محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية
دراسة تطبيقية
على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

بحث مقدم من

دكتور

علاء الدين توفيق إبراهيم

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

الهدف من البحث دراسة محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات. ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على مفهوم نظرية الأطراف المهتمة بالشركات لتصميم إطارمقترح لمحددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات،إختياريا،بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها،ثم تحقيق الإختبار الميدانى للإطار المقترح على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وكذلك الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الاجتماعية. ولقد أسفر تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لفروض البحث على وجود ثلاث محددات لإتخاذ الإدارة العليا للشركات،إختياريا، القرار الخاص بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها وهى المحددات الهيكلية، والتى تتمثل فى كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات وطبيعة الهيكل التمويلى لها، والمحددات التنظيمية، ممثلة فى حجم الشركات، وأخيرا المحددات التشريعية وهى القوانين المنظمة لعمل الشركات.كما أكدت النتائج الإحصائية للبحث على وجود بعدين لحوافز الإدارة العليا للشركات للتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها وهما البعد الاقتصادى،والذى يتضمن تحسين الأداء المالى قصير وطويل الأجل وتخفيض مخاطر التمويل والسيولة للشركات، والبعد السلوكى والذى يتعلق بتعظيم دوال المنافع الذاتية للأطراف المهتمة بالشركات.

مقدمة

شهدت الفترة الزمنية منذ بداية الخمسينيات من القرن السابق،حتى الآن،تطور في رؤية الشركات والأهداف التي تتبناها تجاه الأطراف المهتمة بها، ولقد تبلورهذا التطور خلال العقود الثلاثة السابقة فى تبنى الإدارة العليا للشركات منظورالتنمية المستدامة Sustainable Development والتى تأتى فى جوهرها Core المسؤولية الإجتماعية للشركات. ولهذا قامت الإدارة العليا للعديد من الشركات ،على المستوى الدولى والإقليمى و المحلى، بدمج المسؤولية الإجتماعية فى الرسالة والرؤية والأهداف الخاصة بها، وكذلك وضع الآليات المختلفة التى من شأنها دمج البرامج والخطط المجتمعية فى الأنشطة والعمليات اليومية لها والتقرير عنها للأطراف المهتمة بها. مما يتيح نشر ثقافة المسؤولية الإجتماعية بين منظمات الأعمال ومن ثم تحسين كفاءة وفاعلية الأداء الإقتصادى للشركات والإقتصاد القومى ككل. ويتناول هذا البحث دراسة وتحليل محددات وحوافز قيام الإدرة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

١ الإطار العام للبحث

يتناول هذا الجزء عرض الإطار العام للبحث من حيث تحديد مشكلة وهدف ومنهجية وأهمية وحدود البحث وأخيرا تنظيم الجزء المتبقى من البحث.

١/١ مشكلة البحث.

شهدت بداية الألفية الثالثة ،حتى الآن، تزايد إنتشار مفهوم التنمية المستدامة، والذى يعتبر مصدرا هاما للشرعية المؤسسية institutional legitimacy للشركات، لهذا عرف المجلس العالمي للتنمية الإقتصادية World Council on Economic Development التنمية المستدامة على أنها " الوفاء بإلتزامات الأجيال الحالية دون المساس بالقدرة على تلبية إحتياجات وتطلعات الأجيال المقبلة (Jones,A.,and Jonas,G.,2011,PP.65-66)". حيث إتجهت العديد من الشركات فى البلدان المتقدمة،منذ منتصف التسعينيات من القرن السابق،إلى تبنى إستراتيجيات الأعمال المستدامةsustainable business strategies ،كما تزايد الإهتمام، من قبل الأطراف المهتمة ببيئية الأعمال، بضرورة قيام الشركات بالإفصاح عن دورها فى تحقيق التنمية المستدامة. ومن ثم أصبح مفهوم التنمية المستدامة فى مقدمة رسالة ورؤية وأهداف العديد من الشركات فى العديد من بلدان العالم (Ivan R.,2009, P.108; Finch, N.,2005, PP.11-13;Perrini, F.,2005,P.611) . فعلى سبيل المثال صدر، فى سنة ١٩٩٩، الميثاق العالمي للأمم المتحدة وهو بمثابة مبادرة دولية دعت بمقتضاها الأمم المتحدة الشركات للتحلي بروح المواطنة المؤسسية، وزيادة مساهمتها في التصدي لتحديات العولمة، والمشاركة الطوعية في التنمية المستدامة فى المجتمعات المختلفة. كذلك أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية Organisation for Economic Co-operation and Development ،فى سنة ٢٠٠٠، دليلا للشركات متعددة الجنسيات متضمنا مجموعة من الإرشادات الإختيارية لتشجيع المساهمة الإيجابية فى تحقيق التنمية المستدامة فى الدول التى تعمل بها.(مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار،٢٠١١، ص: ١١).

وفي فبراير ٢٠٠١ تبنى إتحاد الصناعات المصرية مبادرة الميثاق العالمي للأمم المتحدة لتصبح مصرأول دولة عربية تستجيب لهذه المبادرة، كذلك تم إطلاق المبادرة القومية للمسؤولية الإجتماعية للشركات المصرية، في مارس ٢٠٠٨، والتي تستهدف تشجيع الشركات الوطنية على الإلتزام بمبادئ الميثاق العالمي للأمم المتحدة. وفى هذا الصدد أشارالتقريرالسنوي للميثاق العالمي للأمم المتحدة إلى زيادة عدد الشركات العاملة في مصر والتي إنضمت إلى مبادرة الميثاق العالمي للأمم المتحدة من ٥٥ شركة فى سنة ٢٠٠٤ إلى ٧٢ شركة فى سنة ٢٠١٤ (نهال المغربل، ياسمين فؤاد،٢٠٠٨ ، ص ص: ٢٤-٢٦، المركز المصرى لمسئولية الشركات ،٢٠١٤،).

وفى هذا الصدد تمثل المسؤولية الإجتماعية للشركات جوهر التنمية المستدامة، ولهذا شهدت الفترة الزمنية منذ بداية القرن الحالى،حتى الآن، تغيرات فى مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات من مجرد الإهتمام بالنواحى البيئية والخيرية إلى توفيرآليات فعالة لتحديد والتغلب على المشكلات المجتمعية من أجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة في المجتمعات التي تعمل بها سواء كانت محليا أوإقليمية أودولية. كما أعتبرت العديد من الشركات العالمية أن الوفاء بالمسؤولية الإجتماعية بمثابة جوهر التخطيط الإستراتيجى لتحقيق ميزة تنافسية لها. (Kang, K., et al.,2010,PP.73; Inoue,Y.,and Lee,S.,2011,PP. 800; Dawkins,C., and Ngunjiri, W.,F.,2008,PP.1-10; Luethge,D.,and Han,G.,H.,2012,P. 389; Skouloudis, A.,et

al, 2010,P.427). ولكى تستطيع الإدارة العليا للشركات زيادة مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة،من خلال تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية لها، ينبغيى عليها أن تعمل على أساس مجموعة من المبادئ وهى:-

١. القابلية للمساءلة. ويقصد بذلك أن تكون الشركات مسئولة عن تأثيراتها على المجتمع والبيئة من قبل السلطات القانونية والمجتمع ككل.
٢. الشفافية. ويقصد بذلك أن تلتزم الشركات بالشفافية فى قراراتها وأنشطتها التى لها تأثير على المجتمع والبيئة، وذلك من خلال الإفصاح على نحو واضح ودقيق وتام عن عملياتها وأنشتطها المختلفة.
٣. السلوك الأخلاقى. ويقصد بذلك أن يؤسس سلوك الإدارة العليا للشركات على أخلاقيات الأمانة والعادلة والتكامل مع الأفراد والبيئة المحيطة بها والإلتزام بمنع حدوث أى تضارب فى المصالح بين الأطراف المهتمة بها ، وإنشاء آليات لمراقبة السلوك الأخلاقى للشركة ، أو مايعرف بآليات حوكمة الشركات.
٤. إحترام مصالح الأطراف المهتمة بالشركات. ويقصد بذلك أن تأخذ الإدارة العليا للشركات فى إعتبارها مصالح الأطراف المهتمة بها عند ممارسة الأنشطة والعمليات المختلفة لها.
٥. إحترام سيادة القانونين. ويقصد بذلك إلتزام الإدارة العليا للشركات بكافة القوانين والقواعد المطبقة فى المجتمع عند ممارسة الأنشطة والعمليات المختلفة لها.
٦. إحترام المعايير الدولية للسلوك الأخلاقى.ويقصد بذلك إلتزام الإدارة العليا للشركات بالحد الأدنى من حماية المجتمع والبيئة.
٧. إحترام حقوق الإنسان. ويقصد بذلك أن تحترم الإدارة العليا للشركات وتعزز الحقوق المتضمنة فى الميثاق الدولى لحماية حقوق الإنسان.

(مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار،٢٠١١، ص ص: ٤-٥)

ولهذا تزايد إهتمام الأطراف المهتمة بالشركات، منذ بداية العقد الأول من القرن الحالى، بالمعلومات المفصح عنها من قبل الإدارة العليا لها تجاه أربعة محاور رئيسية وهى الإنجازات الإجتماعية والإنجازات الإقتصادية والإنجازات البيئية لها ونظام حوكمة الشركات، أو مايعرف بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات . (Jones, A., and Jonas, G.,2011, PP.66; Gurvitsh ,N.,and Sidorova ,I.,2012, P.27). مما دعى مركز المديرين المصري، والمركز المصري للمسؤولية الإجتماعية للشركات ومؤسسة "ستاندارد أند بورز" وشركة كريسيل Crisil،بالتعاون مع البورصة المصرية، بإعداد المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات Corporate Social Responsibility Index. حيث يعتبر هذا المؤشر، والذي تم تدشينه في ٢٢ مارس ٢٠١٠، الأول من نوعه في المنطقة العربية والثاني علي مستوي العالم،حيث تم تدشين المؤشر الأول في الهند في يناير٢٠٠٨. وتقوم إدارة البورصة المصرية بإصدار المؤشر المصري للمسؤولية الإجتماعية للشركات سنويا منذ سنة ٢٠٠٨ حتى الآن.

(مركز المديرين المصري http://www.eiod.org: المركز المصري للمسؤولية الإجتماعية للشركات http://www.ecrc.org.eg).

و يتمثل الهدف العام لإنشاء المؤشر المصري للمسؤولية الإجتماعية للشركات فى قياس كمية المعلومات المفصح عنها إختياريا من قبل الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية والمتعلقة بممارسات المسؤولية الإجتماعية لها، حتى يتسنى إختيار وترتيب أفضل ثلاثين شركة من حيث مستوى الإفصاح عن ممارسات المسؤولية الإجتماعية لها. وتقوم إدارة البورصة المصرية بتقييم وترتيب الشركات المدرجة بالمؤشر من خلال تنفيذ مرحلتين متتالتين وهما:-

المرحلة الأولى :- والتى تتضمن تقييم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بهدف إدراجها بمؤشر المسؤولية الإجتماعية،على أساس كمية المعلومات المالية وغيرالمالية والمفصح عنها إختياريا بإستخدام وسائل الافصاح المختلفة،التقاريرالسنوية والمواقع الإلكترونية للشركات أوالتقاريرالمرسلة إلى إدارة البورصة المصرية، في المجالات الرئيسية التالية:

١. معلومات عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين. مثل الإفصاح عن عدد الأسهم العادية المصدرة .
٢. معلومات مالية وتشغيلية. مثل السياسات المحاسبية للشركة والمستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة.
٣. معلومات عن مجلس الإدارة والإدارة العليا. مثل عدد أعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة له.
٤. معلومات عن حوكمة الشركات ومعالجة الفساد. مثل السياسات والإجراءات الخاصة بوجود نظام للبلاغات داخل الشركة .
٥. معلومات عن أخلاقيات العمل والمسؤولية الإجتماعية. مثل نشر تقاريرالمسؤولية الإجتماعية للشركات.
٦. معلومات عن الحماية البيئية. مثل إنبعاث الغازات ووضع أهداف محددة لخفضها.
٧. معلومات عن حقوق العاملين. مثل برامج التطويرالوظيفي ومعلومات عن السياسات والقواعد المتعلقة بالرعاية الصحية.
٨. معلومات عن المجتمع. مثل المشاركة المجتمعية فيما يتعلق بمبادرات القطاعين العام والخاص نحو تنمية المجتمع المحلي.
٩. معلومات عن العملاء والمنتج. مثل الإعلان والترويج ووضع آليات لمعالجة شكاوي ومقترحات العملاء... إلى غير ذلك من السياسات التسويقية للشركة.

أما المرحلة الثانية :- فتتضمن التحقق من وتقييم الممارسات الفعلية للشركات عن المعلومات المفصح عنها إختياريا، والتى تم تجميعها فى المرحلة الأولى، وذلك بالإعتماد على الأخبار المتاحة بوسائل الإعلام المختلفة الموثوق بها وتقارير المسؤولية الإجتماعية للشركات والإتصال بالجهات الحكومية وغيرالحكومية... إلى غير ذلك من طرق التحقق الاخرى. (http://www.egx.com.eg).

ومن ثم كان لتزايد إنتشار وتطور مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات ، خلال العقود الخمس السابقة ،وظهور الإفصاح والشفافية، كأحد مبادىء وفاء الإدارة العليا للشركات بمسؤولياتها الإجتماعية ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة ، العديد من الإنعكاسات على مهنة المحاسبة والمراجعة، بصفة عامة، وعملية التقرير المالى بصفة خاصة. ولهذا أصبح موضوع التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات أحد المجالات البحثية الهامة للدراسات المحاسبية (Fifka M.,S.,2013,PP. 2 .، حيث شهدت ،العقود الخمس السابقة، تطورمفهوم وأبعادالمسؤولية الإجتماعية للشركات من مجرد قصور المسؤولية الإجتماعية للشركات على تقديم المساهمات الخيرية فقط إلى قيام الإدارة العليا لها بتنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية، ليتسع نطاق المسؤولية الإجتماعية للشركات،مع بداية الألفية الثالثة، ليتضمن المساهمة فى تحقيق التنمية المستدامة. كما شهدت نفس الفترة الزمنية أيضا تطورا موازيا فى المحتوى الإعلامى للتقارير المالية المنشورة،حيث تطور شكل التقرير المالى للشركات من قيام الإدارة العليا لها باعداد التقارير المالية التقليدية فقط إلى تطوير وتوسيع نطاق الإفصاح ليتضمن معلومات،مالية وغير مالية،عن الأداء الاقتصادى والبيئى والإجتماعى وحوكمة الشركات، أومايعرف بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات،وذلك بهدف توفير المعلومات الكافية والملائمة لتقييم مدى مساهمة الشركات فى تحقيق التنمية المستدامة من قبل الأطراف المهتمة بها. ولكن مازال حتى الآن تبنى الشركات تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية المختلفة ومن ثم التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها،ومايترتب عليه من تكاليف، يتم بصورة إختياريه من قبل الإدارة العليا لها. وعلى ضوء ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث فى دراسة وتحليل محددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

٢/١ هدف البحث.

ومن ثم يمكن التعبير عن هدف البحث فى صورة التساؤل البحثى التالى :

ماهي محددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها ، ومن ثم إدراجها بالمؤشر المصرى للمسؤولية الاجتماعية ؟. وللحصول على إجابة ميدانية للتساؤل السابق ، ومن ثم تحقيق هدف البحث ، قام الباحث بما يلي:

١. الإعتماد على مفهوم نظرية الأطراف المهتمة بالشركات Stakeholders Theory لتصميم إطار مقترح لمحددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها ومن ثم إدراجها بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية، دون غيرها من الشركات الأخرى المقيدة بالبورصة المصرية.
٢. الإختبار الميدانى للإطار المقترح على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٣/١ منهج البحث.

إعتمد الباحث على الدمج بين المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى كمنهجية علمية لتحقيق هدف البحث. حيث قام الباحث بتحليل الدراسات المحاسبية السابقة المرتبطة بموضوع محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات ، بهدف تحديد أوجه القصور فى هذه الدراسات وإستنباط إطار مقترح لمحددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، ثم تحقيق الإختبار الميدانى للإطار المقترح على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتى تتضمن كل من الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية والشركات المدرجة بمؤشر البورصة المصرية EGX 50. بالإضافة إلي إستخدام مجموعة البرامج الإحصائية الجاهزة SPSS والإعتماد على أربعة أساليب إحصائية لإتمام الإختبارات الميدانية لفروض البحث وهى إسلوب الإنحدار المتعدد وإسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد One-way ANOVA وتحليل بيرسون Pearson Correlation وبعض الإختبارات الوصفية Descriptive Statistics

٤/١ أهمية البحث.

تستمد أهمية البحث من جانبين رئيسيين وهما:-

الجانب الأول: يتعلق بالأهمية العلمية للبحث، حيث تم إختيار موضوع التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات كمجال للبحث لمعالجة بعض أوجه القصور فى الدراسات المحاسبية السابقة المرتبطة بمحددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والتى من بينها على سبيل المثال :-

١. ركزت معظم الدراسات المحاسبية السابقة على دراسة محورواحد فقط من محاور عملية إتخاذ الإدارة العليا للشركات للقرار الخاص بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها، إما دراسة محددات أو دراسة حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية. وعلى مستوى المحور الواحد حاولت هذه الدراسات توفير دليل ميدانى للعلاقة بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها وبعد واحد فقط ،مثل حجم الشركة، من أبعاد المحور محل إهتمام الدراسة ،مثل محددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات. وذلك على الرغم من تأكيد بعض الدراسات المحاسبية السابقة على أن دراسة حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات يجب أن يكون مشروط بالعديد من العوامل مثل حجم الشركة وطبيعة الصناعة التى تنمتى إليها... إلى غير ذلك من العوامل الحاكمة لإتخاذ الإدارة العليا للشركات لقرار التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.ومن ثم لم تتناول معظم الدراسات المحاسبية السابقة محاولة الدمج بين كل من محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات فى دراسة واحدة. ولهذا يمثل البحث إمتدادا للدراسات المحاسبية السابقة وذلك من خلال تصميم إطار مقترح لدراسة محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات وتحقيق الإختبار الميدانى للإطار المقترح.

٢. إعتمدت معظم الدراسات المحاسبية السابقة على محاولات توفير دليل ميدانى للعلاقة بين الأداء المالى للشركات،سواء قصيرأو طويل الأجل،كبعد إقتصادى لحوافز الإدارة العليا للتقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات دون الإهتمام بالحوافز السلوكية لها. ولهذا يمثل هذا البحث إمتدادا للدراسات المحاسبية السابقة من خلال تصميم إطار مقترح لدراسة الحوافز السلوكية والإقتصادية لقيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وتحقيق الإختبار الميدانى للإطار المقترح.

٣. على الرغم من وجود إتساق فى نتائج الدراسات المحاسبية السابقة من حيث طبيعة محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات، إلا أن معظم هذه الدراسات إعتمدت على تقديم دليل ميدانى للعلاقة بين محدد أو أكثر من محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات والمعلومات المفصح عنها إختياريا،مثل المعلومات البيئية، والتى تمثل أحد أبعاد المسؤولية الإجتماعية. ومن ثم لم تتناول معظم هذه الدراسات محاولة تقديم دليل ميدانى للعلاقة بين محدد أو أكثر من محددات إتخاذ الإدارة العليا للشركات للقرار الخاص بالتقريرعن الأبعاد الأربعة للمسؤولية الإجتماعية معا ،البعد الإقتصادى والبعد الإجتماعى والبعد البيئى ونظام حوكمة الشركات. ولهذا يمثل هذا البحث إمتدادا للدراسات المحاسبية السابقة من خلال تقديم دليل ميدانى لمحددات إتخاذ الإدارة العليا للشركات للقرارالخاص بالتقريرعن الأبعاد الأربعة للمسؤولية الإجتماعية لها، ومن ثم إدراجها بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، دون غيرها من الشركات الأخرى المقيدة بالبورصة المصرية.

٤. إعتمدت معظم الدراسات المحاسبية السابقة لمحددات أو حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات على تحديد العلاقة بين محددات أوحوافز الشركات محل إهتمام كل دراسة والمعلومات المفصح عنها تجاه البرامج والخطط المجتمعية لها، دون التمييز عن مدى الإنجازات الفعلية لأهداف تلك البرامج والخطط المجتمعية من عدمه. وعلى العكس من ذلك يمثل هذا البحث إمتدادا للدراسات المحاسبية السابقة من خلال دراسة محددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك بالإعتماد على الشركات المدرجة بالمؤشرالمصري للمسؤولية الاجتماعية، والتى تتميز بمتابعة مستوى الإنجازات الفعلية للبرامج والخطط المجتمعية لها،من قبل الإدرة المختصة بإصدار المؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية بالبورصة المصرية

أما الجانب الثانى: فيتعلق بالأهمية العملية لإختيار موضوع التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات كمجال للبحث، حيث أن توفير دليل ميدانى لأبعاد ونوعية محددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات من شأنه مساعدة متخذى القرارات فى مصر فى إتخاذ القرارات أو التشريعات أو القواعد التنظيمية ،مثل تخفيض معدل الفائدة على الإقتراض من البنوك، والتى من شأنها تحفيز الشركات على تبنى الخطط والإستراتيجيات المختلفة للوفاء بالمسؤولية الإجتماعية لها مما ينعكس بأثره الإيجابى على الأداء المالى للشركات والأسواق المالية والإقتصاد القومى ككل.

