

**إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الإجتماعية في تقييم
الآداء الاستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة
الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)**

د. محمد عبدالفتاح العشماوى (*)

أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة المنوفية

(*) د. محمد عبدالفتاح العشماوى: الباحث حالياً أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة المنوفية ،
وله إهتمامات بحثية في مجالات إعادة الهيكلة وحوكمة الشركات
وإدارة الآداء المؤسسى من المنظورين الاقتصادى والاجتماعى.

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)

د. محمد عبد الفتاح العشماوي

المخلص :

لقد ترتب على تزايد الاهتمام الدولي بنظم الإدارة البيئية " EMS " ومدى الحاجة الى الحفاظ المستمر على التوازن البيئي كشرط لتحقيق التنمية الشاملة كثرة الدراسات البيئية Environmental Studies التي اقتصر مجالها على محاولة تفعيل مبدأ "الملوث يدفع السئمن" Polluter Pays Principle كمدخل لمنع التلوث بكل صوره والحد من آثاره دون الاهتمام بالاعتراف والقياس والمعالجة والافصاح المحاسبي عن أعباءه المالية وصولاً إلى مكانة مؤسسية مقبولة Good Housekeeping في المجتمع ، هذا بالإضافة إلى أن غياب الدور المحاسبي في معالجة وتصحيح الهدر في تخصيص Over -- Allocation الموارد الاقتصادية ومعالجة مخاطرها وآثارها البيئية - دون تحويل تكاليف التلوث الخارجية Externalities إلى تكلفة داخلية Internalities ضمن تكاليف التشغيل بالشركة - قد فتح الباب للجانب التشريعي والالزام القانوني بكل دولة & Enforcement Legislation في فرض غرامات معينة أو ضرائب خاصة على الوحدات الاقتصادية المخالفة للاشتراطات البيئية . ولتفعيل البعد المحاسبي في هذا الصدد ، فقد كشفت العديد من الدراسات عن مدي الحاجة إلى نموذج المسؤولية الاجتماعية للشركات CSR الذي يساعد الشركات في الإفصاح عن أدائها الاجتماعي وإجراء التوازن بين كل من العائد الاقتصادي والاجتماعي دعماً للتنمية المستدامة ولذلك يسعى هذا البحث إلى رصد دوافع الحاجة إلى تبني الشركات المساهمة نموذج المسؤولية الاجتماعية في الوقت التي تخلت فيه حكومات معظم دول العالم عن دعم البعد الاجتماعي للمواطنين بفعل تطبيقها لبرامج خصخصة الشركات ، كما يسعى إلى إقتراح إطار لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي لهذه الشركات اعتماداً على نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة التي أتاحت للباحث خلال الفترة من سنة ٢٠٠٠ - ٢٠٠٨ م . ومن أبرز دلالات هذا البحث من منظور التحليل الوصفي التطويري عدم الاستقرار حالياً على طبيعة المسؤولية الاجتماعية للشركات ومن ثم صعوبة الإفصاح المحاسبي عن مفردها بالتقارير المالية للشركات سواء بالدمج أو بالفصل نتيجة غياب الإرشادات والمعايير المحاسبية ذات الصلة التي يسعى الإطار المقترح للكشف عن أهم أبعادها .

Abstract:

The result of the growing international interest in environmental management systems "EMS" and the need to maintain constant environmental balance as a condition for the large comprehensive development, more of environmental studies confined space to attempt to activate the principle of Polluter Pays Principle as approach for the prevention and to reduce the effects of pollution in all its forms, without attention to the recognition, measurement, accounting treatment and disclosure of the financial burdens in order to place an acceptable institutional Good Housekeeping in the community. In addition to the absence of the role of accounting in the treatment and correction of waste in the allocation of economic resources and address the risks and environmental impacts - without the transfer of external costs of pollution to an internal operating costs within the company - has opened the door to the legislative and legal obligation part of each State to impose fines or taxes, particularly on the economic units that violate environmental requirements. To activate the dimension of accounting in this regard, several studies has revealed on the need for a model of corporate social responsibility CSR, which helps companies in the disclosure of their social performance and a balance between the economic and social returns to support the sustainable development .Therefore, this research seeks to monitor the drivers of the need to adopt the model corporate social responsibility ,at a time ,most Governments around the world have abandoned to support the social dimension of the citizens by the application of the privatization programs. Also, depending on the results of previous relevant studies during 2000 - 2008, which were available to the researcher, this research seeks to propose a framework to the role of social responsibility in the evaluation of strategic performance of these companies. Among the most prominent signs of this research from the perspective of descriptive Theoretical analysis current instability on the nature of corporate social responsibility and therefore difficult of accounting Disclosure in the financial reports of companies either merges or dismissal due to a lack of guidance and accounting standards related to the proposed framework, which seeks to uncover the most important dimensions.

مقدمة :

كشفت تقرير صندوق النقد الدولي سنة ٢٠٠١ م حول " ممارسة الجهود السيادية في تنفيذ السياسة العامة " عن ضرورة إقتصار دور حكومات دول العالم على تقديم الخدمات السيادية والتخلي عن تقديم الخدمات الاجتماعية كمنط لدولة الحد الأدنى في ظل برامج خصخصة الشركات^١ ، ومنذ ذلك الوقت أصبحت مسئولية دعم البعد الاجتماعي ملقاه على عاتق الشركات المساهمة إنطلاقاً من الحس الجيد للأعمال وتفعيلاً للأخلاقيات الاجتماعية المؤسسية في ظل تداعيات الاقتصاد العالمي الجديد الذي إستوجب ضرورة تجنب هذه الشركات للمخالفات الاجتماعية كإخفاء كوارث الحوادث الصناعية واللجوء إلي عمالة الأطفال وظروف العمل الاستغلالية وإنتهاك حقوق الانسان وإنتاج السلع والخدمات بمخالفة للمواصفات القياسية وغير ذلك من المخالفات الاجتماعية التي يرافقها مجموعة من الآثار السلبية التي تضعف من كفاءة تقييم الأداء الاستراتيجي وتظهره على غير حقيقته.

ولمراقبة سلوك شركات قطاع الأعمال Corporate Watch في مباشرة مسئولياتها الاجتماعية داخلياً نحو الموارد البشرية العاملة بها وخارجياً نحو المجتمع لخلق فرص العمل والتعليم المستمر والتدريب وتقديم المنتجات صديقة البيئة إلي جانب الأفصاح العادل عن مدى مساهماتها في دعم جهود التنمية المستدامة بكل دولة ، فقد أكدت جهود العديد من المنظمات الدولية^٢ على ضرورة إلتزام هذه الشركات بدليل مبادئ الإدارة المؤسسية الرشيدة^٣ الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" والذي أفصح مؤخراً عن أهمية إضافة المبدأ السابع لحوكمة الشركات والذي يختص بالمسئولية الاجتماعية للشركات التي من خلالها يمكن الحكم على كفاءة إدارة الشركة المساهمة في الوفاء بإلتزاماتها الاجتماعية تجاه مختلف الأطراف الراصدة لها والمشاركة بها وكيفية تحقيق التوازن النسبي بين دوال المنافع لهذه الأطراف.

ورغم أهمية الجهود المبذولة في مجال المسئولية الاجتماعية للشركات ، إلا أنها لا تزال مجرد مبادرات طوعية لا ترقى لإرساء حزمة المبادئ الفنية اللازمة لتنظيم وتفعيل مسئولية الشركات المساهمة تجاه مختلف طوائف المجتمع وذلك في المجالات والأنشطة المجتمعية المختلفة الأمر الذي لايساعد على تقييم حقيقة الأداء الاستراتيجي بهذه الشركات نتيجة إهتمامها بتقييم الأداء الاقتصادي وأهمها لتقييم العائد الاجتماعي^٤.

ولذلك ، يعمل هذا البحث على تقديم إطار محاسبي مقترح لدور المسئولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية تمهيداً لأحداث توازن نسبي بين كل من العائد الاقتصادي والاجتماعي.

أولاً : مشكلة وهدف البحث :

يعتبر موضوع تقييم الأداء المؤسسي أحد أهم الموضوعات التي حظيت بمزيد من الاهتمام من جانب الباحثين في الفكرين المحاسبي والإداري^٥ نظراً لتأثير نواتجه على بقاء ونمو وإستمرار الشركات بإعتباره جوهر عملية الرقابة المستمرة وركيزة إتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة ، كما حظيت عملية تقييم الأداء المؤسسي بإهتمام الممارسين بالشركات لأغراض تحليل وتفسير أداء الأنشطة المؤسسية في الماضي مع دراسة وتحليل السلوك المستقبلي لهذا الأداء.

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)

د . محمد عبد الفتاح المشاوي

ورغم الأهمية البالغة لمنظومة الأداء المؤسسي ببعديها التشغيلي والاستراتيجي تنظيرياً ، إلا أن الشركات خاصة المساهمة لا زالت تقتصر في الحكم على كفاءة أداء أنشطتها على البعد التشغيلي لهذا الأداء والذي يتوافق حالياً مع نظرية الملكية المشتركة (التقرير عن الأرباح وثروة الملاك أصحاب المشروع Shareholder)¹ ، وأيضاً مع نظرية الشخصية المعنوية (التقرير عن الأرباح وثروة المساهمين Stockholder)² .

وترتكز عملية تقييم الأداء التشغيلي على منهجية البعد الاقتصادي القائمة على تعظيم الربح Profit Maximization لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية سواء كانوا ملاكاً أو مساهمون دون أي عناية تذكر بأصحاب المصالح الأخرى Stakeholders من العاملين والعملاء والموردين والمستهلكين وكافة طوائف المجتمع الأخرى الأمر الذي لا يمكن من تحقيق التوازن مع النظام الاجتماعي نتيجة عدم الاعتراف بالاهداف الاجتماعية عند السعي لتحقيق هدف تعظيم الربح³ .

وقد قدم الفكر المحاسبي⁴ في إطار التوجه نحو كيفية تحقيق التوازن بين الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية بمعرفة الشركات المساهمة نموذج تقييم الأداء المتوازن BSC القادر على تقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي (دالة المنفعة الاجتماعية) بجانب الأداء التشغيلي (دالة المنفعة الاقتصادية) وترشيد القرارات الادارية لمختلف الطوائف الراصدة للشركة والمشاركة بها اعتماداً على محركات Drivers الأداء المؤسسي (دوال أصحاب العقد الاجتماعي مع الشركة) وأيضاً على محركات النتائج (دالة تعظيم الربح بالشركة) .

وعلى الرغم من وجود بعض الأدلة⁵ الميدانية في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات إلا أنها ذات منهجيات مختلفة لتوظيف العقد الاجتماعي للشركة المبني على فلسفة نموذج الأداء المتوازن والمتوافق مع نظرية المشروع للعمل الجماعي المشترك Enterprise Theory كمدخل لتفسير طبيعة الشركة كوحدة إجتماعية يمكنها أن تعمل لصالح مختلف الأطراف الداخلية المشاركة بالشركة وأيضاً مختلف الأطراف الخارجية الراصدة لها وتحقيق التوازن بينها وذلك بالقدر الذي لا يحدث إضراراً بطرف على حساب أطراف أخرى ضماناً لبقاء ونمو وإستمرار الشركة في دنيا الاعمال من ناحية و ضماناً لتقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي القادر على تحقيق التوازن النسبي بين إعتبارات كل من العائد الاقتصادي والاجتماعي من ناحية أخرى .

وقدر أشارت العديد من الدراسات⁶ التي أجريت في كثير من الدول كالهند وماليزيا والبرازيل ومصر إلى عدم قدرة نموذج تقييم الأداء من المنظور التشغيلي على تحقيق التوازن بين مختلف الطوائف الداخلية والخارجية المشاركة بالشركة والراصدة لها والمعبرة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك بفعل المظاهر السلبية التالية التي تفصح عن حجم المشكلة البحثية .

١- الإقتصار في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية على أنها وحدة إقتصادية Economic Entity يتم من خلالها التقرير عن الأرباح والثروة كأهداف قصيرة الأجل ذات بعد مالي طبقاً لنظرية الملكية المشتركة للملاك بإعتبارهم أصحاب المصلحة الوحيدين دون مراعاة لأية إعتبارات بيئية أو إجتماعية .

