دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة

الباحث: علاء جميل مكط الزحيم / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

تاريخ استلام البحث: 2013/9/22 تاريخ قبول النشر: 2013/10/20

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها والآليات والخصائص الخاصة بها والأسس اللازمة لتطبيقها، والتعرف على الجذور التاريخية التي يعود أليها هذا المفهوم، بالإضافة إلى توضيح مفهوم المسؤولية الاجتماعية وكيفية المحاسبة عنها، والوقوف على مدى اهتمام المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بمجالات المسؤولية الاجتماعية والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية المترتبة عن تلك النشاطات، والعلاقة التي تربط المفهومين في ظل نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح ، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد تم صياغة فرضيتين، تتعلق الأولى بمدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأليات الداخلية للحوكمة مجتمعة (مجلس الإدارة - نسبة الملكية الإدارية - تركز الملكية) مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية، في حين جاءت الفرضية الثانية بمدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأليات الداخلية للحوكمة كل على انفراد مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية في المصارف العراقية الخاصة بمعدل (50) مشاهدة وللفترة من 2007 - 2011 .

وقد أظهرت النتائج تباين في ادراك المصارف لمفهوم المسؤولية الاجتماعية وأن الأليات الداخلية للحوكمة مجتمعة كان لها تأثير معنوي على المتغير المعتمد وبمعنوية عالية، ووجود علاقة ذات تأثير معنوي كذلك بين كل من ألية مجلس الإدارة ونسبة الملكية الإدارية منفردة مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية ، فيما أظهرت النتائج بعدم وجود علاقة ذات تأثير معنوي لآلية تركز الملكية على نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج منها ضرورة قيام المصارف ببناء نظام سليم للحوكمة وأتباع الإرشادات والقوانين الصادرة محلياً ودولياً، بالإضافة إلى ضرورة قيام المصارف العراقية بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بكافة جوانبها والاهتمام بالتكاليف الاجتماعية من خلال بناء هيكل سليم للتكاليف الاجتماعية والإفصاح عنها، وإدراك العلاقة بين هذين المفهومين من خلال الدور الذي تمارسه آليات الحوكمة في رقابة التكاليف الاجتماعية .

The Role of Corporate Governance Mechanisms in Controlling the Costs of Social Responsibility

Researcher: **Alaa Jameel Mukt** / Accounting department / College of Management and Economics

Abstract:

The aim of this study is to clarify the concept of corporate governance and the importance and the mechanisms and characteristics of them and the foundations for their application, and to identify the historical roots back to them this concept, as well as to clarify the concept of social responsibility and how it accounted for, and stand on the interest of the Iraqi banks listed in the Iraqi market for securities areas of responsibility social accounting and disclosure for the social costs resulting from these activities, and the relationship between the two concepts under the agency theory and the theory of stakeholders, as well as the supervisory role played by private governance mechanisms on the costs of social responsibility.

For the purpose of achieving the goals of the study has been drafted four hypotheses, related to the first extent of a statistically significant relationship between the internal mechanisms of governance combined (Board of Directors - property management - concentration of ownership)

with the rate of growth in social costs, while came all the hypotheses second, third, fourth and the extent of the presence of a statistically significant relationship between the internal mechanisms of governance each individually with the growth rate in the social costs of Iraqi private banks at a rate (50) Show and for the period of 2007-2011.

The study found a number of results, including the need for banks to build a sound system of governance and follow the instructions and laws issued locally and internationally, in addition to the need for the Iraqi banks apply the accounting for social responsibility in all its aspects and attention to social costs by building the structure of a sound social costs and disclosed, and understand the relationship between these two concepts through role that governance mechanisms in the social costs of control.

المقدمة

حظي مفهوم الحوكمة الشركات **(Corporate Governance)** بالاهتمام من قبل منظمات الأعمال عامة والمؤسسات المصرفية خاصة في الآونة الأخيرة في كثير من دول العالم بشقيه المتقدم والنامي، حتى عدت أحدى متطلبات الإدارة الناجحة والدواء الشافي لعلة فقدان ثقة المستثمرين ، بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي خلال عقد التسعينات من القرن الماضي مع انفجار الأزمة المالية الآسيوية عام 1997، وتعرض عدد من الشركات العالمية لاسيما الأمريكية ومن بينها شركة (Enron) ، (Worldcom) لفضائح مالية وبدا ذلك واضحاً عندما تم الإعلان عام 2001 عن إفلاس (216) شركة نتيجة عجزها عن سداد التزاماتها، فضلاً عما شهده العالم عام 2002 من انهيار عدد من الشركات العالمية العملاقة لأسباب متعددة من بينها الغش والتضليل والعبث والأخطاء المحاسبية فضلاً عن تدني أخلاق المهنة وأخلاق إدارات الشركات والمصارف ومكاتب التدقيق العالمية التي ثبت تواطؤها مع تلك الشركات ومنها شركة (Anderson) العالمية للتدقيق .

لقد شهدت الشركات تطورات سريعة وجذرية في بيئة تتسم بالديناميكية حيث لم يعد المجتمع ينظر إلى هذه الشركات نظرة تقليدية ولم يعد تقييم تلك المؤسسات يعتمد في بناء سمعتها على أساس مراكزها المالية فقط، ففكرة تركيز المؤسسات الاقتصادية على تعظيم الربح وتحقيق أهداف أصحاب رؤوس الأموال لم تعد مقبولة للتعبير عن استجابة المسؤولين في هذه المؤسسات لمسؤوليتهم الاجتماعية، بل بدأت نظرة المجتمع تأخذ أبعاداً جديدة أكثر تعقيدا، نظرا لبروز مفاهيم حديثة ساعدت على خلق بيئة عمل قادرة على التعامل مع التطورات المتسارعة في الجوانب الاقتصادية والتكنولوجية والإدارية عبر أنحاء العالم، وكان من أبرز هذه المفاهيم مفهوم المسؤولية الاجتماعية، ولم تحض دراسة المسؤولية الاجتماعية بأهمية كبيرة في مجتمعنا نظرا لغياب ثقافة المسؤولية الاجتماعية، حيث لم تعد في وقتنا الحاضر الدولة هي المسؤول الوحيد عن برامج التنمية الاجتماعية، خاصة في ظل اكتساح القطاع الخاص لمعظم اقتصاديات العالم، نتيجة لذلك أصبح من اللازم تطبيق حوكمة الشركات باعتبارها مصطلح يتقيد ويرتبط به مفهوم المسؤولية الاجتماعية بشكل دقيق، حيث تعمل الحوكمة على جعل المؤسسات مسؤولة على القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة من أجل البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، وبالتالي سوف توفر أليات الحوكمة الوسائل الرقابية الناجحة لرقابة تكاليف المسؤولية الاجتماعية، والعمل على بناء نموذج سليم للتكاليف الاجتماعية داخل الشركات ومن ثم الإفصاح عن نتائج الأداء الاجتماعي.

المبحث الأول
منهجية الدراسة والدراسات السابقة

أولاً :- مشكلة الدراسة .

تنبع مشكلة الدراسة من الاهتمام المتزايد بالأثر العالمي للشركات ، ويضم هذا الأثر العناصر الاقتصادية والاجتماعية معا، وفي الغالب لا ترغب الاقتصاديات الغنية بقبول القرارات التي تتخذ

من قبل الشركات خاصة إذا كان لها تأثير على المجتمع، فالشركات اليوم تواجه متطلبات جديدة للانخراط في شراكات بين القطاعين العام والخاص، والمساهمين وأصحاب المصلحة، بالإضافة إلى الموظفين والمستهلكين والموردين والمجتمعات المحلية وصناع القرار، ويأتي ذلك عقب سلسلة من الفضائح المدوية لعدد من الشركات الضخمة، وعمليات الاحتيال التي مورست من قبل الشركات عام 2000، واليوم أصبحت هنالك قواعد تطبق بصرامة عالية تهدد بقاء الشركات التي تنتهكها، وتحاول المجتمعات التأثير على عمل الشركات من جهات متعددة كالتأثير على أهدافها، أو قواعد سلوكها أو استراتيجيتها، ويظهر هذا التأثير من خلال التشريعات والأنظمة ومجموعات الضغط والعلاقات السياسية، وفي ظل هذه البيئة المعقدة فمن الطبيعي أن تستجيب الشركات لهذه الضغوط عن طريق ترقية آليات عملها، والامتثال للقوانين الداخلية والخارجية، وتأسيساً على ما تقدم فأنه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية :-

1- ما مدى أدراك المصارف العراقية لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ؟

2- هل هنالك علاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات كل على انفراد مع نسبة النمو في تكاليف المسؤولية الاجتماعية ؟

3- هل هنالك علاقة بين مستوى الآليات الداخلية لحوكمة الشركات مجتمعة مع نسبة النمو في تكاليف المسؤولية الاجتماعية ؟

ثانياً:- أهمية الدراسة وأهدافها .

تستمد الدراسة أهميتها كونها تمثل أطاراً شمولياً لاختبار اثر آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية، ومدى تأثير الأنشطة الاجتماعية على استمرارية الشركات في ظل التنافسية الحادة وانفتاح الأسواق العالمية وبعبارة أخرى أن الدراسة تسعى إلى الإسهام في إغناء الجانب العلمي وذلك من خلال :-

1- إظهار أهمية حوكمة الشركات وأليتها في علاج المشكلات التي تعاني منها الشركات باعتبارها فلسفة أثبتت نجاحها على مستوى العالم .

2- إظهار أهمية المسؤولية الاجتماعية للشركات باعتبارها أحدى متطلبات النجاح التنظيمي وعامل مهم من اجل ديمومة الشركات .

3- إظهار الدور الكبير الذي تلعبه آليات حوكمة الشركات في رقابة تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها الشركات .

4- بيان العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية ، لأجل أثراء أدبيات الموضوع في العراق .

ثالثاً :- فرضيات الدراسة .

للإجابة على تساؤلات الدراسة ولتحقيق أهدافها تم صياغة الفرضيات الآتية :-

H1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأليات الداخلية لحوكمة الشركات مجتمعة (مجلس الإدارة - نسبة الملكية الإدارية - تركز الملكية)، مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية .

H2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بين الأليات الداخلية لحوكمة الشركات كلاً على انفراد مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية .

رابعاً : - مجتمع وعينة الدراسة .

يتكون مجتمع الدراسة من المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، فيما تتكون عينة الدراسة من (10) مصارف والتي مثلت ما نسبته (48) %، وقد تم اختيارها بناءاً على مدى توفر المعلومات اللازمة لإعداد الكشوفات الخاصة بالدراسة، لكون الأساس المعتمد فيها هو عملية فصل التكاليف وتبويبها حسب مجالاتها باعتبارها المتغير المستقل، وقد شملت فترة الدراسة خمسة سنوات هي (2007,2008، 2009,2010، 2011)، بالإضافة إلى أن عملية قياس نسبة النمو للتكاليف الاجتماعية لسنوات الدراسة يتطلب توفير البيانات المالية الخاصة لسنة 2006، والتي تم اعتبارها كسنة أساس لغرض معرفة نسبة النمو لسنة 2007، هذا وقد تم الحصول على جميع المعلومات اللازمة ولجميع المصارف، وتوفرت لدى الباحث (50)

مشاهدة من خلال (عشرة مصارف ولمدة خمسة سنوات)، والجدول رقم (1) يوضح وصف لمجتمع وعينة الدراسة .

جدول رقم (1) وصف عينة الدراسة مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية

ت	اسم المصرف	سنة ٢٠٠٧			سنة ٢٠٠٨			سنة ٢٠٠٩			سنة ٢٠١٠			سنة ٢٠١١		
		حجم المجتمع الوارد	نسبة المصرف الوارد	هل في التكاليف الاجتماعية	حجم المجتمع الوارد	نسبة المصرف الوارد	هل في التكاليف الاجتماعية	حجم المجتمع الوارد	نسبة المصرف الوارد	هل في التكاليف الاجتماعية	حجم المجتمع الوارد	نسبة المصرف الوارد	هل في التكاليف الاجتماعية	حجم المجتمع الوارد	نسبة المصرف الوارد	هل في التكاليف الاجتماعية
١	مصرف سومر	٧	٠,٢٥٩١	---	٧	٠,٢٠٦١	---	٧	٠,٢٠٠١	---	٧	٠,٤١٩٦	---	٧	٠,٣١٤٧	---
٢	مصرف بابل	٧	٠,٠٧٤٤	% ٤٩,٦	٧	٠,٠٧٤٦	% ٥٦,٨	٧	٠,٠٩٩٩	% ١١,٩	٧	٠,١٥٩٩	% ٢٩	٧	٠,١٥٩٩	% ٤٩,٣
٣	مصرف الموصل	٦	٠,٢٢١٥	% ٤٧,٦	٧	٠,٢٣١٢	% ٣٥	٦	٠,١٨٧٢	% ٥٧,٦	٧	٠,١٤٤٧	%(٣٧,٤)	٧	٠,٣٢٧٧	% ٦,٩
٤	مصرف نينوى	٧	٠,٥٤٢٤	% ٣٤,٧	٩	٠,٣٧٩٨	% ٥٢	٩	٠,٣٥٧١	% ١٩	٩	٠,٣٥٥٨	% ٤٠,٤	٧	٠,٣١٩٧	% ٣٥,٢
٥	مصرف كربلاء	٦	٠,١١٤٢	% ٢٢,٢	٦	٠,١٠٦٢	% ٤٠,١	٦	٠,٢٢٠٣	% ٨	٧	٠,٢٧٦٥	% ٧٤,٨	٧	٠,٢٢١٠	% ٣٠,٥
٦	مصرف الشرق	٧	٠,٢٢٦٣	---	٧	٠,١٠٧٦	---	١٠	٠,٠٩٠٤	%(٢٤,٩)	٩	٠,٢٠٥٣	%(٥٠,٩)	٩	٠,١١٣١	%(٣,٦)
٧	مصرف الخليج	٧	٠,٢٧٣٣	% ٢٧,٣	٩	٠,٣٠٣٤	% ٢٤,٢	٩	٠,٢٠٩٤	% ٢٣,١	٩	٠,١٦٤٧	%(٦,٤)	٩	٠,١٨٩٢	%(٣,٢)
٨	مصرف الاتحاد	٧	٠,٢٤٩٣	% ١٨,٦	٧	٠,٢٣٥٦	% ٣٢,٣	٧	٠,١٤١٧	% ٤٧,٩	٧	٠,١٣٧٨	%(١٣,٥)	٧	٠,١٦٤٤	% ٤٨,٥
٩	مصرف الائتمان	٧	٠,٢٤٦٧	% ٤٦,٥	٦	٠,١٣٥٣	% ٧٤,٤	٧	٠,١٤٤٣	% ٤٦,٦	٧	٠,١٤٦١	% ٦,٢	٧	٠,٢٠٦١	% ٤٣
١٠	مصرف آشور	٧	٠,٢٤٦٧	% ٤٦,٥	٦	٠,١٣٥٣	% ٧٤,٤	٧	٠,١٤٤٣	% ٤٦,٦	٧	٠,١٤٦١	% ٦,٢	٧	٠,٢٠٦١	% ٤٣

خامساً : - وسائل جمع البيانات والمعلومات .