٥/١ حدود البحث.

يتمثل الهدف من الدراسة الميدانية للبحث فى توفير دليل ميدانى تجاه أبعاد ونوعية محددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها، ومن ثم إدراجها بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية،وذلك فى ظل حدود البحث التالية:-

١. تطبيق الإطار المقترح لدراسة محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتى تتضمن كل من الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية والشركات المدرجة بمؤشر البورصة المصرية EGX 50، دون غيرها من الشركات الأخرى العاملة فى مصر.
٢. يتمثل الهدف العام لإنشاء المؤشر المصري للمسؤولية الإجتماعية للشركات فى إختيار وترتيب أفضل ثلاثين شركة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من حيث مستوى الإفصاح عن ممارسات المسؤولية الإجتماعية لها. ومن ثم تم الإعتماد على المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية كمقياس Benchmark لنطاق المعلومات المفصح عنها إختياريا،من قبل الإدراة العليا للشركات المدرجة به، تجاه ممارسات المسؤولية الإجتماعية لها. ولذلك لم تتعرض الدراسة الميداينة للبحث عن كيفية التعرف على طبيعة أوكمية المعلومات المفصح عنها إختياريا تجاه ممارسات المسؤولية الإجتماعية للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية للبحث.

٦/١ تنظيم البحث.

لتحقيق هدف البحث سيتم تنظيم الجزء المتبقى من البحث على النحو التالى: يتناول القسم الثاني عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بمحددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات. بينما يتضمن القسم الثالث عرض وتحليل تطورمفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات، وإنعكاسات هذا التطورعلى مهنة المحاسبة بصفة عامة وعملية التقرير المالى financial reporting process للشركات بصفة خاصة، ثم يلى ذلك عرض الإطار المقترح لمحددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات، والذى سيتم الإعتماد عليه فى إشتقاق وصياغة فروض الدراسة الميدانية للبحث فى الجزء الأخير لهذا القسم. أما القسم الرابع فيتضمن عرض كيفية تصميم وتنفيذ الدراسة الميدانية للبحث من حيث تحديد وقياس متغيرات ونموذج البحث وعينة وأدوات ووسائل البحث والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحقيق الإختبار الميدانى لفروض البحث، كما يتناول هذا القسم عرض وتحليل النتائج الإحصائية لفروض البحث. وأخيرا يتناول القسم الخامس عرض نتائج وتوصيات البحث.

٢ الدراسات السابقة

تناولت أدبيات الفكر المحاسبى دراسة موضوع التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات على ثلاث محاور، حيث يتناول المحور الأول دراسة طبيعة ونطاق وآليات الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، بينما يتعلق المحور الثانى بدراسة محددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، أما المحور الثالث فيتمثل فى دراسة حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية

للشركات.وإتساقا مع هدف البحث يتناول هذا الجزء عرض وتحليل الدراسات المحاسبية السابقة المرتبطة بدراسة محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

١/٢ دراسات حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

يتوافر بأدبيات الفكر المحاسبى ثلاث أطر نظرية لتفسير محددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات بإصدار تقرير المسؤولية الإجتماعية[١] لها وهى :-

١. النظرية الشريعية Legitimacy theory. والتى تؤسس على فكرة وجود عقد إجتماعى بين الشركات و المجتمع ، ومن ثم حتى يمكن للشركات أن تستمر فى ممارسة أنشطتها فى المستقبل،يجب أن يدرك المجتمع هذه الشرعية.ولهذا يمثل تقرير المسؤولية الإجتماعية أحد الآليات التى يمكن أن يدرك من خلالها المجتمع هذه الشرعية.
٢. نظرية الأطراف المهتمة بالشركة Stakeholders theory. والتى تؤسس على أن قدرة الشركة على الإستمرارفى المستقبل يكون مرهونا بقدرتها على تحقيق التوازن بين دوال المنافع الذاتية المتعارضة للأطراف المهتمة بها. كما أن هذه الأطراف تمتلك حقوق متساوية للحصول على معلومات عن أداء الشركة وكيفية تأثيرها على مصالحهم، وكذلك فإن لهذه الأطراف الحق فى مسائلة الشركة. ويمثل تقريرالمسؤولية الإجتماعية أحد الآليات التى تمكن الأطراف المهتمة بالشركات بالحصول على المعلومات الضرورية لتقييم الأداء وتفعيل نظم المسائلة من قبل الأطراف المهتمة بها.
٣. النظرية المؤسسية Institutional theory.والتى تؤسس على توفيرإطار لتفسير التفاعل بين الشركة والمؤسسات المحيطة بها، ومدى تأثير التوقعات المجتمعية على أنشطة وعمليات الشركات وكيفية دمج هذه التوقعات فى ثقافة وأنشطة وعمليات الشركات. ويمثل تقرير المسؤولية الإجتماعية أحد الآليات التى تمكن من تحقيق الإتصال الفعال بين الشركة والبيئة المؤسساتية المحيطة بها.

(Idowu,S.,O.,and Towler.,B.,A.,2004, P.421; Dawkins,C., and Ngunjiri, W.,F.,2008,PP. 288-291;Amran, A.,and Haniffa, R.,2011, PP.141-145)

ولقد إعتمدت معظم الدراسات المحاسبية الميدانية المرتبطة بتحديد وتحليل حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات على مدخل التحليل البعدى ex post content analysis لدراسة أثر قيام الإدارة العليا للشركات بالإفصاح إختياريا عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الإجتماعية على الأداء المالى لها. ولقد تناولت هذه الدراسات الفحص الميدانى لهذه العلاقة بإستخدام بعدين رئيسين للأداء المالى (Inoue,Y.,and Lee,S.,2011,P.793) وهما :-

---

١- يقصد الباحث بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات قيام الإدارة العليا للشركات إختياريا بالإفصاح عن المعلومات ، المالية وغير المالية ، والمرتبطة بأبعاد التنمية المستدامة ، البعد الإقتصادى و البعد الإجتماعى و البعد البيئى و حوكمة الشركات، فى صورة تقرير مستقل ضمن التقرير المالى السنوى لها أو كمعلومات إضافية ترفق بالتقارير المالية السنوية المنشورة أو بموقع الشركة على شبكة الإنترنت...أو من خلال إستخدام أى آلية أخرى من آليات الإفصاح.

البعد الأول :- الربحية قصيرة الأجل. حيث إعتمدت الدراسات المحاسبية لدراسة هذا البعد على الربط المباشر بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية و مجموعة من مقاييس الربحية قصيرة الأجل لها والمبينة على الأرقام المحاسبية، مثل العائد على الأصول وتكلفة التمويل، لقياس الأثر المالى للتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات على الربحية قصيرة الأجل لها. فعلى سبيل المثال أكدت مجموعة من الدراسات المحاسبية على توافر دليل ميدانى على وجودعلاقة إرتباط طردية جوهرية بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات وكل من العائد على الأصول المستثمرة بها و العائد على حقوق الملكية. كما قدمت مجموعة أخرى من الدراسات المحاسبية دليلا ميدانيا على إنخفاض تكلفة التمويل للشركات التى تقوم إختياريا بنشر معلومات عن المسؤولية الإجتماعية لها ، فى السنة التالية للسنة محل النشر، وذلك مقارنة بتكلفة التمويل لها فى السنة السابقة للسنة محل النشر. (Dawkins, C.,E.,2008, PP.3-4; Dhaliwal, D.,et al,2012,P.725; Ghoul, S., et al.,2011, PP.2400- 2401;Goss, A.,and Roberts,G.,2011,P.1795; Munasinghe,M.,and Kumara,D.,2013, P.371; .Choi, J.,et al, 2010,PP.291-292) كذلك أكدت مجموعة أخرى من الدراسات المحاسبية على قيام البنوك بتمويل الشركات المدرجة بمؤشرالمسؤولية الإجتماعية للشركات بشروط ميسرة مقارنة بالشركات غير المدرجة بمؤشر المسؤولية الإجتماعية. (Orlitzky et al. (2003); Margolis and Walsh (2003); Deloitte, CSR Europe, and EuroNext 2003)

(Goss,A., and Roberts ,G., S.,2011, PP.1793-1795)

وعلى النقيض من ذلك أكدت دراسة Lee,S.,and Park,S.,2010 على عدم وجود علاقة إرتباط بين قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى لها .(Dhaliwal,D.,S.,et. al.,2012, P.725)

البعد الثانى :- الربحية طويلة الأجل. حيث إعتمدت الدراسات المحاسبية لدراسة هذا البعد على الربط المباشر بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية و مجموعة من مقاييس الربحية طويلة الأجل لها والمبينة على ردود أفعال المتعاملين بالأسواق المالية مثل القيمة السوقية والعائد على أسهم الشركات. فعلى سبيل المثال قدمت مجموعة من الدراسات المحاسبية دليلا ميدانيا على وجود إنعاكاسات إيجابية للتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات على القيمة السوقية لها وتحسين السيولة فى الأسواق المالية.

(Krishnamurti,and Ševic,2005; Patel, et al,,2002; Hillman and Keim,2001; Orlitzky,et al.,2003; Park and Lee,2009; Kacperczy,2009; Lee and Park,2010; Guenster et al.,2010) .

(Lioui, A., and Sharma, Z., 2012, P.110)

وعلى النقيض من ذلك قدمت مجموعة أخرى من الدراسات دليلا ميدانيا على وجود علاقة إرتباط عكسية ،أو عدم وجود علاقة إرتباط ، بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والقيمة

السوقية لها. (Brammer et al. ,2006 ; Nelling and Webb,2009; Kang, K. et al.,2010; Crisóstomo , V., L., et al.2011).

(Ghoul,S.,E.,et al,2011,PP.2388-2389; Dragomir,V.,2010, PP.359-365)

وعلى الرغم من أن المسؤولية الإجتماعية للشركات تعتبر عامل جوهرى لنجاح الشركات، إلا أن الدراسات المحاسبية والتى تناولت الفحص الميدانى للعلاقة بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى لها، قدمت نتائج ميدانية غير حاسمة ومختلطة. وفى هذا الصدد قدمت دراسة Margolis and Walsh ,2003 المرجعية survey للدراسات المحاسبية الميدانية والتى تناولت العلاقة بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي لها، النتائج التالية:-

١. أكدت ٥٠% من الدراسات المحاسبية الميدانية السابقة على وجود علاقة إرتباط طردية جوهرية بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي لها.
٢. أكدت ٢٥% من الدراسات المحاسبية الميدانية السابقة على عدم وجود علاقة إرتباط بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي لها.
٣. أكدت ٥% من الدراسات المحاسبية الميدانية السابقة على وجود علاقة إرتباط عكسية جوهرية بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي لها.
٤. أكدت ٢٠% من الدراسات المحاسبية الميدانية السابقة على وجود نتائج متعارضة تجاه العلاقة بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالي لها.

(Aras,G.,et al ,2011,P.622)

كما قدمت دراسة Margolis, et al.,2009 ودراسة Peloza,J.,2009 نتائج مشابهه لنتائج دراسة كل من Margolis and Walsh سنة ٢٠٠٣. ولهذا أكدت دراسة Margolis, et al.,2009 على أهمية إقامة وتحليل العلاقات السببية بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية والاداء المالى لها. (Peloza ,J.,2009, PP.1519-5121;Vollono, R.,J.,2010, PP.13-16; Margolis, D., et al. 2009, PP.22-40)

وبناءا على ماسبق يمكن القول بوجود عدم إتساق بين النتائج الميدانية للدارسات المحاسبية التى تناولت الفحص الميدانى للعلاقة بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى لها. ولقد جاء هذا التعارض فى النتائج الميدانية لهذه الدراسات نتيجة تعرضها لثلاث أسباب منهجية وهى :

١. إعتماد الدراسات السابقة على إستخدام عينات من الشركات تنتمي إلى قطاعات إقتصادية مختلفة.
٢. إعتماد الدراسات السابقة على إستخدام مفهوم التحليل الأفقى فى جمع وتحليل البيانات الميدانية للشركات محل الدراسة فى كل منها.

٣. إعتماد الدراسات السابقة على نظريات مختلفة فى تأصيل وإشتقاق الفروض الخاصة بالإختبار الميدانى للعلاقة بين التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى لها.

(Brammer,S.,and Millington,A.,2008,P.1326; Inoue,Y., and Lee, S.,2011, P.791)

٢/٢ دراسات محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

من الممكن تبويب الدراسات المحاسبية التى تناولت الفحص الميدانى لمحددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات،حسب طبيعة المحددات محل إهتمام كل منها، إلى ثلاث مجموعات من الدراسات وهى :-

المجموعة الأولى : دراسات محددات خصائص الشركات. حيث إعتمدت هذه المجموعة من الدراسات على محاولة توفير دليل ميدانى للعلاقة بين حجم الشركة و طبيعة الصناعة التى تنمى اليها وعمر الشركة ... إلى غير ذلك من المحددات المتعلقة بخصائص الشركات وقيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها.حيث قدمت بعض الدراسات دليلا ميدانيا على وجود علاقة إرتباط عكسية جوهرية بين نطاق الإفصاح عن ممارسة الشركات للأنشطة والبرامج المجتمعية والرافعة المالية لها. كما قدمت مجموعة أخرى من الدراسات المحاسبية دليلا ميدانيا على وجود علاقة إرتباط طردية جوهرية بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات وكل من حجم أصول وربحية الشركة. (Hou ,J.,and Reber,H., B.,2011,PP.166–168; Hussainey ,K., et al, 2011,PP.6-8; Grosbois,D.,2012, PP.897-901; Luethge,D.,and Han, G., H., 2012, P.389; Frendy and Kusuma,W., I.,2011,PP.1-10; Bayoud, N., et al,2012,P.13; Htay, S.,et al, 2012, P.207-210; Muttakin,A.,and Siddiqui ,J.,2013, PP.207-210; Soliman, M., and Bahaa, M.,2012, PP.63-65; Gangi,F., and Trotta, C.,2013, PP.33-35; Abd Rahman ,N.,et al,2011, PP.181-185; Khemir, S.,and Baccouche, C., 2010,PP.119-125).

المجموعة الثانية: دراسات محددات البيئية الخارجية المحيطة بالشركات. حيث إعتمدت هذه المجموعة من الدراسات على محاولة توفير دليل ميدانى للعلاقة بين بلد المنشأ و البيئية الثقافية والإجتماعية... إلى غير ذلك من المحددات البيئية الخارجية المحيطة بالشركات وقيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. فعلى سبيل المثال قدمت بعض الدراسات دليلا ميدانيا على أن قيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها يختلف مابين الشركات العاملة فى بلدان الأسواق المالية الناشئة وبلدان الأسواق المالية المتقدمة. (Dawkins,C., and Ngunjiri,W.,2008, PP.1-8; Pistoni, A., and Songini, L.,2013,P.25).

المجموعة الثالثة: دراسات محددات البيئة الداخلية للشركات. حيث إعتمدت هذه المجموعة من الدراسات على محاولة توفير دليل ميدانى للعلاقة بين فاعلية آليات حوكمة الشركات،وحجم مجلس الإدارة ... إلى غير ذلك من المحددات البيئية الداخلية للشركات وقيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. فعلى سبيل المثال قدمت دراسة أحمد القاضى ، ٢٠١٠ دليلا ميدانيا على

أن طبيعة ملكية الشركات،خاصة أم حكومية، تمثل أحد المحددات الجوهرية التى تؤدى إلى وجود فروق جوهرية بين ممارسات الشركات المصرية للتقريرعن المسؤولية الإجتماعية (أحمد القاضى ، ٢٠١٠، ص ص : ٤٥-٤٦).كما قدمت دراسة Frendy and Kusuma,2011 دليلا ميدانيا على وجوذ علاقة إرتباط عكسية جوهرية بين نطاق الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية فى التقارير المالية السنوية للشركات وكل من مستوى تعقد عمليات الشركة ووجود مستثمر رئيسى فى الهيكل التمويلى لها. وكذلك قدمت دراسة Barnea and Rubin ,2010 دليلا ميدانيا على وجود علاقة إرتباط عكسية بين ترتيب الشركات فى مجال الإفصاح عن ممارسات المسؤولية الإجتماعية لها ونسبة الملكية الداخلية لها. (Frendy and Kusuma ,2011, PP.1-10). كما أكدت دراسة Said, R., et al,2009.,P.212 على وجود علاقة ارتباط جوهرية بين نطاق الافصاح عن المسؤولية الاجتماعية وكل من الملكية الحكومية ووجود لجان المراجعة بالشركات.

و بناء على ماسبق يمكن تلخيص النتائج العامة للدراسات المحاسبية السابقة ، المرتبطة بدراسة محددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات ، فيمايلى :-

١. عدم وجود إتساق بين نتائج الدراسات المحاسبية السابقة من حيث طبيعة حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات ونوعية العلاقة بينهما. وربما يرجع السبب فى ذلك إلى أن معظم ممارسات الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات لا تتضمن معلومات عن نفقات الشركات فيما يتعلق بالبرامج والأنشطة المجتمعية أو ربحيتها منها. ولذلك فأنه من الصعب أن نحدد، بصورة موثوق فيها،ما إذا كانت ممارسات الإدارة العليا للشركات تجاه مسؤولياتها الإجتماعية ومن ثم التقريرعنها، له أثار إيجابية أو سلبية على الأداء المالى لها أم لا؟. والأكثر صعوبة هو توفير دليل ميدانى على العلاقة المباشر بين إتخاذ الإدارة العليا للقرارات الخاصة بالإنفاق على برامج وأنشطة مجتمعية بعينها والحوافز الإقتصادية أو السلوكية لقيام الإدارة العليا للشركات بإتخاذ هذه القرارات.
٢. وجود إتساق فى نتائج الدراسات المحاسبية السابقة من حيث طبيعة محددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات. وعلى الرغم من ذلك إعتمدت معظم هذه الدراسات على محاولة تقديم دليل ميدانى للعلاقة بين محدد أو أكثر من المحددات وبعض المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات البيئية، والتى تمثل جزء من أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات.هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن الربط بين التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى لها يجب أن يكون مشروط بالعديد من العوامل مثل حجم الشركة وطبيعة الصناعة التى تنمتى إليها.

ومن ثم يعتبر هذا البحث إمتدادا للدراسات المحاسبية السابقة وذلك من خلال تقديم إطار لدراسة محددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات وتحقيق الإختبار الميدانى للإطار المقترح على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولتحقيق ذلك سيتناول الجزء التالى عرض وتحليل التطور فى مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات والإنعكاسات المهنية لهذا التطورعلى عملية التقرير المالى للشركات ، ثم يلى ذلك عرض الإطار المقترح لدراسة محددات

وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، والذى سيتم الإعتماد عليه فى إشتقاق وصياغة فروض الدراسة الميدانية للبحث.

٣ المسؤولية الإجتماعية للشركات: التطور والإنعكاسات المهنية.

شهدت الفترة الزمنية منذ بداية الخمسينيات من القرن السابق ،حتى الآن، تطور في رؤية ورسالة الشركات والأهداف التي تتبناها تجاه الأطراف المهتمة بها، وتأتى المسؤولية الإجتماعية فى مقدمة هذه الرؤا والرسائل والأهداف. ويتناول هذا الجزء من البحث عرض وتحليل تطور مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات، وإنعكاسات هذا التطورعلى مهنة المحاسبة بصفة عامة وعملية التقرير المالى للشركات بصفة خاصة.

١/٣ مفهوم المسؤولية الإجتماعية للشركات.

ترجع بداية ظهرمصطلح المسؤولية الإجتماعية إلى سنة ١٩٥٣فى كتاب Howard R Bowen's بعنوان المسؤولية الإجتماعية لرجال الأعمال، حيث إعتمدت الفكرة الرئيسية التى قدمها Bowen على أن الشركات تمتلك موارد وقدرات جوهرية وأن إتجاهات وقرارات الإدارة العليا لها تأثير قوى على رفاهية المجتمع بالعديد من الطرق المختلفة. كما وصف Bowen المسؤولية الإجتماعية على أنها " إلتزام رجال الأعمال بالسياسات التى تجعل قراراتهم أو نتائج أعمالهم تتفق مع الأهداف والقيم المجتمعية (Finch, N.,2005,P.5)". ومنذ ظهور كتاب Bowen سنة ١٩٥٣حتى الآن،ظهرت العديد من المحاولات،على المستوى الأكاديمى والمنظمات والجمعيات،الدولية والإقليمية والمحلية، لتحديد ماهية المسؤولية الإجتماعية للشركات. ولقد إعتمدت هذه المحاولات على تبنى ثلاث مداخل رئيسية لتعريف المسؤولية الإجتماعية للشركات وهى :-

المدخل الأول :- يعتمد هذا المدخل على تحديد إطار أو أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات للتوصل لمفهومها، ومن ثم ينظر الباحثين المنتمين لهذا المدخل إلى المسؤولية الإجتماعية للشركات على إعتبارها هيكل متعدد الأبعاد يتضمن جهود الإدارة العليا للشركات للوفاء بمسؤولياتها فى العديد من الجوانب الإقتصادية والقانونية والبيئية والأخلاقية. ويأتى فى مقدمة الباحثين المنتمين لهذا المدخل Ariche B. Carroll. حيث قدم Carroll سنة ١٩٩١ تعريفا للمسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها "مجموعة من المسؤوليات الإقتصادية والأخلاقية والقانونية والخيرية التى تتعهد بها الشركات لإقامة علاقات إيجابية مع الأطراف المهتمة بها، وذلك من خلال قيام الإدارة العليا لها بتخطيط وتنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية والتى تستهدف الوصول إلى نتائج إيجابية وملموسة للعلاقات الإجتماعية لها مع الأطراف المهتمة بها (Dawkins,C.,2008,P4)". ولقد أكد Carroll فى دراستة الثانية سنة١٩٩٩على أن المحاورالأربعة للمسؤولية الإجتماعية للشركات، القانونية و الأخلاقية والإقتصادية والخيرية، بمثابة إطار لها قابل للتطورعلى مر العقود الزمنية المتعاقبة (Font,X.,etal,2012,P.1545;Carroll,A.,1991,P.42). ولقد اتفق العديد من الباحثين مع تلك

المحاور الأربعة (Lee,S., and Park,S., 2010, P.18; Kang, K. et, al., 2010, P.73; Inoue,Y., and Lee, S., 2011, P. 791).