- ٢- الاقتصاد في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية على أنها وحدة إقتصادية Economic Entity يتم من خلالها التقرير عن الأرباح والثروة كأهداف قصيرة الأجل ذات بعد مالي طبقاً لنظرية الشخصية المعنوية لأصحاب المصالح الذين تربطهم بالشركة مصلحة تمويلية وبمراعاة ضئيلة للأعتبارات البيئية والاجتماعية دعماً لأخلاقيات الأعمال.
- ٣- الاقتصاد في تأدية وظائف الاعتراف والقياس والمعالجة والافصاح المحاسبي على المصالح الاقتصادية للأطراف المشاركة بالوحدة المحاسبية وإعتبار المصالح الاجتماعية للأطراف الخارجية الراصدة للوحدة المحاسبية مجرد مصالح ثانوية بعيدة عن نطاق ودائرة إهتمام أصحاب المصالح بالوحدة الاجتماعية Social Entity ككيان مجتمعي .
- ٤- صعوبة قياس وتقييم الأداء الاجتماعي بمنظمات الأعمال رغم المنادة المستمرة بضرورة التقرير عن توقعات المجتمع وتحقيق متطلباته وإعلامه بحقيقة الأداء الاجتماعي والافصاح عن نتائجه للرأى العام.
- ٥- إرتباط مفهوم تعظيم الربح في بعض الشركات بالعائد من تشغيل الأطفال والاخلال بالمساواة في الأجر وظروف وشروط العمل ومخالفة إشتراطات قوانين البيئة ومخالفة المنافسة العادلة وعدم حماية المستهلك.
- ٦- تخلى حكومات معظم دول العالم بفعل برامج الخصخصة وإعادة الهيكلة عن تقديم الدعم الاجتماعي للمواطنين فضلاً عن تقلص دورها في حل مختلف القضايا المجتمعية التي يجب أن توليها الشركات المساهمة عناية خاصة في الوقت الراهن .
- ٧- ضعف إهتمام الشركات بالتخطيط الاستراتيجي لأنشطتها وبرامجها ومن ثم عدم قدرتها على التوجه نحو الاستدامة التي أصبحت مطلباً دولياً يستوجب ضرورة توفيق الأوضاع الحالية للشركات بما يخدم الأهداف الاجتماعية جنباً إلى جنب الأهداف الاقتصادية.
- وقد أكدت إحدى الدراسات^{١٢} على حدة المظاهر السلبية السابقة التي تحول دون إجراء التوازن بين الأطراف الداخلية والخارجية المرتبطة بالشركات المساهمة نتيجة إعتماها على نموذج تقييم الأداء التشغيلي الذي يركز على الربح والثروة كأهداف قصيرة الأجل ذات بعد مالي فقط ، وبالمفهوم العكسي فقد أفصحت هذه الدراسة عن مدى حاجة هذه الشركات إلى العمل بنموذج تقييم الأداء الاستراتيجي الذي من خلاله يمكن تحقيق التوازن النسبي بين العائد الاقتصادي والعائد الاجتماعي وذلك لقدرته على تحقيق المزايا النسبية التالية:-
- ١- توفير مقاييس غير مالية للتقرير عن الأداء الاجتماعي الذي يصعب قياسه بوحدة النقد وذلك كمدخل لتقييم درجة التزام الشركات المساهمة بالمسئولية الاجتماعية.
- ٢- تضمين القوائم المالية للشركات المساهمة بمساهماتها الاجتماعية للأطراف الداخلية والخارجية حال القدرة على قياس الأداء الاجتماعي بوحدة النقد.
- ٣- إعتبار التكاليف الخارجية للمساهمات الاجتماعية للشركات المساهمة جزءاً من تكاليف التشغيل الداخلية كرد فعل للاعتراف بالأداء الاجتماعي الذي من خلاله يتم دعم القدرة التنافسية لهذه الشركات وتحقيق وفورات إقتصادية نتيجة التوجه المتزايد نحو الرفاهية الاجتماعية Social Welfare من قبل تلك الشركات.

٤- التعامل مع الاهداف طويلة الأجل لمختلف الأنشطة والبرامج المؤسسية وتسهيل توظيف محركات النتائج في تقييم حقيقة الأداء المؤسسى المتفاعل مع النواتج الاقتصادية والاجتماعية لهذه الاهداف.

وفي المقابل أفصحت مجموعة أخرى من الدراسات^{١٣} عن وجود مجموعة الآثار السلبية التالية المؤثرة على المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية للشركات المساهمة حال عدم تعاملها مع نموذج تقييم الأداء المؤسسى من المنظور الاستراتيجى ومن ثم إهمالها لمسئولياتها تجاه الأطراف الداخلية المشاركة بالشركة والأطراف الخارجية الراصدة لها نتيجة تركيزها حالياً على خدمة أصحاب الملكية والتمويل.

- ١- تضخيم الأرباح نتيجة حذف تكاليف العمليات الاجتماعية Social Transactions من القوائم المالية للشركات المساهمة مما يقلل من كفاءة الإفصاح المحاسبي بهذه القوائم.
- ٢- ضعف دقة قياس القيمة المضافة وتوزيعاتها Value-Added على المستوى الجزئى مما يضعف من عملية الحكم على كفاءة العلاقة بين مخرجات ومدخلات الوحدة المحاسبية.
- ٣- انخفاض تكاليف التشغيل الداخلية نتيجة إهمال التكاليف الخارجية لمساهمات الشركات اجتماعياً مما يزيد من العبء الضريبي.
- ٤- ضعف دقة القيمة العادلة لأسهم الشركات نتيجة عدم دقة المعلومات الواردة بالتقارير المالية التى تهمل المقابل المالى للمسؤولية الاجتماعية للشركات.

- ٥- التعبير غير الموضوعى لنتائج تقييم الأداء المؤسسى التشغيلي نتيجة غياب الأثر المالى للأطراف الخارجية الراصدة للشركة والمعبرة عن حقيقة المسؤولية الاجتماعية للشركات .
- ٦- ضعف كفاءة مؤشر البورصة نتيجة إغفاله متغيرات المسؤولية الاجتماعية للشركات ومن ثم ضعف منهجية ترتيب وإختيار أكثر الشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها المالية فى البورصة نشاطاً مما يضعف التوجه نحو التنمية المستدامة Sustainable Development بالدولة^{١٤}.

ونظراً لندرة البحوث المحاسبية فى مجال التعرف على دور المسؤولية الاجتماعية للشركات فى تقييم الأداء المؤسسى من المنظور الاستراتيجى تمهيداً للأفصاح المحاسبي عن أعباءه ونتائجه فى ظل تزايد الاهتمام الدولى فى الوقت الراهن بدور أكبر للشركات لدعم البعد الاجتماعى ، فإن هذا البحث يسعى إلى إقتراح إطار محاسبي عن دور المسؤولية الاجتماعية للشركات فى تقييم الأداء الاستراتيجى . كما يسعى البحث إلى توفير إجابات موضوعية حول مجموعة التساؤلات التالية التى تمثل جوهر المشكلة التى يحاول البحث تناولها ومعالجتها.

- ١- ماهى طبيعة المسؤولية الاجتماعية للشركات ؟ وما هى مبررات الاهتمام بنطاقها ومجالاتها المختلفة؟
- ٢- كيف يتم تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية حال تفعيل المسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك لأغراض تقييم الأداء المؤسسى من المنظور الاستراتيجى؟
- ٣- ما هى أهم الجهود الحالية للفكر المحاسبى فى مجال تنظيم المسؤولية الاجتماعية للشركات؟ وكيف يمكن التقرير عن مجالاتها محاسبياً فى ظل هذه الجهود؟

٤- هل يمكن إقترح إطار محاسبي لمنهجية تقييم الأداء الاستراتيجي بدلالة المسؤولية الاجتماعية للشركات يصلح كنواة لاستصدار معيار محاسبي دولي في هذا الصدد مستقبلاً؟ وما هي أهم المتغيرات الرئيسية والفرعية لهذا الإطار؟

ولتحقيق هدف هذا البحث ، فقد تم تقسيمه إلى عشرة أقسام عرض القسم الأول مشكلة وهدف البحث ، بينما كشف القسم الثاني أهمية وحدود البحث ، أما القسم الثالث فقد خصص لاستقرار تحليلي لنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة ، وقد تناول القسم الرابع الإطار الفكري للمسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك من حيث مبررات الحاجة ، المفهوم والاهداف ، المعايير والمجالات ، التقييم المحاسبي لنتائج المسؤولية الاجتماعية ، أما القسم الخامس فقد عرض طبيعة الوحدة المحاسبية في ظل المسؤولية الاجتماعية للشركات لأغراض تقييم الأداء المؤسسي ، وعرض القسم السادس الجهود المحاسبية الحالية في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات ، بينما عرض القسم السابع كيفية التقرير المحاسبي عنها ، أما القسم الثامن فقد خصص لعرض ضوابط ومتغيرات الإطار المقترح لتقييم الاداء الاستراتيجي في ظل المسؤولية الاجتماعية للشركات، وتناول القسم التاسع الدليل المقترح لأهم إرشادات إستصدار معيار محاسبي دولي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ، وإنهى القسم العاشر بعرض خلاصة البحث وتوصياته.

ثانياً : أهمية وحدود البحث :

١- يستمد البحث أهميته بما يقدمه من المساهمات التالية :

١-١ يعتبر البحث إمتداداً للبحوث السابقة التي تتصف بالندرة الشديدة وذلك في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات التي تمثل في الوقت المعاصر أحدث مراحل التطور في الفكر المحاسبي.

١-٢ يهتم البحث بتحديث وتطوير النظام المحاسبي للشركات المساهمة بحيث يجعل التقارير المالية تفصح عن الأداء الاجتماعى لهذه الشركات حتى تتصف بالشمولية وتصبح معلوماتها أكثر قبولاً للمجتمع.

١-٣ يتطرق البحث الى أحد الموضوعات ذات الأهمية البالغة في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات التي لاقت ولا تزال نظر إهتمام المؤسسات والمنظمات الدولية والإقليمية والمحلية نظراً لدورها في تنشيط أسواق الأوراق المالية بكل دولة من دول العالم.

١-٤ يعرض البحث مقترحاً يساعد على توظيف المواصفة الإرشادية الدولية CSR-ISO 26000 الخاصة بتقديم التوجيه للشركات المساهمة نحو المسؤولية الاجتماعية وأطرافها المعنية وكيفية تعزيز مصداقية التقارير المالية بأنشطتها لتوفير المعلومات الكافية والملائمة لتقييم الاداء المؤسسي الاستراتيجي الموجه نحو المستقبل Leading Indicators لكافة الأطراف ذوى المصلحة من داخل المنظمة وخارجها.

- ١-٥ يعمل هذا البحث على إبراز السلوك الأخلاقي للشركات المساهمة في مسألة كيفية مساهمة الاستدامة الاقتصادية للشركة في تعزيز إستدامتها الاجتماعية وذلك عن طريق إدخال معلومات الأداء الاجتماعي المؤسسي ضمن الأداء المتوازن للشركة لامكانية توفير مؤشر الأداء المستدام SPI والذي يعكس حقيقة الأداء الاستراتيجي للإدارة والعاملين والحكومة والمجتمع كما يعكس حقيقة الصورة الذهنية حول القيمة المجتمعية للشركة.
- ١-٦ يدعم البحث التوجه السيادي بالدولة نحو ضرورة إدراج المسؤولية الاجتماعية المؤسسية ضمن الخطة الاستراتيجية لكل شركة من الشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها بالبورصة.
- ١-٧ يناقش البحث كيفية إجراء التوازن النسبي بين الربحية التجارية والربحية الاجتماعية في سياق ممارسة الشركات المساهمة لمسئولياتها الاجتماعية جنباً إلى جنب مسؤولياتها عن الأنشطة الاقتصادية ، وبذلك يدعم هذا البحث التفكير الحالي للجهات المسؤولة عن تنظيم أسواق المال بكل دولة من دول العالم نحو ضرورة إدراج محددات المسؤولية الاجتماعية المؤسسية ضمن مؤشر البورصة بكل منها.
- ١-٨ يعمل البحث على إثراء المكتبة المحاسبية بأهم معايير تطبيق المسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة، نظراً لوجود ندرة واضحة في البحوث المحاسبية ذات الصلة .
- ١-٩ يقدم البحث إطاراً مقترحاً للأفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات لتسهيل توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لقياس وتقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي طبقاً لمقاييس ومؤشرات أداء فعالة.
- ١-١٠ يعتبر هذا البحث نواة لتقديم مجموعة من الإرشادات التي يمكن أن تساعد المجمع العلمية والمنظمات المهنية في إصدار معيار محاسبي دولي مستقبلاً لتنظيم عملية الاعتراف والقياس والمعالجة والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية محاسبياً.
- ١-١١ يتوجه البحث نحو دعم قاعدة البيانات المعرفية ذات الصلة بمختلف أبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات ، وهو بذلك يفيد الدولة ممثلة في كل من وزارة الاستثمار والهيئة العامة لسوق المال في ترشيد قراراتها الإدارية في هذا الصدد .
- ٢- يقتصر هذا البحث علي دراسة وتحليل دور المسؤولية الاجتماعية للشركات في تقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي بصورة تنظيرية إستقرائية وصفية ، وبذلك لا يتعرض البحث إلي ما يلي :-
- ٢-١ إختبار الأطار المقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من منظور المسؤولية الاجتماعية للشركات تاركاً المجال للباحثين في الفكر المحاسبي لتطبيق المنهج الاستنباطي التحليلي في هذا الشأن.

