

توظيف مؤشرات مناظير بطاقة العلامات المتوازنة المالية وغير المالية في تحسين محتوى**معلومات الإبلاغ المتكامل****Determining financial & Non-financial Balanced Score Card Endoscopes Indicators in improving the content of integrated reporting information**

الباحث هدى محمد رضا محمد جواد
Huda Mohammed Reda Mohamed Jawad
 Al-Mustansiriya University\ Accounting Department

أ.د. عماد صبيح فرج الصفار
Prof. Dr. Imad Sobeih Faraj Al-Saffar
 قسم المحاسبة / الجامعة المستنصرية

تاريخ تقديم البحث: 2022/11/08

تاريخ قبول البحث: 2022/11/21

المستخلص

تفرض التطورات المعاصرة في بيئة عمل الوحدة الاقتصادية توافر نظم معلومات تلبي احتياجات اصحاب المصلحة ذات رؤية شاملة وتفصيلية للأداء. يشتمل الإبلاغ المتكامل على عناصر لمقابلة هذه الاحتياجات، ولايزال انتشار تطبيق هذا الإبلاغ موضوع نقاش قوي بين الأكاديميين والعاملين في الوحدات الاقتصادية والمشرعين. وربما يعود جانب من السبب في ذلك، إلى أن الإبلاغ المتكامل يُعد عملية معقدة تتضمن سلسلة من الأنشطة وليس مجرد نتيجة في شكل إبلاغ متكامل، ومن أجل إبلاغ متكامل فعال تحتاج الوحدات الاقتصادية إلى مراجعة شاملة للعمليات الاقتصادية، مما يعني الاعتراف بعناصر ومتغيرات اقتصادية واجتماعية وبيئية وما يرتبط بها من عمليات ومبادئ وقيم أخلاقية. تشير جميع هذه الآليات الداخلية المهمة إلى تحديات كبيرة أثناء تنفيذ إطار الإبلاغ المتكامل. يمكن أن تسهم بطاقة العلامات المتوازنة في تذليل بعض العقبات التي تمنع أية وحدة من تنفيذ إطار الإبلاغ المتكامل بضمنه تحسين الإفصاح عن الأصول غير الملموسة. لذا جاء الاهتمام بهذا الموضوع من خلال بيان مناظير بطاقة العلامات المتوازنة والمناظير الممكن تطويرها لإمكانية إستخدامها في تقييم مستوى إبلاغ التقارير المتكاملة، وإقتراح 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

Contemporary developments in the work environment of the economic unit require the availability of information systems that meet the needs of stakeholders with a comprehensive and detailed view of performance. Integrated reporting includes elements to meet these needs, and the prevalence of the application of this reporting is still a subject of debate among academics, business unit workers, and legislators. Part of the reason for this may be that integrated reporting is a complex process that includes a series of activities and not just a result in the form of integrated reporting, and for effective integrated reporting, economic units need a comprehensive review of economic processes, this means recognizing the economic, social and environmental elements and variables and the associated processes, principles and ethical values. All of these important internal mechanisms point to significant challenges during the implementation of the integrated reporting framework. The balanced scorecard can contribute to overcoming some of the obstacles that prevent any unit from implementing the integrated reporting framework, including improving the disclosure of intangible assets. Therefore, the interest in this subject through the statement of the balanced score card perspectives and the perspectives that can be developed for the possibility of using them in evaluating the level of reporting integrated reports 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

تصدر المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية معايير تنظم العمل المحاسبي وتوفر قدر من التوحيد بوضع أسس مناسبة لعمل النظام المحاسبي من قياس وإبلاغ ورقابة وتقويم أداء، ومن تلك المنظمات ظهر المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (International Integrated Reporting Council – IIRC) الذي تشكل في سنة 2010، لوضع تصور ونهج جديد في تقديم تقارير مالية، أطلق عليها التقارير المتكاملة (Integrated Reports)، من أجل خلق إطار لإعداد هذه التقارير بحيث تكون قادرة على توفير إحتياجات اصحاب المصالح والمستثمرين من معلومات مالية وغير مالية تمكنهم من معرفة قدرة الوحدة الاقتصادية على خلق القيمة وبناء إستراتيجية الإستثمار، وتحسن قابلية هذه التقارير على تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرارية.

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. هل توجد إمكانية لإستعمال بطاقة العلامات المتوازنة في تقييم الإبلاغ المحاسبي لمحتوى التقارير المتكاملة؟
2. هل يمكن الإفادة من المعايير الدولية وتكييفها على وفق مناظير بطاقة العلامات المتوازنة بشكل يتناسب مع المحتوى المعلوماتي لتقارير الإبلاغ المتكامل؟

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 الإستثمار والائتمان والقرارات الأخرى.

ثالثاً : أهداف البحث

إنسجماً مع المشكلة سالفة الذكر يسعى الباحثان من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1. بيان مناظير بطاقة العلامات المتوازنة والمناظير الممكن تطويرها لإمكانية إستخدامها في تقييم مستوى إبلاغ التقارير المتكاملة.
2. اقتراح آلية تهدف إلى 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 :

يسهم توافر معلومات من مؤشرات الأداء بإستعمال بطاقة العلامات المتوازنة في تحسين قدرة النظام المحاسبي على الإيفاء بمتطلبات الإطار الصادر عن المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل.

خامساً : منهج البحث

اعتمد البحث على المنهج الاستنتاجي 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 إمكانات تطبيق الإبلاغ المتكامل.

سادساً: حدود البحث

1. الحدود المكانية : أربعة شركات مساهمة عراقية تمثلت في (شركة بغداد للمشروبات الغازية، الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية 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 : الإبلاغ المتكامل المفهوم والأهداف**

بدأ المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC)، وهو ائتلاف دولي من منظمين ومستثمرين وشركات وخبراء وضع المعايير ومهنيين في مجال المحاسبة الترويج عام 2010 لمفهوم الإبلاغ المتكامل (IR). ومنذ ذلك الحين، وقد أشاد عدد من الشركات المتعددة الجنسيات وشركات المحاسبة ومنظمات الاستثمار رسمياً بالمفاهيم التي يدعو إليها الإبلاغ المتكامل (Humphrey et.al., 2017: 31).

يعرّف المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل مصطلح الإبلاغ المتكامل على أنه " عملية تصف بإيجاز الكيفية التي تُنفذ إستراتيجية الوحدة الاقتصادية والحوكمة والأداء والتوقعات والفرص لخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل " (: 2013: 7 (IIRC, Rinaldi et.al., 2018: 3). في حين يعرفه مشروع محاسبة الاستدامة - (Accounting for Sustainability - A4S) على أنه " إبلاغ يربط بين تقارير الوحدات الاقتصادية حول الأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي والإستراتيجي، وبما يساعد أصحاب المصالح على إتخاذ قرارات ضمن أداء حقيقي للوحدة الاقتصادية " (حسين وشعبان، 2018: 53).

يتمثل الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المصدر الأساس لأعداد 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 بإختلاف 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، والإيضاحات 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 الإهتمام بتلك الإفصاحات وبما يسهل تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم والتقارير المالية (محمد، 2017: 18-20).

الهدف الرئيس من الإبلاغ المتكامل تزويد المديرين والمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين بمعلومات حول العديد من الأبعاد المترابطة التي تؤثر أو يمكن أن تتأثر بالوحدات الاقتصادية، وتشمل هذه : البيئة الخارجية، ورؤوس الأموال (المالية

- والمصنعة والفكرية والبشرية والاجتماعية والعلاقات والطبيعية) المستخدمة لخلق القيمة (4: Rinaldi et.al., 2018). يضاف إليه الأهداف الآتية التي حددها المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (3: IIRC, 2013):
- (1) تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال المالي لتمكين تخصيص أكثر كفاءة وإنتاجية لرأس المال.
 - (2) تعزيز نهج أكثر تماسكاً وفعالية لتقارير الوحدات التي تعتمد على سلاسل تقارير مختلفة وتوصيل مجموعة كاملة من العوامل التي تؤثر مادياً على قدرة الوحدة على خلق قيمة بمرور الوقت.
 - (3) تعزيز المساءلة والإشراف على القاعدة العريضة لرؤوس الأموال : (المالية والمصنعة والفكرية والبشرية والاجتماعية والعلاقات والطبيعية) وتعزيز فهم الترابط بينها.
 - (4) دعم التفكير المتكامل وإتخاذ القرارات والإجراءات التي تركز على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل.

ثانياً : مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة وأهدافها

- تُعد بطاقة العلامات المتوازنة أكثر من مجرد نظام للقياس، كونها تمتلك أربعة خصائص تجعلها مميزة، وهي (Kaplan & Norton, 2007: 14): (1) أنها إنعكاس لمهمة وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية من القمة إلى القاعدة. (2) وأنها تطلعية. (3) وأنها تدمج المؤشرات الخارجية والداخلية. (4) وأنها تساعد الوحدة الاقتصادية على التركيز.
- وبناءً عليه فقد عرفها الباحثان (Kaplan & Norton) 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). يُحقق استعمال بطاقة العلامات المتوازنة العديد من الأهداف، أهمها (9: Ciuzaita, 2008) (931: Drury, 2012):
- (1) توضيح وتطوير رؤية وإستراتيجية الوحدة الاقتصادية.
 - (2) توصيل الإستراتيجية إلى كافة أنحاء الوحدة الاقتصادية.
 - (3) تجزئة الأهداف الإستراتيجية إلى أهداف فرعية وتنظيمها على مراحل متتالية تحقق الأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية بشكل عام.
 - (4) تحديد مواطن الضعف والقصور وتحديد سبل معالجتها عن طريق المراجعة الدورية للأداء.
 - (5) إيجاد الصلة السببية بين المجالات الاجتماعية والبيئية والنتائج الاقتصادية للوحدة (الاستدامة).