وعلى مستوى المنظمات والجمعيات ، قدمت لجنة الإتحادات الأوروبية Commission of the European Communities سنة ٢٠٠١ تعريفا للمسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها "مفهوم تقوم الشركات بمقتضاه بتضمين إعتبارات إجتماعية وبيئية في أعمالها وفي تفاعلها مع الأطراف المهتمة بها على نحو تطوعي. (Crisóstomo,V.,et al.,2011, P.296; Perrini,F.,2005,P.611) . كما أكد المجلس الإقتصادى والإجتماعى الهولندى ، والذى يعمل كهيئة إستشارية للحكومة الهولندية،على ضرورة قيام الإدارة العليا بدمج المسئولية الإجتماعية فى رسالة ورؤية واهداف الشركات ووضع الآليات التى من شأنها دمج برامج المسؤولية الإجتماعية فى أنشطة وعمليات الشركات اليومية مما يتيح نشر ثقافة المسؤولية الإجتماعية بين منظمات الاعمال. ومن ثم تصبح برامج المسؤولية الإجتماعية للشركات نوعا من الإستثمار الاجتماعى والذى يؤدى بدوره إلى تحسين كفاءة وفاعلية الأداء الاقتصادى للشركات ومن ثم الإقتصاد القومى ككل. (حسين عبد المطلب الاسرج ، ٢٠١١، ص ٣)

المدخل الثانى:- يعتمد هذا المدخل فى تعريف المسؤولية الإجتماعية للشركات على نظرية الأطراف المهتمة بالشركات، والتي تستند على أن الهدف الأساسي للإدارة العليا للشركات يتمثل في تعظيم دالة منافع حملة أسهم ،والموردين ... إلى غير ذلك من الأطراف المهتمة بالشركات. ولهذا ينظر إلى المسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها دالة لكيفية تعامل الإدارة العليا للشركات مع الأطراف المهتمة بها. ومن ثم يمكن تعريف المسؤولية الإجتماعية للشركات،طبقا لهذا المدخل،على أنها "الأنشطة والأفعال الإقتصادية والقانونية والأخلاقية، والإنسانية التى تقوم بها الإدارة العليا للشركات بهدف تحسين جودة العلاقات مع الأطراف المهتمة بها". (Ghoul,S.,et al.,2011,P.2388; Huseynov,F.,and Klamm,B.,2012,P.806).

المدخل الثالث:- يعتمد هذا المدخل فى تعريف المسؤولية الإجتماعية للشركات،على تبنى الشركات منظور التنمية المستدامة sustainability. وفى هذا الصدد عرف Anderson سنة ١٩٨٩ المسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها " تشغيل الشركات على أساس موثوق فيه ومستدام مع الأخذ فى الإعتبار إحترام القيم الأخلاقية والمجتمعية والبيئة (Finch, N.,2005, P.5). كماعرف مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة World Business Council for Sustainable Development،سنة ١٩٩٩، المسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها" الإلتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الإقتصادية المستدامة والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للعاملين وعائلاتهم بالإضافة إلى المجتمع ككل (Ghoul,S.,et al.,2011,P.2388). كما قدم البنك الدولى تعريفا للمسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها "إلتزام مؤسسات الأعمال بالمساهمة فى التنمية الإقتصادية المستدامة ، وذلك من خلال العمل مع العاملين وأسرهم والمجتمع الإقليمى والدولى، لتحسين مستوى معيشتهم على نحو يخدم بيئة الأعمال وتنمية المجتمع فى آن واحد (مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار،٢٠١١،

ص٦). كماعرفها معهد الأمم المتحدة لبحوث التنمية الإجتماعية المسؤولية على أنها "السلوك الأخلاقي لمنظمة ما تجاه المجتمع والتى تتضمن سلوك الإدارة المسؤول في تعاملها مع الأطراف المهتمة بها وليس المساهمين فقط" (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية ، ٢٠٠٤، ص ٤).

وبناءا على ماسبق يمكن القول بعدم وجود تعريف محدد ومتفق عليه للمسؤولية الإجتماعية للشركات، وربما يرجع ذلك إلى أن هذه المسؤولية بطبيعتها ليست جامدة وإنما تتفاعل وتتطور بتطور بئية الأعمال لكى تتسق وتتكامل مع المتغيرات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية دائمة التغير بالمجتمع. ومن ثم يمكن تعريف المسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها " الإلتزام الأخلاقى المستمر من قبل الإدارة العليا للشركات بدمج الخطط والبرامج المجتمعية فى الخطط الإستراتيجية لها ، بهدف تعظيم دالة المنافع الإقتصادية للأطراف المهتمة بها وتعزيز الركائز الرئيسية لتحقيق التنمية المستدامة فى المجتمع".

٢/٣ أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات.

ومما هو جدير بالذكر أن قيام الإدارة العليا للشركات للوفاء بمسؤولياتها المجتمعية والتقرير عنها فى مجتمع معين ،يعتمد إلى حدا ما،على ظهوروتطورثقافة المسؤولية الإجتماعية فى هذا المجتمع. ومن ثم يجب تتبع التطور التاريخى لأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات لكى نتفهم محددات وحوافزالإدارة العليا للشركات للوفاء بمسؤولياتها المجتمعية والتقرير عنها. وفى هذا الصدد يمكن تبويب التطورالتاريخي لأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات، خلال الفترة الزمنية منذ بداية الخمسينيات من القرن السابق حتى الآن، إلى خمسة مراحل متتالية كمايلى :-

أولا: المسؤولية الإجتماعية للشركات : منذ بداية الخمسينيات إلى بداية السبعينيات من القرن الماضى.

تركز إهتمام الإدارة العليا للشركات، في بداية الثورة الصناعية، فى تقديم سلع وخدمات وتعظيم الربحية الإقتصادية للملاك فقط . ولكن مع إنتشار الشركات العالمية عابرة القارات وتزايد حدة المنافسة بين الشركات وتباين دالة المنافع للأطراف المهتمة بها ، إتسع نطاق رؤية وتعددت أهداف الشركات وبدأ النظر إليها على أنها ليست كيانات إقتصادية فقط بل وإجتماعية أيضا. وفى هذا الصدد أكدت دراسة Frederick سنة ٢٠٠٦على أن المسؤولية الإجتماعية للشركات خلال فترة الخمسينيات كانت تغطى ثلاث أبعاد رئيسية وهى أن الإدارة العليا للشركات تعمل كأمناء للملاك، وتحقيق التوازن بين المطالب التنافسية على موارد الشركة ، وقبول العمل الخيري بإعتباره مظهر من مظاهر دعم الشركات لتحقيق الأداء المالى الجيد لها. ولهذا يمكن القول أن مصطلح المسؤولية الإجتماعية للشركات،خلال فترة الخمسينيات من القرن السابق، كان يعد مرادفا لمصطلح الأعمال الخيرية. ولكن مع بداية الستينيات شهدت الأدبيات المهتمة بموضوع المسؤولية الإجتماعية للشركات بداية حدوث تغيرات كبيرة فى مفهوم المسؤولية الإجتماعية وأهميته لقطاع الأعمال والمجتمع ككل. فعلى سبيل المثال أكد Joseph McGuire فى كتابه Society and Business ،سنة١٩٦٣،على ضرورة تحمل الشركات بعض المسؤوليات في المجتمع، والتي

تتجاوز الإلتزامات الإقتصادية والقانونية لها،كما أكد Keith Davis سنة ١٩٦٧على وجود علاقة تبادلية بين منظمات الأعمال والمجتمع. (Inoue,Y.,and Lee,S.,2011,P.792; Grosbois,D.,2012,P.897).

ثانيا: المسؤولية الإجتماعية للشركات : منذ بداية السبعينيات إلى نهاية الثمانيات من القرن الماضي.

قدم Carroll فى دراسته سنة١٩٧٩بعديين للمسؤولية الإجتماعية للشركات وهما:- البعد الأول:المسؤولية الأخلاقية والذى يقضى بقيام الإدارة العليا للشركات،إختياريا،بتقديم البرامج أوالأنشطة المجتمعية للوفاء بتوقعات المجتمع منها. أما البعد الثانى فيتمثل فى المسؤولية الخيرية والذى يقضى بقيام الإدارة العليا للشركات،إختياريا،بتقديم البرامج أوالأنشطة المجتمعية التى لاتدخل ضمن توقعات المجتمع منها. وعلى الرغم من وجود العديد من الدراسات التى تبنت وجه نظر Carroll لتحليل وتبويب أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات، فلقد أكدت النتائج الميدانية لهذه الدراسات على صعوبة الفصل بين البعدين السابقين للمسؤولية الإجتماعية للشركات وكذلك صعوبة تفعيلهما. ولهذا أكدCarroll،فى دراسته التالية،سنة ١٩٩٩،على أن بعدى المسؤولية الإجتماعية،الأخلاقى و الخيرى،تتعرض لمشاكل حتمية ومن ثم يجب البحث عن مداخل بديلة لتحليل وتبويب أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات. ومع بداية الثمانييات أكد Milton Friedman على ضرورة دمج قواعد الأسواق الحرة والقوانين والأعراف الأخلاقية بالمسؤولية الإجتماعية للشركات، وذلك من خلال تقديم إطار للتكامل بين بعض القضايا الإجتماعية وأنشطة وعمليات الشركات (Inoue,Y.,and Lee,S.,2011,P.792).كذلك أكد Thomas,M. Jones's سنة ١٩٨٠على ضرورة دمج قضايا المسؤولية الإجتماعية فى عملية إتخاذ القرارات المرتبطة بممارسة أنشطة وعمليات الشركة. وفى سنة ١٩٨١قدم الباحثان Preston and Post مصطلح المسؤولية العامة Public liability،والذى يقضى أن تكون للمسؤولية الإجتماعية للشركات دور فى تفعيل حوكمة الشركاتCorporate Governance. ولقد أختار الباحثان كلمة Public بدلا من Social للتأكيد على أهمية الجوانب العامة وليس الإجتماعية فقط، ومن ثم يجب على الإدارة العليا للشركات أن تأخذ فى إعتبارها إنعكاسات نتائج قراراتها والمتعلقة بممارسة أنشطة وعمليات الشركات على القضايا العامة للبيئة المحيطة بها. ومن ضمن المساهمات الرئيسية فى هذا العقد ظهوركتاب Freeman سنة ١٩٨٤"الإدارة الاستراتيجية : مدخل الأطراف المهتمة بالشركة"، والذى قدم به مفهوم إدارة مصالح الأطراف المهتمة بالشركات من خلال التكامل بين المسؤولية الإجتماعية للشركات والإعتبارات الأخلاقية والقيمية. ولهذا شهدت فترة الثمانيات زيادة المحاولات من جانب الباحثين للبحث عن كيفية تطوير مفهوم وتوسيع نطاق المسؤولية الإجتماعية للشركات وذلك من خلال دمج الأنشطة والعمليات الإدارية لها مع القضايا المجتمعية للبيئة المحيطة بها(Rosemarie,C.,et al,2011,PP.529-530).

ثالثا: المسؤولية الإجتماعية للشركات : منذ بداية التسعينيات حتى نهاية القرن السابق.

ومع بداية التسعينيات قام Carroll ، فى دراسة سنة ١٩٩١،بإعادة تبويب أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات إلى أربعة أبعاد،أومايعرف بهرم المسؤولية الإجتماعية للشركات وهى المسؤولية الإنسانية والمسؤولية الأخلاقية والمسؤوليات القانونية وأخيرا المسؤوليات الاقتصادية (Carroll, B., A., 1991,P.44).وفى هذا الصدد أكدت،دراسة مجموعة لندن سنة ١٩٩٤، على ضرورة تبويب ممارسات الشركات تجاه المسؤولية الإجتماعية لها إلى أربعة مستويات كمايلى :-

١. المستوى الأول"أساسيات العمل المؤسسي". ويقصد بذلك مجموعة الأعمال والأنشطة الأساسية التى تؤدها الشركات لتحقيق الهدف من إنشائها وتلبية إحتياجات المجتمع من السلع والخدمات المختلفة بتكلفة معقولة وبطريقة مقبولة أخلاقيا وإجتماعيا وبيئيا.
٢. المستوى الثانى"المبادرات الخيرية فى المجتمع".ويقصد بذلك مجموعة الأعمال والأنشطة التى تقوم بها الشركات من أجل تدعيم نجاها بشكل مباشر وذلك من خلال الشراكة مع الجمعيات والمنظمات الخيرية الموجودة فى المجتمع.
٣. المستوى الثالث"الاستثمار فى المجتمع". ويقصد بذلك قيام الشركات بعمل إستراتيجيات طويلة الأجل مع المجتمع المدنى، بحيث تتضمن مجموعة محددة من القضايا الإجتماعية التى تختارها من أجل حماية مصالحها على المدى البعيد وتحسين سمعتها.
٤. المستوى الرابع"العطاء الاجتماعي". ويقصد بذلك قيام الشركات بالمساهمة بشكل موسع فى مشروعات وأنشطة تنموية تطوعية تخدم المجتمع وتلبى إحتياجات المواطنين. (مركز المعلومات ودعم إتخاذ القرار،٢٠١١، ص ص: ٧-٦)

وفى سنة ١٩٩٨ قام Carroll باعادة تبويب أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات لتتضمن أربعة أبعاد وهى البعد الإقتصادي والبعد القانوني والبعد الأخلاقى والبعد الخيرى. حيث تبدأ المسؤولية الإجتماعية بسعى الإدارة العليا للشركات بتحقيق الربحية الاقتصادية لها ومن ثم ضمان إستمرارها فى المستقبل وهو مايمثل البعد الإقتصادى للمسؤولية الإجتماعية للشركات .أما البعد القانونى للمسؤولية الإجتماعية للشركات فيتمثل فى إلتزام الإدارة العليا للشركات بالقوانين والتشريعات لحماية مصالح الأطراف المهتمة بها. بينما يرتكز البعد الخيرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات على تحسين معيشة الأطراف المهتمة بالشركات من خلال تقديم الخطط والبرامج الإختيارية للأطراف المهتمة بها . وأخيرا يأتى البعد الأخلاقى للمسؤولية الإجتماعية للشركات ليتمثل فى الإعتماد على مجموعة من المبادىء الأخلاقية لرسم السياسات والخطط التى لاتركز على ما تقدمه الإدارة العليا للشركات للأطراف المهتمة بها ، ولكن تركزعلى مايجب أن تقدمه للأطراف المهتمة بها.

(Rosamaria,C.,et al, 2011,PP.530-536)

ر ابعا: المسؤولية الإجتماعية للشركات: منذ بداية القرن الحالى حتى الآن .

ومع بداية القرن الحالى تزايد إنتشار مفهوم التنمية المستدامة، ومنذ ذلك الوقت حتى الآن، تباينت الأراء والإتجاهات حول مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة على مستوى الشركات. فهل يعتبر مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة بديلا عن مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات؟ أم أن مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة يعتبر إمتدادا لمفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات؟ أم أن التنمية المستدامة تمثل جيل جديد من أبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات؟. وفى هذا الصدد يمكن القول بأن مفهوم التنمية المستدامة يركز على ثلاثة أبعاد رئيسية وهى التنمية الإقتصادية وحماية البيئية والتماسك الإجتماعى،بينما تتمثل المسؤولية الإجتماعية فى أنشطة وعمليات الشركات التى تساهم فى تحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية والحماية البيئية المستدامة(Jenkins,H.,andYakovleva, N.,2006,PP.271-272). ومن ثم فإن المسؤولية الإجتماعية للشركات تمثل أحد محاور أو أبعاد التنمية المستدامة كما بالشكل التالى :-

شكل رقم (١): يوضح العلاقة بين مفهوم التنمية المستدامة والمسؤولية الإجتماعية للشركات
(Finch,N.,2005,P.7)

يتضح من الشكل السابق رقم (١) أن نقطة البدء لتحقيق الشركة الإستدامة الإقتصادية Sustainability،تتمثل فى تحقيق الإكتفاء المالى ذاتيا Financially self-sufficient ، وبمجرد أن يتم ذلك تتجه الشركات إلى تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية.ويتطلب تحقيق ماسبق توفيرنظام فعال لحوكمة الشركات Corporate governance وأن تتم ممارسات أنشطة وعمليات الشركات بالأخذ فى الإعتبار الأثار البيئية والاجتماعية لها وكذلك وجود مراقبة ذاتية من قبل مجالس إدارات الشركات لكى يتوافق أداء الشركات مع توقعات المجتمع والقيم الأخلاقية عندئذن تكون الشركة قد حققت الاستدامة الإقتصادية (Finch,N.,2005,PP.5-7).

ولهذا شهدت بداية القرن الحالى تغيرات فى مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات من مجرد الإهتمام بالنواحى البيئية والخيرية إلى توفيرآليات فعالة لتحديد والتغلب على المشكلات المجتمعية من أجل تحقيق أهداف التنمية المستدامة في المجتمعات التي تعمل بها سواء كانت محليا أو إقليمية أوعالمية، ومن ثم يمكن النظر إلى المسؤولية الإجتماعية للشركات على أنها جوهر تحقيق التنمية المستدامة. ولكى تستطيع الإدارة العليا للشركات زيادة مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة،من خلال تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية لها، ينبغيى عليها أن تعمل على أساس مجموعة من المبادئ وهى:

١. القابلية للمساءلة.ويقصد بذلك أن تكون الشركات مسئولة عن تأثيراتهاعلى المجتمع والبيئة من قبل السلطات القانونية والمجتمع ككل.
٢. الشفافية.ويقصد بذلك أن تلتزم الشركات بالشفافية فى قراراتها وأنشطتها التى لها تأثيرعلى المجتمع والبيئة، وذلك من خلال الإفصاح على نحو واضح ودقيق وبدرجة معقولة عن عملياتها وأنشطتها المختلفة.
٣. السلوك الإخلاقى.ويقصد بذلك أن يبنى سلوك الإدارة العليا للشركات على أخلاقيات الأمانة والعادلة والتكامل مع الأفراد والبيئة المحيطة بها والإلتزام بمنع حدوث أى تضارب فى المصالح بين الأطراف المهتمة بها وكذلك إنشاء آليات لمراقبة السلوك الأخلاقى للشركات أو مايعرف بآليات حوكمة الشركات.
٤. إحترام مصالح الأطراف المهتمة بالشركات.ويقصد بذلك أن تأخذ الإدارة العليا للشركات فى إعتبارها مصالح الأطراف المهتمة بها عند ممارسة الأنشطة والعمليات المختلفة لها.
٥. إحترام سيادة القانونين.ويقصد بذلك إلتزام الإدارة العليا للشركات بكافة القوانين والقواعد المطبقة فى المجتمع عند ممارسة الأنشطة والعمليات المختلفة لها.
٦. إحترام المعاييرالدولية للسلوك الأخلاقى.ويقصد بذلك إلتزام الإدارة العليا للشركات بالحد الأدنى من حماية المجتمع والبيئة.
٧. إحترام حقوق الإنسان.ويقصد بذلك أن تحترم الإدارة العليا للشركات وتعززالحقوق المتضمنة فى الميثاق الدولى لحماية حقوق الإنسان.

(مركزالمعلومات ودعم إتخاذ القرار،٢٠١١، ص ص: ٤-٥)

٣/٣ التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات: دورمهنة المحاسبة

ومن ثم كان لتزايد إنتشاروتطور مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات،خلال العقود الخمس السابقة، وظهورالإفصاح والشفافية،كأحد مبادىء وفاء الإدارة العليا للشركات بمسؤولياتها الإجتماعية ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة، العديد من الإنعكاسات على ممارسة مهنة المحاسبة بصفة عامة وعملية التقريرالمالى بصفة خاصة. ولهذا أصبح موضوع التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات أحد المجالات البحثية الهامة للدراسات المحاسبية، حيث شهدت أدبيات المحاسبة،خلال العقود الخمس السابقة،تطورفى الدراسات المحاسبية الميدانية للتقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات جنبا إلى جنب مع التطورفى التقاريرالمالية المنشورة الشركات

(Fifka,M.,S.,2013,P.2). ويوضح الشكل التالى التطور فى محتوى المعلومات المحاسبية المفصح عنها فى التقرير المالية المنشورة للشركات منذ بداية الستينيات من القرن السابق حتى الآن والتطورات المحتملة لها فى العشرينيات من هذا القرن والسنوات المستقبلية لها.

