

دور تقارير الأعمال المتكاملة في تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية
(دراسة ميدانية)

أ.د. عصام عبدالمنعم أسماعيل

أستاذ المحاسبة المالية

كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ.د. كمال عبد السلام علي

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة – جامعة المنصورة

الباحث

به شدار نايف محمود

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة وأهداف التقارير المتكاملة ومحتوياتها ومدى ملاءمتها للبيئة العراقية، وكذلك دراسة واختبار أثر المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة ودور الافصاح الاختياري عنها في تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام التقارير المتكاملة تحقق فوائد هامة في بيئة الأعمال، تشمل إحداث تحسينات في العمليات، وزيادة احتمالية حصول المنشأة على رأس مال بتكلفة معقولة، وضمان الرخصة التجارية، وإدارة أفضل للمخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة، بالإضافة إلى تعزيز الشفافية والوضوح التنظيمي في المنشأة؛ ما يساهم في تخفيض التكاليف. وأن التفكير المتكامل هو الأساس الذي يبني عليه مستقبل إعداد التقارير المتكاملة في المنشآت؛ حيث إنه يعد بمنزلة تحول في منهج تفكير المنشآت فيما يتعلق بنماذج الأعمال وخلق القيمة. وأن القيمة لا تخلق من داخل المنشأة وحدها عن طريق المعلومات المالية الخاصة بها فقط، بل ومن خلال تأثير البيئة الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ودمجها في استراتيجية المنشأة.

Abstract:

The study aimed to identify the nature and objectives of the integrated reports and their contents and their appropriateness to the Iraqi environment, as well as study and test the impact of the information content of the integrated reports and the role of voluntary disclosure in reducing costs for industrial establishments in Iraq and test its impact in reducing costs for industrial facilities in Iraq. The study found that the use of integrated reports achieves significant benefits in the business environment, including improvements in operations, increased likelihood of access to capital at reasonable cost, assurance of

business license, better management of reputation risks, Thus contributing to reduced costs. And that integrated thinking is the foundation on which the future of integrated reporting is built on enterprises; it is a shift in enterprise thinking in terms of business models and value creation. And that value is created not only within the enterprise by its financial information but also through the impact of the external environment, including economic, social and environmental conditions, and its integration into the enterprise strategy.

١- المقدمة:

نتيجة الانهيارات التي حدثت للعديد من المنشآت خلال العقد الماضي، وما تبعها من أزمات مالية ظهرت الحاجة إلى إعادة التفكير في نقاط الضعف في التقارير الحالية ذات المنظور المالي القصير للمنشآت، وجعلها أكثر مصداقية، ومعبرة بصدق عن الأحداث المالية للمنشأة، وذات محتوى معلوماتي متكامل؛ لتجنب تكرار حالات الإفلاس.

وتم تشكيل في (٢ أغسطس ٢٠١٠) المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) الذي تمثلت مهامه في خلق إطار لإعداد التقارير المتكاملة، بحيث تكون قادرة على توفير المعلومات لأصحاب المصالح، التي تمكنهم من تعرف قدرة المنشأة على خلق القيمة كهدف أساسي، على أن يكون هذا الإطار مقبولاً عالمياً، ويجمع المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمة بوضوح وبصيغة متسقة وقابلة للمقارنة وموجزة؛ من أجل مساعدة رجال الأعمال على اتخاذ قرارات أكثر استدامة، وتمكين المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين على فهم كيفية تنظيم الأداء الحقيقي؛ لذا أكد المجلس أن القيمة لا تُخلق داخل المنشأة وحدها، بل وتتأثر بالبيئة الخارجية بما في ذلك الظروف الاقتصادية، والتغير التكنولوجي، والقضايا الاجتماعية، والتحديات البيئية التي تؤثر في أداء المنشآت، وكذلك من خلال العلاقات مع أصحاب المصالح، وتحمل التكاليف، والجودة، وإدارة الموارد المختلفة. ولهذه الأسباب، تسعى التقارير المتكاملة إلى تقديم رؤى حول البيئة الخارجية، وحول الموارد والعلاقات التي تأثرت بها المنشأة، والطريقة التي تتفاعل بها مع البيئة الخارجية، ورعوس الأموال الستة لخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، كما تهدف التقارير المتكاملة إلى توضيح أشمل وفهم أوسع لأداء المنشأة مقارنةً بالتقرير التقليدي، من خلال القياس والاعتراف والإفصاح -متى كان ذلك ممكناً- للعناصر التي تساهم في خلق القيمة،

ومنها الأنواع المختلفة من رءوس الأموال والعلاقات المتشابكة فيما بينها (Busco et al., 2013: 48).

لذا فإن التقارير المتكاملة هي تقارير توجه إلى أصحاب المصالح حول استراتيجية وأداء وأنشطة المنشأة بطريقة تسمح للجهات المعنية بتقييم قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل، استنادًا إلى النظم المالية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية ونوعية علاقاتها بأصحاب المصالح (Eccles et al., 2015: 10).