٢-٢ بناء مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات في إطار الحوكمة المؤسسية لاغراض تحليل العلاقة بين CSR وبين ISO26000 الصادرة في أكتوبر ٢٠٠٨م.

٢-٣ بناء مؤشر البورصة مدعماً بمؤشر المسؤولية الاجتماعية المؤسسية لاغراض ترتيب وإختيار أكثر الشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها المالية نشاطاً في البورصة.

٢-٤ توصيف وتحديد مفهوم المواطنة الصالحة للشركة من المنظور الاجتماعي لاغراض رصد أهم القواعد القانونية اللازمة لتفعيل نظرية العقد الاجتماعي للشركات المساهمة على وجه الخصوص .

ثالثاً : إستقراء تحليلي للدراسات السابقة ذات الصلة:

على الرغم من تواضع جهود المجامع العلمية في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (AAA , 1975 ; NAA , 1974 ; AICPA , 1973)^{١٥} ، إلا أن هناك تزايد نسبي ملحوظ في الدراسات المحاسبية التي أجريت خلال الفترة من ٢٠٠٢ - ٢٠٠٨ بالولايات المتحدة الأمريكية علي وجه الخصوص لإختبار العلاقة بين نتائج الأداء الاجتماعي والأداء المالي للشركات (Margolis & Walsh , 2008)^{١٦} ، وإستكمالاً للخلفية المرجعية لهذا البحث بغرض المساعدة على عرض متغيرات وعلاقات الإطار المحاسبي الذي يقترحه الباحث لنور المسؤولية الاجتماعية للشركات في تقييم الأداء الاستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الوراق المالية ، يعرض البحث فيما يلي أهم الدراسات التي سبق وأن تناولت موضوع البحث أو أحد جوانبه وذلك في خمسة أبعاد .

البيد الأول : نتائج أهم الدراسات ذات الصلة بمبررات الحاجة للمسؤولية الاجتماعية للشركات ، والتي يوضحها الجدول رقم (١) التالي :-

جدول رقم (١)

أهم الدراسات السابقة حول مبررات الحاجة للمسؤولية الاجتماعية للشركات^{١٥}

م	الباحث	السنة	موضوع الدراسة	المبررات
١	Dusuki, A.	٢٠٠٨	موقف الاسلام من المسؤولية الاجتماعية للشركات	بناء قيمة مضافة للشركة
٢	Pucko, D.	٢٠٠٧	علاقة بين الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات	تحسين سمعة الشركة
٣	Cochran,P.	٢٠٠٦	المسؤولية الاجتماعية والأداء المؤسسي	تقييم الاداء الاستراتيجي
٤	Buchanan,B.	٢٠٠٥	الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات	دعم القدرة التنافسية
٥	كريم،حارس	٢٠٠٥	المعلومات المحاسبية والمسؤولية الاجتماعية	قياس وتقييم الاداء الاجتماعي
٦	AGSM	٢٠٠٤	تحليل التكلفة / المنفعة الاجتماعية	الاستثمار في الاصول المعرفية
٧	عبدالمجيد،محمد	٢٠٠٠	تقييم الاداء الاجتماعي والبيئي للمنشأة	ادارة مخاطر التشغيل
٨	راضى،سامي	١٩٩١	الإفصاح المحاسبي عن الاداء الاجتماعي	جذب الموارد البشرية المبدعة

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)
د. محمد عبدالفتاح العشاوي

البعث الثاني : نتائج أهم الدراسات ذات الصلة بطبيعة وأهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات ،
والتي يوضحها الجدول رقم (٢) التالي :-

جدول رقم (٢)
أهم الدراسات السابقة حول طبيعة وأهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات^{١٧}

م	الباحث	السنة	موضوع الدراسة	الطبيعة والأهداف
١	Mackey,A.,	٢٠٠٨	الأداء المؤسسي والمسؤولية الاجتماعية	دعم البعد الاجتماعي بالدولة
٢	العشاوي ،محمد	٢٠٠٨	الأداء المؤسسي والبعدين الاجتماعي والبيئي	تفعيل الجوانب الأخلاقية
٣	Parsa & Kouhy	٢٠٠٧	المعلومات الاجتماعية للشركات	المساهمة في التنمية المستدامة
٤	Sonnenberg ,D.	٢٠٠٦	نحو مؤشر للمسؤولية الاجتماعية	تفعيل مبدأ المواطنة المؤسسية
٥	Chen & others	٢٠٠٥	الأفصاح عن المسؤولية الاجتماعية	التوازن بين العائد التجاري والاجتماعي
٦	Watkins , t.	٢٠٠٣	تحليل التكلفة والمنافع الاجتماعية	تقييم الأداء الاجتماعي
٧	Ostland ,L.	١٩٩٩	المسؤولية الاجتماعية والأداء المالي	دور الشركة فسي التضامن المجتمعي
٨	Mosert , j.	١٩٩٨	تحليل التكلفة والعائد من المنظور الاجتماعي	دعم مؤشر البورصة بالبعد الاجتماعي للشركة

البعث الثالث : نتائج أهم الدراسات ذات الصلة بمعايير المسؤولية الاجتماعية للشركات ، والتي
يوضحها الجدول رقم (٣) التالي :-

جدول رقم (٣)
أهم الدراسات السابقة حول معايير المسؤولية الاجتماعية للشركات^{١٨}

م	الباحث	السنة	موضوع الدراسة	المعايير
١	Segui , etal	٢٠٠٨	مسؤولية الشركات تجاه المجتمع	ميثاق الاعمال من أجل التنمية المستدامة
٢	Marsiglia ,E	٢٠٠٥	المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة	العمل القسري، الصحة والأمان
٣	Beltratti,A.	٢٠٠٥	الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات	حق المفاوضات الاجتماعية
٤	Jonkey , J.	٢٠٠٣	نظرية المشروع والمسؤولية الاجتماعية	صلاحية المعلومات المحاسبية اجتماعيا
٥	Aronson ,s.	٢٠٠٢	المسؤولية المؤسسية الشاملة	الخلو من التمييز بين اصحاب المصالح
٦	الشيرازي ، عباس	١٩٩٠	المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية	CSR – ISO 26000

البعد الرابع : نتائج أهم الدراسات ذات الصلة بمجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات ، والتي يوضحها الجدول رقم (٤) التالي :-

جدول رقم (٤)

أهم الدراسات السابقة حول مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات^{١٩}

م	الباحث	السنة	موضوع الدراسة	المجالات
١	جربوع، يوسف	٢٠٠٨	إمكانية تطبيق نموذج المسؤولية الاجتماعية بالشركات	قضايا بيئة العمل
٢	Centrone , etal	٢٠٠٨	المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة	خدمة المجتمع الخارجي
٣	Renneboog,etal	٢٠٠٧	المسؤولية الاجتماعية ومخاطر الاستثمار	الصورة الذهنية للشركة
٤	Vanden , B.	٢٠٠٥	العلاقة بين الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية	الاستثمار الاخلاقي ، حقوق الانسان
٥	Tabalujan,B.	٢٠٠٣	الاصلاح المؤسسي من المنظور الاجتماعي	اخلاقيات إدارة المؤسسة
٦	Brich ,D.	٢٠٠٣	تطوير مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات	الصحة والسلامة، تدريب العاملين
٧	Low &Dawenport	٢٠٠٣	المنفعة الاجتماعية للتقارير المحاسبية	التضامن الاجتماعي ، معايير العمل
٨	Islam & Clarke	٢٠٠٣	مؤشرات قياس الأداء الاجتماعي	متطلبات الموردين والملاء
٩	أومري ، خالد	١٩٩٨	المنظور الاجتماعي لقائمة الدخل	المسؤولية البيئية ، تطوير المنتجات

البعد الخامس : نتائج أهم الدراسات ذات الصلة بضوابط قياس الأداء الاجتماعي للشركات ، والتي يوضحها الجدول رقم (٥) التالي :-

جدول رقم (٥)

أهم الدراسات السابقة حول ضوابط قياس الأداء الاجتماعي للشركات^{٢٠}

م	الباحث	السنة	موضوع الدراسة	ضوابط القياس
١	Nicolo , etal	٢٠٠٨	المسؤولية الاجتماعية جوهر الحوكمة المؤسسية	تحديد الأهداف والأنشطة الاجتماعية
٢	Sacconi ,L.	٢٠٠٦	محاسبة العقد الاجتماعي للشركة	تحديد مراكز الأداء الاجتماعي
٣	Marsiglia , E.	٢٠٠٥	تحديات التنمية المستدامة في ظل المسؤولية الاجتماعية	إختيار وحدات القياس المركبة
٤	Donaldson & Fafaliow	٢٠٠٣	المسؤولية الاجتماعية المدخل لأخلاقيات الأعمال	ملائمة معايير ومؤشرات التقييم الاجتماعي
٥	Batten & Hogan	٢٠٠٣	المسؤولية الاجتماعية في المصارف	الالزام القانوني للمسؤولية الاجتماعية
٦	علام ، محمد	١٩٩١	مراجعة الأداء الاجتماعي بالشركات	الفحص والتدقيق الداخلي

رابعاً : الإطار الفكري للمسؤولية الاجتماعية للشركات :

١- مبررات الحاجة إلى نموذج المسؤولية الاجتماعية للشركات :

لقد عكس عصر العولمة كبدل لعصر التدويل منذ عام ١٩٩٥ ظهور ما يسمى بالمسؤولية الاجتماعية للشركات المساهمة CSR التي تمثل مصدراً للقوة الاجتماعية Social Power التي تمتلكها منظمات الأعمال المعاصرة لدعم القضايا المجتمعية في الوقت الذي تقلص دور حكومات معظم دول العالم في هذا الصدد.

ومن هذا المنطلق ، أصبحت الشركات المساهمة ملزمة ليس فقط بقياس وتقييم الكفاية الإنتاجية لأنشطتها ولكن أيضاً بالدور النسبي الذي يمكن أن تؤديه تجاه الحجم المتزايد من المشكلات الاجتماعية الناجمة عن مباشرة هذه الأنشطة وذلك لإمكانية تحليل وتفسير حقيقة العلاقة بين المنشأة والمجتمع تفعيلاً لنظرية العقد الاجتماعي التي تعطي لهذه الشركات الحق في الوجود والعمل والضمان للبقاء والنمو والاستمرار.

ولقد كشفت إحدى الدراسات^١ عن أهم دوافع ومبررات حاجة الشركات المساهمة إلى تبني وتطبيق نمط المسؤولية الاجتماعية بجانب نمط المسؤولية التجارية، ولعل من بين هذه الدوافع والمبررات ما يلي :-

- تفعيل نظرية العقد الاجتماعي للشركة والأفصاح عن التزاماتها الاجتماعية والأخلاقية والأنسانية بتقاريرها المالية.
- دعم منظومة القرارات الاخلاقية المتكاملة Moral , Philosophy لدى منظمات الاعمال تجاه البيئة الداخلية (العاملين) والخارجية (العملاء ، الموردين ، الجمهور، المستهلكين).
- دعم الجانب القانوني للشركة (الحق في الوجود كشخصية اعتبارية) وأيضاً الجانب الأنساني للشركة (تعويض المجتمع مقابل الوجود القانوني).
- تحقيق التوازن النسبي بين المسؤولية الأنسانية التطوعية Responsibilities Voluntary والمسؤولية الاخلاقية Ethical Responsibilities والمسؤولية القانونية Legal Responsibilities والمسؤولية الاقتصادية Economic Responsibilities بمعرفة منظمات الأعمال .
- بناء قيمة مضافة للشركة على المدى الطويل وذلك لتدعيم التنمية المستدامة بالدولة.
- حماية وتحسين سمعة الشركة والاحتفاظ بها كصورة ذهنية لدى الأطراف المشاركة والراصدة لأنشطتها.
- جذب وتحفيز الموارد البشرية والاحتفاظ بها كإسما بشرى.
- إدارة المخاطر المالية والتشغيلية من المنظورين الاقتصادي والاجتماعي.
- خلق بيئة تشغيلية ناجحة وأكثر أماناً وتطوير فرصاً جديدة أمام الشركة مستقبلاً.
- دعم المؤسسات التعليمية والصحية والثقافية بالدولة.
- توفير فرص العمل المتكافئة أمام أفراد المجتمع والقضاء على عمالة الأطفال وإحترام حقوق الإنسان.
- حماية المستهلك من الممارسات الإدارية الخاطئة.
- تحقيق التوازن النسبي بين البعدين الاقتصادي والاجتماعي Economic & Social dimensions وإظهار نتائجها بالتقارير المالية للشركات.

