

تحديد العوامل المؤثرة في الإفصاح البيئي للشركات: إطار نظري مقترح للسياق الليبي

إبراهيم محمد حميد

جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة غريان

Abstract:

This study has contributed to the accounting literature related to corporate environmental disclosure in the Libyan context by exploring the various factors that may affect environmental disclosure practices, including the attitudes of the managers and their beliefs, as well as the economic, social, political and cultural environment in which the organization operates and is affected. In addition, the study presented a theoretical framework to explain the environmental disclosure practices through a survey the accounting literature on theories of social and environmental disclosure. A number of theoretical perspectives have been adopted by researchers including agency, legitimacy, stakeholder, and political economy theories; however, this study was guided by two theories, namely stakeholder theory and political economy theory that could have an explanatory power to interpret the environmental disclosure practices in Libyan context.

المستخلص:

لقد ساهمت هذه الدراسة في إثراء الادب المحاسبي المتعلق بالإفصاح البيئي للشركات في البيئة الليبية من خلال إستكشاف العوامل المختلفة التي يمكن أن تؤثر على ممارسات الإفصاح البيئي حيث إشملت على مواقف المديرين ومعتقداتهم بالإضافة إلى البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والثقافية التي تعمل المنظمة في إطارها وتتأثر بها. وعلاوة على ذلك، فقد قدمت هذه الدراسة إطار نظري لشرح ممارسات الإفصاح البيئي حيث إختص هذه البحث بدراسة مسحية للأدب المحاسبي المختص بنظريات الإفصاح الإجتماعي والبيئي حيث توجد العديد من النظريات مثل نظرية الوكالة، نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصالح، ونظرية

الإقتصاد السياسي لشرح الأسباب الكامنة وراء ممارسات الإفصاح البيئي ومع هذا فإن الإطار النظري لهذه الدراسة اعتمد على نظريتان هما نظرية أصحاب المصالح ونظرية الإقتصاد السياسي لتفسير هذه الممارسات.

مقدمة:

لقد كانت ومازالت البيئة الطبيعية وما يلحقها من أضرار محور إهتمام المجتمع الدولي منذ عدة قرون، خصوصاً مع زيادة وتيرة التصنيع في جميع أنحاء العالم، حيث تم وضع سياسات ولوائح حول كيفية إستخدام البيئة لخدمة الأجيال الحالية دون الإضرار بمصالح الأجيال القادمة، فعلى سبيل المثال تم عقد مؤتمر دولي حول البيئة في ستوكهولم عام 1972 والذي إنبتقت عنه مجموعة من التوصيات تدعو الحكومات والمنظمات الدولية إلى التعاون في إتخاذ جملة من التدابير من أجل معالجة الأثار البيئية الناجمة عن الأنشطة الصناعية والنمو الاقتصادي (Buss, 2007) في هذا الصدد، أشار Lovins et al (2000) إلى أن هناك نوعان من العلاقات بين منظمات الأعمال والبيئة الطبيعية؛ النوع الأول يتمثل في إستخدام المواد الخام، ويتمثل النوع الثاني في الأضرار التي تلحق بالبيئة الطبيعية نتيجة العمليات الإنتاجية التي تقوم بها الوحدات الإقتصادية. من ناحية أخرى، تسعى منظمات الأعمال إلى تحقيق الرخاء الإقتصادي في المجتمع من خلال ما توفره من سلع وخدمات ولكن في الوقت نفسه فإن العمليات الإنتاجية لهذه المنظمات تزيد من التكلفة الإجتماعية الناتجة عن الأضرار البيئية لهذه المنظمات. إن الأثار البيئية لمنظمات الأعمال سواء كانت إيجابية أو سلبية يجب أن يتم قياسها بواسطة أنظمة مالية مثل المحاسبة البيئية التي تهتم بقياس الأثار البيئية للأنشطة الإقتصادية (Lovins et al, 2000). فالمحاسبة البيئية تعتبر أداة مهمة لفهم الدور الذي تلعبه منظمات الأعمال بالنسبة للبيئة الطبيعية، حيث توفر بيانات حول القيمة الإقتصادية المضافة لهذه المنظمات بالإضافة إلى إستنزاف الموارد الطبيعية وتكاليف التلوث الناتج عن الأنشطة الإقتصادية. لقد ذكر Gray (2000) أن المحاسبة البيئية تقدم معلومات عن السياسات البيئية التي تطبقها الشركة أو تنوي تطبيقها، قضايا الصحة والسلامة المتعلقة بالعاملين، البنود المتعلقة بالطاقة، بنود تتعلق بمنتجات الشركة وعمليات الإنتاج، والبنود الأخرى التي لم تتضمنها البنود السابقة وهذه المعلومات قد تكون

في شكل تعابير وصفية؛ أو تعابير كمية ولكن غير مالية؛ أو باستخدام تعابير مالية؛ أو خليط من الأساليب السابقة.

في هذا السياق، يعتبر الإفصاح البيئي للشركات واحد من أهم التعابير التي تستخدم لوصف المساهمات الاجتماعية والبيئية لمنظمات الأعمال والعواقب المترتبة على الأنشطة الاقتصادية لهذه المنظمات (Jenkins and Yakovleva, 2006) حيث تم إستخدامه من قبل العديد من الشركات خلال العقود الماضية لتحقيق بعض المزايا مثل، تعزيز سمعة الشركة، وتحسين صورتها، وكسب ميزة تنافسية بالإضافة إلى ذلك فإن إعتقاد السياسات البيئية من قبل الشركات يمنحهم فرصة أفضل لجذب المزيد من الإهتمام من قبل المستثمرين، حيث أن هناك إعتبارات أخلاقية وإجتماعية يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند إتخاذ القرارات الإستثمارية (Adams and Zutshi, 2004). من ناحية أخرى يرى Gerbens-Leenes et al., (2003) أن فشل المنظمات في تبني الإفصاح البيئي قد يؤدي إلى إحتمال التعرض لعدد من المخاطر بما في ذلك التهديد من زيادة الرقابة التنظيمية من قبل الحكومة أو المنظمات الدولية بالإضافة إلى المخاطر الناجمة عن التلوث والإستخدام السيئ للموارد الأمر الذي يمكن أن يؤثر على سمعة المنظمة.

وكنتيجه لذلك أصبح الإفصاح البيئي موضوع للنقاش للعديد من الدراسات خلال السنوات الماضية (Tilt, 2001) والتي تناولت الإفصاح البيئي للشركات من عدة جوانب حيث ركزت بعض الدراسات علي العوامل المختلفة التي يمكن أن تحفز الشركات علي الإفصاح عن أدائها البيئي، في حين أن دراسات أخرى بحثت القضايا الأخلاقية وما يترتب عليها من مساءلة للمنظمة عن أدائها البيئي، علاوة على ذلك، أجريت بعض الأبحاث على تحليل التكاليف البيئية من أجل دمجها مع التكاليف الكلية للمنظمة. أيضا بعض الدراسات تناولت العلاقة بين ممارسات الإفصاح البيئي وأسعار الاسهم للشركات (Deegan, 2002). في هذا الصدد، يمكن القول أن دراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر علي ممارسات الإفصاح البيئي للشركات أو الدوافع التي تحفز إدارة المنظمة للإفصاح عن أدائها البيئي قد حازت الإهتمام الأكبر من قبل الباحثين (Deegan 2002)، فعلى سبيل المثال، تعتبر البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية التي تعمل المنظمة في إطارها بالإضافة الى بيئتها الداخلية من ضمن العوامل التي يمكن أن

تؤثر إلى حد كبير على ممارسات الإفصاح المحاسبي بشكل عام وعلى الإفصاح البيئي للشركات على وجه الخصوص (Gray, 1988; Cooke and Wallace, 1990; Hassabelnaby et al., 2003; Archambault and Archambault, 2003; Jorgensen and Soderstrom, 2006). غير أن دراسة هذه العوامل يتطلب ضرورة استخدام إطار نظري لفهم الأسس المنطقية للإفصاح البيئي وبشكل يمكننا من صياغة مقترحات محددة قابلة للاختبار (Hibbett, 2004). تهدف هذه الدراسة إلى إستكشاف العوامل البيئية المختلفة التي يمكن أن تؤثر على تبني الإفصاح البيئي من قبل منظمات الأعمال في البيئة اللببية. كما تسعى هذه الدراسة إلى إختيار إطار نظري يمكن الإعتماد عليه لشرح ممارسات الإفصاح البيئي في السياق اللببي ولتحقيق هذه الأهداف، اعتمد الباحث على إستقراء الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

لقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى ستة أجزاء رئيسية حيث يتناول الجزء التالي المفهوم العام للإفصاح البيئي وعناصره الأساسية، كما إختص الجزء الثالث بتحديد وتوضيح العوامل التي يمكن أن تؤثر على ممارسات الإفصاح البيئي. إضافة إلى ذلك، تم في الجزء الرابع من هذه الدراسة إستعراض نظريات الإفصاح الإجماعي والبيئي بينما كان الإطار النظري المقترح لممارسات الإفصاح البيئي في السياق اللببي محور إهتمام الجزء الخامس أما الجزء الأخير فقد خُصص لعرض الخلاصة والتوصيات.

المفهوم العام للإفصاح البيئي وعناصره الأساسية

عموماً يمكن تعريف الإفصاح الإجماعي والبيئي على أنه "عبارة عن معلومات متعلقة بأنشطة الشركة وتطلعاتها والصورة العامة لها والتي تخص قضايا البيئة والمجتمع والموظفين والمستهلكين" (Gray et al., 2001, p. 329). وبإختصار يمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه "تلك الإفصاحات التي تتعلق بأنشطة الشركة التي لها تأثير على البيئة الطبيعية حيث تعمل الشركة" (Wilmshurst and Frost, 2000, p. 16). وفي نفس السياق، أضاف Toms (2002, p. 269) أن "الإفصاحات البيئية هي بيانات مباشرة أو غير مباشرة حول تأثير أنشطة الشركة على البيئة". في نفس الخصوص، عرف Fun (2002, p. 9) الإفصاح البيئي للشركات بأنه "عمليات التواصل الخارجي لبيان الأثار البيئية للأنشطة الإقتصادية للمنظمة من

خلال التقارير السنوية أو أي تقارير أخرى منفصلة بذاتها تكون متاحة للجمهور". بناء علي التعاريف السابقة المذكورة أعلاه نناقش النقاط التالية :-

فيما يتعلق بالوسائل المستخدمة من قبل الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي توجد عدة وسائل يمكن إستخدامها في الكشف عن المعلومات البيئية وتشمل التقارير السنوية، التقارير البيئية، الإعلانات والكتيبات وتوسيم المنتجات، والنشرات الإخبارية، والنشرات الصحفية، وملاحق التقارير السنوية، أشرطة الفيديو، والمواقع الإلكترونية على الشبكة العنكبوتية (Gray et al., 1995b; Jenkins and Yakovleva, 2006). تعتبر التقارير السنوية من أهم الوسائل المستخدمة من قبل الشركات للإفصاح عن المعلومات البيئية، حيث أن المعلومات الكاملة للتقارير المالية الواردة في التقارير السنوية تعد الأكثر إستخداماً من قبل الشركات وعلي نطاق واسع (Tilt, 1994; Cormier et al., 2004) من ناحية أخرى، أوضح Deegan and Rankin (1997) من خلال دراسة أجراها لإستكشاف آراء مستخدمي التقارير السنوية أن التقرير السنوي يعتبر مصدر مهم للحصول علي المعلومات البيئية. في هذا الصدد، يعتقد Tilt (1994) أن هناك جملة من المبررات تفسر الإستخدام الواسع للتقارير السنوية حيث تشمل ماييلي: التقارير السنوية وثائق إلزامية يتم إعدادها سنويا من قبل الشركة، في حين أن التقارير البيئية ليست إلزامية وتعد بشكل غير منتظم، كما أنها تعد بمثابة وثائق مهمة تستخدمها الشركة لتحسين صورتها في المجتمع، بالإضافة إلى إمكانية الحصول عليها بسهولة حيث يتم نشرها دورياً وعلاوة على ذلك فإنها تعتبر وسيلة سهلة لقياس الأحداث الإجتماعية والبيئية.