٢- المشكلة:

أدت التطورات المتسارعة في المجال الاقتصادي والتكنولوجي إلى تطور كبير في البيئة التنافسية بين المنشآت، إلا أن هذا المجال التنافسي أصبح له محددات مهنية، وضوابط قانونية، والتزامات أخلاقية؛ حيث تتمثل المحددات المهنية في خلق القيمة واستمرارية المنشأة في الأجل القصير والمتوسط والطويل. أما الضوابط القانونية فيمثلها إلزام المنشآت من قبل الحكومات والجهات المهنية الدولية بالإفصاح وفق معايير ومبادئ محاسبية عالمية ومحلية. وأما الالتزام الأخلاقي فيشمل العدالة والمساواة والشفافية لجميع أصحاب المصالح في المنشآت. وبالفعل بدأت المنشآت تفصح عن تأثيرات نشاطها على البيئة والمجتمع، واتجهت المنشآت إلى التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية (البيئية، الاجتماعية، الحوكمة) نتيجة زيادة الطلب عليها، إلا أن تقديم هذه المعلومات منفصلةً بعضها عن بعض، انعكس سلبيًا على قرارات أصحاب المصالح؛ لعدم أخذهم في الاعتبار الربط بين المعلومات المالية وغير المالية؛ بسبب عدم إظهار علاقة السببية بين المعلومات المالية وغير المالية، ومن ثم لم يقدّم أصحاب المصالح بتضمين النواحي المالية في تحليلاتهم؛ ما يحد إمكانية الاعتماد عليها، وهذا أدى إلى فشل المنشآت في دعم أو إظهار عملية خلق القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل، أو الاحتفاظ بالقيمة؛ ما انعكس سلبيًا على قدرة المنشآت على تخفيض التكاليف بصورة دقيقة وبالتالي عدم القدرة على خلق القيمة. حيث إن خلق القيمة لا يتم داخل المنشأة وحدها، بل وتتأثر بالبيئة الخارجية، والعلاقات مع أصحاب المصالح، والاعتماد على الموارد المختلفة للمنشأة (IIRF, 2013: 10).

وعلاوةً على ذلك، تتعلق بالحكم الصادر من المجتمع، خاصةً السوق والعملاء وأصحاب المصالح، بخصوص ما تقدمه المنشأة من استجابة لاحتياجاتهم. وينعكس هذا الحكم في كمية وسعر المبيعات، وسوق الأسهم، والإيرادات، ومستوى السمعة.

٣- فرضية الدراسة:

- يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن تقارير الاعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية في العراق.

٤- أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من دور تقارير الأعمال المتكاملة بأبعادها المعيارية (نموذج الأعمال، رأس المال المالي، والفكري، والبشري، والصناعي، والاجتماعي، والطبيعي)، وأبعادها العامة (الحوكمة، المخاطر والفرص، استراتيجية وتوزيع الموارد، التطلعات المستقبلية، الأداء، النظرة التنظيمية والبيئة الخارجية)، في تخفيض التكاليف للمنشآت في بيئة الأعمال العراقية؛ حيث تبرز الدراسة الحالية أهمية المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال، وتوصيل معلومات شاملة إلى أصحاب المصالح تساعدهم في تكوين صورة شاملة عن أداء المنشأة وقدرتها على خلق القيمة في الآجال القصير والمتوسط والطويل.

٥- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ١- التعرف على طبيعة وأهداف ومفهوم التقارير المتكاملة ومحتوياتها ومدى ملاءمتها للبيئة العراقية.
- ٢- التعرف على آلية خلق القيمة خلال التقارير المتكاملة عبر تفاعل رؤوس الأموال السنة المفصح عنها ضمن نموذج الأعمال ودورها في تخفيض التكاليف.
- ٦- منهجية الدراسة:

تعتمد منهجية الدراسة على التحليل النظري لأهم أدبيات الفكر المحاسبي ذات العلاقة بموضوع الدراسة، والاعتبارات التطبيقية والعملية. وترتكز منهجية الدراسة على محورين أساسيين؛ هما:

الجانب النظري:

حيث تعتمد الدراسة على أسلوب البحث المكتبي في مرحلة مسح المصادر العلمية للبحث، خاصةً فيما يتعلق بالإصدارات المهنية، وأهم الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بموضوع الدراسة.

الجانب التطبيقي:

يستهدف الباحث في مرحلة الدراسة الميدانية اختبار صحة الفروض؛ وذلك بالوقوف على رأي عينة الدراسة بشأن دور التقارير المتكاملة في تخفيض التكاليف.

٧- خطة الدراسة:

لغرض التحقق من فرضيات الدراسة، وتحقيق الأهداف المحددة لها، تم تقسيم الدراسة إلى:

المحور الأول: مفهوم الإفصاح الاختياري عن التقارير المتكاملة.

المحور الثاني: دور الإفصاح عن التقارير المتكاملة في تخفيض التكاليف للمنشآت.
المحور الثالث: الدراسة الميدانية.

المحور الأول

مفهوم الإفصاح الاختياري عن التقارير المتكاملة

بعد الأزمة العالمية تعالت الأصوات بالتوسع في الإفصاح؛ حيث اتضح أن أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث الأزمات المالية الحادة في الأسواق المالية العالمية والمحلية، هو عدم الشفافية في المعلومات المنشورة في التقارير المالية، فبرز مفهوم الإفصاح الاختياري أكثر من المتطلبات القانونية، الذي يتم بمبادرة من المنشآت لتقديم معلومات إضافية لمقابلة احتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير المالي، وتُقدّم تلك المعلومات برغبة المنشأة ممثلة في الإدارة (هيكل، ٢٠١٢: ٥٥٢). وللتعرف على التقارير الاعمال المتكاملة كأحدث نموذج للإفصاح الاختياري سيتناول هذا المحور :

- مفهوم التقارير المتكاملة:

تعتبر التقارير المتكاملة ثورة جديدة في عالم تقارير المنشآت، ومحل اهتمام أغلب الهيئات والمنظمات المهنية والشركات المحاسبية. ونتيجةً للتطوير المستمر للتقارير المتكاملة على مدى فترات متعاقبة من قبل المجلس الدولي للتقارير المتكاملة، وبالتعاون مع العديد من المنظمات المهنية والشركات المحاسبية حتى الوصول إلى إطار للتقارير المتكاملة- ظهر العديد من المفاهيم لهذه التقارير من قبل المهتمين بها. أما (Stubbs & Higgins, 2014: 1069) فيرى التقارير المتكاملة على النحو التالي: عملية تقوم على التفكير المتكامل الذي يؤدي إلى تقرير متكامل دوري من قبل المنشأة، حول خلق القيمة مع مرور الوقت، والاتصالات ذات الصلة فيما يتعلق بجوانب خلق القيمة.

