مجلة

كلية التـــراث الجامعة

مجلة علمية محكمة

متعددة التخصصات نصف سنوية

العدد الثامن والثلاثون

15 شباط 2024

ISSN 2074-5621

رئيس هيئة التحرير

أ.د. جعفر جابر جواد

مدير التحرير

أ. م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

مجلة كلية التراث الجامعة معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بكتابها المرقم (ب 3059/4) والمؤرخ في (2014/ 4/7)

تحقيق قيمة مشتركة لأصحاب المصالح في الشركات المساهمة العراقية

في ظل توافق إطار الإبلاغ المتكامل وبطاقة العلامات المتوازنة

أ.د. عماد صبيح فرج الصفار الباحثة / هدى محمد رضا محمد جواد
الجامعة المستنصرية

المستخلص

يعتمد أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة المفصح عنها في القوائم المالية والحسابات الختامية والكشوفات التحليلية والملاحظات المكملة لها التي تسهم في المساعدة على اتخاذ مختلف القرارات، ولضمان شمول جميع المعلومات أداء أنشطة الشركات بشكل متكامل وواضح يتطلب الأمر توافر نظم محاسبية متكاملة تستوعب المستجدات الحديثة الخاصة بالمحاسبة البيئية والاجتماعية الى جانب توافر قوانين وتشريعات تلزم هذه الشركات بالإفصاح المتكامل عن أداء أنشطتها التي تتعدى الجوانب الاقتصادية لتشمل الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمية من أجل النهوض بأداء تلك الشركات وتوفير معلومات تساهم في تحقيق قيمة لجميع أصحاب المصالح. لذا يمكن أن تُسهم مقاييس الأداء الداخلية لبطاقة العلامات المتوازنة في تطوير الإبلاغ المتكامل من منظور أن توضيح إستراتيجية العمل يعد أحد عناصر المحتوى التي حددها المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل، إذ " يجب أن يوفر الإبلاغ المتكامل نظرة شاملة ومعمقة عن إستراتيجية الوحدة الاقتصادية وطريقة ربطها مع قدرة الوحدة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل". لذا جاء الاهتمام بهذا الموضوع من خلال دراسة مجالات وإمكانات تطبيق الشركات العراقية للإبلاغ المتكامل وبما يُطوَّر من متطلبات الإبلاغ في الأنظمة والقوانين العراقية. وبيان مناظير بطاقة العلامات المتوازنة والمناظير الممكن تطويرها لإمكانية إستخدامها في تقييم مستوى إبلاغ التقارير المتكاملة، واقتراح آلية تهدف الى تحسين معلومة الإبلاغ المتكامل وتقويم الأداء بإستعمال بطاقة العلامات المتوازنة من خلال تكييف متغيرات البيئة المحلية في هذا الإتجاه على وفق النظام المحاسبي للشركات.

الكلمات المفتاحية : الإبلاغ المتكامل، إطار الإبلاغ المتكامل ، بطاقة العلامات المتوازنة.

Abstract

Stakeholders depend on the necessary information disclosed in the financial statements, final accounts, analytical statements and their supplementary notes that contribute to helping to take various decisions. In order to ensure the inclusion of all information, the performance of companies' activities in an integrated and clear manner, the availability of integrated accounting systems that accommodate the recent developments of environmental and social accounting is required and in addition to the availability of laws and legislations obligating these companies to fully disclose the performance of their activities that go beyond economic aspects to include environmental, social and governance aspects in order to improve the performance of these companies and provide information that contributes to creating value for all stakeholders. Therefore, the internal performance measures of the balanced scorecard can contribute to the development of integrated reporting from the perspective that clarifying the business strategy is one of the content elements identified by the International Council on Integrated Reporting, "Integrated reporting must provide a comprehensive and in-depth view of the economic unit's strategy and the way to link it with the unit's ability to create value in the short, medium and long term." Therefore, interest in this subject came through studying the areas and possibilities of Iraqi companies applying integrated reporting and the developed reporting requirements in Iraqi laws and regulations and showing the balanced scorecard perspectives and possible development perspectives for possible use in evaluating the level of integrated reporting and suggesting a mechanism aimed at improving the information of integrated reporting and evaluating performance using the balanced scorecard by adapting the local environment variables in this direction according to the accounting system of companies.

Keywords: Integrated Reporting, Integrated Reporting Framework, Balanced Score Card.

المقدمة

تعد المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية مصدراً مهماً يستند إليه اصحاب المصالح عند إتخاذ قراراتهم المتنوعة وبالنتيجة فإن هذه المعلومات يجب أن تتمتع بخاصيتين رئيسيتين هما الملائمة والتمثيل الصادق اللتان تساعدان في إستقراء مستقبل الوحدة الاقتصادية لذلك تعدان من أهم الخصائص التي ركزت عليهما المعايير الدولية في إعداد القوائم المالية. فضلاً عن ميزة مهمة أخرى هي توصيل معلومات مكتملة وملائمة يمكن إعتمادها من قبل اصحاب المصالح وفي الوقت الملائم، وهو ما يمكن التعبير عنه بجودة الإبلاغ المالي. لذلك يتطلب الأمر إجراء عمليات قياس وتقويم وتحسين إعداد وتوصيل تقارير متكاملة تمثل مصدر معلومات لإتخاذ قرارات أصحاب المصلحة. إذ لم تعد معلومات القوائم المالية التقليدية تعبر عن القدرات المستقبلية للوحدة الاقتصادية، لذلك كان لا بد من تحسين المحتوى المعلوماتي لهذه القوائم، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إستعمال تقنية بطاقة العلامات المتوازنة كونها أداة لتنفيذ الإستراتيجية.

المحور الأول
منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

في ظل تطور بيئة الأعمال المعاصرة في مجال خلق القيمة من منظور تطلعات أصحاب المصلحة، ظهرت مقترحات عديدة حول تقديم صورة أكثر وضوحاً وشمولية لأداء الوحدة الاقتصادية عن كافة الأبعاد الإستراتيجية سواء المالية وغير المالية (الاجتماعية، والبيئية، والحوكمة، والإستدامة). تُعد تقارير الإبلاغ المتكامل في مقدمة تلك المقترحات سيما مع تزايد مطالبات أصحاب المصالح بتعزيز مصداقية وموثوقية محتويات تقارير الإبلاغ المتكامل المعلوماتية. يتطلب ذلك الإستفادة من المعلومات المحاسبية التي تنتجها النظم المحاسبية وتطويرها بحيث تعكس بصورة شاملة كافة العمليات. وعلى الرغم من التوسع النسبي في إعداد التقارير المتكاملة، إلا أن عمليات التحسين التي تتم على هذه التقارير ما زالت قليلة، وربما يعود ذلك الى وجود تحديات عديدة تواجه تحسين المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير. وهنا تبرز مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

1. كيف يمكن أن تؤثر تقارير الإبلاغ المتكامل في صياغة إستراتيجية تضمن اتساق إحتياجات أصحاب المصلحة ؟
2. هل توجد مجالات إلتقاء بين كل من تقارير الإبلاغ المتكامل وبطاقة العلامات المتوازنة حول عناصر ومقومات وعوامل تحسين المحتوى المعلوماتي؟
3. هل توجد إمكانية لإستعمال بطاقة العلامات المتوازنة في تقييم الإبلاغ المحاسبي لمحتوى التقارير المتكاملة؟

ثانياً : أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من دور إطار الإبلاغ المتكامل في توفير معلومات مالية وغير مالية إلى مستخدمي التقارير بإختلاف أهدافهم وأنشطتهم. فضلاً عن إستعمال تقنية تسهم في تحسين المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير، من خلال توظيف بطاقة العلامات المتوازنة ضمن إطار تلتقي فيه مجالاتها مع الإبلاغ المتكامل وبما يساعد في توافر معلومات محاسبية شاملة ذات جودة عالية لمستخدميها وتقدم لهم رؤية أفضل حول ما يحدث فعلاً داخل الوحدة الاقتصادية عن طريق قراءة القوائم والتقارير ومن ثم توفير فرص متكافئة في الحصول على المعلومات الموضوعية والتي ستمثل الأساس الذي يعتمد عليها في إتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات الأخرى، كما إن الإعتماد على الإبلاغ المتكامل للقوائم في النظام المحاسبي سيكون له دور فاعل وكبير في تحسين الشفافية والمساءلة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية، فضلاً عن تمكين الشركات موضوع البحث من ضبط أدائها المالي وغير المالي وإظهار صورة واضحة وشاملة حول الفرص والمخاطر التي تواجهها الشركات موضوع البحث وبما يساعدها على التقييم السليم والوصول الى نتائج تخدمهم بشكل صحيح وتساعدهم في تشخيص جوانب القصور ومعالجتها وتعزيز جوانب القوة، الأمر الذي يحقق لها عناصر النمو والنجاح والتطور والمنافسة.

ثالثاً : أهداف البحث

يسعى الباحثان من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. دراسة مجالات وإمكانات تطبيق الشركات العراقية للإبلاغ المتكامل وبما يُطوَّر من متطلبات الإبلاغ في الأنظمة والقوانين العراقية.
2. بيان مناظير بطاقة العلامات المتوازنة والمناظير الممكن تطويرها لإمكانية إستخدامها في تقييم مستوى إبلاغ التقارير المتكاملة.
3. اقتراح آلية تهدف الى تحسين معلومة الإبلاغ المتكامل وتقويم الأداء بإستعمال بطاقة العلامات المتوازنة من خلال تكييف متغيرات البيئة المحلية في هذا الإتجاه على وفق النظام المحاسبي للشركات.