شكل (٢) : يوضح تطور محتوى المعلومات المفصح عنها فى التقريرالمالية المنشورة للشركات منذ بداية الستينيات من القرن السابق حتى الآن والتطور المتوقع لها فى السنوات المستقبلية نقلا عن دراسة Lusher,A., .,2012,P.14

يتضح من الشكل السابق رقم (٢) وجود أربعة مراحل متتالية لتطور المحتوى الإعلامى للتقاريرالمالية المنشورة للشركات، منذ بداية الستينيات من القرن السابق حتى الآن والتطورالمتوقع لها فى السنوات المستقبلية،وذلك كمايلى :-

أولا:- الفترة الزمنية منذ بداية الستينيات إلى نهاية السبعينيات من القرن السابق.

يتضح من الشكل السابق رقم (٢) أن المعلومات المفصح عنها، فى بداية الستينيات من القرن السابق، كانت تتمثل فى الإفصاح عن أصول وإلتزامات وإيرادات ومصروفات الشركات والتدفقات النقدية والتى تعرض فى القوائم المالية التقليدية لها. ولكن مع بداية السبعينيات من القرن السابق، حدث نموا متزايدا فى حجم الشركات والتأثير البيئي والإجتماعي لها ، مما أدى إلى تأصيل وتطوير نظرية المشروع Enterprise theory والتي تتسم بتوجه أساسي نحو تقييم الأداء الإجتماعي للشركات، وتوجه ثانوي نحو تقييم الأداء الإقتصادي لها، من قبل الأطراف المهتمة بها(حامد أحمد صالح أبو سمرة ، ٢٠٠٩، ص٤٠-٤٤). ومن ثم كانت فترة السبعينيات بمثابة بداية الإهتمام من قبل القائمين على تنظيم مهنة المحاسبة والباحثين،فى بلدان العالم المختلفة، بالبحث عن كيفة قياس والإفصاح عن الأثار البيئية والأداء الإجتماعى للشركات مما ترتب عليه توسيع نطاق المعلومات، المالية وغير المالية، والمتعلقة بالأداء البيئى والمجتمعى والمفصح عنها

إختياريا من قبل الإدارة العليا للشركات فى كملحقات بالتقاريرالمالية التقليدية لها .(Fifka,M.,S.,2013, PP.2-3)

ثانيا:- الفترة الزمنية منذ بداية الثمانيات إلى نهاية التسعينيات من القرن السابق

ومع تزايد إهتمام الأطراف المهتمة بالشركات،فى بداية الثمانيات من القرن السابق، بتقويم سلوك وآليات الإدارة العليا للشركات فى معالجة القضايا البيئية والمجتمعية لها ،بدأت مهنة المحاسبة تدرك أهمية الإفصاح عن القضايا البيئية والإجتماعية فى التقريرالمالية السنوية المنشورة للشركات. ولهذا إتجهت العديد من الشركات للإفصاح عن الأنشطة البيئية والإجتماعية كجزء من التقريرالمالى السنوى لها أوكمعلومات إضافية فى التقاريرالمالية المنشورة لها. فعلى سبيل المثال أكدت الدراسة التى أعدتها مجلة US magazine Fortune لأكبر ٥٠٠ شركة عالمية، إرتفاع نسبة الشركات التى تبنت مفهوم المسؤولية الإجتماعية والتقريرعنها فى التقارير السنوية لها من ٥٠ % فى سنة ١٩٧٧ إلى ٩٠% فى سنة ١٩٩٠. ولهذا شهد عقد التسعينيات مجموعة من المحاولات من قبل الأطراف المهتمة بمهنة المحاسبة، المنظمات المهنية والباحثين فى مجال المحاسبة وشركات المحاسبة على حد السواء، لتطوير محتوى التقرير المالى بهدف توسيع نطاق المعلومات المفصح عنها من قبل الإدارة العليا للشركات تجاه الأداء البيئى والإجتماعى والإقتصادى لها.ومن ضمن هذه المحاولات بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard التى قدمها كل من Robert,S.K.,and David,P.,N, فى سنة ١٩٩٢، وتقريرالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فى سنة ١٩٩٤ بعنوان Improving Business Reporting – A Customer Focus،وتقريرمكتب Arthur Andersen فى سنة ٢٠٠٠ بعنوان :Cracking the Value Code How Successful Businesses are Creating Wealth in the New Economy (Finch,N.,2005,PP.11-12). وعلى الرغم من أن مفهوم وإطار المحاسبة الإجتماعية ظهر فى بداية السبيعينات إلا أنه إختفى مع بداية الثمانيات، حيث شهدت السنوات الأخيرة لعقد الثمانيات التغير من التقرير الإجتماعى social report إلى التقرير البيئى environmental reporting حيث أصبح التقرير البيئى بمثابة التقرير النمطى بين الشركات فى العديد من الدول المتقدمة.

(Dawkins,C.,andNgunjiri,W.,F.,2008,PP.288-291;Gurvitsh,N.,and Sidorova,I.,2012,P.27;Lusher,A.,L.,2012,PP.13;Fifka,M.,S.,2013,PP.2-3).

وبعد الفصل بين التقاريرالإجتماعية والتقرير البيئى للشركات، شهدت بداية التسعينيات دمج المعلومات غيرالمالية المفصح عنها تجاه الأداء البيئى والأداء المجتمعى للشركات معا فى تقرير واحد، ولقد أخذ هذا التقرير العديد من المسميات مثل تقرير الإستدامة Sustainability Report و تقريرالمسؤولية الإجتماعية للشركات Responsibility Report Social Corporate ، والتقرير ثلاثى الأبعاد triple bottom line reporting للشركات[٢]. ومنذ منتصف التسعينيات إتجهت العديد

٢- ظهر مدخل التقرير ثلاثى الابعاد triple bottom line approach ، والذى يتم اعداده طبقا لمفهوم الاستدامة، فى سنة ١٩٩٧. حيث ركز التقرير على فكرة أن الشركات لايجب أن تركز على إضافة قيمة إقتصادية فقط للاطراف المهتمة بها، بل يجب أن تضيف قيم مجتمعية و قيم بيئية أيضا (Finch, N.,2005, P.13).

من الشركات فى البلدان المتقدمة إلى تبنى إستراتيجيات التنمية المستدامة sustainable business strategies ،كما تزايد الإهتمام ، من قبل الأطراف المهتمة ببيئية الأعمال، بضرورة قيام الشركات بالافصاح عن دورها فى تحقيق التنمية المستدامة فى المجتمعات المختلفة.

(Ivan,R.,2009,P.108;Finch,N.,2005, .PP.11-13)

ثالثا:- الفترة الزمنية منذ بداية القرن الحالى حتى نهاية العقد الأول منه.

ومع بداية العقد الأول من هذا القرن تزايد إهتمام الأطراف المهتمة بالشركات بالمعلومات المفصح عنها من قبل الإدارة العليا لها تجاه أربعة محاور رئيسية وهى الإنجازات الإجتماعية والإنجازات الإقتصادية والإنجازات البيئية لها وحوكمة الشركات، أو مايعرف بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات (Jones,A.,and Jonas,G.,2011,P.69; Gurvitsh,N., and Sidorova,I.,2012, P.27) مماترتب عليه ظهور العديد من المحاولات من قبل الأطراف المهتمة بمهنة المحاسبة لتطوير عملية التقرير المالى، بهدف توسيع نطاق المعلومات المفصح عنها من قبل الإدارة العليا للشركات تجاه الأداء البيئى والإجتماعى والإقتصادى و الحوكمى لها، وذلك من خلال إصدار المعايير والإرشادات المحاسبية المتعلقة بقضية التنمية المستدامة والمرتبطة بإصدار ومراجعة تقريرالمسؤولية الإجتماعية للشركات. ومن هذه المحاولات التقريرالذى قدمه مكتب PricewaterhouseCoopers بعنوان The Value Reporting Revolution: Moving Beyond the Earnings Game (2001) and Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting (2002) ، والبيان الصادرعن فريق العمل المشترك بين المعهد الامريكى للمحاسبين ومعهد المحاسبين الكندى، فى نوفمبر ٢٠٠٣، والخاص بتوفير إطار لمعيار التأكيد الخاص بتقرير الاستدامة (AICPA, 2011) ، وكذلك إصدار مجلس معايير المراجعة ، فى سنة ٢٠٠٥، المعايير الدولية لإعداد تقرير التنمية المستدامة للشركات international standards for Corporate Sustainability Reporting و كذلك المعيار الدولى رقم ٣٠٠٠ International Standard for Assurance Engagements (ISAE) 3000 والذي يستخدم من قبل مكاتب المراجعة لمراجعة تقارير مسؤولية للشركات Corporate responsibility assurance engagements

.(Lusher ,A.,L.,2012,P.14; Finch,N.,2005,P.13)

ومع نهاية التسعينيات قام مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة ، أثناء المشاركة بالبرنامج البيئيى للأمم المتحدة ،سنة ١٩٩٧، بإطلاق منظمة إرشادات التقرير العالمى[٣]GRI، وذلك بهدف توفير مجموعة من الإرشادات الإختيارية للشركات للإعتماد عليها فى إعداد وإصدار تقرير

٣- منظمة إرشادات التقرير العالمى (GRI) هي منظمة غير هادفة للربح تضم آلاف الممثلين للشركات والمنظمات غير الحكومية والخبراء والوكالات الحكومية في أكثر من ٤٠ بلد بحيث تعمل على تطوير ونشر إرشادات اختيارية للشركات للاعتماد عليها لاعداد تقارير الاستدامة من أجل الوصول الى اقتصاد عالمى مستدام. ولقد تطورت إرشادات منظمة التقرير العالمى فى صورة ثلاثة أجيال أو إصدارات متتالية ، حيث أطلقت أولى إرشادات المنظمة فى يونيو سنة ٢٠٠٠ ، والتى تم تعديلها وظهور الإصدار الثانى لها فى أغسطس ٢٠٠٢ بمؤتمر القمة العالمى للتنمية المستدامة والذى عقد فى جوهانسبرج . ولقد تم تعديل إرشادات منظمة التقرير العالمى للمرة الثانية وإطلاق الإصدار الثالث لها ، والمعمول به منذ ذلك التاريخ حتى الآن ، فى المؤتمر العالمى للتنمية المستدامة والشفافية والمنعقد بامستردام فى أكتوبر ٢٠٠٦سنة... http://www.globalreporting.org.

الإستدامة ، بهدف توفير معلومات عن الأداء الإقتصادي و الإجتماعي و البيئي للاطراف المهتمة بها ، وذلك كخطوة مرحلية لبناء إطار مقبول قبولا عاما لتقرير الإستدامة Generally Reporting Sustainability Accepted.ويعتبر المعيار رقم (١) والخاص بالاطار المفاهيمى للمحاسبة المالية، والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB سنة ١٩٧٨، بمثابة المصدر الرئيسى لإعداد إرشادات التقرير العالمى GRI.

.(Ivan R.,2009,P.108; Jones ,A.,and Jonas,G.,2011, PP.68-70)

رابعا:- الفترة الزمنية منذ العقد الثانى من القرن الحالى والفترات التالية له.

ومع بداية العقد الثانى من الألفية الثالثة تزايد الإهتمام ،من قبل الأطراف المهتمة بالشركات، بالتقريرعن معلومات قضايا الاستدامة. مما ترتب عليه تزايد محاولات الأطراف المهتمة بمهنة المحاسبة ، بهدف توسيع نطاق المعلومات المفصح عنها إختياريا من قبل الإدارة العليا للشركات تجاه الأداء البيئى والإجتماعى والإقتصادى والحوكمى لها. فعلى سبيل المثال إنضم المعهد الامريكى للمحاسبين القانونين بأمريكا AICPA مع الإتحاد العالمى للمحاسبين القانونيين المعتمدين the global Association of Chartered Certified Accountants لدعم المنتدى العالمي للمحاسبة عن الإستدامة وتطوير نموذج متكامل ومقبول عالميا للتقرير المالى. كما قامت مكاتب المحاسبة العالمية، فى سنة ٢٠١١ ، بإنشاء إطار للمسؤولية الإجتماعية للإعتماد علية فى إصدار تقرير المسؤولية الإجتماعية للشركات، كذلك أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، فى سنة ٢٠١١، إطارا إرشاديا للمحاسبين لبيان دورالمهنة فى قضايا الاستدامة،كما إنضمت شركات المحاسبة العالمية، فى سنة ٢٠١٣، إلى إتحاد يضم عشرة أعضاء من بينهم شركات عالمية لتوفير الدعم المالى لتطوير إرشادات منظمة التقريرالعالمى GRI وإصدار الجيل الرابع منها. (Lusher,A.,L.,2012,P.14). ومن ثم فإن أحد المجالات البحثية للدراسات المحاسبية و المجهودات المهنية، فى السنوات المستقبلية ستتجه إلى البحث عن كيفية تحقيق التكامل أودمج المعلومات المالية وغير المالية فى إطار نموذج متكامل للتقرير المالى لتقييم أداء الشركات فيما يتعلق بأبعاد الإستدامة الأربعة وهى البعد الإقتصادى والبعد البيئى والبعد الإجتماعي وحوكمة الشركات. ومن ثم ستشهد السنوات المقبلة تغير فى شكل ومحتوى نموذج التقريرالمالى للشركات،من النموذج التقليدى للتقرير المالى ممثلا فى الميزانية و قائمة الدخل وحقوق الملاك والتدفقات النقدية، إلى نموذج متكامل للتقريرالمالى ليتضمن القياس الكمى والتقريرعن البعد الاقتصادى والبعد البيئى والبعد الإجتماعي وحوكمة الشركات (Lusher ,A.,L.,2012,P.13).

وبناء على ماسبق يمكن القول بأن الفترة الزمنية ،منذ بداية الستينيات من القرن السابق حتى الآن،شهدت تطور فى مفهوم وأبعاد المسؤولية الإجتماعية للشركات من مجرد قصور المسؤولية الإجتماعية للشركات على تقديم المساهمات الخيرية فقط إلى قيام الإدارة العليا لها بتنفيذ الخطط والبرامج التى تهدف إلى معالجة القضايا الإجتماعية فى البيئية المحيطة بها ليتسع نطاق المسؤولية للشركات،مع بداية الألفية الثالثة، ليتضمن مفهوم التنمية المستدامة بأبعاده الأربعة البيئية والإجتماعية والإقتصادية وحوكمة الشركات. كما شهدت نفس الفترة الزمنية تطورا موازيا فى

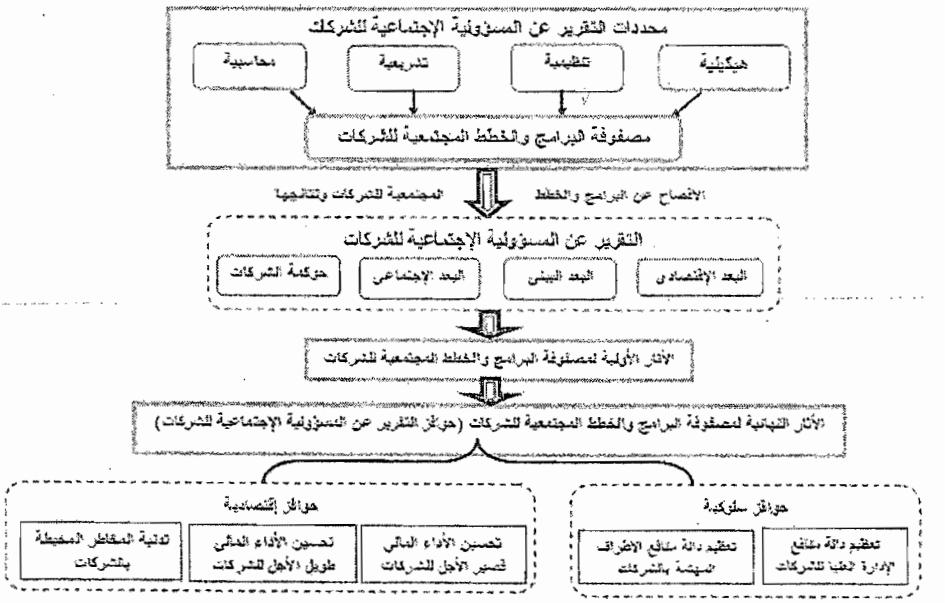
المحتوى الإعلامى للتقارير المالية المنشورة، حيث تطورشكل التقرير المالى للشركات من التقارير المالية التقليدية فقط إلى تطوير وتوسيع نطاق الإفصاح ليتضمن المعلومات ،المالية وغير المالية،عن الأداء الاقتصادى والبيئى والإجتماعى وحوكمة الشركات،أومايعرف بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات،لتقييم مدى مساهمة الشركات فى تحقيق التنمية المستدامة من قبل الاطراف المهتمة بها. ولكن مازال حتى الآن إعداد التقريرعن المسؤولية الإجتماعية يتم بصورة إختياريه من قبل الإدارة العليا للشركات، مما يطرح تساؤلا حول ماهية محددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها؟.

٤/٣ محددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات: الإطار المقترح وفروض الدراسة.

يتناول هذا الجزء توظيف إطار نظرية الأطراف المهتمة بالشركات لتقديم إطار مقترح لمحددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات ،إختياريا، بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها ، وكذلك إشتقاق وصياغة فروض الإختبار الميدانى للإطار المقترح.

١/٤/٣محددات وحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات: الإطار المقترح

تعتبر المعلومات المنشورة عن المسؤولية الإجتماعية للشركات مفيده لعملية التنبؤ و إتخاذ القرارات بواسطة الأطراف المهتمة بها، ومن ثم يمكن تقديم إطار لمحددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات إختياريا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها كما بالشكل التالى:



شكل (٣) : إطار مقترح لمحددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات

يتضح من الشكل السابق رقم (٣) أن الإدارة العليا بالشركات تقوم بإتخاذ العديد من القرارات المتعلقة بتخصيص مواردها لبناء مصفوفة من البرامج والخطط المجتمعية لها وكذلك إدارة العمليات والأنشطة التشغيلية لها بحيث تحقق التوازن فى دوال منافع الأطراف المهتمة بها. وبعد قيام الإدرة العليا بتنفيذ مصفوفة البرامج والخطط المجتمعية تقوم بإعداد وإصدار تقرير المسؤولية الإجتماعية لها، بحيث يتضمن المحتوى الاعلامى لهذا التقرير نشر معلومات عن طبيعة ونتائج تنفيذ مصفوفة البرامج والخطط المجتمعية للشركة تجاه أربعة أبعاد وهى الإنجازات الإجتماعية والإقتصادية والبيئية لها وفاعلية نطام الحوكمة بها. ومن ثم يجب أن نتوقع وجود أثار مالية للتقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات، والتى يمكن تبويبها إلى مجموعتين من الأثار وهما :-

المجموعة الأولى : مصفوفة الأثار المالية الأولية للأداء المجتمعى للشركات.

يقصد بذلك مجموعة الأثار المالية المبدئية المترتبة على قيام الإدارة العليا للشركات بإصدار تقرير المسؤولية الإجتماعية لها،حيث يمكن أن يكون للمعلومات المنشورة فى هذا التقرير أثاره الإيجابية على إيرادات ومصروفات الشركات ومن ثم على كفاءة وفاعلية العمليات والأنشطة التشغيلية للشركات. فعل سبيل المثال قيام الإدارة العليا للشركات بنشر معلومات عن ممارساتها المتعلقة بحماية البيئة من شأنه أن يؤدى إلى خفض الإلتزمات القضائية المحتملة وخفض تكاليف التخلص من المخلفات البيئية ورفع معنويات الموظفين وزيادة كفاءة العملية الإنتاجية للشركات.

المجموعة الثانية : مصفوفة الأثار المالية النهائية للأداء المجتمعى للشركات

يقصد بذلك مجموعة الأثار المالية النهائية المترتبة على قيام الإدارة العليا للشركات بإصدار تقريرالمسؤولية الإجتماعية لها، حيث يمكن أن يكون للمعلومات المنشورة فى هذا التقريرأثاره الإيجابية النهائية على إيرادات ومصروفات الشركات، مما ينعكس بأثره الإيجابى النهائى على الأداء المالى قصيرالأجل، مثل زيادة العائدعلى إستثمار الشركات، والأداء المالى طويل الأجل ،مثل زيادة القيمة السوقية للشركات.

وعلى العكس من التقارير المالية المنشورة للشركات والتى تتمتع بدرجة عالية من التنظيم فإن التقريرعن المسؤولية الإجتماعية ،فى معظم بلدان العالم، يترك إختياريا للإدارة العليا للشركات. ومن ثم لابد أن يتوافر لدى الإدارة العليا للشركات مجموعة من الحوافز، والتى تعكس الأثار المالية النهائية، للتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها.هذه الحوافز من الممكن تبويبها إلى مجموعتين من الحوافز وهما الحوافز السلوكية والتى تتعلق بتعظيم المنافع الذاتية للأطراف المهتمة بالشركات والحوافزالاقتصادية والتى تتضمن تحسين الأداء المالى قصيرة وطويل الأجل للشركات وتخفيض المخاطر المحيطة بها. وعلى الرغم من أن الإدارة العليا للشركات قد تمتلك الحوافزالسلوكية والإقتصادية لإتخاذ القرار الخاص بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها،إلا أن هذا القرار قد يتأثر بمجموعة من المحددات والتى يمكن تبويب إلى أربعة مجموعات كمايلى:-

١. المحددات الهيكلية التمويلية مثل نسبة الديون الخارجية،ونسبة مساهمة المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركات... إلى غير ذلك من المحددات الهيكلية التمويلية والتى تتعلق بصورة غير مباشرة بعملية التقرير المالى للشركات.
٢. المحددات التنظيمية مثل حجم مجلس إدارة الشركة،نسبة الأعضاء المستقلين به... إلى غير ذلك من المحددات التنظيمية التى تتعلق بصورة غير مباشرة بعملية التقرير المالى للشركات.
٣. المحددات التشريعية مثل نوعية القانون،والقواعد التنظيمية بالأسواق المالية... إلى غير ذلك من المحددات التشريعية التى تتعلق بصورة غير مباشرة بعملية التقرير المالى للشركات.
٤. المحددات المحاسبية مثل نوع المعايير المستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة وجودة المراجعة الخارجية لها ومدى فعالية لجان المراجعة... إلى غير ذلك من المحددات المحاسبية التى تتعلق بصورة مباشرة بعملية التقرير المالى للشركات.