حول طبيعة الإفصاح البيئي، هناك نوعان وهما الإفصاح الإلزامي و الإفصاح الطوعي (Gray et al., 1995a) حيث يمكن تعريف الإفصاح الطوعي بأنه إفشاء المعلومات البيئية في التقارير السنوية بشكل طوعي ودون وجود أي قيود تُلزم المنظمة بنشر هذه المعلومات (Zhou, 2008). أما الإفصاح الإلزامي فهو إفشاء المعلومات البيئية في التقارير السنوية وذلك إمتثالاً للأنظمة البيئية (القوانين) خلال الفترة المشمولة بالتقرير (Cowan and Gadenne, 2005). في نفس الإطار، أوضح Deegan and Guthrie and Parker, 1989; Rankin, 1996; Wilmshurst and Frost, 2000; O'Donovan, 2002) أن الشركات تقوم بالإفصاح طوعاً عن أدائها البيئي من أجل إضفاء الشرعية علي عملياتها داخل البيئة التي

تعمل فيها، وليس من أجل تزويد المستخدمين بهذه المعلومات بإعتبار أن لهولاً الحق في معرفة أي معلومات متعلقة بالمنظمة. كما أضاف (Dye 2001) أن المنظمة قد تقوم بتبني الإفصاح الطوعي من أجل إرضاء حاملي الأسهم من خلال الإفصاح عن المعلومات الايجابية بالنسبة للتنظيم وإستبعاد المعلومات التي تؤدي الي إنزعاج مساهمي الشركة، وبالتالي فإن الإفصاح الإلزامي مقارنة بالإفصاح الإختياري يتيح لمستخدمي التقارير السنوية الحصول علي معلومات متكاملة عن الأداء الفعلي للشركة حيث أن الشركة ملزمة بإتباع قواعد وأنظمة معينة عند الإفصاح عن المعلومات بشكل إجباري (Cowan and Gadenne, 2005). في هذا الصدد، يعتقد Dye (1990) أن هناك مجموعة من العوامل من المرجح أن يكون لها تأثير علي تبني الكشف الطوعي أو الإختياري من قبل منظمات الأعمال والتي تشمل طبيعة العوامل الخارجية المرتبطة بالإفصاح مثل النظام السياسي والقانوني، والوعي البيئي لدى الجمهور، أيضاً موقف إدارة المنظمة تجاه المساهمين والمستثمرين المتوقعين مستقبلاً. في نفس السياق، أيدت نتائج الدراسة التي أجراها (Buhr and Freedman 2001) ما أورده (Dye 1990) حيث قامت هذه الدراسة بإستكشاف دور العوامل الثقافية والسياسية والقانونية في التأثير على قرار الإدارة بتبني الإفصاح الطوعي أو الإلزامي، وذلك من خلال مقارنة الإفصاحات البيئية للشركات الكندية والأمريكية، وقد أشارت النتائج إلى أن العوامل البيئية الكندية أكثر ملائمة لتبني الإفصاح الطوعي، بينما من المرجح أن تفصح الشركات الأمريكية بعناية أكبر من الشركات الكندية عن كامل المعلومات المطلوبة من أجل تجنب التناقضي، والذي يعتبر من السمات الأساسية للبيئة الأمريكية. في نفس الخصوص، أوضح (Jorgensen and Soderstrom 2006) إلى أن الإفصاح البيئي مازال يتم بطريقة طوعية في معظم دول العالم حيث تم تطويره من خلال مبادرات الإفصاح العالمية والتي يعتبر الإفصاح البيئي أحد عناصرها. حيث يشمل الكشف البيئي الطوعي العناصر التالية: المعلومات النقدية مثل المبالغ التي تم إنفاقها على البحوث لإستكشاف مصادر بديلة للطاقة، معلومات كمية غير نقدية مثل مستويات الإنبعاثات، ومعلومات وصفية مثل نتائج التدقيق البيئي (Buhr and Freedman, 2001). ومع ذلك، فقد بدأت بعض الدول مثل الدنمارك والولايات المتحدة الأمريكية وكندا بإصدار تشريعات من أجل إجبار الشركات على الإفصاح عن أدائها البيئي ففي أميركا مثلاً يتم إلزام

الشركات بالإفصاح عن النفقات الرأسمالية الحالية والمستقبلية اللازمة لحماية البيئة وفي كندا أيضاً وطبقاً لمبادئ المحاسبة الكندية يجب أن يتم الإفصاح عن تكاليف ترميم موقع الانتاج. (Buhr and Freedman, 2001).

العوامل المؤثرة في الإفصاح البيئي للشركات

يناقش هذا الجزء من البحث تقييم العوامل المختلفة التي قد تؤثر علي ممارسات الإفصاح البيئي في البيئة الليبية. في هذا الصدد، هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تحدد مستوى الإفصاح البيئي ولتحديد التأثير المحتمل لهذه العوامل قدم (Hibbitt 2004) دراسة مطولة لبيان أثر هذه العوامل علي ممارسات الإفصاح البيئي للشركات الاوربية حيث تم تقسيمها الي ثلاث فئات : خصائص الشركة، البيئة الداخلية، والتأثيرات الخارجية والتي فصلها فيما يلي:-

خصائص الشركة

وهي السمات التي تميز الشركة عن غيرها من الشركات والتي يمكن تحديدها وقياسها وتشمل حجم الشركة، ربحية الشركة، عمر الشركة، نوع الصناعة، التسجيل في السوق المالي، الملكية الاجنبية، والشهادات البيئية، بالنسبة لهذه الدراسة تم إستبعاد خصائص الشركة والسبب في ذلك يرجع إلى أن خصائص الشركة يمكن تطبيقها في الدول المتقدمة حيث أن لها فاعلية في التأثير في قرار الإدارة بشأن الإفصاح عن أدائها البيئي ولكن ليس من السهولة بمكان تطبيقها في الدول النامية مثل ليبيا بسبب الطبيعة الخاصة للنظام الإقتصادي والسياسي في هذه الدول.

البيئة الداخلية

يقصد بالبيئة الداخلية للمنظمة بأنها جميع العوامل والقوى التي تقع داخل المنظمة والتي يكون لها تأثير مباشر في أدائها وتشمل مواقف المديرين ومعتقداتهم بالإضافة إلى إستراتيجيات إعداد التقارير وثقافة التنظيم المتمثلة في القيم والمبادئ والأخلاق (Hibbitt, 2004). في هذا الصدد، تعتبر مواقف المديرين ومعتقداتهم من العوامل التي من المرجح أن يكون لها تأثير مباشر علي ممارسات الإفصاح البيئي حيث أن الإدارة العليا في المنظمة هي الجهة المخولة

عادةً بإتخاذ القرار المتعلق بالإفصاح عن الاداء الإقتصادي والإجتماعي علي حدا سواء (O'Donovan, 2002) وقد أكد ذلك Wilmshurst and Frost (2000) حيث أوضح أن إدراج المعلومات البيئية ضمن التقرير السنوي يخضع لسلطة الإدارة العليا في المنظمة.

التأثيرات الخارجية

يقصد بالتأثيرات الخارجية البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والثقافية والتكنولوجية التي تعمل المنظمة في إطارها وتتأثر بها وتشمل علي سبيل المثال الضغوط التي تمارسها منظمات المجتمع المدني علي منظمات الأعمال، قيم ومعتقدات الجمهور، مواقف أصحاب المصالح تجاه البيئة الطبيعية والإفصاح البيئي، تبني الإفصاح البيئي من المنافسين، بالإضافة إلى التطورات الصناعية والتقنية وفيما يلي نناقش هذه النقاط في ضوء العوامل التالية :-

الثقافة المحلية

تعتبر الثقافة أحد العوامل البيئية التي تؤثر في علم المحاسبة بوصفه علم إجتماعي، في هذا الشأن حدد Hofstede (2001) أربعة أبعاد للثقافة تتمثل في الفردية مقابل الجماعية (أي الأهمية التي يعطيها الفرد لمصلحته الشخصية مقارنة مع المصلحة الجماعية للمجموعة التي ينتمي إليها)، بعد فروقات السلطة (أي الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجودة بينهم فيما يتعلق بعدم المساواة في السلطة أو القوة الموزعة بينهم)، درجة تجنب عدم التأكد (أي الدرجة التي يشعر فيها أفراد المجتمع بالارتياح لحالات الغموض وعدم التأكد)، الذكورة مقابل الأنوثة. وفقا Gray (1988) تعتبر الفردية وتجنب عدم التأكد هي أهم العوامل التي تؤثر علي ممارسات الإفصاح المحاسبي في حين أن الرجولة وفروقات السلطة أُعتبرت عوامل أقل أهمية ومع ذلك فإن الرجولة وتجنب عدم التأكد إرتبطتا بالإفصاح الإجتماعي والبيئي لمنظمات الأعمال (Gray, 1988; Williams, 1999). وبناء على ما سبق فإن المنظمة التي تعمل في بيئة ذات مستوى عال من عدم التأكد قد تتجنب الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية خوفاً من أن تكون هذه الإفصاحات ذات أثر سلبي يهدد أنشطتها الإقتصادية (Williams, 1999). في سياق آخر فإن الشركات العاملة في مجتمعات تتميز بدرجة عالية من الذكورة سوف تُفصح عن مستوي متدني من المعلومات الإجتماعية والبيئية، وذلك لأن هذ المجتمعات لن تكون علي درجة كافية من الوعي تؤهلها لإدراك مدي تأثير

الأنشطة الاقتصادية للمنظمة على البيئة الطبيعية وعلى العكس من ذلك، فإن الشركات العاملة في مجتمعات تتميز بدرجة منخفضة من الذكورة، سوف تُفصح عن مستوى عالي من المعلومات البيئية لأنها أكثر وعي بأنشطة الشركة (Gray, 1988).

البيئة السياسية

يعكس النظام السياسي في أي دولة درجة الحرية السياسية والتي تعتمد على ثلاثة عناصر هي: درجة الحقوق السياسية والحرية المدنية، ونوع النظام السياسي (Belkaoui, 1983). وحول علاقة المحاسبة بالبيئة السياسية أكد العديد من الكُتاب أن النظام السياسي قد يؤثر على ممارسات الإفصاح المحاسبي سواء بشكل مباشر من خلال الحد من الحريات السياسية التي يكفلها النظام السياسي أو بشكل غير مباشر من خلال تأثيره على الأنظمة الاقتصادية والثقافية (Belkaoui, 1983; Cooke and Wallace, 1990; Hassabelnaby et al., 2003; Archambault and Archambault, 2003). لقد اختبرت بعض الدراسات السابقة العلاقة بين الكشف الاجتماعي والبيئي والنظام السياسي حيث توصل كل من Williams (1999) و Jorgensen and Soderstrom (2006) أن خصائص النظام السياسي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على ممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي.

