

التفسير النظري للإفصاح البيئي في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا في سياق النظريات

كمال احمد الجياش - جامعة الزاوية- كلية الاقتصاد- العجيلات

الملخص:

على مدى العقود القليلة الماضية ، حظيت البحوث المحاسبية باهتمام كبير من قبل الأكاديميين والباحثين في محاولة لفهم وتفسير أحداث المحاسبة في الشركات. تظهر أبحاث الإفصاح البيئي في تلك الدراسات بسبب تأثيرها على المجتمع التي تعمل فيها الشركات. لذلك ، تم إجراء العديد من الدراسات حول الإفصاح البيئي ، وسواء في البلدان المتقدمة او حتي البلدان النامية، من أجل تفسير والوصول إلى فهم محددات الإفصاح في الشركات باستخدام النظريات المحاسبية والاجتماعية. عدد ليس بالقليل من الدراسات المحاسبية التي أجريت منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا الوقوف على محددات الإفصاح البيئي في الشركات. تبحث هذه الدراسة في هذه الدراسات التي أجريت في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا من أجل تسليط الضوء على الاطار النظري المستخدم في تفسير الإفصاح البيئي في الشركات.

الكلمات المفتاحية:

الإفصاح البيئي ؛ نظرية أصحاب المصالح ؛ النظرية الشرعية ؛ النظرية المؤسسية

المقدمة :

هناك إجماع عام بين المحاسبين والأكاديميين والمهنيين هو أن المحاسبة نظام اجتماعي، لذلك، توجد المحاسبة ضمن مجموعة من الأنظمة مثل : الأنظمة السياسية والأنظمة الاقتصادية. فلاشك في أن البيئة الثقافية تختلف من بلد الى بلد آخر وبالتالي فان تأثير الثقافة البيئية يختلف من بلد لآخر على مختلف الانظمة التي تعمل داخل البلد، بالإضافة الى وجود اختلافات في كيفية تفاعل الأنظمة مع بعضها البعض. من المحتمل أن يؤدي هذا إلى تغييرات وتفاعلات بين الأنظمة داخل الدولة نتيجة للتغيرات في سياسة الإفصاح المطلوبة في الشركات. نتيجة لذلك، قد تؤثر التغييرات والتفاعلات بين الأنظمة على الشركات داخل البلدان وتجبرها على تقديم مزيد من التفاصيل حول أنشطتها وفقاً لمتطلبات النظام. من أجل الحصول على صورة كاملة عن تفاعل الممارسات المحاسبية ضمن الأنظمة السائدة، ظهرت نظريات لتقدم شرح وتفسير لهذه الممارسات ضمن الإطار النظري لهذه النظريات. وبناءً عليه، من المرجح أن تكشف

الشركات عن أنشطتها وتقدم معلومات إضافية طوعية، أو نتيجة ضغوط من المالكين أو مجموعات المصالح، أو من أجل اكساب الشرعية للممارسات التي تقوم بها الشركات أو عبارة عن تكرار لممارسات شركات أخرى في نفس القطاع.

على مدى العقدين الماضيين شهد الإفصاح البيئي في تقرير الشركات زيادة مطردة في العديد من البلدان وبالأخص في البلدان المتقدمة (1). لهذا سعى الباحثون في مجال الإفصاح البيئي للشركات إلى شرح وفهم تقارير الشركات المتعلقة بالأنشطة البيئية. في الواقع، تهدف العديد من الشركات إلى تحسين صورتها وأدائها من أجل تلبية مطالب أصحاب المصلحة حيث يُعتبر الكشف عن المعلومات البيئية والمساهمة في الحفاظ على البيئة من الظروف التي تساعد الشركات على تحسين صورتها وزيادة رضا أصحاب المصالح.

ومما لا شك فيه أن في السنوات الأخيرة إزداد التّحدي والضغط لشركات الأعمال المعاصرة التي تسعى إلى تحسين أدائها الاجتماعي والبيئي بالتزامن مع التوسّع في أنشطتها الاقتصادية بما فيها الأنشطة البيئية.

وعلى الرغم من ذلك كان هناك انتقادات متزايدة تجاه أداء الشركات فيما يتعلّق بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية تجاه المجتمع الذي تمارس فيه أنشطتها؛ مما شجّع على ظهور المحاسبة الاجتماعية للشركات من أجل إظهار الآثار الاجتماعية والبيئية للمنظمات العاملة داخل المجتمع.

وفي هذا السياق، يمكن القول أن المحاسبة الاجتماعية والبيئية على أنها مجال شامل لمحاسبة الأحداث الاجتماعية والبيئية التي تنشأ نتيجة للأحداث الاقتصادية التي ترتبط بها ارتباطاً وثيقاً (2).

وفي العموم فإن المحاسبة البيئية هي مصطلح أوسع فيما يتعلق بتوفير المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي لأصحاب المصلحة داخل وخارج المنظمة. لذلك، أصبح الأداء الاجتماعي والبيئي أولوية مهمة بالنسبة لأغلب الشركات وبالأخص تلك التي لديها أنشطة حساسة للبيئة مما أدى إلى إصدار تقارير اجتماعية وبيئية من قبل العديد من الشركات من أجل تقديم نظرة شاملة عن أدائها (3).

لذا يمكن القول أن الإفصاح الاجتماعي والبيئي يشمل المعلومات المتعلقة بأنشطة الشركة وتطلعاتها وصورتها العامة فيما يتعلّق بقضايا البيئة والمجتمع والموظفين والمستهلكين. وفي ضوء ذلك، في السنوات الأخيرة، أولى الباحثون اهتماماً كبيراً للمحاسبة الاجتماعية والبيئية، وبالتالي ظهرت التقارير الاجتماعية والبيئية للشركات

بشكل بارز في الأدبيات بالإضافة إلى أن إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية التي أصبحت هي النطق الأوسع لآليات المساءلة في إطار أبحاث إدارة الشركات (4). ومع ذلك فقد اختلف الإفصاح الاجتماعي والبيئي للشركات من حيث النوعية والكمية وفقاً للتأثيرات الزمانية والمكانية والقطاعية .

وفي هذا الصدد سعى العديد من الباحثين إلى التحقيق في الكشف الاجتماعي والبيئي من أجل شرح وفهم هذا الاختلاف ، وضمن هذا الدور قام الباحثون بفحص وتطوير النظريات لشرح وتوقع سلوك التقارير الاجتماعية والبيئية للشركات بشكل أكثر دقة. وعلى الرغم من سيل الدراسات المكثفة حول الإفصاح البيئي في العديد من البلدان ، وخاصة الدول الغربية، فإن الآراء التفسيرية للكشف عن الأنشطة البيئية والاجتماعية لا تزال متنوعة بين الباحثين (5) (6) (7).

وفيما يتعلق في المسائل البيئية والاجتماعية استخدم الباحثون النظريات لتقديم تفسير لسلوك إفصاح الشركات ، وهناك العديد من النظريات التي تم استخدامها بشكل شائع لفحص وشرح الإفصاح البيئي للشركات (8) (9) ، وتشمل هذه النظريات أصحاب المصلحة والشرعية والمساهمين والمؤسسية في نظريات المحاسبة الاجتماعية (10) (11) (12) ، ومع ذلك، هناك العديد من النظريات التي تم تطبيقها في الدراسات المتعلقة بدراسات الإفصاح البيئي والاجتماعي بخلاف نظريات المحاسبة الاجتماعية. Gray وآخرون (13) يؤكدون أن هناك مجموعة لا نهائية تقريباً من النظريات المتاحة لبحوث العلوم الاجتماعية والمحاسبة الاجتماعية على وجه الخصوص. لذا فإن محاولات بعض الباحثين لتحديد اتجاه معين من أجل تحديد النظريات الأكثر شيوعاً في إعداد التقارير البيئية (14).

