

إطار مقترح للمراجعة الإجتماعية : دراسة تطبيقية على

القطاع التعاوني في الجمهورية العربية اليمنية

دكتور - كمال عبد السلام علي حسن

كلية التجارة - جامعة المنصورة

مقدمة :

تبرز الأهمية للقطاع التعاوني في مختلف المجالات ، والحركة التعاونية في اليمن قد خطت خطوات واسعة في تحقيق مشاريع حيوية مختلفة وانجازات قام بها القطاع التعاوني بما يعود على أفراد المجتمع بالنفع .

والأهداف الأساسية للهيئات التعاونية قد شملت مجالات مختلفة سواء اكانت اقتصادية أو اجتماعية أو زراعية أو تعليمية أو صحية وهي تسعى في كل مجال من المجالات السابقة الى تحقيق النمو والتطور لأفراد الشعب .

من هذا المنطلق تتضح الأهداف الرئيسية للقطاع التعاوني والتي تتمثل في منجزات اساسية للاقتصاد القومي .

ونظرا لأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هو الذي يقع على عاتقه عملية المراجعة والرقابة على المال العام على المستوى القومي سواء للقطاع الاداري أو القطاع الاقتصادي بما فيه القطاع التعاوني فانه يجسب تطوير هذه العملية الرقابية بحيث تتضمن بجانب مراجعة العمل المحاسبي مراجعة اجتماعية تتمثل في مراجعة منجزات القطاع التعاوني ( موضوع التطبيق في هذا البحث ) وماذا حقق من الاهداف التي تقع على عاتقه من منجزات .

يتضح مما تقدم أن الهدف من هذا البحث هو ايضاح اطار مقترح للمراجعة الاجتماعية للقطاع التعاونى نقدمه للجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة ليكون بمثابة اطار مقترح لعملية المراجعة التى يقوم بها الجهاز، وتحقيقا للهدف السابق تم تقسيمه على الوجه التالى : .

الفصل الأول : القياس المحاسبى للمسئولية الاجتماعية فى القطاع التعاونى .

المبحث الأول : مفهوم المسئولية الاجتماعية فى القطاع التعاونى .

المبحث الثانى : القياس المحاسبى للمسئولية الاجتماعية فى القطاع التعاونى .

الفصل الثانى : الاطار المقترح لبرنامج المراجعة الاجتماعية بالقطاع التعاونى .

المبحث الأول : مفهوم المراجعة الاجتماعية .

المبحث الثانى : الأسلوب التقليدى المتبع فى مراجعة القطاع التعاونى

المبحث الثالث : الاطار المقترح للمراجعة الاجتماعية فى القطاع التعاونى :

- \* ركائز اساسية للاطار المقترح .
- \* مستويات أداء للمراجعة الاجتماعية .

## الفصل الأول

### القياس المحاسبي للمسئولية الاجتماعية في القطاع التعاوني

عرفت اليمن التعاون كشكل من اشكال العمل والانتاج منسجداً  
الاف السنين بصورة ونسب مختلفة مثلت انعكاساً لطبيعة الظروف  
والاوضاع السياسية والاجتماعية والجغرافية .

واتسم التعاون في اليمن منذ نشأته الأولى بسمه الاجبار الى جانب  
تميزه بعدة خواص مثلت انعكاساً واضحا لسيرة التعاون ونتائج<sup>(١)</sup> .

ثم بدأت التجارب العملية بتكوين الجمعيات الخيرية والتي نشأت  
بين اوساط المثقفين والعمال في المدن ، ومنها على سبيل المثال تجربة  
انشاء الصندوق التعاوني الخيري في مدينة الحديدة الذي تأسس في اواخر  
الخمسينات على أثر حادث الحريق المروع ، ثم تطورت من تعاونيات  
خيرية أو من تعاونيات نوعية استهلاكية - اسكانية حتى أصبحت  
التعاونيات تقدم الخدمات العامة ، وقد أصدرت الدولة مجموعة من  
القوانين التعاونية ومنها القانون رقم (١١) ، (٢٤) لسنة ١٩٦٣ م - ثم  
تلتها القوانين الاخرى ومنها القانون رقم (٣٥) لسنة ١٩٧٥ م - والذي حدد  
الاغراض والاختصاصات والموارد للتعاونيات ٠٠٠ الخ ، وكذلك النظام  
الاساسي الموحد لهيئات التعاون الاهلي .

ويتناول هذا الفصل اطار مقترح للقياس المحاسبي للمسئولية  
الاجتماعية للقطاع التعاوني في الجمهورية العربية اليمنية .

وتحقيقاً للهدف من هذا الفصل سوف تنقسم خطة الدراسة على النحو

الآتي :

(١) أحمد محمد الحربي - مجلة اتحاد التعاون اليمني - صادرة عن

الاتحاد العام ، العدد ٤ ، ٣ ، ١٩٨٠ - الحركة التعاونية

اليمنية ص ١٧ .

المبحث الأول : مفهوم المسؤولية الاجتماعية •  
المبحث الثاني: المسؤولية الاجتماعية للقطاع التعاونى بالجمهورية  
العربية اليمنية •

المبحث الثالث: القياس للمسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى •

المبحث الأول : مفهوم المسؤولية الاجتماعية :

لقد تطورت النظرة الى أهداف المنشآت بتطور الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، وكان لتطور هذه الظروف الأثر الأكبر فى تحديد طبيعة هذه الاهداف - ولقد نتج عن تزايد الاهتمام نحو ضرورة قيام المنشآت بمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة التى تعمل فيها وهذا يتطلب ضرورة دراسة العلاقة بين المنشأة والمجتمع الذى تعمل فيه من حيث العلاقات الاجتماعية والانسانية داخل المنشأة وخارجها - لذلك أصبح من الضرورى على المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها الأهداف الاجتماعية على الأخذ فى الاعتبار أن تحقيق الربح يجب أن يتم بطريقة مقبولة اجتماعية وهذا يتطلب قيام المنشآت ببعض الأنشطة التى لا يتحقق من ورائها عائد اقتصادى مباشر وتعرف تلك الأنشطة بما يسمى بالمسئولية الاجتماعية للمنشآت وتشمل تلك الأنشطة تحسين الانتاجية واشباع رغبات المستهلكين ورفاهية العاملين والمجتمع والبيئة •

(١) ولقد ساعد فى ابراز المسؤولية الاجتماعية للمنشآت تلك الحركات التى ظهرت فى الولايات المتحدة الامريكية وغرب أوروبا ذات نزعة اجتماعية ساعدت فى ابراز المسؤولية الاجتماعية للمنشآت (٢) وترتب على تلك الحركات وغيرها أن أصبح قبول المنشآت لدورها الاجتماعى

(1) M.W.E. Glauter & B. Underdown, "Accounting theory and Practice", Pitman Publishing, London, 1976, P.677-678.

(2) M.A. T. Pogs, " Integrating Social Goals into corporate Strategic Planning" Managerial Planning, March/April, 1977, P. 26.

واسع الانتشار وأصبحت تلك المنشآت تخصص تقارير عن المسؤولية الاجتماعية وتضمنها أهداف اجتماعية يجب تحقيقها .

وعلى الرغم من أن المسؤولية الاجتماعية للمنشآت أصبحت حقيقة واقعة يمعب تجاهلها إلا أنه لا يوجد اتفاق محدد على مفهوم " المسؤولية الاجتماعية " حيث تعددت الاتجاهات حول ذلك المفهوم .

### الاتجاه الأول :

ويقوم على أساس أن للمنشأة هدف واحد فقط هو تحقيق أقصى أرباح ممكنة في ظل اطار قانوني أخلاقي هذا بجانب الأنشطة الاختيارية التي تلتزم بها المنشأة تجاه المجتمع (١) .

### الاتجاه الثاني :

" يرى هذا الاتجاه (٢) " أن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة تعنى الاعتراف بأن أنشطة المنشأة تأثرا اجتماعية داخليا وخارجيا وأنها مسؤولة عن ذلك التأثير بشقيه .

### الاتجاه الثالث :

يرتكز هذا الاتجاه (٣) على فكرة الالتزام الاجتماعي ، حيث أصبحت تلك الشركات تخصص تقارير عن المسؤولية وتضمنها في تخطيطها الاستراتيجي ممثلة في أهداف مقبولة اجتماعيا تحب تحقيقها .

مما سبق يتضح للباحث أنه لا يوجد اتفاق على ايجاد مفهوم متفق عليه

(١) د . محمد محمود عبد المجيد : الاتجاهات الحديثة في المراجعة

مكتبة عين شمس ، القاهرة ، سنة ١٩٨٣ ، ص ٢٠ ، ٢١ .

(٢) د . حسن محمد حسين أبو زيد : دراسات في مراجعة الحسابات ، دار

الثقافة العربية ، القاهرة ، سنة ١٩٨١ ، ص ١٧٣ .

(3) N.A. Tipyogs " Integrating Social Goales into Corporate Strategic, planning Managerial planning, March/April, 1977 P. 26.