تمثلت عملية جمع البيانات و المعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة في جانبين :

1- الجانب النظري : وفيه تم الاعتماد على ما توافر للباحث من كتب و مقالات و دوريات عربية و إنكليزية فضلاً عن الاطلاع على أخر الإصدارات على شبكة الأنترنت و المتعلقة بموضوع حوكمة الشركات ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية .

2- الجانب العملي : و فيه اعتمد الباحث على وسائل عديدة و كما يأتي :

- التقارير السنوية لسوق العراق للأوراق المالية من سنة 2007 ولغاية 2011 .
- التقارير المالية السنوية للمصارف عينة البحث و التي تحتوي على تقارير مجلس الإدارة وتقارير مراقبي الحسابات و الحسابات الختامية .

الدراسات السابقة

1- دراسة (Andrea Beltratti , 2005) بعنوان .

(The complementarily between corporate governance and corporate social responsibility)

تهدف الدراسة إلى فهم العلاقة بين مفهوم حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات، فمن الناحية النظرية ركزت هذه الدراسة على الحوكمة بأنها الآليات التي تحمي الأفراد من خارج الشركة وضمان عملها بفعالية، وفي نفس الوقت أشارت إلى أن المسؤولية الاجتماعية هي الوظيفة الموضوعية للشركة وتمثل اهتمام مختلف الشرائح المستفيدة، ومن جانب أخر ركزت الدراسة على فهم خاص للعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وزيادة ربحية الشركة، أي أن هذه العلاقة مهمة بالنسبة لتقييم واختيار الأنشطة التي تكون مسؤولة اجتماعياً وتمييزها عن الأنشطة الأخرى، وقد توصلت الدراسة إلى أن كلاً من حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية مرتبطان بشكل إيجابي بالقيمة السوقية للشركة، وبالتالي فهما مكملان لبعضهما البعض في شكلهما المعاصر كأداة لمراقبة مختلف المعنيين، وان الشركات ذات الحوكمة الفعالة تكون اكثر احتراماً وقيمة من الشركات الأخرى .

2- دراسة (Rabbth and Others, 2008) بعنوان .

(Corporate governance and corporate social responsibility: synergies and interrelationship)

هدفت الدراسة إلى استكشاف العلاقات المتبادلة بين حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية للشركات وذلك من خلال الجانب النظري الذي تمثل بمراجعة شاملة وواسعة للأدبيات المختلفة، بالإضافة إلى البحث التجريبي من خلال التحقيق في مفهوم وتفسير هذه العلاقة في سياق عينة من الشركات العاملة في لبنان والمدرجة في سوق لبنان للأوراق المالية، وقد سعت الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور المتنامي لهذه العلاقة، وقد اعتمدت الدراسة على نوعية البحث التفسيري وذلك من خلال الاعتماد على مقابلات موسعة مع كبار المديرين التنفيذيين في ثمانية شركات، وأظهرت النتائج أن غالبية المديرين يعتقدون بأن حوكمة الشركات تمثل دعامة أساسية للمسؤولية الاجتماعية للشركات، بالإضافة إلى أن قيمة الشركة وسمعتها مرتبطة بمدى تجاوب الشركة مع البيئة المحيطة بها، كما وأظهرت النتائج بأن المستثمرين مهتمين بمعرفة مدى قيام الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية.

3- دراسة (Harjoto & Jo , 2011) بعنوان .

(The causal effect of corporate governance on corporate social responsibility)

تقوم هذه الدراسة باختبار العلاقة بين مفهوم حوكمة الشركات (CG) والمسؤولية الاجتماعية للشركة (CSR) عن طريق دراسة التأثيرات السببية بينهما ، وقد شملت الدراسة مجموعة واسعة من الشركات الأمريكية المنخرطة في برامج المسؤولية الاجتماعية، حيث خلصت الدراسة إلى أن خواص المسؤولية الاجتماعية لا تؤثر على متغيرات حوكمة الشركات وهي

الأليات الداخلية والخارجية، ولكن متغيرات حوكمة الشركات تؤثر إيجابيا على تطبيق الشركة للمسؤولية الاجتماعية بعد ضبط مجموعة من الخواص المختلفة للشركة، كما اختبرت الدراسة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركة (CSR) والأداء المالي للشركة (CFP) وذلك من خلال استقصاء أهمية نظرية أصحاب المصالح ونظرية الوكالة بشأن هذه العلاقة بين المتغيرات الثلاثة، وقد أظهرت النتائج بأن تطبيق أنشطة المسؤولية الاجتماعية يؤثر إيجابيا على الأداء المالي للشركة مما يدعم فرضية حل النزاعات المستندة إلى نظرية أصحاب المصالح دون فرضية الاستثمار المفرط المستندة إلى نظرية الوكالة، كما أن تطبيق الشركة للأنشطة الاجتماعية الداخلية والخارجية له دوراً إيجابياً في تعزيز الأداء المالي للشركة .

4- دراسة (Harjoto & Jo, 2011) بعنوان .

(Corporate governance mechanisms and firm value: The impact of corporate social responsibility)

تختبر الدراسة تأثيرات الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات وآليات الرقابة في الشركة على أنشطة المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى استقصاء العلاقة التجريبية بين حوكمة الشركات وقيمة الشركة من خلال أنشطة المسؤولية الاجتماعية، وقد كشفت الدراسة أن خيارات المسؤولية الاجتماعية مرتبط إيجابيا بالآليات الداخلية والخارجية للحوكمة وأليات الرقابة في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة واستقلاليته وتركيز الملكية، كما اختبرت الدراسة فرضيتين متنافستين هما فرضية الاستثمار المفرط المستندة إلى نظرية الوكالة، وفرضية حل النزاعات المستندة إلى نظرية أصحاب المصالح ، حيث تفترض فرضية الاستثمار المفرط بأن الإدارة العليا تستخدم تطبيق أنشطة المسؤولية الاجتماعية لتعزيز فوائدها الخاصة في السمعة الاجتماعية وبالتالي قد تؤذي الشركة من خلال قيمتها السوقية، في حين تفترض فرضية حل النزاعات بأن استخدام أنشطة المسؤولية الاجتماعية للحد من النزاعات المحتملة بين الإدارة العليا ومختلف المستفيدين قد يحسن في النهاية من قيمة الشركة عن طريق تقليل من مشاكل الوكالة ، كما وجدت الدراسة بأن أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تتطرق للتعزيز الاجتماعي الداخلي وعلاقات الموظفين والتنوع ضمن الشركة تعزز من قيمتها اكثر من غيرها، وقد استخدمت الدراسة عينة كبيرة من الشركات ضمن مؤشرات (Russel 2000, S & 500) خلال الفترة من 1993-2004، وقد استخدمت الدراسة مقياس (Tobin Q) كمقياس لقياس قيمة الشركة، بالإضافة إلى استخدام معدل العائد على الأصول لقياس الأداء التشغيلي للشركة، ولتقصي التأثير المشترك لتطبيق أنشطة المسؤولية الاجتماعية مع أليات حوكمة الشركات على أداء وقيمة الشركة فقد تم استخدام انحدارات (Heckman) ذات المرحلتين وطريقة المتغير المساعد، والتي أظهرت بأن تأثيرات الأليات الداخلية مع أنشطة المسؤولية الاجتماعية كان إيجابيا على أداء وقيمة الشركة.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة، وجد الباحث بأن غالبيتها تتجه نحو الجانب النظري في تفسير العلاقة بين حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية، والتركيز على الأطر والمفاهيم النظرية للمفهومين، ومحاولة البعض من اجل وضع نماذج لقياس الأنشطة الاجتماعية على مستوى الشركات وكيفية الإفصاح عن هذا الأداء، بالإضافة إلى المحاولة في إيجاد صلة وثيقة بين الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية من ناحية، وبين المفهومين والأداء المالي للشركة من ناحية أخرى، ولا تختلف هذه الدراسة عن ما سبقها من حيث المفاهيم ألا أنها تعمقت في التأصيل الفكري لمفهوم حوكمة الشركات ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية بشكل أوسع، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فأن الدراسة سعت لإيجاد نوع من العلاقة بين أليات حوكمة الشركات وبين الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية في اطار نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح وهذا ما لم تتطرق له بقية الدراسات، وبعبارة أخرى فأن الدراسة تتناول هذه العلاقة من خلال مدى ادراك المصارف العراقية لمفاهيم حوكمة الشركات ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الثاني

الاطار النظري للدراسة

أولا :- حوكمة الشركات .

تمتد جذور حوكمة الشركات إلى أدبيات العالم الاقتصادي أدم سمث في القرن الثامن عشر الميلادي عام 1776 عندما تطرق إلى المشاكل المحتملة للملكية الغائبة في الشركات في كتابه "ثروة الأمم" والإمكانية التي يمكن من خلالها أن يكون هنالك تضارب للمصالح، والتي تتخلل عملية السيطرة على الإدارة (الفضل ، 2007 : 4)

وتلى ذلك المطالبة الواضحة والصريحة لعالمي الاقتصاد (Berle and means) عام 1932 في كتابهما "الشركة الحديثة والملكية الخاصة" الذي يعنى بأداء الشركات الحديثة والاستخدام الفعال للموارد، فضلاً عن القضايا المتعلقة بفصل الملكية عن الإدارة والحاجة الملحة لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين الإدارة والمالكين من خلال الممارسات السلبية التي يقوم بها المدراء (Mallin , 2010 : 15)

وما تفترضه نظرية الوكالة عندما أشار كل من (Jensen and Meckling) إلى وجود تعارض في المصالح بين مالكي الشركة والإدارة، وينشأ هذا التعارض نتيجة لإمكانية تعظيم المدراء لمنافعهم الخاصة، في الوقت الذي يرغب فيه المالكين (حملة الأسهم) بتعظيم أرباحهم الخاصة وينمو هذا التعارض عندما تكون القرارات التي يتخذها المدراء لتعظيم منافعهم الخاصة لا تعظم ثروة مالكي الشركة . (شرويدر ، 2010 : 163)

وبعد حدوث الانهيارات المالية للكثير من الشركات العاملة في مجال القروض والادخار، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالإضافة إلى بعض المؤسسات المهنية بتأسيس هيئة (Treadway) التي تمثل دورها في تحديد أسباب سوء تمثيل الوقائع والأحداث في التقارير المالية وتقديم التوصيات التي من شأنها تقليل حدوث ذلك مستقبلاً، وقد قامت الهيئة عام 1987 بتقديم تقريرها الذي تضمن أحدى عشرة فقرة تتمثل بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة ودعت كذلك إلى ضرورة وجود بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع تدقيق داخلي موضوعي ينظم عمل لجان التدقيق في الشركات. (Treadway , 1987 : 2)

وفي عام 1999 أصدرت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة (Principle of Corporate Governance) حيث تم الاعتراف رسمياً ودولياً بمصطلح الحوكمة (OECD, 1999: 9) وقد تضمنت هذه المبادئ الأطر الإدارية والقانونية لتطوير مفهوم حوكمة الشركات من خلال الحفاظ على حقوق حملة الأسهم، وتحقيق المعاملة العادلة لهم، والتأكيد على دور أصحاب المصالح، والحرص على الإفصاح والشفافية، والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة . (أبو العطا ، 2003 : 6)

1- تعريف حوكمة الشركات . Definition of corporate governance

في البداية لابد من الإشارة إلى انه لا يوجد تعرف متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات، وهذا ما تؤكده موسوعة Corporate Governance Encyclopedia ، ويرجع السبب في ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل. (أبو العطا ، 2003 : 1)

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات على أنها **"مجموعة العلاقات ما بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم فيها والآخرين من أصحاب المصلحة، وتقدم حوكمة الشركات أيضاً أطاراً يتم من خلاله وضع أهداف الشركة وتحديد وسائل الوصول إلى تلك الأهداف، ورقابة الأداء"** (OECD , 2004 , 11)

أما معهد المدققين الداخليين IIA فقد عرفها بأنها **"العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح، لتوفير الأشراف على المخاطر، وإدارتها ومراقبتها، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية لإنجاز أهداف الشركة، والمحافظة على قيمتها من خلال الحوكمة"**. (IIA, 2004, 5) حيث يؤكد هذا التعريف على الدور الرقابي في تحقيق أهداف الشركة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة وأليتها في الشركات .

أما لجنة Cadbury البريطانية فقد عرفتها في تقريرها الصادر عام 1992 بأنها **" النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة الشركة "**

في حين عرفها Mallin بأنها **" نظام يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها "** . (Mallin , 2010 : 16)

كما عرفها كل من Larcker and Tayan بأنها **" نطاق عام للقواعد والعمليات والقوانين التي يتم من خلالها إدارة الشركة وتنظيمها والسيطرة عليها ، وتتضمن عوامل داخلية وخارجية "** (Larcker & Tayan , 2011 : 18)

فيما عرف Tricker حوكمة الشركات على أنها **" أطار عام للقواعد والممارسات التي تتم من خلال مجلس الإدارة، بالشكل الذي يضمن النزاهة والشفافية في علاقة الشركة مع أصحاب المصالح فيها "** . (Tricker , 2012 : 23)

ويشير **الجادر** إلى حوكمة الشركات بأنها **" مجموعة الضوابط والمعايير والإجراءات التي تحقق الانضباط المؤسسي في إدارة الشركة وفقاً للمعايير والأساليب العالمية ، من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة ، والإدارة التنفيذية للشركة مع الأخذ في الاعتبار حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح "** . (الجادر ، 2008 : 1)

2- **أهمية وأهداف حوكمة الشركات Importance of government companies**

أن الأزمات المالية التي فجرها الفساد وسوء الإدارة، هي التي جعلت من مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم المهمة ، والتي تفوق في أهميتها معظم المفاهيم الأخرى، والسبب في ذلك هو أن تلك الأزمات قد كلفت المستثمرين مليارات الدولارات، وأدت إلى تخريب الجدوى المالية للشركات وقد أصبح المستثمرون يعلنون بوضوح أنهم ليس على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة، مما جعل هؤلاء المستثمرون يطالبون بالأدلة والبراهين عن مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة قبل الاستثمار فيها، الأمر الذي جعل من الشركات التي يتوافر فيها نظام سليم للحوكمة تكون محطاً لأنظار المستثمرين (هلبلينج و سوليفان، 2003 :3)، ولهذا يمكن دراسة أهمية حوكمة الشركات من الجوانب التالية :-

أ - الأهمية الاقتصادية للحوكمة .