ويكشف استعراض الأدبيات المتعلقة بأنشطة الإفصاح البيئي في الشركات أن البلدان المتقدمة مثل: أستراليا وأمريكا وأوروبا قد أولت مزيداً من الاهتمام لدراسات الإفصاح البيئي على مدى العقود الأربعة الماضية. ذكر Wally and Mbekomize (15) أن الإفصاح البيئي للشركات قد تمت دراسته على نطاق واسع من قبل العديد من الباحثين وأن الممارسة قد تحسنت على مر السنين في البلدان المتقدمة. على الرغم من الاهتمام والدراسات اللاحقة في الإفصاح البيئي للشركات في البلدان المتقدمة، كانت هناك دراسات محدودة حول الإفصاح البيئي في البلدان الناشئة (16) (17) (18). توضح هذه الدراسات اختلافاً في ممارسات الإفصاح البيئي. بالتالي فإن هذه الورقة تسعى إلى

مراجعة الدراسات التي أجريت في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا فيما يتعلق بالإفصاح البيئي والنظريات المستخدمة في تفسير وشرح الإفصاح البيئي للشركات.

ملخص النظريات المطبقة في الأدب السابق

شهدت الأبحاث الحديثة تحولاً إلى استخدام أكثر من نظرية واحدة من أجل تقديم تفسير وتوضيح لإجراءات إدارية معينة في المؤسسات النظرية لها نفس الخلفية الفلسفية واقتراح Deegan (19) أن هذه النظريات لا ينبغي النظر إليها على أنها منفصلة، ولكن مكملة لبعضها البعض. على سبيل المثال، أصحاب المصلحة والشرعية والنظريات المؤسسية لها منظور مماثل حيث تؤثر الهياكل الاجتماعية العريضة على الشركة وتتأثر بها. بالإضافة إلى ذلك فإن الشركات تستجيب للمجتمع ككل وفقاً لنظرية الشرعية، بينما تستند نظرية أصحاب المصلحة على قوة المجموعات المكونة (20) (21). استخدمت العديد من الدراسات أكثر من نظرية واحدة حيث يعتقد الباحثون أن استخدام أكثر من نظرية قد يوفر تفسيرات متشابهة من وجهات نظر نظرية مختلفة ويؤسس مجموعة من الملاحظات التي لها تأثير على مستويات مختلفة من الدقة. وبالتالي، يُفترض أن جميع النظريات ذات قيمة من أجل دراسة التغييرات التي تحدث في المؤسسات فيما يتعلق بسياسات الإفصاح عن الشركات (22) (23). فالعديد من النظريات، بما في ذلك أصحاب المصلحة والنظريات المؤسسية، هي أساس نظري لعدد من الدراسات. توفر كلتا النظريتين أساساً لدراسة السلوكيات الإدارية مثل استخدام التقارير السنوية من قبل المديرين (24) (25).

من خلال مراجعة الأدبيات، قسم المنظرون النظريات المستخدمة في الأدبيات لدراسة المحاسبة الاجتماعية والبيئية إلى مجموعتين: الوضعية والمعيارية انظر الجدول (1). يتم تصنيف نظريات مثل نظرية الشرعية ونظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية ونظرية الوكالة ونظرية التكلفة السياسية ضمن المجموعة الوضعية، بينما تشمل المجموعات الأخرى نظرية المساءلة والنظرية النقدية. كل مجموعة لها حدودها وانتقاداتها.

في هذه الدراسة، لم يتم اعتماد النظريات المعيارية، على الرغم من أنها تقدم مساهمات لشرح التقارير الاجتماعية والبيئية لممارسات الشركات. ومع ذلك، فإن هذه النظريات لا تفسر الدوافع وراء هذه الممارسات. في المقابل، توفر نظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية رؤى متعمقة لشرح الدوافع الكامنة وراء الإفصاحات الاجتماعية والبيئية للشركات (26). وفقاً Ullman (27) فإن مصالح وتوقعات أصحاب

المصلحة الأقوياء تهم المنظمة. تسعى النظرية المؤسسية إلى شرح سياسات التشغيل داخل المنظمات المشابهة لتلك التي يتبناها أصحاب المصلحة الأقوياء لذلك، تسعى كلتا النظريتين إلى تحديد العوامل الدافعة وراء قرارات الإفصاح التنظيمي (28). يوضح الجدول 1 مراجعة الأدبيات حول النظريات في الأدبيات المحاسبية. من الواضح أن نظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية هي النظريات الأكثر ملاءمة لتطوير إطار نظري لهذا البحث. وفقاً لذلك، تهدف هذه الورقة إلى إعطاء لمحة عامة عن هذه النظريات التي تعد النظريات الأولية المناسبة للكشف الطوعي عن المعلومات البيئية.

دراسات الإفصاح البيئي في ظل السياق النظري

أستخدم نموذج Ullmann (29) في العديد من الدراسات لشرح الدوافع الكامنة وراء الكشف البيئي هناك العديد من الدراسات التي تشير إلى أن ضغوط أصحاب المصلحة لعبت دوراً مهماً في تحديد استراتيجيات الكشف الاجتماعي والبيئي (30) (31). علاوة على ذلك، كان هناك تأكيد من عدة دراسات على أن مستوى إفصاح الشركات عن العمل البيئي قد تأثر بمطالب أصحاب المصلحة (32) (33). درس Elijido-Ten (34) تأثير أصحاب المصلحة على قرارات الإدارة المتعلقة بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية باستخدام نموذج Ullmann حيث أشارت النتائج إلى أن مستوى الإفصاح الاجتماعي للشركات يرتبط بشكل إيجابي بالموقف الاستراتيجي للشركة والأداء الاقتصادي.

علاوة على ذلك، درس Elijido-Ten (35) الخصائص الخاصة بالشركة التي تساهم في مستوى المعلومات التي تم الكشف عنها طواعية من خلال منظور أصحاب المصلحة وفقاً لنموذج Ullmann وخلص إلى أن حجم الشركة، والنفوذ المالي لها علاقات إيجابية بشكل ملحوظ مع مدى الإفصاح الطوعي. علاوة على ذلك، دراسة أجريت من أجل التحقيق في تأثير أصحاب المصلحة في الشركات الصناعية، والتي تُصنف تقليدياً على أنها شديدة التلوث. ووجدوا أن هذه الشركات تولي مزيداً من الاهتمام للإفصاح البيئي عبر مستويات مختلفة من الإفصاح البيئي عند إعداد التقارير السنوية (36). وفيما يتعلق بمواقف المديرين حول الإفصاح البيئي في الشركات تبين أن مواقف المديرين البيئيين لها علاقة مع أصحاب المصلحة من خلال استجابة المديرين لتلبية مطالب أصحاب المصلحة من أجل الحفاظ على الشرعية الاجتماعية

للمؤسسة بالتالي تأثرت جودة قرارات الإفصاح وأنماط الإفصاح البيئي الطوعي بضغوط أصحاب المصلحة (37) (38) (39).

من المهم ملاحظة أنه تم استخدام نهج نظرية أصحاب المصلحة في العديد من الدراسات الأكاديمية حول الإفصاحات البيئية في التقارير السنوية. تم الكشف عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية بناءً على طلب العديد من أصحاب المصلحة (40). وفقاً لهذه النظرية، تعد التقارير السنوية أداة رئيسية للكشف عن المعلومات البيئية وتستخدم بطريقة لإدارة العلاقة بين الشركات وأصحاب المصلحة (41). على سبيل المثال، Deegan & Blomquist (42) ذكروا إن الشركات تقدم معلومات بيئية بسبب تأثير أصحاب المصلحة على الشركة - وخاصة العملاء والمؤسسات المالية والمجتمعات والموردين. وبالتالي، يمارس المساهمون وأصحاب المصلحة مزيداً من الضغط على المنظمات للامتثال طوعاً لمعايير المحاسبة الدولية من خلال الكشف عن المعلومات البيئية في تقاريرهم السنوية. لهذا السبب، أشار Gao وآخرون (43) إلى أن مستوى الإفصاح البيئي في الشركات المدرجة في بورصة هونغ كونغ منخفض بسبب عدم وجود ضغط من قبل أصحاب المصلحة على الشركات.