فيما يرى آخر أن "التقارير المتكاملة ليست مجرد دمج للقوائم المالية وتقرير الاستدامة، بل هي لغة واضحة ونابعة من قلب المنشأة، ومعلومات جوهرية عن الأداء المالي والاستدامة وغيرهما من المصادر؛ لتمكين أصحاب المصلحة من تقييم أداء المنشأة، وإجراء تقييم أبلغ عن قدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها" (Atkins et al, 2015: 29).

ويضيف (Adams, 2016: 284) أن التقارير المتكاملة توفر آلية لمعالجة الاحتياجات من المعلومات غير المالية لمقدمي رأس المال، من خلال توفير نظرة ثاقبة عن الفعاليات الاستراتيجية للمنشأة في خلق قيمة مضافة، ودمج الاعتبارات الاجتماعية والبيئية وأنشطة الاستثمار الاجتماعي في العمليات السائدة واتخاذ القرارات.

ويرى الباحث أن التقارير المتكاملة هي تقرير موجز حول التأثيرات المتبادلة بين المعلومات المالية وغير المالية للمنشأة، تنتج عنه صورة واضحة حول كيفية خلق القيمة داخل المنشأة على المدى الطويل والمتوسط والقصير.

- أهمية التقارير المتكاملة:

تتبع أهمية التقارير المتكاملة من تأثيرها الكبير الذي غير مشهد تقارير المنشآت، وفي إطار زمني قصير نسبياً؛ حيث إنها تدعو المنشآت وأصحاب المصالح إلى الحصول على نظرة أعمق في خلق القيمة، ورؤية متكاملة حول كيفية خلق المنشأة قيمتها في الحاضر والمستقبل، مع مراعاة رءوس الأموال المالية وغير المالية (Deloitte, 2015: 5). ويمكن تلخيص أهمية التقارير المتكاملة في:

1- اعتبارها إشارة إلى تحسين أسلوب تقديم التقارير، وبصورة خاصة فيما يتعلق بالمسائل الإدارية، مثل مناقشات وتحليلات الإدارة (Stent & Dowler, 2015: 9).

2- تقرير واحد متماسك مع وجهة نظر واضحة وطويلة الأجل، وتوفر فرصة للمنشآت لتقديم صورة شاملة وكاملة عن الأداء بطريقة موجزة ومتصلة وقابلة للمقارنة.

3- توضيح العلاقة بين القيم الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والاستراتيجية والحوكمة ونموذج الأعمال في المنشأة وأثارها على القرارات في المدى الطويل (Lambooy, et al, 2014: 219).

4- النجاح على المدى الطويل يعتبر ضرورةً لقضايا الاستدامة؛ لذا فإن التقارير المتكاملة أفضل وسيلة للتواصل مع قضايا الاستدامة؛ حيث إن قيمة التقارير المتكاملة تكمن في قدرتها على مساعدة المنشأة لتبرهن للمستثمرين أن الاستدامة في المنشأة تدار من منظور تجاري، وأن استثمارات المنشأة تهدف في جزء منها إلى معالجة المشكلات البيئية والاجتماعية والمادية للمنشأة، وأن استراتيجية المنشأة أكثر شفافية، وتغرس ثقة أكبر في استدامة نموذج الأعمال التجارية للمنشأة (Eccles & Krzus, 2015: 9).

5- التفكير المتكامل داخل التقارير المتكاملة يعتبر حالة ذهنية في جميع أنحاء المنشأة، وهو ما يعني كسر الجمود داخل المنشأة، كوسيلة لتعزيز أدائها بشكل عام من خلال توفير مبادئ وإطار عمل يساعد على تحسين نوعية المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال وغيرهم من أصحاب المصالح. وداخلياً فإنه يحافظ على تخصيص أكثر كفاءة وإنتاجية لرءوس الأموال (IIA, 2015: 3).

ويستنتج الباحث أن أهمية التقارير المتكاملة تعود إلى كونها توضح لمقدمي رءوس الأموال وبقية أصحاب المصالح، آلية خلق القيمة داخل المنشأة، والاهتمام

بالجوانب المختلفة لضمان نجاح المنشأة واستدامتها على المدى القصير والمتوسط والطويل من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية في الاستراتيجية، ومحاولة لحل القصور الناتج عن الفصل بين التقارير.

- أهداف التقارير المتكاملة:

تهدف بصورة عامة إلى معالجة أوجه القصور في التقارير الحالية من خلال اعتماد نهج شامل لدمج وتحقيق التكامل بين المسائل الاجتماعية والبيئية مع بيئة الأعمال والتقرير عنها (Robertson & samy, 2015: 194)

فمن حيث الجهة المستهدفة من التقارير المتكاملة تهدف إلى: (Perego, et

al, 2016: 9)

أولاً: توفير المعلومات لتمكين المستثمرين والمساهمين في المنشآت ومقارنتها مع منافسيها.

ثانياً: وظيفة التحول والتغير بشأن كيفية صنع القرارات الأساسية داخل المنشأة.

ومن جهة أخرى، تهدف التقارير المتكاملة إلى إطلاع أصحاب المصالح على الأداء الذي تحقق، والأهداف والرؤى والاستراتيجية المعتمدة، والعوامل التي يمكن أن تؤثر على أداء الأعمال في المستقبل. والهدف الأكثر جوهريةً للتقارير هو تحقيق الشفافية التي تؤدي إلى تحسين السمعة وربط أصحاب المصالح -مثل الموظفين- بأهداف المنشأة. وعلى النقيض من ذلك، فإن انعدام الشفافية والحوكمة من شأنه أن يفرض مخاطر جسيمة، بما في ذلك ارتفاع تكاليف التمويل، وفي نهاية المطاف فقدان رخصة العمل (KPMG, 2010: 4).