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الرئيسة الآتية :

"يُسهم تحسين المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل في تلبية احتياجات أصحاب المصالح بدرجة أكثر كفاءة وفعالية بإستعمال بطاقة العلامات المتوازنة وبما ينعكس إيجاباً على قراراتهم".

خامساً : منهج البحث

اعتمد البحث المنهج الاستقرائي من خلال : دراسة مجالات تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة وتوظيف مناظيرها الستة، بالشكل الذي يسهم في تحسين المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل من خلال اقتراح إنموذج لتقويم امكانات تطبيق الإبلاغ المتكامل، واستقراء الحالة الواقعية للشركات المساهمة وأنواع البيانات وامكانية تضمينها ضمن الحسابات المحددة في النظام المحاسبي الموحد القائم والمدرجة في القوائم المالية والحسابات الختامية الخاصة بالشركات التي تستخدمها الشركات موضوع البحث بالإعتماد على البيانات الفعلية خلال الفترة (2016-2019)، إلى جانب دراسة مجالات تطبيق الشركات موضوع البحث إطار الإبلاغ المتكامل في ضوء القوانين والتشريعات المحلية.

سادساً: حدود البحث

1. الحدود المكانية : أربعة شركات مساهمة عراقية تمثلت في (شركة بغداد للمشروبات الغازية، الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، الشركة الوطنية للصناعات الكيمياوية والبلاستيكية، الشركة العراقية لإنتاج البذور).
2. الحدود الزمانية : تم الإعتماد على التقارير المالية وتقارير الإدارة خلال الفترة من (2016 - 2019).

المحور الثاني

الإطار النظري للبحث

أولاً : فلسفة الإبلاغ المتكامل في خلق القيمة للوحدة الاقتصادية وللآخرين

يعرف (Havlova) الإبلاغ المتكامل بأنه "إبلاغ يجمع ويربط جوانب مالية وأخرى غير مالية سواء كانت اجتماعية أو بيئية أو حوكمية ضمن تقرير واحد يظهر العلاقة بين هذه الجوانب المتنوعة" (Havlova, 2015: 232) . أما عن (Adams) فقد عرفه على أنه "اجراءات تؤديها وحدات اقتصادية من أجل تلبية ومعالجة احتياجات مقدمي رأس المال من المعلومات غير المالية عن طريق مراجعة عمليات إستراتيجية تنجزها الوحدات الاقتصادية بهدف خلق قيمة، مع دمج أدائها الاجتماعي والبيئي في تلك العمليات" (Adams et.al., 2016: 285). يعتقد المهتمون بالإبلاغ المتكامل أنه يجعل إستراتيجية الوحدة الاقتصادية أكثر شفافية ويغرس ثقة أكبر في استدامة نموذج أعمال الوحدة الاقتصادية. كونه يتضمن معلومات غير مالية عن مقاييس بيئية واجتماعية، كما وانه يذهب إلى أبعد من ذلك بكثير لدمج هذه المقاييس مع الإبلاغ المالي التقليدي. إذ يتم تضمين المقاييس غير المالية إلى الحد الذي يمكن معه خلق قيمة للأعمال بهدف التواصل بشكل أفضل وبما يخلق قيمة شاملة (Burke & Clark, 2016: 273-274). أي ان الإبلاغ المتكامل يتضمن دمج التقارير المالية وغير المالية، فضلاً عن المحاسبة عن جميع أنواع الأداء ضمن نظام إعداد تقارير متفرد ويلبي تطلعات المهنة، ويكون حسب وصف (Chauvey et.al.) بأنه أداء يتصف بالعالمية ويحقق حلم المحاسبين في بعض أشكال التقارير المتكاملة منذ ولادة المحاسبة الاجتماعية والبيئية قبل 40 عاماً (Gibassier et.al., 2017: 3).

يتمثل الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المصدر الأساس لإعداد المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المنشورة Informational Content of published Financial Statements والذي يقصد به "قيمة المعلومات التي تعرضها بيانات تلك القوائم من وجهة نظر مستخدم تلك المعلومات لإتخاذ ما يحتاجه من قرارات ومن ثم تختلف قيمة المعلومات المستخلصة في كل من تلك البيانات باختلاف الشخص الذي سيستخدمها من جهة وكذلك حسب اختلاف نوع القرار الذي ستستخدم فيه من جهة أخرى". يُعرض المحتوى المعلوماتي في كل من (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والايضاحات المتممة أو المكملة)، وفي الوقت الحاضر تهتم غالبية الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن طريق الإيضاحات المتممة لبيان تفاصيل الأنشطة الاجتماعية والبيئية لتيسير قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير معلومات محاسبية مستدامة، مع التأكيد على ضرورة الاهتمام بتلك الإفصاحات وبما يسهل تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية (محمد، 2017: 18- 20).

تتجلى القيمة التي تنشئها الوحدة الاقتصادية بمرور الوقت في "الزيادات أو النقصان أو التحولات في رؤوس الأموال الناتجة عن الأنشطة والمخرجات التجارية لها". تنعكس هذه القيمة على جانبين مترابطين : **(1)** الوحدة الاقتصادية نفسها، عن طريق عوائد مالية لمقدمي رأس المال المالي، **(2)** أصحاب المصلحة والمجتمع ككل (King, 2015: 477).

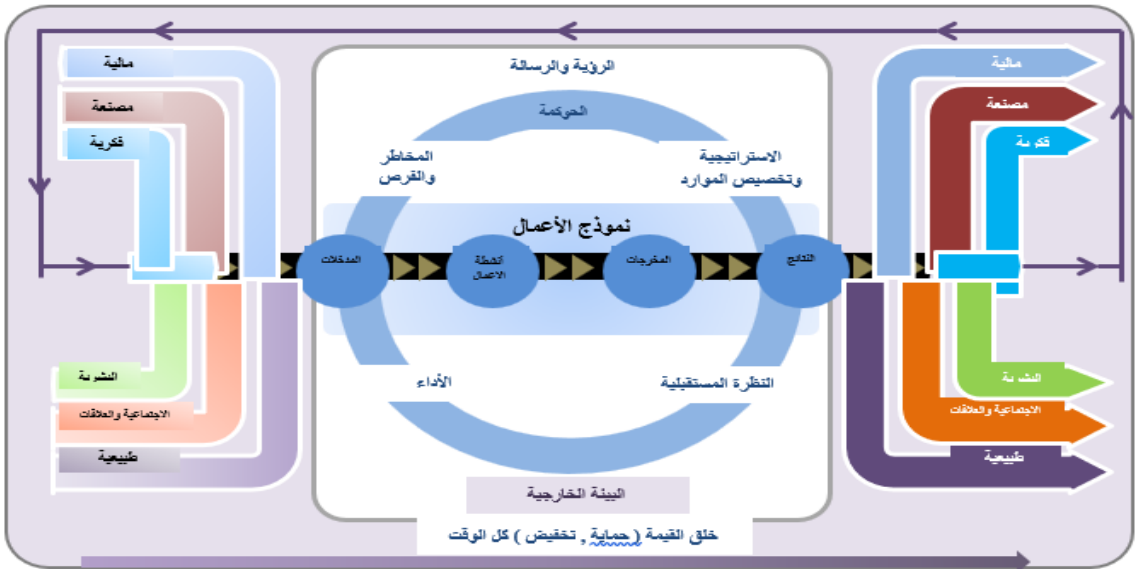
يهتم مقدمو رأس المال المالي بالقيمة التي تنشئها الوحدة لنفسها، فضلاً عن اهتمامهم بالقيمة التي تنشئها الوحدة للآخرين عندما تؤثر في قدرتها على خلق القيمة لنفسها، أو تتعلق بهدف محدد لها (مثلاً غرض اجتماعي واضح) يؤثر على تقييماتهم.

ترتبط قدرة الوحدة على خلق قيمة لنفسها بالقيمة التي تخلقها للآخرين من خلال مجموعة واسعة من الأنشطة والتفاعلات والعلاقات مثل المبيعات للزبائن، التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بالتغيرات في رأس المال المالي. وتشمل هذه على سبيل المثال تأثير الأنشطة التجارية لها ومخرجاتها على رضا الزبائن، واستعداد الموردين للتعامل معها، وشروط وأحكام هذا التعامل، والمبادرات التي يقبل بها شركاء الأعمال وسمعتها.

يوضح المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل أن القيمة لا يتم إنشاءها بواسطة أو داخل الوحدة وحدها. إذ ينبغي النظر الى (Neves, 2017: 6): (1) البيئة الخارجية التي تؤثر في الوحدة مثل الظروف الاقتصادية والتغير التكنولوجي والقضايا المجتمعية والتحديات البيئية. (2) والموارد والعلاقات المستخدمة والمتأثرة بالوحدة والمتمثلة برؤوس أموال. (3) وأسلوب تفاعل الوحدة مع البيئة الخارجية ورؤوس الأموال لخلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

وعليه، يعد نموذج الأعمال جوهر الوحدة والذي يتضمن رسالتها ورؤيتها وتفاعلها مع البيئة الخارجية كونها تحدد السياق الذي تعمل فيه في ظل تحمل المسؤولون عن الحوكمة مسؤولية إنشاء هيكل إشراف مناسب لدعم قدرة الوحدة على خلق القيمة، اعتماداً على رؤوس الأموال كمدخلات، فضلاً عن أنشطتها التجارية المتمثلة بالتخطيط والتصميم وتصنيع المنتجات أو نشر المهارات والمعرفة المتخصصة في تقديم الخدمات وغيرها، لتحويل المدخلات إلى مخرجات. ومع المراقبة المستمرة وتحليل البيئة الخارجية في سياق مهمة الوحدة ورؤيتها، تتحدد المخاطر والفرص ذات الصلة بها وإستراتيجيتها ونموذج أعمالها وكما موضح في الشكل (1) (IIRC, 2013: 13-14).