٢/٤/٣ فروض البحث

يمكن تبويب فروض البحث، طبقا للإطار المقترح لمحددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، إلى مجموعتين من الفروض وذلك كمايلى:-

١/٢/٤/٣ فروض محددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

تتعلق هذه المجموعة من الفروض بالإختبار الميدانى لمحددات قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة فى البورصة المصرية ،إختياريا ،بإصدار تقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها. حيث يتوقف إتخاذ الإدارة العليا للشركات للقرار الخاص بتخطيط وتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية، ومن ثم التقرير عن نتائج ممارساتها،على العديد من المحددات. ففى البداية يتوقف تبنى الشركات لتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية،ومن ثم التقرير عن نتائج ممارساتها ،على كفاءة وفعالية مجالس إداراتها. ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت هناك علاقة بين كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها من عدمه، يمكن صياغة الفرض الأول كمايلى:

لاتوجد علاقة إرتباط بين كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات و التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

وفى هذا الصدد قدمت بعض الدراسات المحاسبية الميدانية دليلا على وجود علاقة بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية وطبيعة الهيكل التمويلى للشركات، مثل نسبة الملكية الداخلية للعاملين ووجود مستثمر رئيسى ونسبة مساهمة المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركات والرافعة المالية لها. فعلى سبيل المثال زيادة نسبة ديون الشركات قد تحول دون قيام الإدارة العليا بتخطيط وتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية لها ، ليس فقط نتيجة عدم توافر السيولة الكافية بل نتيجة زيادة الرقابة من قبل أصحاب الديون أيضا. كذلك فان زيادة نسبة الملكية الداخلية للعاملين فى الهيكل

التمويلى للشركات من الممكن أن يحد من قيام الإدارة العليا بتخطيط وتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية نظرا للأثار السلبية لهذه البرامج والخطط على تكاليف الشركات ومن ثم على دالة المنافع الذاتية للمساهمين (Moser,D.,and Martin,P.,2012,P.802). كذلك فإن زيادة مساهمة المؤسسات المالية و/ أو وجود مستثمر رئيسى فى الهيكل التمويلى للشركات من شأنه أن يمثل محددا لقيام الإدارة العليا بتنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية ومن ثم التقرير عنها، نظرا لقدرة كل من المؤسسات المالية و/ أو المستثمر الرئيسى على فرض أساليب رقابية قوية على قرارات الإدارة العليا للشركات. ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت هناك علاقة بين طبيعة تركيبة الهيكل التمويلى للشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها من عدمه ، يمكن صياغة الثانى كمايلى:

لاتوجد علاقة إرتباط بين طبيعة تركيبة الهيكل التمويلى للشركات والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

ومن ناحية أخرى فإن تحمل الشركات لمسؤولياتها الإجتماعية يعتمد ،إلى حد كبير، على مدى توافر موارد لدى الشركات لتخصيصها على تنفيذ البرامج والخطط المجتمعية المختلفة. ولهذا أكدت مجموعة من الدراسة المحاسبية الميدانية على أن الشركات كبيرة الحجم لديها القدرة على إستثمار جزء من مواردها فى تنفيذ البرامج والخطط المجتمعية لها ،ومن ثم التقرير عن نتائجها ،وذلك مقارنة بالشركات صغيرة أومتوسطة الحجم. (Luethge,D.,and Han,G.,2012,P.393).ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت هناك علاقة بين حجم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وقيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها من عدمه، يمكن صياغة الفرض الثالث كمايلى :-

لاتوجد علاقة إرتباط بين حجم الشركات و التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

كذلك فإن طبيعة نشاط الشركات قد يكون أحد العوامل المؤثرة فى قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها، ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت هناك علاقة بين طبيعة النشاط الإقتصادى للشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها من عدمه، يمكن صياغة الفرض الرابع كمايلى :-

لاتوجد علاقة إرتباط بين طبيعة النشاط الإقتصادى للشركات والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

كما قد تحتوى بعض التشريعات القانونية فى بيئية الأعمال المصرية على بعض المواد القانونية التى تحث الإدارة العليا للشركات على تبنى البرامج والخطط المجتمعية ومن ثم التقرير عنها. ومن ثم يمكن التنبؤ بأن التشريعات القانونية أو القواعد المنظمة للعمل داخل الأسواق المالية أو كليهما معا، بمثابة محددات تشريعية لقيام الإدارة العليا للشركات بتخطيط وتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية لها ومن ثم التقرير عنها. ولتوفير دليل ميدانى عما اذا كانت هناك علاقة بين القوانين

التشريعية فى بيئة الأعمال المصرية وقيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها من عدمه، يمكن صياغة الفرض الخامس كمايلى :-

لاتوجد علاقة إرتباط بين القوانين التشريعية المنظمة لعمل الشركات و التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

ومما هو جدير بالذكر أن جودة عملية التقرير المالى للشركات تتأثر بالعديد من المتغيرات المحاسبية منها ماهو مرتبط بنوعية المعايير المحاسبية المستخدمة ،محلية أم دولية، ومنها ماهو مرتبط بجودة مراجعة التقارير المالية المنشورة. وحيث أن التقريرعن المسؤولية الإجتماعية،قد يمثل،أحد مكونات التقرير المالى للشركات، لذلك يمكن أن نتوقع وجود علاقة بين المحددات المحاسبية ،المرتبطة بالمعايير المحاسبية وجودة مراجعة التقارير المالية المنشورة، وقيام الإدارة العليا للشركات بإصدار تقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت هناك علاقة بين المحددات المحاسبية والتقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من عدمه، يمكن صياغة الفرضين السادس والسابع كمايلى :

لاتوجد علاقة إرتباط بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات و نوعية المعايير المحاسبية المستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة لها.

لاتوجد علاقة إرتباط بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات و جودة مراجعة التقارير المالية المنشورة لها.

٢/٢/٤/٣ فروض حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

تتعلق هذه المجموعة من الفروض بالإختبار الميدانى للحوافز الإقتصادية والسلوكية لقيام الإدارة العليا للشركات المقيدة فى البورصة المصرية إختياريا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. وفى هذا الصدد يمكن القول بأن قيام الشركات بتخطيط وتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية ومن ثم التقرير عنها، من شأنه أن يؤدى إلى تحقيق العديد من المنافع الاقتصادية لها. فعلى سبيل المثال قد يؤدى قيام الإدارة العليا للشركات بإصدرتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها إلى تحسين الأداء المالى قصيرالأجل لها، ممثلا فى الربحية قصيرة الأجل،من خلال خفض تكاليف التشغيل وزيادة الإيرادات أو كليهما معا .هذا من من ناحية،ومن ناحية أخرى فإن الأثر المالى لقيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها سيتمثل فى ردود أفعال إيجابية للمتعاملين فى الأسواق المالية تجاه الأرباح المستقبلية لها ، مما ينعكس بأثره الإيجابى على الأداء المالى طويل الأجل ،ممثلا فى القيمة السوقية للشركات. فعلى سبيل المثال أكد ٧٠% من المديرين التنفيذيين للشركات العالمية والمشاركين فى دراسة مكتب PricewaterhouseCoopers، سنة ٢٠٠٢،على أن تقرير المسؤولية الإجتماعية يلعب دور جوهرى فى تحسين ربحية الشركات، وقد أيديت هذه النتيجة النتائج الميدانية للعديد من الدراسات المحاسبية منها على سبيل المثال دراسة كل من (Dawkins,C.,and Ngunjiri,W.,2008,PP.288- 291;Kang,K.et al.,2010, P.73; Inoue,Y., and Lee,S.,2011,P.800).

ولهذا يمكن أن نتوقع وجود علاقة بين قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإصدار تقرير عن المسؤولية الإجتماعية وتحسين الأداء المالى طويل وقصير الأجل لها . ومن ثم يمكن صياغة الفرضين الثامن والتاسع كمايلى :-

لاتوجد علاقة إرتباط بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى قصير الأجل لها

لاتوجد علاقة إرتباط بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والأداء المالى طويل الأجل لها

كذلك أكدت بعض الدراسات الميدانية على أن قيام الإدارة العليا للشركات بتوجيه قدر من إستثماراتها تجاه البرامج والخطط المجتمعية يمثل أحد أدوات إدارة المخاطر المحيطة بها (نهال المغربل وياسمين فؤاد،٢٠٠٨، ص ص: ٩-١٠). فعلى سبيل المثال تمثل تكلفة التمويل القناه التى من خلالها تعمل آليات السوق على تشجيع الشركات على تنفيذ البرامج والخطط المجتمعية والتقرير عنها (Ghoul,S.,et al.,2011,PP.2388-2389) حيث تمثل تكلفة التمويل أحد المتغيرات التى يعتمد عليها المتعاملين بالأسواق المالية لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للشركات ومن ثم تحديد القيمة السوقية لها. كما أن المؤسسات المالية قد تقوم بإتخاذ القرارات التى من شأنها تشجع الإدارة العليا للشركات على تنفيذ البرامج والخطط المجتمعية ،مثل خفض معدل الفائدة على القروض. وبناء على ذلك يمكن القول بأن خفض مخاطرالتمويل والسيولة للشركات يمثل أحد الحوافز الاقتصادية لقيام الإدارة العليا بنشر معلومات عن المسؤولية الإجتماعية لها. ومن ثم يمكن أن نتوقع وجود علاقة بين قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإصدار تقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها و مستوى مخاطر التمويل والسيولة المحيطة بها ، ومن ثم يمكن صياغة الفرض العاشر كمايلى:

لاتوجد علاقة إرتباط بين التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات و مستوى مخاطر التمويل والسيولة المحيطة بها

ومن وجهة النظرالسلوكية قد تقوم الإدارة العليا للشركات بتخطيط وتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية بهدف تعظيم المنفعة الذاتية لها و/ أو تعظيم المنفعة الذاتية للأطراف المهتمة بالشركة. فمن زاوية تعظيم المنفعة الذاتية للأطراف المهتمة بالشركة،تعتبر مجالس إدارات العديد من الشركات العالمية المسؤولية الإجتماعية بمثابة أداه إستراتيجية لتعزيز الأداء المالى لها الحالى و المستقبلى وذلك من خلال خفض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية لها. حيث أكدت نتائج دراسة مكتب Pricewaterhouse Coopers،سنة ٢٠٠٢، على أن ٧٠ % من الشركات العالمية تعتبر الوفاء بالمسؤولية الإجتماعية بمثابة جوهر التخطيط الإستراتيجى لتحقيق ميزة تنافسية لها. وقد أيدت هذه النتيجة مجموعة من الدراسات المحاسبية فى مجال المسؤولية الإجتماعية للشركات منها على سبيل المثال Dawkins,C.,and Ngunjiri,W.,2008,PP.288-291; Skouloudis, A., et al,

2010,P.427;Inoue,Y., and Lee,S.,2011, P. 800; Luethge,D., and .Han,G.,2012,P.389

ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت هناك علاقة بين قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية وتعظيم المنفعة الذاتية للأطراف المهتمة بها من عدمه، يمكن صياغة الفرض الحادى عشر كمايلى :-

لاتوجد علاقة إرتباط بين التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات وتعظيم المنفعة الذاتية للأطراف المهتمة بها.

كما قدمت مجموعة أخرى من الدراسات المحاسبية المرتبطة بالمسؤولية الإجتماعية للشركات إطارا نظريا متكاملا للتوقعات الأخلاقية لشركات الأعمال. فعلى سبيل المثال قدمت دراسة Jones سنة ١٩٩٥إطارا نظريا للتكامل بين النظرية الإقتصادية والنظرية الأخلاقية للشركات، وطبقا لهذا الإطارتقوم الإدارة العليا للشركات بممارسة عملياتها وأنشطتها على أساس من الثقة والتعاون بينها وبين الأطراف المهتمة بها مع إلتزامها بالسلوك الأخلاقي فى إتخاذ القرارات المتعلقة بممارسة هذه العمليات والأنشطة.ولذلك تقوم الإدارة العليا للشركات بتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية لها،لمقابلة التوقعات الأخلاقية من قبل الأطراف المهتمة بالشركة (KimY.,et al,2012,PP.761–763). ولكن قد تقوم الإدارة العليا للشركات بتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية بهدف تعظيم المنافع الذاتية لها فقط، دون غيرها من الأطراف الأخرى المهتمة بها، وهنا يتوافر للإدارة العليا للشركات الحافزعلى إختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية لزيادة أرباحها من خلال زيادة الإستحقاق الإختيارى لها أو ما يطلق علية السلوك الإنتهازى لإدارة الأرباح[٤]. وفى هذا الصدد أكدت دراسة Kim,Y.,et al,2012 على أن الإدارة العليا للشركات التى تتمتع بمستويات مرتفعة من تنفيذ البرامج والخطط المجتمعية تكون أقل إحتمالا لإدارة أرباحها عند إعداد التقارير المالية المنشورة مما يعد سلوكا أخلاقيا أوغيرإنتهازى.حيث أكدت الدراسة على أن الشركات التى تمارس الأنشطة الإجتماعية تميل الإدارة العليا لها أن تكون أكثر تحفظا فى إتخاذ القرارات المحاسبية والتشغيلية وتوفير معلومات أكثر شفافية (Kim,Y.,et al,2012,PP.763– .770)

وبناءا على ماسبق من المحتمل أن يتم تفسير سلوك الإدارة العليا للشركات عند إتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية لها إما إنتهازيا أوأخلاقيا . حيث يكون سلوك الإدارة العليا للشركات أخلاقيا عند إستنفاذ الوقت والموارد لتنفيذ البرامج والخطط المجتمعية للوفاء بالمسؤولية الإجتماعية لها بهدف تعظيم قيمة الشركة ودالة منافع الأطراف المهتمة بها ، وهنا سوف تسعى الإدارة العليا إلى زيادة طبيعة ونطاق الافصاح عن المسؤولية الإجتماعية لها مما

٤- تتوافر لدى الإدارة العليا للشركات نوعين من الحوافز أو السلوك عند ممارسة ظاهرة إدارة الارباح وهما السلوك الإنتهازى opportunistic incentives والسلوك الأخلاقى ،غير الإنتهازى، لإدارة الأرباح . ويتمثل السلوك الإنتهازى فى قيام الإدارة العليا بإستخدام أدوات وطرق إدارة الأرباح عند إعداد التقارير المالية المنشورة للشركات بهدف تحقيق منافع ذاتية لها. بينما يتمثل السلوك الأخلاقى فى قيام الإدارة العليا بإستخدام أدوات وطرق إدارة الأرباح لتحقيق التوازن بين العائد والمخاطر وذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار الشركة فى المنافسة (سمير كامل محمد عيسي ،٢٠٠٨،ص ١٤).

ينعكس بأثره الايجابى على مستوى ممارسة ظاهرة إدارة الارباح ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية المنشورة لها. وعلى النقيض من ذلك قد يكون سلوك الإدارة العليا للشركات إنتهازيا عند تنفيذ البرامج والخطط المجتمعية وذلك من خلال إستنفاذ الوقت والموارد للوفاء بالمسؤولية الإجتماعية لها، بهدف تعظيم المنفعة الذاتية لها فقط أو لتغطية سوء الإدارة أو كليهما معا، وهنا سوف تسعى الإدارة العليا للإستناد الى أدوات إدارة الأرباح لتغطية سلوكها الإنتهازى مما ينعكس بأثره السلبى على جودة التقاريرالمالية المنشورة لها. ولتوفير دليل ميدانى عما إذا كان قيام الإدارة العليا للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية يمثل سلوكا إنتهازيا أم سلوكا أخلاقيا ، يمكن صياغة الفرض الثانى عشر كمايلى :-

لاتوجد علاقة إرتباط بين تعظيم المنفعة الذاتية للإدارة العليا للشركات و التقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

٤ الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء تصميم الدراسة الميدانية للبحث، من حيث تحديد عينة و متغيرات ونموذج البحث والأدوات المستخدمة لجمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة فى تنفيذ الإختبارات الميدانية لفروض البحث، وأخيرا عرض وتحليل النتائج الإحصائية للبحث.

١/٤ عينة البحث والفترة الزمنية محل الدراسة.

تتمثل عينة البحث فى مجموعة الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات والبالغ عددها ثلاثون شركة ومجموعة الشركات الخمسون النشطة بمؤشر EGX 50 ، والصادرين عن البورصة المصرية خلال الفترة الزمنية من سنة ٢٠٠٨ إلى سنة ٢٠١٠. وبعد إستبعاد الشركات التى لا تتوافر بياناتها خلال الفترة الزمنية محل الدراسة بلغ عدد شركات عينة الدراسة ٦٦ شركة مبوبة إلى عشر قطاعات إقتصادية كما بالجدول رقم (١) بجداول وملاحق البحث. ومن ثم بلغ إجمالى عدد المشاهدات فى الفترة الزمنية محل الدراسة (٦٦ × ٣) ١٩٨ مشاهدة.

٢/٤ أسلوب جمع بيانات الدراسة.

قام الباحث بالإعتمادعلى المؤشرالمصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات وكذلك كتيب الإفصاح السنوى للتقارير المالية المنشورة لأنشط خمسين شركة فى البورصة المصرية لجمع البيانات المطلوبة لقياس متغيرات الدراسة الميدانية للبحث خلال الفترة الزمنية محل الدراسة .

٣/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة فى الدراسة الميدانية

كما تم الإعتماد على إسلوب الإنحدارالمتعدد وإسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد One-way ANOVA وإرتباط بيرسون Pearson Correlation وبعض أساليب الإحصاء الوصفى Descriptive Statistics لتنفيذ الإختبارات الإحصائية والتحقق من قبول أو رفض فروض للبحث.

٤/٤ نموذج البحث والإختبارات الإحصائية.

يتناول هذا الجزء عرض الخطوات الإجرائية للإختبارات الإحصائية لفروض البحث، من حيث صياغة نموذج أو نماذج البحث ثم إتمام الإختبارات الإحصائية لفروض البحث وعرض وتحليل نتائجها، ولهذا يمكن تبويب الجزء التالى ، حسب هدف البحث، كمايلى :-

١/٤/٤ نموذج البحث والإختبارات الإحصائية لفروض محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

يتناول هذا الجزء عرض خطوات تنفيذ الإختبارات الميدانية لفروض محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات، من الفرض الأول إلى الفرض السابع، وتحليل نتائجها وذلك كمايلى :-

١.تحديد المتغيرات المرتبطة بتحقيق الإختبارات الميدانية لمحددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات، حيث يتمثل المتغير التابع فى عينة الشركات المستخدمة لإتمام الدراسة الميدانية ، بينما يمكن التعبير عن المتغيرات المستقلة كما بالجدول التالى:-

أبعاد محددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية	نوع محددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية	بديل أو مؤشر Surrogate المتغيرات محل إهتمام الدراسة الميدانية	الرمز
١. المحددات الهيكلية	كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات	عدد أعضاء مجلس الإدارة للشركة محل إهتمام الدراسة	X11
		عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين للشركة محل إهتمام الدراسة	X12
	الهيكل التمويلى للشركات	نوعية هيكل ملكية الشركة محل إهتمام الدراسة (تركيز أم تشتت للملكية)	X21
		نسبة ملكية المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركة محل إهتمام الدراسة	X22
		نسبة ملكية شركات القطاع العام فى الهيكل التمويلى للشركة محل إهتمام الدراسة	X23
		نسبة ملكية الإدارة العليا فى الهيكل التمويلى للشركة محل إهتمام الدراسة	X24
		نسبة التداول الحر لأسهم الشركة محل إهتمام الدراسة	X25
٢. المحددات التنظيمية	حجم الشركة	الوغاريتم الطبيعى لمجموع أصول الشركة محل إهتمام الدراسة فى نهاية الفترة المالية	X3
	القطاع الاقتصادى للشركة	نوع القطاع الإقتصادى الذى تنتمى إلية الشركة محل إهتمام الدراسة	X4
٣. المحددات التشريعية	القوانين المنظمة لعمل الشركات	القانون الذى تنتمى إليه الشركة محل إهتمام الدراسة	X5
٤. المحددات المحاسبية	معايير إعداد التقارير المالية المنشورة	نوعية معايير المحاسبة المستخدمة فى إعداد التقارير المالية السنوية المنشورة للشركة محل إهتمام الدراسة	X6
	جودة مراجعة التقارير المالية المنشورة	مستوى جودة مراجعة التقارير المالية السنوية المنشورة للشركة محل إهتمام الدراسة	X7

دول رقم (١) : يوضح أبعاد ونوعية محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية والمتغيرات مستقلة لتحقيق الإختبار الميدانى لها.