المسئولية الاجتماعية حيث أنها تتدرج من مجرد سرد وصفى (غير رقمي) أو مع استخدام بعض الأرقام المالية وغير المالية للأنشطة التي تقيم بها الشركة في مجالات المسئولية الاجتماعية الى التعبير عن تكاليف القيام بهذه الأنشطة الاجتماعية والفوائد التي تعود على الغير منها في صورة مالية بالكامل ونظرا لوجود سهولة نسبيته في قياس تكاليف تأديسة الأنشطة الاجتماعية ووجود صعوبة كبيرة بل استحالة عملية في قياس الفوائد الاجتماعية في صورة مالية ، فان هناك طرق وسطى تعتمد على قياس التكاليف فقط دون الفوائد الاجتماعية - أو قياس التكاليف ماليا مع التعبير عن الفوائد بصورة غير مالية مثل عدد الأفراد المستفيدين منها .

#### طبيعة المسئولية الاجتماعية :

يتضمن مفهوم المسئولية الاجتماعية معانى اجتماعية داخلية وخارجية لأنشطة المنشأة ومن ثم يمكن بتوب هذه المسئولية الى :

#### أولا : مسئولية اجتماعية داخلية :

وهي مسئولية المنشأة تجاه تطوير الفعالية الاجتماعية لأنشطتها الداخلية ويحتوى هذا المجال من المسئولية الاجتماعية على :

- \* تحقيق رقم ربح مناسب ( مسئولية اجتماعية تجاه الماهمين ) .
- \* المشكلات التي تتعلق أساسا باختيار العاملين وتدريبهم والترقيات ، المكافأة ( مسئولية اجتماعية تجاه موظفى الوحدة الاقتصادية ) .

- \* مشاركة العاملين فى اتخاذ القرارات ( مسئولية اجتماعية تجاه موظفى الوحدة الاقتصادية ) .

#### ثانيا : مسئولية اجتماعية خارجية :

وهو تتمثل فى وفاء الوحدات الاقتصادية بمسئولياتها الاجتماعية

المجتمع بأطرافه المتعددة ويحتوى هذا المجال من المسؤولية الاجتماعية على مايلى :

\*الأخذ فى الاعتبار احتياجات المستهلك عند تصميم وبيع السلعة سواء من ناحية جودتها أو سعرها أو درجة أمانها ( مسؤولية اجتماعية تجاه المستهلكين ) .

\*دعم الجمهور مثل تشغيل الاقليات ( كخريجي الاحداث والسجون) والمعوقين فى مجالات عمل تناسب قدراتهم واعداد البرامج التدريبية لهم .

\*اتاحة الخبرات الممتازة لديها لخدمة المجتمع بصفة عامة ، كأعمال التدريس أو الاشتراك فى اللجان لحل مشاكل البيئة أو الاشتراك فى المجالات الثقافية ، والاشتراك فى المجالات الثقافية ، و تصميم البرامج المختلفة للسيطرة على تلوث الهواء، والماء، والضوضاء ( المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع ككل ) .

وفى الواقع نجد أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمنشأة غير ثابت فهو يرجع للتدخل الحكومى فى غالب الجوانب المتغيرة فى المجتمع وهذا التدخل يمكن أن يأخذ الأوجه التالية :

- \* التشريعات التى تحرم الأوجه غير المرغوب فيها لنشاط المنشأة .
- \* نظام اصدار التراخيص بمزاولة مهن أو أنشطة معينة .
- \* الضرائب المفروضة على أنشطة المنشأة .

ويمكن اعتبار الضريبة أسلوب هام لمعالجة التكاليف الاجتماعية المترتبة على الآثار الخارجية لأنشطة المنشأة والتى تعمل على زيادة فرص الاختيار للمنشآت من أجل تخفيف الآثار الضارة على المجتمع .

المبحث الثاني

المسئوليات الاجتماعية للقطاع التعاوني في الجمهورية العربية اليمنية

حدد النظام الاساسي الموحد لهيئات التعاون الاهلي في مادته ( ٢ ) أهداف هيئات التعاون الاهلي للتطوير في مختلف المجالات ، وتمثل هذه الاعداف المسؤولية الاجتماعية للتعاونيات ، ويمكن تفصيلها حسب المجالات المحددة لها (١) .

أولا : المسؤولية الاجتماعية للقطاع التعاوني في المجال الاقتصادي :

- ١ - ايجاد مشروعات التنمية المختلفة لتحقيق الانتعاش الاقتصادي والقضاء على التخلف .
- ٢ - شق الطرق الفرعية الى المدن والقرى .
- ٣ - السعي لدى الجهات المختصة لشق الطرق الرئيسية .
- ٤ - تشجيع الصناعات الحرفية في المنطقة والعمل على تطويرها بالتعاون مع جهات الاختصاص .

ثانيا : المسؤولية الاجتماعية للقطاع التعاوني في المجال الاجتماعي :

- ١ - تشجيع الاهالي على انشاء الجمعيات التعاونية والجمعيات الخيرية في منطقة عملها .
- ٢ - تنوير الرأي العام وتوعية الافراد والجماعات بمشاكلهم الاجتماعية المختلفة وايجاد الحلول المناسبة لها .
- ٣ - الاهتمام بانشاء مراكز رعاية العجزة والمشردين والمعوقين ومساعدة المنكوبين بالتنسيق مع جهات الاختصاص .
- ٤ - المساهمة في ايجاد اندية اجتماعية ورياضية بمختلف انحاء المنطقة لخلق جيل صالح يؤمن بالله ويؤمن بالوطن ويساهم في محاربة التخلف وذلك بالتعاون مع الجهات المختصة .

(١) التشريعات التعاونية الخاصة بهيئات التعاون - صادرة عن

الاتحاد العام لهيئات التعاون - صنعاء - ص ٢٣ .



### ثالثا : المسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى فى المجال التعليمى :

- ١ - ايجاد الحلول الملائمة للقيام بمحو الأمية فى منطقة عمل الهيئة بالتنسيق مع جهات الاختصاص .
- ٢ - المساهمة فى ايجاد المدارس فى مختلف انحاء المنطقة والعمل على تزويدها بالمدرسين والكتب والتنسيق مع جهات الاختصاص .
- ٣ - التعاون مع الجهة الخاصة بانشاء الاقسام الداخلية لايواء ابنساء القرى النائية التى لم تتوفر فيها المدارس بعد وايجاد المشرفين الاجتماعيين .
- ٤ - الاهتمام بتشجيع العاملين فى حقل التعليم وتذليل كل الصعوبات التى تواجههم ضمانا لاستمرارهم فى اداء رسالة التعليم
- ٥ - العمل على ايجاد كوادر تعاونية وذلك بايفاد من تراهم من أعضاء هيئة أو من غيرها لدورات تدريبية تعاونية داخل أو خارج الجمهورية وذلك لغرض تطوير العمل التعاونى على ان يتم ذلك بواسطة الاتحاد العام والهيئة الحق الحق باقامة الندوات التعاونية لغرض التوعية للمواطنين فى منطقة عملها .

### رابعا : المسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى فى المجال الزراعى :

- ١ - الاهتمام بايجاد روح التعاون الزراعى بين جميع المواطنين فى المنطقة بغرض تحسين المزروعات وتسويقها ورفع جودة الانتاج والعمل على حمايتها من الافات الزراعية وذلك بالتنسيق مع جهات الاختصاص للحصول على الخبراء والمرشدين الزراعيين والاسمدة والبذور والمبيدات الحشرية والسعى للحصول على القروض اللازمة من بنك التسليف الزراعى والعناية بزراعة البن والفواكه والخضروات بالمناطق الصالحة لها .
- ٢ - العمل على ايجاد وسائل الري المختلفة كشق القنوات وحفر الابار واقامة السدود .
- ٣ - اقامة الجمعيات الزراعية فى اطار هيئات التعاون الاهلى للتطوير بالتعاون والتنسيق مع جهات الاختصاص .

- ٤ - الاهتمام بالتشجير فى منطقة عمل الهيئة كظاهرة حضارية ذات مردود اقتصادى وطبيعى وتعطى الاولوية لانشاء الغابات وجوانب الطرقات والمدن والمرافق الصحية والتعليمية .
- ٥ - الاهتمام بتنمية الثروة الحيوانية بالتعاون مع جهة الاختصاص .

#### خامسا : المسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى فى المجال الصحى :

- ١ - السعى لبناء المراكز الصحية والمتوصفات وتجهيزها بالامكانيات البشرية والمادية اللازمة بالتعاون مع الجهات المختصة .
- ٢ - توفير مياه الشرب النقية بمختلف الوسائل والبحث عن مصادر مياه الشرب للمناطق الحرومة .
- ٣ - الاهتمام بتشجيع الاطباء والممرضين وتذليل كل الصعوبات التى تواجههم ليتمكنوا من اداء واجباتهم على الوجه الاكمل .
- ٤ - الاهتمام بالطب الوقائى وذلك عن طريق نشر الوعى الصحى بين المواطنين باعتبار أن الوقاية خير من العلاج بالتعاون مع جهات الاختصاص .
- ٥ - السعى لايجاد الوحدات الصحية المتنقلة لتقديم الخدمات الصحية للمواطنين فى المناطق النائية .

#### المبحث الثالث

#### القياس المحاسبى للمسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى

من المتعارف عليه بأن التعاونيات لاتهدف الى تحقيق الربح وهى تسعى الى تحقيق اهداف معينة تمثل المسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى ، كما حددها النظام الاساسى الموحد وفى مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والتعليمية والزراعية والصحية .

