمتمثلة في التعامل مع المتغيرات البيئية والحد من التلوث من ناحية , وبين متطلبات إعداد بطاقة تقييم الأداء المتوازن من حيث ضرورة الأخذ في الحسبان البيانات المالية وغير المالية , بالإضافة إلى البيانات الداخلية والخارجية من ناحية ثانية.	٠,٢٧	١,٦١	١,٣٨	٠,٣١
١٠	تتطوي عملية الخصخصة بصفة عامة على تحويل الملكية العامة إلى ملكية خاصة. هل تعتقد أن تعديل قائمة القيمة المضافة لتأخذ في الاعتبار الآثار الجانبية الإيجابية والسلبية منها يتعارض مع الأبعاد الحقيقية للخصخصة , على أساس أن التعديل ينصب على بعد اجتماعي أكبر.	٠,٢٥	١,٧٣	٢,٠٦	٠,١٦
إجمالي		٠,٢٢	٣,٣٤	٣,٠٥	٠,٢٠

وبتحليل نتائج الجدول رقم (١) يتضح من خانة الإجمالي أن كل من المحاسبين والمستخدمين يرفضون قبول الفرض الأول , وأن هناك حاجة لوجود علاقة بين نظم المعلومات المحاسبية وبين الإفصاح عن الدور البيئي للوحدة الاقتصادية , وأن هذا التأييد يتراوح بين الموافقة العادية والضعيفة , بالإضافة إلى ضعف الانحراف المعياري عامة بين نتائج كلا المجموعتين.

ويلخص الجدول رقم (٢) نتائج التحليل الإحصائي لإجابات

المحاسبين والمستخدمين حول العناصر التي تمثل الآثار الإيجابية الجانبية للوحدة الاقتصادية بصدد ممارستها للدور البيئي والحد من التلوث.

الجدول رقم (٢)

مسلسل	العنصر	المحاسبين		مستخدمي القوائم المالية	
		المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
١	ما يترتب على تخفيض نسبة التلوث بالمنطقة المحيطة بالوحدة الاقتصادية.	٤,٣٧	٠,٢٤	٤,١٨	٠,٢٠
٢	زيادة التنمية في المجتمع نتيجة قيام صناعات أخرى في المنطقة المحيطة تعتمد على مخرجات الوحدة الاقتصادية.	٢,٧٨	٠,١٦	٢,٨٢	٠,١١
٣	ما يترتب على تنمية البنية الأساسية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، نظرا لما تقوم به الوحدة من استثمارات.	٢,٣٩	٠,١٦	٢,٢٦	٠,١٢
٤	قيمة دور الوحدة الاقتصادية في تنمية التقدم التكنولوجي للبيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية، وما يترتب عليه من زيادة الإنتاجية لكافة الوحدات الاقتصادية المحيطة.	١,٧٦	٠,٢٠	١,٧٤	٠,٢٢
إجمالي		٢,٨٣	٠,١٩	٢,٧٥	٠,١٦

وكما يتضح من نتائج الجدول رقم (٢) ميل المحاسبين والمستخدمين لضرورة تعديل قائمة القيمة المضافة لكي تأخذ في الحسبان العناصر الإيجابية لآثار الدور البيئي للوحدة الاقتصادية ومساهمتها في الحد من التلوث وان لم يكن هذا التأييد كبيرا , حيث كان المتوسط ٢,٨٣ للمحاسبين و ٢,٧٥ للمستخدمين. وبناء على ذلك يتم أيضا عدم قبول الفرض الثاني للبحث وتأييد الإفصاح عن العناصر الإيجابية للدور البيئي للوحدة الاقتصادية. ويلخص الجدول رقم (٣) نتائج التحليل الإحصائي لإجابات المحاسبين والمستخدمين حول العناصر التي تمثل الآثار السلبية

الجانبية للوحدة الاقتصادية بصدد ممارستها للدور البيئي والحد من التلوث. وسوف ينطوي هذا الجدول على ٣ أقسام رئيسية، الأول منها خاص بالوحدة ذاتها والثاني مرتبط بالوحدات الاقتصادية الأخرى، والثالث مرتبط بالبيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية موضع القياس.

الجدول رقم (٣).