ويرى الباحثان أنه من خلال إستراتيجية البطاقة و فلسفة الإبلاغ المتكامل في التفكير المتكامل وتوافق مناظير بطاقة العلامات المتوازنة مع رؤوس أموال الإبلاغ المتكامل فإن الوحدة الاقتصادية ستمكن من تحسين المحتوى المعلوماتي لها عن طريق مؤشرات مناظير البطاقة المتنوعة وأثر ذلك على تسهيل قدرتها على توفير معلومات محاسبية مستدامة من خلال توافر قاعدة بيانات محاسبية ملائمة لتوقعات المستثمرين ومختلف الفئات، فضلاً عن إنها 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 الأخطاء في التنفيذ والعمل على إتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب والعمل على تلافيها مستقبلاً. ومن هنا ستمكن الوحدة الاقتصادية من توصيل المعلومات المفيدة والهامة لمتخذي القرار الإستثماري. وكل ذلك يتحقق بتوافر مجموعة من مؤشرات أداء مناظير بطاقة العلامات المتوازنة وتوافقها مع رؤوس أموال إطار الإبلاغ المتكامل، والفقرة الآتية ستوضح ما ورد آنفاً.

المحور الثالث / الجانب التطبيقي

يعرض هذا الجانب عملية إحتساب متوسطات أداء مؤشرات المناظير (الزبائن، والبيئة المجتمعية، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو، والمالي، والمخاطر) وذلك في ضوء البيانات التي تم الحصول عليها من سوق العراق للأوراق المالية والسجلات الخاصة بالشركات المبحوثة والمقابلات الشخصية شبة المنظمة والحوارات مع الجهات المعنية بالبحث، وبعدها تم تفسير النتائج على ضوء متوسطات الأداء التي تم التوصل إليها الخاصة بالشركات المساهمة العراقية المتمثلة في (شركة بغداد للمشروبات الغازية، الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، الشركة العراقية لإنتاج البذور)، وقد تم ترميز الشركات المبحوثة وفقاً لسوق العراق للأوراق المالية لسنة 2019 برموز تجارية تمثلت على التوالي (IBSD, IIDP, INCP, AISP)، وعلى النحو الآتي:

إحتساب مقاييس الأداء وتحليل نتائجها

أولاً : منظور الزبون : يعرض الجدول (1) متوسط مؤشرات أداء منظور الزبائن - رأس المال الاجتماعي للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)، وكما يأتي :

الجدول (1) متوسط مؤشرات أداء منظور الزبائن - رأس المال الاجتماعي للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)

ت	IBSD	IIDP	INCP	AISP
1 : الحصة السوقية :				
■	0.253	0.420-	0.297	0.473-
2 : تحقيق رضا الزبون :				
■	2.860	0.238	0.602	0.139
■	45.210 مرة	59.860 مرة	13.100 مرة	33.995 مرة
3 : خطة المبيعات :				
■	1.093	0.690	0.027	2.624
4 : تحسين النشاط :				
■	0.280	0.037	0.410	0
■	3.380 مباشرة 3.153 جهاز	0.170	0	0.170
■	0.337	0.667	0.360-	0

(إعداد الباحثان) بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة في سوق العراق وسجلات الشركات للفترة (2016-2019)

توضح نتائج الجدول (1) التي تم التوصل إليها ما يأتي :

1 : الحصة السوقية : بالنسبة لمتوسطات نسب تطور مجموع إيرادات المبيعات يلحظ وجود تباين فيها، فقد تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.297) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وهي بذلك تعبر عن ارتفاع الطلب على منتجاتها وخدماتها وذلك من خلال ارتفاع الطلب على منتج الإسفنج وكثرة الطلبات من قبل دوائر الدولة / وزارتي الصحة والبلديات للسنوات (2018) و (2019)، وتجهيز وزارة الهجرة والمهجرين بعبوات ودواشك إسفنج وتجهيز وزارة التجارة بمنتج باليت (المنصة البلاستيكية) التي تستخدم لتضيد المواد في المخازن، وإبرام عقود تضمنت عقد تشغيل منتج باليت بلاستيك في معمل الباليت وحاضنة مروحة في معمل السلع وكذلك عقود تشغيل معمل الألواح والسلع خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، وجدير بالذكر أنه ارتفاع النسبة المذكورة قد يدل أيضاً على كفاءة إدارة المبيعات ونشاط جهاز البيع كما ويدل على نوعية المنتجات نوات القابلية العالية للتسويق، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.473) في الشركة العراقية لإنتاج البذور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب وعند التقصي عن سبب هذا الانخفاض إتضح توقف موقعي

الموصل والحوبيجة جراء الأعمال التي حدثت في البلد خلال الفترات السابقة واللذان يشكلان مصدراً رئيساً للنشاط في السنة (2016) وكذلك انخفاض كميات الشعير والحنطة المستلمة من قبل وزارة الزراعة خلال السنة (2018) مما أدى الى انخفاض إيراد المبيعات، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.253) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (-0.420) عند العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعموماً تُعد أوساط الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية وشركة بغداد للمشروبات الغازية جيدة قياساً بباقي الشركات موضوع البحث.

2 : تحقيق رضا الزبون : بالنسبة لمتوسطات نسبة المبيعات الى الموجودات المتداولة ، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (2.860) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن كفاءة الشركة في استثمار قيم كبيرة من موجوداتها المتداولة لزيادة المبيعات لديها استجابة لرغبات الزبائن الحالية والمحتملة خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.139) في الشركة العراقية لإنتاج البذور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب غير أن الأسباب المذكورة سابقاً والخاصة بانخفاض الحصة السوقية كان لها الأثر الكبير على انخفاض هذه النسبة كمتوسط على الرغم من ارتفاع قيم موجوداتها المتداولة قياساً بالشركات موضوع البحث، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع الدراسة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.602) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، ومتوسط (0.238) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة كونها استطاعت أن تحقق مبيعات على الرغم من وجود معوقات خارجية أثرت على بعض الشركات في انخفاض متوسطات النسبة أعلاه. أما متوسطات نسبة المبيعات الى مخزون الانتاج التام ، فقد تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (59.860) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، وهي بذلك تُعبر عن سرعة تصريف المخزون إلى مبيعات كمتوسط خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (13.100) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (45.210) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (33.995) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور. وجدير بالذكر انه من المناسب عدم المبالغة في تخفيض المخزون لما لذلك من آثار سلبية تتمثل في عدم الإمكانية على تلبية بعض طلبات البيع الواردة من الزبائن، والتي ستقود إلى تحولهم إلى الشراء من المنافسين. وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة كونها توفر منتجات لدى الشركات موضوع البحث لمواجهة المتطلبات المحتملة للزبائن.

3 : خطة المبيعات : بالنسبة لمتوسطات نسبة تحقيق خطة المبيعات ، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (2.624) في الشركة العراقية لإنتاج البذور، وهي بذلك تُعبر عن كفاءة إدارة المبيعات في وضع خطة مبيعات وكفاءة الإنتاج لتحقيقها ما يتلائم واحتياجات السوق خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.027) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية وعند الاستقصاء عن سبب انخفاض المبيعات الفعلية للشركة اتضح عدم وجود طلبات على منتجات الشركة وذلك لوجود منتجات مماثلة في السوق المحلي وبأسعار أقل من أسعار هذه الشركة مما أدى إلى اتجاه الجهات المستفيدة إلى الشراء من السوق المحلي ما عدا منتج البالييت (المنصة البلاستيكية) التي تستخدم لتتصيد المواد في المخازن ومنتج الإسفنج، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (1.093) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (0.690) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعموماً تُعد أوساط الشركة العراقية لإنتاج البذور وشركة بغداد للمشروبات الغازية جيدة قياساً بأوساط الشركات الأخرى موضوع البحث مما يتطلب الأمر من الشركات ذات الأوساط المتدنية مراعاة الدقة في إعداد الخطة ونتائج تنفيذها وبالشكل الذي تتناسب فيه وحاجة السوق من منتجات الشركة وكذلك الترويج لها مما يؤدي إلى ارتفاع الإنتاج للمنافسة في الأسواق.

4 : تحسين النشاط : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور منافذ التسويق ، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (3.380) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن توسع نشاطها نتيجة لتزايد الطلب على منتجاتها وذلك استجابة لحاجة

الزبائن ومتطلبات السوق، بالإضافة الى امتلاكها منافذ تسويقية أخرى تتمثل في (أجهزة مكائن Fountain) المتخصصة ببيع المنتج بشكل مباشر للجمهور الموزعة على المولات والمطاعم المتميزة التي لها رواج جماهيري والتي تبنيتها الشركة كوسيلة في عرض وبيع منتجاتها الذي انعكس على النمو المتزايد لمبيعاتها خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب نتيجة امتلاكها منفذ واحد وهو مقر الشركة في الزعفرانية، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت كمتوسط لهذه النسبة (0.170) عند كلا الشركتين العراقية لتصنيع وتسويق التمور والعراقية لإنتاج البذور، وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة فيما عدا متوسط نسبة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية مما يستدعي الأمر إلى انتهاج الشركة سياسة التوسع في تسويق وبيع منتجاتها من خلال فتح منافذ تسويقية جديدة. وفي سياق توسع منافذ التسويق وسياسة الشركة في الترويج عن منتجاتها بهدف تمييزها عن المنتجات المنافسة والمحافظة على الموقع الريادي في السوق فإن هذه العملية تتطلب مصاريف تسويقية لإتمامها لأن هذه النسبة ليست إلا محصلة للعلاقة بين هذه العناصر، وهذا ما حققتهُ شركة بغداد للمشروبات الغازية كمتوسط في نسبة تطور كلفة الخدمات التسويقية بمقدار (0.280)، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.037) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، ومتوسط (0.410) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وأخيراً لم تحقق الشركة العراقية لإنتاج البذور إي نسبة لهذا المؤشر بسبب عدم وجود مصاريف تسويقية في سنة الأساس (2016)، وجدير بالذكر ان ارتفاع متوسط النسبة المذكورة يُعد مؤشر غير جيد إذا لا يوجد ما يبرره. كما وإن تطور منافذ التسويق ناتج من تطور أنواع المنتجات لدى الشركات موضوع البحث وذلك كاستجابة منها لمتطلبات السوق وعند الرجوع الى الجدول آنفاً يلحظ ذلك جلياً عند شركة بغداد للمشروبات الغازية وذلك بتحقيقها متوسط لهذه النسبة (0.337)، في حين حققت الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية تناقص في نسبة تطور أنواع المنتجات بمتوسط بلغ (-0.360)، أما باقي الشركات فقد بلغت المتوسطات لديها (0.667) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، والشركة العراقية لإنتاج البذور لم تحقق إي نسبة وفيما يخص منتجات هذه الشركة فإنها توضع وفق خطة لاستلام منتجاتها من قبل وزارة الزراعة /المجلس الوطني للبذور.