- تصنيف الشركات المساهمة إلى ثلاث مستويات يكشف الأول عن شركات الخط الأحمر Red Companies التي لا تهتم بالمسئولية الاجتماعية ، شركات الخط الأصفر Yellow Companies التي لديها بعض المبادرات في مجال المسئولية الاجتماعية ، وشركات الخط الأخضر Green Companies التي تؤمن بأن تعظيم قدرتها التنافسية يتوقف على مجهوداتها في مجال المسئولية الاجتماعية.
 - تصحيح التكاليف الخارجية Externalities لتأثير الشركة بيئياً وإجتماعياً وتحويلها إلى تكاليف داخلية Internalization تتحملها الشركة بدلاً من اللجوء للتشريعات وفرض الضرائب الخاصة.
 - قياس الأثر المباشر للمسئولية الاجتماعية للشركات على تقليص تكاليف التشغيل وتحسين الصورة العامة للمنتجات وإخلاص العملاء وزيادة الإنتاجية.
 - تطوير المجتمع المحلي والالتزام بالمنافسة العادلة وعدم الاحتكار وزيادة الربحية وإستجابة الرأي العام للبرامج والأنشطة المؤسسية.
 - الاستفادة المثلى من الموارد الطبيعية وإستخدام التكنولوجيا للمحافظة على هذه الموارد وإعادة تصنيعها أو تدويرها.
 - التلبية المؤسسية للوعي الثقافى والتعليمى وضغوط حركات وجمعيات حقوق الانسان لتجنب الغش التجارى والصور المختلفة للفساد الادارى.
 - دعم التوجه المؤسسى نحو العمل بمنظومة التخطيط الاستراتيجى التى من أهم جوانبها تحليل البيئة الخارجية للشركة إجتماعياً.
 - ٢- مفهوم وأهداف المسئولية الإجتماعية للشركات :
- كثيراً ما يحدث خلط بين المحاسبة الاجتماعية Social Accounting التى تتصل بحسابات الدخل القومى National Income Accounts وبين محاسبة المسئولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting أو ما يطلق عليه فى الوقت المعاصر المسئولية الاجتماعية للشركات CSR التى تعنى عملية قياس وتوصيل المعلومات عن أثر الأنشطة الاقتصادية التى تمارسها الشركات على المجتمع والبيئة والعاملين^{٢٢}.
- لقد أشارت إحدى الدراسات^{٢٣} إلى أن تحديد معنى أو مفهوم دقيق للمسئولية الاجتماعية للشركات يعد أمراً فى غاية الصعوبة نظراً لتعدد مجالاتها ومعايير قياس أنشطتها ، بيد أنه يمكن وصف المسئولية الاجتماعية للشركات بمجموعة من الخصائص التى يقع على رأسها ما يلي^{٢٤}.
- إستجابة الشركة إلى التغيير فى توقعات الأطراف الخارجية الراصدة لرسالة هذه الشركة.
 - تحقيق التوازن فى التزامات الشركة بين حملة الأسهم والمجتمع .
 - تعظيم الأثار الايجابية وتذنية الأثار السلبية لأنشطة الشركة تجاه المجتمع.
 - رد فعل الاعمال التجارية تجاه المجتمع كمدخل أخلاقى.
 - تخفيض حدة التضارب بين أصحاب المصالح المتعارضة من حملة الأسهم والعاملين والمديرين والعملاء وأطراف المجتمع المختلفة.
 - المشاركة الايجابية من قبل المحاسبين فى قياس وتقييم الأداء الاجتماعى للشركات لامكانية تحقيق التوازن النسبى بين العلاقة الاقتصادية (إنتاج السلع والخدمات) والعلاقة الاجتماعية (دعم البعد الاجتماعى).

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)

د. محمد عبد الفتاح العشاوي

- الإفصاح عن العلاقة التي تقيمها الشركات ليس فقط مع عملائها ومورديها وموظفيها بل أيضاً مع المجموعات المجتمعية الأخرى باعتبار أن جميع هذه المجموعات أطرافاً معنية بالشركات.
- مراقبة أعمال الشركات من قبل المشاركين من الإدارة والمساهمين والعاملين والموردين وإيضاً من قبل المجتمعين الأهلي والمدني كممثلين عن الأطراف المجتمعية التي تخرج عن دورة الأعمال اليومية العادية للشركة.
- التأكيد على " مواطنة الشركات " للإفصاح الحقيقي عن الحوار بين الشركات والأطراف الداخلية والخارجية المعنية بها.
- دعم البعد الاجتماعي بمعرفة الشركة أكثر من مجرد الالتزام التشريعي والقيام بأعمال الخير وبناء العلاقات العامة.
- القدرة على قياس أنشطة العقد الاجتماعي للشركة بشكل فعال يرقى إلى وضعها بالمواطنة الصالحة مجتمعياً.
- المشاركة في معالجة المشكلات الناجمة عن ثورتى المعلومات والاتصالات المصاحبة لظاهرة العولمة.
- إكتساب ثقة الجمهور وإرضاء المستهلكين وحميتهم والتفاعل مع الرأي العام وتحسين صورة الشركة وسمعتها وتنمية ودعم قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والأقليمية والدولية.
- رعاية العاملين وتحقيق إستقرارهم النفسي وتنمية قدراتهم الفنية والانتاجية وتوفير الأمن الصناعي والرعاية الصحية والاجتماعية لهم.
- التوازن النسبي بين رفاهية المجتمع ورفاهية الشركة في إطار تأدية الأعمال التجارية.
- المدخل العملي لتفعيل دور المنظمات المدنية والأهلية في تقييم الأداء المؤسسى.
- المدخل الذى يضمن بقاء ونمو وإستمرار الشركات على المدى الطويل وتحقيق التنمية المستدامة بالدولة.
- تقييم سمعة الشركات من منظور ربحيتها ومراكزها المالية وإيضاً من منظور رسالتها تجاه المجتمع بكافة طوائفه.
- الإفصاح عن الدور المؤسسى فى عمليات النمو الاقتصادى والتقدم الاجتماعى وحماية البيئة.
- قيام الشركات بمقابلة توقعات المجتمع وتقدير متطلباته والإفصاح فى تقاريرها عن نتائج ذلك.
- وعلى ضوء الخصائص السابقة للمسؤولية الاجتماعية للشركات يمكن رصد أكثر المعانى تعبيراً عن البعد الاجتماعى المؤسسى وذلك فى محاولة لتحديد طبيعة مفهومها بشكل قابل للقياس الكمي ، وفيما يلى توضيح لذلك:-
- المسؤولية الاجتماعية للشركات هى مجموعة الأنشطة التى تختص بقياس وتحليل المعلومات المترتبة على الالتزام المستمر من قبل شركات الاعمال بالتصرف أخلاقياً فى تحقيق التنمية المستدامة بالدولة بإعتبار أن هذه الشركات هى مصدر الثروة وتوليد فرص العمل.

- المسؤولية الاجتماعية للشركات هي مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل المعلومات حول الأداء الاجتماعي وتوصيلها وإبلاغها لمختلف الأطراف المشاركة بها والراصدة لها.
 - المسؤولية الاجتماعية للشركات هي مقدره شركات الأعمال على قياس صافى مساهمتها دورياً وتوفير المعلومات الكافية والملائمة عن هذه المساهمات لترشيد قرارات الأطراف المعنية الداخلية والخارجية.
 - وبناء على ما سبق ، فإن أهم اهداف المسؤولية الاجتماعية للشركات هي ^{٢٥} :-
 - قياس صافى المساهمة الاجتماعية للأطراف المشاركة والراصدة مؤسسياً.
 - تقييم الأداء المؤسسى من المنظور الاستراتيجى الذى يعترف بالأداء الاجتماعى فى منظومة إدارة الأداء المؤسسى.
 - الإفصاح المحاسبى والإبلاغ المالى عن نتائج الأداء الاجتماعى للشركة وذلك لمن يهمه الأمر داخل وخارج الشركة.
 - ترشيد القرارات الادارية لاصحاب المصلحة المباشرة وغير المباشرة بالشركة وذلك فى المجالات المختلفة.
 - الإفصاح غير المالى إلكترونيا حول البرامج الاجتماعية للشركة وآليات تنفيذ هذه البرامج.
- ٣- معايير ومجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات :
- لضمان تحقيق أهداف ورسالة الشركة تجاه المجتمع فإن أهم المعايير والمجالات المصاحبة للمسؤولية الاجتماعية للشركات هي كما يلي:-
- ١-٣ معايير المسؤولية الاجتماعية للشركات ^{٢٦} :
- المعيار الدولى SA8000 الخاص بتقييم المسؤولية الاجتماعية فى مجال عمالة الأطفال والعمل القسرى والصحة والأمان والمفاوضات الجماعية ومدى التمييز فى التوظيف والترقية والتعاقدات والممارسات التأديبية وغير ذلك من المجالات الأخرى بصلاحية المنتجات وحماية المستهلكين.
 - معيار أخلاقيات الأعمال التجارية وميثاق الأعمال من أجل التنمية المستدامة.
 - معيار مواطنة الشركة كجزء من إستراتيجيتها.
 - معيار الشراكة المجتمعية لمراقبة الشركات.
 - معيار التوجه الاستراتيجى للشركة لتغطية السياسات العامة للشركة والأفصاح عن معلومات التوظيف والعلاقات الاجتماعية والمنافسة ومحاربة الرشوة والدور الذى تقوم به الأطراف المعنية فى إدارة الشركة.
 - معيار شفافية المعلومات الاجتماعية والأفصاح عنها فى التقارير بنزاهة وتجرد لأشباع حاجة طالبي هذه المعلومات.
 - معيار الهدف من النشاط المؤسسى وكثافة الإفصاح عنه وتحديثه دورياً.
 - معيار الالزام القانونى بدعم الشركات للبعد الاجتماعى تجنباً للأدوار الطوعية الخيرية التى تخرج عن نطاق المسؤولية الاجتماعية.
 - معيار الاحترام الاخلاقى للبيئتين الداخلية (العاملين) والخارجية (أفراد المجتمع).
- ٢-٣ مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات :
- استقرت جهود معظم المنظمات المهنية والمجامع العلمية على تصنيف أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات فى المجالات الخمسة الواردة بالجدول رقم (٦) التالى ^{٢٧}:-

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين المعاد الاجتماعية والاقتصادية)
د. محمد عبدالفتاح العشاوي

جدول رقم (٦)
أنشطة مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات

م	مجال المسؤولية الاجتماعية	أنشطة المسؤولية الاجتماعية
١	الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية Natural Resources and Environmental Contribution	- التحكم في التلوث الناتج عن التشغيل - تطوير طرق الإنتاج لتقليل التلوث - حسن استخدام المواد الأولية وإعادة التشغيل - الاقتصاد في استخدام الطاقة - التخلص من النفايات والمخلفات
٢	دعم المجتمع المحلي Community Involvement	- دعم المؤسسات التعليمية والصحية - دعم المؤسسات الثقافية والدينية - المساهمة في إنشاء الطرق والمتنزهات

تابع: جدول رقم (٦)
أنشطة مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات

م	مجال المسؤولية الاجتماعية	أنشطة المسؤولية الاجتماعية
		- المساهمة في تنفيذ برامج الإسكان - تنمية المناطق النائية
٣	الالتزامات السيادية Governmental Involvement	- إحترام النظام العام والآداب - إحترام القوانين والتشريعات - إحترام خطط التنمية القومية - عدم المشاركة في الأعمال السيادية - عدم التدخل في الأنشطة الحكومية
٤	الموارد البشرية Human Resources	- السلامة البيئية والصحة النفسية - التدريب المعرفي وإكساب المهارات - تعليم وعلاج أسر العاملين - الأمن الصناعي - الأجور والمكافآت العادلة - فرص العمل المتكافئة لأفراد المجتمع - الممارسات العادلة لذوي الاحتياجات الخاصة - القضاء على عمالة الأطفال - رعاية الطفولة والمسنين
٥	المنتج والخدمة Product or Service	- حماية وأمن المستهلك وخدمته - مكافحة الاحتكار وتشجيع المنافسة - سلامة المنتجات - خدمات ما بعد البيع - زيادة نسب المكون المحلي - منع الغش التجاري والصناعي

٤- التقييم المحاسبي لنتائج المسؤولية الاجتماعية للشركات :
يستوجب إجراء التقييم المحاسبي لنتائج المسؤولية الاجتماعية للشركات ضرورة مراعاة مجموعة المقومات التالية^{٢٨} :-

١ - ٤ الاعتراف المحاسبي بالأنشطة المختلفة لكل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركات طالما أن تأديتها سوف يرتب منافع مستقبلية يمكن قياسها في صورة التدفقات النقدية المستقبلية الصافية التي تزيد عما تحققه مباشرة الأنشطة الاقتصادية منفردة.