شكل (1) عملية إنشاء القيمة



المصدر : (IIRC, 2013: 13)

ثانياً : إستراتيجية بطاقة العلامات المتوازنة في خلق القيمة

بطاقة العلامات المتوازنة تمتلك تأثيراً كبيراً على النشاط التنظيمي، إذ تمثل وسيلة قياس للأداء الإستراتيجي. ويرجع ذلك إلى التركيز بشكل متزايد على تعزيز القيمة للمساهمين، والذي يرتبط ارتباطاً مباشراً برفع أداء الموظفين. وكذلك جوانب اخرى أبرزها جودة الخدمة والكفاءة وخلق القيمة. (Rousseau, 2004: 40-41) . بمعنى أوسع أن بطاقة العلامات المتوازنة تمكن الوحدة الاقتصادية من مواءمة عملياتها الإدارية والابتكار في تنفيذ إستراتيجية طويلة الأجل. إذ تزود الرئيس التنفيذي ومديره بإطار عمل مركزي يمكنهم من خلاله إعادة تصميم جزء من نظام إدارة الوحدة. وبسبب روابط السبب والنتيجة المتأصلة في إطار البطاقة، ستعزز التغييرات في أحد مكونات النظام التغييرات السابقة التي تم إجراؤها في مكان آخر. لذا فإن البطاقة توفر إطاراً لإدارة تنفيذ الإستراتيجية مع السماح أيضاً للإستراتيجية نفسها بالتطور استجابة للتغيرات في البيئات التنافسية والسوقية والتكنولوجية للوحدة الاقتصادية (Kaplan & Norton, 2007: 13). وعليه، تعرف بطاقة العلامات المتوازنة على أنها "نظام شامل لقياس الأداء من منظور إستراتيجي، تُترجم بموجبه إستراتيجية منظمة الأعمال إلى أهداف إستراتيجية، ومقاييس ومؤشرات، ومستهدفات، ومبادرات، وقيماً حقيقية". (Kaplan & Norton, 2001c: 76) (Kaplan & Norton, 2004: 20).

تركز بطاقة العلامات المتوازنة كنهج على إستراتيجية إدارة الأداء التي توصف بأنها "جميع الأنشطة التي تتضمن إنشاء فهم مشترك حول ما ينبغي للوحدة من تحقيقهُ، وكيفية تحقيقهُ، ومنهج الإدارة في ذلك، فضلاً عن تطوير أداء العاملين بهدف تحسين الأداء على المستوى الفردي والمجموعة، وأداء الوحدة ككل"، وتتمثل مقاييس الأداء المالية وغير المالية المستمدة من رؤية الوحدة الاقتصادية وإستراتيجيتها في الكيفية التي تحقق بها الوحدة أهدافها (Rousseau, 2004: 58). أي أن الرؤية والإستراتيجية هي نقطة البداية للبطاقة. وذلك بترجمة مهمة وحدة الأعمال وإستراتيجيتها إلى أهداف ومقاييس ملموسة. إذ توفر وسيلة قوية وفاعلة لغرض ترجمة الرؤية والإستراتيجية إلى أداة فاعلة تنقل الهدف والغرض الإستراتيجي، وتحفز الأداء ويكون هذا مقابل الأهداف الإستراتيجية الموضوعة (Isoraite, 2008: 20) (Garrison et al., 2010: 530).

وبذلك تمكن بطاقة العلامات المتوازنة الوحدات والإدارة من (Rousseau, 2004: 36-37) : دفع الإنجاز نحو أهداف العمل، والتركيز على إستراتيجية العمل، ومواءمة جهود الموظف نحو الأهداف الإستراتيجية، والحفاظ على أداء الأعمال المحسن، وتحقيق النتائج المعلنة عبر نطاق أصحاب المصلحة، والاعتراف بتعدد الأطراف ذات المصالح في الوحدة الاقتصادية بإعتبارهم يساهمون في النجاح الإستراتيجي وفي مقدمتهم "حملة الأسهم أو المالكين والزبائن والمجهزين والموظفين والمجتمع". وينبغي أن تعكس أهداف الوحدة الاقتصادية مصالح هؤلاء الأطراف إذ إن معظم توجهات الوحدات الاقتصادية المعبرة عن رسالتها تذكر هؤلاء الأطراف ذوي المصالح. بالإضافة الى أن الأهداف المتعلقة بهؤلاء الأطراف موضحة في بطاقة العلامات المتوازنة من خلال مناظيرها. وأن لكل واحدة من المناظير هذه أهداف وقياسات أداء وأهداف فرعية ومبادرات (البكري و نبعة، 2009: 271).

ويعتقد **الباحثان** أن هذا يشكل نقطة التقاء وتكامل مهمة مع ما يدعو إليه الإبلاغ المتكامل الذي يؤكد على مراعاة حقوق جميع أصحاب المصلحة سواء كانت هذه الحقوق والالتزامات المترتبة عنها مالية أو غير مالية. أيضاً نقطة الالتقاء الأخرى تتضح في توافر هدفان وثيقا الصلة متمثلان في الأهداف الإستراتيجية والمالية في بطاقة العلامات المتوازنة وهذا ما يسعى إليه الإطار من توافر رؤوس الأموال بنوعيها المالي وغير المالي اللذان يُعدان الأساس في نجاح الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل.

المحور الثالث
الجانب التطبيقي

يقدم هذا الجانب الإطار المقترح للإبلاغ المتكامل الذي سيطبق ويتم التحليل على أساسه ليتسنى من خلاله بيان تأثير الالتزام بمتطلبات إطار الإبلاغ المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل على توصيل نتائج أنشطة الشركات المساهمة موضوع البحث ومركزها المالي بمستوى أفضل، وبما يوافر معلومات تلبي احتياجات المستفيدين. ولغرض تطبيق الإطار المقترح بصورة سليمة فإن الأمر يتطلب معرفة الجوانب التي تؤخذ في الحسبان عند تطبيقه، والمتمثلة بالآتي : التعرف على متطلبات الإفصاح المحاسبي في البيئة المحاسبية العراقية إلى جانب التعرف على النظام المحاسبي القائم. وتحديد مؤشرات أداء مناظير بطاقة العلامات المتوازنة ودورها في تحسين المحتوى المعلوماتي للإطار، وأخيراً إعداد إطار الإبلاغ المتكامل المقترح. وكما هي موضحة بالتفصيل في أدناه:

أولاً : متطلبات الإفصاح المحاسبي في البيئة المحاسبية العراقية

الإفصاح المحاسبي يظهر المعلومات المالية الكمية والوصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة وتقرير مجلس الإدارة وتقرير المدقق الخارجي (في الشركات المساهمة المختلطة يمثل ديوان الرقابة المالية وفي الشركات المساهمة الخاصة مراقب الحسابات بموجب قانون الشركات)، وفي سياق الإفصاح عن المعلومات المالية في البيئة المحاسبية العراقية يعد ديوان الرقابة المالية الإتحادي الجهة الرئيسة المسؤولة عن تنظيم عمل الوحدات المحاسبي بشكل عام والشركات بشكل خاص الذي يُعدّ على أساسه التقارير المالية وذلك بالإسترشاد بالنظام المحاسبي الموحد المعدل عام 2011 - وفق رؤية شاملة للوضع الاقتصادي والمحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية - الذي ينص على بيان تفاصيل القوائم المالية الأساسية المتمثلة بالميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر وكشف التدفقات النقدية والكشوفات التحليلية المرفقة بتلك القوائم التي تساهم في الإفصاح عن نشاط الوحدة الاقتصادي بشكل متكامل وواضح، ويلاحظ تركيز النظام المحاسبي الموحد في اعداد القوائم المالية والحسابات الختامية على الناحية الاقتصادية ولم يركز على النواحي الإستراتيجية والاجتماعية والبيئية والحوكمة في استدامة الشركات، كما ويضاف إلى عمل الديوان قانون الشركات رقم 21 لعام 1997 المعدل وإصدار بعض التشريعات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية مثل (البنك المركزي العراقي والمصارف وشركات التأمين وسوق العراق للأوراق المالية) التي تساهم في تنظيم البيئة المحاسبية العراقية. أما القوانين التي تخص الجانب البيئي على الصعيد المحلي فتتمثل "بقانون حماية وتحسين البيئة رقم 76 لسنة 1986 المعدل بقانون حماية وتحسين البيئة رقم 3 لسنة 1997 والمعدل أيضاً بقانون حماية وتحسين البيئة رقم 27 لسنة 2009 الذي يهدف إلى حماية البيئة وتحسينها وإزالة ومعالجة

الضرر الموجود فيها والحفاظ على الصحة العامة والموارد الطبيعية بما يضمن التنمية المستدامة وتحقيق التعاون الدولي والأقليمي في هذا المجال والذي بموجبه يتم فرض عقوبات مالية على أي شركة تضر بالبيئة". (قانون حماية وتحسين البيئة، 2009). ويضاف إلى ما سبق الدور الذي تمارسه الهيئة المتخصصة بالشؤون البيئية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي معتمدة على التشريعات البيئية والمقاييس الفنية المحلية في تنفيذ أعمال الرقابة البيئية من خلال رقابة الالتزام البيئي، والفحص الفني المختبري، والتحليل المالي البيئي.