ثم يبدو أن هناك تسارعاً في نمو الأبحاث التي طبقت على نطاق واسع النظرية المؤسسية، لا سيما البحوث المحاسبية التي تدرس ممارسة المحاسبة في المنظمات حيث يوفر استخدام الإطار المؤسسي في البحث المحاسبي معلومات تهتم الممارسين في مجال المحاسبة في المنظمات (44) (45). يبرر مستخدمو النظرية المؤسسية في المحاسبة استخدامها من أجل الحصول على فهم أفضل للمنظمات والممارسات المحاسبية التي تحدث في المنظمات من عمليات التغيير بسبب الممارسات المحاسبية. تُظهر مراجعة الأدبيات أنواعاً مختلفة من المنظمات كمؤسسات مؤسسية، وبالتالي، فهي تستخدم النظرية المؤسسية لتحليل جميع أنواع المنظمات وممارسات المحاسبة المختلفة، على سبيل المثال، تغيير المحاسبة الإدارية و مهنة المحاسبة و تنظيم المحاسبة والمحاسبة للمنظمات غير الربحية (46) (47) (48) (49). تقدم هذه الدراسات أدلة تشير إلى أهمية الثقافة الاجتماعية والبيئة في ممارسة المحاسبة، وكذلك استخدام الممارسات المحاسبية في المؤسسات العقلانية للحفاظ على مظهر الشرعية (50). وجد هذا البحث إن النظرية المؤسسية قد توفر أساساً مفاهيمياً شاملاً لجميع التغييرات في الممارسات المحاسبية، بما في ذلك تأثيرات هذه الممارسات داخل المنظمات

جدول 1 ملخص النظريات الوضعية والنظريات المعيارية

أساس التحليل	نظريات الوضعية			نظريات معيارية		
	نظرية الشرعية	نظرية أصحاب المصلحة	النظرية المؤسسية	نظرية الوكالة والتكلفة السياسية	نظرية المساءلة	النظرية النقدية
نظرة عامة	تشير الأدلة إلى أن هذه النظرية توفر إمكانية كبيرة لشرح الإفصاحات الاجتماعية والبيئية	تستخدم على نطاق واسع في الأدبيات الإدارية والمحاسبية. كما إنه يوفر إمكانية شرح الظواهر. يجب مراعاة عوامل مثل القوة	نظرًا لأن الرؤى والافتراضات مماثلة لتلك المستخدمة في نظرية أصحاب المصلحة والشرعية، فإن هذا يبدو إطارًا مناسبًا لشرح الظواهر	تستخدم على نطاق واسع في المحاسبة المالية. لكن الافتراضات والاستنتاجات تبدو مشكوك فيها عند تطبيقها على البحوث الاجتماعية والبيئية	القليل من الرؤى لشرح سبب قيام الإدارة بالكشف عن المعلومات الاجتماعية. يقدم اقتراحات قد تكون محددة جيدًا وتستند إلى دواعي وأحكام نظرية قوية.	القليل من الرؤى لشرح سبب قيام الإدارة بالكشف عن المعلومات الاجتماعية. يقدم اقتراحات قد تكون محددة جيدًا وتستند إلى دواعي وأحكام نظرية قوية.
لرق البحث المستخدمة	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الاستطلاعات	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الاستطلاعات	يمكن تطبيق تحليل المحتوى أو دراسات الحالة أو المقابلات أو الاستطلاعات	عادة ما تستخدم لبيانات الثانوية	مراجعة أو دراسات حالة أو مقابلة أو استطلاعات	مراجعة أو دراسات حالة أو مقابلة أو استطلاعات
الاختبار التجريبي السابق	تم استخدام هذه النظرية في كثير من البحوث التجريبية في المحاسبة الاجتماعية والبيئية	يمكن التحقق من الرؤى المقدمة تجريبيا	يمكن التحقق من الرؤى المقدمة تجريبيا	يستخدم كثيرًا في البحث التجريبي	لم يتم تطويره للاختبار التجريبي لأنه يقوم على منظور كيف يجب أن تكون الأشياء	لا يتم اختباره تجريبيا
التطبيق المسبق	تطبق على نطاق واسع	تطبق على نطاق واسع	تطبيق محدود في أدبيات المحاسبة الاجتماعية والبيئية ولكن لديه إمكانات كبيرة	تطبيق محدود (الافتراضات والاستنتاجات يعترض عليها الباحثون الاجتماعيون)	تطبيق محدود خاصة لشرح الدافع لممارسات الكشف	تطبيق محدود خاصة لشرح الدافع لممارسات الكشف

إعداد الباحث

المديرين كوسيلة لإضفاء الشرعية على استمرار بقاء الشركة أو عملياتها. وهذا يعني أن المنظمات تتبنى سياسات الإفصاح البيئي من أجل تجنب مخاوف الشرعية و

الحصول على نتائج مماثلة لشركات أخرى فيما يتعلق بالإفصاح عن السياسات البيئية (51) (52) (53). علاوة على ذلك، تتبع بعض الشركات نفس القرارات التي اتخذتها الشركات المؤثرة الأخرى المتعلقة بسياسة الإفصاح البيئي حيث عادة ما تكون هذه الشركات رائدة في الصناعة في مجال معين من الصناعة. وهذا بدوره يعني أن هذه القرارات مدفوعة بحافز مؤسسي؛ لذلك، تؤدي هذه العملية إلى الانسجام بين الشركات بمرور الوقت عبر التقليد الروتيني (54).

وبالتالي، تسعى المنظمات المؤسسية إلى تطوير ممارسات الإفصاح البيئي من خلال مبادئ إضفاء الطابع المؤسسي. قد يكون الغرض منه حث مديري الشركات المؤثرة على تبني سياسات الإفصاح البيئي من أجل تحقيق الشرعية. لتحقيق هذه الغاية، يسعى مديرو الشركات الأخرى المتنافسة في نفس الصناعة إلى الحفاظ على المشروع بحجم تناسق يمكن إدارته من خلال الالتزام بسياسة الكشف عن المعلومات البيئية المتوافقة مع الشركات الرائدة. علاوة على ذلك، فإن هذا يسلط الضوء على مدى القوة القسرية في الشرعية لحث الشركات المؤثرة على تبني سياسات الإفصاح التي تتبعها الشركات الأخرى. على سبيل المثال، تتبع بعض الشركات التابعة للشركات الرائدة سياسة الإفصاح البيئي المتوافقة مع سياسات الشركة الأم كذلك، في المنافسة بين المنظمات، تسعى الشركات إلى تقليد الشركات الرائدة في نفس المجال في سياسة الإفصاح البيئي من أجل الحفاظ على درجة من المنافسة. لذلك، يؤدي هذا إلى السياسات التي وضعتها شركة مؤثرة كونها النمط القياسي بين المنظمات من خلال عملية التقاليد. وبناءً على ذلك، فإن التماثل المؤسسي للسياسة البيئية جزء لا يتجزأ من العمليات التي تحدث داخل المنظمات وداخل الصناعة بمرور الوقت.