٢ - ٤ القياس المالي وغير المالي للتضحية والمنافع المصاحبة لمباشرة أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات للشركات سواء تم هذا القياس بوحدات كمية اعتماداً على مقياس نمطي يعكس مقدار ما تحققه هذه الأنشطة من منفعة والتي يمكن التعبير عن ذلك كميًا في عدد وحدات المنفعة الاجتماعية المقدمة بمعرفة الشركة ، أو أمكن التعبير عن هذا القياس باستخدام وحدة النقد اعتماداً على أسعار التبادل ، أو على الأقل التعبير عن ذلك القياس في صورة وصفية للأنشطة الاجتماعية التي تعمل الشركات على تقديمها.

٣ - ٤ البحث عن آليات عملية - من تجارب الشركات دولية النشاط الرائدة - لحسم مشكلات القياس المحاسبي للتكلفة الاجتماعية التي تتفوق الشركة في غير مجالات أنشطتها الاقتصادية ، فضلاً عن حسم مشكلات القياس المحاسبي للمنافع الاجتماعية التي تفوق المعدلات العادية للربحية المالية بالشركات.

٤ - ٤ طالما أن ما يسهل قياسه لأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات كميًا أو نقديًا أو وصفيًا يسهل تقييمه ، يجب البحث عن أهم مسببات ومحركات هذه الأنشطة تمهيداً لاعداد حزمة من المؤشرات المالية وغير المالية القادرة على إجراء التقييم المحاسبي لنتائج أداء أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات ، ولعل أهم المسببات والمحركات وما يناظرها من مؤشرات لتقييم الأداء الاجتماعية بالشركات هي الواردة بالجدول رقم (٧) التالي:-

جدول رقم (٧)

محركات ومؤشرات أداء أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات^{٢٩}

م	محركات الأداء الاجتماعي	أمثلة عن مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي
١	الأداء الاجتماعي لحماية البيئة (هيئات البيئة)	كفاءة استخدام الموارد، منسوب المياه الجوفية، كمية مياه السطح ، أنماط الصرف ، مقدار التلوث بكافة صورته
٢	الأداء الاجتماعي للمجتمع المحلي (المجتمع المدني والأهلي)	مقدار الدعم التعليمي، مقدار الدعم الصحي ، مقدار الدعم الثقافي، مقدار الدعم الديني، مقدار الدعم الإسكاني
٣	الأداء الاجتماعي للدولة (الهيئات الرقابية)	عدد المخالفات القانونية، معدل تحقيق الأهداف القومية، حجم الفساد الإداري ، حجم الرشاوى

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)

د. محمد عبد الفتاح المشماوي

م	محركات الأداء الاجتماعي	أمثلة عن مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي
٤	الأداء الاجتماعي للعاملين بالشركة (نقابات العمال)	معدل التوظيف، معدل الدورات التدريبية، كفاية إجراءات الأمن الصناعي، المزايا العينية للعاملين، معدل المساهمات في الرعاية الاجتماعية، حجم حوادث العمل، معدل دوران العاملين
٥	الأداء الاجتماعي لتطوير الإنتاج (جمهور المستهلكين)	عدد شكاوى المستهلكين، حجم الانتاج المعيب، نسبة المكون المحلي، عدد حالات الغش، مدى إنظام خدمات ما بعد البيع

خامساً : طبيعة الوحدة المحاسبية في ظل المسؤولية الاجتماعية للشركات :

تعتبر محاسبة المسؤولية الاجتماعية للشركات CSRA من الاتجاهات الفكرية المعاصرة في مجال الأدب المحاسبي ، كما تمثل أحدث مراحل التطور المحاسبي فيما يتعلق بتوصيف طبيعة الوحدة المحاسبية كخلية من خلايا المجتمع الذي يرجع إليه الفضل في الوجود القانوني لها كما يسند إليه ضمان بقائها ونموها وإستمرارها في دنيا الأعمال . ولاشك في إزدياد حجم ما تحدته الصفقات والمعاملات الاقتصادية للشركة من آثار إجتماعية يجب الاعتراف بها تمهيداً لقياسها ومعالجتها والأصاح عنها ضمن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الإلزامية أو الإختيارية.

ويعكس المطلب السابق نطاق التطور في المعرفة المحاسبية والتطور الذي حدث حول مفهوم الوحدة المحاسبية في الفكر المحاسبي المعاصر وإنتقالها من مجرد مجموعة من الأشخاص الملاك إلى مجموعة من الأموال تحت سيطرة الإدارة ثم إلى وجوب كونها مجموعة من النشاط الجماعي المشترك باعتبارها نظاماً مفتوحاً تؤثر متغيراته في البيئة المحيطة بها وتتأثر في ذات الوقت بكل ما تقدمه البيئة لها^٣ .

وبناء على ذلك لم يعد إهتمام الوحدة المحاسبية في الوقت المعاصر مقصوراً على خدمة مصالح المساهمين والمحافظة على حقوقهم ، بل تجاوز ذلك ليمتد إلى دراسة وتحليل أثر مباشرة الأعمال الاقتصادية على العاملين بالشركات والعملاء والموردين والحكومة والمجتمع بكافة طوائفه وعلى كافة مستوياته المحلية والأقليمية والكوكبية وذلك تمهيداً لقياس نتائج ذلك والتقرير عن مدى قدرة الشركات في تحقيق التوازن النسبي بين هذه الأطراف مجتمعة.

إن تحول طبيعة الوحدة المحاسبية في ظل نموذج الأداء الاجتماعي للشركات هو أصدق تعبير عن عدم الرضا حول النموذج المحاسبي التقليدي المعتمد على فكرة تعظيم الربح المحاسبي والذي يستوجب ضرورة العمل بالنموذج المحاسبي المعاصر المعتمد على نظريتي المشروع والعقد الاجتماعي المعبرة عن مدى حاجة الشركات في الوقت الراهن إلى العمل بنمط الأفصاح التقيفي كبديل لنمط الأفصاح الكاف العاجز حالياً عن إنتاج المعلومات

المحاسبية لكافة الأطراف المشاركة (داخل الشركة) والراصد (خارج الشركة) للأنشطة المؤسسية.

وعلى النحو السابق فإن الوحدة المحاسبية المتوافقة مع متطلبات المسؤولية الاجتماعية ماهي إلا نظام إجتماعي فرعي داخل نظام إجتماعي كلي يشترط لرفع كفاءته أن تقوم الإدارات المعنية بالشركات وبكل مستوياتها العليا والوسطى والتنفيذية بالمحافظة على تحقيق التوازن النسبي بين أطراف النظامين الكلي والفرعي مع إتاحة الفرص المرضية لكافة الأطراف لتقييم نتائج هذا التوجه اعتماداً على مؤشرات أداء موضوعية ومعلنة ضمن رسالة هذه الشركات.

سادساً : الجهود المحاسبية في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات :

على الرغم من أهمية مفهوم الربح كمدخل جوهرى لبقاء ونمو وإستمرار الشركات وكألية تركز عليها الكفاءة الإنتاجية في تقييم الأداء المؤسسى التشغيلي ، إلا أن هناك نوعاً من الضغوط على الفكر المحاسبى في الوقت الراهن حول ضرورة تقييم الشركة إجتماعياً بجانب التقييم الاقتصادى نظراً لأنه لم تعد الكفاءة الإنتاجية وحدها هي المعيار الكاف للحكم على الأداء الإستراتيجى للشركة بل يجب بجانب أهمية قياس الكفاءة الإنتاجية ضرورة توفير المعلومات المحاسبية ذات البعد الاجتماعى لقياس الكفاءة الإجتماعية^{٣١}.

وللتأكيد على هذا التوجه ، فقد أشارت إحدى الدراسات^{٣٢} إلى ضرورة قيام مهنة المحاسبة بإحداث تغيير جوهرى في إتجاهاتها التقليدية خاصة نحو الاعتراف بالمسؤولية الكاملة للمحاسبين حول قياس وتقييم الأداء الاجتماعى وتوفير المعلومات المحاسبية عن نتائج هذا الأداء للطوائف المجتمعية المختلفة وذلك لتدعيم الاعتراف الهامشى بهذه المسؤولية كمحاولات محدودة في حقبة السبعينات^{٣٣}.

وترجع أهم دوافع الحاجة إلى الحاجة إلى توسيع دائرة مسؤولية مهنة المحاسبة عن قياس وتقييم الأداء الاجتماعى للشركات في الوقت الراهن إلى المطالبات المتزايدة للمؤسسات الدولية في هذا الصدد والتي من أهمها ما يلي^{٣٤} :-

- ١- ميثاق غرفة التجارة الدولية بشأن أهمية CSR في دعم التنمية المستدامة بالدولة (٢٠٠٥).
- ٢- إعلان منظمة العمل الدولية حول أهم معايير CSR (٢٠٠٦).
- ٣- المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية في مجال CSR (٢٠٠٦).
- ٤- الوثيقة البيضاء الصادرة عن المفوضية الأوروبية حول أهم مجالات CSR (٢٠٠٧).
- ٥- معيار الأيزو ISO 26000 لبناء مؤشر CSR (٢٠٠٨).

إن موقف الفكر المحاسبى من تحديات المسؤولية الاجتماعية للشركات بدء في الظهور عندما طالب رئيس معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز^{٣٥} في سنة ١٩٩١ بضرورة تطوير المحتوى المعلوماتى للتقرير المالى للشركات المساهمة لتحقيق التوافق المحاسبى مع متطلبات الأداء الاجتماعى طبقاً لحزمة من المقاييس والمعايير والمؤشرات المناسبة.

ودعماً للتوجه السابق ، فقد أعد المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA سنة ١٩٩٥ تقريراً^{٣٦} بالتعاون مع هيئة معايير المحاسبة المالية FASB واللجنة الفيدرالية الحكومية لتبادل الأوراق المالية SEC وذلك " حول دور الشركات متعددة الجنسية في تطوير وتنمية المجتمع بكل

دولة من الدول التي بها فروع " وإنهى هذا التقرير إلى أن هذا الدور يتوقف على نطاق المسؤولية الاجتماعية تنظيرياً والذي لا يخرج عن ثلاثة أبعاد :-
البعد الأول : تطوير مفاهيم للمحاسبة الاجتماعية تقابل المفاهيم التقليدية للمحاسبة المالية مثل العمليات الاجتماعية Social Transactions ، التكلفة الاجتماعية Social Cost ، المنافع الاجتماعية Social Benefits ، العائد الاجتماعي Social Returns ، الأصول الاجتماعية Social Assets ، صافي الدخل الاجتماعي Social Disclosure ، المراجعة الاجتماعية Social Constituents ، ويستوجب هذا البعد في ضوء هذه المفاهيم ضرورة إعداد التقارير الاجتماعية كجزء مكمل للتقارير المالية التقليدية .

البعد الثاني : الاعتراف بوجود فرع للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات CSRA بجانب فروع المحاسبة الأخرى بحيث يعمل هذا الفرع على إنتاج المعلومات المالية وغير المالية ذات البعد الاجتماعي لخدمة مختلف فئات المجتمع كأصحاب مصلحة في الشركة وذلك طبقاً لفلسفة نظرية المشروع في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية كعمل جماعي مشترك .

البعد الثالث : إعداد قائمة القيمة المضافة الاجتماعية على المستوى الجزئي Social Value-Added Statement لقياس القيمة المضافة للشركة وتوزيعها على مختلف الأطراف الراصدة والمشاركة بالشركة .

وعلى الرغم من أهمية الأدوار المتباينة للتنظيمات المحاسبية المهنية في مجال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ، إلا أن هناك حاجة ماسة إلى ضرورة إصدار معيار محاسبي دولي لتنظيم الممارسة المحاسبية للشركات في هذا الشأن حتى لا يترك الأمر لمجرد رغبة إدارات الشركات .

سابعاً : التقرير المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات :

كشفت إحدى الدراسات^{٣٧} عن أهمية التقرير المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات كطريقة يتم من خلالها الإبلاغ المالي وغير المالي للمعلومات اللازمة لترشيد قرارات طوائف المجتمع المختلفة بطريقة ملائمة Adequate شريطة توفير معايير واضحة ومعلنة لتنظيم الممارسات في هذا الصدد بغض النظر عن حجم مجالات وأنشطة المسؤولية الاجتماعية وحجم الأداء الاقتصادي المقابل لها .

وإذا كانت التقارير الاجتماعية Social Reports هي الوسيلة المناسبة لإنتاج المعلومات ذات البعد الاجتماعي والإبلاغ عنها مالياً لمن يهيمه الأمر ، فإن الفكر المحاسبي قد أفرز مجموعة من النماذج للتقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، وفيما يلي أهم هذه النماذج^{٣٨} .