ثانياً : منظور البيئة المجتمعية : يعرض الجدول (2) متوسط مؤشرات أداء منظور البيئة المجتمعية - رؤوس الاموال الطبيعية والاجتماعية للشركات المبحوثة للسنوات المالية من (2016 - 2019)، وكما يأتي:

الجدول (2) متوسط مؤشرات أداء منظور البيئة المجتمعية - رؤوس الاموال الطبيعية والاجتماعية للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)

AISP	INCP	IIDP	IBSD	ت
1 : مجال خدمة البيئة المحيطة والمحافظة عليها :				
1-1 : تجميل البيئة				
0	0	0	0	■ نسبة النمو في مصاريف صيانة المشاتل والمتنزّهات
2-1 : كفاءة استخدام الخامات والمواد الأولية				
1091465	1472114	2588166	2307670	■ كفاءة استخدام الخامات والمواد الأولية
3-1 : تخفيض النفايات ومخلفات الانتاج والانبعاثات				
0.052	0.080 0.030 0.11	0.033	0.004	■ نسبة النفايات/ المخلفات / الانبعاثات
4-1 : حماية البيئة				
0	0	0	0	■ نسبة تطور مصاريف التخلص من النفايات
0.077-	0.020	0.533-	0.063-	■ نسبة تطور ايراد بيع المخلفات
0.054	0.228	0.128	0.202	■ نسبة خدمات الصيانة الى المستلزمات الخدمية
2 : مجال خدمة الموارد البشرية العاملة :				
1-2 : توفير دخل للعاملين				
8671	13921	5493	13568	■ معدل الدخل السنوي الف دينار الف دينار الف دينار الف دينار
2-2 : توفير مزايا عينية للعاملين				
0.020-	0.070-	0.863-	0.007	■ نسبة تطور المزايا العينية
3-2 : توفير ضمان اجتماعي للعاملين والتامين عليهم				
0	0.133-	0	0.063-	■ نسبة تطور التامين على العاملين
0.050	0.075	0.070	0.073	■ نسبة المساهمة في الضمان الاجتماعي الى اجمالي الرواتب
3 : مجال التفاعل مع المجتمع المحلي :				
0.117	0.148	0.019	0.002	■ نسبة خدمات الضيافة والاحتفالات والهدايا والمكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة الى اجمالي المستلزمات الخدمية
0.420	0.883	0.231	0.095	■ نسبة خدمات التبرعات والتعويضات والسلع والخدمات المجانية والاعانات الى اجمالي المصروفات التحويلية
4 : مجال حماية الزبائن :				
0.059	0.002	0.023	0.217	■ نسبة خدمات الابحاث والدعاية والفحص والضمان الى اجمالي المستلزمات الخدمية

(إعداد الباحثان) بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة في سوق العراق وسجلات الشركات للفترة (2016-2019)

توضح نتائج الجدول (2) التي تم التوصل إليها ما يأتي :

1 : مجال خدمة البيئة المحيطة والمحافظة عليها :

1-1 : تجميل البيئة : بالنسبة لمتوسطات نسبة النمو في مصاريف صيانة المشاتل والمتنزّهات يلحظ عدم وجود إي اهتمام من قبل الشركات المبحوثة في هذا الجانب وهو مؤشر غير جيد، وذلك لأن تلوث البيئة يمكن أن يحدث في مواقع عمل الشركات نتيجة لإستخدامها مواد تصنيع المنتجات او نتيجة لوجود بنية أساسية مهجورة كانت سابقاً تستخدم في مناولة أو تخزين المواد الضارة وغيرها، وهذا يضع المجتمع في مواجهة تحديات بيئية كبيرة الأمر الذي يقتضي التفكير الجاد لتغيير سلوكيات العمل وتحديد البدائل لإيجاد حلول جمالية تحد من تلوث أنشطتها وعملياتها التصنيعية وفقاً للمعايير البيئية. وتعد إدارة الأراضي أحد الحلول الجمالية التي تخفض التلوث وذلك من خلال إعادة تطوير الإستراتيجية وتعزيزها بأهداف جديدة لم تكن موجودة، والبحث والتطوير في مجال تجميل البيئة من خلال التوسع في الزراعة وإعادة التشجير والإهتمام بالموارد الطبيعية والإكثار في المناطق الخضراء التي تساهم في تطييف الجو الى جانب المساهمة في تخفيض الانبعاثات بأنواعها الناتجة من العمليات الصناعية للشركات.

1-2 : كفاءة استخدام المواد الأولية : بالنسبة لمتوسطات كفاءة استخدام الخامات والمواد الأولية يلحظ وجود تباين فيها، فقد تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (1091465) دينار/طن في الشركة العراقية لإنتاج البذور، وهذا يعطي انطباعاً جيداً عند كفاءة الشركة في استخدام الخامات والمواد الأولية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (2588166) دينار/طن في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبسوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (1472114) دينار/طن (ألف سم قياسي) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، ومتوسط (2307670) دينار/صندوق عند شركة بغداد للمشروبات الغازية الشركة. وجدير بالذكر أنه في حال أن الشركة حققت انخفاض في النسبة رغم زيادة إنتاجها فهذا يعطي انطباع جيد عن كفاءتها في استخدام الخامات والمواد الأولية وبخلاف ذلك فعلى الشركة إعادة النظر في سبيل ترشيد استهلاك المواد الأولية من خلال رفع كفاءة التصرف بها وتحسين أنماط الإنتاج لتتوصل إلى أفضل استخدام وتحقيق غاياتها.

1-3 : تخفيض النفايات ومخلفات الإنتاج والانبعاثات : بالنسبة لمتوسطات نسبة النفايات (مخلفات الإنتاج) ، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.004) طن في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن كفاءة الشركة في تخفيض مخلفات الإنتاج رغم زيادة الإنتاج خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.11) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية الناتج من متوسط نسبة مخلفات منتج الإسفنج البالغ (0.080) ألف سم قياسي ومتوسط نسبة مخلفات منتج البالييت البالغ (0.030) طن لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع الدراسة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.033) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، ومتوسط (0.052) طن عند الشركة العراقية لإنتاج البذور. وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة قياساً بمتوسط شركة بغداد للمشروبات الغازية.

1-4 : حماية البيئة : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور مصاريف التخلص من النفايات يلحظ عدم وجود مصاريف من قبل الشركات موضوع الدراسة في هذا الجانب فيما عدا شركة بغداد للمشروبات الغازية التي تدفع مصاريف سنوية بمقدار (10800000) دينار وفق عقد مبرم مع أمانة بغداد لإرسال مخلفات إنتاجها إلى المطمر أما عن معالجة المياه الصناعية المطروحة والناتجة من مخلفات العمليات الصناعية فيتم ذلك من خلال سحب المياه الصناعية بناقلات حوضية إلى مشروع الرستمية لغرض معالجة المياه الصناعية قبل طرحها للنهر لعدم توفر منظومة لمعالجة المياه الصناعية للحصول على المياه ضمن المحددات البيئية حفاظاً على سلامة البيئة هذا بالإضافة الى تواجد زيارات دورية من قبل البيئة للتحقق من عملية معالجة المياه وإيصالها إلى مشروع الرستمية لضمان عدم طرح المياه مباشرة إلى النهر قبل المعالجة، أما الشركات الأخرى موضوع الدراسة فقد اتضح أن لدى الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور غرفة داخل الشركة معدة ومهيأة للتخلص من مخلفات الإنتاج وكذلك الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية تمتلك حوض مُعد لهذا الغرض أما الشركة العراقية لإنتاج البذور فلم يتمكن الباحثان من الحصول عن أي معلومة تخص هذا الجانب، وعموماً حتى لو امتلكت الشركات ما يساعدها على التخلص من مخلفات الإنتاج فإن هذا يتطلب مصاريف لإتمامها وبهذا الخصوص لم تتمكن الباحثة من الحصول على أي معلومة لعدم تخصيص حساب مستقل في النظام المحاسبي الموحد يمثل هذا الجانب. وبهدف ضمان ابقاء المخلفات بأدنى مستوى فإن الشركات تنتهج سياسة بيع المخلفات والانتفاع من المردود المالي المتحقق منها، وفي هذا السياق يلحظ أن متوسطات نسبة تطور إيراد بيع المخلفات، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.020) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.533) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبسوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه

النسبة (-0.063) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (-0.077) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور. وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة لأن الشركات المبحوثة تقوم بعملية بيع المخلفات الناتجة من عملياتها التصنيعية لتحقيق مردود مالي يعود بالمنفعة إليها وفي ذات الوقت لضمان حماية البيئة من مخلفات إنتاجها. وفيما يخص متوسطات نسبة خدمات الصيانة إلى المستلزمات الخدمية، فقد تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.228) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.054) في الشركة العراقية لإنتاج البذور، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع الدراسة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.202) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (0.128) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وجدير بالذكر أنه تم احتساب مصاريف الصيانة في هذا الجانب لهدف أوسع من تيسير العملية الإنتاجية وتحقيق عوائد مالية إذ يشمل توجيه انتباه إدارة الشركات إلى أهمية هذه المصاريف في تخفيض نسبة التلوث الناتج من تهالك المكنات والمعدات التصنيعية، وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة لأن الشركات ساهمت من خلال هذه المصاريف في سلامة موجوداتها الثابتة منها أو المتقلبة والتي من شأنها ترفع من قدرتها على أداء وظائفها بشكل سليم والتي تصب مباشرة إلى توافر بيانات آمنة وصحية، وفي السياق ذاته فإن سوء إدارة هذه الموجودات يؤدي إلى خسائر اقتصادية ضخمة من غير الخسائر البيئية والاجتماعية التي ستحملها الشركات.