٢. صياغة نموذج الإنحدار المتعدد لتحقيق الإختبار الميدانى لفروض البحث ،من الفرض الأول إلى الفرض الثالث ، وذلك كمايلى :-

$$Yij = \beta0 + \beta1\ X1ijt + \beta2\ X2ijt + \beta3\ X3ijt + \varepsilon \text{--(1)}$$

حيث :

Yij : يعبرعن المتغيرالتابع وهو الشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*i*". بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم "١" إذا كانت مدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات،وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.

X1ijt: يعبرعن المتغير المستقل الأول وهو كفاءة وفعالية مجلس الإدارة"*i*" للشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*t*". بحيث تم إستخدام كل من حجم مجلس الإدارة وعدد الأعضاء المستقلين، كمقاييس لتقييم مدى كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية.

X2ijt: يعبرعن المتغير المستقل الثانى وهو طبيعة تركيبة الهيكل التمويلى"*i*" للشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*t*". بحيث تم إستخدام خمسة مؤشرات لتحليل تركيبة الهيكل التمويلى للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية وهى: نوعية الهيكل التمويلى للشركة،تشتت أم تركيز فى ملكية رأس مال الشركة محل الدراسة ، ونسبة التداول الحر لأسهم الشركة محل الدراسة ، ونسبة ملكية كل من المؤسسات المالية وشركات القطاع العام والإدارة العليا فى رأس مال الشركة محل الدراسة.

X3ijt : يعبرعن المتغير المستقل الثالث وهو اللوغاريتم الطبيعى لمجموع الأصول "*i*" المملوكة للشركة محل الدراسة "*j*" فى نهاية الفترة الزمنية"*t*".

β1 ... β3: تمثل معاملات نموذج الإنحدار.

β0: تمثل المقدار الثابت لنموذج الإنحدار المتعدد

ε: بواقى نموذج الإنحدار المتعدد.

٣. إدخال بيانات متغيرات النموذج السابق رقم (١) فى برنامج SPSS ، ثم إستخراج نتائج تطبيق أسلوب الإنحدار المتعدد. ويتضح من تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لإسلوب الإنحدار المتعدد كماهى بالملحق رقم (١)، بجداول وملاحق البحث ، مايلى :-

أ- معنوية .Sig (.000) نموذج الإنحدار للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة ،كما هى موضحة بالمعادلة رقم (١) ،وذلك بمستوى ثقة ٩٥%. وهذا ما تؤكدة قيمة R-square والتى تشير إلى أن نسبة ٤٧.٧% من التغيرات فى المتغير التابع ترجع إلى التغير فى المتغيرات المستقلة للنموذج ،وكذلك قيمة معامل الإرتباط المتعدد R (٦٩%) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للنموذج.

ب- وجود علاقة إرتباط طردية جوهرية ،كما تعكسها إشارة معامل الإنحدار(β)، بين قيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها و كل من حجم مجالس إدارات الشركات وعدد الأعضاء المستقلين بها ونسبة ملكية الإدرة العليا فى رأس مالها وقيمة الأموال المستثمرة بها. كما توجدعلاقة إرتباط طردية غيرجوهرية بين قيام

الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من نسبة ملكية المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركات و نسبة التداول الحر لأسهم الشركات. كما عكست النتائج الإحصائية وجود علاقة إرتباط عكسية غيرجوهرية بين قيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها و كل من نسبة ملكية شركات القطاع العام فى الهيكل التمويلى للشركات والتركيز فى ملكية أسهم الشركات. مما يترتب عليه على رفض الفروض الثلاثة الأولى لمحددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

٤. تنفيذ الإختبارات الميدانية لفروض محددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات المتبقية،من الفرض الرابع إلى الفرض السابع،.وذلك من خلال تبويب عينة شركات الدراسة والمقيدة بالبورصة المصرية إلى مجموعتين من الشركات بحيث تتضمن المجموعة الأولى الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، بينما تتضمن المجموعة الثانية الشركات غير المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات ، ثم يلى ذلك القيام بالخطوات التالية :-

الخطوة الأولى :- تنفيذ الإختبار الميدانى للفرض الرابع للدراسة الميدانية ، والذى يتعلق بدارسة ما اذا كان هناك تأثير لنوعية القطاع الإقتصادى الذى تنتمى إليه الشركة محل الدراسة على قيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها أم لا؟، وذلك كمايلى:-

أ- تحديد وإدخال بيانات متغيرات الفرض الرابع للدراسة الميدانية ، *Yij* ، *Xij* ، فى برنامج SPSS، كمايلى :-

Yji : يعبرعن الشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*i*"، بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم "١" اذا كانت مدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.

Xij : يعبرعن رقم القطاع الإقتصادى"*i*" الذى تنمتى إليه الشركة محل الدراسة "*j*". بحيث تم تبويب القطاعات الإقتصادية المصرية إلى إحدى عشرا قطاعا كما هو موضح بالجدول رقم (١) بجداول وملاحق البحث.

ب- إستخدام أسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد One-way ANOVA لدراسة مإذا كانت هناك فروق جوهرية بين مجموعة الشركات، المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات ومجموعة الشركات غير المدرجة به،من حيث طبيعة النشاط الإقتصادى الذى تنتمى إليه الشركة أم لا؟. يتضح من تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لإسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد ،كما بالملحق رقم (٢)، بجداول وملاحق البحث، زيادة قيمة P-vale عن ٥% (P-vale= .284) مما يشير إلى عدم وجود إختلافات جوهرية بين مجموعتى شركات العينة محل الدراسة ،وذلك بمستوى ثقة ٩٥%. مما يترتب عليه قبول الفرض الرابع، ومن ثم عدم وجود أثر لنوعية القطاع الإقتصادى الذى

تنتمى إليه الشركة محل الدراسة على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

الخطوة الثانية :- تنفيذ الإختبار الميدانى للفرض الخامس للدراسة الميدانية ، والذى يتعلق بدارسة ما إذا كان هناك تأثيرلنوعية القانون الذى تأسست الشركة محل الدراسة فى ضوئه على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها أم لا؟ ، وذلك كمايلى:-

أ- تحديد وإدخال بيانات متغيرات الفرض الخامس للدراسة الميدانية، *Yij* ، *Xij* ،فى برنامج SPSS ،كمايلى :-

Yij: يعبرعن الشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*i*"، بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم"١" إذا كانت مدرجة فى المؤشرالمصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.

Xij: يعبرعن القانون"*i*" الذى تأسست فى ضوئه الشركة محل الدراسة "*j*" ، والذى يتمثل فى أى من القوانين الأربعة التالية: القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١والقانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤والقانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩والقانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢.

ب- إستخدام إسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد One-way ANOVA لدراسة ما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين مجموعة الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات ومجموعة الشركات غير المدرجة به،من حيث القانون الذى تأسست فى ضوئه الشركة أم لا؟. ويتضح من تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لأسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد ،كما بالملحق رقم(٣) بجداول وملاحق البحث، إنخفاض قيمة P-vale عن ٥% (P-vale= .006) مما يشير إلى وجود إختلافات جوهرية بين مجموعتى شركات العينة محل الدراسة ،وذلك بمستوى ثقة ٩٥%، مما يؤكد على رفض الفرض الخامس. ومن ثم وجود أثر للقانون الذى تأسست فى ضوئه الشركة محل الدراسة على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها. لذلك قام الباحث بإجراء إختبارأمر التكرارات Frequencies كأحد إختبارات الإحصاء الوصفية Descriptive Statistics بهدف التعرف على الأهمية النسبية للقوانين الأربعة لمجموعة الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات. يتضح من تحليل نتائج إختبارات أمر التكرارات ،كما بالملحق رقم (٤) و الشكل رقم (١) بجداول وملاحق البحث،أن الأهمية النسبية لقوانين الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية تأتى تنازليا كمايلى: قانون الشركات رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩ بنسبة (٣٩.٦%) ثم يليه قانون الشركات رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢بنسبة (٣٥%) ثم يليه قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ بنسبة (١٣.٢%) ويأتى القانون رقم (٤٣) لسنة ١٩٧٤فى المرتبة الأخيرة بنسبة (١٢.٢%).

الخطوة الثالثة:- تنفيذ الإختبار الميدانى للفرض السادس للدراسة الميدانية، والذى يتعلق بدارسة ما إذا كان هناك تأثير لنوعية معايير المحاسبة المستخدمة فى إعداد التقاريرالمالية

المنشورة للشركات على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها أم لا؟، وذلك كمايلى:-

أ- تحديد وإدخال بيانات متغيرات الفرض السادس للدراسة الميدانية، *Yij*، *Xijt*، فى برنامج SPSS ،كمايلى :-

Yij : يعبر عن الشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*i*"، بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم "١"إذا كانت مدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات،وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.

Xijt : يعبر عن معايير المحاسبة المستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة "*i*" ، والتى تم تبويبها إلى معايير المحاسبة المصرية و معايير المحاسبة الدولية، للشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية محل الدراسة "*t*".

ب- إستخدام إسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد One-way ANOVA لدراسة مإذا كانت هناك فروق جوهرية بين مجموعة الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات ومجموعة الشركات غير المدرجة به خلال الفترة الزمنية محل الدراسة، من حيث نوعية معايير المحاسبة المستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة لها أم لا؟. يتضح من تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لأسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد ،كما بالملحق رقم (٥)، بجداول وملاحق البحث ، زيادة قيمة P-vale عن ٥% (P-vale=.176) مما يشير إلى عدم وجود إختلافات جوهرية بين مجموعتى شركات العينة محل الدراسة ،وذلك بمستوى ثقة ٩٥%، مما يؤكد على قبول الفرض السادس ومن ثم عدم وجود أثر لنوعية معايير المحاسبة المستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة للشركات محل الدراسة على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها.

الخطوة الرابعة :- تنفيذ الإختبار الميدانى للفرض السابع للدراسة الميدانية، والذى يتعلق بدارسة ما إذا كان هناك تأثير لمستوى جودة مراجعة التقارير المالية المنشورة للشركات على قيام الإدارة العليا بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها أم لا؟ ، وذلك كمايلى:-

أ- تحديد و إدخال بيانات متغيرات الفرض السابع للدراسة الميدانية ، *Yij* ، *Xijt* ، فى برنامج SPSS ، كمايلى :-

Yij : يعبر عن الشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*i*"، بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم "١" إذا كانت مدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.

Xijt : يعبر عن مستوى جودة مراجعة التقارير المالية المنشورة "*i*" للشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*t*"، مبوبا إلى ثلاث مستويات وهى الجهاز المركزى للمحاسبات ومكاتب المراجعة المحلية ومكاتب المراجعة العالمية .

ب- إستخدام أسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد One-way ANOVA لدراسة مإذا كانت هناك فروق جوهرية بين مجموعة الشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية

الإجتماعية للشركات ومجموعة الشركات غير المدرجة به خلال الفترة الزمنية محل الدراسة، من حيث مستوى جودة مراجعة التقاريرالمالية المنشورة لها أم لا؟. يتضح من تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لأسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد ،كما بالملحق رقم (٦)، بجداول وملاحق البحث، زيادة قيمة P-vale عن ٥% (P-vale= .071) مما يشير إلى عدم وجود إختلافات جوهرية بين مجموعتى شركات العينة محل الدراسة ،وذلك بمستوى ثقة ٩٥%، مما يؤكد على قبول الفرض السابع ومن ثم عدم وجود أثر لمستوى جودة مراجعة التقارير المالية المنشورة للشركات محل الدراسة على قيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. ومما هو جدير بالذكر أن معايير المحاسبة الدولية وكذلك معايير المحاسبة الامريكية ومعايير المحاسبة المصرية لاتتضمن ،حتى الآن، المعايير المحاسبية الكافية والمتعلقة بالقياس والإفصاح عن قضايا التنمية المستدامة ومن ثم إصداروم‌راجعة تقرير المسؤولية الإجتماعية للشركات. حيث تتضمن المعايير المحاسبية، الدولية والأمريكية، الحالية بعض المعايير التى يمكن للإدارة العليا للشركات الإعتماد عليها بصورة جزئية للمحاسبة عن بعض قضايا التنمية المستدامة، مثل المعيار رقم (١٤٣) والخاص بالمحاسبة عن الإلتزامات البيئية والتخلص من الاصول[5] (Lusher,A.,L.,2012,P.14;Finch,N.,2005,P.13). مما يؤيد منطقية النتائج الإحصائية لإختبارات الفرض السادس والسابع لمحددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات. وبناءا على ماسبق يمكن تلخيص نتائج الإختبارات الميدانية لمحددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات كما بالجدول التالى :

جدول (٢) : ملخص نتائج الإختبارات الميدانية لمحددات التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

5 -Accounting Standards Codification (ASC) Topic 410, Asset Retirement and Environmental Obligations, Topic 420, Exit or Disposal Cost Obligations, and Topic 450, Contingencies.ASC Topic 410, Asset Retirement and Environmental Obligations was originally issued in June 2001as SFAS 143, Accounting for Asset Retirement Obligations.

جدول (٢) : ملخص نتائج الإختبارات الميدانية لمحددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات

ابعاد محددات التقرير عن المسؤلية الاجتماعية للشركات محل اهتمام الدراسة الميدانية	نوع محددات التقرير عن المسؤلية الاجتماعية للشركات محل اهتمام الدراسة الميدانية	المتغيرات محل اهتمام الدراسة الميدانية Surrogateمؤشر او بديل	الرمز	النتائج الاحصائية للمتغيرات محل اهتمام الدراسة الميدانية	
				طبيعة علاقة الارتباط	قوة (معنوية) العلاقة
٥. المحددات الهيكلية	كفاءة وفعالية مجالس إدارات الشركات	عدد أعضاء مجلس الإدارة للشركة محل اهتمام الدراسة	X11	طردية	جوهرية
		عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين للشركة محل اهتمام الدراسة	X12	طردية	جوهرية
	الهيكل التمويلى للشركات	نوعية هيكل ملكية للشركة محل اهتمام الدراسة (تركيز ام تشتت)	X21	عكسية	غير جوهرية
		نسبة ملكية المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركة محل إهتمام الدراسة	X22	طردية	غير جوهرية
		نسبة ملكية شركات القطاع العام فى الهيكل التمويلى للشركة محل إهتمام الدراسة	X23	عكسية	غير جوهرية
		نسبة ملكية الادارة العليا فى الهيكل التمويلى للشركة محل إهتمام الدراسة	X24	طردية	جوهرية
		نسبة التداول الحر لاسهم الشركات محل إهتمام الدراسة	X25	طردية	غير جوهرية
٦. المحددات التنظيمية	حجم الشركة	اللوغاريتم الطبيعى لمجموع الاصول الشركة محل إهتمام الدراسة فى نهاية الفترة المالية	X3	طردية	جوهرية
	القطاع الاقتصادى للشركة	نوع القطاع الاقتصادى للشركة الذى تنتمى الية الشركة محل إهتمام الدراسة	X4	عدم وجود علاقة إرتباط	
٧. المحددات التشريعية	القوانين المنظمة لعمل الشركات	القانون الذى تنتمى اليه الشركة محل إهتمام الدراسة	X5	وجود علاقة إرتباط	
٨. المحددات المحاسبية	معايير اعداد التقارير المالية المنشورة	نوعية معايير المحاسبة المستخدمة فى اعداد التقارير المالية السنوية المنشورة للشركة محل إهتمام الدراسة	X6	عدم وجود علاقة إرتباط	
	جودة مراجعة التقارير المالية المنشورة	مستوى جودة مراجعة التقارير المالية السنوية المنشورة للشركة محل اهتمام الدراسة	X7	عدم وجود علاقة إرتباط	

يتضح من الجدول السابق رقم (٢) أن نتائج الإختبارات الإحصائية للدراسة الميدانية لمحددات التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات يمكن تلخيص فيما يلى :-

١. وجود علاقة إرتباط طردية جوهرية بين قيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من عدد أعضاء مجالس إدارات الشركات وعدد أعضاء مجالس إدارات الشركات المستقلين وقيمة الأموال المستثمرة بها و نسبة ملكية الإدارة العليا فى رأس مال أسهم الشركات. بينما توجد علاقة إرتباط طردية غير جوهرية بين قيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من نسبة ملكية المؤسسات المالية فى رأس مال أسهم الشركات ونسبة التداول الحر لأسهمها.مما يؤكد على أن زيادة كل من كفاءة وفاعلية مجالس إدارات الشركات وقيمة الأموال المستثمرة بها، وزيادة كل من مساهمة المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركات ونسبة التداول الحر لأسهمها من شأنه دفع الإدارة العليا للشركات على تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية المختلفة ومن ثم التقريرعنها. كذلك توجد علاقة إرتباط عكسية غير جوهرية بين قيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من التركيز فى هيكل ملكية الشركات ونسبة ملكية شركات القطاع العام فى رأس مال أسهم الشركات. مما يؤكد على أن التركيز فى الهيكل التمويلى وزيادة مساهمة شركات القطاع العام فى رأس مال أسهم الشركات يحد من تبنى الإدارة العليا للشركات للخطط والبرامج المجتمعية ومن ثم التقريرعنها.
٢. عدم وجود أثر لنوعية القطاع الاقتصادى الذى تنتمى إليه الشركات محل الدراسة أو معايير المحاسبة المستخدمة فى إعداد التقارير المالية المنشورة أو مستوى جودة المراجعة الخارجية لها على قيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها.
٣. وجود أثر جوهرى للقانون الذى تأسست فى ضوئه الشركات فى بيئة الأعمال المصرية على قيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. مما يؤكد على أهمية الجوانب التشريعية فى تحقيق التنمية المجتمعية فى بيئة الأعمال المصرية.

٢/٤/٤نموذج البحث والإختبارات الإحصائية لفروض حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات.

يتناول هذا الجزء من البحث عرض خطوات الإختبارات الميدانية لفروض حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات وتحليل نتائجها، من الفرض الثامن إلى الفرض الثانى عشر، وذلك كمايلى :-

أولا : تحديد المتغيرات المرتبطة بتحقيق الإختبارات الميدانية لحوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات، حيث يتمثل المتغير التابع فى عينة الشركات المستخدمة لإتمام الدراسة الميدانية ، بينما المتغيرات المستقلة يمكن التعبيرعنها كما بالجدول التالى:

أبعاد حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية	نوع حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات محل إهتمام الدراسة الميدانية	المتغير محل إهتمام الدراسة الميدانية	بديل أو مؤشر Surrogate المتغيرات محل إهتمام الدراسة الميدانية	الرمز
١.الحوافز الإقتصادية	١. تحسين الأداء المالى قصير الاجل	الربحية قصيرة الأجل	صافى الربح قبل الضرائب والفوائد للشركة محل الدراسة	X1
			العائد على الأصول للشركة محل الدراسة	X2
			مضاعف ربحية السهم للشركة محل الدراسة	X3
	٢. تحسين الأداء المالى طويل الاجل	الربحية طويلة الأجل	القيمة السوقية للشركة طبقا لمقياس Tobin'Q للشركة محل الدراسة.	X4
	٣.تدنية المخاطر المحيطة بالشركة	مخاطر التمويل و السيولة	١. نسبة السيولة للشركة محل الدراسة	X5
			٢. رافعة الأصول للشركة محل الدراسة	X6
			٣. الرافعة المالية للشركة محل الدراسة	X7
			٤. نسبة التمويل الخارجى للشركة محل الدراسة	X8
٢.الحوافز إدارية	١. تعظيم دالة منافع الأطراف المهتمة بالشركة	الميزة التنافسية للشركة	نسبة مبيعات الشركة إلى إجمالى مبيعات القطاع الذى تنتمى إليه الشركة محل الدراسة	X9
	٢. تعظيم دالة منافع الإدارة العليا	المكافات النقدية	اللوغاريتم الطبيعى لصافي الربح القابل للتوزيع على العاملين و مجلس الإدارة للشركة محل الدراسة	X10
		ممارسة الإدارة العليا للشركات لظاهرة إدارة الأرباح	مقياس Miller, 2007 للشركة محل الدراسة	X11

جدول رقم (٣) : أبعاد و نوعية حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات والمتغيرات المستقلة لتحقيق الإختبار الميدانى لها.

ثانيا : صياغة نموذج تحليل الإنحدار المتعدد لتحقيق الإختبار الميدانى لفروض حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات ، كمايلى :-

$$Yij = \beta0 + \beta1\ X1ij + \beta2\ X2ij + \beta3\ X3ij + \beta4\ X4ij + \beta5\ X5ij + \beta6\ X6ij + \beta7\ X7ij + \beta8\ X8ij + \beta9\ X9ij + \beta10\ X10ij + \varepsilon \text{---------(2)}$$

حيث :

Yij : يعبر عن المتغير التابع وهو الشركة محل الدراسة "j" فى الفترة الزمنية "i" ، بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم "١" إذا كانت مدرجة فى المؤشرالمصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.

$X1ij$: يعبرعن المتغيرالمستقل الأول وهو اللوغاريتم الطبيعى لصافى الربح قبل الضرائب والفوائد للشركة محل الدراسة "j" فى نهاية الفترة الزمنية "i".

$X2ij$: يعبرعن المتغير المستقل الثانى وهو العائد على أصول الشركة محل الدراسة "j"، خلال الفترة الزمنية "i".والذى يتم حسابه بقسمة صافي الربح بعد الضرائب على إجمالى أصول الشركة محل الدراسة فى نهاية الفترة الزمنية.

$X3ij$: يعبرعن المتغير المستقل الثالث وهو مضاعف ربحية السهم للشركة محل الدراسة "j" فى نهاية الفترة الزمنية "i". والذى يتم حسابه بقسمة سعرالسهم السوقى فى نهاية الفترة الزمنية على ربحية سهم الشركة.