البيئة الاقتصادية

يعتبر النظام الاقتصادي من العوامل التي تؤثر على ممارسات الإفصاح المحاسبي حيث أن طبيعة النظام الاقتصادي المطبق ومستوي التنمية الاقتصادية لهما أثر كبير على أهداف المحاسبة ووظائفها (Gray, 1988; Cooke and Wallace, 1990; Gray et al., 1996). في هذا الصدد، يوجد ثلاث أنواع للأنظمة الاقتصادية وهي الاقتصاد المخطط واقتصاد السوق والاقتصاد المختلط، والتي يمكن أن يكون لها آثار مختلفة على ممارسات الإفصاح المحاسبي، حيث أن المعلومات المحاسبية المتعلقة بأداء منظمات الأعمال لن تكون ذات أهمية في ظل الاقتصاد المخطط بينما يكون هناك طلب متزايد على هذه المعلومات في النظام الرأسمالي أو

المختلط (BooLaky, 2004). علاوة على ذلك، يعتبر مستوى النشاط الإقتصادي من العوامل التي يمكن أن تؤثر على ممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي (Archambault and Archambault, 2003) وقد أكد ذلك Jorgensen and Soderstrom (2006) من خلال دراسة أجريها لتحديد تأثير جملة من العوامل والتي من ضمنها مستوى النشاط الإقتصادي علي ممارسات الإفصاح البيئي في 117 دولة حول العالم، وقد توصلنا إلى نتيجة مفادها أن الإفصاح البيئي للشركات يرتبط بمستوي التنمية الإقتصادية حيث أن البلدان ذات الأداء الإقتصادي الضعيف كان لديها مستوى منخفض من الإفصاح البيئي بعكس الدول الأخرى التي حققت مستوى عالي من التنمية الإقتصادية.

النظام القانوني

يعتبر النظام القانوني من العوامل التي يمكن أن تؤثر علي الممارسات المحاسبية (Archambault and Archambault, 1999; Williams, 1999; Salter and Doupnik 2003) حيث ذكر Archambault and Archambault, (1992) أن النظام القانوني يؤثر علي الطريقة التي يتم بموجبها إصدار القواعد والمعايير المحاسبية والتي بدورها تؤثر علي ممارسات الإفصاح المحاسبي للشركات. في هذا السياق، يمكن تقسيم الأنظمة القانونية السائدة في العالم إلى ثلاث أنظمة قانونية أو مدارس رئيسية وهي مدرسة القانون المدني (Romano-Germanic)، القانون العام (Common law)، والقانون الإشتراكي (Socialist law)، (David and Brierley 1985) فالنظم القانونية النابعة من مدرسة القانون المدني هي في الأساس مبنية علي مبادئ العدالة والأخلاق (Salter and Doupnik, 1992) وبالتالي فإن الدول التي تعتمد علي هذه المدرسة في وضع نظامها القانوني سوف تكون أنظمتها وقواعدها المحاسبية أكثر عرضة للتطوير حيث أن القواعد القانونية المنبثقة عن مدرسة القانون المدني تكون أقل اعتماداً علي حالات مماثلة من الماضي (Archambault and Archambault, 1999). وعلي العكس من ذلك، فإن القانون العام في الغالب يعتمد علي الأحكام والقرارات الصادرة من القضاة والمتعلقة بحالات مماثلة من الماضي (David and Brierley, 1985) وبالتالي وفي ظل هذه المدرسة سيكون من السهل علي المحاسبين الحفاظ علي نفس الأعراف والقواعد المحاسبية المتعلقة بالمشاكل المحاسبية

(Archambault and Archambault, 1999). وبناء علي ما سبق، نخلص إلى أن العلاقة بين النظام القانوني وممارسات الإفصاح المحاسبي تعتمد علي المدرسة التي يتم إعتماها لوضع النظام القانوني وقد أكد ذلك (Jorgensen and Soderstrom 2006) من خلال دراسة أجريها لتحديد تأثير جملة من العوامل والتي من ضمنها النظام القانوني علي ممارسات الإفصاح البيئي في جميع أنحاء العالم وقد أشارت النتائج الى أن نوع وطبيعة النظام القانوني من المرجح أن يؤثرعلي ممارسات الإفصاح البيئي حيث خلصت الدراسة الى أن البلدان التي تتبني القانون المدني يكون فيها مستوي الإفصاح عن المعلومات البيئية أعلى من تلك التي تتبني القانون العام.

التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة

تتكون المحاسبة من ثلاث عناصر رئيسية، وهي التعليم المحاسبي والبحوث في مجال المحاسبة والممارسة العملية (Cuganesan et al., 1997)، فكما هو معروف فإن التعليم والخبرة العملية من العناصر المهمة للنهوض بأي مهنة وتطويرها والمحاسبة ليست إستثناء من ذلك، حيث أكد العديد من الباحثين في هذا المجال أن مهنة المحاسبة تتأثر إلى حد كبير بمستوي التعليم المحاسبي أنظر علي سبيل المثال Archambault and Archambault, (2003; 2003; Hassabelnaby et al., 1994; Ahmed and Nicholls, 1994). في هذا الصدد، تواجه مهنة المحاسبة تحديين رئيسيين، يتمثل الأول في تغير وإنتشار دور المحاسبة للإستجابة للتطورات الإقتصادية والإجتماعية في المجتمع، الأمر الذي أدى إلى تزايد الطلب على الخريجين الذين لديهم مستوى عالي من التأهيل العلمي والعملية في مختلف مجالات المحاسبة، أما التحدي الثاني فيبرز من خلال وجود فجوة بين المؤهلات والمهارات الفعلية للخريجين وبين تلك المطلوبة في الممارسة العملية (Aldin et al., 2011) وبالتالي فإن الدور الأساسي للتعليم في تطوير المحاسبة عموماً ومهنة المحاسبة علي وجه الخصوص يبدو واضحاً وجلياً. في نفس الخصوص، أورد Aldin et al. (2011) أن هناك ثلاث عوامل قد تؤثر علي مستوى التحصيل العلمي بما في ذلك العوامل الفردية مثل الذكاء وطريقة الدراسة، العوامل الإجتماعية والأسرية مثل البيئة المناسبة للدراسة، والعوامل المؤسسية مثل مكان الدراسة والمعدات اللازمة للتدريب (Aldin et al., 2011) حيث أوضح (Cuganesan et al. (1997

أن المقررات الدراسية في مجال المحاسبة وطرق تدريسها يجب وضعها بطريقة تشجع الطالب على التفاعل من خلال طرح الأسئلة واستخدام خبرته لإقتراح حلول للمشاكل المحاسبية التي يعاني منها المجتمع. من ناحية أخرى، أوضح (Parker et al. (2011 أن البحث العلمي في مجال المحاسبة يعتبر من العوامل المؤثرة في الممارسة العملية، إذ أن الدراسات والأبحاث تقدم التكنولوجيا الحديثة والأساليب التقنية والحلول لبعض المشاكل المحاسبية التي يمكن إستخدامها من قبل المحاسبين في الأوساط الإجتماعية والتنظيمية، فعلى سبيل المثال تم تمويل بحوث علمية في مجال المحاسبة البيئية والمحاسبة عن رأس المال الفكري من قبل منظمات مهنية، وهذا يؤكد العلاقة بين مهنة المحاسبة والبحوث العلمية في مجال المحاسبة (Parker et al., 2011).

نظريات الإفصاح الاجتماعي والبيئي

بعد إقتراح عدد من العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار الإدارة بشأن الإفصاح عن أداؤها البيئي، يرى الباحث أنه من الأهمية بمكان تبني إطار نظري يمكن الإعتماد عليه لفهم العلاقة بين هذه العوامل وممارسات الإفصاح البيئي في السياق الليبي، وفي هذا الصدد، أشارت الأدبيات ذات الصلة إلى أنه على الرغم من وجود عدد من النظريات في هذا المجال، فقد تم إستخدام أربع نظريات على نطاق واسع لشرح وتفسير ممارسات الكشف الاجتماعي والبيئي، وهي نظرية الوكالة، نظرية أصحاب المصالح، نظرية الشرعية، ونظرية الإقتصاد السياسي والتي ستم مناقشتها فيما يلي.

نظرية الوكالة (AGENCY THEORY)

تشير نظرية الوكالة إلى مجموعة من العلاقات التعاقدية بين طرفين هما أصحاب المصالح (الموكل) والإدارة (الوكيل)، حيث يكلف الطرف الأول الطرف الثاني بأداء مجموعة من الخدمات والأنشطة، والتمثلة في إدارة الموارد المتاحة للمنظمة بكفاءة وبطريقة تؤدي إلى تعظيم ثروة الملاك، ويفوضه في سبيل القيام بذلك صلاحيات إتخاذ القرار نيابة عنه Jensen (1976). إن هذه العلاقة التعاقدية قد يصاحبها مشاكل ناجمة عن التضارب في الأهداف والرغبات بين الوكيل والموكل، الأمر الذي يؤدي إلى قيام الوكيل (الإدارة) باتخاذ إجراءات من شأنها أن تزيد من المنفعة الشخصية للمديرين ولا تصب في مصلحة المساهمين،

وذلك لأن كلا الطرفين لديه مواقف مختلفة تجاه المخاطر الناجمة عن هذه الإجراءات (Eisenhardt, 1989). لقد أورد (Graves and Waddock, 1994) في هذا الخصوص أن المديرين لديهم الرغبة في تحسين الاداء الاجتماعي والبيئي للمنظمة أكثر من حملة الاسهم، وذلك لأن الأموال التي يتم استثمارها في هذا المجال هي بالأصل ليست أموالهم الشخصية وإنما هي أموال المساهمين، وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك وقت طويل لبيان أثر هذه الإستثمارات علي الأداء الاقتصادي للشركة حيث أن مكافآت المديرين يتم احتسابها علي أساس سنوي وفي بعض الأحيان علي أساس ربع سنوي. وفي نفس الإطار، أضاف (Noreen, 1988) أنه في ظل تضارب المصالح بين الأطراف المتعاقدة سيكون من الصعب علي المساهمين فهم وإستيعاب قرارات المديرين، وذلك بسبب عدم القدرة على الحصول علي المعلومات، حيث أن الإدرة سوف تنصح فقط عن المعلومات التي تدعم مصالحها وهو ما يعرف في الفكر المحاسبي بعدم التماثل في المعلومات، وبالتالي يجب علي الشركات أن تفصح عن المعلومات اللازمة بالشكل الذي يساهم في تقليص فجوة عدم التماثل ومن ثم تخفيف حدة الصراع بين هذه الأطراف (Rouf and Alharun, 2011)

إن نظرية الوكالة تعتبر إطار من ضمن الأطر الذي يمكن من خلاله معالجة العلاقة بين المساهمين ومديري الشركات، حيث تم إستخدامها لتفسير الممارسات المحاسبية للشركات وبعبارة أخرى، فقد تناولت هذه النظرية شرح وتوقع سلوك المحاسبين والمديرين (Watts, 1977) مما دعا البعض الي الإشارة إليها كنظرية للسلوك (Hibbitt, 2004). في هذا الخصوص، تم إستخدام نظرية الوكالة كإطار نظري لتحديد دوافع الإدارة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية بشكل طوعي (Rouf and Alharun, 2011) وبالإضافة الي ذلك فقد تبنت العديد من الدراسات هذه النظرية كأساس لفهم وتفسير ممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي للشركات، حيث وفقاً لهذه النظرية فإن الشركات ستفصح عن المعلومات الإجتماعية أو البيئية إذا كانت تدعم مصالحها وأن تكون تكلفة الكشف عن هذه المعلومات تقل عن الفوائد المرجوة من عملية الكشف (Ness and Mirza, 1991).