تتزايد في البيئة الاقتصادية المعاصرة أهمية التزام الشركات بتطبيق مبادئ وأليات الحوكمة ، ويعتبر أدراك الشركات لأهمية تحسين نظم الحوكمة لديها عنصراً أساسياً في تحقيق ذلك، إذ انه وفي عالم أصبح يتسم بحرية الاستثمار وانتقال رأس المال، أصبح من الصعب على الشركات اجتذاب التمويل اللازم من المستثمرين دون أن تكون هنالك نظم حوكمة جيدة تستند إلى معايير دولية تساعد في اجتذابهم (Williams & Zumbansen , 2011 : 55)، فعلى الصعيد الاقتصادي تتنامى أهمية أتباع حوكمة الشركات بالأتي : -

1- تعظيم القيمة السوقية لأسهم الشركة ، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على قيمة المنشأة ، ودعم القدرة التنافسية لها في الأسواق المحلية والعالمية . (الفضل ، 2007 : 6)
2- تجنب الانزلاق في مشاكل مالية ومحاسبية ، والمساهمة في دعم استقرار الشركات العاملة في مختلف المجالات الاقتصادية . (Seifi & Crowther , 2011 , 33)
3- تحقيق اكبر قدر ممكن من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم ، بما ينسجم وتحقيق اكبر عائد مناسب على استثماراتهم . (Brown & Others , 2011 : 63)
4- توفير مصادر تمويل محلية وعالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات النقدية. (أبو العطا،2003: 3)

ب - الأهمية القانونية للحوكمة .

بالرغم من اختلاف القوانين والنظم الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات من دولة إلى أخرى، ألا أن النظام القانوني يمثل صمام الأمان بالنسبة لحوكمة الشركات، كما أن معايير الإفصاح والشفافية من جهة، والمعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى تعتبر عصب مبادئ حوكمة الشركات، أن حوكمة الشركات تتداخل في عدد من القوانين، مثل قوانين الشركات، وأسواق المال ، والبنوك ، والمحاسبة والتدقيق، والضرائب، والخصخصة، والبيئة وغيرها من القوانين،

الأمر الذي جعل القانونيين يهتمون بأطر حوكمة الشركات وأليـاتها، لأنها تعمل على حفظ حقوق جميع الأطراف في الشركة، ولذا فأن التشريعات الحاكمة واللوائح التنظيمية لعمل الشركات تعد العمود الفقري لأطر وأليات الحوكمة، حيث أن هذه القوانين تنظم وتحدد العلاقة بين الأطراف المعنية في الشركة والاقتصاد ككل (Mallin , 2010 : 73) .

ج - الأهمية الاجتماعية للحوكمة .

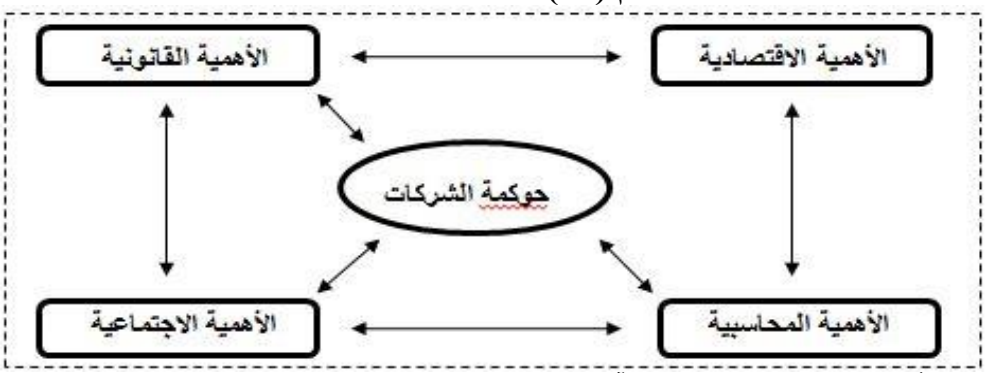
يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات من المفاهيم التي تزامن تطورها مع الانفصال المتزايد بين الملكية والإدارة في الشركات الحديثة ، في البداية كانت الفلسفة الاقتصادية الكلاسيكية تفترض بأن واجب الشركات هو تعظيم ربحيتها دون أن تقوم بأي واجب أخر اتجاه المجتمع، وبخلاف ذلك فقد شرع المدراء التنفيذيين بالاهتمام بأهداف أخرى إلى جانب تعظيم الأرباح، مثل مصالح المستهلكين، والموظفين، والدائنين، والمجتمعات المحلية، وكان هذا التطور قد ارتبط بنشوء جماعات المصالح ولاسيما نقابات العمال، وفي الوقت نفسه كانت التشريعات الخاصة ببيئة الأعمال تتطور فأخذت الكثير من البلدان تمنح إعفاءات ضريبية للتبرعات المقدمة من الشركات والجمعيات للأعمال الخيرية (Schwort , 2011 : 52)، أن مفهوم حوكمة الشركات في إطارها الشامل يكون مرتبطاً ليس فقط بالنواحي القانونية والمالية، وإنما امتد ليشمل كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية، ومن هنا تبلورت فكرة تذكير الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية، حتى لا يكون تحقيق الربح هو الشغل الشاغل لها، علاوة على ذلك فأن الدور الرئيسي الذي تلعبه الشركات كونها المصدر الرئيسي للثروة، وتوليد فرص العمل، وبالتالي يتحتم عليها القيام بواجباتها الاجتماعية وفقاً للمفاهيم الحديثة، كما آن التطورات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في عصر يتسم بالتغيير كان دافعا قوياً لتتحمل الشركات المسؤولية الاجتماعية. (Mallin ,2010 : 12)

د - الأهمية المحاسبية والرقابية للحوكمة

استأثرت حوكمة الشركات باهتمام رجال الفكر والباحثين والمنظمات المهنية والدولية، نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في العالم، والسبب في ذلك هو ضعف دور الأجهزة المالية والرقابية في هذه الشركات، بالإضافة إلى تواطأ كبرى شركات التدقيق من خلال قيامها بالمصادقة على التقارير المالية التي كانت لا تعكس الواقع الفعلي لتلك الشركات، الأمر الذي جعل من هذه الانهيارات وكأنها مثل الصعقة (Rezaei , 2012 : 12)

وقد اتفق كل من (Verhoeven , Beekes , Brown) على أن انهيار شركة Enron وغيرها من الشركات لم يكن نتيجة خرق في النظام ، لكنه فشل ذريع في الرقابة ومبادئ التحكم المؤسسي، ولم تكن حالة شركة Enron فريدة من نوعها، بل وقعت حالات فشل لكثير من الشركات، ومنها فضائح شركة General Electric التي أظهرت مؤشرات التحقيقات أن أهم أسبابها هو الفضائح المالية والمحاسبية، التي أخفى المسؤولون فيها بعض البيانات والمعلومات المالية، وتمت تغطية الخسائر من الاحتياطيات والمخصصات التي تخص صندوق معاشات الموظفين. (Brown & Others, 2011: 57)، والشكل التالي يوضح أهمية حوكمة الشركات

شكل رقم (1) أهمية حوكمة الشركات



ولقد تباينت أهداف حوكمة الشركة تبعاً لاختلاف وجهات نظر الكتاب والباحثين في تعريفهم لمفهوم حوكمة الشركات، فيرى **Nordberg** بأن حوكمة الشركات تهدف بشكل عام إلى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والقانونية، واحترام الضوابط والسياسيات المرسومة، فهي تتناول

الممارسات السليمة للقواعد، وتساعد على جذب الاستثمارات وزيادة القدرة التنافسية، ومحاربة الفساد بكل صوره سواء كان أدارياً أو مالياً، وتحسين الاقتصاد وذلك من خلال ما يأتي:-

1- التأكيد على الالتزام بإحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، بالإضافة إلى وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، وتكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لأجل تحقيق رقابة مستقلة. (Nordberg, 2011: 27)
2- تحسين كفاءة استخدام موارد الشركة وتعظيم قيمتها السوقية، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية اللازمة للتوسع والنمو.
3- التأكيد على المسؤولية الاجتماعية للشركة، من خلال وضع إجراءات مناسبة لنشاطاتها الخدمية والبيئية اتجاه المجتمع. (Coglianese, 2009: 14)
4- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات، ورفع معدلات الاستثمار .
5- خفض تكلفة رأس مال الشركة وضمان استمراريتها، حيث تساعد الحوكمة على الحد من هروب رأس المال، ومكافحة الفساد الإداري والمالي اللذان يقفان حجر عثرة أمام عملية التنمية الاقتصادية .
6- تحقيق أمكانية المنافسة في الأجل الطويل، مما يؤدي إلى خلق حوافز للتطوير، وتبني تكنولوجيا حديثة، وزيادة درجة الوعي لدى مختلف الأطراف في الشركة .

3- مبادئ حوكمة الشركات Principles of corporate governance

نتيجة للتزايد المستمر في الاهتمام الذي يكتسبه مفهوم حوكمة الشركات في الوقت الحاضر، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية والمنظمات المهنية في العالم على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وإصدار مجموعة من المبادئ التي تضمن التطبيق السليم له، والتي من خلالها يتم تحديد المسؤوليات الملقاة على عاتق الأطراف ذات العلاقة، وكان على رأس هذه المنظمات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إذ أصدرت هذه المنظمة في عام 1999 مجموعة من المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات، وتمت الموافقة على هذه المبادئ من قبل منتدى الاستقرار المالي (Financial Stability Forum) كونها أحدى المعايير الاثني عشر الرئيسية للنظم المالية السليمة. (Mason & Mahony, 2008 : 11)

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وينبغي أن يشجع هذا الإطار على الشفافية وكفاءة الأسواق وان يكون متوافقا مع حكم القانون وان يحدد وبوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية .
- توفير حماية المساهمين وتسهيل ممارسة حقوقهم والوظائف الرئيسة لأصحاب حقوق الملكية.
- توفير المعاملة المتساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.
- الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو التي تنشا نتيجة لاتفاقيات متبادلة وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالية .
- ضمان القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي وحقوق الملكية وحوكمة الشركات .
- تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بما يعني التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة والرقابة الفعالة على إدارة الشركة، كما يعني محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين .

4- آليات حوكمة الشركات . Corporate governance mechanisms

لضمان تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لابد من وجود آليات يتم الاعتماد عليها من قبل الشركة ، للتأكد من الحفاظ على حقوق الأطراف ذوي المصالح مع الشركة ، من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على الأداء بهدف التخلص من الفساد الإداري والمالي ، بالإضافة إلى التأكد من الاستخدام الأمثل لأصول الشركة ، وتكفل للمساهمين عوائد على استثماراتهم ، ويمكن القول أن هناك أجماع بين الكتاب والباحثين في هذا المجال على تصنيف آليات حوكمة الشركات إلى نوعين هي آليات داخلية (Internal mechanisms) وآليات خارجية (External mechanisms) .

- **الآليات الداخلية . Internal mechanisms**

وتمثل مجموعة الأنشطة والفعاليات ، أي المتغيرات الموجودة في البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية ، والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على أدائها ، وبالتالي تحقيق أهدافها ، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية لحوكمة الشركات كالآتي :-

أ - مجلس الإدارة . Board of Directors

يمثل مجلس الإدارة مجموعة من الأفراد المنتخبين من قبل حملة الأسهم ، والذين تكون مسؤوليتهم الرئيسية العمل بما ينسجم مع مصالح المالكين من خلال الرقابة والإشراف والسيطرة على المدراء في المستويات التنفيذية العليا في الشركة ، ويعتبر مجلس الإدارة الأداة المثلى لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستخدام من قبل الإدارة التنفيذية ، كما ويعمل مجلس الإدارة كنقطة ارتكاز بين المالكين والمديرين في الشركة ، فهم حلقة الوصل بين الإدارة العليا في الشركة وبين حملة الأسهم . (Hitt . et , al ,2003 : 319-320)

وقد تباينت أراء الباحثين حول حجم مجلس الإدارة، فهناك من يؤيد فكرة مجالس الإدارة كبيرة الحجم، والبعض الأخر يميل إلى تأييد فكرة مجالس الإدارة ذات الحجم الصغير، ويعتبر مجلس الإدارة كبيراً أذا زاد عدد أعضائه عن سبعة أعضاء، ويرى كل من **Fracassi and Tate** بأن هناك علاقة طردية بين حجم مجلس الإدارة وبين أداء الشركات، من خلال ما تمتلكه هذه المجالس من الخبرات وتنوع في القدرات، مما يجعلها مؤهلة لرقابة سلوك الإدارة العليا، الأمر الذي يوفر مرونة أكثر في تشكيل اللجان الأساسية مثل لجنة التدقيق، لجنة التعويضات والمكافآت، لجنة الترشيحات والحوكمة . (Fracassi & Tate , 2012 : 186)

وعلى العكس من ذلك، يرى مؤيدو تقليص عدد أعضاء مجلس الإدارة، انه من الحكمة أن لا يتجاوز عدد الأعضاء عن تسعة، والسبب في ذلك هو أن وجود عدد كبير من الأعضاء يؤدي إلى صعوبة التنسيق بينهم، والتفاعل مع المشاكل التي تواجهها الشركة، بالإضافة إلى انخفاض فاعلية القرارات المتخذة ، وتدني سرعة إنجاز المهام . (الفضل ، 2007 : 83)

وتوجد عدة عوامل يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند تكوين مجلس الإدارة ، منها الطبيعة القانونية والاقتصادية التي تعمل فيها الشركة، ولغرض أن يكون المجلس ذو كفاءة وفاعلية في رقابة أداء الشركة والمدراء التنفيذيين، فأن التوجه يسود إلى أن يكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء المستقلين (الخارجيين) لأجل إضفاء صفة الاستقلالية عليه، إذ أن قياس الاستقلالية لمجلس الإدارة تعتمد على مدى تفوق عدد الأعضاء المستقلين الخارجيين على الأعضاء الداخليين. (Lopez & others , 2010 : 199)

ب - تركز الملكية (كبار المساهمين) Concentration of ownership

يقصد بتركز الملكية عدد حملة الأسهم الذين يمتلكون النسبة الإجمالية الأكبر من الأسهم المصدرة في الشركة، أي نسبة 5% على الأقل، وعادة ما يتم تقسيم هياكل الملكية في الشركات إلى نوعين هما :الملكية المشتتة والملكية المركزة، فالشركات ذات الملكية المشتتة يكون هناك عدد كبير من حملة الأسهم، يملك كل منهم عدد صغير من الأسهم ، بينما يستأثر عدد قليل من الأفراد بنسبة كبيرة من أسهم الشركات ذات الملكية المركزة، وبالتالي يستطيع هؤلاء التحكم بأداء الشركة، بسبب تمتعهم بأغلبية حقوق التصويت . (Connelly & Others, 2010: 29)