مسلسل	العنصر	الخاسرين		مستخدمي القوائم المالية	
		المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
	أولاً: قيمة الأضرار التي تلحق بالوحدة الاقتصادية				
١	إجمالي تكاليف علاج أمراض التلوث البيئية للعاملين في الوحدة.	٤,٤٨	٠,٢٧	٤,٣٥	٠,٢٢
٢	إجمالي الزيادة في الأجور المسددة للعاملين المصابين بالتلوث.	٤,٦٣	٠,٢٩	٤,٢٩	٠,٢٣
٣	انخفاض إنتاجية العوامل الإنتاجية نتيجة التلوث.	٤,٠٠	٠,١٦	٣,٠٠	٠,١٦
٤	إجمالي التدهور في المواد الأولية المستخدمة نتيجة التلوث البيئي.	٢,٣٧	٠,١٤	١,٨٥	٠,١٩
٥	إجمالي قيمة خسائر التشغيل الناتجة عن التلوث البيئي.	٣,١٥	٠,١٩	٣,١٥	٠,٢٥
٦	خسائر في الموارد البشرية نتيجة التقاعد بسبب التلوث البيئي أو الوفاة المبكرة.	٤,٣٩	٠,٢٦	٢,٩١	٠,٠٧
	إجمالي دور الوحدة الاقتصادية	٣,٨٤	٠,٢٢	٣,٢٦	٠,١٩
	ثانياً: قيمة الأضرار التي تلحق بالوحدات الاقتصادية الأخرى				
١	إجمالي تكاليف علاج أمراض التلوث البيئي للعاملين في الوحدات الاقتصادية الأخرى.	٣,٧٦	٠,١٣	٣,٨٢	٠,١٥

تابع الجدول رقم (٣).

مسلسل	العنصر	الخاسرين		مستخدمي القوائم المالية	
		المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف

المعيار		المعيار			
٠,٢١	٤,٢٦	٠,٢٠	٤,٢٢	٢	إجمالي الزيادة في الأجور المسددة للعاملين في الوحدات الأخرى.
٠,٣٢	٤,٦٢	٠,٢٢	٤,١٧	٣	انخفاض إنتاجية عناصر الإنتاج الأساسية لدى الوحدات الأخرى.
٠,١٨	٤,٠٦	٠,٠٥	٣,٠٧	٤	في الموارد البشرية والناجحة عن التقاعد الخسائر المحققة والوفاة المبكرتين.
٠,١٤	٢,٢١	٠,١٥	٣,٧٣	٥	إجمالي قيمة الانخفاض في باقي عناصر الإنتاج كالمواد ووسائل الإنتاج الأخرى.
٠,٢٠	٣,٧٩	٠,١٥	٣,٧٩	إجمالي دور الوحدات الاقتصادية الأخرى	
					ثالثا: قيمة الأضرار التي تلحق بالبيئة المحيطة:
٠,٣٢	١,٢٦	٠,٢٨	١,٦١	١	إجمالي تكاليف علاج الأفراد المقيمين في محيط الوحدة الاقتصادية.
٠,٣٢	١,٢٦	٠,٢١	١,٩٨	٢	إجمالي قيمة الأضرار في الموارد البشرية المحيطة والناجحة عن الوفاة والتقاعد المبكرين.
٠,٣٢	١,٢٦	٠,٣١	١,٥١	٣	إجمالي قيمة الأضرار في ثروات المجتمع كالثروة الزراعية والسكنية والحدائق والعقارات والمظهر الجمالي.
٠,٣٢	١,٢٦	٠,٢٧	١,٧٠	إجمالي دور البيئة المحيطة	
٠,٢٤	٢,٧٧	٠,٢١	٣,١١	إجمالي قيمة الإضرار من المصادر الثلاثة	

يتضح من التحليل الإحصائي للجدول رقم (٣) تفضيل الفئتين المحاسبين والمستخدمين للإفصاح عن الأضرار الخاصة بالوحدة وبالوحدات الأخرى، ونظرا لصعوبة قياس تلك الآثار على البيئة المحيطة فلم يتم تشجيعها. وبناء البحث: سوف يتم عدم قبول الفرض الثالث في شقيه الأول والثاني والخاصين بالإفصاح عن الآثار السلبية للوحدة والوحدات الأخرى على الترتيب، بينما سوف يتم قبول الفرض الثالث في شقه الأخير فيما يتعلق بالإفصاح عن الآثار السلبية المرتبطة بالبيئة المحيطة.