ومع ذلك، فإن نظرية الوكالة لم يتم إستخدامها علي نطاق واسع لشرح الأسباب الكامنة وراء الإفصاح أو عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية، فهي لم توفر أساس نظري يمكن

الأعتماد عليه لتطوير ممارسات الإفصاح البيئي والاجتماعي للشركات (Gray et al., 1995a). في هذا الصدد، يعتقد (Noreen 1988) أن الدافع وراء السلوك الأخلاقي يكون إما نتيجة الإيثار أو النفعية. فالإيثار كدافع للسلوك الأخلاقي يأتي نتيجة للرغبة في توفير الرفاه للآخرين، أو الرغبة في الشعور بالرضاء من خلال مساعدة الآخرين، أما النفعية كدافع للسلوك الأخلاقي لا علاقة لها بالإلتزام الطوعي بالقواعد لأنها مرتبطة بالمصلحة الذاتية للفرد. وبالتالي فإن الافتراضات التي تقوم عليها نظرية الوكالة والتي تقضي بأن المصلحة الذاتية للفرد هي الدافع لجميع القرارات التي يتخذها المدراء والمتعلقة بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي للشركات هي غير منطقية ولا تتسجم مع الواقع (Gray et al., 1995a). في نفس الإطار، أكد (Okcabol 1991) Tinker and أن نظرية الوكالة لا تتوافق مع السلوك الأخلاقي، لأنه يأتي كنتيجة للسلوك النفعي المرتبط بالمصلحة الذاتية علاوة على ذلك، فإن غياب مفهوم القيمة الاجتماعية في النظريات المحاسبية مثل نظرية الوكالة يجعلها غير قادرة من الناحية النظرية على تفسير الدور الاجتماعي للمنظمة في المجتمع. من ناحية أخرى، أوضح Gray et al. (1995a) أن القضايا الاقتصادية لا يمكن دراستها بمعزل عن الأبعاد الاجتماعية والسياسية، وعليه وبناء على الإنتقادات السابقة الموجهة إلى هذه النظرية يمكن القول أنها فشلت في شرح وتفسير ممارسات الإفصاح البيئي والاجتماعي، وبالتالي يقودنا هذا النقاش إلى مناقشة نظرية أخرى هي نظرية الشرعية

نظرية الشرعية (LEGITIMACY THEORY)

تشير نظرية الشرعية الي إفتراض مفاده أن على منظمات الأعمال الإستجابة لإحتياجات المجتمع بشكل يمكنها من تحسين صورتها ومن ثم السماح لها بالإستمرار في أداء دورها الإقتصادي داخل المجتمع (Davis, 1973). لقد عرف (Lindblom 1993) الشرعية بأنها الحالة أو الوضع الذي تكون فيه قيم المنظمة منسجمة مع منظومة القيم الاجتماعية والأخلاقية للمجتمع ككل، وعند وجود تباين فعلي أو محتمل بين هذه القيم سيكون هناك تهديد لشرعية هذه المنظمة. في هذا السياق، أوضح (Guthrie and Parker 1989) أن بقاء المنظمة وإستمرارها في تحقيق أهدافها الإقتصادية، يتوقف على إلتزامها بتطبيق الإجراءات المطلوبة إجتماعياً، وبالتالي فإن نظرية الشرعية من المرجح أن تساعد في تحديد توقعات المجتمع

بخصوص أداء المنظمة من حيث توافقه مع القيم الاجتماعية والأخلاقية للمجتمع (Gray et al., 1996).

بناءً على نظرية الشرعية فإن قيام بعض المنظمات بالإفصاح طوعاً عن أدائها الاجتماعي والبيئي هو في الحقيقة لإضفاء نوع من الشرعية على أنشطتها وتكوين إنطباع جيد على الشركة (Ghazali, 2007)، وبالتالي فإن الإفصاح الاجتماعي والبيئي يمكن إعتبره بمثابة أداة مهمة تتبناها منظمات الأعمال للتأثير على السياسات العامة للمجتمع، إما بطريقة مباشرة من خلال التركيز على مخاوف المجتمع أو المخاوف التشريعية المتعلقة بنشاط الشركة، أو بطريقة غير مباشرة من خلال تحسين صورة الشركة في نظر الجمهور العام (Patten, 1992).

إن نظرية الشرعية تؤكد على أهمية القبول المجتمعي للشركة كضمان لبقاءها، كما تفترض أن أنشطة الشركة قد تؤثر على البيئة التي تعمل فيها، وبالتالي إذا كانت أنشطتها تؤثر سلباً على المجتمع وأنها غير أخلاقية فمن المرجح أن تواجهها بعض الصعوبات والتي قد تتمثل في مقاطعة منتجات الشركة أو الضغط على المؤسسات الحكومية للتدخل، على سبيل المثال قد تقوم منظمات المجتمع المدني بمنع المتاجر الكبيرة (Supermarkets) من التوسع بفتح فروع لها في مناطق حضرية يُعتقد بأنها مكتظة بهذا النوع من المتاجر (Ghazali, 2007). في نفس الإطار، أوضح (Patten 1992) أن نظرية الشرعية تعتمد في الكثير من جوانبها على مفهوم العقد الاجتماعي، والذي يشرحه (Mathews 1993) بأنه عقد بين المنظمة والمجتمع بمقتضاه يمنح المجتمع المنظمة السلطة اللازمة لأمتلاك وإستخدام الموارد الطبيعية وتعيين الموظفين، وفي المقابل تقوم المنظمات بإنتاج السلع والخدمات والنفائات. وهذه الحقوق التي تتمتع بها الشركة ليست دائمة وبالتالي من أجل الإحتفاظ بها يجب أن تتجاوز الفوائد التي تحققها الشركة التكاليف التي يتكبدها المجتمع. بناءً على مفهوم العقد الاجتماعي، إذا لم تلتزم المنظمة بشروط العقد نتيجة عدم الكفاءة في إستخدام الصلاحيات والموارد الممنوحة لها سيتم إلغاء العقد، الأمر الذي يؤدي إلى تهديد بقائها من حيث صعوبة الحصول على الموارد المالية والبشرية، بالإضافة إلى تعذر تنفيذ إستراتيجيات التسويق الخاصة بمنتجاتها (Lindblom, 1993). في نفس الخصوص، يعتقد (Lindblom 1993) أن المنظمة قد تستخدم أربعة إستراتيجيات عندما تواجه ضغوط تهدد بقائها، على سبيل المثال عندما تفشل المنظمة في

مواجهة المشاكل المتعلقة بأدائها (حادث خطير؛ تلوث بيئي كبير؛ أو فضيحة مالية) فمن المرجح أن تلجأ الي أحد الخيارات التالية:-

- السعي نحو إعلام وتثقيف أصحاب المصالح بنوايا المنظمة المتعلقة بتغير أدائها؛
- محاولة تغيير مفاهيم وتصورات أصحاب المصالح بخصوص الأحداث الحاصلة ولكن دون التغيير في الأداء الفعلي للمنظمة؛
- تحويل الإنتباه بعيداً عن المسألة المثيرة للقلق إلى قضايا إيجابية ليس لها علاقة بالآثار السلبية؛
- السعي نحو تغيير التوقعات الخارجية حول أداء المنظمة على سبيل المثال، شرح الدوافع وراء المنافسة وتحقيق الربح، أيضا توضيح أن تحقيق الشركة للأرباح لا يعني أنها مسؤولة عن إنتهاكات حقوق الإنسان التي يتعرض لها موظفيها وإنما هي نتيجة لما يتصف به نظام الحكم من قمع في البيئة التي تعمل فيها.

ويرى (Ghazali 2007) أن الإستراتيجيات السابقة يمكن تنفيذها من خلال الإفصاح عن معلومات إضافية عن الأداء الإجتماعي والبيئي للمنظمة، من أجل المحافظة على شرعيتها وبالتالي ضمان إستمرار بقائها. في هذا السياق، يمكن إستخدام الإفصاح البيئي والإجتماعي من قبل منظمات الأعمال كأداة لإضفاء الشرعية على أنشطتها، من خلال أحد البديلين التاليين: ففي البديل الأول يتم إستخدام الإفصاحات البيئية والإجتماعية بشكل خاص لمواجهة مشكلة معينة تتعرض لها المنظمة متعلقة بأدائها البيئي، على سبيل المثال، حادثة تلوث كبير، أو تسرب نطفي ضخم، حيث أن المنظمة ستدرك أن هناك فجوة في شرعيتها لا بد أن تسعى إلى سدها من خلال هذه الإفصاحات. أما في الخيار الثاني فيتم الإفصاح عن المعلومات الإجتماعية والبيئية الإيجابية بشكل منتظم، فمثلاً تقديم معلومات إيجابية بشكل دوري عن العلاقة بين المنظمة والعاملين فيها (Patten, 1992; Deegan and Rankin, 1996; Gray et.al., 1996). ويرى (Gray et al. (1996). أن الأسلوب الثاني هو الأفضل لأنه الأكثر فائدة للمنظمة حيث أنه يساعد في الحفاظ على شرعيتها بشكل مستمر.

على الرغم من أن نظرية الشرعية قدمت تفسير أفضل لممارسات الإفصاح الإجتماعي والبيئي إذا ما قورنت بنظرية الوكالة إلا أنها لم توفر أساس شامل لشرح هذه الممارسات في بلد

معين، حيث أوضح Guthrie and Parker (1989) أن العلاقة بين نظرية الشرعية والإفصاح المحاسبي تناولت بعض القضايا البيئية بشكل هامشي ومحدود، فمثلاً كان هناك شك وتناقض بخصوص قضايا الطاقة والموارد البشرية. في نفس الإطار، أكد Dobbs et al. (2012) أنه من الصعب الاعتماد على نظرية واحدة لشرح نتائج مختلفة تم الحصول عليها من استخدام أساليب بحث متباينة، فعلى سبيل المثال يمكن الاعتماد على نظرية الشرعية في تفسير نتائج تحليل المحتوى للقرارات السنوية للشركات بشكل كامل، ولكنها لن تكون كافية لتفسير نتائج الاستبيان أو المقابلة الشخصية، أي بمعنى آخر من غير الممكن تبني نظرية واحدة لتفسير مزيج من النتائج. وبالتالي، لفهم الأسس المنطقية للإفصاح الاجتماعي والبيئي، سيكون من الأنجع الاعتماد على أطر مختلفة بدلاً من الاكتفاء بتفسير الإفصاح البيئي كمحاولة للتغطية على الإنتهاكات في العقد الاجتماعي (Bebington et al., 2008) ولذلك سيتم في الجزء التالي مناقشة نظرية أخرى يمكن أن تستخدم لشرح وتفسير ممارسات الإفصاح البيئي والاجتماعي وهي نظرية أصحاب المصالح.

نظرية أصحاب المصالح (STAKEHOLDERS THEORY)

تهتم نظرية أصحاب المصالح بالعلاقة بين المنظمة وفئات معينة في المجتمع حيث أنها تصف الطريقة التي تستجيب بها المنظمة لمطالب أصحاب المصالح وتوقعاتهم والمتعلقة بمصالحهم تجاه التنظيم، لقد عرّف Freeman and Reed (1983) أصحاب المصالح بأنهم أولئك الجماعات الذين لديهم مصلحة في الأعمال التي تقوم بها المنظمة، وبعبارة أخرى يمكن تحديد أصحاب المصالح من خلال شرعية مطالبهم المبنية على أساس العلاقة المتبادلة بينهم وبين المنظمة، وبالتالي فإن مصطلح أصحاب المصالح يشمل المساهمين، الدائنين، المديرين، الموظفين، العملاء، الموردين، المجتمعات المحلية، والجمهور العام. في نفس الخصوص، ذكر Clarkson (1995) أن أصحاب المصالح هم أولئك الأشخاص أو المجموعات الذين لديهم حقوق ملكية، أو لهم الحق في المطالبة بها، أو لهم مصالح في المؤسسة وأنشطتها، سواء كان ذلك في الماضي، أو الحاضر، أو المستقبل، وهذه الحقوق والمصالح هي في الواقع نتيجة لتعاملهم مع المنظمة، أو نتيجة الإجراءات التي تتخذها والتي قد تكون قانونية أو أخلاقية، فريدة أو جماعية. وفقاً لهذه النظرية فإن أصحاب المصالح هم أي مجموعة معينة بنشاط الشركة

والذين بإمكانهم إحداث تأثير في الشركة، كما أن هذه المجموعة قد تتأثر بالمقابل بأنشطة الشركة ومعاملاتها (Gray et al., 1996)، وبالتالي يتوجب على إدارة المنظمة تحقيق المطالب المشروعة لجميع أصحاب المصالح من خلال إنشاء مجموعة من الآليات وتبني السياسات التي من شأنها حماية حقوقهم وتلبية إحتياجاتهم (Donaldson and Preston, 1995). في هذا الصدد، يعتقد Gray, et al. (1995a) أن إستمرار بقاء الشركة يتطلب توفر الدعم اللازم لها من قبل أصحاب المصالح، ومن أجل الحصول على هذا الدعم تقوم منظمات الأعمال بتعديل أنشطتها بشكل يتوافق مع مواقف أصحاب المصالح وخصوصاً أولئك الذين لديهم تأثير أكبر على المنظمة وأنشطتها.