١- نموذج جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) للأفصاح الروائي Narrative للتقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات فيما يتعلق فقط بالأداء الاجتماعي لحماية البيئة وبتضمين القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن نتائج هذا الأداء .

٢- نموذج (Linower) للأفصاح الدوري عن الأداء التشغيلي والاجتماعي للشركة Social and Operating Statement وإقتصاراً على مجالات الموارد البشرية والموارد الطبيعية

- وتطوير الإنتاج لأظهار التحسينات والأضرار Improvements & Detirments المترتبة على مباشرة الشركات لهذه المجالات.
- ٣- نموذج (Estes) لمواجهة تجاهل الشركات لبعض الأنشطة ذات التأثيرات الهامة على المجتمع وذلك بإعداد قائمة التأثيرات الاجتماعية Social Impact Statement اللازمة للأفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية في صورة نقدية .
- ولعل أكثر القوائم والتقارير الاجتماعية شيوعاً لإبراز نتائج الأداء الاجتماعي للشركات - سواء بطريقة دمج معلومات المسؤولية الاجتماعية مع المعلومات التقليدية للمحاسبة المالية او بطريقة عرض معلومات المسؤولية الاجتماعية في قوائم مستقلة - هي كما يلي ٣٩ :-
- ١- قائمة العمليات الاقتصادية والاجتماعية (SEOS) التي تعمل على إنتاج المعلومات المحاسبية متعددة الاستخدامات لمختلف الطوائف داخل وخارج الشركة حول أنشطة كل مجال من المجالات الخمسة للمسؤولية الاجتماعية.
- ٢- القوائم المالية التقليدية المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية والتي تعمل على إظهار تأثيرات المساهمات الاجتماعية المختلفة للشركات على كل من قائمة الدخل التقليدية وقائمة المركز المالي التقليدية وقائمة التدفقات النقدية التقليدية.
- ٣- قائمة تأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية والتي تعمل على توفير المعلومات عن الأعباء التي كان ينبغي أن تتحملها الشركات من أجل الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية في مجالاتها وانشطتها المختلفة.
- ٤- تقرير إستدامة الأداء المؤسسي للشركة والذي يعمل على توفير المعلومات الخاصة بالرؤية الاستراتيجية للشركة والصيغ العملية المنبثقة في إدارة التحديات المصاحبة للأداء الاقتصادي والاجتماعي ، كما يعمل على توفير المعلومات عن أكثر المجالات الاجتماعية إهتماماً للشركة وأفضل المحركات لهذه المجالات من مؤسسات المجتمع المدني والأهلي والعملاء والمساهمين والموردين والموظفين والنقابات المهنية وباقي الأطراف الأخرى من اصحاب المصالح بالشركة ، هذا بالإضافة إلى توفير المعلومات الكافية حول أساليب ونتائج التشاور المختلفة مع أصحاب المصالح في مسألة CSR وعلاقتها بالحوكمة المؤسسية.
- ثامناً : الإطار المقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في ظل نموذج CSR:
- يستوجب تطوير وتحسين وتحديث منظومة تقييم الأداء الاستراتيجي طبقاً لنموذج المسؤولية الاجتماعية للشركات ضرورة توافر مجموعة من الضوابط اللازمة لبناء الإطار الذي يقترحه الباحث في هذا الصدد ، ولعل اهم هذه الضوابط هي:-
- ١- تحديد الرؤية الاستراتيجية للشركات المساهمة في مجال دعم التنمية المجتمعية المستدامة بالدولة وترجمتها في صورة رسالة وغايات وأهداف واضحة ومعلنة.
- ٢- صياغة إستراتيجية كل شركة من هذه الشركات طبقاً لحاجة الأطراف الداخلية المشاركة بالشركة (خاصة العاملين) والأطراف الخارجية الراصدة لها (مختلف طوائف المجتمع أصحاب المصلحة).
- ٣- تحديد محركات الأداء الاستراتيجي من منظور المسؤولية الاجتماعية للشركات (الأطراف من نوى المصلحة داخل وخارج الشركة) وأيضاً محركات النتائج من ذات المنظور (العائد

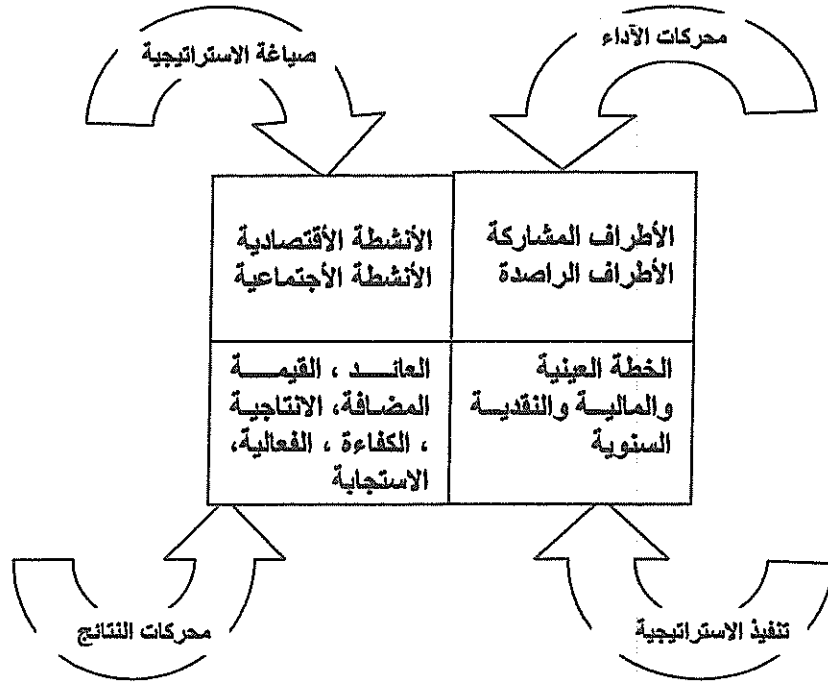
إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)

د. محمد عبد الفتاح العشاوي

الأجتماعي ، القيمة الاجتماعية ، الإنتاجية الاجتماعية ، الكفاءة الاجتماعية ، الفعالية الاجتماعية ، مدى الاستجابة الاجتماعية).

٤- تنفيذ إستراتيجية التنمية المستدامة على مستوى كل شركة بدلالة كل من محركات الأداء والنتائج ورصد نتائج التقييم لتطوير وتحديث التوجه المستقبلي لدور الشركة الاجتماعي إستراتيجياً من منظور التغذية العكسية.

وفي إطار هذه الضوابط ، يقدم الباحث فيما يلي هيكل الأطار المقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء المؤسسي.



تاسعاً : دليل مقترح لإرشادات إستصدار معيار محاسبي دولي حول CSR:

يقترح الباحث فيما يلي مجموعة من الإرشادات الفنية والمحاسبية وثيقة الصلة بنمط المسؤولية الاجتماعية للشركات تمهيداً لإستصدار معيار محاسبي دولي حول CSR بمعرفة المجامع العلمية والمنظمات المهنية:

- ١- تنطبق الإرشادات الفنية والمحاسبية المقترحة على الشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها المالية في البورصات بكل دولة من دول العالم.
- ٢- الاعتراف المحاسبي بعناصر البيانات المالية المترتبة على مباشرة الشركات المساهمة لأنشطة ومجالات المسؤولية الاجتماعية وذلك عندما يتم الموافقة على إدراجها كتعديل على القوائم المالية التقليدية أو على إدراجها في قوائم مستقلة طالما

- يمكن قياس قيمتها بطريقة عادلة وطالما يترتب عليها تدفقات نقدية مستقبلية تفوق ما سوف تحققه الأنشطة الاقتصادية مستقبلاً من هذه التدفقات.
- ٣- يجب توفير المعلومات حول مجالات الأداء الاجتماعي لحماية البيئة ودعم المجتمع المحلي وتنمية الجانب السيادي بالدولة وتنمية الموارد البشرية وتطوير الإنتاج والمنتجات وذلك بالتقارير ذات الصلة بالمسئولية الاجتماعية للشركات سواء إتبعته كل شركة طريقة الدمج بالقوائم المالية التقليدية أو طريقة الفصل والاستقلال عن هذه القوائم.
- ٤- يجب توافر مجموعة الخصائص النوعية للبيانات المالية الواردة بالتقارير التي تفصح عن مسئولية الشركات تجاه المجتمع والعاملين بها وذلك كصفات تجعل المعلومات المعروضة مفيدة لمختلف الأطراف المشاركة والراصدة للشركة حتى تتحقق القابلية للفهم والملائمة والمادية والموثوقية والتمثيل الصادق والحياد والحذر والاكتمال والقابلية للمقارنة.
- ٥- يجب أن تصور البيانات المالية وغير المالية الآثار المترتبة على أنشطة ومجالات المسئولية الاجتماعية للشركات بحيث يسهل تجميعها وتوزيعها على مجموعة من العناصر المتصلة بالتقارير المعنية في هذا الشأن.
- ٦- يتم استخدام عدد من أسس قياس العناصر المالية المرتبطة بالمسئولية الاجتماعية في صورة نقدية ، وأيضاً عدد من مؤشرات تقييم العناصر غير المالية المتصلة بها ، ويجب أن يتم القياس لهذه العناصر بالقيمة السوقية الجارية حال استمرار الشركة أو بالقيمة العادلة حال الدخول في عمليات إعادة الهيكلة لتحقيق أغراض معينة.
- ٧- توصيف وتحديد معاني المفاهيم المختلفة المؤثرة على مجالات المسئولية الاجتماعية للشركات ، فضلاً عن توصيف وتحديد معاني المؤشرات المالية وغير المالية المستخدمة في تقييم أداء هذه المجالات.
- ٨- تحديد مكونات البيانات المالية للمسئولية الاجتماعية للشركات في صورة تقارير متعددة الأغراض مع إبراز السياسات المحاسبية والأيضاحات التفسيرية ذات الصلة.
- ٩- تحديد هيكل ومحتوى التقارير المعنية بالمسئولية الاجتماعية للشركات للتأكيد على البيانات المالية التي سوف يفصح عنها في صلب هذه التقارير وأيضاً البيانات غير المالية الأخرى التي يفصح عنها في الأيضاحات المتممة لهذه التقارير.
- ١٠- تحديد المقومات الفنية الضرورية لفهم المعلومات الواردة بالتقارير المعنية بالمسئولية الاجتماعية بشكل صحيح والتي يجب أن تضم كحد أدنى أسم الشركة وغرضها العام وحجم الأنشطة الاجتماعية المرغوبة وما يقابها من أنشطة اقتصادية مؤداه والفترة الزمنية التي تغطيها البيانات المالية والعملية المستخدمة في القياس النقدي لهذه البيانات.

عاشراً : خلاصة البحث وتوصياته:

لقد كشف الفكر المحاسبي عن مجهودات المجامع العلمية والمنظمات المهنية في مجال المسئولية الاجتماعية للشركات، كما شهد مجموعة من الدراسات ذات الصلة التي إهتمت بالكشف عن مدى الحاجة إلى تطوير بيئة العمل المحاسبي الحالي بقطاع الشركات وذلك في إطار التطور الملحوظ لجهود ومبادرات المنظمات الدولية وتجارب الشركات دولية النشاط

الرائدة في هذا الصدد بفعل التغيرات المتسارعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة التي إستوجبت ضرورة تقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي من المنظورين الاقتصادي والاجتماعي. ولما كان هذا البحث إمتداداً لهذه الدراسات، فقد ناقش بالتوصيف والتقييم التنظيري أحد إهم جوانب الحوار المحاسبي المستمر منذ بضعة عقود حول الدور الذي يمكن أن تقوم به المحاسبة في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وتوفير المؤشرات والمعايير المبنية على المعلومات المحاسبية واللازمة لتقييم الأداء الاجتماعي والاقتصادي على حد سواء ، وعلى ذلك فقد إستهدف البحث بناء إطار محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي في ضوء المسؤولية الاجتماعية للشركات وخاصة تلك المقيدة والمتداول أوراقها المالية في البورصة وذلك لتدعيم إعتبرات الشفافية وتمكين الطوائف ذات المصلحة المؤسسية من مساءلة مديري هذه الشركات حول حجم المساهمات الاجتماعية التي تقدمها ، وكشف البحث في سياق ذلك عن الاجابات الموضوعية لمجموعة تساؤلاته وأيضاً عن أهم ضوابط الأطار المقترح فضلاً عن مجموعة الارشادات الفنية والمحاسبية المقترحة التي تدعم توجهه المستقبلي للمجامع العلمية والمنظمات المهنية نحو إستصدار معيار محاسبي دولي قادر علي تنظيم ممارسات الشركات المساهمة في هذا الصدد.