وكما سبق أن ذكرنا أن هناك مسئولية اجتماعية داخلية وأخرى

خارجية تتمثل الأولى بالمشكلات المتعلقة باختيار العاملين وتدريبهم والاستخدام الامثل للموارد المادية المتاحة ..... الخ .

أما الثانية فهي مسئولية التعاون تجاه الوفورات الخارجية سواء كانت سالبة أم ايجابية فقيام التعاون بتحقيق أهداف مختلفة وتقديم خدمات كبيرة للمواطنين تمثل العائد الاجتماعى سواء كان فى بناء مدارس شق طرق - مياه ..... الخ .

أما التكلفة الاجتماعية فتمثل الآثار السالبة التى تتضرر بها فئات اجتماعية أخرى مثل تلوث البيئة نتيجة انشاء المشاريع .

ويتضح أن تحقيق القطاع التعاونى للمسئولية الاجتماعية لابد أن يترتب عليه نشوء نفقة ونشير فيما يلى الى المراحل المختلفة لتحليل فاعلية النفقة ، وهى كما يلى (١) :

#### ١ - تحديد اهداف البرنامج :

ان تحليل الاركان المختلفة للقرار يتطلب تحديد الاهداف التى يقتضى تحقيقها والتى تجعل تحليل المشكلة ممكنا .

#### ٢ - تحديد مقياس الفاعلية :

يستلزم الامر اختيار أقل عدد من مؤشرات قياس الاداء الهدفى والتى يمكن الاعتماد عليها كمعايير لقياس الفاعلية التى يمكن عن طريقها تحقيق تلك الاهداف .

#### ٣ - عملية التحليل :

تتمثل هذه الخطوة فى الطرق البديلة المختلفة للوصول الى الاهداف

(١) دكتور / أحمد محمد موسى - دراسات فى المحاسبة الاجتماعية

المرغوب فيها للبرنامج وفي الواقع أنه يتم تقييم عدد قليل جدا من البرامج باستخدام مقياس واحد ففي العادة يتم استخدام عدة مؤشرات وقد تتداخل المؤشرات بمعنى انه يتم قياس نفس الظاهرة بعدة طرق مختلفة وعادة يمر اعداد البرامج الاجتماعية بأربعة مراحل رئيسية كما يلي:

### المرحلة الأولى : العمل المنجز :

في هذه المرحلة تقوم الوحدة الاقتصادية بتحديد الأنشطة والمجالات المناسبة اجتماعيا وتسمى هذه المرحلة مرحلة المسح الاجتماعي ويقصد به " تحديد المفردات التي يتعين حصرها وتعكسها أنشطة المنشأة التي تحدث آثار خارجية ، ويجب أن يوضح هذا التحديد ما الذي يمكن أن تؤديه المنشأة تجاه المجتمع . لذلك يتطلب الامر تحليل الظروف الداخلية والخارجية لأنشطة المنشأة ، اذ يعكس هذا التحليل طبيعة الآثار الاجتماعية التي وفقا لها ستوجه السياسة الاجتماعية للمنشأة تنفيذا لمسئولياتها تجاه المجتمع (١) .

### المرحلة الثانية : الانتاج :

يتم تحديد اجمالي تكاليف انجاز هذه البرامج الاجتماعية سواء تكلفة الموارد المالية والمادية المخصصة لها ، أو تكلفة الوقت المستنفذ من الموظفين والمديرين في التحضير لانجاز هذه البرامج ، أو تكلفة الكميات التي يمكن أن تفقد من المواد الخام والانتاج اثناء العمليات الانتاجية ، نتيجة تشغيل وتدريب فئة من المجتمع كالأقليات والمعوقين الى غير ذلك من هذه التكاليف .

(١) د . أحمد سامي عثمان : المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

للمنشأة في المجتمع المعاصر ، المجلة المصرية للدراسات

التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، العدد الثاني

سنة ١٩٧٨ ، ص ١٥٩ .

### المرحلة الثالثة : المنافع المحققة :

فى هذه المرحلة يتم حساب مخرجات هذه البرامج يمكن استخراجها عن طريق قسمة تكاليف انجاز البرامج على المنجزات الناتجة .

### المرحلة الرابعة : الآثار المحققة :

فى هذه المرحلة تقوم الوحدة الاقتصادية بعمل تحليل لتكلفة وعائد هذه البرامج لكي تتحقق من امكانياتها فى احراز آثار أو نتائج ايجابية تزيد من رفاهية المجتمع وتقدمه .

ويرى الباحث أنه يمكن تطبيق المرحلة السالف ذكرها لقياس أهداف القطاع التعاونى ذلك القطاع الذى لا يهدف الى تحقيق الربح بقدر ما يهدف الى انشاء المشاريع المختلفة وفى شتى المجالات ويتضح ذلك فى المجالات الآتية :

### أولا : المجال الاقتصادى:

ورد فى هذا المجال أن هدف القطاع التعاونى هو ايجاد مشروعات التنمية المختلفة وشق الطرق الفرعية والسعى لشق الطرق الرئيسية وتشجيع الصناعات الحرفية وبالتطبيق على المفاهيم السابقة نجد أن :

#### ١ - العمل المنجز :

يتمثل فيما يخصص للمشروعات التنوية وشق الطرقات الفرعية والرئيسية وتشجيع الصناعات الحرفية من امكانيات وجهد وموارد متاحة .

#### ٢ - الانتاج :

ويتمثل فى المشروعات التى تم انتاجها والطرق التى تم تعبيدها والنتائج من السعى بشق الطرق الرئيسية لدى جهات الاختصاص وأيضا تشجيع ايجاد الصناعات الحرفية .

## ثانيا : في المجال الاجتماعي :

ويتضمن هدف التعاونيات في هذا المجال تشجيع انشاء الجمعيات التعاونية وتوعية الافراد بمشاكلهم الاجتماعية والعمل على حلها وانشاء مراكز رعاية العجزة والمشوهين والمعوقين وانشاء مراكز الامومة والطفولة والمساهمة في ايجاد أندية اجتماعية ويمكن قياس هذه الاهداف باستخدام المفاهيم السابقة حيث أن :

### ١ - العمل المنجز :

يتمثل في ماتبذله الهيئة من نشاط في تشجيع الاهالى على انشاء الجمعيات وماتبذله من جهة لحل الخلافات والمشاكل الاجتماعية وايضا الامكانيات المبذولة لانشاء مراكز الرعاية وانشاء الاندية الاجتماعية والرياضية ومراكز الامومة والطفولة .

### ٢ - الانتاج :

ويتضمن انشاء الجمعيات التعاونية والخيرية التي شجع القطاع التعاونى على انشائها وانهاء المشاكل الاجتماعية بوضع الحلول المناسبة لها اضافة الى وجود مراكز الرعاية للعجزة والمعوقين ..... الخ . ومراكز للأومومة والطفولة والاندية الاجتماعية والرياضية .

### ٣ - المنافع المحققة :

تتمثل في المردودات الايجابية لانشاء جمعيات خيرية تعاونية وايضا مردود ايجابى بسبب انهاء المشاكل الاجتماعية اضافة الى المردودات من وجود مراكز رعاية العجزة والمعوقين بدلا من انتشار ظاهرة التسول والاهتمام بالعجزة والمعوقين اضافة الى المنافع المحققة من وجود مراكز رعاية الطفولة ومن وجود اندية اجتماعية ورياضية تساهم في خلق جيل صالح يؤمن بالله والوطن ويساهم في محاربة التخلف .

#### ٤ - الآثار المحققة :

وتتمثل فى الآثار التى يعكسها انشاء الجمعيات التعاونية ومراكز الامومة وانهاء المشاكل الاجتماعية وانشاء مراكز لرعاية العجسزة والمعوقين ومراكز للأومومة والطفولة وانشاء اندية اجتماعية ورياضية على المجتمع ومن هذه الآثار قيام المجمعات التعاونية بدورها فى تطوير المجتمع وما يعكس انهاء المشاكل الاجتماعية وانشاء مراكز الرعاية من سلوك حضارى للمجتمع وما الى ذلك .

#### ثالثا : المجال التعليمى :

حيث أن الهدف فى هذا المجال هو القيام بمحو الامية والمساومة بايجاد المدارس وتزويدها بالكتب والمدرسين وانشاء الاقسام الداخلية لايواء الطلاب وتشجيع العاملين فى قطاع التعليم .  
وعليه يمكن القول :

#### ١ - العمل المنجز :

يتمثل فى الجهود والامكانيات المبذولة لتحقيق اهداف المجال الاجتماعى .

#### ٢ - الانتاج :

ويتمثل فى ماتم تحقيقه من محو أمية وبناء مدارس .

#### ٣ - المنافع المحققة :

وهى المنافع التى تتوفر فى بناء المدارس ومحو الأمية وتوفير الكتب ونشر التعليم والمعرفة والتشجيع على التحصيل .