وفقاً لدرجة أهمية أصحاب المصالح صُنفت من قبل الباحثين الي مجموعتين هم: أصحاب المصالح الأساسيين وأصحاب المصالح الثانويين (Clarkson, 1995) فالمجموعة الأولى لديها القدرة على التأثير على أنشطة الشركة بشكل مباشر، وبالتالي فإن بقاء الشركة يعتمد على هذه المجموعة بدرجة أكبر من المجموعة الأخرى، وتضم المجموعة الأولى عادةً المساهمين، المستثمرين، الموظفين، العملاء، الموردين والدائنين، المديرين، والحكومة ومنظمات المجتمع المدني (Clarkson, 1995; Donaldson and Preston, 1995). وفي نفس الخصوص، أوضح Clarkson (1995) أن جميع هذه الأطراف تربطها علاقة منفعة تبادلية مع المنظمة والتي بموجبها سيكون لكل طرف مجموعة من المطالب والإحتياجات، فعلى سبيل المثال تستفيد منظمات الأعمال من البنية التحتية التي توفرها الحكومة وفي المقابل فإن هذه المنظمات عليها الإلتزام بالقوانين واللوائح التي تهدف إلى حماية البيئة الطبيعية. أيضاً فد تقوم بعض منظمات المجتمع المدني كمنظمات حماية البيئة مثلاً بتوفير بعض الدعم لمنظمات الأعمال من خلال حملات التوعية، والتي تتناول دورها الإيجابي في المجتمع وفي المقابل فإن هذه المنظمات عليها الإلتزام بمسئولياتها تجاه القضايا البيئية والإجتماعية (Clarkson, 1995). من ناحية أخرى، فإن أصحاب المصالح الثانويين لا تربطهم مع المنظمة أي معاملات إقتصادية، لذلك فإن هذه المجموعة سيكون لها تأثير غير مباشر على نشاط المنظمة وبالتالي من المرجح ألا تكون ذات أهمية لبقائها، وتعتبر وسائل الأعلام من الأطراف التي يمكن تصنيفها تحت هذه

المجموعة حيث من المحتمل أن يكون لها دور فعال في بلورة الرأي العام سواء لصالح المنظمة أو ضدها (Clarkson, 1995).

إن أهمية أصحاب المصالح الأساسيين بالنسبة للمنظمة يخلق نوع من الترابط بينهما والذي ينبع من دورهم المهم في تحديد السياسات والبرامج التي يتم إعتقادها من قبل الشركة، فعلى الرغم من عدم الرضاء الذي قد يبديه أصحاب المصالح الثانويين فإن المنظمة لا توليه القدر المطلوب من الإهتمام وتلجأ إلى إرضاء وتلبية إحتياجات أصحاب المصالح الأساسيين (Clarkson, 1995). في هذا الخصوص، يعتقد (Belal 2008) أن إهتمام المنظمة بمجموعة معينة من أصحاب المصالح يتوقف أساساً على درجة التحكم والسيطرة التي يمكن أن تمارسها هذه المجموعة أو تلك على الموارد الأساسية، مثل رأس المال، العمالة، والمواد الاولية التي تحتاجها المنظمة. ومع ذلك، يرى (Henriques and Sadorsky 2008) أن جميع الأطراف الممثلة لأصحاب المصالح سواء كانوا أساسيين أو ثانويين من المرجح أن يكون لهم القدرة على تشجيع منظمات الأعمال وتحفيزها لتبني برامج بيئية تطوعية تؤدي إلى تحسين أدائها البيئي والإقتصادي.

لقد تم تقسيم نظرية أصحاب المصالح إلى فرعين هما: الفرع الأخلاقي (المعياري) والفرع الإداري (Deegan and Unerman, 2011)، وفقاً للفرع الأول فإن الشركة تهتم بكل الأطراف الممثلين لأصحاب المصالح وذلك إعتقاداً على المبادئ الأخلاقية، التي تنص على ضرورة إبلاغ جميع الأطراف دون إستثناء بالمعلومات التي تحدد الاداء الإقتصادي والإجتماعي لمنظمات الأعمال (Mellahi and Wood, 2003). بمعنى آخر، فإن المنظور المعياري لنظرية أصحاب المصالح يقوم على مفهوم العقد الاجتماعي، الذي يعطي الحق لجميع أصحاب المصالح في الحصول على المنافع، بالإضافة إلى حقهم في الإطلاع على المعلومات التي تبين تأثير أنشطة المنظمة علي مصالحهم، وبالتالي فإن إدارة المنظمة يجب أن تدرك جيداً كيفية التصرف تجاه أصحاب المصالح، فعلى سبيل المثال فإن منظمات الأعمال قد تقوم بتغيير إفصاحاتها بشكل يتوافق مع حاجات ومصالح الأطراف التي تمثل اصحاب المصالح. ومع ذلك، يعتقد (Deegan 2002) أن الفرع الأخلاقي لنظرية أصحاب المصالح سيكون له دور محدود في تفسير السلوك الإداري والتنبيؤ به، وهذا يؤكد حاجة الإدارة الي ضرورة السعي نحو

إرضاء أطراف معينة من أصحاب المصالح لاسيما تلك التي يكون لديها تأثير أكبر من باقي الأطراف علي أنشطتها، بسبب قدرت هذه الأطراف على السيطرة على الموارد اللازمة لعملياتها. تأسيساً على ما سبق، فإن المنظور الأخلاقي لنظرية أصحاب المصالح لا يمكن الإعتماد عليه في تفسير الممارسات الطوعية للإفصاح الإجتماعي والبيئي، حيث من المرجح أن تكون هناك وجهات نظر متضاربة من قبل أصحاب المصالح تجاه الاداء الإجتماعي والبيئي للمنظمة.

يقوم الفرع الثاني لنظرية أصحاب المصالح على فرضية مفادها أن تحديد أصحاب المصالح من قبل المنظمة يعتمد بشكل أساسي على التركيز على بعض الأطراف من أصحاب المصالح ذوي النفوذ، والذين يلعبون دور فعال في تحديد سياسات المنظمة، وبالتالي فإن منظمات الأعمال ستعطي الأولوية لهؤلاء الأطراف في المحافظة على مصالحهم وتلبية إحتياجاتهم (Friedman and Miles, 2002). في هذا الإطار، يرى (Gray et al. 1996) أن منظمات الأعمال قد تستخدم المعلومات المالية والإجتماعية لتحديد وإدارة أصحاب المصالح بشكل يمكنها من كسب تأييدهم أو تغيير مواقفهم تجاه قضايا معينة متعلقة بأدائها الإقتصادي والإجتماعي. وفي نفس الخصوص، يعتقد (Deegan and Unerman 2011) أن المنظور الإداري لنظرية أصحاب المصالح يفسر ممارسات الإفصاح الإجتماعي والبيئي بأنها إستراتيجيات تتبناها منظمات الأعمال لإرضاء فئات معينة من أصحاب المصالح (القوية عادة)، من خلال توفير المعلومات المطلوبة المتعلقة بأدائها الإجتماعي والبيئي في البيئة التي تعمل فيها. ومع ذلك، يرى (Deegan and Unerman 2011) أن الفرع الإداري لنظرية أصحاب المصالح قد فشل في وصف نوع وطبيعة المعلومات الإجتماعية والبيئية التي يجب الإفصاح عنها من قبل منظمات الأعمال، وبالتالي فإن المشكلة المتعلقة بتحديد الطرف الأقوى من أصحاب المصالح لاتزال قائمة. ومن ناحية أخرى، فإنه من المفيد عملياً الإعتماد على وجهات نظر مختلفة لشرح ممارسات الإفصاح الإجتماعي والبيئي، بدلاً من الإعتماد على نظرية واحدة (Deegan and Unerman, 2011) ولذلك يقودنا هذا النقاش إلى مناقشة نظرية أخرى هي نظرية الإقتصاد السياسي.

نظرية الإقتصاد السياسي (POLITICAL ECONOMY THEORY) .

يمكن تعريف مفهوم الإقتصاد السياسي بأنه الإطار الإجتماعي والسياسي والإقتصادي الذي يعيش فيه الإنسان (Gray et al., 1996) حيث وفق هذا المفهوم يتم دراسة التفاعل والتأثير المتبادل بين الإقتصاد والسياسة والذي من المرجح أن يكون له تأثير على حياة الإنسان، أي بمعنى آخر فإن الأنظمة السياسية والإقتصادية والإجتماعية لا تعمل بمعزل عن بعضها البعض، فدراسة القضايا الإقتصادية مثلاً يتطلب النظر في الإطار السياسي والإجتماعي والمؤسسي بطريقة متكاملة. بالتالي من خلال هذا الإطار يمكن النظر للكثير من القضايا الإجتماعية باعتبارها عاملاً مؤثراً في النشاط الإقتصادي للمنظمة، وفي نوعية المعلومات التي يتم تحديدها من أجل الإفصاح عنها (Deegan and Unerman, 2011) حيث يرى Belal (2008) أن هذا الإطار الذي تتبناه نظرية الإقتصاد السياسي يمكن أن يستخدم لتفسير الإفصاح الإجتماعي والبيئي. في نفس الخصوص، يعتقد Guthrie and Parker (1989) أن الإفصاح المحاسبي هو في الواقع عملية إستباقية تقوم بها الإدارة لتقديم المعلومات وصياغتها بطريقة تؤدي إلى تسوية الصراع الإجتماعي أو إنهائه أو الالتفاف عليه أو تحويله، أي بمعنى آخر فإن إدارة المنظمة لديها الخيار في الإفصاح عن تفاصيل أنشطتها أو الإمتناع عن القيام بذلك وفقاً لمصلحتها الذاتية.

لقد تم تقسيم نظرية الإقتصاد السياسي إلى قسمين هما: النظرية الكلاسيكية ونظرية الإقتصاد السياسي البرجوازي (Gray et al., 1996)، حيث يرتبط الجزء الأول بأفكار Marx Weber، والتي تدور حول الصراع الهيكلي، وعدم المساواة، والدور الرئيسي للحكومة في المجتمع. أما القسم الثاني فهو مرتبط بأفكار John Stuart Mill والتي تتجاهل الأفكار الوردية في النظرية الكلاسيكية، حيث ينظر إليها باعتبارها نظرية تعددية بامتياز تحافظ على الطبيعة الذاتية للفرد، وبمعنى آخر لا يمكن لفئة معينة داخل المجتمع أن تفرض سيطرتها على باقي الفئات (Deegan and Unerman, 2011).