وفي بعض الأحيان قد يحصل عدد من الأفراد على التحكم بأغلبية حقوق التصويت، على الرغم من كونهم لا يملكون أغلبية الأسهم، ويحدث ذلك عندما تكون هناك أنواع متعددة من الأسهم التي تصدرها الشركة ، والتي يكون لبعض هذه الأنواع حقوق تصويت أكثر من غيرها، وتتمتع هذه الآلية من آليات حوكمة الشركات بمزايا، منها أن كبار حملة الأسهم سيكون لديهم السلطة والحافز لمراقبة الإدارة عن كثب مما يقود إلى تحقيق أعلى مستويات من الرقابة على أداء الإدارة، الأمر الذي يشجع المدراء التنفيذيين على اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تعمل على تعظيم قيمة حملة الأسهم، والتأثير بشكل مباشر في التوجه الاستراتيجي للشركة من اجل تحقيق الأهداف الموضوعة ومن ثم البقاء في الأسواق في ظل المنافسة الشديدة . (Hitt, et al, 2003: 316)

أما عيوب تركز الملكية فأنها تتمثل في أن تركز الملكية بأيدي كبار حملة الأسهم ، وأصحاب حقوق التصويت الضخمة، فأنه ربما يقود إلى ممارسات غير صحيحة، منها قيام كبار حملة الأسهم بإرغام إدارة الشركة أو التواطؤ معها للاستحواذ على أصول الشركة على حساب صغار حملة الأسهم الذين لا يتمتعون بحقوق قانونية قوية، وقد يتفق كل من المدراء التنفيذيين مع كبار حملة الأسهم أو أصحاب القوة التصويتية للتأثير على قرارات مجلس الإدارة للاستفادة بشكل مباشر وعلى حساب الشركة. (هلبلينج وسوليفان ، 2003 : 8)

ج - الملكية الإدارية . Property management

يقصد بالملكية الإدارية، امتلاك المدراء وأعضاء مجلس الإدارة لجزء من أسهم الشركة التي يعملون فيها، ويرى كل من **Jensen and Meckling** أن لهذه الآلية من آليات حوكمة الشركات تأثير كبير في تخفيض مشكلة الوكالة الناتجة من فصل الملكية عن الإدارة ، أن امتلاك المدراء لجزء من أسهم الشركة سوف يقلص من الفجوة الناتجة عن صراع المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم ، ويؤدي إلى زيادة منافع المدراء مع منافع حملة الأسهم، إذ أن انخفاض نسبة الأسهم التي تملكها الإدارة يزيد من اتجاهها نحو تحقيق منافعها الشخصية على حساب مصلحة حملة الأسهم ، من خلال استغلال أنظمة الحوافز والمكافآت، أو من خلال العمل على تكوين شهرة إدارية بالاستفادة من المرونة المتاحة لها في اختيار الإجراءات المحاسبية وتعدد البدائل الممكنة لمعالجة نفس العملية . (Jensen & Meckling , 1976 : 311)

وفي هذا السياق يتفق كل من الفضل و **Kelly** على أن امتلاك الإدارة لجزء من أسهم الشركة سوف يحفزها كثيراً نحو الأنشطة التي تعظم من ربحية الشركة ، وبالتالي الحصول على مستوى مقبول من توزيعات الأرباح ، وما يترتب على تلك التوزيعات من ردود فعل ايجابية عند المتعاملين في الأسواق المالية ، الأمر الذي ينعكس على زيادة القيمة الاسمية للأسهم وبالتالي تحقيق العوائد . (الفضل ، 2007 : 8)

أن وجود الملكية الإدارية يخفض من الحاجة إلى الرقابة الخارجية ، وقد أشار Connelly وزملاؤه إلى أن المالكين الداخليين (أعضاء مجلس الإدارة، الإدارات التنفيذية) لها تأثير في مشكلة الوكالة Agency بأكثر من طريقة، مقارنة بالمساهمين الخارجيين الذين لم يشتركوا في إدارة الشركة، بالإضافة إلى أن وظيفتهم الأساسية تتمثل برقابة الإدارة التنفيذية، ويزداد الدافع لزيادة الرقابة مع زيادة نسبة ملكية الأسهم في الشركة. (Connelly & Others , 2010 : 37)

- **الآليات الخارجية . External mechanisms**

تمثل الآليات الخارجية العوامل المؤثرة في أداء الشركة والتي يكون مصدرها البيئة الخارجية المحيطة بالشركة ، وتتمثل هذه الآليات بآلية السوق لأغراض السيطرة ، والأنظمة والتشريعات .

أ- السوق لأغراض السيطرة . Takeover Market

تعد آلية السوق لأغراض السيطرة ضمن الآليات الخارجية لحوكمة الشركات ، ويتم اللجوء أليها في حالة فشل كل الآليات الداخلية ، وتتمثل بالأفراد والمؤسسات التي لها القدرة في الاستحواذ على مراكز الملكية (Buy Ownership Position) والشركات الخاسرة (Under Valued)

أو الاستيلاء (Take Over) على الشركات ذات الأداء المنخفض مقارنة مع منافسيها ، ومحاولة تطوير ميزتها التنافسية . (Hitt , et al , 2003 : 327)

ومن المحتمل أن يقوم حملة الأسهم ببيع أسهمهم بدلاً من استخدام الفاعلية في مجلس الإدارة، والتي تعتبر من آليات الرقابة الداخلية، خصوصاً في حال فشل آليات الحوكمة الداخلية في أيجاد الحلول المناسبة، وأصبحت الإدارة تتصرف بشكل أناني، مما يؤدي إلى انخفاض قيمة الأسهم حتى تصبح اقل من قيمتها الدفترية، وهذا يجعل المضاربون يستولون على الشركة، وهنا يمكن أن تعطي هذه الآلية حلول جزئية للمشاكل الموضوعة سابقاً . (حميدي ، 2011 : 51)

وتتمثل مهام آلية السوق لأغراض السيطرة بما يأتي :-

- الإنذار بضعف أداء الشركات نتيجة الفشل في الآليات الداخلية للحوكمة، وان الشركة أصبحت عرضة للخسارة أو الاستيلاء .
- تعتبر وسيلة لتحديد مبدأ الثواب والعقاب في سوق العمالة الإدارية ، فهي تضمن الثواب للإداريين في الشركات الأفضل والعقاب للإداريين في الشركات الأسوأ من خلال مؤشرات أسعارهم في السوق .
- تفعيل أداء المدراء التنفيذيين ومجلس الإدارة وتشجيعهم على اتخاذ القرارات التطويرية المتناغمة مع متطلبات الآليات الداخلية ، وتعظيم ثروة المالكين، وترضي أصحاب المصالح بما يجعل الدوافع المحتملة من أمكانية استيلاء المنافسين على الشركة بعيدة المنال .

ب- الأنظمة التشريعية . Legal systems

تعتبر الأنظمة والقوانين التشريعية آلية مهمة من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، وبطبيعة الحال فأن هذه الأنظمة والقوانين تختلف من بلد إلى أخر، مما ينعكس على الكيفية التي يتم بها تنفيذ مبادئ حوكمة الشركات، إذ أن هناك بعض الأنظمة تقوم على أساس حماية صغار حملة الأسهم، وذلك من خلال التحديد الواضح لحقوقهم في النصوص القانونية، ويمكن ملاحظة ذلك في تطبيقات القانون الإنكليزي، وعلى العكس من ذلك فأن القانون الألماني والفرنسي يقومان على تدعيم وحماية كبار حملة الأسهم المؤسسين، وهكذا يبدو هذا التباين في تطبيقات القوانين باختلاف الأنظمة القانونية من بلد إلى أخر . (Crowther & Seifi , 2011 : 87)

ويعتبر قانون Sarbanes Oxley act الذي تم إصداره عام 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، من أهم القوانين لتدعيم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات. وقد جاء حلاً لمشكلة المخالفات المحاسبية وحالات الغش والتلاعب التي ارتكبت من قبل كبرى شركات العالم، أمثال شركة Enron . (Nordberg, 2011, 55)، وقد فرض هذا القانون متطلبات جديدة على الشركات منها تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بشان أعداد التقارير المالية، وتحسين قابليته على الأشراف من خلال زيادة الصلاحيات الممنوحة له، والتأكد من مسؤولية واستقلالية لجنة التدقيق، وفي العراق يمكن اعتبار قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل، وقانون البنك المركزي العراقي، وقانون المصارف، وقانون سوق العراق للأوراق المالية من الأنظمة التشريعية المحلية الداعمة لتطبيق حوكمة الشركات، فقد نظم قانون الشركات رقم 21 شؤون الشركات المساهمة من حيث التأسيس والإدارة والاندماج والتصفية، وإخضاعها إلى ديوان الرقابة المالية أذا ما كانت الشركة المساهمة عامة أو مختلطة، ولمدقق الحسابات الخارجي أذا كانت الشركة خاصة، ويشير التراث الأدبي لحوكمة الشركات إلى أن النظم القانونية والتشريعات المطبقة لحماية حملة الأسهم والمستثمرين تعتبر آلية جيدة لحوكمة الشركات، وذلك من خلال وضع مجموعة من القواعد والضوابط التي تهدف إلى حماية حملة الأسهم والمستثمرين .

ثانياً :- المسؤولية الاجتماعية . Corporate Social Responsibility

أن المقصود بالبلورة التاريخية لمفهوم المسؤولية الاجتماعية هو التتابع المنطقي الحاصل في رؤية منظمات الأعمال والأهداف التي تتبناها هذه المنظمات تجاه اطراف المصالح المختلفين عبر فترات زمنية طويلة .

ترجع الأصول الموثقة للمسؤولية الاجتماعية (**CSR**) إلى ما قبل الحرب العالمية الثانية، حيث استشرق (دين ديفيد) في احدى مؤلفاته عام 1946 مستقبل منظمات الأعمال بقوله انه على

الشركات وخاصة المدراء النهوض بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها، بسبب التغير السريع في البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي تعمل من خلالها، وفي نفس السياق يشير (Spector) إلى أن أصول حركة المسؤولية الاجتماعية تعود إلى الفترة 1940 – 1960 وهي السنوات الأولى للحرب الباردة، ومع اشتداد المنافسة وتباين المصالح للمستفيدين المباشرين وغير المباشرين من وجود منظمات الأعمال فقد اتسعت النظرة لهذه المنظمات واعتبرت كيانات اقتصادية اجتماعية تمثل جزءاً من المجتمع الذي تعمل فيه. (Spector, 2008: 314)، ويمكن القول بأن الأبحاث الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية قد تبلورت في عقد الثمانينات، وخاصة الأبحاث الأكاديمية واستمرت هذه النزعة خلال عقد التسعينات، وتصاعد موضوع البحث في المسؤولية الاجتماعية من حيث الانتشار العالمي، وأصبحت فترة التسعينات والألفية مرحلة المواطنة العالمية للشركة، واصبح العقد الأول من القرن 21 منشغلاً بفترة الفضائح الخاصة بشركة Enron والتي تصدرت عناوين وسائل الأعلام حتى عام 2008 حيث بدأت فترة فضائح Wall street المالية بالتصدر في الصحف والمجلات العالمية ولا زالت مستمرة حتى يومنا هذا، وبالرغم من استمرار المسؤولية الاجتماعية في إيجاد ضالتها من خلال اعتراف الشركات، ألا أن الانشغال بأخلاقيات الأعمال والتحقيقات في الفضائح المالية، قد عتم على التنامي والتطور المستمر لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، أن قضية البحث في حالة الشركات بالنسبة للمسؤولية الاجتماعية أصبحت موضوعاً مهيمناً خلال هذه الفترة، وخاصة عندما يقوم مجتمع منظمات الأعمال بالبحث من اجل عقلنة وشرعنة الأنشطة التي بدأ بها واستمر بفعلها، وقد أصبحت الشركات اليوم مأخوذة بفكرة الاستدامة أو التنمية المستدامة والتي أصبحت جزءاً لا يتجزأ من موضوعات ومفاهيم المسؤولية الاجتماعية للشركة. (Halme & Dober , 2009 : 13)

1- مفهوم وتعريف المسؤولية الاجتماعية . The concept & definition of CSR

شهدت العقود الأخيرة من القرن العشرين تطوراً واضحاً في النظرة إلى أهداف منظمات الأعمال، نتيجة للتطورات والتغييرات في الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وقد كان للفكر الاقتصادي بصفة خاصة أثراً واضحاً في تحديد طبيعة تلك الأهداف، ففي ظل النظرة الاقتصادية الكلاسيكية ينظر إلى منظمات الأعمال على أن هدفها الوحيد هو تعظيم الأرباح من خلال تحقيق اكبر قدر ممكن من العوائد للمستثمرين، وان تحقيق الأرباح سوف يتبعه تحقيق الأهداف الاجتماعية بصورة تلقائية، ويمثل العالم الاقتصادي الراحل (Milton Friedman) وجهة النظر الكلاسيكية حول مفهوم المسؤولية الاجتماعية، إذ يرى أن تبني الشركات لفلسفة المسؤولية الاجتماعية من شأنه أن يقلل من أرباحها ويزيد من تكاليف العمل، كما ومن شأنه أن يعطي قوة اجتماعية للأعمال اكثر من اللازم، وفي المقابل فأن وجهة النظر الأخرى، والتي يعد من ابرز مؤيديها رجل الاقتصاد المعروف (Pual Samuelson)، إذ يرى بأن مفهوم المسؤولية الاجتماعية يمثل البعدين الاقتصادي والاجتماعي معاً، ويجب على الشركات في عالم اليوم أن لا تكتفي بالارتباط بالمسؤولية الاجتماعية، بل يجب عليها أن تغوص في أعماقها وان تسعى نحو الأبداع في تبنيها، إذ أن إبداعها في هذا المجال من شأنه أن يحقق أرباحاً للشركة على المدى الطويل، ويعزز من مركزها لدى أصحاب المصالح، كما ويساعدها على تجنب الضغوط بشكل كبير. (Moir, 2011: 33)، أما فيما يتعلق بتعريف المسؤولية الاجتماعية والتي ترد غالباً في الأدبيات بمصطلحات مختلفة، فقد أورد العديد من الكتاب والباحثين والمنظمات تعاريفاً عديدة للمسؤولية الاجتماعية للشركة، وكما هو موضح في الجدول رقم (2) .