#### ٤ - الآثار المحققة :

وهى التى تنعكس على المجتمع ومثل هذه الآثار تؤدى الى رقى المجتمع

وتقدمه •

#### رابعا : فى المجال الزراعى :

سبق أن حدد الباحث المسئولية الاجتماعية للقطاع التعاونى فى  
المجال الزراعى ، لذلك يمكن اعتبار مايلى : •

##### ١ - العمل المنجز :

فانه يمثل ماتبدله الهيئة لايجاد روح التعاون بين المواطنين واقامة  
الجمعيات الزراعية ووسائل الرى المختلفة وتنمية الثروة الحيوانية  
والاهتمام بالتشجير •

##### ٢ - الانتاج :

ويتمثل ذلك فيما تم تحقبه من اقامة جمعيات زراعية وبشروح  
التعاون الزراعى بين المواطنين وماتم انشاء وه من وسائل الرى وماتم  
تشجيره من اشجار لانشاء الغابات ..... الخ •

##### ٣ - المنافع المحققة :

زيادة المحاصيل الزراعية والثروة الحيوانية وما الى من منافع أخرى •

##### ٤ - الاثار المحققة :

زيادة الانتاج الزراعى والحيوانى للمجتمع والاعتماد على ذلك محليا  
بدلا من الاستيراد •

#### خامسا : فى مجال الخدمات الصحية :

ويمكن قياس أهداف هذا المجال من خلال : •

##### ١ - العمل المنجز :

فيما يخصص بناء المراكز الصحية والمستشفيات وتوفير مياه الشرب



النقية وما يبذل من امكانيات لتشجيع الاطباء والممرضين ونشر الوعي  
الصحي وايجاد الوحدات الصحية المستقلة .

٢ - الانتاج :

ماتم انجازه من مراكز صحية ومستوصفات ٠٠٠٠٠ الخ .

٣ - المنافع المحققة :

القضاء على الامراض التي تهدد المواطنين سواء بتوفير المستوصفات  
أو بتوفير مياه الشرب النقية ونشر الوعي الصحي وتخفيض نسبة الوفيات .

٤ - الاثار المحققة :

لاشك أن الاثار المحققة التي تنعكس على المجتمع هي وجود مواطنين  
اصحاء يقومون بخدمة المجتمع خير قيام .

حاولنا فيما سبق طرح الاهداف للقطاع التعاوني والقياس المحاسبي  
للمسئولية الاجتماعية وسحاول استكمالاً لما سبق تقديم بيانات احصائية  
عما تم تنفيذه من اهداف التعاونيات في مختلف المجالات وفيما يلي  
خلاصة منجزات الهيئات التعاونية في عموم الجمهورية من الخمس  
سنوات المنتهية ١٩٨٦ م ثم نتحدث عن منجزات أحد اللوية وبعض  
هيئاته خلال فترة زمنية محددة .

جدول رقم ( ١ )

(١) خلاصة منجزات الهيئات التعاونية في عموم الجمهورية عن خمسه سنوات حتى عام ١٩٨٦

أنواع المشاريع	عدد الهيئات	عدد المشاريع	اجمالي التكاليف بالريال
الطرق	٨٣	٣٢٢٣	٩٣٦,٩٤٣,٣٢١
التعليق	٨٣	١٨٩٩	٢٧٨,٩٦٢,٠٥١
المياة	٧٣	٢٦٦٦	١٦٦,١٢٨,١٨٦
المحطة	٣٠	١٧٦	٣٣,٢٦٠,٧٥٩
مشاريع متنوعة	٢٢	٣٢٦	٧٣,٦٧١,٤٨٢
الاجمالي		٨٢٩٠	١,٤٧٨,٩٦٥,٧٩٩

( ١٢١ )

١ - منجزات هيئات التعاون الاهلي للتطوير - صادر عن الاتحاد العام - ادارة التخطيط والاحصاء ص ٢٠

ومن خلال الاطلاع على البيانات الموضحة بالجدول يظهر لنا التفاوتات في مصروفات المشاريع المختلفة فبينما يحمل الانفاق على مجال الطسرق ذروته نجد أنه متناقما في المشاريع الاخرى وزيادة للتوضيح يمكن أخذ بيانات فترة مالية محددة ولتكن الفترة الانتقالية يوليو/ ديسمبر ١٩٨٦ حيث أننا نجد أن هناك تفاوتات في تحقيق الهيئات التعاونية لاهدافها في المجالات المختلفة فنجد أنها تحقق انفاقا كبيرا في بعض المجالات بينما في مجالات أخرى يكون انفاقها أقل مثلا لو أخذنا ماتم صرفه في مختلف المجالات الى اجمالي مصروفات المجالات المختلفة ( مصروفات النشاط التعاوني على المستوى كل الاولوية فنجده كما يلي (١).

البيان	مصروفات النشاط التعاوني	نسبة مصروفات كل مجال الى اجمالي مصروفات النشاط التعاوني
١ - المجال الاقتصادي	١٤,٨٦٦,٨٧٢/٠٥	٣٧,٤٦%
٢ - المجال الاجتماعي	١,٦١٤,٦٩٧/٦٥	٤,٠٧%
٣ - المجال التعليمي	١٥,٠٦١,١٣٨/٦٦	٣٧,٩٤%
٤ - المجال الزراعي	١,١٥٠,٦٦٨/٥١	٢,٩٠%
٥ - المجال الصحي	٨,٩٩٧,١٤٤/٤١	١٧,٦٣%

مما سبق يتضح لنا التفاوت الكبير في تحقيق اهداف الهيئات التعاونية حيث أنها في بعض المجالات كبيرة بينما نراها في البعض الاخر ضئيلة مثل المجال الاجتماعي والزراعي .

على أنه لا يمكن الاعتماد على حجم النفقة للحكم على مدى تحقيق

(١) المجلد السنوي السادس للحساب الختامي لهيئات التعاون الاهلي

للتطوير للمرحلة الانتقالية يوليو/ ديسمبر ١٩٨٧ م - صادر عن

الاتحاد العام - الادارة العامة للرقابة المالية، نوفمبر ١٩٨٦

الاهداف اذ أن بعض المشاريع قد يحتاج تنفيذها الى مبالغ كبيرة جداً ولكن يلزم أن تأخذ في الاعتبار مايتطلبه تحقيق الاهداف في المجالين الاجتماعى والزراعى من امكانيات مالية كبيرة لتحقيق هذه الاهداف وذلك هذين المجالين ولم تحظ بانفاق مساو لبقية المجالات ومن هذه الاهداف انشاء رعاية الامومة والطفولة وايجاد الاندية الاجتماعية الرياضية ومايتطلبه ايجاد وسائل الرى وحفر الابار واقامة السدود وتنمية الثروة الحيوانية والاهتمام بالتشجير وتسويق المنتجات الزراعية

• الخ من امكانيات كبيرة •

ونحاول الان قياس مدى تحقيق الهيئات لاهدافها عن طريق مقارنة مصروفاتها التى تسعى من ورائها لتحقيق هذه الاهداف الى اجمالى مصروفات حتى يمكن التعرف على الهيئات التى تخصص أكثر مبالغها لتحقيق أهدافها •

والجدول التالى يوضح ذلك •

## جدول رقم ( ٣ )

(١) جدول يوضح مقارنة مصروفات النشاط التعاوني الى اجمالي المصروفات على مستوى الالوية للفترة الانتقالية يوليو/ ديسمبر ١٩٨٦ م .

نسبة النشاط التعاوني الى اجمالي المصروفات	مصروفات النشاط الاجتماعي	اجمالي المصروفات	اللواء
%٧٧,٥٣	٨,٦٤٩,٣٦٣	٠٥	٤٢
%٦٥,٠٣	٣,٣٨٧,٧٦٦	٦١	٣٥
%٤٤,٧٦	٤,٣٠٠,٠٩٣	٣٢	٦٠
%٨٠,٨٥	٥,٧٤٣,٨٤٩	٧٥	٨٧
%٧٣,٥٣	٨,٠٠٩,٥٤٩	٨٩	٤٦
%٦٨,٣١	٤,٠٠٨,١٧٣	٩١	٥١
%٧٩,٢٣	١,٨٣٠,٨٥١		٣٢
%٤٤,٢٣	١,٢٤٢,٦٢٣	٧٥	٢١
%٧٤,٤٩	٢,٠٧,٢٥٠		٥٠
%٨٨,٣٢	٤٨,٠٠٠		مأرب
%٦٨,٠٤	٣٩,٦٨٩,٥٢١	٢٨	١٤

وبالنظر للجدول اعلاه نلاحظ أن النسب تختلف فيما يتم صرفه لتحقيق اهداف هيئات التعاون فنلاحظ ان لواء منعاء بلغت نسبة ما أنفق على النشاط التعاوني (%٧٧,٥٣) من اجمالي مصروفاته بينما في الحديدية بلغت النسبة (%٤٤,٧٦) وعليه فان ماوجه من انفاق لتحقيق الاهداف التي انشأت من اجلها هيئات التعاون الاهلي للتطوير في منعاء أكثر مما وجه من انفاق في لواء الحديدية ، وعليه فانه يمكن قياس اهداف التعاونيات بما ينفق للنشاط التعاوني الى اجمالي المصروفات .

ومما تجدر الإشارة إليه ان تحقيق اهداف التعاونيات قد تتفاوت وتختلف فى نفس المجال الواحد ويملاحظة الجدول رقم (١) والخاص بمنجزات الهيئات خلال الخمس سنوات المنتهية فى ١٩٨٦ م . نجد ان الانجازات انحصرت فى الطرق والتعليم والمياه الصحية ومشاريع متنوعة فانشاء الطرق من ضمن اهداف المجال الاقتصادى والمياه الصحية من ضمن اهداف المجال الصحى الا أن هناك اهداف أخرى فى هذه المجالات غير ماسبق ذكره وبالتالى يظهر لنا ان هناك بعض الاهداف فى مجالات معينة لم تظهر لها منجزات ومن هنا يتضح مدى التفاوت فى تحقيق الاهداف فى المجال الواحد .