ثانياً : مناظير بطاقة العلامات المتوازنة وتوافقها مع إطار الإبلاغ المتكامل ودورها في تحسين المحتوى المعلوماتي للإطار

لغرض اكتمال فقرات إطار الإبلاغ المتكامل المقترح - محور الأداء – الذي سيمثل نقطة الانطلاق للإنتفاع منه في تحسين المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل خلال الفترة الحالية بتحديد نقاط القوة والضعف وتحديد سبل معالجتها، وبما يسهم في تحسين وتطوير الأداء في الفترة اللاحقة إبتداءً من الرؤية والرسالة والإستراتيجية وصولاً إلى إعداد وعرض هذا المحتوى المعلوماتي لإفادة المستخدمين في ترشيد قراراتهم. سيتم تحديد معلومات من مؤشرات أداء مناظير بطاقة العلامات المتوازنة الممكن تناظرها مع المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل، وذلك انطلاقاً من القيمة المضافة لأي وحدة اقتصادية وهنا يوضح الباحثان أن مضمون إطار الإبلاغ المتكامل يحكم المحتوى المعلوماتي المتمثل في رؤوس الأموال الستة، والتي تتوافق مع مقاييس مناظير بطاقة العلامات المتوازنة المتنوعة على وفق علاقات السبب والنتيجة، وكما موضح في أدناه:

- **رؤوس الأموال الفكرية والبشرية والاجتماعية تتناظر مع منظور التعلم والنمو :** تتمثل في الأصول غير الملموسة مثل المعرفة التي تتوافق مع رأس المال البشري والمعلوماتي والتنظيمي في منظور التعلم والنمو الخاص ببطاقة العلامات المتوازنة الذي يعد القاعدة الرئيسة للبنية التحتية لأية وحدة اقتصادية من منظور التفكير المتكامل الذي يفترض أن الارتباط بين محركات القيمة المتمثلة في مناظير بطاقة العلامات المتوازنة يتيح خلق القيمة ذات التأثير في قياس رؤوس أموال الإبلاغ المتكامل وتحسينها. فمن خلال توافر القدرات الفكرية للموظفين ومستويات مهاراتهم وكيفية استثمارها وتطوير المعرفة والابتكار وتحويلها إلى سلع وخدمات ذات مردود اقتصادي يسهم في تعظيم قيمة الوحدة، وقدرات الأنظمة الخاصة بها، ستتمكن الوحدة من تحقيق **عملياتها بمستوى عالٍ**. ونتيجة لهذا التوافق فإن رؤوس الأموال هذه ستقابل مجموعة من المؤشرات التي تسعى لتحقيق نمو مستدام.
- **رأس المال التصنيعي يتناظر مع منظور العمليات الداخلية :** يتمثل في العناصر المادية التي يمكن للوحدة استخدامها في إنتاج السلع والخدمات، وهذا يتوافق مع منظور العمليات الداخلية، فالعمليات التشغيلية الداخلية تركز على الوسائل التي من خلالها تتمكن الوحدة من تحقيق قيمة مميزة لزبائنها، إذ يقوم هذا المنظور بالتعرف على الأنشطة التي تقع في أربع مستويات للعمليات وهي (القدرة على تحقيق الابتكار والابداع، وتحقيق التفوق في عمليات التشغيل، وزيادة القيمة المحققة للزبون، والالتزام بالبيئة والمجتمع والموظفين والقانون)، والتي بدورها تسهم في تخفيض المخاطر المتعلقة بالوحدات الاقتصادية وتحقيق نتائج القيمة المقترحة للزبون ومختلف أصحاب المصلحة، لذا فالعمليات التشغيلية الداخلية التي تتميز بها الوحدة على منافسيها **لها أثر على رضا الزبون**. ونتيجة لهذا التوافق فإن رأس المال هذا سيقابل مجموعة من المؤشرات التي تسعى لتحقيق التميّز والتفوق.
- **رأس المال الاجتماعي يتناظر مع منظور الزبون :** يتمثل في أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين وهو يتوافق مع منظور الزبون، إذ يركز هذا المنظور على قطاعات الزبائن المستهدفة والمناطق التسويقية التي ترغب الوحدة الاقتصادية بالمنافسة فيها، فالزبائن يعدون السبب الرئيس لوجود الوحدة لذلك تسعى الوحدات جاهدة لأخذ حاجات ومتطلبات الزبائن في الحسبان عند تصميم إستراتيجيتها لما يحمله هذا المنظور من أهمية كبيرة تنعكس على تحقق **نجاح الوحدة**. ونتيجة لهذا التوافق فإن رأس المال هذا سيقابل مجموعة من المؤشرات التي تسعى لتحقيق الاستدامة والنجاح المالي.
- **رؤوس الأموال الطبيعية والاجتماعية تتناظر مع منظور البيئة المجتمعية :** تتمثل في الموارد والعمليات البيئية والعلاقات ما بين الوحدة والمجتمع ومجموعات أصحاب المصلحة وهذا يتوافق مع منظور البيئة المجتمعية، إذ بجانب المسؤوليات الأساسية للوحدة تجاه المساهمين والمالكين، توجد علاقاتها التبادلية تجاه البيئة والمجتمع الذي تعمل به كونهم يمثلون جزءاً أساسياً من إستراتيجية الوحدة، من خلال مساهمتها في تحقيق رغبات وأهداف مختلف الفئات في المجتمع فضلاً عن أهدافها الاقتصادية. فعندما تكون الوحدة مهتمة بالبيئة والمجتمع فإن ذلك يؤثر بشكل إيجابي في الإنتاجية نتيجة أثره على المعنويات بشكل ضمني وليس صريح باعتبار أن الوحدة جزء من المجتمع، مستشهدين بذلك باليابان باعتبارها من الدول المهتمة بالبيئة والتي تضعها بمقدمة أولوياتها. وبتفاعل المناظير السابقة **ستحقق الوحدة أهدافها المالية**. لذلك فإن نجاح أي وحدة يعتمد وبشكل رئيس على وضع حاجات ومتطلبات المالكين وذوي المصالح ضمن أهم أولوياتها بهدف المحافظة على البقاء والمنافسة وتحقيق النمو في الأمد البعيد، وبالتالي تجاوز مختلف المخاطر التي قد تتعرض لها الوحدة. ونتيجة لهذا التوافق فإن رؤوس الأموال هذه ستقابل مجموعة من المؤشرات التي تسعى للإهتمام بمصالح جميع الأطراف ذات العلاقة.

- **رأس المال المالي يتناظر مع المنظور المالي :** يتمثل في مجموعة الأموال المتاح للوحدة استخدامها للتمويل اللازم لتكبد النفقات لأداء أنشطتها ذات التأثير في مستويات الأرباح المتحققة وهذا يتوافق مع المنظور المالي، إذ بواسطة مقابلة ايرادات الوحدة المتحققة خلال السنة بمصروفاتها تتحقق الأرباح للمستثمرين كمقسوم منها وأيضاً منها ما يضاف لرأس المال. وهذا يشير إلى مدى إسهام الوحدة بتنفيذ استراتيجياتها طويلة الأمد بزيادة قيمة مخرجاتها التي تسعى إلى تحقيقها ومدى تقدمها في أدائها المالي، فعن طريق درجة مساعي إدارة الوحدة التي تبذلها في تحقيق الكفاءة في عملياتها التشغيلية ذات الأثر في تحقيق الأرباح وفاعليتها في توليد الأرباح من سنة إلى أخرى. وما تحتفظ به الوحدة في كافة الأوقات برأس مال متضمن رأس مالها واحتياطاتها وملائمة رأس المال في مواجهة المخاطر المحتملة تتحقق الأهداف طويلة الأجل. ونتيجة لهذا التوافق فإن رأس المال هذا سيقابل مجموعة من المؤشرات التي تسعى **لتحسين قيمة المساهمين على المدى الطويل**.
- **مخاطر رؤوس الأموال تتناظر مع منظور المخاطر :** من خلال التزام إدارات الوحدات الاقتصادية وعامليها بأداء رؤوس الأموال الستة بصوره صحيحة وتبنيها الأساليب والتقنيات التي تساعدها على تحقيق ذلك فإنها ستبني إطاراً قوياً لإدارة وتخفيض المخاطر المتعلقة بالوحدة وهذا يتوافق مع منظور المخاطر سواءاً أكانت مخاطر أعمال أم مخاطر مالية وبنوعيها النظامية وغير النظامية. ونتيجة لهذا التوافق فإن رؤوس الأموال هذه ستقابل مجموعة من المؤشرات التي تسعى لتخفيض المخاطر.

ومن خلال مؤشرات مناظير بطاقة العلامات المتوازنة المتنوعة ستتمكن الوحدة من تحسين المحتوى المعلوماتي لها وأثر ذلك على تسهيل قدرتها على توفير معلومات محاسبية مستدامة من خلال توافر قاعدة بيانات محاسبية ملائمة لتوقعات مختلف الفئات، فضلاً عن انها تمكن الوحدة من قياس وتقييم أداء أنشطتها التي تمارسها سواء كانت الاجتماعية أو البيئية إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لتلك الوحدة وبما يساعدها على اكتشاف الاخطاء في التنفيذ والعمل على إتخاذ الاجراءات المناسبة في الوقت المناسب والعمل على تلافيها مستقبلاً. ومن هنا ستتمكن الوحدة من توصيل المعلومات المفيدة والهامة لمتخذي القرار الاستثماري.