وفي ضوء التوصيف والتحليل والتقييم الوصفي الاستقرائي للبحث أمكن رصد مجموعة الاستنتاجات والدلالات التالية :-

- 1- وجود إهتمام متزايد ومستمر من قبل العديد من الطوائف مثل المساهمين والعملاء والعمالين والموردين وبيوت التمويل والبورصات والمستثمرين وأجهزة الرقابة بالدولة فضلاً عن نقابات العمال والمجتمع المدني والأهلي وباقي طوائف المجتمع وخاصة المستهلكين حول أهمية إضطلاع الشركات المساهمة بالمجالات والأنشطة الاجتماعية والتقرير عن نتائجها في صورة معلومات مالية وغير مالية تساعد على بناء حزمة مؤشرات تصلح لتقييم الأداء المؤسسي الاستراتيجي.
- 2- وجود توجه سيادي بكل دولة حول ضرورة تبنى الشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها بالبورصة - كوزارات الاستثمار والتجارة وهيئات الاشراف على أسواق المال والأجهزة المركزية للرقابة بالدولة - لحزمة من مؤشرات تقييم الأداء الاجتماعي التي يجب أن توليه هذه الشركات عناية خاصة شريطة توافق هذه المؤشرات مع ما إنتهت اليه الشركات دولية النشاط ذات التجارب الرائدة في هذا الصدد.
- 3- وجود مجموعة من المعايير والمبادئ التوجيهية التي ترمى إلى تعزيز مفهوم المسؤولية الاجتماعية التي يجب أن يتحملها القطاع الخاص لخلق المواطنة الصالحة للشركات بإعتبارها المدخل الداعم للتنمية المستدامة بالدولة.
- 4- وجود أدلة ميدانية لدى بعض الشركات المساهمة في بعض دول العالم بمباشرة المسؤولية الاجتماعية عن طريق تخصيص جزء نسبي من الثروة التي تحققها هذه الشركات سنوياً كإسهام للقضاء على الأمراض والمساعدة على تيسير الحصول على التعليم وتنمية المناطق النائية وتطوير المناطق العشوائية وتوفير فرص العمل وتعزيز التكامل الاجتماعي وتعزيز حقوق الانسان ودعم معايير العمل وحماية البيئة.
- 5- عدم وجود دليل تنظيري من واقع الدراسات المحاسبية السابقة التي أتيحت للباحث

- حول إطار متكامل للمسئولية الاجتماعية للشركات يفصح عن أهم أهدافها ومجالاتها وأنشطتها ومعاييرها وضوابط قياس متغيراتها ومؤشرات قياس وتقييم نتائج برامجها المختلفة ، وهذا يمثل أحد المساهمات البارزة التي كشف عن هذا البحث.
- ٦- كشف البحث عن قيام بعض الشركات المساهمة في بعض دول العالم بالتقرير عن مسؤوليتها الاجتماعية بطريقة الدمج التي تعتمد فلسفتها على تعديل قوائم الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية التقليدية بحجم مساهماتها الاجتماعية.
- ٧- كشف البحث عن مجموعة من الارشادات الفنية والمحاسبية التي توجه إنتباه المنظمات المحاسبية الدولية نحو إصدار معيار محاسبي دولي قادر على تنظيم ممارسات الشركات المساهمة في مجال المسؤولية الاجتماعية.
- ٨- إعتد البحث على أسلوب التحليل الوصفي لابرز معالم الاطار المقترح للمسئولية الاجتماعية للشركات المساهمة والذي من خلاله يمكن تقييم الأداء الاستراتيجي للأنشطة الاجتماعية بجانب الأنشطة الاقتصادية بهذه الشركات ، وبذلك فقد فتح هذا البحث المجال أمام الباحثين لتطبيق هذا الاطار على أرض الواقع إستناداً الى أسلوب التحليل الميداني المبني على فلسفة المنهج الاستنباطي.
- وطبقاً لمجموعة الإستنتاجات والدلالات السابقة ، يوصى الباحث بضرورة:-
- ١- تبني وتفعيل نمط واقعي للشراكة بين حكومات الدول ممثلة في وزارات الاستثمار والتجارة والبورصات وبين القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني والأهلي بالدولة في مجال المسؤولية الاجتماعية وذلك لتحديد طبيعة الأدوار والأولويات التي يجب أن يقع على رأسها التفكير المستقبلي نحو خلق وحدة تنظيمية بكل شركة تختص بالمسئولية الاجتماعية للشركات ، فضلاً عن تنبني إنشاء صندوق جماعي بالمسئولية الاجتماعية للشركات على أن تحدد مصادر تمويلة وأوجه إستخداماته كما هو معمول به في الدول المتقدمة.
- ٢- إصدار دليل المسؤولية الاجتماعية للشركات بمعرفة مركز المديرين بوزارة الاستثمار في مصر على أن يفصح هذا الدليل عن مفهوم وأهداف ومجالات وأنشطة ومعايير قياس وتقييم المسؤولية الاجتماعية للشركات ، فضلاً عن كيفية بناء مؤشر للمسئولية الاجتماعية للشركات كنواة لتطوير مؤشر البورصة الحالي ضمناً للاختيار الموضوعي لأنشط الشركات بالبورصة بدلالة هذا المؤشر.
- ٣- إلزام الشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها بالبورصة بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بطريقة دمج معلومات الأداء الاجتماعي مع معلومات الأداء الاقتصادي بتقاريرها المالية لحين الاستقرار على منهجية تنظيم التقرير عن نتائج الأداء الاجتماعي للشركات.
- ٤- إصدار معيار محاسبي دولي بشأن الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك في إطار الارشادات المحاسبية المقترحة والواردة بالبحث.
- ٥- تفعيل دور الإعلام في نشر ثقافة المسؤولية الاجتماعية كواجب أخلاقي للشركات المساهمة المقيدة والمتداول أوراقها في البورصة تجاه المجتمع بكافة طوائفه.
- ٦- الأهتمام ببرامج التعليم والتدريب على الموضوعات ذات الصلة بالمسئولية الاجتماعية للشركات والإفصاح المحاسبي عنها.

هوامش البحث

- 1- International Monetary Fund (IMF), Revised Manual on Fiscal Transparency , IMF, Washington , D.C.,2001,p.113.
- ٢- من أهم الجهود الدولية ذات التوجه في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات :-
 - مؤتمر القمة العالمي للتنمية الاجتماعية(تطويع الاعمال التجارية لدعم البعد الاجتماعي١٩٩٢).
 - المؤتمر الاقتصادي العالمي بدافوس(الميثاق العالمي لأخلاقيات قطاع الاعمال التجارية ١٩٩٩)
 - مؤتمر القمة العالمي للتنمية الاجتماعية (ضوابط المسؤولية الاجتماعية للشركات ٢٠٠٢).
 - مؤتمر اتحاد الغرف بالسودان (المسؤولية الاجتماعية للشركات التحدي المعاصر ٢٠٠٨).
 - مؤتمر وزارة الاستثمار في مصر (مؤتمر حوكمة الشركات لاطلاق مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات ٢٠٠٩).
- 3 - OECD , Principles of Corporate Governance , Organization for Economic Co-operation and Development Service , 2007 , www.OCED.org.
- 4 - Lena E.O Mahgoub , " Invitation to Join the World's Leading Corporate Citizenship Initiative " , the UNGC., CSR Conference, Sudan , August 2008 ,PP. 1-26.
- 5- Source :
 - Siegel S.Donald, " An Empirical Analysis of the Strategic use of Corporate Social Responsibility " , Department of Accounting , Commonwealth University , 2008 , PP. 9-17.
 - Barnett L.Michael , " Stakeholder Influence Capacity and the Variability Financial Returns to Corporate Social Responsibility " , College of Business Administration , University of South Florida , 2005 , PP. 12 -33.
 - Geoffrey Heal , " Corporate Social Responsibility An Economic and Financial Framework " , Columbia Business School , 2004 , PP. 9 – 15.
 - Mackey Alson , " Corporate Social Responsibility and Firm Performance – Investor Performance and Corporate Strategies " , Journal of Management 17 , 2008 , PP. 7-32.
 - القحطاني ، بنت حسن عبدالله ، " دراسة تطبيقية للافصاح عن المعلومات الاجتماعية في التقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة " ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والادارة ، قسم المحاسبة ، جامعة الملك عبدالعزيز ، المملكة العربية السعودية ، ١٩٩٦ ، ص ١ – ١٢٥ .
- 6 - Ahmed Bulkaoui , "Accounting Theory " , Third Edition , Dryden Press , U.S.A ,N.J. , 1994.
- 7 - Hendrikson E. & Vanbreda M., " Accounting Theory " , Fifth Edition , Irwin , Macgraw – Hall , U.S.A , N.Y , 1992.
- 8 - Morimoto R., etal , " Corporate Social Responsibility Audit – From

Theory to Practice " , the Judge Institute of Management , University of Cambridge , UK , 2004 , PP. 92 – 98.

- ⁹ - Leonardo B. & Roco C., " Corporate Social Responsibility and Stock Market Performance" , Center International Studies on Economic Growth , Working Paper No.79 , March 2006 , <http://LPapers.ssrn.com>.
١٠ - فيما يلي بعض الأدلة الميدانية ذات التوجه المتباين للمسئولية الاجتماعية للشركات .

التوجه المتباين لبعض الأدلة الميدانية للمسئولية الاجتماعية للشركات

٤	الدليل الميداني	الجهة	الرؤية والتوجه
١	تقرير قمة الأرض بريودي (١٩٩٢)	البنك الدولي	الترتيب الدولي للمسئولية الاجتماعية والتحسين البيئي المستمر
٢	قائمة القيمة المضافة الاجمالية (٢٠٠١)	المملكة المتحدة	مساهمة العائد الاجتماعي في القيمة المضافة للأطراف المشاركة والراصة للشركات المساهمة
٣	الإفصاح المحاسبي عن مجهودات ومنافع المسئولية الاجتماعية (٢٠٠٦)	شركة أبو قيرر للأسمدة والصناعات الكيميائية (ع.م.ج)	- أعداد قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسئولية الاجتماعية. - إعداد قائمة المركز المالي المعدل بتأثير المساهمات الاجتماعية. - أعداد حزمة المؤشرات المالية المعدلة بالمؤشرات الاجتماعية.
٤	تطوير مؤشر التنافسية لتقييم الأداء الاستراتيجي (٢٠٠٨)	السعودية	-إعداد مؤشر للمسئولية الاجتماعية كخارطة طريق للشركات السعودية نحو صياغة الاستراتيجيات المستقبلية. - ادخال متغيرات المسئولية الاجتماعية ضمن مؤشر التنافسية السعودي لتقييم الأداء الاستراتيجي للشركات.
٥	إنشاء مركز للمسئولية الاجتماعية كمنظمة أهلية معظم أعضائها الشركات المساهمة والعائلية (٢٠٠٨)	السودان	إنشاء صندوق المساندات الاجتماعية بين الشركات المساهمة والعائلية لخدمة القضايا المجتمعية.
٦	تفعيل دور الشركات المساهمة في مجال المسئولية الاجتماعية (٢٠٠٩)	الصين	- تأسيس رابطة الشركات الصينية لأداء المسئوليات تجاه المجتمع وإقرار لوائحها الفنية والمالية والإدارية. - تقرير العمل المؤسسي الجيد هو النافع للناس واعتبار رجال الاعمال أعضاء في المجتمع

إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الاستراتيجي
للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية
(مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي)
د. محمد عبد الفتاح العشماوى

٧	تقرير العلاقة بين قواعد الحوكمة ومعايير المسؤولية الاجتماعية للشركات (٢٠٠٩)	وزارة الاستثمار المصرية	- الترتيب لإصدار معايير المسؤولية الاجتماعية للشركات. - الترتيب لادخال كل من قواعد الحوكمة ومعايير المسؤولية الاجتماعية للشركات ضمن مؤشر البورصة. - إنشاء الصندوق الأهمى للمساهمات الاجتماعية وإقرار لائحته التنفيذية.
---	---	-------------------------	--

تابع: التوجه المتباين لبعض الأدلة الميدانية للمسؤولية الاجتماعية للشركات

٨	الدليل الميداني	الجهة	الرؤية والتوجه
٨	تطبيق المسؤولية الاجتماعية للشركات على المستوى الجزئى (٢٠٠٩)	شركة فودافون مصر	إنشاء مؤسسة فودافون لتنمية المجتمع ووضع إستراتيجيتها ولائحتها التنفيذية.
٩	مؤتمر طبيعة تداعيات الأزمة المالية الدولية على المسؤولية الاجتماعية للشركات (٢٠٠٩)	الكويت	- إدراج المسؤولية الاجتماعية ضمن إستراتيجيات الشركات المساهمة الكويتية. - تصميم تقارير نمطية سنوية لأنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات.