ويلخص (IIRC) أهداف التقارير المتكاملة ضمن إطارها في:

- 1- تحليل جودة المعلومات المتوفرة لتوزيع رأس المال توزيعاً أكثر كفاءة.
- 2- تعزيز نهج متماسك وفعال لتقارير المنشآت التي تعتمد على نتائج التقارير المتنوعة، والإفصاح عن العوامل التي تؤثر نسبياً على قدرة المنشأة على خلق القيمة بمرور الوقت.
- 3- تعزيز المساءلة والإشراف على قاعدة واسعة من رعوس الأموال (المالي، الصناعي، الفكري، البشري، الاجتماعي والعلاقات، الطبيعي)، وتعزيز فهم للاعتماد المتبادل بينهم.
- 4- دعم التفكير المتكامل، وصناعة القرار التي تركز على خلق القيمة على المدى القصير، والمتوسط، والطويل (IIRF, 2013: 2).

ويرى الباحث أن هدف التقارير المتكاملة هو أن يعكس التقرير رأي إدارة المنشأة في تحديد ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية والمالية والاقتصادية، ودمج هذه القضايا في استراتيجية المنشأة، وأخذ هذه القضايا بعين الاعتبار في صنع القرار

الاستراتيجي للمنشأة، والتقارير عنها وعن المخاطر والفرص والتطلعات المستقبلية في تقرير الأداء الرئيسي، واعتماد منظور أكثر تطلعاً وشامل دون التركيز الزائد على الأداء المالي على المدى القصير.

- دوافع اللجوء إلى التقارير المتكاملة:

طرأت تغيرات كبيرة في الإفصاح عن التقارير المالية للمنشآت؛ حيث تمثل التقارير المتكاملة الشكل العصري وربما مستقبل تقارير المنشآت في العالم؛ لذا تتمثل دوافع اللجوء إليها فيما يلي:

١- القصور في التقارير التقليدية:

تمثل التقارير المالية -بلا شك- الطريقة الأساسية التي يجمع بها المستثمرون المعلومات حتى اليوم، لكن ثبت أن لدى هذا الشكل من التقارير بعض أشكال القصور، منها عدم قدرة التقارير المالية على التطور بشكل مترابط منطقيًا مع التغيرات في الظروف الاقتصادية دون خسارة الموثوقية والوضوح. وفي السنوات الأخيرة تأثرت قيم المنشآت إلى حد كبير بالعناصر التي لم يتم تمثيلها بشكل صحيح في التقارير المالية، إضافة إلى أن المنشآت استخدمت أدوات مالية جديدة يتوجب الإفصاح عنها، كما أنها لا تفصح غالبًا بما يتعلق بتفسير قدرة المنشأة على خلق القيمة على المدى الطويل؛ فهي لا تفصح ولا تقيس الأوجه المتعددة لأداء المنشأة، ولا تقدم ما يكفي من المعلومات غير المالية لإدارة الجودة، ورضا العملاء، والأداء البيئي والاجتماعي (Busco, et al, 2013: 43).

أما من حيث طبيعة معايير إعدادها، فتتمثل القيود في صعوبة الفهم والتطبيق؛ بسبب وجود وجهات نظر معارضة تم أخذها في الاعتبار عند وضع المعايير، وكذلك التحدي المتمثل في وصف المبادئ المحاسبية بعبارات بسيطة لعمليات متطورة وكبيرة للغاية، ووضع المعايير على أسس غير مكتملة، وفي إطار مفاهيمي ثابت (Dahms, 2012: 18).

أما نقاط الضعف الرئيسية لتقارير الاستدامة فيتفق كل من (Anria & zyl, 2013: 903 و Robertson & samy, 2015: 193) على أنها هي انفصالها عن التقارير المالية، وتسلطها الضوء على الأداء الماضي، وفشلها في الربط بين قضايا الاستدامة والاستراتيجية المنشأة، إضافة إلى فشلها في معالجة انعدام ثقة المجتمع بشأن نوايا وممارسات الأعمال. ولا يزال الكثير ينظرون إليها على أنها مجرد فرع من العلاقات العامة وأداة لتحسين سمعة المنشأة.

ويخلص (KPMG, 2013: 2) القصور في التقارير المالية والاستدامة فيما

يلي:

- غالبًا ما يتم دفن الملامح الرئيسية للأداء المالي في البيانات المالية الضخمة.
- نادرًا ما تُظهر تقارير الاستدامة دور وأداء ومسئولية المنشأة في استراتيجية الأعمال وخلق القيمة، وهذا يجعلها لا تتناسب مع أسواق رأس المال.
- التقارير السردية تفتقر إلى إطار عمل مشترك، فلا يقدر مستخدموها على مقارنتها مع المنشآت الأخرى.

ويخلص الباحث إلى أن هذا القصور يجعل تلك التقارير تفتقر إلى الدقة، بما ينعكس سلبًا على كفاءة قرارات تخصيص الأموال، وموارد وتحليلات أصحاب المصالح، ومنها الإدارة التي تحتاج إلى معلومات مترابطة لمواجهة المخاطر وتحديد الفرص لغرض استثمارية المنشأة وجذب المستثمرين، خصوصًا بعدما أصبحت المعلومات المترابطة من متطلبات أسواق المال.

٢- فوائد التقارير المتكاملة:

للتقارير المتكاملة مزايا عديدة؛ حيث تعمل على دعم المنشأة بتعزيز مشاركة الموظفين والعمل معًا من خلال التنسيق والتعاون الداخلي؛ وذلك بسبب أن عملية إعداد التقارير المتكاملة تتطلب معلومات مختلفة من وحدات المنشأة، ومن ثم معرفة دور كل وحدة في سياق أوسع، كما تتطلب المزيد من الوضوح حول العلاقة بين الأداء المالي وغير المالي وتأثيرها على خلق القيمة (IMA, 2016: 8).