في المقابل، فإن الاتجاه نحو سياسات إفصاح بيئي مماثلة بين المنظمات في نفس الصناعة يعتمد على السلوك المحاكي، الذي يلعب دوراً مهماً في تسريعها. تختلف الاستجابة للضغوط الخارجية بين الشركات من حيث السرعة. يعرض المنظمات سريعة في التقليد، في حين أن المنظمات الأخرى ليست في عجلة من أمرها للتغيير حتى تلاحظ النتائج الإيجابية التي حققتها المنظمات الأخرى في نفس قضايا السياسة. علاوة على ذلك، تؤكد نتائج البحث أن مدى التقليد يختلف بين المنظمات. على نفس المنوال، فإن النمط القياسي في تقليد الشركات للممارسات يولد نوعاً من الروتين. تحت ضغوط المؤسسات، يتم اكتساب المعرفة الضمنية نتيجة لتكرار تطبيق ممارسات مماثلة مع منظمات أخرى. على سبيل المثال، كانت بعض المنظمات قد طبقت نفس الممارسات المحاسبية المطبقة في فترة سابقة من أجل كسب ثقة أصحاب

المصلحة من خلال التوافق مع توقعاتهم. لذلك، يساعد التقليد والتشابه المحاكي والإجراءات التنظيمية في فهم سلوك الكشف فيما يتعلق بممارسات الكشف البيئي التي تحدث داخل نفس القطاع الصناعي المتشابه (55) (56).

باختصار، تلعب الشركات الأكثر تأثيراً دوراً مهماً في تحديد سياسة الإفصاح البيئي داخل المنظمات الأخرى من خلال التقليد، والذي يتحول إلى ممارسة روتينية نتيجة لذلك. لذلك، فإن الإفصاح البيئي المتزايد هو نتيجة لعملية التناظر وفقاً للنظرية المؤسسية بمرور الوقت.

وجهات النظر التكميلية للنظريات

هناك أكثر من نظرية واحدة نشأت من نفس النموذج بما في ذلك نظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية. المنظمات من وجهة نظر هاتين النظريتين هي جزء من النظام الاجتماعي الواسع. علاوة على ذلك، تم استخدام نظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية على نطاق واسع في أبحاث المحاسبة الاجتماعية والبيئية من أجل شرح سلوك المساءلة الاجتماعية والبيئية للشركات (57) (58). قدم الباحثون الذين درسوا ممارسات إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية العديد من الخصائص المشتركة لشرح هذه الممارسات.

للحفاظ على شرعية المنظمة وفقاً لنظرية أصحاب المصلحة، يجب أن تتوافق المنظمات مع توقعات أصحاب المصلحة. من ناحية أخرى، للحفاظ على شرعية المنظمات، تركز النظرية المؤسسية على المعايير والقواعد المؤسسية في المنظمات (59). في هذا السياق، لتحديد الطبيعة المتداخلة في النظرية المؤسسية فيما يتعلق بمفهوم الشرعية فإنه بموجب هذه النظرية، ستغير المنظمات هيكلها أو عملياتها لتتوافق مع التوقعات الخارجية حول الأشكال أو الهياكل مقبولة " شرعية" (60).

علاوة على ذلك، من أجل تقديم نظرة عامة على أوجه التكامل بين هذه النظريات، يمكن القول أن كلا النظريتين تشاركان في وصف التماثل القسري. منظمة من وجهة نظر المؤسسة تخضع للإكراه من خلال شكل أو ممارسة معينة من قبل مجموعة أصحاب المصلحة القوية، بينما تستكشف نظرية أصحاب المصلحة كيف يمكن لسلطة أصحاب المصلحة ممارسة الضغط على المنظمة لاتباع هذه الممارسة (61). لذلك، يجادل الباحثون والباحثون في أبحاث المحاسبة البيئية والنظرية الاجتماعية بأنه ينبغي النظر إلى الآراء المشتركة بين النظريات كمصادر لتفسير العوامل المختلفة على مستويات القرار في المنظمات. حيث أن الكشف الطوعي في المنظمات قد

يساهم في تفسير الإفصاح المقدم وفقاً للنظرية المؤسسية هو تكلمة لمنظور نظرية أصحاب المصلحة من حيث الضغوط والتوقعات (62).

الاختيار والتبرير لاستخدام هذه النظريات :

تشير مراجعة الأدبيات النظرية إلى إن الباحثين استخدموا نظرية أصحاب المصلحة لشرح ممارسات إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية للمنظمات كاستجابة للضغوط التي تمارسها مجتمعات معينة أو مجموعات أصحاب المصلحة (63) (64). بصرف النظر عن هذه النظرية، فإن النظريات الأخرى التي ظهرت في أدبيات المحاسبة الاجتماعية والبيئية، والتي تم تطبيقها أيضاً لشرح ممارسات إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية، هي نظرية الشرعية والنظرية المؤسسية. كما تمت مناقشته سابقاً، لا ينبغي اعتبار النظريات على أنها نظريات متميزة بشكل حاد. بدلاً من ذلك، فقد تم تطويرها من خلفية فلسفية مماثلة وتوفر منظورات متكاملة ومتداخلة. إنهم يرون المنظمة كجزء من نظام اجتماعي أوسع يتأثرون فيه، فضلاً عن قدرتهم على التأثير، بتوقعات الأطراف الأخرى داخل هذا النظام الاجتماعي. فيما يتعلق بهذا، فإن رأي الباحث هو أن النظر المشترك لهاتين النظريتين المرتبطتين يوفر رؤى أكثر ثراءً حول ما يحرك ممارسات إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية أكثر مما يمكن أن يكون ممكناً إذا تم النظر في نظرية واحدة فقط بمعزل.

يمكن أن يكتسب استخدام الإطار النظري رؤى ثرية حول الحوافز والدوافع الكامنة وراء الإفصاح الاجتماعي والبيئي من قبل الشركات. تشير أبحاث المحاسبة الاجتماعية والبيئية السابقة التي أجريت باستخدام هذه النظريات إلى المؤسسات العاملة في البلدان المتقدمة التي تميل إلى الاستجابة بشكل أكبر لأصحاب المصلحة فيما يتعلق بتوفير المعلومات الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية. في المقابل، تشير الأبحاث السابقة إلى إن استراتيجية الإفصاح عن المنظمات ناجمة عن أزمة في الشرعية، على الرغم من إنه لا يمكن افتراض الكثير بشأن سلوك المنظمات العاملة في دولة نامية. على سبيل المثال، يوفر استخدام نظرية أصحاب المصلحة والنظرية المؤسسية فيما يتعلق بالإفصاح الاجتماعي والبيئي رؤى غنية حول العوامل التي تحفز السلوكيات الإدارية في المنظمات. تستجيب المؤسسات العاملة في البلدان النامية لتوقعات مجموعات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بالكشف عن الدوافع الكامنة وراء توفير المعلومات الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية (65) (66).

طبق العديد من الباحثين أكثر من نظرية واحدة لشرح الممارسات الإدارية في المنظمات ؛ وكيف تتداخل النظريات مع بعضها البعض وتقدم رؤى مختلفة ومفيدة قليلاً حيث أنه ينبغي النظر إلى وجهات النظر النظرية المختلفة في النظريات المختلفة على أنها مكملات لبعضها البعض في تقديم التفسيرات. لذلك يمكن القول أن النظريات مرتبطة ببعضها البعض بالتالي لا ينبغي عرضها بشكل منفصل. فإن استخدام أكثر من نظرية قد يوفر منظورات متكاملة ومتداخلة (88). الشركات، من وجهة نظر هذه النظريات، هي جزء من تأثير البيئة الاجتماعية الأكبر وتتأثر بشكل مختلف بهذه النظريات من حيث مستوى صقلها فيما يتعلق بمسألة الإفصاح الطوعي - مع كون التكلفة السياسية هي الأقل صقلًا ونظرية أصحاب المصلحة هي الأكثر دقة (67).