11 - Source:

- Lindo C. & Jane L., " Voluntary Corporate Social Responsibility Disclosure: SEC-CSR Seal of Approval, Business and Society Journal , Vol-46, No.3, Sept., 2007, PP.85-370.

- Steven C. & David M., " An Empirical Examination of the Relationship Between Corporate Social Responsibility and Extent of Disclosure ", Business and Professional Ethics Journal , Vol.14, Summer 1995 , PP.24-46.

- الوحش ، نشوه محمد مسعود ، " مراجعة الأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية : دراسة تطبيقية على القطاع الصناعى " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، القاهرة ، ٢٠٠١ م.

12 -Dusuki , A., " What Does Islam Say about Corporate Social Responsibility ?", Review of Islamic Economic, 12 (!) , 2008 , PP. 5-28.

١٣ - المصدر :

- حسن ، احمد فرغلي محمد ، " الأسس العلمية والعملية للمحاسبة والمراجعة المالية البيئية " ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، الجهاز المركزي للمحاسبات ، القاهرة ، مايو ٢٠٠٤ ، ص ١٩-١ .
- عبدالمجيد ، محمد محمود ، " تقييم الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشأة " ، مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة ، القاهرة ، مايو ٢٠٠٠ ، ص ١٦-١ .
- ١4- Becchetti , L., etal , " Corporate Social Responsibility and Shareholder's Value : An Event Study Analysis " , Working Paper , Federal Reserve Bank of Atlanta , April 2007 , PP. 2-33: <http://Lssrn.com>
- ١٥ - المصدر ، يمكن الرجوع إلى (علي سبيل المثال) :-
- AICPA , " Report of the AICPA study Group on the Objectives of Financial Statement " , New York , 1973 .
- NAA ., " Committee on the Accounting for Corporate Social Performance " , Report of Committee on Accounting for Corporate Social Performance , the First Report , Management Accounting (USA) , Feb., 1974.
- AAA , " American Accounting Association Committee on Social Cost " , the Accounting Review, VOLXLX,1975.
- ١٦ - المصدر ، يمكن الرجوع إلى (علي سبيل المثال) :-
- Dusuki , A., " What Does Islam Say About Corporate Social Responsibility?, Review of Islamic Economics , 12 (1) , 2008 , PP. 5-28.
- Pucko ,D. , " The Choice of the Corporate Governance Model and its Implications for the Corporate Social Responsibility " , Seventh International Conference on Enterprise in Transition Proceedings Book , University of Split, Faculty of Economics, 2007 ,PP. 1-19.
- Cochran , P., " Corporate Social Responsibility and Financial Performance " , Academy of management Journal , Vol.1, No. 27 , 27 , 2006 , , PP. 63 – 69.
- Buchanan , B., " The Corporate Governance and Social Responsibility " , Economics and Financial Analysis Journal , Vol. 86 , 2006 , PP.52 – 87.
- كريم ، حارس ، " دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية – دراسة تطبيقية في مملكة البحرين " ، المؤتمر العلمي الرابع ، الريادة والابداع ، إستراتيجيات الاعمال في مواجهة تحديات العولمة" ، جامعة البحرين، مارس ٢٠٠٥ ، ص ٢-١٧ .
- AGSM American Graduate School of Management , MBA Program , CSR , www.mind-tool.com ,2004.
- عبد المجيد ، محمد محمود ، مرجع سبق ذكره ، ص ١-١٦ .
- راضى ، سامى ، " أثر الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للوحدات الاقتصادية على قرارات منح القروض – دراسة ميدانية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الأول ، ١٩٩١ ، ص ٩٣ – ١١٩ .
- ١٧ - المصدر ، يمكن الرجوع إلى (علي سبيل المثال):-

- Mackey , A., op. cit , PP. 7 -32.
- العشاوي ، محمد عبد الفتاح ، " إدارة الأداء المؤسسي (البعدين الاجتماعي والبيئي) " ، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر المسؤولية الاجتماعية للشركات ، فندق السلام ، الخرطوم ، السودان ، أغسطس ، ٢٠٠٨ ، ص ١ - ٢٣ .
- Parsa , S. & Kouhy , R ., " Governance and Social Information Disclosure – Evidence and Ethics, 3 (3) , 2007 , PP. 52 – 91.
- Sonnenberg , D., " The JSE Socially Responsible Investment Index and the State of Sustainability Reporting in South Africa " , Development Southern Africa , 23 (2) , June 2006 , PP. 20 – 115 .
- Chen and Other's , " Accounting Disclosure at the Organization Society Interface – Ameta theory and Impirical Evidence , PHD , University of Central Folorida , 2005 , PP. 115 – 159.
- Watkins , T., " Introduction to Cost Benefit Analysis San Jose State University , Working Paper , Economic Dep. 2003 , PP. 68 – 79.
- Ostland , L., " Environmental Accounting , A Tool for Better Management , " Magazin of Accounting , Feb. 1999 , PP . 38 – 42 .
- Moser , J., " A Social Accounting of cost and Benefit of Derivatives " , Stonebridge Center , Cusp Communications Group , 1998 , PP. 7 – 19 .
- ١٨ - المصدر ، يمكن الرجوع إلى (على سبيل المثال):-
- Segui , M. etal , " La Innovacion en el Gobierno de Las cajas Rurales Espanolas Evaluacion de su e-gobierno Corporativo " , Ciriec Espana Revista de Econ.cnia publica Social Cooperativa , (6) , April 2008 , PP . 78 – 155.
- Marsiglia , E., " Corporate Social Responsibility and Sustainability Challenges for a Banc assurance Company " , Genera Papers on Risk and Insurance Issues and Practice , July ,30 (3) , July 2005 , PP. 97 – 156.
- Beltratti , A., " The Complementarity Between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility " , Geneva Papers on Risk and Insurance Issues and Practice , 30 (3) , July 2005 , PP. 86 – 198.
- Jonker , J., " In Search of Society ; Redefining Corporate Social Responsibility , Organisational Theory and Business Strategies " , Issues Research in International Business and Finance, vol.17,2003,PP.39-123.
- Aronson , S., " Broadening Corporate Responsibility " , International Economy , VoL.16 No.4 , Fall 2002 , PP. 7 – 46.
- شيرازي ، عباس مهدي ، " المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ، نظرية المحاسبة ، دارالسلال الكويت ، ١٩٩٠ ، ص ٣٢ - ٤٦ .
- ١٩ - المصدر ، يمكن الرجوع إلى (على سبيل المثال) :-
- جربوع ، يوسف محمود ، " مدى تطبيق القياس والافصاح في المحاسبة عن المسؤولية

- الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة : دراسة إستكشافية لأراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة / فلسطين " مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الانسانية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الأول ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، يناير ٢٠٠٨ ، ص ٢٣٩ – ٢٨١ .
- Centrone , G. etal, " Social Responsibility and Sustainability in Motorway Corporate Governance " , International Journal of Environment and Sustainable Development , 7 ,2008 , PP. 94 – 113.
 - Renneboog , L. etal , " Socially Responsibility Investments , Risk and performance " , Working Paper , Tilburg University – Center for Economic Reseach , 2007 , PP. 1 – 29.
 - Vanden , B., " The Link Between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility in Insurance", Geneva Papers on Risk and Insurance Issues and Practice, 30 (3), July 2005 , PP. 42 – 125.
 - Tabalujan , B., " Reforming Indonesian Corporate Governance – A Legal Sociological Perspective " , Issues Research in International Business and Finance, Vol.17 , 2003,PP. 395-421.
 - Brich , D., " Embedding Corporate Social Responsibility into Core Business: Creating an Enabling Enviroment", Issues Research in International Business and Finance, vol.17,2003,PP.67-337.
 - Low, W. & Davenport,E., " Parallel Lines- How Social Accounting Reporting is Developing in New Zealand", Issues Research in International Business and Finance, vol.17,2003,PP.293-308.
 - Islam,S.&Clarke,M., "Indicators for Social Ethical and Invironmental Performance : using systems Analesis – Based Social Choice Theory for Social Welfare Measurement " , Issues Reseach in International Business and Finance, vol.17,2003,PP.77-151.
- أومري ، خالد ، " الافصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للمشروع ، نموذج مقترح لقائمة دخل إقتصادي " مجلة البحوث ، سلسلة العلوم الاقتصادية ، العدد ٢٢ ، جامعة حلب ، ١٩٩٨ ، ص ٥٧ – ٧٤ .
- ٢٠ - المصدر ، يمكن الرجوع إلى (على سبيل المثال):-
- Nicolo ,G. rtal, " Corporate Governance quality : Trends and Real Effects", Journal of Financial Intermediation", 17 (2) , April 2008,PP.198-228.
 - Socconi,L., "A Social Contract Account for CSR as an Extended Model of Corporate Governance (1): Rational Bargining and Justification", Journal of Business Ethics, vol. 68 , No.3,October 2006, PP. 81 – 259.
 - Marsiglia , E., " Corporate Social responsibility and Sustaninability Challenges for a Bancassurance Company", Geneva papers on Risk and Insurance- Issues and Practice, 30 (3), July 2005, PP. 97 -485.

- Donaldson , J. & Fafaliou , I., "Business Ethics, Corporate Social Responsibility and Corporate Governance ", European Research Studies, 6(1-2),2003,PP.97-117.
- Batten ,J.& Hogan,W., " Banking and Social Responsibility " , Issues Research in International Business and Finance, vol. 17 , 2003,PP.55-145.
- علام ، محمد نبيل ، حدود المسؤولية الاجتماعية ، إطار فكري لمراجعة الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال في دول العالم النامي " ، الإدارة العامة ، العدد ٧٢ ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ١٩٩١ ، ص ٩٢ - ١٢٧ .
- 21 - Mackey Alson , op cit , 22 – 30.
- 22 - Fassin , y., " The Reasons Behind Non – Ethical in Business and Entrepreneurship " , Journal of Business Ethics, vol. 60,No 3,Sept.,2005,PP.79 – 123.
- 23 - Beltratte ,A., " The Complementarity Between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility " , Geneva Papers on Risk Insurance Issues and Practice , 30 (30 , July 2005 , PP. 86 -177.
- 24 - Schroth ,P., " Fostering Informed and Responsible Management: The failure of the Corruption treaties Provisions on Accounting and Control" , Social Responsibility & Corporate Governance Issues Reseach in International Business and Financ,vol.17,New York,2003,PP.35–169.
- 25- Toms ,L., " Firm Resources, Quality Signals and Environmental Reputation – Some United Kingdom Evidence " , British Accounting Review, vol. 34, PP.272-279.
- 26 - Batten , J.& Hogan,W., op cit,p. 117.
- 27 - Sen , F.& Bhatta charya,W., " Does Doing Good Always lead to Doing Better? Consumer Reactions to Corporate Social Responsibility " , Journal of Marketing Research, vol.38,No 2 , PP.222-241.
- 28- Nieuwlands , H., " Social Responsibility Model " , The Internal Auditor , Vol. 60 , No 4, Aug . 2003 , PP. 80 – 87.
- 29- Pava , J. & Krause , M., " The Association Between Corporate Social Responsibility and Financial Performance , the Paredox of Social Cost , Journal of Business Ethics,Vol.15 , !% , PP. 320-351.
- 30- Mackey Alson , et al , P. 28.
- 31- Gray , R ., " The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society – Privileging Engagement Imaginings ; New Accounting and Pragmatism Over Critique?" Accounting Organization and Society , vol. 27 , 2002 , PP. 231 – 325.

- 32- Owen ,L. & Adams , N., " Accounting and Accountability - Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting , Prentice-Hall , New York ,USA,2006,PP. 7 -29.
- 33- Linda , C., & Jane , L., op cit , P.93.
- ٣٤- الأسرج ، حسين عبدالمطلب، " المسئولية الاجتماعية للشركات ودورها في مساندة المشروعات الصغيرة والمتوسطة في مصر ، hossien 159@gmail.com
- ٣٥ - حنان ، رضوان حلوه ، " بدائل القياس المحاسبي " دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى ، الأردن ، عمان، ٢٠٠٣ ، ص ٢٦٥ .
- ٣٦ - المرجع السابق ، ص ٢٦٦ - ٢٧٤ .
- 37 - Heath ,H. & Norman ,W., " Stakeholder Theory , Corporate Governance and Public Management : What can the History of state Run Enterprises Teach us in the post - Enron-Era", Journal of business Ethics, Vol. 53, No 3, sept., 2004 , PP.65-247.
- 38 - Socconi , L., op cit , PP. 95,115.
- ٣٩ - حنان ، رضوان حلوه ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٧٤ - ٢٩١ .