إضافة إلى ذلك، فإن عملية دمج المعلومات غير المالية في استراتيجيات الأعمال، تساعد في رفع مستوى الوعي التشغيلي لدى الموظفين، وتساهم في عملية إعادة تصميم جمع البيانات وإجراءات تجميعها وإنتاج المعلومات ذات الصلة عن رموس الأموال وكفاءتها، ومن ثم توفر معلومات أكثر جودة وفي الوقت المناسب؛ الأمر الذي يساهم في تحقيق وفورات كبيرة في التكاليف التي تخص القضايا، وتصميم نظم التكاليف، وتوفير الطاقة (Simnett & Anna, 2015: 42).

وكذلك تعزز التقارير المتكاملة التكامل في إدارة الأعمال؛ حيث تُقدّم بطريقة متكاملة تتيح لمستخدميها التفكير في أداء الأعمال من حيث الإطار الاستراتيجي الشامل الذي تدعمه جودة إثبات المعلومات وإدارة الأداء، الذي يساهم في تعزيز موقف المنشأة كمنشأة رائدة في مجال التفكير التجاري، وربطها جميع المعلومات بسلوك العمل (KPMG, 2010: 3).

أما المستثمرون فتساعدهم التقارير المتكاملة على تقييم المخاطر بشكل أكثر دقة، من خلال دمج جميع عوامل الخطر التي تساهم في خلق قيمة على مر الزمن،

وفي اتخاذ قرارات الاستثمار، كما توفر لهم تفسيراً أفضل للقيمة غير المالية من خلال الإطار اللازم لتمكين جميع المعلومات المتعلقة بالأعمال التجارية، بجانب استراتيجية المنشأة مع نموذج أعمالها، وتقديم وجهة نظر أكثر شمولية للأداء. وأما بقية أصحاب المصلحة، فتساعدهم تلك التقارير في تعرّف قدرة المنشأة على خلق القيمة وتحدد لهم العوامل ذات الصلة التي تؤثر على العمليات المستقبلية ومرونة سلسلة القيمة (CGMA, 2014: 4).

وكذلك تعزز القدرة التنافسية للمنشآت في الأسواق والوصول إليها بسهولة من خلال تعظيم قيمتها وتحسين وتعزيز العلامة التجارية ودعم العملاء واستغلال الفرص التجارية عن طريق فهم ومعالجة التحديات الخارجية التي تواجه المنشأة (Dahms, 2012: 27).

وتكون هذه التقارير أقدر على الوفاء بواجباتها في تمثيل المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين بحكم دمج التقارير ومراعاة مصالحهم وأهدافهم، وإلزام مجالس الإدارة بأن تأخذ في الاعتبار مصالح الجانبين (KAYA, et al, 2016: 31).

ويخلص الباحث مما ورد إلى أن التقارير المتكاملة توفر عدة مزايا، وأن المنشآت في أمس الحاجة إلى هذه المزايا؛ حيث توفر الوضوح في العلاقات والالتزامات واتخاذ قرارات أفضل، وتعزز استراتيجية مستدامة عن طريق جميع المعلومات المتعلقة بالأداء في تقرير واحد، وتعمق الروابط بجميع أصحاب المصالح باعتبار أنها تخلق منبراً للمحادثة يشترك فيها الجميع، وأن التقارير المتكاملة ستكون الهيكل الموحد للتقارير في المستقبل.

- التفكير المتكامل في التقارير المتكاملة:

يتطلب إعداد التقارير متكاملة من المنشآت تعرّف الترابط بين جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على قدرتها في خلق القيمة بمرور الوقت. وهذا الترابط لا يمكن تعرّفه من خلال التفكير الأحادي بل يتطلب تفكيراً متكاملاً لجميع وحدات التشغيل الوظيفي داخل المنشأة، فضلاً عن رموس الأموال المستخدمة لخلق القيمة. وهذا يؤدي إلى صناعة القرارات المتكاملة؛ فالتقارير المتكاملة نتاج وانعكاس لعمليات الترابط والتفكير المتكامل في المنشأة؛ لذا فإنها لا تقتصر على التقارير فقط، بل هي عملية ونهج فريد من نوعه لخلق القيمة في المنشأة، وترجمة للأفكار ودمجها في التقارير المتكاملة للمنشأة تنقل نظرة شمولية لاستراتيجية وحوكمة وأداء وآفاق المنشأة (EY A, 2014: 5).

حيث يمكن تعريف التفكير المتكامل بأنه تطبيق التفكير الجماعي في اتخاذ القرارات والإجراءات المتكاملة التي تساعد في خلق القيمة على المدى القصير أو

المتوسط أو الطويل. ومن ثم ينطوي على قدر أكبر من التعاون بين أعضاء المنشأة لتحقيق مختلف الأهداف الاستراتيجية (Robertson, 2015: 195).
فيأخذ التفكير المتكامل في الاعتبار الاتصال والاعتماد المتبادل بين نطاق العوامل التي تؤثر على قدرة المنشأة لخلق القيمة بمرور الوقت، بما في ذلك (IIRF, 2013: 2):

- رعوس الأموال التي تستخدمها أو تؤثر عليها المنشأة، والاعتمادات الهامة المتبادلة بما في ذلك المفضالة بينهم.
- قدرة المنشأة على الاستجابة للاحتياجات والاهتمامات المشروع لأصحاب المصالح.
- كيفية صياغة المنشأة نموذج الأعمال الخاص بها، واستراتيجية الاستجابة لبيئتها الخارجية والمخاطر والفرص التي تواجهها.
- أنشطة المنشأة والأداء (المالي وغيره) والنتائج فيما يتعلق برعوس الأموال (الماضية، والحالية والمستقبلية).