$X4ij$: يعبرعن المتغير المستقل الرابع وهو القيمة السوقية للشركة محل الدراسة "j" فى نهاية الفترة الزمنية "i". والذى يتم حسابه طبقا لمقياس Tobin'sq (Kang, et al.,2010) وفقا للمعادلة التالية

$$(MVE + PS + DEBT) / TA$$

حيث أن :-

MVE : تمثل القيمة السوقية للأسهم العادية للشركة فى نهاية السنة المالية

PS : تمثل القيمة السوقية للأسهم الممتازة للشركة فى نهاية السنة المالية

DEBT : رأس المال العامل مضاف إليه القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل للشركة فى نهاية السنة المالية

TA : القيمة الدفترية لإجمالى أصول الشركة فى نهاية السنة المالية

$X5ij$: يعبرعن المتغير المستقل الخامس وهو نسبة السيولة للشركة محل الدراسة "j" والتى يتم حسابها بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة للشركة فى نهاية الفترة الزمنية "i".

$X6ij$: يعبرعن المتغير المستقل السادس وهو رافعة الأصول للشركة محل الدراسة "j" والتى يتم حسابها بقسمة إجمالى الأصول على إجمالى حقوق الملكية للشركة فى نهاية الفترة الزمنية "i".

$X7ij$: يعبرعن المتغير المستقل السابع وهو الرافعة المالية للشركة محل الدراسة "j" والتى يتم حسابها بقسمة إجمالى الإلتزمات على إجمالى حقوق الملكية للشركة فى نهاية الفترة الزمنية "i".

$X8ij$: يعبرعن المتغير المستقل الثامن وهو نسبة الديون طويلة الأجل إلى مجموع حقوق الملكية للشركة محل الدراسة "j" فى نهاية الفترة الزمنية "i"

$X9ij$: يعبرعن المتغير المستقل التاسع وهو الميزة التنافسية للشركة محل الدراسة "j" فى نهاية الفترة الزمنية"i".والتى يتم حسابها بقسمة نسبة مبيعات الشركة إلى إجمالى مبيعات القطاع الذى تنتمى إليه.

$X10_j$: يعبرعن المتغير المستقل العاشر وهو صافي الربح القابل للتوزيع على العاملين ومجلس الإدارة للشركة محل الدراسة "j" فى نهاية الفترة الزمنية "i".

$\beta 1 ... \beta 10$: تمثل معاملات نموذج الإنحدار.

$\beta 0$: تمثل المقدار الثابت لنموذج الإنحدار

ε: بواقى نموذج الإنحدار.

ثالثا : إدخال بيانات متغيرات النموذج السابق رقم (٢) فى برنامج SPSS . ثم إستخراج نتائج تطبيق إسلوب الإنحدارالمتعدد. يتضح من تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لأسلوب الإنحدارالمتعدد ،كما بالملحق رقم (٧)، بجداول وملاحق البحث، معنوية .Sig (000.) نموذج الإنحدار للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة ،كما هى موضحة بالمعادلة رقم (٢) ،وذلك بمستوى ثقة ٩٥%. وهذا ما تؤكدة قيمة R-square والتى تشير إلى أن نسبة ٧٢% من التغيرات فى المتغير التابع ترجع إلى التغير فى المتغيرات المستقلة للنموذج ،وكذلك قيمة معامل الإرتباط المتعدد-R (٨٥%) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للنموذج. كما يمكن تلخيص النتائج الإحصائية للعلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للمعادلة رقم (٢)،كل على حدة، عند مستوى معنوية ٥% و بمستوى ثقة ٩٥% كما بالجدول التالى:-

جدول (٤) : ملخص النتائج الإحصائية لإختبارات حوافز التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات

ابعاد حوافز التقرير عن المسؤلية الاجتماعية للشركات محل اهتمام الدراسة الميدانية	نوع حوافز التقرير عن المسؤلية الاجتماعية للشركات محل اهتمام الدراسة الميدانية	المتغير محل اهتمام الدراسة الميدانية	المتغير محل اهتمام Surrogate مؤشر أو بديل الدراسة الميدانية	الرمز	النتائج الاحصائية للمتغيرات محل اهتمام الدراسة الميدانية	
					طبيعة علاقة الارتباط	قوة (معنوية) العلاقة
٩. الحوافز الإقتصادية	٣. تحسين الأداء المالى قصير الأجل	الربحية قصيرة الأجل	صافى الربح قبل الضرائب والفوائد	X1	طردية	جوهرية
			معدل العائد على الأصول	X2	طردية	غير جوهرية
			مضاعف ربحية السهم	X3	طردية	غير جوهرية
	٤. تحسين الأداء المالى طويل الأجل	الربحية طويلة الأجل	القيمة السوقية للشركة	X4	طردية	جوهرية
	٤. تدنية المخاطر المحيطة بالشركة	مخاطر التمويل و السيولة	٥. نسبة السيولة	X5	طردية	جوهرية
			٦. رافعة الأصول	X6	عكسية	غير جوهرية
			٧. الرافعة المالية	X7	طردية	غير جوهرية
			٨. نسبة التمويل الخارجى	X8	طردية	غير جوهرية
١٠. حوافز إدارية	٣. تعظيم دالة منافع الأطراف المهتمة بالشركة	الميزة التنافسية للشركة	نسبة مبيعات الشركة إلى إجمالى مبيعات القطاع	X9	طردية	جوهرية
	٤. تعظيم دالة منافع الإدارة العليا	المكافات النقدية	صافي الربح القابل للتوزيع على العاملين و مجلس الإدارة	X10	طردية	جوهرية
		ممارسة الإدارة العليا للشركات لظاهرة ادارة الارباح.	مقياس ميلر Miller, 2007	X11	عكسية	غير جوهرية

يتضح من الجدول السابق رقم (٤) أن نتائج الإختبارات الإحصائية لأسلوب الإنحدار المتعدد للمعادلة رقم (٢) تشير إلى وجود علاقة إرتباط طردية وجوهرية ،كما تعكسها إشارة معامل الإنحدار(β)، بين قيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من صافى الربح قبل الضرائب والفوائد للشركات والقيمة السوقية للشركات ونسبة السيولة للشركات ونسبة مبيعات الشركة إلى إجمالى مبيعات القطاع الذى تنتمى اليه و صافي الربح القابل للتوزيع على مجلس الإدارة والعاملين.كذلك توجد علاقة إرتباط طردية غيرجوهرية بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من العائد على أصول الشركات ومضاعف ربحية السهم والرافعة المالية للشركات ونسبة التمويل الخارجى لها.بينما توجد علاقة إرتباط عكسية غيرجوهرية بين رافعة الأصول للشركات وقيام الإدرة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. مما يؤكد على رفض فروض حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات من الفرض الثامن الى الفرض الحادى عشر. ومن ثم وجود علاقة إرتباط بين قيام الإدراة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من تحسين الأداء المالى قصير وطويل الأجل لها وتخفيض مخاطر التمويل والسيولة المحيطة بها، وكذلك تعظيم دوال المنافع الذاتية للأطراف المهتمة بها .

بالإضافة إلى ماسبق تم توظيف نسبة ميلر سنة٢٠٠٧، لتوفير دليل ميدانى عما إذا كانت الإدارة العليا للشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤلية الإجتماعية تقوم بممارسة ظاهرة إدارة الأرباح عند إعداد التقارير المالية المنشورة لها أم لا؟.حيث تعتمد نسبة ميلر[6] على دراسة وتحليل العلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض لممارسة ظاهرة إدارة الأرباح والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصرغير معرض لممارسة هذه الظاهرة. حيث يتم التعبيرعن نسبة ميلر فى صورة فرضين لإكتشاف ممارسات الإدارة العليا لظاهرة إدارة الارباح كمايلى:-

فرض عدم وجود إدارة أرباح--------$(\Delta WC / CFO)t\text{-}0 - (\Delta WC / CFO)t\text{-}1 = 0$

فرض وجود إدارة أرباح -------$(\Delta WC / CFO)t\text{-}0 - (\Delta WC / CFO)t\text{-}1 \neq 0$

<u>حيث تشير:-</u>

ΔWC : إلى مقدار التغير في صافي رأس المال العامل للشركة محل الدراسة

CFO : إلى التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للشركة محل الدراسة

t-0 : إلى الفترة الزمنية الأولى محل الدراسة

t-1 : إلى الفترة الزمنية التالية للفترة الزمنية الأولى محل الدراسة

ومن ثم إذا كانت نسبة ميلر مساوية للصفر فإن ذلك يشير إلى عدم ممارسة الإدارة العليا للشركات لظاهرة إدارة الارباح، أما إذا إختلفت قيمتها عن الصفر فإن ذلك يعتبر بمثابة مؤشرعلى ممارسة الإدارة لظاهرة إدارة الأرباح. ولتحقيق الإختبار الميدانى لدارسة عما إذا كانت هناك علاقة بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية وإدارة

6- Miller, J; 2007. Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators. Unpuβlished PhD. Dissertation, Anderson University. نقلا عن د. الرفاعى مبارك، ٢٠٠٩، ص ١٩،

الأرباح عند إعداد التقارير المالية المنشورة لها أم لا؟ وكذلك تحليل سلوك الإدارة العليا،ما إذا كان إنتهازيا أم أخلاقيا، عند ممارسة ظاهرة إدارة الأرباح،إن وجدت، للشركات المدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية؟. ويمكن إستخدام نسبة ميلر وفقا للخطوات التالية:-

١. حساب نسبة ميلر لشركات العينة محل الدراسة، المدرجة وغير المدرجة، فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية لسنة ٢٠١٠[٧].
٢. يتضح من الجدول رقم (٢) بجداول وملاحق البحث، أن جميع شركات العينة سواء المدرجة أوغيرمدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية تقوم بممارسة ظاهرة إدارة الأرباح عند إعداد التقارير المالية المنشورة لها.
٣. إستخدام إسلوب تحليل بيرسونPearson Correlation للقيام بالإختبار الإحصائى الخاص بدراسة العلاقة بين إدراج الشركة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية وممارسة الإدارة العليا لظاهرة إدارة الارباح عند إعداد التقاريرالمالية المنشورة لها. وذلك من خلال تحديد و إدخال بيانات متغيرات الدراسة، *Yij* ، *Xij* ، فى برنامج SPSS ، حيث يعبر :-

Yij: عن المتغير التابع وهو الشركة محل الدراسة "*j*" فى الفترة الزمنية "*i*" ، بحيث يتم إعطاء الشركة محل الدراسة رقم "١" إذا كانت مدرجة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية للشركات، وإعطاء الشركة محل الدراسة "٠" بخلاف ماسبق.
Xij: عن قيمة نسبة ميللر للشركة محل الدراسة "*j*" فى نهاية سنة ٢٠١٠.

تشير نتائج الإختبارات الإحصائية لأسلوب تحليل بيرسون، كما بالملحق رقم (٨)، بجداول وملاحق البحث، إلى وجود علاقة عكسية غير جوهرية بين إدراج الشركات فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية ومستوى ممارسة الإدارة العليا لظاهرة إدارة الارباح عند إعداد التقارير المالية المنشورة لها ،وذلك بمستوى ثقة٩٥%، بمعنى أنه كلما إنخفضت قيم نسبة ميلر كلما أدى ذلك إلى إدراج الشركة فى المؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية،ومن ثم تمتع الإدارة العليا للشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية بالسلوك الأخلاقى عند تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية. وهذه النتيجة تؤيدها نتيجة علاقة الإرتباط الطردية الجوهرية،كما بالملحق رقم(٦)، بين قيام الإدارة العليا للشركات بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها،ومن ثم إدراجها بالمؤشرالمصرى للمسؤولية الإجتماعية، وكل من صافى الربح قبل الضرائب والفوائد للشركات والقيمة السوقية ونسبة السيولة للشركات ونسبة مبيعات الشركة إلى إجمالى مبيعات القطاع التى تنتمى اليه و صافي الربح القابل للتوزيع على العاملين و مجلس الإدارة، وكذلك علاقة الارتباط غير الجوهرية بين كل من العائد على أصول الشركات ومضاعف ربحية السهم والتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. مما يؤكد على رفض الفرض الثانى عشر من فروض حوافز التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات،ومن ثم

٧- يتطلب حساب نسبة ميلر تحديد قيمة التغير فى صافي رأس المال العامل من فترة مالية الى أخرى ، وحيث أن الفترة الزمنية محل اهتمام الدراسة الميدانية للبحث تتمثل فى ثلاث سنوات فقط من سنة ٢٠٠٨ الى سنة ٢٠١٠ ، فقد تم حساب نسبة ميلر لسنة ٢٠١٠ فقط لعدد (٥٩) شركة بعد إستبعاد القيم المتطرفة لعدد (٧) شركات

وجود علاقة إرتباط طردية بين قيام الإدراة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية وتعظيم المنافع الذاتية لها.

وبناءا على ماسبق يمكن إستنتاج وجود بعدين لحوافز الإدرة العليا للشركات للتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها وهما البعد الاقتصادى والبعد السلوكى. حيث يتمثل البعد الاقتصادى فى تحسين الأداء المالى قصير وطويل الأجل للشركات وتخفيض مخاطر التمويل والسيولة المحيطة بها ، بينما يتضمن البعد السلوكى تعظيم دالة المنافع الذاتية للأطراف المهتمة بالشركات. ومن ثم فإن تبنى الإدارة العليا للشركات مفهوم وأبعاد المسؤولية الاجتماعية ،كأحد محاور التخطيط الاستراتيجى لها والتقرير عنها، يمثل أحد آليات تعظيم وتحقيق التوازن بين دوال منافع الأطراف المهتمة بالشركات مما ينعكس بأثره الإيجابى على الأداء المالى قصير وطويل الأجل للشركات وأداء الأسواق المالية وتحقيق التنمية المستدامه على مستوى الإقتصاد القومى ككل.

٥ نتائج وتوصيات البحث.

تناول البحث دراسة موضوع التقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات، وذلك بهدف توفير دليل ميدانى عن محددات وحوافز قيام الادارة العليا للشركات المقيدة فى البورصة المصرية ،إختياريا، بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها. ولتحقيق هدف البحث تم الإعتماد على مفهوم نظرية الأطراف المهتمة بالشركات لتصميم إطار مقترح لمحددات وحوافز قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها، ومن ثم إدراجها بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية. ولقد تتضمن الإطار المقرح أربعة أبعاد كمحددات للتقرير عن المسؤولية الإجتماعية للشركات وهى المحددات الهيكلية والمحددات التنظيمية والمحددات التشريعية والمحددات المحاسبية، وكذلك إعتمد الإطار على توافر بعدين لحوافز قيام الإدارة العليا للشركات بالتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها وهما البعد الاقتصادى والبعد السلوكى. وبتحليل النتائج الإحصائية الخاصة بتطبيق الإطار المقترح على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية وكذلك الشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية ، توصل الباحث الى النتائج التالية:-

١. زيادة كل من كفاءة وفاعلية مجالس إدارات الشركات، وقيمة الأموال المستثمرة بها، ونسبة مساهمة المؤسسات المالية فى الهيكل التمويلى للشركات ونسبة التداول الحر لأسهمها من شأنه دفع الإدارة العليا للشركات ،إختياريا، للتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها ومن ثم إدراج تلك الشركات،دون غيرها من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية. وعلى النقيض من ذلك فإن تمتع الشركات بالتركيز فى هيكل الملكية وزيادة مساهمة شركات القطاع العام فى رأس مالها من شأنه الحد من قدرة الإدارة العليا لها من تنبنى تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية، ومن ثم عدم نشر معلومات عن ممارسات المسؤولية الإجتماعية لها وبالتالى عدم إدراج تلك الشركات بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية.

٢. وجود أثر جوهرى للقانون الذى تأسست فى ضوئه الشركات فى بيئة الأعمال المصرية على قيام الإدارة العليا بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. مما يؤكد على أهمية الجوانب التشريعية فى تحقيق التنمية المجتمعية فى بيئة الأعمال المصرية ، من خلال توفير الحوافز التشريعية المختلفة والتى تدفع الإدرة العليا للشركات على تنفيذ الخطط والبرامج المجتمعية المختلفة ومن ثم التقرير عنها.

٣. وجود علاقة إرتباط طردية جوهرية بين قيام الإدراة العليا للشركات،إختياريا، بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وكل من تحسين الأداء المالى قصير وطويل الأجل لها وتعظيم دوال المنافع الذاتية للأطراف المهتمة بها. كما توجد علاقة إرتباط عكسية جوهرية بين قيام الإدراة العليا للشركات،إختياريا، بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وخفض مستوى مخاطر التمويل والسيولة المحيطة بها. مما يؤكد على وجود بعدين لحوافز الإدرة العليا للشركات للتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها وهما البعد الاقتصادى والبعد السلوكى،ومن ثم إدراج تلك الشركات، دون غيرها من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بالمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية . حيث يتمثل البعد الاقتصادى فى تحسين الأداء المالى قصير وطويل الأجل للشركات وتخفيض مخاطر التمويل والسيولة المحيطة بها ، بينما يتعلق البعد السلوكى بتعظيم دالة المنافع الذاتية للأطراف المهتمة بالشركات .

ومن ثم فإن النتيجة العامة التى يمكن إستخلاصها من النتائج السابقة تتمثل فى أن تبنى الإدارة العليا للشركات مفهوم المسؤولية الاجتماعية ،كأحد محاور التخطيط الاستراتيجى لها والتقريرعنها ، يمثل أحد آليات تعظيم وتحقيق التوازن بين دوال منافع الأطراف المهتمة بالشركات مما ينعكس بأثره الإيجابى على الأداء المالى قصير وطويل الأجل للشركات وتحقيق السيولة بالأسواق المالية ومن ثم تحقيق التنمية المستدامه على مستوى الإقتصاد القومى. وأخيرا يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحوث المحاسبية التي تتناول موضوع التقريرعن المسؤولية الإجتماعية للشركات العاملة فى بيئة الأعمال المصرية منها على سبيل المثال، دراسة العلاقة بين تكلفة تمويل الشركات وقيام الإدارة العليا ،إختياريا، بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية لها. كذلك يمكن دراسة العلاقة بين نطاق المعلومات المفصح بتقرير المسؤولية الإجتماعية ،طبقا للمؤشر المصرى للمسؤولية الإجتماعية، وأسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. تحليل الأثار الإقتصادية لقيام الإدارة العليا ،إختياريا، بالتقريرعن المسؤولية الإجتماعية على قرارات المستثمرين فى البورصة المصرية.

مراجع البحث

لا : المراجع العربية

١. أحمد سامي عدلي إبراهيم القاضي ،٢٠١٠،*"المسئولية الاجتماعية للبنوك العاملة في مصر كشركات مساهمة مصرية: مجالاتها - قياسها على الأداء"* مركز المديرين المصري، المسابقة البحثية لعام ٢٠١٠ حول موضوع المسئولية الاجتماعية للشركات، ص ص :١-٥٥

٢. حامد احمد صالح ابو سمرة، ، ٢٠٠٩ ، *"معوقات الافصاح عن المسئولية الاجتماعية فى تقارير الشركات المساهمة المدرجة فى سوق فلسطين للاوراق المالية"* ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية –غزة، ص ص : ١-١٧٧

٣. حسين عبد المطلب الاسرج ، ٢٠١١، *"تفعيل دور المسئولية الاجتماعية للشركات في التنمية الاقتصادية و الاجتماعية فى مصر"* ، جستير الاقتصاد، معهد التخطيط القومى، ص ص : ١-١٧ . at http://mpra.ub.uni-muenchen.de/35599/

٤. الرفاعى ابراهيم مبارك، ٢٠٠٩، *"جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"* ، مجلة المحاسبة والادارة والتامين ، كلية تجارة جامعة القاهرة-المجلد (٤٨) العدد (٧٤) الجزء الثانى.

٥. سمير كامل محمد عيسي ، ٢٠٠٨، *"أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"* ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الاسكندرية العدد رقم (٢) ، المجلد رقم (٤٥). ص ص: ١-٤٧.

٦. المركز المصرى لمسئولية الشركات ،٢٠١٤،*"المسئولية المجتمعية للشركات"* ،ورشة عمل بالتعاون مع مركز تحديث الصناعة تابع لوزارة الصناعة ، فبراير ٥-٧. http://www.ecrc.org.eg/WorkShops_AR.aspx

٧. مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، ٢٠١١، *" المسئولية الاجتماعية للشركات ودورها فى التنمية "* ، السنة الخامسة ، العدد (٥٧)، ص ص ١-٢٧. at http:idsc.gov.eg .

٨. مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، *"كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة"* ، منشورات الأمم المتحدة، نيويورك وجنيف/ ٢٠٠٤، ص ٢٧.

٩. نهال المغربل ، ياسمين فؤاد،٢٠٠٨،*"المسئولية الاجتماعية لرأس المال في مصر: بعض التجارب الدولية"* ، المركز المصري للدراسات الاقتصادية ، ورقة عمل رقم(١٣) ، ص ص ١-٣٨

ثانيا : المواقع الالكترونية

١. مركز المديرين المصري http://www.eiod.org

٢. المركز المصري للمسنوولية الإجتماعية للشركات http://www.ecrc.org.eg

٣. البورصة المصرية http://www.egx.com.eg.

٤. منظمة إرشادات التقرير العالمى http://www.globalreporting.org.