وبشكل أكثر تحديداً، تم اعتماد تطبيق نظرية أصحاب المصلحة في العديد من الدراسات البحثية لشرح ممارسات الإفصاح البيئي في المنظمات نتيجة للضغط من قبل مجتمعات معينة أو مجموعات من أصحاب المصلحة. تم تطبيق نظريات أخرى من الأدبيات المحاسبية لشرح ممارسات الإفصاح البيئي، وهي نظرية الشرعية ونظرية الوكالة والنظرية المؤسسية. كما تمت مناقشته سابقاً، لا ينبغي اعتبار أن أي نظرية هي أكثر تميزاً من نظرية أخرى بدلاً من ذلك، ينبغي ملاحظة أن النظريات لها خلفيات فلسفية متشابهة وتوفر منظورات متكاملة ومتداخلة. من منظور نظري، فإن المنظمة، وفقاً لهذه النظريات، هي جزء من نظام اجتماعي أوسع يمكن أن يتأثر بالعناصر المختلفة أو يتأثر بها. يعتبر الباحث أن وجهة النظر المشتركة في هذه النظريات ستوفر نظرة ثاقبة لممارسات الكشف البيئي أكثر مما لو تم تبني نظرية واحدة فقط. لذلك، يسعى هذا البحث إلى إلقاء نظرة على السياق النظري للدراسات التي أجريت في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.

مراجعة الدراسات حول الإطار النظري في الإفصاح البيئي في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا :

كان هناك عدد من الدراسات التي تناولت الإفصاح البيئي للشركات في بلدان الشرق الأوسط وشمال أفريقيا ؛ ومع ذلك، سعت دراسات قليلة إلى تقديم تفسير وفهم لكمية ونوعية الإفصاح البيئي للشركات من خلال الإطار النظري لبعض النظريات.

تناول Othman and Akrou (68) الإفصاح البيئي للشركات في عدد من البلدان في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا من خلال دراسة محددات الإفصاح البيئي. أحد العوامل المحددة التي حقق فيها الباحثون هو هيكل الملكية الذي أشار إلى أن الشركات

المملوكة للعائلة منتشرة بشكل كبير في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا. لذلك، لا يوجد طلب للمعلومات من قبل أصحاب المصلحة الذين يستخدمون سلطتهم على إدارة الشركة. بالإضافة إلى ذلك، فإن ملكية معظم الشركات الكبرى في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا مسؤولة أمام الحكومة التي تلعب وظيفة مهمة في مراقبة مديري حماية البيئة ودورهم في حماية البيئة. لذلك، خلصت هذه الدراسة إلى أن ملكية الأسرة لها ارتباط سلبي بالإفصاح البيئي، في حين أن الإفصاح البيئي للشركات يكون أكثر احتمالاً في الشركات التي تمتلك ملكية حكومية.

Bayoud and Kavanagh (69) درس الإفصاح البيئي كجزء من الكشف الاجتماعي. وشملت العينات شركات في قطاعات مختلفة في ليبيا وفحص الضغط الذي مارسه أصحاب المصلحة. قدمت نتائج الدراسة دعماً جيداً بين الإفصاح عن المسؤولية والأداء التنظيمي باستخدام نظرية أصحاب المصلحة في الشركات الليبية. افترض الباحثون أن الأداء التنظيمي يؤثر على الأداء المالي وسمعة الشركة. علاوة على ذلك، يمكن القول أن معظم الشركات أبدت اهتماماً أكبر بسمعة الشركة والأداء المالي، وبالتالي، سعت الشركات إلى تقديم المزيد من المعلومات المتعلقة بالإفصاح الاجتماعي للشركات في تقاريرها السنوية.

بحثت دراسة أخرى في الإفصاح البيئي في التقارير السنوية لـ 168 شركة وعلاقته بأداء الشركات في بلدين - أحدهما كان المغرب في شمال إفريقيا. في هذه الدراسة، استخدم الباحث الإطار النظري لشرح هذه العلاقة. al Khlif et (70) ذكر أن عدم تناسق المعلومات انخفض بين المديرين والمستخدمين الخارجيين (مثل المستثمرين) نتيجة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وفقاً لنهج النظرية الاقتصادية. تناولت الدراسة أيضاً استخدام الشركات للإفصاح الاجتماعي والبيئي لتعزيز وضعها وتقديم معلومات حول أنشطتها الاجتماعية والبيئية لأصحاب المصلحة بناءً على العقد الاجتماعي بين الشركات والمنظمات الاجتماعية والبيئية وفقاً لنظريات أصحاب المصلحة والشرعية. لذلك، قدمت نتائج هذه الدراسة الدعم لنظريات أصحاب المصلحة والشرعية حيث أشارت إلى أن أصحاب المصلحة في الاقتصادات الناشئة يتمتعون بمراكز قوية في مجتمعاتهم، وبالتالي يمارسون مزيداً من الضغط على إدارة الشركات لتوفير الإفصاح الاجتماعي والبيئي.

كلا من Mashat Zubek and (71) قاما بقياس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات على المواقع الإلكترونية لعدد من الشركات القطرية المدرجة في

بورصة قطر من أجل التحقيق في علاقتها بأنشطة الشركة. استخدمت هذه الدراسة نظرية الشرعية لفهم هذه العلاقة. لذلك، أفادت الدراسة أن النتائج تدعم أيضاً، إلى حد ما، تفسير نظرية الشرعية، والتي بموجبها تفصح الشركات عن معلومات المسؤولية الاجتماعية لتقديم صورة مسؤولة اجتماعياً حتى تتمكن من إضفاء الشرعية على سلوكها. لمجموعات أصحاب المصلحة ". يفترضون أن المنظمات يجب أن تحترم حقوق الجمهور بشكل عام وفقاً لنظرية الشرعية.

Ajmi-Al وآخرون (72) ذكر أنه يمكن استخدام ثلاث نظريات محاسبية مقبولة على نطاق واسع كإطار نظري في دور المعلومات والإفصاح في المحاسبة. وبالتالي، قاموا بدراسة ممارسات الإفصاح الاجتماعي، بما في ذلك الإفصاح البيئي كأحد عناصر الإفصاح الاجتماعي في الشركات المدرجة في بورصة الكويت. من خلال فحص بعض العوامل المؤثرة مثل حجم الشركة والسيولة وعمر الشركة والربحية، تشير نتائج دراستهم إلى أن الشركات الكبيرة والربحية من المرجح أن تكون أكثر انفتاحاً على التدقيق من قبل الجمهور، وكذلك مجموعات الضغط، وفقاً لـ الوكالة والنظريات السياسية.

Barakat وآخرون (73) قارنا بين فلسطين والأردن لتوصيف ممارسات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في هذه كلا منهما. تم فحص الكشف البيئي كواحد من أربع فئات لبند الكشف الخاصة بالإفصاح الاجتماعي للشركات. يبدو أن نتائج الدراسة تشير إلى أن أنسب النظريات لشرح العوامل المؤثرة على ممارسات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات هي النظرية المؤسسية ونظرية الشرعية. لذلك، يمكن ملاحظة أن كلا النظريتين يمكن أن تشرح الطرق المختلفة لممارسات الكشف الاجتماعي في البلدان النامية.

Juhmani (74) سعى إلى التحقيق في مستوى ممارسات الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في الشركات المدرجة في بورصة البحرين باستخدام صفحات مواقعها الإلكترونية. من أجل الحصول على فهم وشرح الاختلافات في مستويات الإفصاح بين الشركات، سعت الدراسة إلى تحديد تأثير حجم الشركة والربحية والرافعة المالية وعمر الشركة وحجم شركة التدقيق على مستوى الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية بموجب الشرعية. نظرية. نتيجة لهذه الدراسة، يمكن القول أنه يمكن استخدام نظرية الشرعية كمفسر للتنوع في الإفصاحات الاجتماعية والبيئية، وكذلك

الإفصاح الطوعي عن المعلومات من قبل الشركات كنتيجة لاستراتيجية من قبل الشركات لإدارة شريعتها.

Arshad وآخرون (75) وضع أربع فرضيات فارغة لدراسة الأزمة المالية لعام 2008 بشأن الإفصاح الاجتماعي بما في ذلك الإفصاح البيئي على أساس نظريتي، أصحاب المصلحة و الشرعية. في هذه الدراسة، تم استخدام أربعة متغيرات مستقلة - الحجم والربحية والرافعة المالية وعدد أعضاء مجلس الإدارة - لفحص علاقتها بالإفصاح. وفقاً لنتائج الدراسة، فإن الإفصاح الاجتماعي له علاقة بحجم المنظمة وربح المنظمة وعدد أعضاء مجلس إدارة المنظمة ونسبة الرافعة المالية.