٨- النتائج والتوصيات

(٨,١) نتائج البحث

بعد أن عرض البحث لهدفه وأهميته, واختبر فروضه الثلاثة من خلال الدراسة الميدانية التي أعدت ونفذت وتم إجراء التحليل الإحصائي الملائم لها, يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

١- تعتمد الرفاهية الاجتماعية التي تقدمها الوحدة الاقتصادية على كل من المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية , وأن الأخيرة تعتمد على طبيعة نشاط الوحدة والمتغيرات البيئية المحيطة بها , كما أوضح البحث أن الإفصاح عن المسؤولية الاقتصادية يتطلب بيان تأثير كافة الآثار الأساسية والجانبية سواء منها الإيجابية أو السلبية.

٢- بصفة عامة يمكن القول أن مفهوم القيمة المضافة يعني الفرق بين القيمة السوقية لإنتاج الوحدة الاقتصادية خلال الفترة محل القياس , وبين قيمة المدخلات الوسيطة التي استخدمت في الحصول على هذا الإنتاج.

٣- أوضحت الدراسة أن نشر معلومات القيمة المضافة ضمن نظام المعلومات المحاسبية من شأنه العمل على وجود اتجاهات إيجابية للعاملين نحو الإدارة وتشجيع تعاونهم معها.

٤- تتعرض عملية قياس القيمة المضافة للعديد من المشاكل: تعدد مفاهيم القيمة المضافة , مشاكل توظيف مفهوم القيمة المضافة لتقييم الأداء , مشاكل المقارنة بين مفهوم القيمة المضافة والمفاهيم الأخرى كالربح والتدفقات النقدية.

٥- أوضحت بعض الدراسات أن المحتوى المعلوماتي لمؤشر القيمة المضافة بصدد تقييم الأداء يفوق مثيله من المؤشرات الأخرى المرتبطة بالربحية والتدفقات النقدية. وأن السبب في ذلك يرجع لمتى مؤشر القيمة المضافة بخاصية أقل تشتتاً وأكثرها استمرارية , وأنه كمؤشر يتمتع بدرجة عالية من القدرة التنبؤية , بالإضافة إلى خاصية الشمول.

(٨،٢) توصيات البحث

في ضوء مشكلة البحث وهدفه وأهميته وما تطلبه ذلك من دراسة ميدانية تخلصها ضرورة اختبار ثلاثة فروض اعتمادا على منهجية إحصائية معينة يمكن للباحث أن يذكر التوصيات التالية:

١- يوصي الباحث بضرورة تضمين نظام المعلومات المحاسبية بيانات ومعلومات عن مقياس القيمة المضافة وبصفة خاصة بعد تعديله لكي يأخذ في الاعتبار الآثار الجانبية سواء إيجابية أو سلبية والناجمة عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لمهامها مع غيرها من الوحدات ومع البيئة المحيطة بها.

٢- يوصي الباحث بضرورة أن يتضمن تقرير مراجع الحسابات عن أداء الوحدة الاقتصادية إشارة إلى نتائج مقياس القيمة المضافة بعد تعديلها بالآثار الجانبية سواء إيجابية أو سلبية في علاقتها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى ومع البيئة المحيطة بها.

٣- يوصي الباحث بضرورة إعطاء مساحة تدريسية أكبر في الجامعات العربية عامة وفي الجامعات السعودية خاصة لمقاييس الأداء المرتبطة بالأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية تمشيا مع فلسفة بطاقة تقييم الأداء المتوازن والتي تنطوي على ضرورة الاهتمام بالمقاييس الكمية وغير الكمية ، المقاييس الأساسية وغير الأساسية ، البيانات الداخلية والخارجية.

٤- التوسع في الدور الرقابي لمؤسسات المجتمع نحو قياس الآثار الجانبية غير المباشرة من منافع وأضرار تلحق بالوحدة الاقتصادية محل القياس وبالوحدات الاقتصادية الأخرى وأيضا بالبيئة المحيطة. ويوصي الباحث بضرورة التوسع في هذا النطاق من خلال قاعدة بيانات حكومية تفصح عن أية إخفاقات هامة نسبيا في الأداء الاجتماعي أو أية منافع ومزايا ترتبت عن ذلك الأداء.