أ- فوائد التفكير المتكامل:

- ١- تحسين الهيكل التنظيمي من خلال إدارة القضايا البيئية والاقتصادية والاجتماعية عن طريق جعل كل شخص مسؤولاً عن مثل هذه القضايا داخل المنشأة، إضافة إلى دعم الإدارة العليا.
- ٢- تساعد في وضع خطط استراتيجية للأنشطة التشغيلية، وتمكن من التحسينات الداخلية والخارجية (Lodhia, 2015: 595).
- ٣- يؤدي إلى فهم مشترك لأهمية القضايا البيئية والاجتماعية من قبل المديرين، وغيرهم من أصحاب المصلحة (Atkins & Maroun, 2015: 204).
- ٤- يعزز تقييم المنشآت بصورة أكثر شمولية؛ الأمر الذي يساهم في تطوير أعمال المنشآت بشكل أفضل، واتخاذ القرارات والإجراءات المتكامل التي تساهم في خلق القيمة.
- ٥- وسيلة لكسر الجمود الداخلي، والحد من الازدواجية، وتعزيز قيادة السلوك الإيجابي التي تركز على النجاح على المدى الطويل.
- ٦- يساعد المنشآت في التعامل مع الظروف الأعمال المتغيرة التي غالباً ما تتطلب تغييراً في الاستراتيجية (Deloitte, 2015: 7).
- ٧- يساهم في تدفق المعلومات في التقارير الإدارية والتحليل، والفهم الشامل لنموذج الأعمال التجارية.

٨- يساعد في تكامل نظم المعلومات التي تدعم التقارير والاتصالات الداخلية والخارجية، بما في ذلك إعداد التقارير المتكاملة (9: 2014, CGMA). ويتضح للباحث أن تنمية التفكير المتكامل لدعم اتخاذ القرارات في مجال الأعمال، لن يقدم فرصة فقط لميزة تنافسية للمنشأة، بل وتسهم نحو الاستقرار المالي العالمي.

- خلق القيمة في التقارير المتكاملة:

هناك تحول مستمر في مفهوم قيمة المنشآت؛ نظرًا إلى أهمية تأثيرها على الاستدامة في المدى الطويل، إضافة إلى طلب على القيمة ومساءلة المنشآت عليها من قبل مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة؛ حيث إن خلق القيمة لا يتم داخل المنشأة وحدها، بل وتعتمد على الموارد المتاحة، والبيئة الخارجية للمنشأة، وعلاقتها مع أصحاب المصالح؛ لذا تؤكد التقارير المتكاملة أن خلق وزيادة القيمة للمساهمين يكون من خلال ما توفره التقارير المتكاملة من نظرة المنشآت إلى مصلحة مجموعة متنوعة من أصحاب المصلحة وتحقيق التوازن بين رءوس الأموال الستة (Hsiao, 2015: 25).

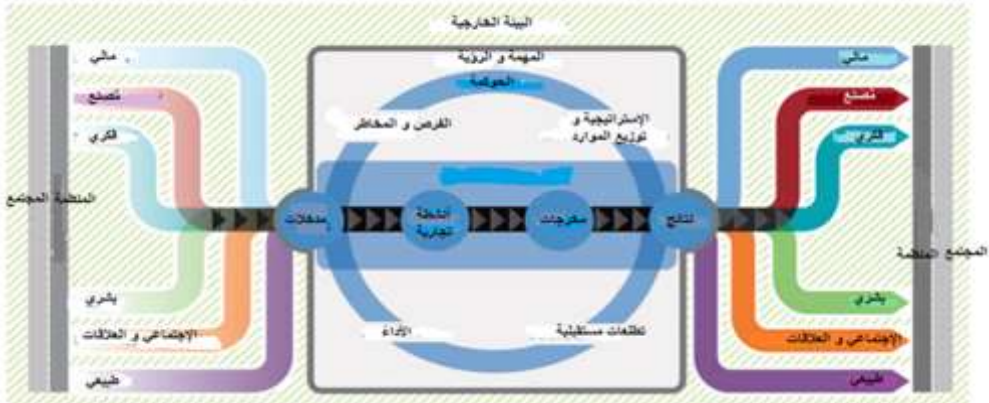
وكذلك ربط العوامل المؤثرة في القيمة التي الكثير منها الآن غير ملموسة، والحصول على معلومات جيدة لعملية صنع القرارات، والاستراتيجية ونموذج العمل الواضح الذي يعتمد على التماسك والتوازن الداخلي، من خلال فهم واضح لما تسعى المنشأة إلى تحقيقه (5: 2014, CGMA)، عن طريق دمج الأداء المالي وغير المالي وإنشاء إطار لإدارة الأداء يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية، بما يتماشى مع استراتيجية المنشأة، التي تبين وتوضح عملية خلق القيمة بالتفصيل؛ الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى إعداد تقارير متكاملة ممتازة، من خلالها يتم تعزيز قيمة المنتج أو الخدمة في نظر أصحاب المصالح (52: 2015, Deloitte).

إضافة إلى أن عملية خلق القيمة تتم من خلال قدرة المنشأة على تحويل الموارد والعمليات إلى قيمة اقتصادية، عن طريق نموذج الأعمال الذي يمثل بدوره نوايا واستراتيجية إدارة المنشأة في وصف الأنشطة الداخلية والخارجية (Alsan, 20: 2014)، من خلال رءوس الأموال الذي يعتبر مفهومًا أساسيًا في نموذج الأعمال وعملية خلق القيمة، والذي يشمل جميع الموارد والعلاقات المستخدمة التي تستخدمها المنشأة كمدخلات لأنشطتهم التجارية (194: 2015, Robertson & Samy).

وإن إظهار الترابط والتفاعل بين تلك رءوس الأموال (المدخلات) على وجه التحديد وتأثيرها على الأداء المالي للمنشأة على المدى الطويل، وتأثير وتفاعل رءوس الأموال مع العوامل الخارجية التي تشمل المناخ الاقتصادي والتقدم التكنولوجي

والتغيرات الاجتماعية وقضايا البيئة والحوكمة قادر على تخفيف المخاطر، والتكيف مع التغيير والتفاعل مع البيئة التي تحيط بها (EY A, 2014: 15).