دراسة أجراها Khasharmeh and Desoky (76) على دول مجلس التعاون الخليجي إلى تقييم وشرح مستوى وتباين المسؤولية الاجتماعية للشركات عبر الإنترنت، بما في ذلك الإفصاح البيئي من قبل الشركات المدرجة في أسواق الأسهم في دول مجلس التعاون الخليجي من قبل التحقيق في تأثير عدد من خصائص الشركة. وجدت هذه الدراسة أن الشركات تتعرض لضغوط من أصحاب المصلحة لتكملة التقارير الورقية بقنوات اتصال إضافية مثل الإنترنت لتعزيز قدرة الشركة على توفير المعلومات ذات الصلة مباشرة إلى أصحاب المصلحة الرئيسيين. علاوة على ذلك، يوفر استخدام الإنترنت من قبل الشركات وسيلة موسعة لأصحاب المصلحة في جمع ونشر المعلومات حول أنشطة شركاتهم إلى جمهور عالمي. لذلك، أشارت الدراسة أنه ينبغي للشركات التي تسعى لتعزيز التفاعل مع أصحاب المصلحة تسخير التواصل مع الأشخاص المعنيين داخل المنظمة من خلال توفير تفاصيل الاتصال في موقع الويب الخاص بالتقارير البيئية.

في سياق المملكة العربية السعودية، قام Macarulla and Talalweh (77) بفحص التقارير السنوية لـ 134 شركة سعودية مدرجة في بورصة الرياض من أجل فحص مستوى مسؤوليتها الاجتماعية. وذكروا أنه من بين تلك النظريات المستخدمة في الدراسات الاجتماعية، فحصت دراستهم مجموعة من الشركات لتحديد أسباب الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، وبالتالي فإنها تنطبق على النتائج المتعلقة بالشركات في المملكة العربية السعودية. وفقاً لنظرية أصحاب المصلحة، أشار نتائج الدراسة إلى أهمية أصحاب المصلحة لاستمرار وتطور الشركات. في المقابل، قد تدرك إدارة الشركة أن أصحاب المصلحة هم مصدر الضغط في اتخاذ القرارات المستقبلية. فيما يتعلق بنظرية الشرعية، فإن للشركة الحق في الوجود وفقاً للسلوك الاجتماعي الذي

يتوافق مع وجهة النظر القائلة بأن الشركة لديها عقد اجتماعي مع المجتمع الذي تعمل فيه. أظهرت نتيجة هذه الدراسة أن الضغط من أصحاب المصلحة في -صنع القرار لم يتأثر بسبب حقيقة أن معظم الشركات السعودية مملوكة لعائلة، مع سيطرة رئيس الإدارة على صنع القرار. ومع ذلك، بالنظر إلى أن المملكة العربية السعودية بلد مسلم، فإن نظرية الشرعية قد تفسر عدم وجود إفشاء بسبب أهمية الشريعة والقوانين في المملكة العربية السعودية القائمة على الدين الإسلامي.

في دراسة أخرى تبحث في الإفصاح البيئي من منظور أصحاب المصلحة، يهدف Ahmad (78) إلى تحديد سبب قيام الشركات بالإفصاح البيئي للشركات أو عدم قيامها بذلك، واستخدموا نظرية أصحاب المصلحة لشرح ممارسات الإفصاح البيئي في الشركات الليبية. وفقاً لهذه النظرية علي حسب هذه الدراسة، تسعى الإدارة إلى ربط احتياجات الشركات بمحيطها بناءً على سلوك مجموعات أصحاب المصلحة المختلفة. ومع ذلك، في البلدان النامية مثل ليبيا، قد تفسر نظرية أصحاب المصلحة جزئياً ممارسات الإفصاح البيئي. علاوة على ذلك، تظهر النتائج أن غياب ممارسات الإفصاح البيئي يرجع إلى نقص الوعي والمعرفة البيئية - سواء من قبل أصحاب المصلحة أو الشركات. هذه الدراسة أفادت أنه يحتاج مديري الشركات إلى التدريب لاكتساب المهارات المطلوبة وذلك ليتمكنوا من صنع الإفصاح البيئي للشركات.

الخاتمة:

أظهرت مراجعة الأدبيات بشكل عام فيما يتعلق بالإطار النظري للإفصاح في البحث المحاسبي أن معظم الدراسات اعتمدت الإطار النظري للوصول إلى تفسير منطقي لمفهوم الإفصاح في المحاسبة. في هذا السياق، فإن ست نظريات هي نظرية الوكالة، ونظرية الإشارة، ونظرية تكلفة الملكية، ونظرية الاقتصاد السياسي، ونظرية أصحاب المصلحة، ونظرية الشرعية استخدمت في الغالب في الأبحاث المهمة بالإفصاح عن الشركات من أجل استكشاف محددات الإفصاح (79). على الرغم من أن استخدام هذه النظريات في تفسير الإفصاح في الشركات مفيد لفهم وتفسير الإفصاحات التي تقوم بها الشركات في مختلف قطاعات الأعمال، إلا أن هناك تبايناً في فائدة بعض هذه النظريات من حيث الإفصاح، سواء كان مالياً. الإفصاح أو غير المالية. بالإضافة إلى ذلك ذكروا أن إفصاحات الحوكمة التي تنتبها الشركات قد تفسر باستخدام نظرية الوكالة بينما الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات باستخدام نظرية الوكالة قد لا يكون مفيداً والوضع مخالف لاستخدام النظرية

المشروعة المتوقعة في البحث العلمي اليوم، مما يجعل من الصعب استخلاص استنتاجات محددة (80) (81).

يمكن ملاحظة أن الإطار النظري المستخدم في البحث الاجتماعي لم يرق دائماً إلى المعايير الصارمة في فهم الظواهر الاجتماعية مما يجعل من الصعب استخلاص استنتاجات محددة. لذلك، مقارنة بالأدلة الأدبية، ترسم الدراسات وجهة نظر مقنعة للنظريات المستخدمة في محاسبة المسؤولية الاجتماعية ودراسات الإفصاح البيئي التي تتلاءم جيداً مع هذه المجالات. تم استخدام الإطار النظري مع معظم الدراسات الاجتماعية والبيئية من أجل تبرير ظاهرة الإفصاح في الشركات فيما يتعلق بالأنشطة الاجتماعية والبيئية. بشكل عام، يمكن القول أن وجود مجموعة من المساهمين يسعون لتعظيم الثروة يساهم بشكل مباشر في الضغط على الإدارة من أجل نشر المعلومات المفيدة، بما في ذلك التقارير البيئية، يساهم في زيادة العائد على استثمارات المساهمين. أو يقلل من مخاطر الشركة. بجانب ذلك، هناك مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة الذين يمارسون ضغوطاً مختلفة على الشركة من أجل الحصول على تقارير تخدم مصالحهم. بالإضافة إلى ذلك، تسعى الشركات إلى إضفاء الشرعية على أعمالها وأنشطتها داخل المجتمع من أجل تجنب الضغوط الناتجة عن الأنشطة البيئية.

على هذه الخلفية وتماشياً مع الإطار العام للأدبيات فيما يتعلق بالإطار النظري لفهم وتفسير الإفصاح البيئي، لا سيما في الدراسات التي أجريت في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، تظهر أن نظرية أصحاب المصلحة ونظرية الشرعية هما المحركان الرئيسيان لشرح محددات الإفصاح البيئي. وأشارت معظم الدراسات إلى أن الضغوط التي يمارسها أصحاب المصلحة تساهم في الإفصاح عن الأنشطة البيئية للعديد من الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا. تُعزى هذه النتيجة إلى حقيقة أن معظم الشركات التي شملها الاستطلاع هي شركات حكومية. لذلك، لعب الضغط الحكومي دوراً مهماً في التأثير على الأنشطة البيئية الخاصة بالإفصاح ثم في شرح العوامل التي تؤثر على الإفصاح. لكن ضغط أصحاب المصلحة على الإدارة ليس مؤثراً في الشركات العائلية حيث يسعى الضغط على مالكي هذه الشركات إلى أن يكون غير فعال.