٥- يوصي الباحث بضرورة تشجيع الدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية من حيث مواجهة التعارض بين القيم الفردية

والقيم الجماعية, وأن تمتد تلك المواجهة لتشمل القيم الجماعية نطاق الوحدات الاقتصادية الأخرى والبيئة المحيطة.

٩- مراجع البحث

- [١] Hassan Wasfi and El- Azma Mohamed, (1985), " Social Accounting in Middle East: The case of Egypt", The Review of Faculty of Commerce, Alex, University, Vol.1:240-261.
- [٢] Epstein. J. and Epstein J. B., (1974), An Introduction to social Accounting and social Audit, Los Angles, Epstein & Epstein.
- [٣] Harrson, J.L., (1969), Dictionary Economics and Commerce, 3rd ed., Richard Clay Press Ltd.
- [٤] Estes, R., (1976), *Corporate Social Accounting*, New York, John Wiley.
- [٥] Spicer., (1978), " Investors, Corporate Social Performance and Information Disclosure: An Empirical Study ", the Accounting Review, January,: 94-111.
- [٦] Stephen, L. B. & Hiam Falk,(1979) , " Demand for Social Responsibility Information by University Investors ", The Accounting Review , January,: 23-37.
- [٧] Elliott, Robert,(1973), " Measuring the Quality of Life", World, Spring,: 24-29.
- [٨] Estes, R.,(1976), *Corporate Social Accounting*, New York , John Wiley.
- [٩] بدوي, محمد عباس , (١٩٨٤) " المشاكل المحاسبية لقياس تكلفة وعائد المسؤولية الاجتماعية للمشروع الصناعي وأثره على التقارير المحاسبية " رسالة دكتوراه غير منشورة , الإسكندرية , كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.
- [١٠] Churchill, N.C., (1974), "Toward a Theory for Social Accounting ", Sloan Management Review, spring: 1-17.
- [١١] Ramanathan, V. K., (1976), "Toward A Theory of Corporate Social Accounting ", The Accounting Review, July,:516-528.
- [١٢] (11) Michael. R., (1979), *Pollution Prevention Pays*, New York, Pergman Press.
- [١٣] Anderson, R. H., (1979), "Social Responsibility Accounting: What to Measure and How?" Cost Management, Sep/Oct.:34-39.
- [١٤] Dennis, B.B., and Stewart A. Feldman, (1974), " Companies Increase Social Responsibility Disclosure ", Management Accounting, March,:41-44.

[١٥] قايد, محمد أمين, (١٩٨٦), " معايير التقرير في محاسبة المسؤولية الاجتماعية المالية ", *مجلة الدراسات والبحوث التجارية* , جامعة طنطا , العدد الثاني , ص ص ٣٣٩ – ٣٨٩.

[١٦] نمر , نجيبة محمود سيد أحمد , (١٩٨٢) , " المسؤولية الاجتماعية للمشروعات والمحاسبة الاجتماعية المالية ", *مجلة التكاليف* , العدد الأول , ص ص ١٢٨-٥٢.

[١٧] Gray, Rob,(1990),“ Accounting and Economics: The Psychopathic Sibling: A Review Essay”, *British Accounting Review* ,:373-388.

[١٨] مرعي, عبد الحي , (١٩٨٠), *المحاسبة القومية والمحاسبة الحكومية* , الاسكندرية , دار المطبوعات الجامعية.

[١٩] علوان , قاسم نايف و نجية ميلاد الزياتي , (٢٠٠٥) , *ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم , القياس , والتطبيق)* , جامعة التحدي , ليبيا.

[٢٠] العقوري , خديجة علي معيوف (٢٠٠١) , *قائمة القيمة المضافة وجدوى الافصاح عنها ضمن القوائم المالية المنشورة في البيئة الليبية* , رسالة ماجستير غير منشورة , ليبيا , جامعة قاريونس بنغازي.

[٢١] أبو ذر , محمد الحلبي , (٢٠٠١), " القيمة الاقتصادية المضافة: مؤشر أداء , بعث من جديد " , *مجلة المحاسبة* , الجمعية السعودية للمحاسبة , الرياض , السنة الثامنة , العدد ٢٩.