ويتضح للباحث أن عملية خلق القيمة هي الهدف من نموذج الأعمال الذي يصنف رعوس الأموال، ويوضح دور ومساهمة كل نوع منها في عملية خلق القيمة، إضافة إلى تأثيرات وتفاعلات بقية العوامل على رعوس الأموال، من خلال اتباع التفكير المتكامل. ومن ثم تظهر صورة واضحة ومتماسكة لخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل داخل المنشأة لجميع أصحاب المصالح، ويتم اتباع استراتيجية مدروسة وخطط تنفيذية ونظرة أوسع من قبل المنشأة، والمساءلة والشفافية التي ستكون دافعاً قوياً للابتكار وخلق القيمة، مع سهولة تحديد نقاط الخلل داخل المنشأة.



الشكل (١) خلق القيمة بمرور الوقت

Source: (IIRF, 2013: 13)

المحور الثاني

علاقة التقارير المتكاملة بتخفيض التكاليف

تناول المزايا التي توفرها التقارير المتكاملة العديد من الدراسات، منها (Burke and Clark, 2016: 3 - Lambooy, 2015: 224 - PWC, 2012: 6) -SAICA, 2010: 4 - KPMG, 2010: 9 -Lozano and Pilar, 2016: 254 - Dahms, 2012: 27 - Simnett and Anna, 2015: 41). وأوضحت تلك الدراسات أن التقارير المتكاملة تعمل على زيادة التفاهات والاتصالات بين الإدارات فتنحس المعلومات الداخلية التي تحقق ميزة تنافسية من خلال وفورات في التكاليف والكفاءة التشغيلية وتخصيص الموارد بشكل أفضل، وقياس المناطق التي لم يتم قياسها

من قبل، بما يساهم في خلق بيانات عالية الجودة تستخدم في صنع القرار الداخلي وتحسين الأنظمة الداخلية وكذلك منهجيات القياس. ومن ثم اتخاذ قرارات أفضل وتعزيز الاستراتيجية المستدامة، كما أنها تعمل على زيادة فرصة الحصول على معلومات موحدة وذات شفافية من مجموعة واسعة من المصادر الداخلية والخارجية على السواء، عن طريق العمليات المتكاملة والمفهومة والمتاحة للإدارة وجميع أصحاب المصالح وتعميق الروابط بينهم من خلال الوضوح في العلاقات والالتزامات، إضافة إلى أنها تدعم بناء الثقة من خلال ممارسة الشفافية فيما يتعلق بالالتزامات الاجتماعية والبيئية والحوكمة والأداء المالي عن طريق تقديم صورة كاملة وصادقة حول الإنجازات والتحديات التي ستساعد في التأكد من أن ما تم تناوله يضع الثقة بأداء وتقرير المنشأة، فضلاً عن زيادة وعي المستثمرين والعملاء، وتخفيض الأخطاء المتوقعة وتشتت التوقعات المستقبلية، وكذلك زيادة المعلومات المنتجة وذات الصلة، وتحسين الصورة العامة للمنشأة، كما يقدم التقرير نظرة شمولية للمنشأة عن كل القضايا، بما في ذلك التحديات الإيجابية والسلبية، والفهم العميق لاستراتيجية المنشأة وكيف تؤثر وتتأثر بالمعلومات البيئية والاجتماعية والمالية والقضايا الاقتصادية، والعمل على تحسين الوعي الداخلي لهذه القضايا؛ الأمر الذي سيؤدي إلى تشجيع ثقافة الابتكار في المنشأة من خلال عملية التكامل بجانب تخفيض تكلفة رأس المال عن طريق قدرة الإدارة على إثبات فاعليتها.

ويضيف الباحث أن التقارير المتكاملة تعزز من تخفيض التكاليف للمنشآت باعتبارها خارطة ونهجاً تسيّر عليه المنشآت نحو عملية خلق القيمة واستمراريتها ورفع كفاءتها وفعاليتها من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية في استراتيجيات وأفاق وبيئة المنشأة وحوكمتها، وأيضاً من خلال الإفصاحات عن رموس الأموال التي تعتبر مخزوناً للقيمة، والتي يتم إنشاؤها وفق التقارير المتكاملة، وتوضح آليات توزيع وتخصيص الموارد في رموس الأموال؛ ما يساهم في جذب المستثمرين عن طريق تحسين السمعة وتخفيض التكاليف، وتحويل تلك الإيرادات والوفورات إلى فوائد تعزز قدرة المنشأة على المنافسة ومواكبة التطورات، كالحصول على التكنولوجيا الحديثة، وزيادة خطوط الإنتاج، والتوسع في الاستثمارات، وتخفيض القروض.... إلخ. ويتمثل دور رموس الأموال هذه في دعم تخفيض التكاليف للمنشآت في:

أولاً: الإفصاح عن رموس الأموال بصورة عامة في التقارير المتكاملة يعتبر ضرورياً. والسبب يعود إلى:

- لكونه أداة لتقييم فاعلية نموذج واستراتيجية المنشأة على مدى الطويل؛ فهو يوضح بصورة كاملة أنشطة المنشأة في الماضي والمستقبل وتأثيراتها.