تناولت بعض الدراسات التي أجريت في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا الإفصاح البيئي بناءً على الإطار النظري لنظرية الشرعية كمفسر للإفصاح عن

الأنشطة الاجتماعية والبيئية في الشركات. يُنظر إلى الإفصاح من وجهة نظر الشرعية على أنه مسؤولية الشركات تجاه المجتمع الذي تعمل فيه. لذلك من الضروري أن تفي الشركة بالتزاماتها تجاه المجتمع كجزء من العقد الاجتماعي. بالإضافة إلى ذلك، تسعى بعض الشركات إلى إدارة استراتيجيتها وفقاً للقوانين الشرعية في الدولة من أجل تجنب الخلاف القانوني وإظهار مدى التزام الشركات بالقوانين في الدولة. علاوة على ذلك، فإن معظم دول هذه المنطقة تتبنى الإسلام كمصدر رئيسي للتشريع. لذلك، تلتزم الشركات بالقوانين من باب الالتزام الديني. ومن اللافت للنظر أن معظم هذه الدراسات قد اقتصرت على تفسير الكشف عن الأنشطة البيئية والاجتماعية لمنظور نظرية أصحاب المصلحة ونظرية الشرعية. بالرغم من أن بعض الدراسات تناولت الإفصاح في أكثر من دولة، وأن بعض هذه الشركات تعمل في نفس القطاع. لذلك، قد يبرر التشابه بين هذه الشركات اتجاه الشركات للإفصاح عن أنشطتها أو أن تكون مدفوعة من قبل الشركات التي تسعى إلى بناء علاقة جيدة مع المجتمع الذي تعمل فيه. علاوة على ذلك، فإن القوة الاقتصادية لتلك الشركات، وخاصة الشركات التي تعمل في قطاع النفط، قد تبرر الإفصاح في هذه الشركات.

الهوامش :

1. Akhter, f., hossin, M, R., Elrehail, H., Rehman, S.U and SImansour, b (2022), "environmental disclosure and corporate attributes, from the lens of legitimacy theory: a longitudinal analysis on a developing country, European journal of management and business economics. Ahead-of-print.)Google choler(
2. Bebbington, J & Thomson, I 2007, 'Social and environmental accounting, auditing, and reporting: a potential source of organisational risk governance?', *Environment and Planning C: Government & Policy*, vol. 25, no. 1, pp. 38-55,
3. Deegan, CM 2003, *Environmental management accounting: An introduction and case studies for Australia*, Institute of Chartered Accountants in Australia,
4. Solomon, J & Solomon, A 2010, *Corporate Governance and Accountability (African Reprint)*, New Delhi, India: John Wiley & Sons/Wiley India Pvt. Ltd,
5. Wangombe, DK 2013, 'Multi-Theoretical Perspective of Corporate Environmental Reporting: A Literature Review', *Review of Integrative Business and Economics Research*, vol. 2, no. 2, p. 655.
6. Van Der Laan, S 2009, 'The Role of Theory in Explaining Motivation for Corporate Social Disclosures: Voluntary Disclosures vs 'Solicited' Disclosures', *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, vol. 3, no. 4, pp. 15-29,
7. Omran, MA & Ramdhony, D 2015, 'Theoretical Perspectives on Corporate Social Responsibility Disclosure: A Critical Review', *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, vol. 5, no. 2, pp. 38-55,
8. Burgwal, Dvd & Vieira, RJO 2014, 'Environmental disclosure determinants in Dutch listed companies', *Revista Contabilidade & Finanças*, vol. 25, no. 64, pp. 60-78,
9. Van Der Laan: مرجع سابق
10. Burgwal, Dvd & Vieira: مرجع سابق
11. Akrou, MM & Ben Othman, H 2015, 'Environmental disclosure and stock market liquidity: evidence from Arab MENA emerging markets', *Applied Economics*, pp. 1-12,
12. Sharma, N 2013, 'Theoretical framework for corporate disclosure research', *Asian Journal of Finance & Accounting*, vol. 5, no. 1, p. 183,
13. Gray, R, Owen, D & Adams, C 2009, 'Some theories for social accounting?: A review essay and a tentative pedagogic categorisation of theorisations around social accounting', *Sustainability, Environmental Performance and Disclosures*, pp. 1-54,
14. Creswell, JW 2013, *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*, Sage publications
15. Mbekomize, CJ & Wally-Dima, L 2013, 'Social and environmental disclosure by Parastatals and companies listed on the Botswana stock exchange', *Journal of Management and Sustainability*, vol. 3, no. 3, p. 66,
16. Islam, MA & Deegan, C 2010, 'Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing

- and sports retail companies', *Accounting and Business Research*, vol. 40, no. 2, pp. 131-148,
17. Huang, CL & Kung, FH 2010, 'Drivers of environmental disclosure and stakeholder expectation: evidence from Taiwan', *Journal of business ethics*, vol. 96, no. 3, pp. 435-451,
 18. Naser, K, Al-Hussaini, A, Al-Kwari, D & Nuseibeh, R 2006, 'Determinants of corporate social disclosure in developing countries: the case of Qatar', *Advances in International Accounting*, vol. 19, pp. 1-23,
 19. Deegan, C 2002, 'Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, no. 3, pp. 282-311,
 20. González- Benito, J & González- Benito, Ó 2010, 'A study of determinant factors of stakeholder environmental pressure perceived by industrial companies', *Business Strategy and the Environment*, vol. 19, no. 3, pp. 164-181,
 21. Hassan, A & Ibrahim, E 2012, 'Corporate environmental information disclosure: factors influencing companies' success in attaining environmental awards', *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, vol. 19, no. 1, pp. 32-46
 22. Islam, MA & Deegan, C 2008, 'Motivations for an organisation within a developing country to report social responsibility information: Evidence from Bangladesh', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, no. 6, pp. 850-874, <<http://dx.doi.org/10.1108/09513570810893272>>
 23. Kent, P & Zunker, T 2015, 'A stakeholder analysis of employee disclosures in annual reports', *Accounting & Finance*,
 24. Delmas, M & Toffel, MW 2004, 'Stakeholders and environmental management practices: an institutional framework', *Business Strategy and the Environment*, vol. 13, no. 4, pp. 209-222,
 25. Yang, X & Rivers, C 2009, 'Antecedents of CSR Practices in MNCs' Subsidiaries: A Stakeholder and Institutional Perspective', *Journal of business ethics*, vol. 86, no. 2, pp. 155-169,
 26. Islam, MA & Deegan: مرجع سابق
 27. Ullmann, AA 1985, 'Data in search of a theory: A critical examination of the relationships among social performance, social disclosure, and economic performance of US firms', *Academy of Management Review*, vol. 10, no. 3, pp. 540-557,
 28. Azizul Islam, M & Deegan, C 2008, 'Motivations for an organisation within a developing country to report social responsibility information: evidence from Bangladesh', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, no. 6, pp. 850-874,
 29. Ullman: مرجع سابق
 30. Kent, P & Zunker : مرجع سابق