[٢٢] حداد , فايز و خلدون أبو العلا , (٢٠٠٤) , " العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والعوائد غير العادية " , *مجلة دراسات العلوم الإدارية* , المجلد ٣١ , العدد رقم ١.

[٢٣] العراقي , عراقي , (١٩٨٦), " المحاسبة عن القيمة المضافة " *المجلة العلمية لكلية التجارة – جامعة أسيوط* , العدد التاسع , السنة السادسة.

[٢٤] Morley, M.F.,(1979), “ The Value Added Statement in Britain “, *The Accounting Review*, July,: 618-629.

[٢٥] Bennister W. and Belkaoui R., (1991), “Value Added and Corporate Control in U.S.”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.3, No.3,:241-258.

[٢٦] أبو الحسن, على أحمد ومحمد سامي راضي, (١٩٩٣), " المحاسبة ومشكلات قياس مدى مساهمة منشآت الأعمال في التنمية الاقتصادية ", *مجلة الدراسات والبحوث التجارية* , جامعة طنطا , ص ص ٣٩-١.

[٢٧] هلال, عبدا لله عبد العظيم راغب, (١٩٩٧), تصميم مقياس للقيمة المضافة المعدلة بالآثار الجانبية الناتجة عن مزاولة الوحدة الاقتصادية لنشاطها في المجتمع, رسالة دكتوراه غير منشورة , كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.

[٢٨] خليل, عطا الله وراذ, (٢٠٠٥). "استخدام أسلوب المحاسبة عن القيمة المضافة لتقييم الأداء المالي للشركات الأردنية " , *المجلة العلمية التجارة والتمويل* , كلية التجارة – جامعة طنطا , المجلد الأول للعدد الثاني , ص ص ٣٤-١.

[٢٩] Balkaoui, A. And Ronald, D., (1994), "Explaining market returns: Earnings versus value added ", *Managerial Finance*, Vol. 20, No. 9, 44-55.

[٣٠] Serge. And Balkaoui, A., (1998), "Usefulness of value added reposting: a review and synthesis of literature ", *Managerial Finance*, Vol.24, No.11, 1-15.

[٣١] عبد المولى , ناصر خليفة , (٢٠٠٢) , " تطوير النظام المحاسبي لخدمة إعداد قائمة التدفقات النقدية: دراسة ميدانية , *المجلة العلمية لكلية التجارة* , جامعة الأزهر , العدد ٢٧.

١٠- ملحق البحث

بسم الله الرحمن الرحيم
قائمة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

يسعى الباحث من خلال قائمة الاستبيان المرفقة والإجابات التي سوف يتم الحصول عليها إلي تدعيم نتائج البحث الذي يتناول مجالا من أكثر الموضوعات أهمية وحيوية في مجال المحاسبة البيئية والذي يحمل العنوان:

"تطوير القياس المحاسبي لمدخل القيمة المضافة بغرض زيادة

فعالية المحاسبة البيئية."

ويود الباحث أن يشير إلى ضرورة المحافظة على سرية الإجابات, وأن الغرض الرئيسي من البحث هو إثراء المعرفة المحاسبية نحو محاولات الكتاب والباحثين لتطوير مدخل القيمة المضافة والسعي لزيادة فعالية المحاسبة البيئية.

كما يود الباحث القول بأن صياغة الأسئلة وتبسيط الإجابة عليها كان بهدف الكشف عن الأهمية النسبية لبدائل الإجابة عليها من ناحية, وتسهيل إمكانية تطبيق الأدوات الإحصائية عليها من ناحية أخرى. كما أتاح الباحث الفرصة لإمكانية إبداء الرأي حول الإجابة أو تصميم الأسئلة.

و إذ يتوجه الباحث لله تعالى بالحمد والشكر, يتوجه الباحثان أيضا لجميع الأشخاص الذين شملتهم عينة البحث بالشكر والامتنان.