التعريف	المصدر
تعني القرارات والأفعال التي تتخذ من قبل المنظمات ورجال الأعمال وبصورة بعيدة نوعاً ما عن مصالح الشركة الاقتصادية .	Davis , 1960 : 70
تمثل المسؤولية الاجتماعية التزاماً أخلاقياً وإنسانياً وأدبياً تتحمله منظمات الأعمال تجاه المجتمع ، بغض النظر عن ارتباط هذا الالتزام أو عدمه بمردود مالي على المدى القصير .	Manne, 1972 : 75
هي مسؤولية الشركة الاجتماعية والتي تضم ما يتوقعه المجتمع من إيفائها بالتزاماتها الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والخيرية في وقت معين .	Carroll , 1979 : 499
تمثل المسؤولية الاجتماعية دمجاً للقضايا الاجتماعية والاقتصادية والقانونية في عمليات الشركة بما في ذلك التعامل مع المستفيدين .	Sethi , 1987 : 59
هي فكرة شاملة تعني طريقة الشركة في القيام بعملها الداخلي والخارجي ومعاملتها لقوتها العاملة وتأثيرها على عالمها المحيط	Reder , 1994 , 37
وتعني معاملة جميع الأطراف المستفيدة في الشركة بصورة أخلاقية ، أو بأسلوب مسؤول اجتماعياً	Hopkins , 1998 , 13
الالتزام بتحسين مصلحة المجتمع من خلال ممارسات الأعمال الانتقائية أو المساهمات في موارد الشركة.	Kotler & lee,2005 :58
مجموعة من الممارسات والسياسات الإدارية التي تتضمن اجتهاد الشركة في الحد من تأثيراتها السلبية جراء أنشطتها، مع زيادة تأثيراتها الإيجابية على المجتمع.	Pinney , 2011 : 297

2- أبعاد المسؤولية الاجتماعية. Dimensions of social responsibility

لقد جاءت النقلة النوعية في إغناء وتوسيع مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات في اطار البحوث الرائدة إلى Carroll، حيث عرض في اطار عام يتضمن مجموعة من الأبعاد التي يمكن أن تكييف بقياسات مختلفة وفق اعتبار طبيعة عمل الشركة ونشاطها، وتأثير أصحاب المصالح المختلفين فيها ، وحسب Carroll فأن المسؤولية الاجتماعية تضم أربعة أبعاد جوهرية وهي البعد الاقتصادي Economic، والقانوني Legal، والأخلاقي Ethical، والخيري Philanthropy، أن فهم هذه الأبعاد الأربعة التي قدمها Carroll يتطلب إيجاد علاقة وثيقة بين متطلبات النجاح في العمل من جهة، ومتطلبات تلبية احتياجات المجتمع من جهة أخرى، وخاصة في اطار الأبعاد الاقتصادية والقانونية حيث تمثل هذه الأبعاد مطالب أساسية للمجتمع من المفروض تلبيتها من قبل الشركات، في حين يتوقع المجتمع أن تلعب الشركات دورا كبيرا فيما يتعلق بالبعدين الأخلاقي والخيري، وقد وضع Carroll هذه الأبعاد الأربعة بشكل هرمي متسلسل لتوضيح طبيعة الترابط بين هذه الأبعاد هذا من جانب، ومن جانب أخر فأن استناد أي بعد من الأبعاد الأربعة على البعد الأخر يمثل حالة واقعية (Schwartz, 2011: 88) والشكل التالي يوضح هذه الأبعاد.

الشكل رقم (2) هرم كارول (CARROLL) للمسؤولية الاجتماعية

3- محاسبة المسؤولية الاجتماعية ، المفهوم والتعريف . Social accounting

منذ اكثر من ثمانية عقود من القرن العشرين، لم يكن اصطلاح المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هو احد المصطلحات المستخدمة في الفكر المحاسبي ، فقد ورد هذا المصطلح لأول مرة عام 1923 حين أشار (Shaldon) إلى أن مسؤولية أي شركة بالدرجة الأولى هي مسؤولية اجتماعية ، وان بقاء أية شركة واستمرارها يحتم عليها أن تلتزم بمسؤوليتها الاجتماعية عند أداء وظائفها المختلفة، وبدأ هذا المفهوم يلفت أنظار الباحثين والأكاديميين في الجامعات ودوائر البحث العلمي والمنظمات المهنية، بل شارك القضاء الأمريكي في هذا المجال وذلك عندما اصدر أحكام ذات مغزى ودلالة حول أهمية وفاء الشركات والتزامها بمسؤوليتها الاجتماعية عند ممارستها لأنشطتها المختلفة، وفي نفس السياق فقد عقدت جامعة كاليفورنيا مؤتمراً موسعاً تحت عنوان "المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال" وقد أشار المؤتمر في ختام توصياته إلى أن تطورات البيئة الاقتصادية والاجتماعية أصبحت تحتم على الشركات بضرورة تعديل النموذج الاقتصادي التقليدي القائم على فلسفة تعظيم الأرباح فقط، ليأخذ بالحسبان إلى جانب الاعتبارات الاقتصادية اعتبارات أخرى اجتماعية وأخلاقية، وفي ظل تلك الاتجاهات والآراء الجديدة التي برزت اصبح لزاماً على الشركات أن تعمل على مقابلة توقعات المجتمع وتقدير متطلباته، وأصبحت ملزمة بشكل أو بأخر سواء من تلقاء نفسها أو تحت ضغط الرأي العام بالوفاء بأشكال مختلفة من مسؤوليتها الاجتماعية وفي حدود إمكانياتها، مع العمل في نفس الوقت على أعلام الأطراف المعنية بأشكال ذلك الأداء الاجتماعي والإفصاح عن نتائجه . (Gray, 2002: 689)

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، حيث وصف (Linowes) المحاسبة بأنها " لغة الاعمال " اي انها تعمل على تحديد وقياس وتوصيل المعلومات ذات الطبيعة الاقتصادية ، فقد عرف المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ((**تطبيق المحاسبة في مجال العلوم الاجتماعية المتضمنة علم الاقتصاد والاجتماع والسياسة، فعلم الاقتصاد يتعامل مع انتاج وتوزيع واستخدام الدخل والثروة، وعلم الاجتماع يتعامل مع تنمية وتنظيم وظائف المجتمع البشري، والسياسة تتعامل مع ادارة الحكومة، لذا فأن المحاسبة بالمعنى الواسع شائعة في كل العلوم الاجتماعية**)) . (Linowes, 1968: 37)

أما (Ramanathan) فقد عرف محاسبة المسؤولية الاجتماعية بأنها ((**عملية اختيار تقوم بها المنظمة للمتغيرات والمقاييس واساليب القياس والعمل على التطوير المنظم للمعلومات المفيدة في تقييم الاداء الاجتماعي للمنظمة، وتوصيل هذه المعلومات الى المجموعات ذات العلاقة، سواء بداخل المنظمة او خارجها**)). (Ramanathan, 1976: 519)

فيما عرفها (Seidler) بأنها ((**احدى مكونات المحاسبة بمفهومها الواسع، والذي ينص على ان المحاسبة هي فن وعلم هدفه قياس وتفسير الانشطة والظواهر التي لها اساس طبيعة اجتماعية واقتصادية**)). (الفضل، واخرون، 2002 : 164)

كما عرفها الباحثان (Kyay & Yuyla) بأنها ((**المحاسبة التي تقوم على تقويم وتقييم الاحداث الاجتماعية والاقتصادية معاً سواء للحكومات والمشروعات ، على اعتبار ان المحاسبة التقليدية تقوم بقياس الاحداث الاقتصادية فقط**)) . (Kaya & Yayla , 2007 : 6)

اما (الصبان) فقد عرف محاسبة المسؤولية ((**مجموعة الانشطة التي تختص بقياس وتحليل الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختلفة بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارت وتقييم الاداء الاجتماعي**)). (الصبان، 1978: 119)

ومن جملة التعاريف السابقة يتضح أن هنالك اختلافاً واضحاً حول مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية وعدم الاتفاق على تعريف محدد لها، بالاضافة الى الاختلاف في المصطلحات المستخدمة، الا ان المصطلح الأكثر شيوعا هو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ويرى الباحث بأن تعريف كل من Ramanathan والصبان من اكثر التعاريف شمولاً لمفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، حيث يتم من خلالهما ابراز اهتمام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بوظيفتي الاداء الاجتماعي للمشروعات والتقرير والافصاح عن نتائج القياس، وبما

يكفل اجراء تقيم للاداء الاجتماعي لأي شركة، من خلال الافصاح عن المعلومات ذات الاثر الاجتماعي على الاطراف الداخلية والخارجية.

- **اهداف ومجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية. Objectives of social accounting** تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للشركة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية الداخلية للشركة، وانما ايضاً عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع ، وينبع هذا الدور من من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي . (Toms , 2002 : 261)
- تقييم الاداء الاجتماعي للشركة وذلك من خلال تحديد ما اذا كانت الاستراتيجية المتبعة من قبل الشركة واهدافها تتماشى مع الاولويات الاجتماعية من جهة ، ومع طموح افراد الشركة بتحقيق نسبة معقولة من الارباح من جهة اخرى ، وتمثل العلاقة بين اداء الوحدات الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من اهداف المحاسبة الاجتماعية . (Gray & Babington , 2000 : 6)
- الافصاح عن الانشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية والتي لها اثار اجتماعية (اثر قرارات الوحدات الاقتصادية على تعليم وصحة العاملين وتلوث البيئة واستهلاك الموارد) ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات اللازمة عن الاداء الجتماعي للوحدة الاقتصادية ومدى مساهمتها في تحقيق الاهداف الاجتماعية، وايصال المعلومات والبيانات المتعلقة بالاداء الاجتماعي للاطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من اجل ترشيد القرارات المتعلقة بتوجيه الانشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الامثل لها من وجهة نظر المستخدم ومن وجهة نظر المجتمع . (Tilt , 2009 : 21)

ونتيجة للطبيعة الديناميكة التي تتصف بها البيئة الاقتصادية والاجتماعية من فترة الى اخرى، وتعدد الاطراف المعنية بالمسؤولية الاجتماعية واختلاف حاجاتهم واهدافهم ، فأن تحديد مجموعة ثابتة ومحدودة من الانشطة الاجتماعية التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية للايفاء بألتزاماتها الاجتماعية اتجاه مختلف الاطراف، يصبح امر يتنافى مع متطلبات البيئة المحيطة ذات الطبيعة المتغيرة بأستمرار ، فقد قامت لجنة المحاسبة عن الاداء الاجتماعي في الجمعية القومية للمحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية (A.A.A) بتحديد اربعة مجالات للاداء الاجتماعي وهي :-

أ- **مجال الموارد البشرية (العاملين)**:- ويتضمن هذا المجال تأثير انشطة الوحدة الاقتصادية على الاشخاص العاملين فيها كموارد بشرية تساهم بصورة فعالة في تحقيق اهدافها، وعلى هذا الاساس فأن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية في مجال الموارد البشرية تمثل مجالاً داخلياً من مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية .

ب- **مجال حماية البيئة والمحافظة عليها**:- وتشتمل على مجموعة الانشطة الاجتماعية التي تهدف الى الحد من الاثار السلبية الناجمة عن ممارسة الوحدات الاقتصادية لأنشطتها التي تؤثر على البيئة، وذلك بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بها والموارد الطبيعية، ويعتبر هذا المجال من اهم مجالات المحاسبة الاجتماعية نظراً لما تسببه الوحدات الاقتصادية وخاصة الصناعية من اضرار على البيئة مثل تلوث المياه والهواء والتربة، ولذلك فأن المسؤولية الاجتماعية في هذا المجال تتبلور من خلال القيام بمجموعة من الانشطة الاجتماعية.

ت- **مجال التفاعل مع المجتمع المحلي** :- ان بقاء الوحدات الاقتصادية واستمرارها على المدى البعيد هو امر مرهون بدرجة تفاعلها مع المجتمع والبيئة المحيطة بها ، فهي تمثل كيانات اقتصادية اجتماعية ، ولذا فأن الهدف من الانشطة الاجتماعية هو لأجل تحقيق رفاهية المجتمع والارتقاء بمستواه الاقتصادي والاجتماعي والعلمي ، وبما يؤدي الى خلق انطباع مقبول للوحدة لدى البيئة المحيطة بها .

ث- **مجال حماية المستهلك :-** في ظل انفتاح الاسواق العالمية واشتداد المنافسة بين الوحدات الاقتصادية فأنها اصبحت جاهدة للبقاء والحفاظ على مكانتها في هذه الاسواق ، وذلك من

خلال تحقيق رضا زبائنها والحفاظ على حالة الرضا من خلال قيامها بجملة من الانشطة التي تهدف الى الايفاء بمسؤولياتها الاجتماعية اتجاههم .

4- مفهوم التكاليف الاجتماعية واساليب تبويبها. Concept of social costs

يشير مفهوم التكاليف الاجتماعية الى ((**مقدار ما تنفقه الوحدة الاقتصادية بهدف زيادة رفاهية الجهات المختلفة في المجتمع ، دون ان تنظر مردوداً من ذلك**)). (الحيالي، 28:2004)

وتعرف تكاليف المسؤولية الاجتماعية ايضاً بأنها ((**عبارة عن أي تكلفة أو تضحية أو أضرار يقع عبؤها على المجتمع أو أحد عناصره ، سواء كانت اقتصادية داخلية او خارجية وتتضمن التضحيات التي يتحملها المجتمع بسبب اقامة الوحدة الاقتصادية ومزاولة نشاطها ، سواء قامت الوحدة بسداد التزاماتها ام لم تقم بسداد اي تعويض ، كالأضرار التي تسببها الوحدة الاقتصادية نتيجة تلوث البيئة بشتى أشكاله**)) ولهذا تبرز مشكلة عند قياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية ، وهي مشكلة تفسير ما هية التكاليف الاجتماعية ، ولذلك توجد وجهتي نظر مختلفتين في تفسير هذه التكاليف وهما :- (جربوع ، 2007 : 249) .

- **وجهة النظر المحاسبية .**

تعتبر ان التكاليف الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها الوحدات الاقتصادية نتيجة اضطلاعها بمسؤولياتها الاجتماعية بصفة اختيارية او اجبارية ، والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي ، فضلاً عن عدم حصولها على منفعة او عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف ، ونجد ان هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية اساساً في القياس .

- **وجهة النظر الاقتصادية .**

تعتبر ان التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من اضرار او تضحيات نتيجة ممارسة الوحدات الاقتصادية لنشاطها الاقتصادي مثل تلوث المياه والهواء والتربة والضوضاء، فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يضحي بها المجتمع من اجل انتاج السلع والخدمات، ونجد ان المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة اساساً في القياس، ان الاخذ بمفهوم التكلفة الفعلية في قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية لا يعبر عن التكاليف الاجتماعية المتمثلة بالاضرار والاثار السلبية التي تلحقها الوحدات الاقتصادية بالبيئة المحيطة بها والمجتمع نتيجة ممارسة نشاطاتها.