ومن أجل القيام بما سبق بصورة ناجحة وفعالة وللوصول إلى معلومات متكاملة فأنه لابد من أن تتوافر له مستلزمات جوهرية تعتبر بمثابة الشروط والدعامات التي يستند اليها تكامل المعلومات والإبلاغ عنها، والتي تتمثل في : دعم ومساندة إدارة الوحدة المالي والمعنوي، وتوفير الموارد البشرية وتمتعها بمؤهلات علمية مناسبة، وتوافر بنى تحتية تتلاءم مع الاحتياجات المتجددة لجميع المستخدمين، وتوافر نظام محاسبي مناسب، وتوافر نظام معلومات سليم. كل هذا يقود إلى وجود تأثير متبادل وقيمة مشتركة. ولا يغفل هذا الجانب التكاليف التي قد تتحملها الوحدة الاقتصادية أزاء ذلك في بادئ الأمر. والتي ستنخفض بمرور الوقت نتيجة للخبرة المتحصلة من تأهيل الكوادر وتوفير الاساليب والتقنيات المناسبة. لذا فان أهمية هذا الجانب تكمن في أن تكلفة المعلومات المتكاملة والثقة المتزايدة التي تحصل عليها الوحدة يجب أن تقاس مقابل المنفعة المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) المتزايدة والقيمة المضافة التي قد تتحقق.

ويمكن إعطاء تصور أولي عن مجالات التوافق بين رؤوس أموال إطار الإبلاغ المتكامل وبين مناظير بطاقة العلامات المتوازنة وما ينطوي عليها كل منظور من مقاييس الأداء من خلال الجدول (1) في أدناه.

جدول (1) رؤوس أموال إطار الإبلاغ المتكامل وتوافقها مع المقاييس المالية وغير المالية لبطاقة العلامات المتوازنة

رأس المال	المنظور	مقاييس الأداء
رأس المال الفكري رأس المال البشري رأس المال الاجتماعي	منظور التعلم والنمو	▪ نسبة تطور اعداد الموظفين الاجمالية ▪ معدل دوران الموظفين ▪ نسبة الموظفين ذوي التخصص المحاسبي ▪ نسبة الموظفين ذوي التأهيل العلمي بعد الدبلوم ▪ نسبة النمو في عدد الموظفين من حملة الشهادات العليا ▪ نسبة الموظفين ذوي الخبرة [الأكثر من (5) سنوات] ▪ نسبة المشاركين في الدورات التدريبية (داخلية وخارجية) ▪ نسبة النمو في مصاريف التدريب والتأهيل ▪ نسبة تطور مصاريف السفر والايفاد ▪ نسبة الموظفين المؤهلين في استخدام الحاسوب ▪ نسبة الإنفاق على اعتماد التكنولوجيا ▪ نسبة تطور المكافآت التشجيعية ▪ نسبة تطور اجور الأعمال الاضافية

رأس المال التصنيعي	منظور العمليات الداخلية	▪ نسبة الانتاج / الخدمات الفعلي إلى المخطط ▪ نسبة الانتاج / الخدمات الفعلي إلى التصميمي ▪ معدل انتاجية كل ساعة عمل ▪ نسبة فاقد المنتج الى الفاقد المسموح به ▪ نسبة تطور الإنتاج السنوي
رأس المال الاجتماعي	منظور الزبائن	▪ حصة سوقية/ نسب تطور مجموع ايراد المبيعات ▪ نسبة المبيعات إلى الموجودات المتداولة ▪ نسبة المبيعات إلى مخزون الانتاج التام ▪ نسبة تحقق المبيعات ▪ نسبة تطور كلفة الخدمات التسويقية ▪ نسبة تطور منافذ التسويق ▪ نسبة تطور انواع المنتجات / الخدمات
رأس المال الطبيعي رأس المال الاجتماعي	منظور البيئة المجتمعية	▪ مؤشرات عن خدمة البيئة المحيطة والمحافظة عليها ▪ مؤشرات عن خدمة الموارد البشرية العاملة ▪ مؤشرات عن التفاعل مع المجتمع المحلي ▪ مؤشرات عن حماية الزبائن
رأس المال المالي	المنظور المالي	▪ نسب تطور مجموع المصروفات ▪ نسب تطور مجموع الايرادات ▪ صافي الدخل ▪ نسبة التداول ▪ نسبة السيولة السريعة ▪ نسبة النقدية ▪ صافي رأس المال العامل ▪ نسبة التدفق النقدي الى الديون ▪ معدل دوران المخزون ▪ معدل دوران صافي رأس المال العامل ▪ معدل دوران الموجودات ▪ نسبة صافي الربح إلى المبيعات ▪ نسبة مصاريف التشغيل إلى المبيعات ▪ معدل العائد على الموجودات ▪ معدل العائد على حقوق الملكية ▪ معدل العائد على رأس المال المستثمر ▪ الدخل المتبقي ▪ معدل العائد على السهم الواحد ▪ معدل الديون على رأس المال المستثمر ▪ معدل العائد على الدائنون ▪ نسبة الديون الى حقوق الملكية ▪ نسبة الديون الى اجمالي الموجودات ▪ نسبة حقوق الملكية
مخاطر رؤوس الأموال	منظور المخاطر	▪ التغير في حجم الطلب على منتجات الوحدة ▪ التغير في أسعار بيع المنتجات ▪ التغير في أسعار المدخلات ▪ التغير في التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة ▪ نسبة مصادر التمويل المقترضة إلى مصادر التمويل الكلية ▪ عدم توافر العمالة الكفؤة ▪ عدم توافر التكنولوجيا والمعدات الحديثة

المصدر : **(إعداد الباحثان)**

ثالثاً : إعداد إطار الإبلاغ المتكامل المقترح

لقد تم الإعتماد في وضع إطار الدراسة على إطار الإبلاغ المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) في سنة 2013، الذي تناول المحتوى المعلوماتي للإبلاغ المتكامل والفقرات التي من المفترض أن يحتويها، وتم توضيح بعض المصطلحات الواردة في فقرات الإطار لتكون قدر الإمكان أكثر وضوحاً للقارئ وذلك بالإعتماد على دراسة (بن يوسف وكمال، 2019)، الذي سيطبق ويتم التحليل على أساسه. وقد تضمن الإطار المقترح على محاور رئيسة تمثلت في (مقدمة تعريفية عن الشركة، ونظرة عامة على التنظيم والبيئة الخارجية، والحوكمة، والإستراتيجية وتخصيص الموارد، والمخاطر والفرص، والنظرة المستقبلية (التوقعات)، ونموذج العمل، والأداء، وأساس الاعداد والعرض)، بمجموع (9) مؤشرات رئيسة معدة وفق إطار الإبلاغ المتكامل، وكل مؤشر من هذه المؤشرات الرئيسة تضمن مؤشرات فرعية تُظهر جميع المعلومات التي يُتوقع أن تُفيد المستخدمين في اتخاذ القرارات، وكما في الجدول أدناه:

الجدول (2) إطار الإبلاغ المتكامل المقترح

الإبلاغ المتكامل للشركة x **للسنة المالية المنتهية في (x)**
محتوى إطار الإبلاغ المتكامل
[A-1] مقدمة تعريفية عن الشركة
(1) اسم الشركة. (2) عنوان الشركة. (3) طبيعة ونشاط الشركة. (4) الصيغة القانونية لتشكيل الشركة. (5) المصانع/المراكز التابعة للشركة. (6) تأسيس الشركة. (7) مقدار رأس مال الشركة (8) تاريخ إصدار التقرير. (9) قنوات الإتصال المباشر : مثل قنوات الإنترنت (مواقع الويب ، ومواقع التواصل الاجتماعي والصفحات الرسمية).
[B-2] نظرة عامة على التنظيم والبيئة الخارجية
B-1.2– البيئة الداخلية للشركة والعوامل الهامة التي تؤثر عليها : (1) الرسالة والرؤية : الإفصاح عن رؤية الشركة - ماذا تريد أن تصبح- لفترة زمنية مستقبلية. (2) الثقافة والأخلاق والقيم : تفسيرات عامة حول ثقافة الشركة والأخلاق والقيم المهنية مثل الاسترشاد بالنزاهة والانصاف. (3) قواعد السلوك المهني : أداء الواجب الوظيفي وفق تعليمات قواعد السلوك المهني الخاصة بموظفي الدولة والقطاع العام ومنتسبي القطاع المختلط والخاص. (4) الامتثال للقوانين والمعايير : (1-4) الامتثال للأنظمة والقوانين والتعليمات الداخلية المنظمة لعمل الشركات على نحو سليم. (2-4) مناقشة اللوائح والمتطلبات البيئية، وإيجاد بدائل عن التأثيرات السلبية على البيئة والصحة العامة الناتجة عن مزاولة أنشطة الشركة بهدف الوصول إلى تقليل مستوى التلوث. (3-4) التزام الشركة بمتطلبات الصحة والسلامة المهنية فيما يتعلق الامر بتوافر أجهزة الاطفاء ويتم مراجعتها بصورة دورية. (4-4) الالتزام بمعايير وأنظمة الصحة والسلامة مثل ISO. (5) هيكل الملكية والهيكل التشغيلي بما في ذلك مالكو الشركة وإداراتها وأجزائها الداخلية وفق مستويات إدارية تضمن تأمين الإطار الملائم لعميات التشغيل والرقابة عليها. (6) الأنشطة والأسواق الرئيسة للشركة ومنتجاتها وخدماتها. (7) المركز التنافسي ووضع السوق : (1-7) تحديد موقع الشركة في السوق وهذا يشمل على سبيل المثال لا الحصر الآخرون في السوق سواء في الوقت الحالي أو ممن لديهم إمكانية للدخول، وتهديد لظهور منافس جديد. (2-7) اتجاهات السوق الرئيسة مثل طلبات الزبائن المتغيرة وتوقعاتهم والقدرة التفاوضية للزبائن والموردين. (8) الموقع داخل سلسلة القيمة. (9) المعلومات الكمية الرئيسة : مثل عدد البلدان التي تعمل فيها الشركة، والتغييرات الهامة في الفترات السابقة. B-2.2-البيئة الخارجية للشركة والعوامل الهامة التي تؤثر عليها واستجابة الشركة لها والجوانب الأخرى في البيئة الخارجية أولا - العوامل الهامة التي تؤثر على البيئة الخارجية واستجابة الشركة لها مثل : الأنشطة التي تمارسها الشركة وتأثيراتها على البيئة الخارجية : (1-1) بمعنى الإفصاح عن القضايا البيئية المتعلقة بالمنتج والعملية والخدمة كانبعاثات التلوث وتصريف النفايات السائلة، ومخلفات الإنتاج، وغيرها بحسب طبيعة نشاط الشركة نتيجة للاهتمام بالبيئة الداخلية والخارجية. (2-1) تحكم الشركة وسيطرتها على الموارد المتوفرة لديها بما فيها الموارد الطبيعية. (2) مدى استجابة الشركة للأنشطة التي تمارسها : (1-2) بمعنى كيفية تعامل إدارة الشركة مع القضايا البيئية كالسياسات البيئية المتبعة بتمويل معدات ومرافق مكافحة التلوث. (2-2) الإنفاق على البحث والتطوير لمكافحة التلوث، ودراسات الأثر البيئي. (3-2) الالتزامات البيئية الطارئة والمخصصات. (4-2) توفير الطاقة والحفاظ عليها، وسياسات الجماليات والمناظر الطبيعية وتنسيق الحدائق. (5-2) إعادة تدوير المنتجات أو بيعها، واستخدام المواد بكفاءة، وسلامة المنتج.

ثانياً - تأثير البيئة الخارجية على إستراتيجية الشركة ونموذج أعمالها وانعكاسهُ في قدرتها على خلق القيمة على المديات سواء القصيرة أو المتوسطة أو الطويلة، إذ تشمل العوامل الاقتصادية والقانونية والتجارية والاجتماعية والبيئية والسياسية، وكما يأتي :

(1) العوامل الاقتصادية : مثل الظروف الاقتصادية الكلية والجزئية، والاستقرار الاقتصادي والتضخم والركود وسعر الصرف واتجاهات الصناعة.

(2) العوامل القانونية : مثل :

(1-2) التشريعات المحلية كقانون الضرائب، ومدونة أخلاقيات الشركات، وقانون الشركات، ومتطلبات الادراج في سوق الأوراق المالية.

(2-2) التشريعات الدولية إن وجدت مثل الأطر الإلزامية مثل GRI، ومؤسسات الدولة على المستوى الوطني والاقليمي والمحلي التي تساهم في تعديل التشريعات الوطنية مع قواعد التشريع الدولي للمسؤولية الاجتماعية للشركات.

(3) العوامل الاجتماعية : مثل حقوق الانسان والصحة والفقر والحد من البطالة وغيرها.

(4) العوامل البيئية : مثل تغير المناخ واستنفاد الموارد الطبيعية وفقدان المنظومة البيئية.

(5) العوامل السياسية : مثل تأثر أعمال الشركات بممارسات الدولة التي تعمل فيها أو ممارسات الدول الأخرى.

(6) التغيرات التكنولوجية وآثارها على عمل الشركة.

(7) العوامل التنظيمية : التي تكون :

(1-7) إما داخلية كنموذج العمل والهيكل التنظيمي والإستراتيجية.

(2-7) أو خارجية مثل نوع الصناعة وهيكلها وموقعها داخل الصناعة.

(8) إدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة :

(1-8) اهتمام الشركة باحتياجات ومصالح أصحاب المصلحة الرئيسيين المشروعة.

(2-8) إفصاح مجلس الإدارة في تقريره عن طبيعة تعاملاته مع أصحاب المصلحة ونتائج هذه التعاملات.

[C-3] الحوكمة

(1) هيكل قيادة الشركة بما في ذلك المهارات والتنوع مثل مجموعة الخلفيات والجنس والكفاءة والخبرة للمكلفين بالحوكمة.

(2) تتبنى الشركة قواعد يتم من خلالها قيادة الشركة وتوجيهها تشتمل على آليات - آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية - تنظيم العلاقات المختلفة بين مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين وأصحاب المصالح وفق إجراءات محددة لذلك. وتصنف آليات الحوكمة إلى ما يأتي :

(1-2) الآليات الداخلية لحوكمة الشركات : تنصب هذه الآليات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، والتي تُصنف إلى:

أ- مجلس الإدارة :

- تواجد مجلس إدارة مسؤول عن حماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الإستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين واعفاء ومكافأة الإدارة العليا، ومشاركته بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة.
- في ذات الوقت تأخذ الشركة الأهداف الاجتماعية بنظر الإعتبار.
- كما وتأخذ بالحسبان الأهداف البيئية. فضلاً عن الاشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يأتي:

لجنة التدقيق : هي لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، ومراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة.

- لجنة المكافآت : هي لجنة مشكلة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، أما مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا في الشركات المملوكة للدولة فتُعد وفق المتطلبات التنظيمية والتشريعية وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.
- لجنة التعيينات.

ب- التدقيق الداخلي : قيام المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك العاملين في مختلف الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي، وضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتلاعب.

(2-2) الآليات الخارجية لحوكمة الشركات : تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، وتصنف إلى :

أ- منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري : قيام إدارة الشركة بواجباتها بالشكل الصحيح بما يتعلق بالنجاح في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة.

ب- الاندماج وعمليات الاستحواذ : هو الإستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاستحواذ أو الاندماج.

ت- التدقيق الخارجي : يساعد المدققون الخارجيون الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. وكذلك يتحققون ما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي، ويساعدون متخذي القرارات وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج، واخيراً الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة، وذلك باستخدام التدقيق المالي وتدقيق الأداء والتحقق والخدمات الاستشارية.

ث- التشريع والقوانين : مثل قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1977 في العراق الذي نظم شؤون الشركات المملوكة للدولة من حيث التأسيس والإدارة والتصفية وكذلك أخضعها لرقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ج- آليات حوكمة خارجية أخرى : تتضمن (ولكن لا تقتصر على) المنظمين، والمحللين الماليين، وبعض المنظمات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية (WOT) التي تضغط على الشركات بهدف تحسين النظم المالية والمحاسبية.

(3) لجنة حوكمة تكنولوجيا المعلومات : هي لجنة مشكلة من قبل مجلس الإدارة تضم مديرين مستقلين من ذوي الاختصاص وفق علاقة محددة بلجنة التدقيق خاصة واللجان الأخرى عامة، ويكون رئيس اللجنة ملماً ولو إلى حد بالتطورات في عالم التكنولوجيا وتأثيرها على أعمال الشركة.

(4) إنشاء ثقافة تتعامل مع المخاطر وآليات معالجة قضايا النزاهة والأخلاق.

(5) إجراءات مُتخذة من قبل المكلفون بالحوكمة للتأثير على التوجه الاستراتيجي للشركة ومراقبته ونهجها في إدارة المخاطر (حوكمة المخاطر) : يهدف هذا القسم إلى التأكد من منهجية إدارة المخاطر ، والضوابط الداخلية ، والمخاطر الإستراتيجية وخطوط الدفاع المتوفرة لدى الشركة.

(6) كيف تنعكس ثقافة الشركة وأخلاقياتها وقيمها في استخدامها وتأثيرها على رؤوس الأموال بما في ذلك علاقتها مع أصحاب المصلحة الرئيسيين.

(7) الشركة تنفذ ممارسات الحوكمة التي تسعى الى تحقيق منافع الى المجالات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية.

(8) المسؤولية التي يتحملها المكلفون بالحوكمة لتشجيع الابتكار وتمكينه.

(9) ارتباط المكافآت والحوافز بخلق القيمة على المديات القصيرة والمتوسطة والطويلة، بما في ذلك كيفية ارتباطها بإستخدام الوحدة وتأثيرها على رؤوس الأموال.
(10) الاهتمام بالتدقيق البيئي : أي إشارة عن التدقيق البيئي، سواء كان في التدقيق الداخلي و / أو الخارجي، وتحديد النطاق، والتدقيق والتقييم للأداء البيئي و / أو الإفصاح البيئي.
(11) إمكانية إدخال هيئات معينة مثل لجنة مراقبة الأوبئة لمعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية والاخلاقية، ولمواكبة التغييرات المستمرة في بيئة العمل التشريعية والتنظيمية سواء أكانت محلية أم دولية.