في إطار الإقتصاد السياسي الكلاسيكي، يمكن تفسير الإفصاح الإجتماعي والبيئي باعتباره إضفاءً للشرعية على أنشطة المنظمة، وذلك إستجابةً لبعض القيود التي تفرضها الدولة والمتعلقة بحماية مصالح فئات معينة في المجتمع، مثل ذوي الإحتياجات الخاصة والأقليات العرقية،

وذلك من أجل الحفاظ على شرعية النظام الرأسمالي ككل، وبعبارة أخرى فإن تفسير الإفصاح الاجتماعي والبيئي يتم وفق منظور سياسي (Gray et al., 1995a; Gray et al., 1996). تأسيساً على ما سبق، فإن الإقتصاد السياسي الكلاسيكي من المرجح أن يوفر تفسير للإفصاحات الاجتماعية والبيئية ذات الطابع الإلزامي، في حين لم ينجح في تقديم أساس موضوعي لشرح دوافع الإفصاحات الطوعية (Gray et al., 1996).

وفقاً لإطار الإقتصاد السياسي البرجوازي يمكن شرح الأسباب والدوافع وراء ممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي للشركات، حيث أن هذا الإطار يقوم على أساس وجود علاقات بين مختلف الفئات في المجتمع ذي الطبيعة التعددية، فعلى سبيل المثال فإن المفاوضات التي تجري بين المنظمة من جهة ومجموعات الضغط البيئي أو السلطات المحلية من جهة أخرى هي في الحقيقة نموذج لهذه العلاقات، والتي من غير المحتمل وجودها في ظل الإقتصاد السياسي الكلاسيكي (Gray et al., 1996). من ناحية أخرى، وفي إطار الإقتصاد السياسي البرجوازي يمكن النظر للإفصاح الاجتماعي والبيئي باعتباره إستراتيجية تتبناها منظمات الأعمال إستجابةً للضغوط الاجتماعية والسياسية والإقتصادية التي تعمل في إطارها (Williams, 1999).

الإطار النظري المقترح لشرح ممارسات الإفصاح البيئي في السياق الليبي

لقد تم في الجزء السابق من هذه الدراسة عرض عدد من النظريات المتعلقة بممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي وذلك من أجل إيجاد أساس مناسب لشرح هذه الممارسات في السياق الليبي، ومن الجدير بالذكر أنه بإستثناء نظرية الوكالة تعتبر نظرية الشرعية، ونظرية أصحاب المصالح، ونظرية الإقتصاد السياسي من النظريات الأكثر شيوعاً لتفسير هذه الممارسات (Gray et al., 1996) وفي هذا الصدد، فإن نظرية الوكالة لم تستخدم على نطاق واسع لشرح الأسباب الكامنة وراء قيام منظمات الأعمال بالإفصاح عن أداؤها الاجتماعي والبيئي من عدمه، حيث ليس لديها الكثير لتقدمه من أجل تطوير الكشف الاجتماعي والبيئي (Gray et al., 1995a). تفترض نظرية الوكالة أن جميع الإجراءات التي تتخذها المنظمة ستكون بدافع المصلحة الذاتية والذي يعتبر أمر غير منطقي من الناحية الواقعية (Gray et al., 1995a) حيث أكد Tinker and Okcabol (1991) أن السلوك الأخلاقي لا يأتي

كنتيجة للسلوك النفعي المرتبط بالمصلحة الذاتية بالإضافة إلى ذلك، فإن غياب مفهوم القيمة الإجتماعية في نظرية الوكالة يجعلها غير قادرة من الناحية النظرية علي تفسير الدور الإجتماعي للمنظمة في المجتمع. من ناحية أخرى، أوضح (Gray et al., 1995a) أن القضايا الإقتصادية لا يمكن دراستها بمعزل عن الأبعاد الإجتماعية والسياسية وبالتالي وإستناداً إلى الإنتقادات السابقة الموجهة إلى هذه النظرية، يمكن القول أنه لا يمكن إستخدامها لشرح وتفسير ممارسات الإفصاح الإجتماعي والبيئي في السياق الليبي، وخاصة إذا أخذنا بعين الإعتبار الطبيعة الخاصة للنظام الإقتصادي والسياسي في ليبيا.

تستند نظرية الشرعية إلى فرضية مفادها أن بقاء المنظمة وإستمرارها في تحقيق أهدافها الإقتصادية، يتوقف على إلتزامها بتطبيق الإجراءات المطلوبة إجتماعياً (Guthrie and Parker, 1989)، وبالتالي فإن نظرية الشرعية من المرجح أن تساعد في تحديد توقعات المجتمع بخصوص أداء المنظمة من حيث توافقه مع القيم الإجتماعية والأخلاقية للمجتمع (Gray et al., 1996)، حيث من المتوقع أن تقوم بعض منظمات الأعمال بالإفصاح طوعاً عن أدائها الإجتماعي والبيئي لإضفاء نوع من الشرعية علي أنشطتها وتكوين إنطباع جيد على الشركة (Ghazali, 2007). وبمعنى آخر فإن الإفصاح الإجتماعي والبيئي يمكن إعتباره بمثابة أداة مهمة تتبناها منظمات الأعمال للتأثير على السياسات العامة للمجتمع، إما بطريقة مباشرة من خلال التركيز علي مخاوف المجتمع والمخاوف التشريعية المتعلقة بنشاط الشركة، أو بطريقة غير مباشرة من خلال تحسين صورة الشركة في نظر الجمهور العام (Patten, 1992). لقد أوضح (Campbell et al. (2003 أن نظرية الشرعية يمكن النظر إليها من خلال المفهوم العام لأصحاب المصالح كونها تتعامل مع المجتمع بأسره، وعلى الرغم من ذلك فإنها لا تراعي ما تتمتع به بعض المجموعات في المجتمع من نفوذ للتأثير على أنشطتها، الأمر الذي يؤدي إلى فشلها في توفير معلومات إضافية عن أدائها الإجتماعي والبيئي لتلك الأطراف المؤثرة من أجل المحافظة على شرعيتها، ومن ثم ضمان إستمرار بقائها. بالتالي وعلى الرغم مما توفره نظرية الشرعية من دعم لبعض القضايا البيئية، سيكون من الصعب عملياً الإعتقاد عليها لشرح ممارسات الإفصاح الإجتماعي خصوصاً ما يتعلق منها بقضايا الطاقة والموارد البشرية (Guthrie and Parker, 1989). من ناحية أخرى، أكد (Dobbs et al.

(2012) أن نظرية واحدة لن تكون كافية لشرح نتائج مختلفة تم الحصول عليها من إستخدام أساليب بحث مختلفة (تحليل المحتوى، الإستبيان، المقابلة الشخصية)، ومن ثم سيكون من الأجدى الإعتماد على أطر مختلفة بدلاً من الإكتفاء بتفسير الإفصاح البيئي وفق منظور نظرية الشرعية (Bebbington et al., 2008). وبالنظر إلى البيئة اللببية وما يميزها من خصائص فريدة خصوصاً تلك المتعلقة بالنظام السياسي والإقتصادي، لذا فإن الإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال ليس من المرجح أن يكون بدافع تحسين صورتها في المجتمع وتعزيز بقائها . وبالتالي، فإن نظرية الشرعية من غير المحتمل تبنيها لتفسير الإفصاح البيئي الطوعي في السياق اللببي.

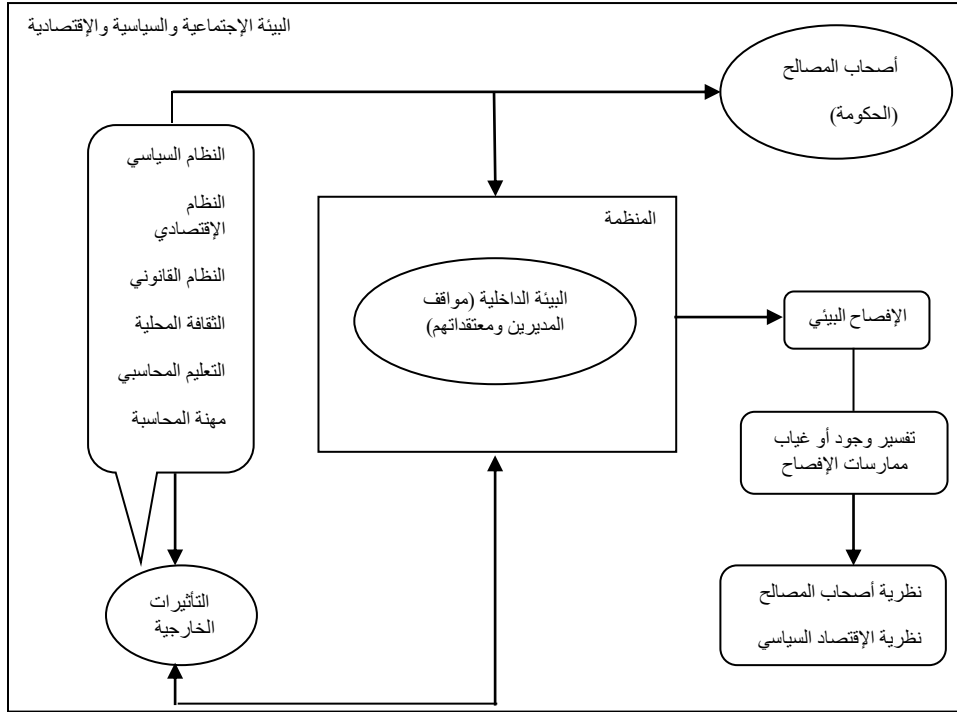
تهتم نظرية أصحاب المصالح بالعلاقة بين المنظمة وفئات معينة في المجتمع والذين بإمكانهم إحداث تأثير في الشركة، كما أن هذه المجموعات قد تتأثر بالمقابل بأنشطة الشركة ومعاملاتها، حيث أنها تصف الطريقة التي تستجيب بها المنظمة لمطالب أصحاب المصالح وتوقعاتهم والمتعلقة بمصالحهم تجاه التنظيم، وبالتالي يتوجب علي إدارة المنظمة تحقيق المطالب المشروعة لجميع أصحاب المصالح من خلال إنشاء مجموعة من الآليات وتبني السياسات التي من شأنها حماية حقوقهم وتلبية إحتياجاتهم (Donaldson and Preston, 1995). في هذا الصدد، يعتقد Gray, et al. (1995a) أن إستمرار بقاء الشركة يتطلب توفر الدعم اللازم لها من قبل أصحاب المصالح، ومن أجل الحصول على هذا الدعم تقوم منظمات الأعمال بتعديل أنشطتها بشكل يتوافق مع مواقف أصحاب المصالح وخصوصاً أولئك الذين لديهم تأثير أكبر علي المنظمة وأنشطتها، بسبب قدرتهم على السيطرة على الموارد اللازمة لعملياتها (مثل رأس المال والعمل والمواد). ومع ذلك، يرى (Henriques Sadorsky 2008) and أن جميع الأطراف الممثلة لأصحاب المصالح سواء كانوا أساسيين أو ثانويين من المرجح أن يكون لهم القدرة على تشجيع منظمات الأعمال وتحفيزها لتبني برامج بيئية تطوعية تؤدي إلى تحسين أدائها البيئي والإقتصادي. عموماً تشير نظرية أصحاب المصالح إلى أن الإفصاح الإجتماعي والبيئي من المرجح أن يستخدم من قبل منظمات الأعمال كأداة لإدارة علاقاتها مع أصحاب المصالح (Belal, 2008) ومع ذلك، فإن الفرع المعياري لنظرية أصحاب المصالح لا يصلح لتفسير السلوك الإداري والتنبؤ به بخلاف الفرع الإداري وهذا يؤكد الحاجة إلى إدارة

مجموعات معينة من أصحاب المصالح، لا سيما تلك التي يكون لديها تأثير أكبر من باقي الأطراف، بسبب قدرتها على التحكم في الموارد الحيوية اللازمة لنجاح المنظمة (Deegan, 2002). ولكن من ناحية أخرى، نجد أن الفرع الإداري لنظرية أصحاب المصالح فشل في تحديد نوع وطبيعة المعلومات الاجتماعية والبيئية التي يجب الإفصاح عنها ومن ثم فإن المشكلة المتعلقة بتحديد الطرف الأقوى من أصحاب المصالح لاتزال قائمة (Deegan and Unerman, 2011).