وقد اورد (الغبان ، 1996 : 113- 114) عدة اساليب لتبويب التكاليف الاجتماعية وهي كالأتي :-

- تعتبر التكلفة الاجتماعية جزءاً من التكاليف الاقتصادية للوحدة ، وبصورة أخرى يتم عدها جزءاً من تكاليف النشاط الخاص للوحدة ولا يتم فصلها عنه، وهذا الاسلوب قائم على فرضية اساسية وهي ان الوحدة لا يمكن ان تعمل بمعزل عن البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فهي تمثل كيانات مستقلة ضمن المجتمع .
- وبموجبه تعتبر التكلفة الاجتماعية جزءاً مضافاً على التكلفة الاقتصادية لكل عنصر من عناصر التكاليف، ويمكن تحديد ذلك وفصله عن العنصر الذي ينتمي اليه وطبقاً لهذا الاسلوب يتم اجراء دراسة تحليلية لكل عنصر من عناصر التكاليف، وذلك بهدف تحديد ذلك الجزء الذي يعد من التكلفة الاجتماعية بالنسبة لعناصر التكاليف وهي (المواد، الاجور، المصاريف).
- ومن خلاله يتم اعتبار التكاليف الاجتماعية نوعاً من الايرادات غير المباشرة للاطراف المستفيدة منها، ويترتب على ذلك تحقيق منافع مباشرة او غير مباشرة وكما هو الحال عند بيع المنتجات بأسعار تقل عن تكلفتها الحقيقية، وتوفير دور الاسكان والحضانة، ونقل العاملين وعلاجاتهم ... الخ، وفي ضوء ذلك فان الاسلوب يهتم بتحديد تكاليف الاداء المرتبط بالمسؤولية الاجتماعية التي تتحملها الوحدات لكي يتم اضافتها الى الارباح بهدف الوصول الى الربح الحقيقي، وعلى هذا الاساس فأنها تمثل ايرادات غير مباشرة، ان ابراز تكلفة الاداء المرتبط بالمسؤولية الاجتماعية بصورة تفصيلية يساعد على تحديد مقدرة

الوحدة في توفير قدر معين من العائد الاجتماعي بالاضافة الى توفير الرقابة على الجانب الاجتماعي .

- وبموجبه يتم اعتبار التكاليف الاجتماعية توزيعاً للربح وليس عبئاً عليه بغض النظر عن نوعها وارتباطها، ومن ثم فأنها عكس التكاليف الاعتيادية لا يتوجب تحميلها لحساب الارباح والخسائر وانما توزع لحساب التوزيع سواء كانت اجبارية او اختيارية.

ويرى الباحث بأن التكاليف الاجتماعية تمثل نوعاً من الايرادات غير المباشرة للاطراف المستفيدة منها فهي تساهم بتحقيق منافع مباشرة وغير مباشرة لجميع الاطراف المستفيدة، وهذا ما تم التطرق اليه في مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية .

ثالثاً :- العلاقة بين حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية .

1- **نظرية الوكالة .** **Agency Theory**

أن المفاهيم التي تستند أليها نظرية الوكالة تعود إلى أدبيات العالم الاقتصادي المعروف " ادم سمث " وذلك عند مناقشته لمشكلة الفصل بين الملكية والإدارة في كتابه " ثروة الأمم "، ألا أنها أحلت بشكلها الرسمي في بداية السبعينيات من القرن الماضي، وقد نشأت نظرية الوكالة للتأكيد على العقود الاختيارية التي بدأت تظهر بين الأطراف المؤسسية كحل كفوء وفاعل للصراعات بين المصالح، ولقد تطورت النظرية إلى حد إظهار الشركات كمجموعة مترابطة من العقود، حيث وصفت الشركات بأنها نصوص قانونية تخدم كمجموعة متناسقة لتشكيلة من العلاقات التعاقدية بين الأفراد، وتم توسيع تلك العقود (العلاقات التعاقدية) لتشمل كلاً من أسواق رأس المال، وأسواق العمل الإداري . (Jensen , 1976 : 307)

أن المفهوم الأساس الذي تعتمده نظرية الوكالة هو العلاقات التعاقدية التي تحكم اطراف العقد (الأصيل/الوكيل) حيث يلزم الطرف الثاني بتمثيل رعاية ومصالح الطرف الأول، وعلى هذا الأساس يمكن النظر إلى الشركة على أنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة، مثل علاقة الإدارة بالمالكين، وعلاقة الإدارة بالعاملين، وعلاقة الإدارة بالمساهمين، وبذلك فأن نظرية الوكالة هي بمثابة "عقد يشغل بموجبه شخص أو اكثر (الأصيل)، شخص أو اكثر (الوكيل) لإنجاز أعمال معينة لصالحه، يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات التي يمكن من خلالها تسيير الأمور داخل الشركة". (الشيرازي ، 1990 : 104)

تهتم نظرية الوكالة بما يسمى بتعارضات الوكالة (Agency Conflicts)، أو تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل، والبحث عن الأليات التي يمكن من خلالها معالجة هذه المشاكل، إذ أن الوكيل لا يسعى دائماً إلى تحقيق مصالح الأصيل ، وبصورة عامة تحصل هذه المشاكل في ظل عدم تناسق المعلومات وتماثلها بين الأصيل والوكيل، فهي تهدف إلى وضع قيود أو محددات على السلوكيات والتصرفات التي يقوم بها المدراء، بهدف منعهم من العمل بطريقة غير مناسبة، وفي الوقت ذاته تقوم بتحفيزهم وزيادة اندفاعهم نحو الأعمال التي من شأنها تحقيق مصالح الأصيل وبذلك فهي تركز على السلوك الأخلاقي. (Laiho, 2011: 49)، ويشير كل من (Jensen and Meckling) إلى أن نظرية الوكالة هي توضيح للكيفية التي يتم من خلالها تنظيم العلاقات بين اطراف الوكالة بشكل افضل حيث عرفت بانها "عقد يلزم بموجبه شخص أو مجموعة أشخاص (الأصيل)، شخص أو مجموعة أشخاص (الوكيل) بتنفيذ خدمات لصالح الأصيل، ويتضمن هذا العقد تخويل الوكيل صلاحية اتخاذ بعض القرارات". (Jensen and Meckling, 1976: 308)

تهدف نظرية الوكالة إلى دراسة مدى ارتباط وتعيين المدراء في الشركات، وبصفات تلك العقود، فالمبدأ الأساس لتحليل فرضية الوكيل هو انه عندما يكون راشداً اقتصادياً، بحيث يتصرف خارج مصلحته الذاتية، أي يتصرف وفق المصلحة العامة للعمل وبالتالي حماية مصالح الأصيل دون الانخراط في المشاكل الأخرى، ومن جهة أخرى يجب أن تتضمن هذه العقود تحديد الأنشطة الواجب على المدراء القيام بها وكذلك تحديد الأجور والمكافآت والمزايا التي يتقاضاها المدراء العاملين في الشركات . (Wiseman & Guevas , 2012 : 213)

2- **نظرية أصحاب المصالح .** **Stakeholder theory**

تعد نظرية أصحاب المصالح من النظريات التي نالت اهتماماً واسعاً في العديد من حقول المعرفة ، وقد أثارت جدلاً واسعاً سواء كان ذلك في أهدافها أو وسائلها أو أسسها وحتى المنطق الذي بنيت عليه، وعلى الرغم من أن النظرية تمثل امتدادا طبيعياً لمنطق نظرية النظم العامة، ألا أنها ذهبت إلى ابعد من ذلك من خلال استنادها إلى افتراضات تتقاطع مع العديد من النظريات التي تنتمي إلى المظلة نفسها ومنها نظرية الوكالة، ونظرية حملة الأسهم .

لقد كان تقويم أداء الشركات على أساس الأداء المالي محل نقد لاذع على الدوام من قبل اغلب الباحثين والكتاب والمحللين، والسبب في ذلك هو أن نتائج هذا التقويم لا تراعي سوى مصالح حملة الأسهم، وبالتالي فأنها تتجاهل مطالب الأطراف الأخرى التي تربطها علاقات متعددة مع الشركة ، من عمال، موردين، مجهزين، نقابات، مجتمع ... الخ، ألا أن هذا الأمر بدا يزول تدريجياً بعد ظهور نظرية أصحاب المصالح للعالم الاقتصادي المعروف (Freeman)، والتي جاءت استجابة لتغير الظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة، بالضافة إلى المتطلبات من قبل النقابات العمالية. (Mallin , 2010 : 18)

يعرف (Freeman) نظرية أصحاب المصالح على أنها **" أفراد وجماعات من شأنها أن تؤثر وتتأثر بما تقوم به الشركات من أعمال ونشاطات ، وما تتبناه من برامج وسياسات "** ومن خلال التعريف يتضح بأن لأصحاب المصالح البعض من الحقوق التي ترتقي في بعض الأحيان إلى مستوى المطالبة لأن تعمل الشركة في أطر قانونية، اقتصادية، اجتماعية وبيئية، من اجل الاستجابة لطموحات واحتياجات هذه الأطراف . (Studler & Orts , 2009 : 609)

أن نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder theory) ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينيات من القرن الماضي، وذلك على اثر النقد اللاذع إلى وجه إلى النظرية الإدارية التقليدية المعروفة بنظرية (حملة الأسهم / Stockholders theory)، والذي تعتبر بأن للشركة غاية واحدة وهي تعظيم ثروة حملة الأسهم، غير أن نظرية أصحاب المصالح قد أضافت إلى نظرية حملة الأسهم هدف أخر، وهو أن لا ينحصر فقط في حملة الأسهم بل يتجاوزه الأمر لتحقيق مصلحة جميع الأطراف التي تتعامل مع الشركة وتتأثر بها سواء كان تأثيراً إيجابياً أو سلبياً وبمختلف الأحوال . (Forster & Brown , 2012 : 302)

تعتبر الشركة أداة للربط والتنسيق بين مصالح مختلف الأطراف المستفيدة في اطار نظرية أصحاب المصالح، إذ يتمثل هدفها الأساس في خلق الثروة لهم، وعليه يمكن القول بأن المنطق الذي يحكم أطروحات هذه النظرية يحاول إعطاء صورة اكثر دقة عن موقع الشركة ضمن بيئتها الاجتماعية، ومطالبة المدراء بالعمل على تحديد تلك الأطراف والاستجابة لمطالبهم المشروعة، وعليه تتمتع نظرية أصحاب المصالح بأهمية نظرية وتطبيقية كبيرة حيث تسمح بتسيير الشركة بطريقة تأخذ بعين الاعتبار أهداف أصحاب المصالح من جهة، ومن جهة أخرى مراعاة أهداف الشركة، كما أن الشركات في ظل هذه أصحاب المصالح تبحث عن أهداف اكبر من تحقيق الربح والنمو. (Jamali , 2008 : 216)

3- المسؤولية الاجتماعية استناداً إلى حوكمة الشركات .

ظهر جدل كبير في مجال حوكمة الشركات وما زال هذا الجدل مستمراً حول من هي الأطراف التي ينبغي أن تستفيد من مكاسب الشركة هل هي كل الأطراف المستفيدة (أصحاب المصالح) أم المساهمين أم الزبائن، ومن خلال ما سبق عرفنا بأن هناك مدرستين فكريتين محددتين، الأولى أعطت الأهمية إلى تعظيم قيمة المساهمين كسبب من أسباب الوجود، وكخط إرشادي رئيسي لإدارة الشركة، والثانية تعمل على أفضل استغلال وتحسين لقيمة "أصحاب المصالح"، أي أن فكرة وجود الشركة قائمة على تلبية المصالح وطموح كل من يساهم في نجاحها، خاصة أولئك الذين يتأثرون بقوة بنشاطاتها سواء كانوا من مستثمريها، أو موظفيها، أو مزوديها، أو زبائنها أو مجتمعاتها المحلية، ومن خلال هذه الرؤية فإن مسؤولية الشركة هي أكبر من توليد المال فحسب، فعليها توليد القيم وتوزيعها بطريقة ترضي مصالح وتوقعات جميع المشاركين الرئيسيين في عملية خلق القيم وهذا ما يصطلح عليه بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

تتصف حوكمة الشركات بعدة مميزات، ومن بين أهم هذه المميزات المسؤولية الاجتماعية، حيث تعمل الحوكمة على جعل المؤسسات مسؤولة على القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة من أجل البقاء والتطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، وعلى المؤسسات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق و فرضت ظروف تنافسية جديدة. و هذا ما أشار إليه تقرير صدر في أبريل 2002 من طرف "برنامج الأمم المتحدة للبيئة" و "مجلس الأعمال العالمي من أجل التنمية المستديمة" و"معهد الموارد العالمي" تحت عنوان "أسواق الغد: التوجهات العامة و آثارها على الأعمال" والذي ربط بين المؤشرات الاقتصادية، البيئة و الاجتماعية من جهة، و تطور مجمل الأسواق من جهة أخرى، بهدف مساعدة المؤسسات على اكتشاف رهانات المستقبل. (Tilt, 2009: 56)

أصبح الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية الشغل الشاغل لمنظمات الأعمال في كافة البلدان النامية منها والمتقدمة وذلك لتأثيرها المباشر وغير المباشر على أعمال المؤسسة وفاعليتها، وأصبحت من أكبر التحديات التي تواجه أصحاب رجال العمال، وبدأت المؤسسات مطالبة بتطبيق الحوكمة من أجل تحقيق المسؤولية تجاه أصحاب المصالح وبالتالي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه مجتمعاتها عند القيام بممارسة عملياتها الإنتاجية، وقد تنشأ مشكلات نتيجة عن فهم ناقص للقضايا الاجتماعية الرئيسية المتعلقة بالإعمال ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو اعتقاد رجال الأعمال بأنها لا تعود بالنفع إلا على المجتمع وقد تكون مكلفة ودون جدوى لمعظم المؤسسات، ولكن المؤسسات المدركة لهذه القضايا الاجتماعية يجب عليها أن تحسب حساب المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع المحيط من العملاء والعاملين والمتعاملين مع المؤسسة، فقد يهملون ذلك ويركزوا في أغلب الأحيان على فهم تفضيلات المستهلكين وتحقيقها حتى ولو كان ذلك يتنافى مع المسؤولية الاجتماعية للمجتمع. (Whelan and Orlitzky, 2007: 316)

المبحث الثالث
الجانب التطبيقي للدراسة

اعتمدت الدراسة في الجانب التطبيقي على التقارير المالية والمعلومات المنشورة للمصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وللفترة من 2007 ولغاية 2011، حيث سيتناول الباحث في هذا المبحث مجموعة من الخطوات التي يمكن من خلالها إيصال الفكرة لدى القارئ حول كيفية القيام بعملية فصل التكاليف وتبويبها إلى نوعين اقتصادية واجتماعية والآليات والسبل المعتمدة التي يمكن من خلالها تبويب هذه التكاليف، وقد اعتمد الباحث على المعيار الصادر من جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) في تبويب التكاليف الاجتماعية، بالإضافة إلى تحليل هذه التكاليف ومعرفة أسباب الارتفاع والانخفاض فيها من سنة إلى أخرى، ومن ثم معرفة نسب النمو في هذه التكاليف.