ثالثا : المراجع الأجنبية

1. Abd Rahman ,N., Zain , M., and Yahaya Al-Haj ,N.,2011," ***CSR disclosures and its determinants: evidence from Malaysian government link companies"***, Social Responsibility Journal,VOL.7, NO. 2, PP.181-20.
2. Amran ,A., and Haniffa , R., 2011 ***,"Evidence in Development of Sustainability Reporting: a Case of a Developing Country"***, Business Strategy and the Environment, 20, PP.141–156.
3. Aras, G., Aybars, A., and Kutlu, O., 2011,"***The interaction between corporate social responsibility and value added intellectual capital: empirical evidence from Turkey***", Social Responsibility Journal,VOL.7, NO.4, PP.622-637.
4. Ariche B. Carroll,1991,***"The pyramid of Corporate Social Responsibility Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders"***, Business Horizons, Indiana University, July / August, P.42
5. Bayoud, N., Kavanagh, M., and Slaughter, G.,2012, ***"Factors Influencing Levels of Corporate Social Responsibility Disclosure by Libyan Firms: A Mixed Study"***, International Journal of Economics and Finance, April ,Vol. 4, No. 4, www.ccsenet.org/ijef , PP.13-30.

6. Brammer, S.,and Millington, A.,2008, ***"DOES IT PAY TO BE DIFFERENT? AN ANALYSIS OF THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE SOCIAL AND FINANCIAL PERFORMANCE"***, Strategic Management Journal, 29 : PP. 1325–1343
7. Choi,J.,Kwak,Y., and Choe, C., 2010,***"Corporate social responsibility and corporate financial performance: Evidence from Korea"***, Australian Journal of Management, 35(3) 291–311.
8. Crisóstomo ,V., Freire , F., and Vasconcellos, F., 2011,***"Corporate social responsibility, firm value and financial performance in Brazil"***, Social Responsibility Journal, Vol.7, No. 2,PP. 295 – 309.
9. Dawkins, C., and Ngunjiri, W., F., 2008, ***"CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY REPORTING IN SOUTH AFRICA"*** , Journal of Business Communication , 45,PP. 286-307.
10. Dawkins,C.,E.,2008,***"An Exploratory Analysis of Corporate Social Responsibility and Disclosure"***,International Association for Business and Society, http://www.sagepublications.com, PP.1-39.
11. Dhaliwal, D. S., S. Radhakrishnan, A. Tsang, and Y. G. Yang. 2012,"***Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure***", The Accounting Review 87 (3): PP.723–759.
12. Dragomir,V.,2010,"***Environmentally sensitive disclosures and financial performance in a European setting"***, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 6 No. 3, 2010, PP. 359-388.
13. Fifka,M.,S.,2013,"***Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective – a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis"***, Business Strategy and the Environment, 22,PP. 1–35
14. Finch, N., 2005,***"THE MOTIVATIONS FOR ADOPTING SUSTAINABILITY DISCLOSURE"***, Working papers, Macquarie Graduate School of Management, Macquarie University, PP.1-22
15. Font, X., Walmsley , A., Cogotti , S., McCombes, L., and, Häusler , N., 2012,"***Corporate social responsibility: The disclosure performance gap "***, Tourism Management ,33 , PP., 1544-1553
16. Frendy and Kusuma ,W.,2011,"***THE IMPACT OF FINANCIAL, NONFINANCIAL, AND CORPORATE GOVERNANCE ATTRIBUTES ON THE PRACTICE OF GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI) BASED ENVIRONMENTAL DISCLOSURE"***, Gadjah Mada International Journal of Business, Vol. 13, No. 2 (May - August 2011), PP.1-16
17. Gangi, F., and Trotta, C., 2013,*" **DETERMINANTS OF CORPORATE SOCIAL DISCLOSURE THROUGH A MULTI-PERSPECTIVE APPROACH: EVIDENCES FROM THE TARGET COMPANIES OF SOCIALLYRESPONSIBLE FUND***", Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 26, 33-75, PP.33-75.
18. Ghoul, S., E., Guedhami, O., Kwok, C., C., and Mishra, D., R., 2011, ***"Does corporate social responsibility affect the cost of capital?"***, Journal of Banking & Finance, 35, PP.2388–2406.
19. Goss, A., and Roberts, G.,S., 2011, " The impact of corporate social responsibility on the cost of bank loans" , Journal of Banking & Finance, 35 , PP.1794–1810.
20. Grosbois, D.,2012,"***Corporate social responsibility reporting by the global hotel industry: Commitment, initiatives and performance"***, International Journal of Hospitality Management 31, PP.896– 905
21. Gurvitsh ,N., and Sidorova , I., 2012, ***"Survey of sustainability reporting integrated into annual reports of Estonian companies for the years 2007-2010: based on companies listed on Tallinn Stock Exchange as of October 2011"***, 2nd Annual International Conference on Accounting and Finance, Procedia Economics and Finance 2 ,PP. 26 – 34.

22. Hou , J., and Reber ,H., B., 2011,"***Dimensions of disclosures: Corporate social responsibility (CSR) reporting by media companies"*** , Public Relations Review, 37,PP. 166–168
23. Htay, S., Rashid, H., Adnan, M., and Meera, A., 2012, ***" Impact of Corporate Governance on Social and Environmental Information Disclosure of Malaysian Listed Banks: Panel Data Analysis"***, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol.4, No.1,www.macrothink.org/ajfa, PP.1-25.
24. Huseynov, F., and Klamm, B., K., 2012,"***Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility"***, Journal of Corporate Finance, 18, PP. 804–827.
25. Hussainey ,K., Elsayed , M., and Razik , A., M., 2011, ***"FACTORS AFFECTING CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DISCLOSURE IN EGYPT"***, Corporate Ownership and Control, under accepted, PP1-28.
26. Idowu, S., and Towler., B., 2004, ***"A comparative study of the contents of corporate social responsibility reports of UK companies"*** ,Quality: An International Journal, Vol. 15 No. 4, PP., 420-437.
27. Inoue , Y., and Lee, s., 2012,"***Effects of different dimensions of corporate social responsibility on corporate financial performance in tourism-related industries"***, Tourism Management 32 (2011), PP.790-804.
28. Ivan, R., 2009,"***SUSTAINABILITY IN ACCOUNTING –BASIS: A CONCEPTUAL FRAMEWORK"***, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), PP.106-116
29. Jenkins , H., and Yakovleva, N.,2006,"***Corporate social responsibility in the mining industry: Exploring trends in social and environmental disclosure"***, Journal of Cleaner Production 14, PP., 271-284
30. Jones , A., and Jonas, G., 2011 ,"***Corporate Social Responsibility Reporting: The Growing Need for Input from the Accounting Profession"***, THE CPA JOURNAL, FEBRUARY, PP.65-71
31. Kang, K. H., Lee, S., & Huh, C. (2010)."***Impacts of positive and negative corporate social responsibility activities on company performance in the tourism industry***",International Journal of Hospitality Management, 29(1), 72-82.
32. Khemir, S., and Baccouche, C., 2010,"***ANALYSIS OF THE DETERMINANTS OF CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITYDISCLOSURE IN THE ANNUAL REPORTS OF TUNISIAN LISTED FIRMS"***, Research in Accounting in Emerging Economies, Volume 10, PP.119–144.
33. Kim, Y., M. S. Park, and B. Wier., 2012,***"Is earnings quality associated with corporate social responsibility?"***, The Accounting Review 87 (3): 761–796.
34. Lee, S., and Park, S., 2010,"***Financial Impacts of Socially Responsible Activities On Airline Companies "*** , Journal of Hospitality & Tourism Research, Vol. 34, No. 2, May 2010, 185-203
35. Lioui, A., and Sharma, Z., 2012,"***Environmental corporate social responsibility and financial performance: Disentangling direct and indirect effects"***, Ecological Economics, 78 , PP. 100–111
36. Luethge,D.,and Han, G., H., 2012,"***Assessing corporate social and financial performance in China"***, Social Responsibility Journal, Vol. 8, No. 3, PP. 389 – 403.
37. Lusher , A., L., 2012,"***What is the Accounting Profession's Role in Accountability of Economic, Social, and Environmental Issues?"***, International Journal of Business and Social Science, August , Vol. 3 ,No. 15, PP.1-20
38. Margolis, J. D., Elfenbein , H. A., and Walsh ,J. P., 2009,***"Does It Pay to Be Good. . . And Does It Matter? A Meta-Analysis of the Relationship between Corporate Social and Financial Performance"***, Working paper, Washington University, PP.1-57

39. Moser, D., and Martin, P., 2012,*"A Broader Perspective on Corporate Social Responsibility Research in Accounting"*, The Accounting Review, Vol. 87, No. 3, PP. 797–806.
40. Munasinghe, M., and Kumara ,D. , 2013,*" Impact of Disclosure of Corporate Social Responsibility on Corporate Financial Performances of Plantations Companies in Sri Lanka "*, Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS) 4(3),PP.371-376.
41. Muttakin, A., and Siddiqui , J., 2013, *"Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosures: Evidence from an Emerging Economy"*, J Bus Ethics, NO.114,PP.207–223.
42. Peloza , J., 2009,*"The Challenge of Measuring Financial Impacts From Investments in Corporate Social Performance"*, Journal of Management, 35(6), PP.1518–1541
43. Perrini, F., 2005,*"Building a European Portrait of Corporate Social Responsibility Reporting"*, European Management Journal Vol. 23, No. 6, PP. 611–627.
44. Pistoni, A., and Songini, L.,2013,*" CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY DETERMINANTS: THE RELATION WITH CSRDISCLOSURE "*, Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 26, PP.3-32.
45. Rosamaria C. , Moura-L., and Robert C., 2011 ,*"Historical background of corporate social responsibility"*, Social Responsibility Journal, Vol. 7, Issue: 4 PP. 528 – 539.
46. Said, R., Zainuddin,Y., H., Haron, H., 2009,*"The relationship between corporate social responsibility disclosure and corporate governance characteristics in Malaysian public listed companies"* , SOCIAL RESPONSIBILITY JOURNAL, VOL. 5, NO. 2 , PP. 212-226.
47. Skouloudis , A., Evangelinos , K., and Kourmousis, F., 2010, *"Assessing non-financial reports according to the Global Reporting Initiative guidelines: evidence from Greece"* , Journal of Cleaner Production 18, PP.426–438
48. Soliman,M., and Bahaa, M., 2012, *" OWNERSHIP STRUCTURE AND CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY (CSR): AN EMPIRICAL STUDY OF THE LISTED COMPANIES IN EGYPT "*, International Journal of Social Science, Dec., Vol.5, No.1,PP.63-74.
49. Vollono, R., J., 2010,*" DOING WELL BY DOING GOOD: THE EMPIRICAL RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND FINANCIAL PERFORMANCE "*, ProQuest LLC., UMI Number: 1475162, PP.1-39

جداول وملاحق البحث

جدول رقم (١) : يوضح عدد شركات عينة الدراسة الميدانية مبوبة حسب القطاع الاقتصادى

رقم	القطاع الاقتصادى	عدد الشركات	النسبة المؤية %
١	منتجات منزلية وأغذية ومشروبات	٨	١٢
٢	تكنولوجيا و اتصالات واعلام	٥	٨
٤	التشييد و مواد البناء	٧	١١
٥	العقارات	١٢	١٨
٦	بنوك	٦	٩
٧	خدمات مالية (باستثناء البنوك)	١٠	١٥
٨	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	١٠	١٥
٩	سياحة و ترفيه	٢	٣
١٠	كيماويات وموارد أساسية و مرافق	٦	٩
	مجموع	٦٦	١٠٠

جدول رقم (٢) : يوضح قيمة نسبة ميلر للشركات المدرجة وغير المدرجة فى الدليل المصرى للمسؤلية الاجتماعية للشركات فى سنة ٢٠١٠

مسلسل	اسم الشركة	قيمة نسبة ميلر للشركة فى سنة ٢٠١٠
١	الزيوت المستخلصة ومنتجاتها	-.٩٧
٢	الشرقية الوطنية للامن الغذائي	٢٦.٩٤
٣	جهينة للصناعات الغذائية	-.٩٧
٤	المصريه لمدينة الانتاج الاعلامى	-.٤٤
٥	الجيزة العامة للمقاولات والاستثمارالعقاري	-.٠٩
٦	الصعيد العامة للمقاولات	١.٤٢
٧	المصرية لتطوير صناعة البناء (ليفت سلاب مصر)	٣.٣٨
٨	جنوب الوادى للاسمنت	٥.١٣
٩	مصر لصناعة التبريد والتكييف - ميراكو	-.٤٦
١٠	الاستثمارات العربية للتعمير	-١.٠٣
١١	الشمس للاسكان والتعمير	٢.٨٦
١٢	العربية للاستثمارات والتنمية القابضة للاستثمارات المالية	-١.٠٣
١٣	العقارية للبنوك الوطنية للتنمية	١.٧٥
١٤	القاهرة للاسكان والتعمير	-٢.٢٨
١٥	المتحدة للاسكان والتعمير	-٤.٥٣
١٦	المصريين للاسكان والتنمية والتعمير	١.٢
١٧	بنك البركة مصر	.٨٤
١٨	القلعة للاستشارات الماليه	٦.٧٨
١٩	الملتقي العربي للاستثمارات	-٧.٤٧
٢٠	بايونيرز القابضة للاستثمارات المالية	-١٥.٧١
٢١	الخدمات الملاحية والبترولية - ماريديف	.٤١
٢٢	الصناعات الهندسية المعمارية للانشاء والتعمير - ايكون	-١٣.٧٦
٢٣	الكابلات الكهربائية المصرية	.٣٨
٢٤	المصرية للمنتجعات السياحية	١٤.٧٥
٢٥	رمكو لانشاء القرى السياحيه	-٢.٣٩

٢٦	غاز مصر	-٢٧.٧٩
٢٧	العربية لحليج الأقطان	-٤.١٤
٢٨	العربيه وبولفارا للغزل والنسيج - يونيراب	-٩.٧٤
٢٩	النيل لحليج الاقطان	-٤.٢٦
٣٠	الشركة المصرية لخدمات التليفون المحمول	.٦٥
٣١	المصرية للاتصالات	-.٢٢
٣٢	اوراسكوم تيلكوم القابضة	-٢.٦٤
٣٣	اوراسكوم للانشاء والصناعة	-١.١٥
٣٤	ليسيكو مصر	.٤٦
٣٥	السادس من اكتوبر للتنميه والاستثمار - سوديك	-١.٤
٣٦	بالم هيلز للتعمير	-.٣٢
٣٧	مجموعة طلعت مصطفى القابضة	-١.٧٣
٣٨	مدينة نصر للاسكان والتعمير	-.٢٣
٣٩	مصر الجديدة للاسكان والتعمير	.٧٨
٤٠	مينا للسياحة والاستثمار العقاري	.٣٢
٤١	البنك التجاري الدولي (مصر)	-.٢٦
٤٢	بنك كريدى مصر	.٢٦
٤٣	بنك التعمير والإسكان	.٨٤
٤٤	راية القابضة للتكنولوجيا والاتصالات	-١.٦٤
٤٥	القابضة المصرية الكويتية	.٤٥
٤٦	المجموعه الماليه هيرمس القابضه	٦.٧٨
٤٧	المصريين في الخارج للاستثمار والتنمية	٢٤.٦٤
٤٨	العربية المتحدة	-٧.٤٧
٤٩	النعيم القابضة	٦.٦٨
٥٠	السويدى للكابلات	١.٥٢
٥١	المصرية لخدمات النقل (ايجيترانس)	-٧.٧٣
٥٢	جي بي اوتو	-٢٦.٧٦
٥٣	النساجون الشرقيون	-٢٦.٧٦
٥٤	مطاحن ومخابز جنوب القاهرة والجيزة	-٢٦.٧٦
٥٥	سيدى كرير للبتروكيماويات	.٧٩
٥٦	الاسكندرية للزيوت المعدنية	.٧٩
٥٧	مصر لصناعة الكيماويات	.٧٩
٥٨	العز لصناعة حديد التسليح	٨.٣٢
٥٩	المصرية للحديد والصلب	٨.٣٢

ملحق (١): النتائج الإحصائية لإختبارات محددات التقرير عن المسؤلية الإجتماعية للشركات - الانحدار المتعدد.

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X3, X24, X23, X22, X12, X21, X11, X25[a]		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y1

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.691[a]	.477	.455	.368515997

a. Predictors: (Constant), X3, X24, X23, X22, X12, X21, X11, X25

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	23.424	8	2.928	21.560	.000[a]
	Residual	25.667	189	.136		
	Total	49.091	197			

a. Predictors: (Constant), X3, X24, X23, X22, X12, X21, X11, X25

b. Dependent Variable: Y1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.587	.306		-5.194	.000
	X11	2.304E-02	.008	.178	3.072	.002
	X12	.332	.037	.505	8.919	.000
	X21	-5.84E-02	.078	-.064	-.879	.381
	X22	.432	.398	.083	1.403	.162
	X23	-9.44E-03	.147	-.004	-.064	.949
	X24	.720	.244	.183	2.955	.004
	X25	5.451E-02	.152	.027	.358	.721
	X3	6.014E-02	.014	.260	4.365	.000

a. Dependent Variable: Y1

ملحق (٢): النتائج الإحصائية لإسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد - القطاع الاقتصادى

ANOVA

ECO.

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	8.306	1	8.306	1.170	.284
Within Groups	440.179	62	7.100		
Total	448.484	63			

ملحق (٣): النتائج الإحصائية لإسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد - القانون

ANOVA

SCIE

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.051	3	1.017	4.254	.006
Within Groups	46.137	193	.239		
Total	49.189	196			

ملحق (٤): النتائج الاحصائية لأمر التكرارات - قوانين الشركات

Statistics

		SCIE	LAW.NO
N	Valid	197	197
	Missing	0	0

Frequency Table

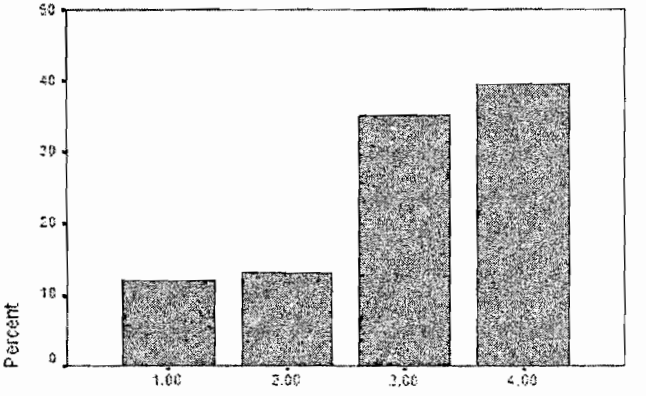
SCIE

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	.00	102	51.8	51.8	51.8
	1.00	95	48.2	48.2	100.0
	Total	197	100.0	100.0	

LAW.NO

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	24	12.2	12.2	12.2
	2.00	26	13.2	13.2	25.4
	3.00	69	35.0	35.0	60.4
	4.00	78	39.6	39.6	100.0
	Total	197	100.0	100.0	

شكل (١) يوضح الاهمية النسبية للقوانين المنظمة للشركات المدرجة بالمؤشر المصرى للمسؤولية الاجتماعية



ملحق (٥): النتائج الإحصائية لإسلوب تحليل التباين فى إتجاه واحد – معاييرالمحاسبة

ANOVA

ACC.ST.

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	2.033E-02	1	2.033E-02	1.849	.176
Within Groups	1.957	178	1.100E-02		
Total	1.978	179			

ملحق (٦): النتائج الاحصائية لتحليل التباين – جودة المراجعة الخارجية

ANOVA

SCIE

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.325	2	.662	2.682	.071
Within Groups	47.914	194	.247		
Total	49.239	196			

ملحق (٧) : النتائج الإحصائية لإختبارات حوافز التقرير عن المسؤلية الإجتماعية للشركات- الانحدار المتعدد

Variables Entered/Removed[b]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	X19, X3, X2, X8, X6, X5, X9, X1, X4, X7[a]		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Y

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.851[a]	.724	.710	.268982357

a. Predictors: (Constant), X10, X3, X2, X9, X6, X5, LNX9, X1, X4, X7

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	35.561	10	3.556	49.151	.000[a]
	Residual	13.530	187	7.235E-02		
	Total	49.091	197			

a. Predictors: (Constant), X10, X3, X2, X9, X6, X5, LNX9, X1, X4, X7

b. Dependent Variable: Y

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.159	.099		-1.595	.112
	X1	1.346E-02	.007	.094	1.972	.050
	X2	3.848E-03	.004	.055	1.093	.276
	X3	1.340E-04	.000	.012	.296	.768
	X4	.181	.022	.409	8.181	.000
	X5	.162	.020	.375	8.113	.000
	X6	-3.34E-02	.033	-.247	-1.004	.317
	X7	4.185E-02	.032	.325	1.318	.189
	X9	1.211E-02	.049	.012	.250	.803
	X9	2.002E-02	.009	.104	2.191	.030
	X10	7.974E-11	.000	.121	2.412	.017

a. Dependent Variable: Y

ملحق (٨) : النتائج الإحصائية لاختبار العلاقة بين ممارسة الإدارة العليا للشركات لظاهرة إدارة الارباح والتقرير عن المسؤولية الإجتماعية لها - أسلوب تحليل بيرسون

Correlations

		index- non index	miller's ratio
index- non index	Pearson Correlation	1.000	-.008
	Sig. (2-tailed)		.965
	N	59	59
miller's ratio	Pearson Correlation	-.008	1.000
	Sig. (2-tailed)	.965	
	N	59	59