يمكن تفسير الإفصاح المحاسبي عموماً وفق نظرية الإقتصاد السياسي بأنه عملية إستباقية تقوم بها الإدارة لتقديم المعلومات وصياغتها بطريقة تؤدي إلى تسوية الصراع الاجتماعي أو إنهائه أو الالتفاف عليه أو تحويله، أي بمعنى آخر فإن إدارة المنظمة لديها الخيار في الإفصاح عن تفاصيل أنشطتها أو الإمتناع عن القيام بذلك وفقاً لمصلحتها الذاتية (Guthrie and Parker, 1989)، وبالتالي فإن هذا الإطار الذي تتبناه نظرية الإقتصاد السياسي يمكن أن يستخدم لتفسير الإفصاح الاجتماعي والبيئي. ومع ذلك، فإن الإقتصاد السياسي الكلاسيكي لا يوفر أساس مناسب لتفسير ممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي الطوعية بسبب إرتباطه بمجموعة من الأفكار تدور حول الصراع الهيكلي، وعدم المساواة، والدور الرئيسي للحكومة في المجتمع (Gray et al., 1996). وعلى العكس من ذلك، فإنه في إطار الإقتصاد السياسي البرجوازي يمكن شرح وتفسير الإفصاحات الاجتماعية والبيئية ذات الطابع الطوعي، من خلال وجود علاقات بين مختلف الفئات في المجتمع ذي الطبيعة التعددية، فعلى سبيل المثال فإن المفاوضات التي تجري بين المنظمة من جهة ومجموعات الضغط البيئي أو السلطات المحلية من جهة أخرى هي في الحقيقة نموذج لهذه العلاقات، والتي من غير المحتمل وجودها في ظل الإقتصاد السياسي الكلاسيكي (Gray et al., 1996). من ناحية أخرى، فإنه وفق هذا الإطار يمكن النظر للإفصاح الاجتماعي والبيئي بإعتباره إستراتيجية تتبناها منظمات الأعمال إستجابةً للضغوط الاجتماعية والسياسية والإقتصادية التي تعمل في إطارها (Williams, 1999).

إستناداً إلى ما سبق، يمكن القول إنه في أحسن الأحوال كل نظرية من النظريات السابقة قدمت تفسير جزئي لممارسات الإفصاح الاجتماعي والبيئي وبعبارة أخرى، فإن كل من هذه النظريات لا تعتبر أطر نظرية كاملة حتى الآن؛ إلا أنها مجتمعة قد توفر إطار نظري متكامل

يمكن الإعتماد عليه لشرح وتفسير هذه الممارسات (Gray et al., 1996). إن العلاقة بين هذه النظريات هي في الواقع علاقة تكاملية وليست تنافسية (Gray et al., 1995a) وبالتالي من أجل فهم مبررات أو دوافع الإفصاح الإجتماعي والبيئي ينبغي تبني أطر نظرية مختلفة بدلاً من الإعتماد على نظرية واحدة (Bebbington et al., 2008). خلاصة القول، فإن الإطار النظري المقترح لهذه الدراسة والذي يظهر في الشكل (1) سيعتمد على نظريتين هما نظرية أصحاب المصالح ونظرية الإقتصاد السياسي لتفسير وجود أو غياب ممارسات الإفصاح البيئي في السياق الليبي.



شكل (1) الإطار النظري المقترح لشرح وتفسير ممارسات الإفصاح البيئي

بالنظر إلى السياق الليبي نجد أن معظم منظمات الأعمال تابعة للقطاع العام، حيث تعتمد في ممارسة نشاطها على الموارد التي توفرها الدولة ومن أجل محاسبتها وفرض رقابة عليها يتم تقديم المعلومات المحاسبية إلى الدولة والهيئات التابعة لها مثل ديوان المحاسبة، وزارة المالية،

مصلحة الضرائب وغيرها، وبالتالي وباستثناء الدولة وأجهزتها فإن المعلومات التي يمكن أن تفصح عنها منظمات الأعمال والمتعلقة بأدائها الإقتصادي أو الإجتماعي لن تكون متاحة لأصحاب المصالح الآخرين مثل الدائنين والموظفين والعملاء والموردين وعامة الجمهور لذا، فمن غير المحتمل أن يكون هناك حوار بينهم وبين الشركة لتحقيق مطالبهم والمحافظة على مصالحهم. في هذا السياق، يمكن أن يكون للفرع الإداري لنظرية أصحاب المصالح دور وإن كان محدود في تفسير ممارسات الإفصاح البيئي حيث سيتم تفسير وجود أو غياب هذه الممارسات من خلال العلاقة بين الطرف الأقوى من أصحاب المصالح (الدولة) والمنظمة والتي ستسعى الي إرضاء هذا الطرف من خلال تبني مجموعة من الآليات والسياسات للإفصاح عن أنشطتها الإقتصادية أو الإجتماعية. وكنتيجة لهذا الدور المحدود لنظرية أصحاب المصالح والذي يؤكد أن الإعتماد على نظرية واحدة لن يكون كافي لتفسير ظاهرة الإفصاح البيئي (Gray et al., 1995a) تم تبني نظرية الإقتصاد السياسي كمحاولة لتفسير وشرح هذه الممارسات حيث وفقا لمنظور الإقتصاد السياسي البرجوازي فإن منظمات الاعمال قد تقوم بالإفصاح طوعاً عن أدائها الإجتماعي والبيئي إستجابةً للضغوط الإجتماعية والسياسية والإقتصادية التي تعمل في إطارها، وبالتالي من المرجح أن تحدد الخصائص السياسية والاقتصادية والاجتماعية للمجتمع الليبي مدى وجود أو غياب ممارسات الإفصاح البيئي.

الخلاصة والتوصيات

يمكن أن نستنتج من خلال دراسة ومراجعة البحوث والدراسات والأدبيات السابقة والمتعلقة بالإفصاح البيئي للشركات أن مفهوم الإفصاح البيئي يشير عموماً إلى تقديم مجموعة من المعلومات المصنفة إلى عدد من الفئات والمتعلقة بالقضايا البيئية إلى جميع الأطراف المهمة بأنشطة المنظمة وذلك من خلال التقارير السنوية أو أي وسيلة أخرى من أجل تحقيق جملة من المنافع والتي تتمثل في تحسين صورة الشركة وتعزيز سمعتها وبالتالي إضفاء الشرعية على أنشطتها بالإضافة الي إستخدامها في إتخاذ القرارات الإستثمارية المبنية على إعتبارات أخلاقية الأمر الذي يضمن للمنظمة الحصول على المواردالمالية اللازمة لممارسة نشاطها. وعلى الرغم من وجود العديد من الوسائل التي يمكن إستخدامها من قبل الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي تعتبر التقارير السنوية من أهم الوسائل المستخدمة حيث أنها تعتبر وثائق إلزامية يتم إعدادها

سنوياً من قبل الشركة في حين أن الوسائل الأخرى مثل التقارير البيئية ليست إلزامية وتعد بشكل غير منتظم، كما أن هذه التقارير تُنشر دورياً وبالتالي من السهولة بمكان الحصول عليها وعلاوة على ذلك، تعتبر وسيلة سهلة لقياس الأحداث الإجتماعية والبيئية. من ناحية أخرى، فإن الإفصاح عن الأداء البيئي قد يتم بشكل طوعي أو إلزامي وفي هذا الصدد، يمكن القول أن الكشف البيئي لا يزال طوعياً في معظم دول العالم الأمر الذي أدى إلى عدم وجود قواعد ثابتة يمكن الإعتماد عليها لتحديد شكل ومضمون المعلومات البيئية ومن أجل ذلك بُدلت العديد من المحاولات لتوفير إطار منهجي يكون بمثابة دليل يساعد منظمات الأعمال في الكشف عن أدائها الإجتماعي والبيئي، مثل إطار المساءلة للشركات (AA1000) ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI).

ومن أجل التوصل إلى فهم عميق للعلاقة بين الإفصاح البيئي والعوامل المؤثرة فيه تم إقتراح مجموعة من العوامل المحتملة إستناداً إلى دراسة قام بها (2004) Hibbitt لبيان أثر هذه العوامل على ممارسات الإفصاح البيئي للشركات الأوربية حيث صُنفت إلى ثلاث مجموعات تشمل خصائص الشركة، البيئة الداخلية، والتأثيرات الخارجية ومع هذا فإن مناقشة الإفصاح البيئي في السياق الليبي يقضي بضرورة إستبعاد خصائص الشركة كعامل مؤثر على قرار الإدارة بالإفصاح عن أدائها البيئي حيث أن الطبيعة الخاصة للنظام السياسي والإقتصادي تحول دون ذلك. وبالتالي سيتم في هذه الدراسة تبني جملة من العوامل والتي تعتبر بمثابة الدليل للخوض في مدى وجود أو غياب ممارسات الإفصاح البيئي في السياق الليبي وتشمل مواقف المديرين ومعتقداتهم، الثقافة المحلية، التعليم المحاسبي، النظام الإقتصادي، النظام السياسي، والنظام القانوني. ومن أجل تفسير كيفية تأثير هذه العوامل على ممارسات الإفصاح البيئي تم مناقشة العديد من النظريات مثل نظرية الوكالة، نظرية الشرعية، نظرية أصحاب المصالح، ونظرية الإقتصاد السياسي ومع هذا، تم تبني نظريتين هما نظرية أصحاب المصالح ونظرية الإقتصاد السياسي إذ أنه من الصعب الإعتماد على نظرية واحدة لتفسير هذه الممارسات (Gray et al., 1995a) حيث تم إقتراح إطار نظري لهذه الدراسة والذي يعد بمثابة مساهمة في الأدب المتعلق بالإفصاح البيئي والذي من المرجح أن يساعدنا في فهم ممارسات الإفصاح البيئي في السياق الليبي. إعتماًداً على هذا الإطار يمكن تفسير وجود أو غياب ممارسات

الإفصاح البيئي من خلال المنظور الإداري لنظرية أصحاب المصالح والذي يفترض وجود علاقة بين الطرف الأقوى من أصحاب المصالح (الدولة) والمنظمة والتي ستسعى إلى إرضاء هذا الطرف من خلال تبني مجموعة من الآليات والسياسات للإفصاح عن أنشطتها الاقتصادية أو الإجتماعية. علاوة على ذلك، يوفر هذا الإطار تفسير آخر لممارسات الإفصاح البيئي وفقاً لمنظور الإقتصاد السياسي البرجوازي والذي يفسر هذه الممارسات باعتبارها منتج نهائي لتفاعل معقد ومتعدد الأوجه للعلاقات الاقتصادية والإجتماعية والسياسية (Hibbitt, 2004). وأخيراً توصي هذه الدراسة بإختبار الإطار النظري المقترح لهذه الدراسة تجريبياً من خلال إجراء بحوث مستقبلية ذات طابع تطبيقي لدراسة العوامل التي قد تؤثر على تبني ممارسات الإفصاح البيئي في السياق الليبي

المراجع:

- [1] Adams, C. and Zutshi, A. (2004) "Corporate Social Responsibility: Why business should act responsibly and be accountable", *Australian Accounting Review*, **14** (3), 31-39.
- [2] Ahmed, K. and Nicholls, D. (1994) "The impact of non-financial company characteristics on mandatory disclosure compliance in developing countries: The case of Bangladesh", *International Journal of Accounting*, **29**, 62-77.
- [3] Aldin, M. M Nayebzadeh, S., and Heirany, F. (2011) "The Relationship between background Variables and the Educational Performance (Case Study: Accounting MA students)", 2nd International Conference on Education and Management Technology, IPEDR **13** 2011, Singapore.
- [4] Archambault, J. J. and Archambault, M. E. (1999) "A Cross-national test of determinants of inflation accounting practices", *International Journal of Accounting*, **34** (2), 189-207.
- [5] Archambault, J. J. and Archambault, M. E. (2003) "A multinational test of determinants of corporate disclosure". *The International Journal of Accounting* **38**, 173-194.
- [6] Bebbington, J., Larrinaga, C. and Moneva, J. M. (2008) "Corporate social reporting and reputation risk management", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **21** (3), 337-361.