وبعد معرفة الواقع الحالي للإفصاح في القوائم المالية للمصارف عينة الدراسة والاطلاع على بعض السجلات المحاسبية في قسم الحسابات تبين للباحث بأن هنالك نشاطات خاصة بالمسؤولية الاجتماعية وقد أخذت حيزاً كبيراً من التكاليف الإجمالية للمصارف، وقد تنوعت هذه التكاليف وبحسب مجالات المسؤولية الاجتماعية لكنها لم تكن بصورة متساوية بل متفاوتة بقدر كبير من مجال إلى أخر، مع تجاهل مجال البيئة في جميع المصارف ، والصفحات التالية تمثل عملية تصنيف التكاليف الإجمالية وتحليلها وتبويبها في المصارف عينة الدراسة، ونظراً لعدم فاعلية الأليات الخارجية لحوكمة الشركات فأن الباحث سيركز على الأليات الداخلية للحوكمة .

1- متغيرات الدراسة .

أ- حجم مجلس الإدارة

أعتمد الباحث في تحديد حجم مجلس الإدارة على المادة 104 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997، والتي حددت أن لا يقل عدد أعضاء مجلس الإدارة عن خمسة ولا يزيد عن تسعة، بالإضافة إلى المادة (17) من الباب الرابع من قانون المصارف العراقي الصادر بموجب سلطة الائتلاف رقم (40) لسنة 2004، فقد حددت الحد الأدنى لأعضاء مجلس الإدارة بما لا يقل

عن خمسة أعضاء، ولم تتم الإشارة إلى الحد الأعلى لذلك، ولهذا فأن الباحث اعتمد متوسط عدد الأعضاء والبالغ (7) أعضاء لغرض تصنيف مجالس إدارات المصارف عينة الدراسة إلى مجالس إدارة كبيرة اذا ما زاد عدد أعضاءها عن سبعة، ومجالس إدارة صغيرة اذا ما كان اقل من ذلك.

ب- الملكية الإدارية .

تم تقسيم المصارف عينة الدراسة إلى مصارف ذات ملكية إدارية مرتفعة ، وأخرى ذات ملكية إدارية منخفضة ، وذلك من خلال قسمة عدد الأسهم التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة على إجمالي عدد الأسهم المصدرة ومقارنة النسب المستخرجة لكل مصرف مع متوسط نسبة الملكية الإدارية في مصارف العينة خلال الفترة ، وتعتبر نسبة الملكية مرتفعة اذا ما زادت عن المتوسط ، ومنخفضة اذا ما قلت عن ذلك .

ج - تركز الملكية (كبار المساهمين) .

تم احتساب تركز الملكية (كبار المساهمين) في المصارف عينة الدراسة من خلال امتلاك مجموعة من المساهمين لنسبة (5) % فأكثر من الأسهم المصدرة في المصرف ، وقد اختلفت هذه النسبة من سنة إلى أخرى بالنسبة لحملة الأسهم .

د – تكاليف المسؤولية الاجتماعية .

لغرض إكمال الدراسة وإظهارها بصورة ملائمة فقد تم احتساب التكاليف الاجتماعية للمصارف عينة الدراسة في كل سنة من السنوات الخمس وبيان نسبتها إلى إجمالي التكاليف الإجمالية ومن ثم معرفة نسب النمو لهذه التكاليف من سنة إلى أخرى والتي تم قياسها على أساس التغيير الحاصل في مجموع التكاليف الاجتماعية لسنة 2007 عما هو عليه في سنة 2006 مقسوماً على مجموع التكاليف الاجتماعية لسنة 2006 **(سنة المقارنة – سنة الأساس / سنة الأساس)** ، وهكذا لبقية السنوات مع تصنيفها إلى مجالاتها الخاصة بها ومن ثم إجراء التحليل المناسب لها ومعرفة الأسباب في حلة زيادتها أو انخفاضها .

جدول رقم (3) تصنيف المصارف حسب تكاليفها الاجتماعية ونسبة نموها

ت	المصرف	التكاليف الاجتماعية					نسبة نمو التكاليف الاجتماعية				
		٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
١	سومر التجاري	% ٢٧,٦	%٢١,٩	%١٩,١	%١١,١	%١٠,٢	% ٤٠,٧	% ١٨,٣	%(١٩,٥)	%١٧,٤	% ١٧,١
٢	بابل التجاري	% ١٣,٧	%١٥,٤	%١١,٣	%١١,٤	%١٥,٢	% ٤٩,٦	% ٥٦,٨	%١١,٩	%٢٩	% ٤٩,٣
٣	مصرف الموصل	%٤٣,٣	%٢٨,٥	%٣٦,٦	%٢٣	%١٧,٥	% ٤٧,٦	% ٣٥	%٥٧,٦	%(٣٧,٤)	% ٦,٩
٤	مصرف المنصور	% ٢٣,٣	%١٧,٧	%١٦,٧	%١٧,٤	%١٥,٣	% ٣٤,٧	% ٥٢	%١٩	%٤,٩	% ٣٥,٢
٥	مصرف الشمال	% ١٥	%١٣,٥	%١١,٢	%١٦,١	%١٥,٥	% ٢٢,٢	% ٤٠,١	%٨	%٧٤,٨	% ٣٠,٥
٦	مصرف الشرق الأوسط	% ٢٢	%٢٠,٩	%١٩,٨	%١٠,٦	% ٨,٩	% ٢٩,٦	% ٥١,٩	%(٢٤,٩)	%(٥٠,٩)	%(٣,٦)
٧	الخليج التجاري	% ٢٦,٩	%٢٦,٨	%٢٩,٨	%٢٦,٥	%٢٤,٤	% ٢٧,٣	% ٢٤,٢	%٢٣,١	%(٦,٧)	%(٣,٢)
٨	مصرف الاقتصاد	% ٢٩,٢	%٣٠	%٢٣	%٢٦,١	%٢٦,٤	% ٦٣,٨	% ٨٦,٦	%١٠٨,٤	%(١٣,٥)	% ٤٨,٥
٩	مصرف الاتحاد	% ٣٣,٧	%١٧,٤	%١٣,٩	%٩,٥	%١٦,١	% ١٨,٦	% ٣٢,٣	%٤٧,٩	%٢١,٧	% ٢٥,١
١٠	مصرف اشور	% ١١,٤	%١٢,٧	%٢٣	%٢٤,٦	%٢٤,٦	% ٤٦,٥	% ٤٤,٨	%٤١,٦	%٦,٢	% ٤٦

2- نتائج اختبار الفرضيات .

- الفرضية الأولى " **لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأليات الداخلية لحوكمة الشركات مجتمعةً (مجلس الإدارة – نسبة الملكية الإدارية – تركز الملكية) ، مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية .**

أن جدول تحليل التباين أدناه الخاص بنموذج الانحدار المتعدد قد تم الحصول عليه من خلال برنامج SPSS.

	Sums of Squares	df	Mean Squares	F	p-level
Regress.	34342.21	3	11447.4	59.843	.000
Residual	8799.41	46	191.292		
Total	43141.62	49			

ومن خلاله نحصل على قيمة اختبار F التي تفرزه نتائج تحليل الانحدار فمن خلال الجدول أعلاه الذي يمثل جدول تحليل التباين لنموذج الانحدار المتعدد بالمتغيرات التوضيحية x1) (x2 , x3 والمتغير المعتمد y نلاحظ أن اختبار F التي قيمتها المحسوبة مساوية إلى (59.843) كانت معنوية تحت مستوى دلالة 5% و 1% حيث كانت قيمة P-value=0.000 < 0.01,0.05 اقل من مستويي الدلالة 5% و 1% ونستنتج من ذلك أن المتغيرات التوضيحية مجتمعة كان لها تأثير معنوي على المتغير المعتمد y وبمعنوية عالية .

	St. Err.			
	BETA	of BETA	t(45)	p-level
constant	36.55	12.563	10.78	.000
X1	8.285	7.759	12.666	.000
X2	3.909	6.041	2.195	.047
X3	4.834	4.129	1.171	.248

وقد تم الحصول على الجدول التالي الذي يمكن من خلاله أن نحصل على قيم معامل التحديد ومعامل التحديد المصحح وقيم معلمات نموذج الانحدار الخطي المتعدد بالإضافة إلى قيم الأخطاء المعيارية للمعلمات وقيم t المحسوبة لكل معلمة ومعنويتها .

Regression Summary for Dependent Variable: Y

R^2= .79 Adjusted R^2= .78

F(3,46)=59.84 p<.000

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل التحديد R^2 كانت 0.79 ومعامل التحديد المصحح كان 0.78 هذا يعني أن النموذج الذي يحتوي المتغيرات التوضيحية الأربعة استطاع أن يفسر ما نسبته 78% من الاختلافات الكلية أما ما نسبته 22% فيعزى إلى أسباب ومتغيرات أخرى.

ويمكن كتابة نموذج الانحدار المتعدد للمتغيرات التوضيحية x1,x2,x3 على المتغير المعتمد y بالصيغة الأتية :- $Yi = B0 + B1\ x\ 1i + B2\ x\ 2i + B3\ x\ 3i + ei$

وبالتعويض عن القيم المقدرة لمعاملات الانحدار للمعادلة أعلاه بالصيغة الأتية

$Yi = 36.55 + 8.285\ x\ 1i + 3.\ 909\ x\ 2i + 4.834\ x\ 3i$

(10.78) (12.666) (2.195) (1.171) R^2= .78

من النموذج أعلاه نلاحظ وبقوة تفسيرية مقدارها 78% أن الزيادة في قيمة متغير حجم مجلس الإدارة بمقدار 12.666 يؤدي إلى زيادة بمقدار 8.285 في قيمة متغير نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية ، كذلك أن الزيادة بمقدار 2.195 في قيمة متغير نسبة الملكية الإدارية يؤدي إلى زيادة بمقدار 3.909 في قيمة متغير نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية ، ولا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لمتغير تركز الملكية (كبار المساهمين) على نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية .

- **الفرضية الثانية (1) " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مجلس الإدارة مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية " .**

يتم هنا دراسة تأثير المتغير التوضيحي (حجم مجلس الإدارة) x1 على المتغير المعتمد y (نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية) إذ أن فرضية العدم المراد اختبارها هي : -

❖ H0: لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير التوضيحي x1 (مجلس الإدارة) على المتغير المعتمد y (نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية) .

❖ H1: توجد علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير التوضيحي x1 (مجلس الإدارة) على المتغير المعتمد y (نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية) .

وباختبار فرضية العدم H0 باستخدام اختبار t التي كانت قيمتها المحسوبة مساوية إلى (12.638) وبقوة تفسيرية مقدارها 79% نلاحظ أن قيمة p-level=0.000 كانت اقل من مستوى المعنوية 5% وهذا يعني رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلة ونستنتج وجود علاقة ذات تأثير طردي ومعنوي للمتغير x1 (مجلس الإدارة) على المتغير المعتمد y (النمو في التكاليف الاجتماعية)، حيث كانت قيمة Beta مساوية إلى 13.435، هذا يعني أن زيادة بمقدار 12.638 في حجم مجلس الإدارة يؤدي إلى زيادة بمقدار 13.435 في نسبة نمو التكاليف الاجتماعية، ويرى الباحث بأن الزيادة في عدد أعضاء مجلس الإدارة سيولد مساحة كافية من الرقابة على هذا التكاليف الأمر الذي يدفع إلى الاهتمام بها وهذا ما ذهبت أليه اغلب الدراسات ومنها دراسة Haron & Others .

- **الفرضية الثانية (2) " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة الملكية الإدارية مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية "**

يتم هنا دراسة تأثير المتغير التوضيحي (نسبة الملكية الإدارية) x2 على المتغير المعتمد y (نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية)، إذ أن فرضية العدم المراد اختبارها هي :-

❖ H0: لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير التوضيحي x2 على المتغير المعتمد y ضد الفرضية البديلة .

❖ H1: توجد علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير التوضيحي x2 على المتغير المعتمد y .

وباختبار فرضية العدم H0 وبقوة تفسيرية مقدارها 90% وهي تمثل قيمة معامل التحديد المصحح وباستخدام اختبار t التي كانت قيمتها المحسوبة مساوية إلى (10.409) نلاحظ أن قيمة p-level=0.000 كانت اقل من مستوى المعنوية 5% و 1% وهذا يعني رفض فرضية العدم H0 وقبول الفرضية البديلة H1 ونستنتج بوجود علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير x2 على المتغير المعتمد y وهذه العلاقة هي علاقة طردية كما تشير إشارة Beta التي كانت قيمتها (8.13)، هذا يعني أن الزيادة في قيمة نسبة الملكية الإدارية بمقدار 10.409 يؤدي إلى زيادة في نسبة نمو التكاليف الاجتماعية بمقدار 8.13 ، ويرى الباحث بأن السبب في ذلك هو الرغبة التي تتولد لدى مجلس الإدارة في المحافظة على نفوذهم والاستمرار بعملهم لذا فهم يميلون إلى الاهتمام بتكاليف المسؤولية الاجتماعية وهذا ما ذهبت أليه دراسة Harjoto & Jo .

- **الفرضية الثانية (3) " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبة الملكية الإدارية مع نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية "**

يتم هنا دراسة تأثير المتغير التوضيحي (تركز الملكية) كبار المساهمين x3 على المتغير المعتمد y (نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية)، إذ أن فرضية العدم المراد اختبارها هي:-

❖ H0: لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير التوضيحي x3 على المتغير المعتمد y ضد الفرضية البديلة .

❖ H1: توجد علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير التوضيحي x3 على المتغير المعتمد y .

تم استخراج قيمة معلمة المتغير التوضيحي في النموذج وكانت مساوية إلى 7.2 وباختبار فرضية العدم H0 وبقوة تفسيرية مقدارها 67% وباستخدام اختبار t التي كانت قيمتها المحسوبة مساوية إلى (1.849) نلاحظ أن قيمة p-level المساوية إلى 0.071 كانت اكبر من مستوى المعنوية 5% و 1% وهذا يعني قبول فرضية العدم H0 ونستنتج بعدم وجود علاقة ذات تأثير معنوي للمتغير x3 (تركز الملكية) على المتغير المعتمد y (نسبة النمو في التكاليف الاجتماعية) وهذا ما يراه الباحث وما ذهبت أليه اغلب الدراسات في عدم وجود علاقة بين تركز الملكية والتكاليف الاجتماعية .

المبحث الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

أولاً :- الاستنتاجات .

1- تعتبر حوكمة الشركات من المصطلحات الحديثة نسبياً ذات الجذور التاريخية القديمة والتي أخذت مساحة واسعة في أدبيات حقول المعرفة ومنها المحاسبة، وتعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من الجهات الرائدة في هذا المجال حيث أصدرت تلك المنظمة في سنة 1999 مبادئ الحوكمة .