وسنتكلم عن بعض هيئات التعاون الاهلى بصنعاء وما حقته من اهداف فى مختلف المجالات .

جدول رقم ( ٤ )

جدول يوضح اوجه الانفاق على مختلف المجالات لبعض هيئات التعاون الاهلي بلواء صنعاء  
عن الفترة الانتقالية يوليو / ديسمبر ١٩٨٦ (١)

المجموع	المجال الصحي	المجال الزراعي	المجال التعليمي	المجال الاجتماعي	المجال الاقتصادي	
١٠٣,٢٠١	٢٢,١٢٥	-	٥٨,٢٢٢	١٠٠٠	٢١,٥٠٠	هيئة تعاون عيال سريح
٨٧,٨٧١	١٨٧,٨٧١	٢٧٠	٧,٢٠٥	-	٦٢,٨٧٥	حدث ٥٠
٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠	-	١١,٥٥٦	-	-	بوطنو حسين
٣,٤٥٠	٣,٤٥٠	-	٣٦,٧٠٠	-	٢,٣٤٤	نهج
١٣٢,٥٧٨	٧٨٧,٥٧٨	-	١٠٧,٣٦٠	-	٨٢,٠٥٧	الروضه
٣٧,٨١٥	٣٧,٨١٥	١٥٠	٢١,٣٨٩	٥٠	٢٠٩,٥٠٣	حزاز ٨٠
-	-	٥٦٠٠	٧٥,٣٦٠	-	-	الخمراب
١٧٤,٢٤٤	٥,٠٠٠	-	٢٢,٤٩٠	-	١٤٦,٧٥٤	بلاد الطعام

(١) المجلد السنوي السادس للحساب الختامي ، مرجع سبق ذكره ص ٢٢ .

ويتضح مما سبق ان المجالين الاجتماعى والزراعى فى بعض الهيئات لايرد له اتفاق وحتى ان ورد فى البعض الاخر فبنسبة ضئيلة مقارنة بباقى انفاق المجالات الاخرى .

كما انه عند اجراء مقارنة بين مصروفات النشاط التعاونى واجمالى المصروفات لهيئات التعاون الاهلى الخاصة بلواء صنعاء نجد ان النسبة تصل الى ( ٧٧,٥٣ %) ما أنفق لتنفيذ اهداف التعاونيات الى اجمالى مصروفاتها .

كما أن بعض الهيئات وجهت الكثير من مصروفاتها المختلفة لتحقيق اهداف التعاونيات ومنها على سبيل المثال :

اسم الهيئة	نسبة مصروفات النشاط التعاونى الى اجمالى مصروفاتها
هيئة تعاون الروض	٩٠,٨٦ %
هيئة تعاون الجبين	٩١,١٣ %
هيئة تعاون السدة	٩٢,٤٠ %
هيئة تعاون بنى بهلول	٩٩,٣٥ %
هيئة تعاون أرحب	٩٤,١٥ %
هيئة تعاون عيال يزيد	٩٣,٣٣ %
هيئة تعاون العاصمة	٩٢,٢٥ %
هيئة تعاون بنى الحارث	٩١,٥٧ %

بينما نجد ان بعض الهيئات لم تتجه مصروفاتها لتحقيق الاهداف فى المجالات المختلفة حيث بلغت نسبة ماوجه للنشاط التعاونى الى اجمالى المصروفات للهيئات الاتية :



اسم الهيئة	نسبة ماوجه للنشاط التعاونى الى اجمالي مصروفاتها (١)
تعاون نهم	٣٩,٤٢%
السلعية	١٧,٢٠%
صرف سفيان	٣١,٦٩%
الحيمة الخارجية	٣٢,٥٠%
مسور	٤٥%

ويظهر مما سبق ان بعض الهيئات ووجهت نسب كبيرة من انفاقها تجاه تحقيق اهدافها بينما البعض الاخر كانت نسبة انفاقها لتحقيق الاهداف التى انشأت من اجلها التعاونيات ضئيلة جدا .

(١) المجلد السنوى السادس للحساب الختامى ، مرجع سبق ذكره .

### الفصل الثاني

## الاطار المقترح لبرنامج المراجعة الاجتماعية وفقا للمسئولية الاجتماعية في القطاع التعاوني في اليمن

بعد قبول الوحدات الاقتصادية لمسئوليتها الاجتماعية فسـتكون المراجعة الاجتماعية مطلوبة عن طريق اضافة مسئولية جديدة (١) على عائق مراجع الحسابات بالاضافة الى مسئولياته التقليدية ، حيث يقوم بالتحقق من صحة بيانات الاداء الاجتماعي المفصح عنها وابداء الرأي الفني في مدى ملائمتها في وفاء الوحدات الاقتصادية لمسئولياتها الاجتماعية .

لذلك يرى البعض (٢) عمل مسح شامل لكل أنشطة المنشأة والتي يكون لها تأثير اجتماعي وتحليل الظروف المحيطة لهذه الانشطة ثم تقييم أفضل البرامج عنها - حيث أنه في بعض الحالات قد لا توجد أنظمة متكاملة لمحاسبة المسئولية الاجتماعية . ولكن تقوم الوحدة طواعية باعداد برنامج اجتماعي لذلك نعتقد أن البرنامج الاجتماعي يترتب عليه تكاليف ومنافع اجتماعية تؤثر على نتيجة نشاط المركز المالي ولذلك من المحتم مراجعة هذه البرامج وتعتبر في تلك الحالة جزء من المراجعة الكاملة ( الاقتصادية - الاجتماعية ) .

وتظهر أهمية المراجعة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية العامة بمفحة خاصة حيث أن هذه الوحدة مملوكة كلها أو معظمها للمجتمع ومن حق هذا المجتمع أن يتعرف على طبيعة نشاط هذه الوحدات وأثره في كيان

(1) Dunnock D.E. " Social Responsibility and practice", Cost and Management, Sptember/October, 1973, P. 10.

(2) Bauer Raymond A. & Fenn Dan H., " What is corporate Social Audit ? Haward Busieness Review, January/February, 1973.

الوحدة ذاتها على البيئة المحيطة ثم على المستوى القومى وفى هذه الحالة نجد أن التقدير الكامل والمراجعة الموضوعية للأثار الاجتماعية لنشاط الوحدات الاقتصادية العامة يساعد على جعل المعلومات المحاسبية أكثر منطقية وفقا لجميع الاطراف .

وسوف يتناول الباحث من خلال هذا الفصل الاطار المقترح لبرنامج المراجعة الاجتماعية من خلال المباحث الآتية : .

- المبحث الأول : مفهوم المراجعة الاجتماعية .
- المبحث الثانى : الاسلوب التقليدى المتبع فى مراجعة القطاع التعاونى .
- المبحث الثالث : الاطار المقترح للمراجعة الاجتماعية والمسئولية الاجتماعية فى القطاع التعاونى اليمنى .

## المبحث الأول

### مفهوم المراجعة الاجتماعية

لقد كان من نتيجة الاهتمام بالمسئولية الاجتماعية للمنشآت الاقتصادية وما يتبعه من ظهور المحاسبة الاجتماعية كأداة لقياس الاداء الاجتماعى لتلك المنشآت ، واعداد التقارير والقوائم الاجتماعية ، أن نبعت الحاجة الى ايجاد وسيلة للتحقق وتقييم ذلك الاداء بصورة مستقلة عن الاداء الاقتصادى للمنشآت . وما ساعد على ذلك قصور وسائل المراجعة المالية التقليدية عن القيام بهذه المهمة ، والشعور بضرورة ايجاد نظام متكامل للمراجعة ، يشتمل على فحص ومراجعة وتقييم أداة المنشأة وما يرتبط به من بيانات من الناحية المالية والادارية والاجتماعية . ولقد تضافرت تلك العوامل جميعها للمطالبة بايجاد مفهوم جديد للمراجعة تحكمه مجموعة من المعايير لفرض فحص وتقييم الجانب الاجتماعى لاداء المنشأة ، وما يرتبط به من بيانات وقوائم ولقد أطلق على هذا المفهوم الجديد " المراجعة الاجتماعية <sup>(١)</sup> .

وتعتبر المراجعة الاجتماعية منهاجا لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الاداء الاجتماعى ويقصد بلفظ الاداء الاجتماعى كل من شأنه أن يؤثر على رفاهية المجتمع أو طائفه من طوائفه وبما لا يتعارض مع اهتمامات طوائف أخرى - ولقد أدى تطور المحاسبة وظهور المسئولية الاجتماعية الى أن أصبح المحاسب مسئولا عن تحديد وقياس الاداء الاجتماعى ومن الطبيعى أن تتطور المراجعة هى الاخرى لكي يصبح المراجع مسئولا عن التحقق من صحة القياس الاجتماعى . ويعتبر ظهور المراجعة الاجتماعية كمفهوم جديد للمراجعة وكوسيلة لاقتناع العناصر الاجتماعية بسلامة تصرفات المنشآت فى محيطها الاجتماعى .

(١) راجع فى ذلك ( مع التصرف ) .