- [7] Belal, A. R. (2008) Corporate Social Responsibility Reporting in Developing Countries the Case of Bangladesh, Hampshire: Ashgate Publishing Limited.
- [8] Belkaoui, A. (1983) "Economic, political, and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation", Journal of Accounting and Public Policy, **2**, 207-219.
- [9] Belkaoui, A. (2004) Accounting Theory .5th ed., London: Thomson.
- [10] Buhr, N. and Freedman, M. (2001) "Culture, institutional factors and differences in environmental disclosure between Canada and the United States", Critical Perspectives on Accounting, **12**, 293-322.
- [11] Buss, R. (2007) United Nations Conference on the Human Environment (UNCHE), Stockholm, Sweden, website encyclopaedia of earth [online] Available at: <http://www.eoearth.org/view/article/> [Accessed 12th May, 2016].
- [12] Campbell, D., Craven, B. and Shrive, P. (2003) "Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy", Accounting, Auditing & Accountability Journal, **16** (4), 558-581.
- [13] Clarkson, M. B. E. (1995) "Reviewed a Stakeholder Framework for Analyzing and evaluating corporate Social Performance", The Academy of Management Review, **20** (1), 92-117.
- [14] Cooke, T. E. and Wallace, R. S. (1990) "Financial disclosure regulation and its environment: a review and further analysis", Journal of Accounting and Public Policy **9**, 79-110.
- [15] Cormier, D., Gordon, I. M. and Magnan, M. (2004) "Corporate environmental disclosure: contrasting management's perceptions with reality", Journal of Business Ethics, **49**, 143-165.
- [16] Cowan, S. and Gadenne, D. (2005) "Australian corporate environmental reporting: a comparative analysis of disclosure practices across voluntary and mandatory disclosure systems", Journal of Accounting & Organizational Change, **1** (2), 165-179.
- [17] Cuganesan, S., Gibson, R. and Petty, R. (1997) "Exploring accounting education's enabling possibilities an analysis of a management accounting text", Accounting, Auditing and accountability Journal, **10** (3), 432-453.

- [18] David, R. and Brierley, J. E. C. (1985) Major Legal Systems in the World Today: An introduction to the comparative study of law. 3rded., London: Stevens & Sons.
- [19] Davis, K. (1973) "The Case for and against Business Assumption of Social Responsibilities", the Academy of Management Journal, **16** (2), 312-322.
- [20] Deegan, C. (2002) "Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosure -a theoretical foundation", Accounting, Auditing & Accountability Journal, **15** (3), 282-311.
- [21] Deegan, C. and Rankin, M. (1996) "Do Australian companies report environmental news objectively An analysis of environmental disclosure by firms prosecuted successfully by the environmental protection authority", Accounting, Auditing & Accountability Journal, **9** (2), 50-67.
- [22] Deegan, C. and Rankin, M. (1997) "The materiality of environmental information to users of annual reports accounting", Auditing and Accountability Journal, **10** (4), 562-583.
- [23] Deegan, C. and Unerman, J. (2011) Financial accounting theory. 2nded., UK: McGraw Hill.
- [24] Dobbs, S., Deloitte, A. and van Staden, C. (2012) "Motivations for Corporate Social and environmental Reporting: New Zealand Evidence". Macquarie University, Sydney, Australia. [Online] Available at:http://www.utas.edu.au/data/assets/pdf_file/0011/188426/Dobbs_VanStaden.pdf [Accessed 18th may, 2015].
- [25] Donaldson, T. and Preston, L. (1995) "The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, evidence, and Implications", The Academy of Management Review, **20** (1), 65-91.
- [26] Dye, R. A. (1990) "Mandatory versus Voluntary Disclosures: The Cases of Financial and real Externalities", The Accounting Review, **65** (1), 1-24.
- [27] Dye, R. A. (2001) "An evaluation of 'essays on disclosure' and the disclosure literature in accounting", Journal of Accounting and Economics, **32**, 181-235.
- [28] Eisenhardt, K. (1989) "Agency theory: an assessment and review", The Academy of management Review, **14** (1), 57-74.

- [29] Freeman, R. E. and Reed, D. L. (1983) "Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance", California Management Review, **25** (3), 88-106.
- [30] Friedman, A. L. and Miles, S. (2002) "Developing stakeholder theory", Journal of management Studies, **39**, (1).
- [31] Fun, A. (2002) "The State of Corporate Environmental Reporting in Singapore", Certified accountants Educational Trust, London, 2002 [online] Available at: http://www.accaglobal.eu/documents/tech_ers_001.pdf. [Accessed 19th February, 2016].
- [32] Gerbens-Leenes, P. W., Moll, H. C. and M. A. J (2003) "Design and development of a measuring method for environmental sustainability in food production systems", Ecological economics, **46**, 231-248.
- [33] Ghazali, N. A. M. (2007) "Ownership Structure and Corporate Social Responsibility disclosure: Some Malaysian Evidence", Corporate Governance, **7** (3), 251-266.
- [34] Graves, S. B. and Waddock, S. A. (1994) "Institutional Owners and Corporate Social performance", The Academy of Management Journal, **37** (4), 1034-1046.
- [35] Gray, R. (2000) "Current developments and trends in social and environmental auditing, reporting and attestation: A review and comment", International Journal of Auditing, **4**, 247-268.
- [36] Gray, R., Javad, M. Power, D. M. and Sinclair, C. D. (2001) "Social and environmental disclosure and corporate characteristics: A research note and extension", Journal of Business finance and Accounting, **28** (3 and 4), 327-356.
- [37] Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995a) "Corporate social and environmental reporting a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure", Accounting, Auditing & accountability Journal, **8** (2), 47-77.
- [38] Gray, R., Kouhy, R. and Lavers, S. (1995b) "Methodological themes Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies", Accounting, Auditing & accountability Journal, **8** (2), 78-101.

- [39] Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (1996) Accounting and accountability, changes and challenges in corporate social and environmental reporting. 1sted., London: Prentice-Hall Europe.
- [40] Gray, S. J. (1988) "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", Journal of Accounting, Finance and Business Studies, **24** (1), 1-15.
- [41] Guthrie, J. and Parker, L. (1989) "Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory", Accounting and Business Research, **9** (76), 343-52.
- [42] HassabElnaby, H. R., Epps, R. W. and Said, A. A. (2003) "The impact of environmental factors on accounting development: An Egyptian longitudinal study", Critical Perspectives on Accounting, **14**, 273–292.
- [43] Henriques, I. and Sadorsky, P. (2008) "Voluntary Environmental Programs: a Canadian perspective", The Policy Studies Journal, **36** (1), 134-166.
- [44] Hibbitt, C. J. (2004) External environmental disclosure and reporting by large European companies. An economic, social and political analysis of managerial behaviour, Ph.D. Thesis, Vrije University, Amsterdam.
- [45] Hofstede, G. (2001) Culture's consequences: comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations. 2nded., California: Sage Publications.
- [46] Jenkins, H. and Yakovleva, N. (2006) "Corporate social responsibility in the mining industry: exploring trends in social and environmental disclosure", Journal of Cleaner production, **14**, 271-284.
- [47] Jensen, M. C. and Meckling, W. H. (1976) "Theory of the Firm: Managerial Behavior, agency Costs and Ownership Structure", Journal of Financial Economics, **3** (4), 305-360.
- [48] Jorgensen, B. N. and Soderstrom, N. S. (2006) "Environmental Disclosure within Legal and accounting Contexts: An International Perspective", Working paper, Columbia Business school, [online] Available at:
http://www7.gsb.columbia.edu/ciber/sites/default/files/JorgensenSoderstrom_100206.pdf [Accessed 10th March, 2016].

- [49] Lindblom, C. K. (1993) "The implication of organisational legitimacy for corporate social performance and disclosure", Paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference, New York, NY.
- [50] Lovins, A.M, Lovins, L.H. and Hawken, P. (2000) Harvard Business Review on Business and the environment. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- [51] Mathews, M. R. (1993) Social Responsible Accounting. London: Chapman and Hall.
- [52] Mellahi, K. and Wood, G. (2003) "The Role and Potential of Stakeholders in 'Hollow participation': Conventional Stakeholder Theory and Institutional Alternatives", Business and Society Review, **108** (2), 183–202.
- [53] Ness, K. E. and Mirza, A. M. (1991) "Corporate social disclosure: a note on a test of agency theory", British Accounting Review, **23**, 211-217.
- [54] Noreen, E. (1988) "The economics of ethics: a new perspective on agency theory", accounting Organization and Society, **13** (4), 359-369.
- [55] O'Donovan, G. (2002) "Environmental disclosure in the annual report extending the applicability and predictive power of legitimacy theory", Accounting, Auditing & accountability Journal, **15** (3), 344–371.
- [56] Parker, L. D., Guthrie, J. and Linacre, S. (2011) "Editorial the relationship between academic accounting research and professional practice", Accounting, Auditing & accountability Journal, **24** (1), 5-14.
- [57] Patten, D. M. (1992) "Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory", Accounting, Organizations and Society, **17** (5), 471-475.
- [58] Rouf, A. and Alharun, A. (2011) "Ownership Structure and Voluntary Disclosure in Annual reports of Bangladesh", Pak. J. Commer. Soc. Sci, **5** (1), 129-139.
- [59] Salter, S. B. and Douppnik, T. S. (1992) "The relationship between legal system and accounting practice: A classification exercise", Advances in International Accounting, **5**, 3-22.

- [60] Tilt, C. A. (1994) “The Influence of external pressure groups on corporate social disclosure: some empirical evidence”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7 (4), 47-72.
- [61] Tilt, C. A. (2001) “The content and disclosure of Australian corporate environmental policies, accounting”, *Auditing & Accountability Journal*, 14 (2), 190–212.
- [62] Tinker, T. and Okcabol, F. (1991) “Fatal attractions in the agency relationship”, *British accounting Review*, 23, 32-354.
- [63] Toms, J. S. (2002) “Firm resources, quality signals and the determinants of corporate environmental reputation: some UK evidence”, *British Accounting Review*, 34, 257-282.
- [64] Watts, R. L. (1977) “Corporate financial statements, a product of the market and political processes”, *Australian Journal of Management*, 2 (1), 53-75.
- [65] Williams, S. M. (1999) “Voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia-Pacific region: An international empirical test of political economy theory”, *International Journal of Accounting*, 34 (2), 209-238.
- [66] Wilmshurst, T. D. and Frost, G. R. (2000) “Corporate environmental reporting: A test of legitimacy theory”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13 (1), 10-26.
- [67] Zhou, M. M. (2008) The association between board composition and different types of voluntary disclosure a quantitative study of Chinese and Swedish listed companies. Master Thesis, Podjaman, Panbunyen.