2 : مجال خدمة الموارد البشرية العاملة :

1-2 : توفير دخل للعاملين : بالنسبة لمتوسطات معدل الدخل السنوي، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط سنوياً (13921) ألف دينار لكل عامل في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وهي بذلك تُعبر عن مساهمة الشركة فيما تدفعه نقداً إلى الأفراد العاملين لديها من رواتب وأجور وملحقاتها لقاء مساهمتهم في العملية الإنتاجية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (5493) ألف دينار لكل عامل في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (13568) ألف دينار لكل عامل عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (8671) ألف دينار لكل عامل عند الشركة العراقية لإنتاج البذور. وجدير بالذكر أن ارتفاع هذه الرواتب أو انخفاضها يعود إلى مخصصات الشهادة ومخصصات المنصب والمخصصات العائلية وغيرها من المخصصات بالإضافة إلى سنوات الخدمة في العمل التي تكون محددة بموجب قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل لسنة 2004 وقانون العمل.

2-2 : توفير مزايا عينية للعاملين : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور المزايا العينية، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.007) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن مساهمة إدارة الشركة بتخصيص سيارات نقل للعاملين بين مجال اقامتهم ومقار أعمالهم وتوفير الوجبات الغذائية والطبابة والكساوي فضلاً عن خدمات اجتماعية أخرى خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.863) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع الدراسة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (-0.020) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (-0.070) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية. وعموماً فإن توفير المزايا العينية للعاملين يعد بمثابة وسيلة لجذبهم والاحتفاظ بهم وبالتالي فإن الشركة تميز نفسها عن غيرها من الشركات المنافسة في سوق العمل في هذا الجانب.

3-2 : توفير ضمان اجتماعي للعاملين والتأمين عليهم : بالنسبة لمتوسطات نسبة المساهمة في الضمان الاجتماعي إلى إجمالي الرواتب، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.075) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وهي بذلك تُعبر عن مساهمة إدارة الشركة بتوفير نظام تأميني للعاملين لديها خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.050) في الشركة العراقية لإنتاج البذور، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة

بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.073) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (0.070) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. ولا بد من الإشارة إلى أن الضمان الاجتماعي هو نظام تأميني تكافلي يسعى إلى توفير الخدمات المساهمة في تطوير الطبقة العاملة من النواحي المهنية والاجتماعية والاقتصادية، وتتولى الحكومات عبر مؤسساتها وبموجب القوانين التي تحكمها تنفيذه على الفئات الخاضعة لقانون الضمان الاجتماعي، وفي ضوء توظيف الأفراد من قبل إدارة الشركات فإن الشركة ستخصص لهم ضمان بموجب قانون الضمان الاجتماعي. أما متوسطات نسبة تطور التأمين على العاملين فيلحظ انخفاضها لدى الشركات بغداد للمشروبات الغازية بمتوسط (-0.063)، والوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بمتوسط (-0.133)، أما الشركات العراقية لإنتاج البذور والعراقية لتصنيع وتسويق التمور فلم تحقق أي تطور للنسبة المذكورة كمتوسط غير إن عدم تحقيق الشركة الأخيرة لأي تطور يعود إلى عدم توفيرها تأمين على العاملين وهو مؤشر غير جيد قياساً بالشركات الأخرى المبحوثة .

3 : مجال التفاعل مع المجتمع المحلي : بالنسبة لمتوسطات نسبة خدمات الضيافة والاحتفالات والهدايا والمكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة إلى إجمالي المستلزمات الخدمية ، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.148) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وهي بذلك تُعبر عن ارتفاع نسبة مساهمتها في تخصيص تكاليف تدفعها لأغراض الضيافة والاحتفالات والهدايا والمكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.002) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.117) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.019) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وفيما يخص متوسطات نسبة خدمات التبرعات والتعويضات والسلع والخدمات المجانية والإعانات إلى إجمالي المصروفات التحويلية ، فقد تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.883) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وهي بذلك تُعبر عن ارتفاع نسبة مساهمتها في تقديم التبرعات والسلع والخدمات المجانية والإعانات لأغراض النفع العام لأفراد المجتمع مما يميزها عن الشركات الأخرى في سوق العمل خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.095) في شركة بغداد للمشروبات الغازية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.420) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.231) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور .

4 : مجال حماية الزبون : بالنسبة لمتوسطات نسبة خدمات الأبحاث والدعاية والفحص والضمان إلى إجمالي المستلزمات الخدمية ، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.217) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن زيادة اهتمام الشركة بتوفير حماية للزبائن من خلال الأبحاث التي تجربها على منتجاتها بهدف تحسينه وإجراء فحوصات مايكروبايولوجية للمنتج النهائي بشكل دوري لضمان جودته وسلامته من الناحية الصحية قبل وصوله إلى المستهلك خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.002) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.059) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.023) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بمتوسط شركة بغداد للمشروبات الغازية.

ثالثاً : منظور العمليات الداخلية : يعرض الجدول (3) متوسط مؤشرات أداء منظور العمليات الداخلية - رأس المال التصنيعي للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)، وكما يأتي :

الجدول (3) متوسط مؤشرات أداء منظور العمليات الداخلية - رأس المال التصنيعي للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)

ت	IBSD	IIDP	INCP	AISP
1 : الاستغلال الأفضل للطاقة :				
■	1.445	0.607	%0.056 الف سم طن	0.841
			%0.040	
■	0.870	0.123	%0.050 الف سم طن	0.403
			%0.004	
2 : معدل إنتاجية العمل :				
■	48.193 وحدة/ساعة	0.690 وحدة / ساعة	0.100 وحدة/ساعة	26.765 وحدة/ساعة
3 : تخفيض الفاقد في العمليات الإنتاجية :				
■	0.453	0.348	0.388	0.465
4 : الإنتاج السنوي :				
■	0.590	1.867	0.593-	0.287

(إعداد الباحثان) بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة في سوق العراق وسجلات الشركات للفترة (2016-2019)

توضح نتائج الجدول (3) التي تم التوصل إليها ما يأتي :

1 : الاستغلال الأفضل للطاقة : بالنسبة لمتوسطات نسبة الإنتاج الفعلي إلى المخطط يلحظ وجود تباين فيها، فقد تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (1.445) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن ارتفاع نسبة الإنتاج المتحقق مقارنة بالإنتاج المخطط لجميع منتجاتها بسبب ارتفاع الطلب عليها وكفاءة الشركة في معرفة زيادة الطلب على أنواع محددة من منتجاتها واستغلال هذا الجانب بإنتهاج سياسة الترويج لها على الرغم من توافر منتجات منافسة في السوق المحلي خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.056) لمنتج الإسفنج و (0.040) لمنتج البالييت في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب وهذا يعني عدم الدقة عند وضع الخطة الإنتاجية الأمر الذي يتطلب من الشركة بأن تأخذ بنظر الاعتبار استيعاب السوق لتصريف منتجاتها، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.841) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.607) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعند البحث عن أسباب تدني هذه النسب تبين قلة الطلب المحلي على معظم منتجاتها وارتفاع أسعار المواد الأولية وزيادة المعروض من المستورد وبأسعار تنافسية مما يؤثر على إنتاجية الشركات. أما متوسطات نسبة الإنتاج الفعلي إلى التصميمي، فقد تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.870) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن استغلال طاقتها بشكل أفضل خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.050) لمنتج الإسفنج و (0.004) لمنتج البالييت في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.403) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.123) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور.

2 : معدل إنتاجية العمل : بالنسبة لمتوسطات معدل إنتاجية كل ساعة عمل، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (48.193) وحدة منتج/ساعة في شركة بغداد للمشروبات الغازية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.100) وحدة منتج/ساعة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى موضوع البحث فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (26.765) وحدة منتج/ساعة عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.690) وحدة منتج/ساعة عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعموماً تُعد أوساط الشركات بغداد للمشروبات الغازية والعراقية لإنتاج البذور جيدة قياساً بباقي الشركات موضوع البحث. ومن هذا المنطلق فإن أعمال الشركات ذات الإنتاجية العالية تمثل نقطة انطلاق قوية في المنافسة وإن ما يفصل العمل الجيد عن العمل الممتاز ليس فقط المنتجات والخدمات الحاصلة على أعلى تقييم بل هم العاملين الذين يعتبرون آلة العمل الداخلية الأهم لأن ارتفاع الإنتاجية يرتبط بهم وهذا يتحقق بتوافر بيئة عمل قوية وتشجيعهم على العمل بمنحهم مكافآت لحثهم على المزيد من الإنتاج، فضلاً عن تزويدهم بالأدوات المناسبة للعمل التي تعد خطوة مهمة لأن بعض الشركات قد ترغب في تقليل تكاليف عملياتها من خلال عدم الاستثمار في جميع الأدوات التي يحتاجها العاملين مما قد يؤثر على الإنتاجية. (علما ان ساعات عمل شركة بغداد (8) ساعات والشركات الأخرى (6) ساعات وقد تم احتساب ساعات العمل السنوية بعد استبعاد أيام العطل والمناسبات من كل سنة من السنوات موضوع البحث).