د . محمد سمير عبد البلام الصبان ، المراجعة الاجتماعية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، العدد (١) ١٩٧٩ ،

ويوضح ذلك أحد الكتاب<sup>(١)</sup> في أن مضمون المراجعة الاجتماعية يتضمن  
القاء الضوء على أداء المنشأة من وجهة نظر المجتمع ككل ومسئولياتها  
عن الصفقات الاجتماعية والتي تختلف في شكلها وتأثيرها وقرينة وجودها  
عن الصفقات المالية .

ولقد أشار البعض الآخر<sup>(٢)</sup> الى أنه طالما أن المشروع يخضع لمراجعة  
مالية مستقلة عن أنشطته الاقتصادية فإنه يجب أن يخضع أيضا لمراجعة  
خارجية مستقلة تهدف الى تقييم آدائه من وجهة نظر اجتماعية .

كما يرى البعض<sup>(٣)</sup> أن المراجعة الاجتماعية تمثل نشاطا للتعبير عن  
العمل الشامل للتعرف على حدود المسؤولية الاجتماعية للمنشأة ثم  
الوقوف على مدى تنفيذ تلك المسؤولية في كل جانب من جوانبها  
وتوصيل المعلومات بشكل محايد ودقيق .

ويرى كاتب آخر<sup>(٤)</sup> أن المراجعة الاجتماعية يجب أن تتضمن الجوانب  
الآتية :

- ١ - الجوانب الاقتصادية لنشاط المنشأة وعلاقتها بالاستهلاك  
والاستثمار والادخار والفاقد والمحاسبة عن الموارد البشرية .
- ٢ - أثر النشاط على علاقة المنشأة بعملائها من حيث سياسة التسعير  
والرقابة على الجودة والاتصالات والشكاوى وصور الاعلان .

(١) د . محمد نصر الهوارى: دراسات في المراجعة مع عرض لبعض  
جوانب النظرية المحاسبية ، مكتبة غريب ، القاهرة ، سنة ١٩٧٨  
ص ٢٧٩ .

(2) Haward R. Bowen "Social Responsibility  
of the Businessmen, Harper & Brother  
New York, 1953, P.155.

(3) Woelfel Charles, " The social Audit,  
" The National public Accountant,  
July, 1970. P. 225.

(4) Emile woolf " Auditing today" prentice-  
Hall international, V.J. London,  
1979, P. 269-270.

٣ - أثر النشاط على المجتمع والبيئة فيما يتعلق بالتلوث ومــدى  
الاهتمام بالبيئة وغيرها من المشاكل المرتبطة بنشاط الشركة  
في الأجل القصير والطويل .

مما سبق يتضح للباحث أن المراجعة الاجتماعية فرع جديد من فروع  
المراجعة تحتمه الظروف الاجتماعية المحيطة بالمنشآت ويتعين على  
المحاسبين والمراجعين ضرورة مياغة علمية لهذا الفرع وتوجد عدة  
مبشرات اساسية لصياغة اطار المراجعة الاجتماعية على النحو التالي<sup>(١)</sup>!

أولا : مبشر محاسبي:

يتمثل في زيادة المنفعة النسبية للمعلومات التي يقدمها المراجعون  
من خلال تقديم رأيهم الفني وبما يسمح لها بأن تكون اداة هامة لاتخاذ  
القرارات الاقتصادية والاجتماعية على كافة المستويات ولكل الطوائف  
حتى يتمشى ذلك مع المفهوم الحقيقي للوحدة المحاسبية باعتبارها  
مجموعة من النشاط الاجتماعي والاقتصادي .

ثانيا : مبشر اجتماعي:

يتمثل في تبيان مدى العائد الاجتماعي الذي يتحقق من تنفيذ البرامج  
والانشطة المختلفة للمنشأة خاصة وأن موارد الوحدات الاقتصادية  
العامية تتمثل في موارد اجتماعية .

ثالثا : مبشر اقتصادي:

يتمثل في بيان مدى مساهمة الوحدة في تحقيق الاهداف الاقتصادية  
لخطط التنمية العامة كتوفير النقد الاجنبي واستقرار الاسعار وتشجيع  
المصادر .

(١) د . محمود السيد الناعى ، المراجعة اطار النظرية والممارسة

الطبعة الاولى ، سنة ٨٤ ، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة ، ص

مما سبق يتضح للباحث أنه نظرا لعدم وجود اتفاق على كيفية المحاسبة عن اداء الوحدة الاقتصادية لمسئولياتها الاجتماعية فان عملية المراجعة الاجتماعية تصبح متعذرة واذا كان المقصود بالمراجعة الاجتماعية هو ابداء رأى فنى محايد فى مدى تحقيق الوحدة لمسئولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع أو تجاة أحد العناصر المكونة له ، عن طريق مراجع حسابات خارجى مستقل ، فانه يجب أن تكون هناك محاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أولا حتى يمكن مراجعتها من الخارج بعد ذلك ويرى الباحث أن المراجعة الاجتماعية لن تكون مفيدة وسليمة الا بعد أن تستقر المحاسبة الاجتماعية أولا : فا التركيز فى هذه المرحلة لتطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية يجب أن يكون على المحاسبة وطرق القياس ، ثم يوجه التفكير والاهتمام بعد ذلك الى المراجعة الاجتماعية .

### المبحث الثالث

#### الاسلوب التقليدى المتبع فى مراجعة القطاع التعاونى

هى عبارة عن مجموعة تعليمات للفحص والمراجعة متبعة بالجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة<sup>(١)</sup> والخاصة بالقطاع التعاونى .

#### الفحص والمراجعة :

ان كل نوع من أنواع المصروفات التعاونية تحكمه قواعد خاصة وذلك بقصد تنظيم هذا الاتفاق وأحكام الرقابة عليه على أنه مهما بذل من جهد فى سبيل وضع قواعد سليمة للانفاق العام فلن يكون لهذه القواعد قيمة عملية مالم تفرض رقابة على هذا الاتفاق تتضمن احترام تلك القواعد عند التنفيذ وذلك لأن الاتفاق عبارة عن تصرف فى مال يخرج من خزينة الهيئة

(١) مجموعة النظم التعاونية : صادر عن الجهاز المركزى للرقابة

والمحاسبة منعاء ، ص ٦٤ .

وغير مملوك لفرد معين يدفعه حرمه الى مراعاة الاقتصاد في صرفه  
وحسن استغلاله وسلامة توجيهه وصرفه في الاعراض المخصصة له .

وللنهوض بالتعاونيات بتطلب الامر ضغط الانفاق والحد من الاسراف  
والانفاق المنتج والحرص على المال العام والاهم من كل هذا توافر الارادة  
من أجل التنمية . . هذا ويجب أن تتم عملية المراجعة على اساس التعمق  
في البحث وذلك كما يلي :

١ - يقوم مراجع الجهاز باخر مرحلة من مراحل مراجعة المستندات  
والسجلات فاذا ما تضمنت هذه المستندات والسجلات خطأ  
أو تلاعب أو مخالفات ولم يستخدم المراجع الدرجة المعقولة  
من العناية والكفاءة الفنية للكشف عن هذه المخالفات فيكون قد  
ساهم بغير قصد على التستر عليها مما قد يؤدي الى تكرار  
حدوثها ويحول دون مباشرة الجهاز لاحد اختصاصاته فيما يتعلق  
بالكشف عن حوادث الاختلاس والاهمال والمخالفات المالية  
وبحث بواعثها وانظمة العمل التي أدت الى حدوثها واقتراح  
وسائل علاجها .

٢ - يتولى الجهاز اعداد تقارير دورية وتقارير سنوية عن نتائج  
اعماله ومسئوليته ولما كانت مادة هذه التقارير تؤخذ من  
الموضوعات التي تكشف عنها اعمال المراجعة والفحص فمن  
ثم يجب ان تتم هذه الاعمال بكل دقة حتى تكون تلك التقارير  
ذات مضمين هادفة وتعرض للحلول وتحتوى على مقترحات بناءة  
أكثر من تعرضها لملاحظات سطحية .

### أسس الفحص والمراجعة للمصروفات :

- ١ - فحص مستندات المصروفات ومطابقتها على السجلات للتحقق  
من صحة القيودات والعمليات الحسابية .
- ٢ - الاطلاع على الميزانية الشهرية للمصروفات الادارية والمكتبية  
ومدى الالتزام بالمصرف في حدود تلك البنود ورأى الهيئة



الادارية فى التجاوز •

- ٣ - دراسة بيانات ووثائق الحساب الختامى وتوضيح اسباب الوفر  
أو التجاوز فى المصروفات فى جملة كل باب من ابواب الميزانية  
واسباب حدوثها والمتسبب والاجراءات التى اتخذها الاتحاد  
العام والسلطة التى رخصت بالتجاوز •
- ٤ - فحص مستندات المشتريات وكل ماورد الى المخازن والتحقق  
من مدى فعالية الرقابة عليها مع ذكر مبررات الشراء •
- ٥ - التدقيق فى مراجعة المصروفات الجارية ومصروفات المشروعات  
وبيان اسباب زيادة المصروفات الجارية عن مصروفات المشروعات  
واسباب زيادة مصروفات المشروعات على الموارد المتاحة  
للهيئة ومراجعة مستندات المشروعات الهامة للوقوف على مدى  
العناية بانجاز هذه المشاريع فى المواعيد المحددة لها  
وبأقل تكلفة •
- ٦ - مراجعة المساهمات والقروض فى الغرض المخصص لها •
- ٧ - مطابقة المصروفات المقيدة بالدفاتر مع حساب البنك للكشف عن  
الخلافا أن وجد للتأكد من صحة الحساب •
- ٨ - التأكد من رقابة الاتحاد العام على أموال الهيئات التعاونية  
ومدى متابعتها لانشطاتها