[D-4] الإستراتيجية وتخصيص الموارد

(1) الأهداف الإستراتيجية للشركة على المدى القصير (مثلاً الأقل من سنتان)، والمتوسط (مثلاً 2-7 سنوات)، والطويل (مثلاً من 7 سنوات فما فوق).
(2) استراتيجيات تحقيق تلك الأهداف الإستراتيجية، كصياغة الإستراتيجية التي تتطلب عادةً الخطوط العريضة للأنشطة والمبادرات والإجراءات والعمليات الأساسية والأداء والتطلعات المستهدفة المرتبطة بها.
(3) خطة تخصيص الموارد المتاحة للشركة لتنفيذ إستراتيجيتها، كالموازنة التخطيطية التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تسعى الشركة اليها ومعرفة وتحديد الانحرافات وتحليلها.
(4) طريقة قياس الإنجازات والنتائج المستهدفة.
(5) معلومات عن تنمية واستغلال رأس المال الفكري بحيث تصبح ضمنياً جزء من التوصيفات الوظيفية للشركة.
(6) مدى تضمين الاعتبارات البيئية والاجتماعية في الإستراتيجية لمنح ميزة تنافسية للشركة.
(7) السمات والنتائج الرئيسة لإشراك أصحاب المصلحة (وفقاً للمعيار على سبيل المثال معيار مشاركة أصحاب المصلحة (AA1000SES) AA1000) المستخدمة في صياغة الإستراتيجية وخطط تخصيص الموارد.

[E-5] المخاطر والفرص

(1) المصدر المحدد للمخاطر والفرص والذي يمكن أن يكون داخلياً أو خارجياً أو بشكل عام مزيجاً من الإثنين.
(2) تقييم الشركة لإحتمال أن تؤتي المخاطر أو الفرصة ثمارها وحجم تأثيرها إذا حدث ذلك.
(3) الخطوات المحددة التي يتم إتخاذها لتخفيف أو إدارة المخاطر الرئيسة أو لخلق قيمة من الفرص الرئيسة بما في ذلك تحديد الأهداف الإستراتيجية والإستراتيجيات والسياسات والأهداف ومؤشرات الأداء الرئيسة المرتبطة بها : (تتألف عملية إدارة المخاطر المؤسسية من قسمين متكاملين ومتناسقين : إدارة المخاطر الإستراتيجية و إدارة المخاطر التشغيلية وهذه تتماشى مع المعيار الدولي لإدارة المخاطر ISO 31000)(إدارة المخاطر التشغيلية تتضمن التحديد والتحليل والتقييم والمعالجة من أجل خلق بيئة أكثر أماناً ، وأكثر صحية وإنتاجية ، صديقة للبيئة- بيئة عمل مستدامة).
(4) الإفصاح عن المخاطر أو الفرص في التقرير السنوي مثل الافصاح عن المخاطر المحددة وأثرها وتحديد سبل تخفيفها أو إدارتها.

[F-6] النظرة المستقبلية (التوقعات)

(1) توقعات الشركة بشأن البيئة الخارجية التي من المحتمل أن تواجهها على المديات القصيرة والمتوسطة والطويلة، وكيف سيؤثر ذلك عليها.
(2) كيف تم تجهيز الشركة للاستجابة للتحديات والشكوك الحرجة التي من المحتمل أن تنشأ.
(3) التوقعات والتطلعات والنوايا المعلنة للشركة يجب أن تكون متناسبة مع قدرتها على توافر رؤوس الأموال المناسبة وجودتها والقدرة على تحمل تكلفتها.
(4) توقعات حول مؤشرات الأداء الرئيسة أو أهداف ومعلومات ذات صلة من مصادر خارجية معترف بها وتحليلات اخرى.
(5) الإفصاح عن نظرة مستقبلية لشركة ما مع الأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية أو التنظيمية التي تخضع لها.

[G-7] نموذج العمل

(1) توافر مخطط تفصيلي لكيفية تخطيط الشركة لتحقيق أهدافها الموضوعة ابتداءً من المدخلات الرئيسة بما في رأس مال الشركة والأفراد العاملين فيها والبنى التحتية والانشطة والعمليات التي ستؤديها وصولاً الى المخرجات (منتجات، خدمات).
(2) معلومات عن طبيعة نشاط الشركة والمصانع التابعة لها.
(3) الأنشطة التجارية الرئيسة المتمثلة بالأسلوب الذي تحقق فيه الشركة التمايز لنفسها في السوق من خلال تمايز المنتجات وتجزئة السوق وقنوات التوزيع والتسويق.
(4) توافر نظام محاسبي قائم على معالجة المدخلات :
(1-4) الاقتصادية.
(2-4) البيئية.
(3-4) الاجتماعية.
رأس المال المالي الخاص بالشركة مثل رأس المال الاسمي والاحتياطيات والأرباح المحتجزة أو الخسائر المتراكمة وغيرها.
(6) رأس المال التصنيعي : مثل :
(1-6) معلومات عن الأراضي والمباني والآلات والمعدات والأثاث وغيرها.
(2-6) معلومات عن والآلات والمعدات والمكائن المخصصة لحماية البيئة.
(7) رأس المال الفكري مثل توافر علامة تجارية للشركة، أو الحصول على شهادة آيزو، او الحصول على إمتيازات من قبل شركات عالمية.
(8) رأس المال البشري مثل عدد العاملين ونسبة الذكور منهم الى الاناث واعداد المتدربين والمبالغ المصروفة على التدريب والسفر والايفاد، وخدمات الابحاث والاستشارات المنفقة على تطوير العاملين، والمزايا العينية المقدمة للعاملين.
(9) رأس المال الاجتماعي والعلاقات مثل المساهمة في الضمان الاجتماعي والتفاعل مع المجتمع المحلي بالاشتراكات والانتماءات والمشاركة في المعارض وغيرها.
(10) رأس المال الطبيعي مثل الاهتمام بصيانة الحدائق والمتنزهات ، او كفاءة استخدام المواد الاولية أو كمية النفايات المطروحة.
(11) تتولى الشركة عملية قياس وتبويب وتسجيل كافة المعاملات المتعلقة بالبيئة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وبما يؤثر على شكل القوائم والتقارير المالية.
(12) تقوم الشركة بعملية قياس وتبويب وتحليل الأداء الاجتماعي في القوائم والتقارير المالية.
(13) يتم الإفصاح في التقارير المالية عن تعاملاتها مع الزبون والمنتج.
(14) الإفصاح عن المخرجات أخرى تؤثر على البيئة، مثل المنتجات الثانوية والنفايات (بما في ذلك الانبعاثات) التي تتطلب مناقشتها في إطار الإفصاح عن نموذج الأعمال اعتماداً على أهميتها النسبية
(15) الإفصاح عن التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة التخلص من مخلفات الإنتاج والانبعاثات الضارة التي تؤثر على البيئة.
(16) وصف النتائج الرئيسة، بما في ذلك النتائج الداخلية (مثل معنويات الموظفين) والنتائج الخارجية (مثل رضا الزبائن، والتأثيرات الاجتماعية والبيئية).

[H-8] الأداء
(1) المؤشرات الكمية فيما يتعلق بالأهداف مع توضيح أهميتها وآثارها والأساليب والافتراضات المستخدمة في تجميعها. (2) كيف استجابت الشركة للاحتياجات المشروعة لأصحاب المصلحة الرئيسيين. (3) العلاقة بين الأداء السابق والحالي وبين الأداء الحالي وتوقعات الشركة. (4) تقويم الأداء الرئيسي بمؤشرات تجمع بين المقاييس المالية والمكونات الأخرى، أو السرد الذي يشرح الآثار المالية للتأثيرات الهامة على رؤوس الأموال الأخرى والعلاقات السببية الأخرى (مثل نمو الإيرادات المتوقع الناتج عن الجهود المبذولة لتعزيز رأس المال البشري) لإثبات ارتباط الأداء المالي بالأداء فيما يتعلق برؤوس الأموال الأخرى : (4-1) المنظور المالي (رأس المال المالي). (4-2) منظور الزبائن (رأس المال الاجتماعي والعلاقات). (4-3) منظور البيئة المجتمعية (رأس المال الاجتماعي والعلاقات، ورأس المال الطبيعي). (4-4) منظور العمليات الداخلية (رأس المال التصنيعي). (4-5) منظور التعلم والنمو (رأس المال الفكري، ورأس المال البشري، ورأس المال الاجتماعي والعلاقات). (4-6) منظور المخاطر (مخاطر رؤوس الأموال). (5) توافر سرد يوضح تأثير انخفاض رؤوس الأموال على الأداء المالي. (6) الالتزام بمتطلبات الجهات الرقابية والتي تؤثر على البيانات المالية وفقا للقوانين والقواعد المحاسبية.
[I-9] أساس الاعداد والعرض
(1) عملية تحديد الأهمية النسبية. (2) وصف موجز للعملية المستخدمة لتحديد الأمور ذات الصلة وتقييم أهميتها وحصرها في الأمور المادية. (3) تحديد دور المكلفين بالحوكمة والموظفين الرئيسيين في تحديد الأمور الجوهرية وترتيبها حسب الأولوية. (4) وصف لحدود التقارير وكيف تم تحديدها. (5) ملخص لأطر العمل الهامة والأساليب المستخدمة لتقدير وتقييم الأمور المادية المدرجة في التقرير (مثلاً معايير التقارير المالية المعمول بها المستخدمة في تجميع المعلومات المالية، أو الصيغة التي تحددها الوحدة لقياس رضا الزبائن، أو إطار عمل قائم على الصناعة لتقييم المخاطر).