3 : تخفيض الفاقد في العمليات الإنتاجية : بالنسبة لمتوسطات نسبة فاقد المنتج إلى الفاقد المسموح به ، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.348) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.465) في الشركة العراقية لإنتاج البذور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب وهذا قد يعني أن هناك تلف في المنتجات ناتج عن سوء استعمال المواد أو وجود أعطال في المكائن وعدم صيانتها أو الانقطاع المفاجئ للتيار الكهربائي أو قد يكون بسبب خطأ فني في التعامل مع المواد التصنيعية لعدم توافر العمالة المدربة، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.388) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، ومتوسط (0.453) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية. وعموماً تُعد هذه الأوساط جيدة قياساً بالنسب المسموح بها للشركات. وبهدف تخفيض كمية الفاقد لمدخلات ومخرجات الإنتاج واستمرار تدفق الإنتاج وتحسينه والمحافظة على جودته يتطلب الأمر استبدال خطوط الإنتاج القديمة والتجهيز بمكائن ذات تقنية عالية فضلاً عن تدريب العاملين وتأهيلهم للعمل على الأجهزة الحديثة.

4 : الإنتاج السنوي : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور الإنتاج السنوي، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (1.867) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.593) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب وهذا يعني قلة الطلب على منتجاتها بدلالة الانخفاض المتوقع لديها في الإنتاج الفعلي خلال السنوات الثلاثة الأولى موضوع البحث، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.590) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (0.287) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور. وعموماً يُعد متوسط الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية غير جيد قياساً بباقي الشركات موضوع البحث. لذلك لا بد من الشركة إجراء دراسة مكثفة لمعرفة سلوك المستهلك عند تخطيط ما يجب إنتاجه كمياً ونوعاً وبما يرضي ويشبع حاجاته ورغباته والعمل على فهم كل العوامل المؤثرة فيه وبالتالي العمل على التحكم فيها وتوجيهها بالشكل الذي يتماشى وأهداف الشركة، وأيضاً شراء مكائن جديدة لأنها تستخدم مكائنها منذ الثمانينات لمواكبة التطور التكنولوجي للمكائن الحديثة، فضلاً عن دعم المنتج الوطني من قبل الوزارة المختصة.

رابعاً : منظور التعلم والنمو : يعرض الجدول (4) متوسط مؤشرات أداء منظور التعلم والنمو - رؤوس الأموال الفكرية والبشرية والاجتماعية للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)، وكما يأتي :

الجدول (4) متوسط مؤشرات أداء منظور التعلم والنمو - رؤوس الأموال الفكرية والبشرية والاجتماعية للشركات موضوع البحث للسنوات المالية من (2016 - 2019)

ت	IBSD	IIDP	INCP	AISP
1 : رضا العاملين والاحتفاظ بهم :				
■	0.021-	0.220-	0.143-	0.180
■	0.032	0.311	0.076	0
2 : الاهتمام بتأهيل العاملين :				
■	0.250	0	0.140	0.170
■	0.140	0.097-	0	0.253
■	0.083-	0.330-	0	0
■	0.021-	0.167	0.210-	0.130
■	0.227	0	0	0.133-
■	23.957	0	0	0.027-
■	0.390-	0	0	0.267-
3 : تطوير العمل بإستعمال التكنولوجيا :				
■	0.170	0.017	0.048	0.012
■	0.820	0.873-	0.090	0
4 : تحفيز العاملين :				
■	0.407-	0.783-	0.947	1.427
■	0.217	0.715	0.200-	0

(إعداد الباحثان) بالإعتماد على البيانات المالية المنشورة في سوق العراق وسجلات الشركات للفترة (2016-2019)

توضح نتائج الجدول (4) التي تم التوصل إليها ما يأتي :

1 : رضا العاملين والاحتفاظ بهم : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور اعداد العاملين الإجمالية، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.180) في الشركة العراقية لإنتاج البذور، وهي بذلك تُعبر عن إتاحة الفرصة لتعيينات جديدة خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.220) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب وعلى الرغم من أن السبب في انخفاض هذا المتوسط يعود إلى أسباب جبرية مثل الوفاة أو الوصول إلى سن التقاعد أو بسبب انتقالهم أو الاستغناء عن خدماتهم إلا أن هذا المتوسط يبين أيضاً عدم إتاحة الفرصة لتعيينات جديدة، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (-0.021) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (-0.143) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلستيكية. وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بمتوسط الشركة العراقية لإنتاج البذور. أما متوسطات معدل دوران العاملين ، فقد تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط في الشركة العراقية لإنتاج البذور، وهي بذلك تُعبر عن توافر بيئة عمل ملائمة تضمن بقاء العاملين وولائهم لفترات طويلة في الشركة خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.311) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.032) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (0.076) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلستيكية. ومع ذلك فإن معدل دوران العاملين ليس دائماً مؤشراً سلبياً فقد يكون ذلك انعكاس لضعف الأداء الوظيفي الباهظ التكلفة.

2 : الاهتمام بتأهيل العاملين : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور عدد العاملين ذوي التخصص المحاسبي ، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.250) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تُعبر عن مدى ادراكها لأهمية توافر الكوادر المحاسبية في الشركة خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد حققته الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور وذلك بعدم تطور كوادرها المحاسبية لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.170) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (0.140) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية. وعموماً يعد متوسط الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور غير جيد قياساً بأوساط باقي الشركات موضوع البحث وكذلك قياساً بالتطورات المتجددة والتغيرات التي طرأت على مهنة المحاسبة كإستجابة للمتطلبات الأنية والمستقبلية للشركات في سوق العمل مما يتطلب الأمر إيلاء اهتمام الإدارة بتعزيز ملاكاتها بمستوى الكفاءات من أصحاب التخصصات المحاسبية لإمتلاكهم قدر مناسب من المعرفة بالعلوم التي ترتبط بطبيعة عملهم والتي تساعدهم على فهم التقارير المالية والإفصاحات المتعلقة فيها وأهميتها في إتخاذ القرارات المختلفة للفئات المستفيدة بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص.

أما متوسطات نسبة تطور عدد العاملين ذوي التأهيل العلمي بعد الدبلوم ، فقد تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.253) في الشركة العراقية لإنتاج البذور خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.097) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.140) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لم تحقق أي تطور في هذا الجانب. وعموماً تُعد أوساط الشركات العراقية لتصنيع وتسويق التمور والوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية غير جيدة قياساً بأوساط باقي الشركات المبحوثة، الأمر الذي يتطلب منها بتوجيه انتباه الجهات المعنية فيها بضرورة توافر الكوادر المؤهلة علمياً والكفؤة القادرة على تلبية متطلبات العمل والارتقاء به إلى جانب تنمية قدرات الملاكات في المجالات العلمية والمعرفية ومتابعة نتائجها لضمان تحقيق أقصى منفعة وبما يحقق غاياتها.

وفيما يخص متوسطات نسبة تطور عدد العاملين من حملة الشهادات العليا ، فقد كانت النسبة منخفضة كمتوسط (-0.083) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، و متوسط (-0.330) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، أما الشركات العراقية لإنتاج البذور والوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية فلم تحقق أي تطور في هذه النسبة على الرغم من توافر حملة شهادات عليا لدى الشركة العراقية لإنتاج البذور في السنتين (2018) و (2019) غير انه ثابت وكذلك عدم توفرهم في سنة الأساس مما ترتب على ذلك انعدام النسبة. وهو مؤشر غير جيد لأن امتلاك الشهادات العليا يساعد الأفراد على الاطلاع المستمر على ما هو جديد في مجال عملهم وجلب هذه المعارف لتطوير أدائهم الوظيفي والمهني في شركاتهم.

أما عن متوسطات نسبة تطور عدد العاملين ذوي الخبرة الأكثر من (5) سنوات ، فقد تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.167) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.210) في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.130) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (-0.021) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية. وعموماً تُعد أوساط الشركات الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية وبغداد للمشروبات الغازية غير جيدة قياساً بباقي الشركات المبحوثة. ومما لا شك فيه إلى جانب المعارف والمهارات يأتي دور الخبرة والتي لا تقل أهمية عما سبق في مجال العمل الوظيفي، فالمعرفة التراكمية الناتجة من التجربة والممارسة والتدريب المهني ستمكن الأفراد من انجاز المهام المعقدة بحكمة وبأسرع وقت ممكن.

وبخصوص متوسطات نسبة تطور عدد العاملين المشاركين في الدورات التدريبية ، تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.227) في شركة بغداد للمشروبات الغازية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد كان عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية لعدم تنظيمها دورات تدريبية داخلية أو خارجية بدلالة عدم تخصيص مصاريف للتدريب والتأهيل ومصاريف للسفر والإيفاد لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (-0.133) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، أما الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور فلم تشهد أي نمو في هذه النسبة بسبب وجود عدد ثابت للعاملين المشاركين في الدورات التدريبية خلال سنوات البحث، وعلى الرغم من عدم توافر مبالغ مالية مخصصة لهذا الجانب إلا أنها أقامت دورة واحدة سنوياً داخل العراق لمنتسبيها من عمال الإنتاج فقط والتي أُقيمت في فرع بغداد بحسب متطلبات نظام الأيزو. وعموماً تُعد أوساط الشركات موضوع البحث غير جيدة قياساً بشركة بغداد للمشروبات الغازية، مما يقتضي الأمر إلى تنظيم دورات تدريبية وتطويرية تؤمن للعاملين الفرصة للتحسن وبناء المهارات للوصول إلى المستويات المثلى من الإنتاجية وتبقيهم على إطلاع على السياسات والإجراءات الجديدة. وفي ضوء متوسطات نسبة تطور عدد العاملين المشاركين في الدورات التدريبية يلحظ أن شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت أعلى قيمة كمتوسط بنسبة تطور مصاريف التدريب والتأهيل إذ بلغت (23.957) خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى المبحوثة، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد كان عند الشركات الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية والعراقية لتصنيع وتسويق التمور التي لم تشهد أي تطور في هذا الجانب لعدم تخصيصها مبالغ مالية لتدريب عاملها، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركة العراقية لإنتاج البذور كمتوسط لهذه النسبة فقد كانت (-0.027). وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بمتوسط شركة بغداد للمشروبات الغازية. وكذلك الحال لمتوسطات نسبة تطور مصاريف السفر والإيفاد يلحظ انخفاض أوساطها عند الشركات موضوع البحث على التوالي (-0.267) عند الشركة العراقية لإنتاج البذور، ومتوسط (-0.390) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، أما الشركات الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية والعراقية لتصنيع وتسويق التمور فلم تشهد أي تطور في هذه النسبة أيضاً.