31. Eljido-Ten, E 2007, 'Applying stakeholder theory to analyze corporate environmental performance: Evidence from Australian listed companies', *Asian Review of Accounting*, vol. 15, no. 2, pp. 164-184,
32. Aerts, W & Cormier, D 2009, 'Media legitimacy and corporate environmental communication', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, no. 1, pp. 1-27,
33. Aerts, W, Cormier, D & Magnan, M 2008, 'Corporate environmental disclosure, financial markets and the media: An international perspective', *Ecological Economics*, vol. 64, no. 3, pp. 643-659,
34. Eljido-Ten: مرجع سابق
35. Eljido-Ten, E 2004, 'Determinants of environmental disclosures in a developing country: An application of the stakeholder theory', presented at *Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Singapore*, Singapore, 4-6 july.
36. González- Benito, J & González- Benito: مرجع سابق
37. Cormier, D, Gordon, IM & Magnan, M 2004, 'Corporate environmental disclosure: contrasting management's perceptions with reality', *Journal of business ethics*, vol. 49, no. 2, pp. 143-165,
38. Brammer, S & Pavelin, S 2008, 'Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure', *Business Strategy and the Environment*, vol. 17, no. 2, pp. 120-136, <<http://dx.doi.org/10.1002/bse.506>>
39. Bremmers, H, Omta, O, Kemp, R & Haverkamp, D 2007, 'Do stakeholder groups influence environmental management system development in the Dutch agri-food sector?', *Business Strategy and the Environment*, vol. 16, no. 3, pp. 214-231,
40. Campbell, D 2004, 'A longitudinal and cross-sectional analysis of environmental disclosure in UK companies--a research note', *The British Accounting Review*, vol. 36, no. 1, pp. 107-117, <<http://dx.doi.org/10.1016/j.bar.2003.09.001>>
41. Buniamin, S 2010, 'The quantity and quality of environmental reporting in annual report of public listed companies in Malaysia', *Issues in Social and Environmental Accounting*, vol. 4, no. 2, pp. 115-135,
42. Deegan, C & Blomquist, C 2006, 'Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, no. 4-5, pp. 343-372,
43. Gao, SS, Heravi, S & Xiao, JZ 2005, 'Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note', *Accounting Forum*, vol. 29, pp. 233-242,
44. Hossain, MM, Rowe, AL & Quaddus, M 2013, 'A managerial perspective of Corporate Social and Environmental Responsibility (CSER) reporting: Evidence from a developing country',
45. Carpenter, VL & Feroz, EH 2001, 'Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally

- accepted accounting principles', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, no. 7, pp. 565-596,
46. Combs, JG, Michael, SC & Castrogiovanni, GJ 2009, 'Institutional influences on the choice of organizational form: The case of franchising', *Journal of Management*, vol. 35, no. 5, pp. 1268-1290,
47. Burns, J & Baldvinsdottir, G 2005, 'An institutional perspective of accountants' new roles—the interplay of contradictions and praxis', *European Accounting Review*, vol. 14, no. 4, pp. 725-757,
48. Van Der Laan Smith, J, Adhikari, A & Tondkar, RH 2005, 'Exploring differences in social disclosures internationally: A stakeholder perspective', *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 24, no. 2, pp. 123-151,
49. Brignall, S & Modell, S 2000, 'An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'', *Management accounting research*, vol. 11, no. 3, pp. 281-306,
50. Dillard, J, Rigsby, J & Goodman, C 2004, 'The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 17, no. 4, pp. 506-542,
51. Cormier, D, Magnan, M & Van Velthoven, B 2005, 'Environmental disclosure quality in large German companies: economic incentives, public pressures or institutional conditions?', *European Accounting Review*, vol. 14, no. 1, pp. 3-39,
52. Delmas, M & Toffel, MW: مرجع سابق
53. Kostova, T, Roth, K & Dacin, MT 2008, 'Institutional Theory in the Study of Multinational Corporations: A Critique and new Directions', *The Academy of Management Review (AMR)*, vol. 33, no. 4, pp. 994-1006,
54. Cormier, D, Magnan, M & Van Velthoven, B 2005, 'Environmental disclosure quality in large German companies: economic incentives, public pressures or institutional conditions?', *European Accounting Review*, vol. 14, no. 1, pp. 3-39,
55. Cormier, D, Ledoux, MJ & Magnan, M 2011, 'The informational contribution of social and environmental disclosures for investors', *Management Decision*, vol. 49, no. 8, pp. 1276-1304,
56. Cormier, D, Magnan, M & Van Velthoven, B: مرجع سابق
57. Azizul Islam, M & Deegan: مرجع سابق
58. Deegan, C & Blomquist, C: مرجع سابق
59. Azizul Islam, M & Deegan: مرجع سابق
60. Deegan, C, Rankin, M & Tobin, J 2002, 'An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: A test of legitimacy theory', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, no. 3, pp. 312-343,
61. Islam, MA 2010, 'Social and environmental accounting research: major contributions and future directions for developing countries', *Journal of the Asia-Pacific Centre for Environmental Accountability*, vol. 16, no. 2, pp. 27-43,
62. Deegan, C & Blomquist, C: مرجع سابق

63. Cooper, SM & Owen, DL 2007, 'Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link', *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, no. 7-8, pp. 649-667,
64. Jamali, D 2008, 'A stakeholder approach to corporate social responsibility: a fresh perspective into theory and practice', *Journal of business ethics*, vol. 82, no. 1, pp. 213-231,
65. Azizul Islam, M & Deegan: مرجع سابق
66. Van Der Laan: مرجع سابق
67. Azizul Islam, M & Deegan: مرجع سابق
68. Akrouf, MM & Othman, HB 2013, 'A Study of the Determinants of Corporate Environmental Disclosure in MENA Emerging Markets', *Journal of Reviews on Global Economics*, vol. 2, pp. 46-59,
69. Bayoud, NS & Kavanagh, M 2012, 'Corporate social responsibility disclosure: evidence from Libyan managers', *Global Journal of Business Research*, vol. 6, no. 5, pp. 73-83,
70. Khlif, H, Guidara, A & Souissi, M 2015, 'Corporate social and environmental disclosure and corporate performance: Evidence from South Africa and Morocco', *Journal of Accounting in Emerging Economies*, vol. 5, no. 1, pp. 51-69,
71. Zubek, FF & Mashat, AA 2015, 'Corporate Social and Environmental Responsibility Disclosure (CSR/D) by Qatar Listed Companies on their Corporate Web Sites', *University Bulletin*, vol. 1, no. 17, pp. 109-134,
72. Al-Ajmi, M, Al-Mutairi, A & Al-Duwaila, N 2015, 'Corporate Social Disclosure Practices in Kuwait', *International Journal of Economics and Finance*, vol. 7, no. 9, p. 244,
73. Barakat, FS, Pérez, MVL & Ariza, LR 2015, 'Corporate social responsibility disclosure (CSR/D) determinants of listed companies in Palestine (PXE) and Jordan (ASE)', *Review of Managerial Science*, vol. 9, no. 4, pp. 681-702,
74. Juhmani, O 2014, 'Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Websites: the Case of Bahrain', *ICAF-2014*, p. 17,
75. Arshad, IS, Muhammad, T & Al Astal, AYM 2015, 'Empirical Study on Corporate Social Responsibility in United Arab Emirates', *International Journal of Scientific and Research Publications*, vol. 5, no. 7, pp. 1-5,
76. Khasharmeh, HA & Desoky, AM 2013, 'On-line corporate social responsibility disclosures: the case of the Gulf cooperation council (GCC) countries', *Global Review of Accounting and Finance*, vol. 4, no. 2, pp. 39-64,
77. Macarulla, FL & Talalweh, MA 2012, 'Voluntary corporate social responsibility disclosure: A case study of Saudi Arabia', *Jordan Journal of Business Administration*, vol. 8, no. 4,
78. Ahmad, NSM 2014, 'The attitudes of accountants towards corporate environmental disclosure (CED) in Libya: A review and future direction', *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, vol. 10, no. 2, pp. 119-127,

79. Cotter, J, Lokman, N & Najah, MM 2011, 'Voluntary disclosure research: which theory is relevant?', *The Journal of Theoretical Accounting Research*, vol. 6, no. 2, p. 77,
80. Deegan, C 2013, *Financial accounting theory*, McGraw-Hill Education Australia,
81. Brown, J & Fraser, M 2006, 'Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape', *Business Strategy and the Environment*, vol. 15, no. 2, pp. 103-117.