الباحث

د. أحمد عبد الكريم الحركان

التاريخ ٢٥ ذو الحجة ١٤٣٠
الموافق الأول من نوفمبر ٢٠٠٩

(١) فيما يلي مجموعة من الاستفسارات و المرتبطة بالعلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي من ناحية وبين المعلومات الخاصة بالنواحي البيئية من ناحية أخرى. والمطلوب إعطاء ترتيب موافقة من ١ حتى ٥ درجات موافقة, حيث يشير رقم (١) إلى عدم الموافقة, ورقم (٢) إلى عدم إمكانية الحكم, ورقم (٣) موافقة ضعيفة, ورقم (٤) موافقة عادية, ورقم (٥) موافقة قوية, وذلك من خلال وضع علامة (✓) تحت الرقم الذي تختاره.

(٢)

م	العنصر	مستوى الموافقة				
		(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
١	هل توافق على امتداد نطاق نظام المعلومات المحاسبي ليشمل بجانب قياس والإفصاح عن نتائج الآثار الجانبية السلبية والإيجابية , والتي قد تنتج عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها في المجتمع.					
٢	يجب أن تحتوي المقررات الدراسية المحاسبية والخاصة بأسس القياس والإفصاح المحاسبي موضوع القياس والإفصاح عن الآثار الجانبية للمتغيرات والظواهر البيئية المؤثرة على أنشطة الوحدة الاقتصادية.					
٣	يجب تطوير مهام مراجع الحسابات لتشمل فحص والحكم على قائمة القيمة المضافة المعدلة بالآثار الجانبية للمتغيرات والظواهر البيئية المؤثرة.					
٤	ضرورة وجود قاعدة بيانات على مستوى الوحدة والصناعة وعلى مستوى قومي توضح نتائج الآثار الجانبية للأنشطة غير الرئيسية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية , سواء كانت إيجابية أو سلبية.					
٥	بغرض تدعيم وتحفيز الوحدات الاقتصادية نحو الالتزام بالمحافظة على البيئة والحد من التلوث , يجب مجازاة وردع الوحدات الاقتصادية التي تمهدر موارد المجتمع دون المحافظة على المعايير والمستويات البيئية والحد من التلوث.					
٦	هل توافق على احتفاظ الجهات المسؤولة عن البيئة والحد من التلوث بقائمة الشرف والتي يدرج فيها أسماء الوحدات التي حافظت على البيئة والتزمت بمتطلبات الحد من التلوث , وقائمة أخرى سوداء والتي يدرج فيها أسماء الوحدات التي أهدرت موارد المجتمع ولم تحافظ على البيئة ولم تلتزم بالحد من التلوث.					
٧	ضرورة تأكيد الجهات المسؤولة من اشتراطات ومتطلبات الحفاظ على البيئة والحد من التلوث عند التصريح لأي وحدة اقتصادية صناعية بمزاولة أنشطتها وذلك من خلال استخدام تكنولوجيا التصنيع النظيفة.					
٨	هل تعتقد بأن تعديل القيمة المضافة الخاصة بالوحدات الاقتصادية , بما ينتج من آثار جانبية , سواء كانت إيجابية أو سلبية نتيجة قيام الوحدة الاقتصادية بأنشطة غير رئيسية للتعامل مع المتطلبات البيئية والحد من التلوث , يؤثر على مركز وقوة الوحدة لدى بورصة الأوراق المالية.					