3 : تطوير العمل باستعمال التكنولوجيا : بالنسبة لمتوسطات نسبة العاملين الذين يستخدمون الحاسوب ، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.170) في شركة بغداد للمشروبات الغازية، وهي بذلك تدل على زيادة الوعي بالدور الذي تؤديه الحواسيب الإلكترونية في تيسير مختلف الأعمال خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، لا سيما بعد تحقيقها أعلى متوسط لنسبة المبالغ المنفقة على شراء الحواسيب والبرامج الحاسوبية، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (0.012) في الشركة العراقية لإنتاج البذور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.048) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، ومتوسط (0.017) عند الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور. وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بمتوسط شركة بغداد للمشروبات الغازية، لذلك لا بد من الإدارات المسؤولة إتخاذ خطوات جادة ومدروسة نحو تحسين هذه النسب والنهوض بها لما للوسائل التكنولوجية من أثر في تعزيز كفاءة العاملين إلى جانب أهمية توافر أدوات عمل فعالة لخرن واسترجاع ومعالجة البيانات بأقصر وقت وتقديمها بصورة معلومات إلى المستويات الإدارية في الشركة أو للمساهمين فيها وبما يؤثر إيجاباً على زيادة قدرة الإدارة على سرعة الإستجابة للسوق والمنافسة. وفيما يخص متوسطات نسبة تطور المبالغ المنفقة على شراء الحاسوب فقد تراوحت النسبة بين أعلى قيمة كمتوسط (0.820) في شركة بغداد للمشروبات الغازية خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد كان (-0.873) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى المبحوثة فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.090) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، وانعدام نسبة النمو عند الشركة العراقية لإنتاج البذور لبقاء المبالغ المنفقة دون زيادة أو نقصان خلال سنوات البحث. وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بمتوسط شركة بغداد للمشروبات الغازية.

4 : تحفيز العاملين : بالنسبة لمتوسطات نسبة تطور المكافآت التشجيعية ، تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (1.427) في الشركة العراقية لإنتاج البذور خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد بلغ (-0.783) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.947) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، ومتوسط (-0.407) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية. وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بأوساط الشركات العراقية لإنتاج البذور والوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، لذلك يتعين على المدراء أن ينشئوا ثقافة في الشركات تأخذ تقدير جهود القوى العاملة ومكافئتهم معياراً لجذب المواهب الجديرة واللازمة للاضطلاع بالأعمال المناطة اليهم بفاعلية والاحتفاظ بها على الأمد الطويل. وفيما يخص متوسطات نسبة تطور أجور الأعمال الإضافية ، فقد تراوحت بين أعلى قيمة كمتوسط (0.715) في الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور خلال الفترة (2016 - 2019) مقارنة بالشركات الأخرى موضوع البحث، أما أدنى متوسط لهذه النسبة فقد كان في الشركة العراقية لإنتاج البذور الذي لم يشهد نسبة نمو لتعكس بذلك تراجعاً نسبياً في هذا الجانب، أما نتائج تقييم الأداء الخاصة بالشركات الأخرى فقد كانت على التوالي كمتوسط لهذه النسبة (0.217) عند شركة بغداد للمشروبات الغازية، ومتوسط (-0.200) عند الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية. وعموماً تُعد هذه الأوساط غير جيدة قياساً بأوساط الشركات العراقية لتصنيع وتسويق التمور وبغداد للمشروبات الغازية.

خامساً : المنظور المالي :

لقد تم الإعتماد في هذا المنظور على مجموعة من المؤشرات المالية الرئيسة لإحتساب متوسطات الأداء المالي للشركات الأربعة موضوع البحث وهذه المؤشرات تمثلت بـ (نسب تطور إجمالي المصاريف والإيرادات وصافي الدخل، وسيولة الشركات، ونشاط الشركات، وربحية الشركات، ومؤشرات مصادر واستخدامات الأموال، وأخيراً مؤشرات القدرة على الوفاء بالديون)، وقد تضمنت المؤشرات المذكورة على مؤشرات فرعية ترتبط بكل مؤشر رئيسي. ويمكن توضيح النتائج النهائية لمؤشرات المنظور المالي في الجدول (5).

سادساً : منظور المخاطر :

ترافق الشركات بعض المخاطر عند قيامها بأداء أنشطتها والتي لها تأثيرات سلبية على التكاليف والإيرادات والارباح والحصة السوقية ، والمخاطر التي تتعرض لها الشركة تصنف الى مخاطر نظامية تصيب جميع الشركات العاملة في سوق العمل ومخاطر غير نظامية تنشأ نتيجة عوامل خاصة بالشركة مثل كفاءة العاملين أو الاعتماد على القروض في الهيكل التمويلي. وسيتم الإعتماد على النتائج المتحققة لأن الأداء المنخفض يمثل مخاطر على الشركة مما يتطلب الأمر تحديدها ومعالجتها.

توزيع الدرجات التقويمية على مقاييس أداء مناظير BSC الستة وتحديد الأهمية النسبية لها

الخطوة هذه تتناول جانبين : الأول يتمثل في توضيح كيفية تحديد الدرجات التقويمية وتوزيعها على مقاييس أداء المناظير المالية وغير المالية لبطاقة العلامات المتوازنة. ثم تحديد الأهمية النسبية لكل منظور في بطاقة العلامات المتوازنة وذلك وفقاً لدراسة (Kaplan & Norton) ودراسة (Massingham et.al)، وكما يأتي: منظور التعلم والنمو والعمليات الداخلية شغل المرتبة الأولى بنسبة (25%) كونهما يشكلان ركائز نجاح الشركات، وتم توزيع الدرجات التقويمية على المقاييس المذكورة آنفاً بحسب درجة أهمية كل مقياس وبما يتلاءم مع ميدان التطبيق، أما منظور الزبائن فقد شغل المرتبة الثانية وبنسبة (18%) لأنه يمثل محور ديمومة الشركات، أما عن المنظور المالي فقد شغل المرتبة الثالثة بنسبة (12%) باعتباره الدعامة الرئيسة لتسيير عمل الشركات، وفيما يخص المناظير (البيئة المجتمعية، والمخاطر) فقد شغلت المرتبة الرابعة وبنسبة (10%). أما الجانب الثاني فيتمثل بتحديد مستوى أداء الشركات موضوع البحث وتقويمه بالإعتماد على الدرجات التقويمية، وذلك من خلال اعطاء وزن لكل أداء متحقق إستناداً إلى الدرجة التقويمية المحددة لكل مؤشر، وسيتم إعطاء أعلى أداء متحقق أكبر وزن وكلما كان الأداء اقل أخذ وزن أقل (مع ملاحظة طبيعة الحساب). وفيما يخص منظور المخاطر فسيتم احتساب درجتها على ضوء الأداء المتحقق للمناظير الخمسة بمعنى أن الشركة ذات الأداء المرتفع ستكون مخاطرها منخفضة وبذلك ستحقق أعلى درجة من الدرجات التقويمية المحددة لمنظور المخاطر والمتمثلة بـ(10%). ويمكن توضيح تفاصيل ما ورد آنفاً من خلال الجدول (5).

جدول (5) توزيع الدرجات التقويمية لمؤشرات مناظير BSC وتحديد أوزان لمتوسط أداء الشركات

الأوزان بحسب الدرجات التقويمية				متوسط الأداء الفعلي				الدرجات	ت
AISP	INCP	IIDP	IBSD	AISP	INCP	IIDP	IBSD	التقويمية	مؤشرات الأداء
%12 أولاً : المنظور المالي - رأس المال المالي									
0.05	0.20	0.10	0.15	0.350-	0.397	0.287-	0.253	0.5	نسب تطور مجموع الإيرادات
0.45	0.30	0.15	0.60	5362421 الف دينار	2945739- دينار	1735011- الف دينار	41279970 الف دينار	1.5	صافي الدخل بعد الضريبة
0.05	0.10	0.15	0.20	1.130	1.635	3.383	5.130	0.5	نسبة التداول
0.05	0.10	0.20	0.15	1.058	1.093	3.135	2.405	0.5	نسبة السيولة السريعة
0.10	0.15	0.05	0.20	0.383	0.420	0.215	1.915	0.5	نسبة النقدية
0.15	0.05	0.10	0.20	0.015	0.002	0.012	0.091	0.5	صافي رأس المال العامل
0.10	0.15	0.05	0.20	0.019-	0.141	0.165-	2.456	0.5	نسبة التدفق النقدي إلى الديون
									معدلات دوران الموجودات والمطلوبات المتداولة :
0.20	0.05	0.10	0.15	9.473	1.553	4.375	4.628	0.5	معدل دوران المخزون
0.10	0.15	0.05	0.20	1.220	1.478	0.323	3.643	0.5	معدل دوران صافي رأس المال العامل
0.05	0.15	0.10	0.20	0.125	0.420	0.165	1.013	0.5	معدل دوران الموجودات
									نسب الربحية المرتبطة بالمبيعات :
0.20	0.10	0.05	0.15	0.386	0.064-	0.511-	0.130	0.5	نسبة صافي الربح إلى المبيعات
0.05	0.15	0.10	0.20	3.032	1.263	1.690	0.853	0.5	نسبة مصاريف التشغيل إلى المبيعات
									نسب الربحية المرتبطة بالأموال المستثمرة والملوكة:
0.15	0.10	0.05	0.20	0.039	0.002-	0.079-	0.132	0.5	معدل العائد على الموجودات
0.20	0.10	0.05	0.15	0.221	0.005-	0.099-	0.142	0.5	معدل العائد على حقوق الملكية
0.20	0.10	0.05	0.15	0.213	0.022-	0.096-	0.133	0.5	معدل العائد على رأس المال المستثمر
0.15	0.10	0.05	0.20	5362421 الف دينار	2945739- دينار	1735011- الف دينار	41279970 الف دينار	0.5	الدخل المتبقي
0.20	0.10	0.05	0.15	0.621	0.0002-	0.101-	0.249	0.5	معدل العائد على السهم الواحد
0.05	0.10	0.15	0.20	4.166	0.745	0.263	0.059	0.5	معدل الديون على رأس المال المستثمر
0.15	0.10	0.05	0.20	0.051	0.009-	0.376-	2.762	0.5	معدل العائد على الدائنين
0.05	0.10	0.15	0.20	4.432	1.118	0.265	0.079	0.5	نسبة الديون إلى حقوق الملكية
0.05	0.10	0.15	0.20	0.815	0.527	0.209	0.072	0.5	نسبة الديون إلى إجمالي الموجودات
0.05	0.10	0.15	0.20	0.185	0.473	0.791	0.928	0.5	نسبة حقوق الملكية
2.8	2.65	2.1	4.45					% 12	مجموع أداء رأس المال المالي للشركات