2- تمثل حوكمة الشركات الاطار العام الذي يمكن من خلاله إدارة الشركات، إذ يتم وفقا لهذا الاطار تحديد الحقوق والواجبات وتوضيح الأدوار والمسؤوليات لمختلف الأطراف ذات الصلة المباشرة بالشركات من مجلس إدارة وحملة اسهم .

3- تحتل آلية نسبة الملكية الإدارية، في جميع الأحوال، مرتبة الصدارة في فرض التحكم المؤسسي في المصارف عينة الدراسة وانعدام آلية الأعضاء الخارجين من عضوية مجلس الإدارة.

4- افتقار القوانين والأنظمة والتشريعات العراقية إلى الإشارة بشكل صريح لمفهوم الحوكمة واكتفاء عدد منها بتحديد بعض أليات الحوكمة بشكل دون الدخول في التفاصيل، وهو ما انعكس بدوره على ضعف انتشار ثقافة الحوكمة في المصارف العراقية، بالإضافة إلى عدم تطبيق مجموعة واسعة من الأليات في المصارف العراقية .

5- على الشركة أن تؤمن بضرورة المسؤولية الاجتماعية نحو المجتمع وأن تكون على قناعة ويقين من قبل كل مسؤول فيها بدءا بأصحاب المصالح، مرورا بمديريها التنفيذيين، وصولا إلى الموظفين حول أهمية هذا الدور، وأنه أمر واجب على كل شركة اتجاه المجتمع الذي تعيش فيه وهو أمر لا تتفضل به الشركة على مجتمعها بل تفتخر به.

6- هناك ترابط واضح بين بعض الأليات الداخلية للحوكمة مجتمعةً (مجلس الإدارة - نسبة الملكية الإدارية - تركز الملكية) وعملية الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية ومنها.

7- تختلف طبيعة العلاقة بين اليات الحوكمة ونسب النمو في التكاليف الاجتماعية كلاً على انفراد، إذ توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين حجم مجلس الإدارة ونسب النمو في التكاليف الاجتماعية وكذلك الحال مع أليـة الملكية الإدارية، فيما تختلف العلاقة مع أليـة تركز الملكية (كبار المساهمين) .

ثانياً :- التوصيات .

1- بالنظر لأهمية مفهوم حوكمة الشركات والحاجة الملحة إلى تبني مجموعة من المبادئ العامة والمعايير التفصيلية من قبل الشركات بصفة عامة والمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بصفة خاصة ، يجب أن يكون هناك مجموعة واضحة ومكتوبة من السياسات والإجراءات التي تنظم العمل داخل الشركات وخارجها .

2- ضرورة تفعيل دور جميع الأليات الخاصة بحوكمة الشركات الداخلية والخارجية مثل الأعضاء المستقلين وتعويضات الإدارة التنفيذية فضلاً عن الدور المهم الذي تلعبه الأليات الخارجية كالأنظمة والتشريعات .

3- ضرورة التزام الشركات بأعداد التقارير المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية وفق الأسس والمبادئ المحاسبية ، ومراعاة التناسق في التطبيق ، والإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية ، ومعالجة الضعف في المجالات التي لم تلق الاهتمام الكافي مثل مجال البيئة .

4- تعزيز المسؤولية الاجتماعية من خلال دمج قضاياها بالنظام المتبع من طرف الشركة في مجال التوظيف ، الترقية ، والمكافآت....الخ ، وكذا الترويج لأهميتها داخلياً من خلال وضع البرامج والندوات ، تقديم المعلومات للمدراء والموظفين فيما يتعلق بعمليات صنع القرار التي تمكنهم من تحقيق نتائج تتسم بالمسؤولية .

5- التأكيد على مسؤولية كل من الإدارة ومجلس الإدارة في الشركات بشأن تقديم المعلومات المالية والاجتماعية الملائمة والموثوقة في الوقت المناسب لكل من حملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصالح .

6- ضرورة بناء نظام سليم للتكاليف الاجتماعية في الشركات ، يتم من خلاله إظهار الدور الذي تقم به هذه الشركات في المجالات الاجتماعية ، من خلال الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية التي تقوم به هذه الشركات ، وان يكون هنالك كادر محاسبي متخصص في هذا المجال .

المصادر والمراجع العربية

القرآن الكريم .

أولاً :- القوانين والوثائق الرسمية .

1. قانون رقم (21) لسنة 1997 ، الوقائع العراقية ، العدد 3685 في 29 / 9 / 1997 .
2. قانون المصارف العراقي ، الأمر رقم ٤٠ لسلطة الائتلاف المؤقتة ، 2003 .

ثانياً :- الكتب .

1. الحيالي، وليد ناجي، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار الحامد للنشر، عمان، 2004 .
2. الشيرازي عباس ، **نظرية المحاسبة** ، الطبعة الأولى ، ذات السلاسل، الكويت ، 1990.
3. الفضل ، مؤيد محمد علي ، وأخرون ، **المشاكل المحاسبية المعاصرة** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الطبعة الأولى ، عمان ، 2002 .
4. شرويدر، ريتشاد وكلاك، مارتن وكاثي، جاك، **" نظرية المحاسبة "** ، ترجمة وتعريب خالد علي احمد وفال، إبراهيم ولد محمد، دار المريخ، السعودية ، 2010 .
5. كيم، كينيث أ، نوفسنجر، جون وموهر، ديريك ج، **"حوكمة الشركة ـ الأطراف الراصدة والمشاركة"** دار المريخ للنشر، تعريب ومراجعة محمد فتاح العشماوي وغريب جبر غنام، 2010 .
6. محمد ، حاكم محسن راضي ، محمد عبد الحسين ، **" حوكمة البنوك واثرها في الأداء والمخاطرة "** ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري للطباعة والنشر ، 2011 .
7. هلبلينج ، كاترين وسولفيان ، جون ، **" غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية "** من كتاب حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين ، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة ، واشنطن ، الطبعة الثالثة ، 2003 .

ثالثاً :- البحوث والدوريات .

1. أبو العطا ، نرمين ، **" حوكمة الشركات – سبيل التقدم مع القاء الضوء على التجربة المصرية "** ، مجلة الإصلاح الاقتصادي ، العدد (8) ، يناير ، 2003 .
2. الجادر، عبد الله فهد العبد ، **" تطبيق حوكمة الشركات الحل الأمثل لتفادي أزمة سوق الأوراق المالية "** ، القبس الاقتصادي ، العدد (41) ، 2008 .
3. الصبان محمد عبد السلام، **المحاسبة الاجتماعية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، السنة الخامسة عشرة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 1987.
4. الفضل ، مؤيد محمد علي، **"العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة ـ دراسة حالة في الأردن"** مؤتمر الأسراء الثاني، 2007 .
5. جربوع يوسف، **"مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة"**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر،العدد الأول، 2007.

رابعاً :- الرسائل والاطاريح الجامعية .

1. حميدي، كرار سليم عبد الزهرة ، **" دور العلاقة بين حوكمة الشركات وتمهيد الدخل – دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية "** رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الكوفة ، 2011 .
2. علي ، ماهر ناجي ، **" اطار مقترح للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية وتأثيرها في قرارات مستخدميها / بالتطبيق على معمل سمنت الكوفة "** ، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الكوفة ، 2011 .

Foreign References .

First :- Books .

1. Bob Tricker, **"Corporate Governance, Principles, Policies and Practices"**, second edition, Oxford university press, 2012 .
2. Christine mallin, **"Corporate Governance"**, 3th ed, Oxford university press Inc, New York, 2010 .
3. Cynthia A. Williams and Peer Zumbansen**, "The Embedded Firm Corporate Governance, Labor, and Finance Capitalism",** 2th ed**,** Cambridge University Press , 2011 .
4. David Crowther and Shahla Seifi, **"Corporate Governance and Risk Management"** ventus publishing , 2011 .
5. David Larcker and Brian Tayan, **"Corporate Governance Matters, A Closer Look at Organizational Choices and Their Consequences",** Pearson Education, Inc. 2011 **.**
6. Donald Nordberg, **"corporate Governance: Principles and Issues"**, SAGE Publications, London , first published , 2011 .
7. Hitt Micheal A.,Ireland ,R, Duane and Hos kisson and Robrt E., **"Strategic Management , competitiveness and Globalization"**, 5th ed, New York, Iohn wiley & sous, Iuc , 2003 .
8. Mark S. Schwartz, **"Corporate Social Responsibility: An ethical approach"**, Broadview press, 2011 .

Second:- **Periodicals , Articles and thesis .**

1. Brian L . Connelly , Robert E . Hoskisson , Laszlo Tihanyi , Trevis Certo , **" Ownership as a firm of Corporate Governance "** , journal of management studies , Dec , 2010 , Vol (47).
2. Carol A . Tilt , **" Corporate Responsibility , accounting and accountants "** British accounting review , 2009 , Vol (29) , No (4) , PP (13 – 32) .
3. Carroll, A. B. "**A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance''** Academy of Management Review, 1979, Vol (4), pp (497-505).
4. Cesare Fracassi and Geoffrey Tate , **" External Networking and Internal Firm Governance "** , journal of finance , 2012 , Vol (67) , No (1) .
5. Davis, K. **"Can business afford to ignore social responsibilities?"** California Management Review, 1960 ,Vol (2) , pp (70 – 76) .
6. Dima Jamali, **"A Stakeholder Approach to Corporate Social Responsibility: A Fresh Perspective into Theory and Practice"** Journal of Business Ethics, 2008, Vol (82), PP (213 – 231) .
7. Eric W. Orts and Alan Strudler , **" Putting a Stake in Stakeholder Theory "** Journal of Business Ethics , 2009, Vol (4) , No (2) , PP (605 – 615) .
8. Gary Coglianese , Thomas J . Hedey , Elizabeth K . Keating and Michael L . Michael , **" The Role of Government in Corporate Governance "** , Harvard University Press , 2009

9. Gray, R. H **" The Social Accounting Project And Accounting Organizations And Society : Privileging Engagement , Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique "**, Accounting, Organizations and Society , 2002 Vol (27) , No (7) , pp (687 – 708) .
10. Gray, R. H. & Bebbington, J , **" Environmental accounting , managerialism and sustainability : Is the planet safe in the hands of business and accounting ? "** Advances in Environmental Accounting & Management , 2002 ,Vol(1), PP (1 – 44)
11. Hopkins M . Jones , " **The planetary Bargain: Corporate Social Responsibility Comes Of Age** ", Journal of Online Ethics , October, 1998 , Vol (2) , No (2) .
12. Jensen C . Michael and Meckling H . William , " **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure** " , Journal of Financial Economics , Vol (3) , No (4) , October, 1976 , pp (305-360) .
13. Jill A. Brown and William R. Forster , **" Corporate Social Responsibility and Stakeholder Theory: A Tale of Adam Smith "** , journal business ethics , 2012 , Vol (2) , No (4) , PP (301 – 312) .
14. Kaya, Ugur and Yayla, H. Erdogan **"Remembering Thirty-ve Years of Social Accounting: A Review of the Literature and the Practice"**, Presented at the THE BALKAN COUNTRIES' 1st INTERNATIONAL CONFERENCE ON ACCOUNTING AND AUDITING, 8 - 9 March 2007, Edirne-Turkey .
15. Kotler, P. and Lee, N. , **" Corporate Social Responsibility : Doing the Most Good for Your Company and Your Cause "** , Academy of Management Review , 2005 , Vol (6) , No (2) , PP (58 – 92) .
16. Lance Moir , " **What do we mean by corporate social responsibility? "** Corporate Governance, 2011 , Vol (1) , No (2) , PP (16 – 22) .
17. Linowes , David F , **" Socio-Economic Accounting "** , The Journal Of Accountancy, November , 1968 .
18. Manne, H.G. and H.C. Wallich. **" The Modern Corporation and Social Responsibility "** , American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington, DC, 1972 .
19. Maretno A. Harjoto and Hoje Jo , **" The Causal Effect of Corporate Governance on Corporate Social Responsibility "** , Journal of Business Ethics , 2012 , Vol (22) , No (12) , PP (53 – 72) .
20. Michael Mason and Joan O' Mahony, **"Post-traditional Corporate Governance"**, London School of Economics and Political Science, UK, 2008
21. Pablo De Andres , Valentin L . Zorfa and Felix Lopez , **" Corporate Boards in OECD Countries : Size , Composition , Functioning and Effectiveness "** journal of management 2010, Vol (13) , No (2) .

22. Peter Dobers and Minna Halme, "**Editorial Corporate Social Responsibility and Developing Countries**", Corporate Social Responsibility and Environmental Management,2009,Vol(16),PP(237-249).
23. Philip Brown , Wendy Beekes , and Peter Verhoeven , " **Corporate Governance , accounting and finance : A review** " , journal of accounting and finance , 2011 , Vol (51) , No 1 , PP (96 – 172) .
24. Pinney . C . Mitchell , " How to manage **Corporate Social Responsibility and reputation in a Global Market Place : the challenge for Garadian business** " , journal of business ethics , 2011 , Vol (41) , No (4) , pp (297 – 311) .
25. Ramanathan Kavasseri V. ," **Toward A Theory Of Corporate Social Accounting** " , The Accounting Review , July , 1976 .
26. Reder A . " **In pursuit of principles and profit : business success through social responsibility** " journal of accounting , auditing and accountability , 1994 , Vol (18) , No (6) , PP (36 – 52) .
27. Robert A . Toms , " **Firms resources quality signals and environment reputation : some United Kingdom evidence** " British accounting review , 2002 , Vol (34) , No (6) , PP (257 – 282) .
28. Robert M. Wiseman, Gloria C. Rodríguez and Luis R. Gomez-Mejia , " **Towards a Social Theory of Agency** " , Journal of Management Studies , January 2012 , Vol (49) , No (1) , PP (202 – 222) .
29. Sethi S . P . " **Dimensions of corporate social performance : an analytic framework** " California Management Review , Spring 1975 ,pp(58 – 64)
30. Spector B . " **Business responsibilities in a divided world: the cold war roots of the corporate social responsibility movement** " , Enterprise & Society , 2008 , Vol (9) , pp (314 – 336) .
31. Maretno A. Harjoto and Hoje Jo , " **Corporate Governance and Firm Value : The Impact of Corporate Social Responsibility** " , Journal of Business Ethics , 2011 , Vol (19) , No (2) , PP (351 – 383).

Third:- Reporting and publication .

1. IIA ,**the Institute of Internal Auditors** , Standards for the professional practice framework of Internal Auditing 2130., August 21st 2002 .
2. OECD, **"Principles of Corporate Governance"**, Organization for Economic Co – Operation and Development Publications Service, 1999.
3. Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance **" Cadbury Report "** , Dec .1992 .
4. Treadway Commission, **"Report of The National Commission on Fraudulent Financial Reporting"**, USA, National Commission on Fraudulent Financial reporting, 1987 .