أسس الفحص والمراجعة للايرادات :

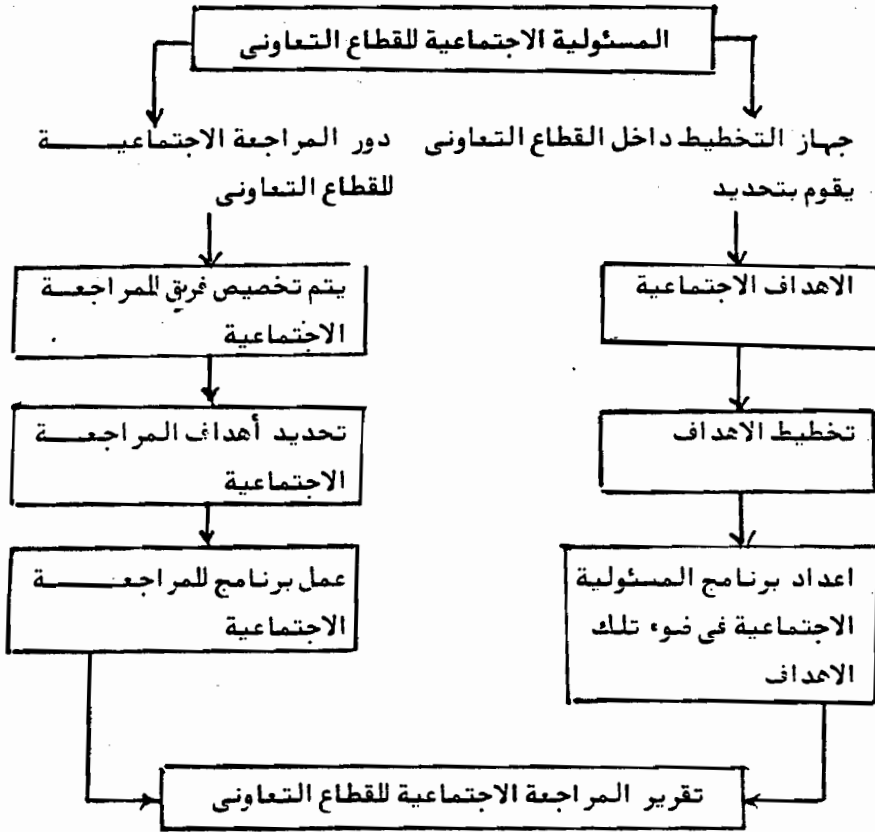
- ١ - يتحقق من حصول كل هيئة على مواردها كاملة من المصادر التى  
حددها القانون وبيان مقدار النقص واسبابه والزيادة واسبابها  
بالنسبة لكل نوع من انواع مصادر الايراد •
- ٢ - فحص ما اتخذته الهيئة للحصول على مستحققاتها من الجهات  
المسئولة •
- ٣ - التأكد من ان الايرادات المخصصة لاغراض معينة قد صرفت فى  
هذه الاغراض وبحث النتائج التى أسفر عنها هذا التخصيص •

- ٤ - الحصول من بعض مصادر الايراد أوكلها ان أمكن بيانياً بايرادات التعاون ومطابقة هذا البيان على المدون بسجلات الهيئة للتحقق من صحته .
- ٥ - الاطلاع على التقارير الدورية التي تبعث بها الهيئة الادارية كل ثلاث شهور للوقوف على موارد الهيئة ومراحل تنفيذ مشروعاتها المختلفة .
- ٦ - مراجعة كشف حساب الهيئة الوارد من البنك ومدى مطابقته للسجلات وبيان المدخرات المتأخر توريدها .
- ٧ - مراجعة كافة المستندات الرسمية المتعلقة بالايادات .
- ٨ - التحقق من مدى قيام المسئول المالي بواجباته المختلفة .
- ٩ - بحث مدى انتظام العمل بالدفاتر والسجلات .
- ١٠ - اجراء مقارنة بين الحميلة الفعلية لمختلف انواع الايرادات والبالغ التي قدرت لها بالميزانية ودراسة اسباب النقص أو الزيادة حسبما تسفر عنه المقارنة .

### المبحث الثالث

#### الاطار المقترح للمراجعة الاجتماعية والمسئولية الاجتماعية في القطاع التعاوني اليمني

من خلال الاطلاع على أسس التفحص والمراجعة السابق ذكرها نلاحظ اقتصارها على المراجعة المستندية وللتأكد من صحة عمليات المصرف وضبط الايراد والتأكد من سلامة السجلات وهي بهذا الوضع لاتتضمن مراجعة المسئولية الاجتماعية في المجالات المختلفة وبالتالي فانه استكمالاً للمراجعة الاجتماعية فانه يلزم اضافة الى أسس الفحص والمراجعة السابقة أن تشمل مدى تحقيق الهيئات التعاونية لمسئولياتها الاجتماعية المختلفة ويقترح الباحث اطاراً مقترحاً لبرنامج المراجعة الاجتماعية والمسئولية الاجتماعية للقطاع التعاوني كما في الشكل التالي



ان مراجعة المسؤولية الاجتماعية للقطاع التعاوني اليمنى تتمثل فى معرفة مدى تحقيق أهداف التعاونيات التى تشمل مايلى :

أولا : التأكد من قيام الهيئات بايجاد مشاريع تنمية مختلفة لانعاش الاقتصاد القومى والتأكد من اتجاز الهيئات لمشاريع شق الطرق الفرعية ومعرفة الجهود المبذولة لشق الطرق الرئيسية لدى جهة الاختصاص .

ثانيا : الاطلاع على ماتبدله الهيئات التعاونية فى مجال تشجيع الصناعات الحرفية وتطويرها .

ثالثا : دراسة مدى نجاح الهيئات فى تشجيع الاهالى على انشاء جمعيات

تعاونية وتوعيتهم بمشاكلهم الاجتماعية وايجاد الحلول لها  
وايجاد أندية رياضية واجتماعية .

رابعا : دراسة مدى قيام الهيئات التعاونية بانشاء مراكز لرعاية العجزة  
والمرشدين ٠٠٠ وانشاء مراكز رعاية الامومة والطفولة بالتعاون  
مع الجهات المختصة .

خامسا : قياس مدى مساهمة الهيئات التعاونية فى سبيل القضاء على محو  
الامية وايجاد المدارس وتزويدها بالكتب والمدرسين وانشاء  
الاقسام الداخلية للطلاب من ابناء القرى النائية الذين يدرسون  
فى المدن اليمينية ، كذلك دراسة ماتبذله الهيئة فى سبيل  
تشجيع العاملين فى حقل التعليم .

سادسا : التأكد من مدى قيام الهيئات التعاونية بتحسين المزروعات  
وتسويقها ورفع جودة الانتاج وحمايتها من الآفات .

سابعا : التأكد من قيام الهيئات التعاونية من بناء مراكز صحية  
وتجهيزها كما يلزم وماتبذله من تشجيع الاطباء والممرضين .

ثامنا : التأكد من قيام الهيئات التعاونية من توفير المياه النقية  
للشرب والبحث عن مصادر مياة للمناطق المحرومة .

ويرى الباحث أنه نظرا لاختلاف طبيعة ونطاق ومجالات الفحص ونتيجة  
لاختلاف المسؤولية الاجتماعية فى القطاع التعاونى ذاته لاختلاف  
الاهداف داخله لذلك يجب أن يكون برنامج المراجعة الاجتماعية مرنا  
وهذا يتطلب وجود حد أدنى لبرنامج المراجعة الاجتماعية يتمثل فى  
الخطوات والاجراءات التى سيقوم بها فريق المراجعة الاجتماعيه  
لمراجعة الاداء الاجتماعى للقطاع التعاونى حسب كل مجال على حدة .

ويرى الباحث ضرورة تحديد أهداف المراجعة الاجتماعية فى القطاع  
التعاونى حيث ان الاجراءات التفصيلية التى يجب القيام بها لتحقيق  
هذه الاهداف تستخدم كأداة لمراقبة أعمال المراجعة وتحديد عدد الفريق  
القائم بالعمل لتنفيذ عملية المراجعة الذى يقوم بجمع أدلة وقرائن  
الاثبات الكافية من خلال برنامج المراجعة الاجتماعية خلال الوقت المحدد

لانتهاء كل مرحلة والشخص المسئول عنها ويرى الباحث أن هناك صعوبة في وضع نموذج موحد لبرنامج المراجعة الاجتماعية يستخدم في كافة المجالات وإنما يتم وضع برنامج حسب طبيعة النشاط المرغوب مراجعته .

ويتم تصميم برنامج مراجعة اجتماعية لبيان المساهمة العامة في حل مشاكل المجتمع كما يلي :

#### أولاً : تحديد مجالات عمل المراجعة الاجتماعية في القطاع التعاوني :

- \* هل يتم تقييم دورى وتنظيمى لاخلاق وسلوكيات القطاع التعاونى من خلال التزامه بالمسئولية الملقاة على عاتقه تجاه الاطراف المختلفة داخل المجتمع .
- \* هل هناك أولويات محددة الاهداف وسياسات القطاع التعاونى والاهداف والسياسات الاجتماعية .
- \* مدى مساهمة القطاع من حل مشاكل المجتمع الاساسية .
- \* مدى وجود تعاون أو تعارض بين القطاع التعاونى وسياسة الحكومة .