ثانياً : منظور الزبائن - رأس المال الاجتماعي % 18										
0.30	1.20	0.60	0.90	0.473-	0.297	0.420-	0.253	3	نسب تطور مجموع إيرادات المبيعات	■
0.20	0.60	0.40	0.80	0.139	0.602	0.238	2.860	2	نسبة المبيعات إلى الموجودات المتداولة	■
0.40	0.20	0.80	0.60	33.995	13.100	59.860	45.210	2	نسبة المبيعات إلى مخزون الإنتاج التام	■
1.20	0.30	0.60	0.90	2.624	0.027	0.690	1.093	3	نسبة التحقق	■
				0	0.410	0.037	0.280	2	نسبة تطور كلفة الخدمات التسويقية	■
0.80	0.40	1.20	1.60	0.170	0	0.170	3.380	3	نسبة تطور منافذ التسويق	■
1		1					3.153			
0.80	0.40	1.60	1.20	0	0.360-	0.667	0.337	3	نسبة تطور انواع المنتجات / الخدمات	■
3.7	3.1	5.2	6					% 18	مجموع أداء رأس المال الاجتماعي للشركات	
ثالثاً : منظور البيئة المجتمعية - رؤوس الأموال الطبيعية والاجتماعية % 10										
-	-	-	-	0	0	0	0	0.5	نسبة النمو في مصاريف صيانة المشاتل والمنتزهات	■
0.40	0.30	0.10	0.20	1091465	1472114	2588166	2307670	1	كفاءة استخدام الخامات والمواد الأولية	■
0.20	0.10	0.30	0.40	0.052	0.080	0.033	0.004	1	نسبة النفايات/ المخلفات / الانبعاثات	■
				0	0.030					
				0	0.11	0	0	0.5	نسبة تطور مصاريف التخلص من النفايات	■
0.10	0.20	0.05	0.15	0.077-	0.020	0.533-	0.063-	0.5	نسبة تطور ايراد بيع المخلفات	■
0.05	0.20	0.10	0.15	0.054	0.228	0.128	0.202	0.5	نسبة خدمات الصيانة إلى المستلزمات الخدمية	■
0.30	0.60	0.15	0.45	8671	13921	5493	13568	1.5	معدل الدخل السنوي	■
0.15	0.10	0.05	0.20	0.020-	0.070-	0.863-	0.007	0.5	نسبة تطور المزايا العينية	■
0.05	0.15	0	0.30	0	0.133-	0	0.063-	0.5	نسبة تطور التامين على العاملين	■
0.10	0.40	0.20	0.30	0.050	0.075	0.070	0.073	0.5	نسبة المساهمة في الضمان الاجتماعي إلى إجمالي الرواتب	■
0.15	0.20	0.10	0.05	0.117	0.148	0.019	0.002	0.5	نسبة خدمات الضيافة والاحتفالات والهدايا والمكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة إلى إجمالي المستلزمات الخدمية	■
0.30	0.40	0.20	0.10	0.420	0.883	0.231	0.095	1	نسبة خدمات التبرعات والتعويضات والسلع والخدمات المجانية والإعانات إلى إجمالي المصروفات التحويلية	■
0.30	0.10	0.20	0.40	0.059	0.002	0.023	0.217	1	نسبة خدمات الأبحاث والدعاية والفحص والضمان إلى إجمالي المستلزمات الخدمية	■
2.1	2.75	1.45	2.7					% 10	مجموع أداء رؤوس الأموال الطبيعية والاجتماعية للشركات	

رابعاً : منظور العمليات الداخلية - رأس المال التصنيعي % 25									
1.50	0.50	1.00	2.00	0.841	0.056 0.040	0.607	1.445	5	■ نسبة الإنتاج / الخدمات الفعلي إلى المخطط
1.20	0.40	0.80	1.60	0.403	0.050 0.004	0.123	0.870	4	■ نسبة الإنتاج / الخدمات الفعلي إلى التصميمي
1.80	0.60	1.20	2.40	26.765	0.100	0.690	48.193	6	■ معدل إنتاجية كل ساعة عمل
0.40	1.20	1.60	0.80	0.465	0.388	0.348	0.453	4	■ نسبة فاقد المنتج إلى الفاقد المسموح به
1.20	0.60	2.40	1.80	0.287	0.593-	1.867	0.590	6	■ نسبة تطور الإنتاج السنوي
6.1	3.3	7	8.6						■ مجموع أداء رأس المال التصنيعي للشركات % 25
خامساً : منظور التعلم والنمو - رؤوس الأموال الفكرية والبشرية والاجتماعية									
0.40	0.20	0.10	0.30	0.180	0.143-	0.220-	0.021-	1	■ نسبة تطور اعداد العاملين الاجمالية
1.20	0.60	0.30	0.90	0	0.076	0.311	0.032	3	■ معدل دوران العاملين
0.90	0.60	0.30	1.20	0.170	0.140	0	0.250	3	■ نسبة تطور عدد العاملين ذوي التخصص المحاسبي
0.80	0.40	0.20	0.60	0.253	0	0.097-	0.140	2	■ نسبة تطور عدد العاملين ذوي التأهيل العلمي بعد الدبلوم
0.00	0.00	1.20	1.80	0	0	0.330-	0.083-	2	■ نسبة تطور عدد العاملين من حملة الشهادات العليا
0.90	0.30	1.20	0.60	0.130	0.210-	0.167	0.021-	3	■ نسبة تطور عدد العاملين ذوي الخبرة الأكثر من (5) سنوات
0.80	0.00	0.00	1.20	0.133-	0	0	0.227	2	■ نسبة تطور عدد العاملين المشاركين في الدورات التدريبية
0.40	0.00	0.00	0.60	0.027-	0	0	23.957	1	■ نسبة تطور مصاريف التدريب والتأهيل
0.60	0.00	0.00	0.40	0.267-	0	0	0.390-	1	■ نسبة تطور مصاريف السفر والإيفاد
0.20	0.60	0.40	0.80	0.012	0.048	0.017	0.170	2	■ نسبة العاملين الذين يستخدمون الحاسوب
0.40	0.60	0.20	0.80	0	0.090	0.873-	0.820	2	■ نسبة تطور المبالغ المنفقة على شراء الحاسوب
0.40	0.30	0.10	0.20	1.427	0.947	0.783-	0.407-	1	■ نسبة تطور المكافآت التشجيعية
0.10	0.20	0.40	0.30	0	0.200-	0.715	0.217	1	■ نسبة تطور اجور الأعمال الإضافية
7.1	3.8	4.4	9.7						■ مجموع أداء رؤوس الأموال الفكرية والبشرية والاجتماعية للشركات % 25
24	17	22	35						■ مجموع أداء المناظير الخمسة
سادساً : منظور المخاطر - مخاطر رؤوس الأموال % 10									
3	1	2	4	24	17	22	35	10	■ نسبة مخاطر رؤوس الأموال
27	18	24	39						■ الأداء الإجمالي لكل شركة % 100

(إعداد الباحثان)

أوردت نتائج الأهمية النسبية الموضحة في الجداول أعلاه بعض المؤشرات عن طبيعة مستوى أداء الشركات موضوع البحث حيث أوضحت ما يأتي :

- ✓ **المنظور المالي** : شركة بغداد للمشروبات الغازية سجلت درجات تقييمية مرتفعة بلغت (4.45) درجة من مجموع (12) درجة قياساً بدرجات الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (2.65) درجة والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (2.8) درجة وأخيراً الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (2.1) درجة.
- ✓ **منظور الزبون** : شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت أيضاً درجة تقييمية مرتفعة بلغت (6) درجة من مجموع (18) درجة قياساً بدرجات الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (5.2) والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (3.7) والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (3.1).
- ✓ **منظور البيئة المجتمعية** : الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (2.75) درجة من مجموع (10) درجة قياساً بدرجات شركة بغداد للمشروبات الغازية التي بلغت درجتها (2.7) والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (2.1) والشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (1.45).
- ✓ **منظور العمليات الداخلية** : شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (8.6) درجة من مجموع (25) درجة قياساً بدرجات الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (7) والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (6.1) والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (3.3).
- ✓ **منظور التعلم والنمو** : شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (9.7) درجة من مجموع (25) درجة قياساً بدرجات الشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (7.1) والشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (4.4) والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (3.8).
- ✓ **منظور المخاطر** : في ضوء النتائج المتحققة فإن الشركة ذات الأداء المرتفع ستكون درجة مخاطرها منخفضة قياساً بالشركات الأخرى موضوع البحث والتي ستحقق أعلى درجة تقييمية من الدرجات المحددة لمنظور المخاطر، ويتضح أن شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (4) درجة من مجموع (10) درجة وبأقل مخاطر، تليها الشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (3)، ثم الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (2)، وأخيراً الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (1).