المصدر : **(إعداد الباحثان)**

لقد قام الباحثان بتقييم مدى تطبيق الشركات لإطار الإبلاغ المتكامل في الشركات المساهمة موضوع البحث وتم قياس الإطار وفق عدد من المحاور تم صياغتها في جداول بالإعتماد على فقرات الإطار المقترح وإعطاء كل فقرة متحققة رقم (3) والمتحققة جزئياً رقم (2) والتي لم تتحقق رقم (1). وتم احتساب هذه الفقرات بالإعتماد على الأسلوب الاحصائي الوسط الحسابي والإنحراف المعياري ونسبة التحقق لكل فقرة من فقرات الإطار المقترح للشركات موضوع البحث مع بيان مدى تأثير ذلك على أداء الشركات المساهمة المبحوثة.

المحور الرابع
الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

(1) يمكن تحقيق المحاسبة عن جميع أنواع الأداء ضمن نظام متكامل يتضمن مؤشرات قياس الأداء الشامل (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية)، وبما يضمن تقييم الأداء وتحسينه والتحقق من الكفاءة الاقتصادية لعمليات الشركات والكشف عن الفرص الإستراتيجية الخاصة بها.

(2) جودة الإفصاح المحاسبي تتمحور حول استفادة أصحاب المصالح والجهات الأخرى من المحتوى المعلوماتي ودقتهُ في عرض أنشطة الشركة المالية وغير المالية.

(3) إن اهتمام إدارة الشركة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية وتضمينها بإطار إستراتيجيتها وأدائها الاقتصادي يستدعي العمل بصورة مستمرة على تقييم شامل للخطط والبرامج والسياسات والإجراءات المتخذة وأداء الشركة لكافة أنشطتها المالية وغير المالية بهدف الوصول إلى المؤشرات التي تعكس الأداء الحقيقي لها وبما يؤثر بالإيجاب مستقبلا على التخصيص السليم للموارد المرتبطة بهذه الانشطة.

(4) يُعد نموذج العمل جوهر الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية وخلق قيمة على المديات القصيرة والمتوسطة والطويلة، وذلك من خلال تحويل المدخلات (رؤوس الأموال الستة)، من خلال أنشطتها التي تمارسها الى مخرجات ونتائج.

(5) تعتبر بطاقة العلامات المتوازنة من الأدوات الإستراتيجية التي تقيس وتُقيم الأداء بشكل متكامل من خلال تضمينها المقاييس المالية وغير المالية عبر مناظيرها الستة، وهي بذلك تساعد الشركات على إعادة صياغة إستراتيجيتها من خلال ترجمتها إلى أعمال تشغيلية وبما يؤثر على تحسين الأداء الكلي للشركات وبالتالي تحقيق القيمة لها وللأطراف الأخرى ذات العلاقة، وبما يوافر متطلبات الإبلاغ المتكامل.

(6) بطاقة العلامات المتوازنة تمثل نظام تفاعلي متكامل يرتكز على توافر الكوادر الكفؤة التي لديها القُدرة على إيجاد الحلول الإبداعية والأنشطة والعمليات الداخلية وما تقدمة الشركة من منتج ذو جودة عالية يلبي رغبات واحتياجات الزبائن وأثر

أنشطتها المؤداة على البيئة والمجتمع والعوائد المالية المتحققة التي بمجموعها تقيس الأداء المالي الحالي والمستقبلي للشركة وبما تسهم في إعادة صياغة إستراتيجيتها.

(7) لا يمكن تحقيق خلق القيمة التي تسعى إليها الشركات من خلال توافر المعلومات المالية فقط، بل ينبغي الاهتمام بتأثيرات البيئة الداخلية والخارجية على حد سواء والقضايا التي تختص بالجوانب البيئية والاجتماعية وربطها في إستراتيجية الشركة.

ثانياً : التوصيات

(1) الاتجاه في تطبيق إطار الإبلاغ المتكامل بشكل عملي في الوحدات الاقتصادية لغرض النهوض في أدائها إلى المستوى المطلوب الدولي كان أو المحلي على حد سواء.

(2) الزام الشركات العراقية بالإفصاح عن تأثير الأنشطة التي تمارسها وأثرها على البيئة ضمن التقارير والقوائم المنشورة لأهميتها في اطلاع أصحاب المصالح على مساهمات الشركة الاجتماعية والبيئية وانعكاسها على اتخاذ قرارات دقيقة وتوليد قيمة للشركة.

(3) تطوير إستراتيجية الشركات المساهمة موضوع البحث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالإعتماد على المؤشرات المتحققة لما لها من دور في تحسين أدائها وتطويره مستقبلاً في ظل المنافسة القائمة والمتوقعة.

(4) ضرورة إفصاح الشركات المساهمة موضوع البحث بالإعتماد على إطار الإبلاغ المتكامل لشموله كافة الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة والفرص والمخاطر التي ترتبط مع رؤيتها ورسالتها وإستراتيجيتها بهدف خلق القيمة التي تسعى إليها الشركات على المديات القصيرة والمتوسطة والطويلة.

(5) تبني الشركات مقاييس بطاقة العلامات المتوازنة المالية وغير المالية لتقديم صورة شاملة عن الأداء التشغيلي والإستراتيجي والبيئي والاجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي بشكل واضح وموضوعي.

(6) الانتفاع من فلسفة بطاقة العلامات المتوازنة في تحقيق الميزة التنافسية وخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل من خلال علاقات السبب والنتيجة بخلق بيئة عمل مشتركة ابتداءً من رضا العاملين وبناء الأداء المتميز الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وتحسين العلاقة مع الزبائن وصولاً إلى تحقيق الربحية.

(7) تطوير النظام المحاسبي الموحد القائم على ضوء المستجدات الحديثة الخاصة بالمحاسبة البيئية، ومحاولة تذليل المعوقات التي تواجه الشركات في عملية القياس المحاسبي للأنشطة البيئية، وذلك ابتداءً بالدليل المحاسبي والسجلات وصولاً إلى القوائم المالية والحسابات الختامية، بهدف تحقيق القيمة.

المراجع والمصادر

النشرات والبحوث والدوريات

1. البكري، رياض حمزة ونبعة، اشراق احسان يوسف، (2009)، "البعد الاخلاقي لتوليد وتدمير القيمة من خلال تطبيق بطاقة الاداء المتوازن"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، مجلد 15، عدد 56.
2. بن يوسف، خلف الله وكمال، زيتوني، (2019)، "دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 14، العدد 1، الصفحات (185-216).
3. محمد، مجدي شكري فوزي، (2017)، "دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوي المعلوماتي للتقارير المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 21، العدد 3، الصفحات (61-124).

4. Books

5. Garrison, R, H., & Eric, W., Noreen, & Peter, C., Brewer, (2010), "Managerial Accounting", Thirteenth Edition, Mc Graw Hill, USA.
6. Periodicals and Researches
7. Adams, C. A., Potter, B., Singh, P. J. & York, J., (2016), "Exploring the Implications of Integrated Reporting for Social Investment (Disclosures)", British Accounting Review, 48(3), PP. 283-296, DOI:10.1016/j.bar.2016.05.002.
8. Burke, J. J. & Clark, C. E., (2016), "The Business Case for Integrated Reporting: Insights from Leading Practitioners, Regulators, and Academics", ACCOUNTING MATTERS, Business Horizons (2016) 59, PP. 273-283.
9. Havlová K., (2015), "What Integrated Reporting Changed: The Case Study of Early Adopters", procedia Economics and Finance 34 (2015) 231-237, Business Economics and Management 2015 Conference, BEM2015.

10. IIRC, (2013), “The International IR Framework”, Available at: https:// integratedreporting.org/ wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THEINTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf (accessed 31 January 2018).
11. IŠORAITĖ, M., (2008), “THE BALANCED SCORECARD METHOD: FROM THEORY TO PRACTICE”, No. 1(3), pp. 18–28.
12. Gibassier, D., Rodrigue, M. & Arjaliès, D.-L., (2017), “Integrated Reporting Is Like God: No One Has Met Him, but Everybody Talks About Him.” The Power of Myths in the Adoption of Management Innovations”, Vol.27, Issue 1, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Business Publications. 7. https://ir.lib.uwo.ca/iveypub/7.
13. King, Mervyn E., (2015), “The Role of Integrated Thinking in Changing Corporate Behaviour”. Global Policy, 6 (4).
14. Kaplan, Robert S., & Norton, David P.,(2007), "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System",Harvard Business Review, www.hbrreprints.org.
15. Kaplan, Robert S., & Norton, David P.,(2004), "Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets ",Harvard Business Review, Vol. 82, No. 1.
16. Kaplan, Robert S., & Norton, David P., (2001), "Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management", part (1), American Accounting Association, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 1, pp. 87-104.
17. Neves, H. M. S., (2017), “Integrated Thinking and its Relevance in contemporary Management Decisions: applying Integrated Thinking to Volkswagen’s emissions test scandal case”, A Project carried out on the Double Degree Masters in Management Program.
18. Rousseau, Andries Francois Viljoen, (2004), "Utilising the Balanced Scorecard for the Strategic Role Enhancement of Internal Auditing", Thesis, Business Management, Rand Afrikaans University.