#### ثانياً : تحديد الاهداف :

- \* يتم تحديد الاهداف فى القطاع التعاونى من خلال :
  - \* دراسة مشاكل المجتمع والبيئة المحيطة بسنخ .
  - \* دراسة الاهداف والسياسات والبرامج التى حددها القطاع التعاونى ( علاج مشكلة لمحو الامية - الرعاية الصحية - الثقافة العامة تشغيل المعوقين ) .

#### ثالثاً : أدلة الاثبات :

- يجب تحديد أدلة الاثبات ابتداء من المعاينة والوجود الفعلى والاستشارات والشهادات والمعادفات .

\* يجب تحديد أدلة وقرائن الاثبات مثل :

- اجراء المقابلات مع عينة من جمهور المستفيدين
- المعاينة والفحص الميداني للخدمة
- الحصول على الشهادات والمصادقات والاستفسارات وغيرها
- من أدلة الاثبات

#### اعداد تقرير المراجعة الاجتماعية للقطاع التعاوني:

يعتبر تقرير المراجعة هو الخطوة الاخيرة في عملية المراجعة وذلك بعد قيام مراقب الحسابات بفحص وتحقيق وتقييم أداء القطاع التعاوني ويجب أن يتضمن التقرير عن الأداء الاقتصادي بجانب الأداء الاجتماعي دون تفرقة ويؤكد ذلك أحد الكتاب<sup>(١)</sup> بقوله :  
" أنه يجب توسيع شهادة المراجع في المستقبل لكي تشمل الاطـــمار الاجتماعي "

ويرى الباحث أنه في ظل محاسبة المسؤولية الاجتماعية في القطاع التعاوني تعدد الانشطة والمجالات المتباينة والمتغيرة من وقت لآخر وبالتالي لايمكن مطالبة مراقب الحسابات أو فريق المراجعة الاجتماعية بكتابة شهادة عن القوائم والتقارير الاجتماعية أو أحد مجالات المسؤولية الاجتماعية حيث أن ذلك الاقرار يعنى أن تلك البيانات صحيحة بصفة مطلقة ونظرا لان عنصر التقدير الشخصي يؤثر الى حد كبير في المسؤولية الاجتماعية والتقارير عنها - لذلك فانه في هذا المجال يتم كتابة تقرير وليس شهادة وذلك لتوضيح رؤية الفنى المحايد عن تلك التقارير الخاصة بالاداء الاجتماعي في ذلك القطاع التعاوني .

(1) Francis M.E., " Accounting and the Evaluation of social programmes A critical comment, " The Accounting Review April, 1973, P. 250.

ويتم كتابة هذا التقرير من قبل فريق المراجعة الذين تتوافر فيهم شروط التأهيل العلمى والعملى التى تؤهلهم للقيام بذلك العمل ويرى أحد الكتاب أن المراجع فى ظل المسئولية الاجتماعية يمكن أن يشهد على مايلى (١).

- \* القدرة الاقتصادية للوحدات الموجودة .
- \* درجة تحويل الوحدة لمواردها فى الأغراض المفيدة .
- \* درجة اهمالها للرفاهية الاجتماعية من خلال عدم التوظيف .
- \* حالة الصحة العامة .
- \* معدلات التغير فى حوادث الجرائم .
- \* الأنشطة القومية للوحدات الاقتصادية .
- \* توفيرها للبيانات لخدمة الاحداف القومية .
- \* معلومات احصائية عن السكان .

مما سبق يتضح للباحث أنه فى ظل المسئولية الاجتماعية فى القطاع التعاونى ستعدد التقارير وتتنوع المعلومات المعروضة بها نظرا لتعدد الطوائف الاجتماعية المعنية بالأداء الاجتماعى فى القطاع التعاونى الامر الذى يجعل المراجعة الاجتماعية أوسع مجالا من المراجعة المالية وبالتالي فإن اساليب المراجعة الاجتماعية سوف تتسع لتضمن مشاركة طوائف أخرى غير المحاسبين فى تقييم الأنشطة التى يمارسها القطاع التعاونى حيث أن الهدف من المراجعة الاجتماعية فى القطاع التعاونى هو تقديم تقارير أكثر تفصيلا وشمولا لخدمة المجتمع .

---

(1) Francis, M.E. Op.Cit., P. 247.

### نتائج وتوصيات البحث

نظرا لأهمية القطاع التعاوني في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والزراعية والتعليمية والصحية ونظرا لأن الجهاز المركزي للمحاسبات هو الذي يقع على عاتقه عملية المراجعة والرقابة على المال العام في اليمن على المستوى القومي سواء القطاع الاداري أو القطاع الاقتصادي أي بما في ذلك القطاع التعاوني فإنه يجب تطوير عملية الرقابة بحيث تتضمن بجانب مراجعة العمل المحاسبي مراجعة اجتماعية لمنجزات القطاع التعاوني .

خلص الباحث من خلال دراسته الى :

أولا : ضرورة وضع اطار لبرنامج المراجعة الاجتماعية والمسئولية الاجتماعية في القطاع التعاوني .

ثانيا : نظرا لاختلاف طبيعة ونطاق مجالات الفحص ونتيجة لاختلاف المسئولية الاجتماعية في القطاع التعاوني ذاته لاختلاف الاهداف بداخله لذلك يجب أن يكون برنامج المراجعة الاجتماعية مرنا وهذا يتطلب وجود حد أدنى لبرنامج المراجعة الاجتماعية يتمثل في الخطوات والاجراءات التي سيقوم بها فريق المراجعة الاجتماعية لمراجعة الاداء الاجتماعي في ذلك القطاع .

ثالثا : نظرا لتعدد وتنوع المعلومات الناتجة عن الاداء الاجتماعي في القطاع التعاوني الذي يجعل المراجعة الاجتماعية أوسع مجالا من المراجعة المالية فان هذا يتطلب مشاركة طوائف اخرى غير المحاسبين لتقييم الانشطة التي تمارسها القطاع التعاوني حيث أن هذه التقارير سوف تفيد طوائف عديده .



المراجع

أولا : الكتب باللغة العربية :

- ١ - د . أحمد محمد موسى ، دراسات في المحاسبة الاجتماعية - دار النهضة العربية .
- ٢ - د . حسن محمد حسين أبوزيد ، دراسات في مراجعة الحسابات دار الثقافة العربية ، القاهرة ، سنة ١٩٨١ .
- ٣ - د . محمد السيد الناغى ، المراجعة اطار النظرية والمحاسبة الطبعة الأولى ، سنة ١٩٨٤ ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة .
- ٤ - د . محمد نصر الهوارى ، دراسات في المراجعة مع عرض لبعض جوانب النظرية المحاسبية ، مكتبة غريب ، القاهرة ، سنة ١٩٧٨ .
- ٥ - د . محمد محمود عبد المجيد ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة مكتبة عين شمس ، القاهرة ، سنة ١٩٨٣ .

ثانيا : الدوريات باللغة العربية :

- ١ - د . أحمد سامى عثمان ، " المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة في المجتمع المعاصر " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الثانى سنة ١٩٧٨ .
- ٢ - د . محمد سمير الصبان ، " المراجعة الاجتماعية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الاسكندرية ، سنة ١٩٧٩ .
- ٣ - المجلد السنوى السادس للحساب الختامى لهيئات التعاون الاهلى للتطوير المرحلة الانتقالية يوليو/ ديسمبر ، ١٩٨٠ صادر عن الاتحاد العام .
- ٤ - مجلة اتحاد التعاون اليمنى - صادرة عن الاتحاد العام ، العدد ٤،٣ لسنة ١٩٨٠ .
- ٥ - التشريعات التعاونية الخاضعة بهيئات التعاون - صادرة عن الاتحاد العام ، صنعاء .

- ٥ - منجزات هيئات التعاون الاهلى للتطوير - صادر عن الاتحاد العام  
ادارة التخطيط والاحماء .
- ٦ - مجموعة النظم التعاونية - صادرة عن الجهاز المركزى للرقابة  
والمحاسبة ، منعاء .

ثانيا : قائمة المراجع باللغة الانجليزية :

- 1- Bauer Raymond & Fenn Dan H., " What is Corporate Social Audit ?" Harward Business Review, January/February 1973.
- 2- Dunnock. D.E., Social Responsibility and practice " Cost and Management, Sptembre/October, 1973.
- 3- Emile Woolf, " Auditing to day ", Prentice-Hall International. N.Y. London, 1979.
- 4- Francis, M.E., " Accounting and the Evaluation of Social programmes A cvitical comment, " The Accounting Review April, 1973.
- 5- Glauter & Bunder down, "Accounting theory and pratice", Pitman publish- ing, London, 1976.
- 6- Haward R. Bowen "Social Responsibility of the Businessmen, Harper & Brother, New York, 1963.
- 7- Tipogs, M.A. " Intergating Social Goales into corporate strategic planning Manag- erial planning, March/April, 1977.
- 8- Woelfel charles, The social Audit, " The National public Accountant, July, 1970.