يلحظ من الجدول أعلاه أن شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (39 %) قياساً بالشركات الأخرى، تليها الشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (27 %)، ثم الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (24 %)، وأخيراً الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (18 %). نتائج التقييم المتحققة تحقق ثلاث جوانب رئيسية، يتعلق **الأول** بتحديد نقاط القوة والضعف في رؤوس أموال الشركات التي تمثل جوانب أدائها، والتي بمعالجة الضعيف منها وتعزيز القوي ستمكن من وضع الخطوط العريضة لنجاحها ورفع كفاءة أدائها وبما يحقق عوائد مالية مرتفعة، لا سيما وأن الركيزة الرئيسية للشركات هم العاملون وبتوافر الكوادر المؤهلة ستتحسن عمليات الشركة إلى جانب توافر الأدوات الحديثة التي تساهم في تيسير العمل وتمكنهم من أداء المهام المناطة اليهم بصورة سليمة مما يقود إلى تحسين الأداء المالي للشركة، أما **الثاني** فيتعلق بتحسين قدرة النظام المحاسبي من خلال تضمينه الاعتبارات البيئية والاجتماعية إلى جانب المالية والتي تمثل رؤوس أموال الإبلاغ المتكامل، على الإيفاء بمتطلبات إطار الإبلاغ المتكامل تحديداً في جانب الأداء وتحسينه والذي سيكون مردوده إيجابي خلال الفترة الحالية واللاحقة للشركات في تطوير أدائها. أما الجانب **الثالث** فيتعلق بقرارات المستثمرين وعلاقتها بالأداء الاقتصادي لا سيما وأن تركيزهم يقع على المكان الذي يضعون فيه أموالهم، وبذلك فإن الأداء الاقتصادي المرتفع يعكس صورة إيجابية عن الشركة ويطمئن المستثمرين حيال أموالهم المستثمرة لديها.

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) تعتبر بطاقة العلامات المتوازنة من الأدوات الإستراتيجية التي تقيس وتقيم 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 ولأطراف الأخرى ذات العلاقة، وبما يوفر متطلبات الإبلاغ المتكامل.
- (3) أظهرت نتائج عملية تحسين المحتوى المعلوماتي للمناظير غير المالية (رؤوس الأموال) ما يأتي:
- مؤشرات أداء المنظور المالي - رأس المال المالي : سجلت شركة بغداد للمشروبات الغازية درجات تقييمية مرتفعة بلغت (4.45) درجة من مجموع (12) درجة قياساً بدرجات الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (2.65) درجة والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (2.8) درجة وأخيراً الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (2.1) درجة.
 - إن ارتفاع إيرادات قسم من الشركات موضوع البحث ناتج عن ارتفاع الإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى لها، بمعنى ان الإيرادات المتحققة ليست عن مزاوله نشاطها الرئيسي الخاص بها والوارد في عقد تأسيسها ولكن الجانب الأكبر من الإيرادات المتحققة ناجم عن أنشطة أخرى غير تشغيلية.
 - مؤشرات أداء منظور الزبائن - رأس المال الاجتماعي : حققت شركة بغداد للمشروبات الغازية أيضاً درجة تقييمية مرتفعة بلغت (6) درجة من مجموع (18) درجة قياساً بدرجات كل من الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (5.2) والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (3.7) والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (3.1).
 - أن تباين الطلب من قبل المستهلكين على منتجات الشركات موضوع البحث يعود إلى عاملين، الأول داخلي يتعلق بضعف دراسة وتحليل سلوك المستهلك، أما الثاني خارجي يرتبط بالظروف التي مرّ بها البلد وإنعكاسها على الوضع العام للشركات.
 - مؤشرات أداء منظور البيئة المجتمعية - رؤوس الأموال الطبيعية والاجتماعية : حققت الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية درجة تقييمية مرتفعة بلغت (2.75) درجة من مجموع (10) درجة قياساً بدرجات كل من شركة بغداد للمشروبات الغازية التي بلغت درجتها (2.7) والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (2.1) والشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (1.45).
 - لم تأخذ الشركات موضوع البحث الاهتمام الكافي في الجانب البيئي، وهذا نابع في جزء منه من قلة ادراكها فيما يخص هذا الجانب وأيضاً ضعف اسهامها بالمسؤوليات الواجب تحملها في مجال حماية البيئة لا سيما وإن للأنشطة التي تمارسها من الأثر على تلوث البيئة.
 - مؤشرات أداء منظور العمليات الداخلية - رأس المال التصنيعي : شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (8.6) درجة من مجموع (25) درجة قياساً بدرجات كل من الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (7) والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (6.1) والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (3.3).

- انخفاض الطلب على بعض المنتجات المحلية وإنعدامه على البعض الآخر، وارتفاع أسعار المواد الأولية للإنتاج لغرض منافسة المنتجات المشابهة لمنتجات الشركات المحلية مما يؤدي الى عدم استغلال الطاقة الإنتاجية المتوفرة لديها لأكثر المنتجات، وزيادة المعروض من المستورد وبأسعار تنافسية مما يؤثر على إنتاجية الشركات.
- مؤشرات أداء منظور التعلم والنمو - رؤوس الأموال الفكرية والبشرية والاجتماعية : شركة بغداد للمشروبات الغازية حققت درجة تقييمية مرتفعة بلغت (9.7) درجة من مجموع (25) درجة قياساً بدرجات كل من والشركة العراقية لإنتاج البذور التي بلغت درجتها (7.1) والشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور التي بلغت درجتها (4.4) والشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية التي بلغت درجتها (3.8).
- تقتقر بعض الشركات الكوادر المحاسبية والكوادر المؤهلة علمياً، وأيضاً تقتقر إلى العاملين الذين يستخدمون الحاسوب وإلى المبالغ المخصصة لشراء هذه الحواسيب والبرامج الحاسوبية وهذا يشكل عقبة أمام تحقيق الأداء المستهدف، لأن عوامل نجاح بعض الشركات يعود إلى الاهتمام الشديد على الموارد البشرية أو رأس المال الفكري.

ثانياً : التوصيات

- (1) الإتجاه في تطبيق إطار الإبلاغ المتكامل بشكل عملي في الوحدات الاقتصادية بشكل عام والشركات بشكل خاص لغرض النهوض في أدائها إلى المستوى المطلوب الدولي كان أو المحلي على حد سواء.
- (2) 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.
- (3) يمكن إستعمال مؤشرات بطاقة العلامات المتوازنة المالية وغير المالية من قبل الشركات موضوع البحث لغرض تحسين أدائها أو شركات أخرى أو ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبما يسهم في إضافة قيمة للمستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين. والموضحة نتائجها في أدناه :
- ضرورة انتهاج الشركات إستراتيجية تتوافق مع منتجاتها ودراسة دوافع الزبائن لعزوفهم عن منتجاتهم كونهم يمثلون مفتاح استمرارها ونجاحها، وإتباع سياسة جديدة مع الزبائن كالحسومات لتشجيع الزبائن الحاليين والجدد على الشراء بحيث تتميز عن الشركات المنافسة وبما يعود بالإيجاب على رفع الطلب على منتجاتها ومزاولة نشاطها الرئيسي وتحقيق المردود المالي المستهدف.
- قيام إدارة الشركات بتحقيق التوازن بين العائد والمخاطر عند تحديد الهيكل التمويلي والموازنة بين العائد المتوقع تحقيقه، وذلك لأن اعتماد الشركة على الأموال المقترضة لتمويل عملياتها يزيد من مخاطر عدم القدرة على سدادها في حال كانت مستويات الديون مرتفعة مما سيؤدي في النهاية إلى انخفاض أسعار أسهمها.
- ضرورة قيام إدارة التسويق في الشركات بتحليل البيئة الداخلية وتشخيص مواطن القوة والضعف فيها وذلك بدراسة الفرص المتاحة للمنتج الأكثر رواجاً والمراد طرحه في السوق وهذا يتم بمعرفة دوافع المستهلك بشكل أساسي وتحليل خصائص المستهلكين المستهدفين. وتحليل البيئة الخارجية واستكشاف الفرص والتحديات واستثمار الفرص المتاحة للشركة.
- ضرورة استفادة الشركات من التجارب الدولية وعلى وجه الخصوص الملتزمة في مجال حماية البيئة مع العمل على نشر الوعي البيئي للحد من التلوث الناتج عن ممارستها لأنشطتها وتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة المحيطة بها.
- دعم المنتجات المحلية من قبل الوزارات المختصة بوضع آلية توازن ما بين المنتجات المستوردة والمنتجات المحلية وذلك وفقاً لقانون حماية المنتجات العراقية رقم (11) لسنة 2010 (المعدل).
- زيادة الاهتمام بالكوادر العاملة في الشركات المساهمة التي تمثل المحرك الرئيس لنجاحها، فقدره الشركة على خلق قيمة لنفسها ترتبط بالقيمة التي تخلقها لهم.

أ- النشرات والبحوث والدوريات

1. حسين، سطم صالح، وشعبان، سمير عماد، (2018)، "إطار مقترح لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة في الشركات الصناعية العراقية - دراسة تطبيقية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 4، العدد 44، ج1.
2. محمد، مجدي شكري فوزي، (2017)، "دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 21، العدد 3، الصفحات (124-61).

A. Books

1. Drury, Colin, (2012), "Management and Cost Accounting", 8th ed., Cengage Learning EMEA.

B. Periodicals and Researches

1. Ciuzaitė, Egle, (2008), "Balanced scorecard development in Lithuanian companies: Case study of the Lithuanian consulting engineering company ", MSc in Finance and International Business. Master thesis, Aarhus School of Business, University of Aarhus, Lithuanian.
2. Humphrey, C., O'Dwyer, B. & Unerman, J., (2017), "Re-theorizing the configuration of organizational fields: the IIRC and the pursuit of 'Enlightened' corporate reporting", Accounting and Business Research, Vol.47, No.1, pp. 30-63.
3. 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).
4. Rinaldi, L., Unerman, J. & De Villiers, C., (2018), "Evaluating the Integrated Reporting journey: insights, gaps and agendas for future research", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.31, Issue 5, pp.1294-1318.
5. Kaplan, Robert S., & Norton, David P.,(2007), "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review, www.hbrreprints.org.
6. Kaplan, Robert S., & Norton, David P.,(2004), "Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets ", Harvard Business Review, Vol. 82, No. 1.
7. 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.