تابع

م	العنصر	مستوى الموافقة				
		(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
٩	هل تعتقد بوجود علاقة بين تعديل قائمة القيمة المضافة لكي تأخذ في الحسبان الآثار الجانبية الإيجابية والسلبية للأنشطة غير الرئيسية والمتمثلة في التعامل مع المتغيرات البيئية والحد من التلوث من ناحية، وبين متطلبات إعداد بطاقة تقييم الأداء للتوازن من حيث ضرورة الأخذ في الحسبان البيانات المالية وغير المالية، بالإضافة إلى البيانات الداخلية والخارجية من ناحية ثانية.					
١٠	تنطوي عملية الخصخصة بصفة عامة على تحويل الملكية العامة إلى ملكية خاصة. هل تعتقد أن تعديل قائمة القيمة المضافة لتأخذ في الاعتبار الآثار الجانبية الإيجابية والسلبية منها يتعارض مع الأبعاد الحقيقية للخصخصة، على أساس أن التعديل ينصب على بعد اجتماعي أكبر.					
١١	هل توافق على اعتبار العناصر التالية من ضمن الآثار الجانبية الإيجابية للوحدة الاقتصادية: (١١-١) ما يترتب على تخفيض نسبة التلوث بالمنطقة المحيطة بالوحدة الاقتصادية.					
	(١١-٢) زيادة التنمية في المجتمع نتيجة قيام صناعات أخرى في المنطقة المحيطة تعتمد على مخرجات الوحدة الاقتصادية.					
	(١١-٣) ما يترتب على تنمية البنية الأساسية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، نظراً لما تقوم به الوحدة من استثمارات.					
	(١١-٤) قيمة دور الوحدة الاقتصادية في تنمية التقدم التكنولوجي للبيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية، وما يترتب عليه من زيادة الإنتاجية لكافة الوحدات الاقتصادية المحيطة.					
١٢	هل توافق على اعتبار العناصر التالية كامثلة من ضمن الآثار الجانبية السلبية للوحدة الاقتصادية، والتي يمكن تصنيفها إلى ثلاث آثار سلبية كالتالي:					
	(١٢-١) إجمالي قيمة الأضرار التي يمكن أن تلحق بالوحدة الاقتصادية وذلك من خلال قائمة الاستبيان:					
	(١٢-١-١) إجمالي تكاليف علاج أمراض التلوث البيئية للعاملين في الوحدة.					
	(١٢-١-٢) إجمالي الزيادة في الأجور للمسدة للعاملين المصابين بالتلوث.					

تابع

م	العنصر	مستوى الموافقة
---	--------	----------------

(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)	
					(٣-١-١٢) انخفاض إنتاجية العوامل الإنتاجية نتيجة التلوث.
					(٤-١-١٢) إجمالي التدهور في المواد الأولية المستخدمة نتيجة التلوث البيئي.
					(٥-١-١٢) إجمالي قيمة خسائر التشغيل الناتجة عن التلوث البيئي.
					(٦-١-١٢) خسائر في الموارد البشرية نتيجة التقاعد بسبب التلوث البيئي أو الوفاة المبكرة.
					(٢-١٢) إجمالي قيمة الأضرار التي يمكن أن تلحق بالوحدات الاقتصادية الأخرى:
					(١-٢-١٢) إجمالي تكاليف علاج أمراض التلوث البيئي للعاملين في الوحدات الاقتصادية الأخرى.
					(٢-٢-١٢) إجمالي الزيادة في الأجور المسددة للعاملين في الوحدات الأخرى.
					(٣-٢-١٢) انخفاض إنتاجية عناصر الإنتاج الأساسية لدى الوحدات الأخرى.
					(٤-٢-١٢) في الموارد البشرية والناتجة عن التقاعد الخسائر المحققة والوفاة المبكرتين.
					(٥-٢-١٢) إجمالي قيمة الانخفاض في باقي عناصر الإنتاج كالمواد ووسائل الإنتاج الأخرى.
					(٣-١٢) إجمالي قيمة الأضرار الممكن حدوثها في البيئة المحيطة.
					(١-٣-١٢) إجمالي تكاليف علاج الأفراد المقيمين في محيط الوحدة الاقتصادية.
					(٢-٣-١٢) إجمالي قيمة الأضرار في الموارد البشرية المحيطة والناتجة عن الوفاة والتقاعد المبكرين.
					(٣-٣-١٢) إجمالي قيمة الأضرار في ثروات المجتمع كالثروة الزراعية والسكنية والحدائق والعقارات والمظهر الجمالي.

Developing the Accounting Measurement for Value-Added Approach to Increase the Environment Accounting Effectiveness.

Dr. Ahmad A. Al-Harkan

*Assistant Professor, Accounting Department, College of Business and Economics,
Vice Dean of Scientific Research, Qassim University, Saudi Arabia*

(Received 15/7/2007; accepted for publication 22/6/2008)

Abstract. The traditional accounting thinking disregarded and neglected what could result from transactions between the economic unit and others, which could have secondary effects on the society and on other economic units. On one hand, the environmental pollution may cause a waste in the society's resources and damages for other economic units. On the other hand, secondary effects – negative or positive - may result too. Therefore, the social welfare of economic units depends on economic and social responsibility. The problem of the research is to determine the relevant rules and standards, which enable the managerial accountants to insure quality in measuring the benefits and damages.

The research includes a survey and analysis of previous studies. The field study is testing three hypotheses. The research presents some important conclusions and recommendations.