- تلبية احتياجات المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين من المعلومات.
- التوزيع الأمثل للموارد النادرة، واتخاذ قرارات أفضل، وتحسين سمعة المنشأة.
- وتتمثل أهمية رءوس الأموال داخل التقارير المتكاملة فيما يلي:
 - **رأس المال المالي:** حيث يساعد المنشأة على دخول أسواق جديدة بقوة، ويعزز مركزها الاستراتيجي، ويعمل على إتاحة الفرص لتطوير المنتجات الجديدة، إضافة إلى أنه يوفر نظرة لأصحاب المصالح عن قوة وسمعة المنشأة وقدرتها على مواجهة التهديدات والمخاطر الخارجية، كارتفاع الأسعار، والحالات الطارئة، واستغلال الفرص بسرعة، والحصول على الآلات والتكنولوجيا المتطورة، ودعم الابتكار.
 - **رأس المال الطبيعي:** يوفر فرصة للمنشأة في الرقابة وتقييم وتخطيط الأداء، وزيادة برامج التحسين المستمر، والسعي نحو ابتكار منتجات صديقة للبيئة، ودعم المساهمين لاستمرار الإدارة في نهج سياستها؛ حيث إن تحسن الأداء البيئي مؤشر على تحسن سمعة المنشأة وجودة منتجاتها من خلال تقليل التالف في عوامل الإنتاج الذي يتم هدره أو القضاء عليه بطريقة تسبب التلوث، إضافة إلى تحسين سمعة المنشأة لدى أصحاب المصالح، ومنهم الموردون والمستثمرون (المستثمر الأخلاقي) والمستهلكون، والجهات الحكومية والمنظمات المهنية.
- ويؤكد (Robinson et al, 2013: 4) أن إفصاح المنشآت عن كيفية استغلالها رأس المال الطبيعي؛ أصبح ضرورة؛ نتيجة زيادة الضغوط على موارد الأرض من قبل المنشآت. وقد أدى ذلك بالحكومات إلى التركيز على البيئة وحمايتها، وكذلك سعيها نحو تحقيق التنمية المستدامة نتيجة أهميتها وتأثيرها على السياقين الاجتماعي والاقتصادي، إضافة إلى حفاظها على النظم الأيكولوجية. وإن مشاركة المنشآت مع الحكومات في هذا الأمر ستحقق لها العديد من المزايا، كالحصول على تخفيضات ضريبية ومساندة ودعم أصحاب المصالح.
- ويضيف (Ulgiati et al, 2011: 782) أن الإفصاح عن رأس المال الطبيعي دليل على أن إدارة المنشأة تأخذ النظم البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات، ويساهم هذا في تعزيز الاستدامة البيئية وتخطيط استخدام الموارد بشكل يحافظ على البيئة؛ ما يؤدي إلى زيادة العوائد، كما يثبت حفاظ المنشأة على الملكية المشتركة للبيئة التي تعمل فيها من خلال مكافأة جميع أصحاب المصالح عن طريق إعادة جزء من الثروة التي تم إنشاؤها على ملكيتهم. وفي المقابل، يؤدي عدم قياس رأس المال البشري والإفصاح عنه إلى خسارة مالية، وتلوث البيئة؛ ما يؤثر سلباً على الصحة العامة، وإنتاج الغذاء، وسلوك المستهلك، وفرص العمل والنمو.

- رأس المال البشري: يشير رأس المال البشري في التقارير المتكاملة، إلى المهارات والخبرات وكفاءة العاملين وتدريبهم، واهتمام المنشأة بمستواهم ودعم المواهب، وتعزيزها مشاركتهم في اتخاذ القرارات الذي يساهم بدوره في جذب الخبرات، كما يوضح كفاءة وسرعة العمليات الإنتاجية من خلال ما تمتلكه من موارد بشرية بعدما أصبح مدخلاً حاسماً لتطوير التكنولوجيا الجديدة، وعملاً ضرورياً لاعتمادها واستخدامها بكفاءة، كما يوضح دور المديرين في التأكد من أن المنشأة تمتلك المهارات المطلوبة للقيام بأعمالها الحالية والمستقبلية، وهذا يساعد المنشأة بدوره على تحقيق التنافسية في عصر يتسم بالتغير السريع.

حيث يعتبر قيمة استراتيجية تعبر عن القوى العاملة التي تساهم في نجاح عمل المنشأة، والإفصاح عنها يساعد في تحفيز القوى العاملة، ودعم اتخاذ القرارات (Stevens, 2010: 77).

كما يؤكد (Dubra, 2010: 53) أهمية الإفصاح عن رأس المال البشري؛ كونه يظهر أساس فاعلية وكفاءة تنافسية المنشأة؛ حيث يعبر عن قدرتها على تطوير وتوفير ودمج المعرفة الجماعية والفردية لتوليد المهارات والقدرات والابتكار. ويضاف إلى ذلك أن قدرة المنشأة على المنافسة في الأسواق ذات التنافسية العالية تعتمد على رأس المال البشري الذي تتراكم فيها المعرفة والقدرات؛ لأن من خلاله تتم تحديد الفرص، والتفكير والتصرف بشكل مبتكر، واكتشاف مسارات جديد للنمو، والاستعداد للمستقبل المجهول. وإن عدم كفاءة وفاعلية رأس المال البشري سيؤدي إلى انخفاض جودة وموارد المنشأة. ولإثبات عكس هذا الأمر، فإن المنشآت مطالبة بالإفصاح عن رأس المال البشري ودعمه.

- رأس المال الفكري: يوضح التفوق التنافسي الذي تسعى إلى تحقيقه المنشآت من خلال سرعة الاستجابة لمتطلبات العملاء، وزيادة إمكانية الابتكارات في المجالات الجديدة لتلبية احتياجات العملاء المتنوعة، كما أنه ضروري بجانب رأس المال المالي لضمان تنفيذ الخطط الاستراتيجية بالمنشأة، إضافة إلى مساهمته في وضع استراتيجيات لتطوير أداء المنشآت للحفاظ على مستواها.

ويرى (Hernandez, 2010: 186) أن رأس المال الفكري من العوامل الرئيسية التي تؤثر على تخفيض التكلفة للمنشآت في الدول المتقدمة، وهذا ليس فقط بسبب أهمية المعرفة في حد ذاتها، بل وبسبب التوسع السريع في السلع وأسواق وعوامل الإنتاج، واعتبار الأصول غير الملموسة كأساس للتمايز التنافسي في العديد من القطاعات، خاصة السمعة، وولاء العملاء، والدراية التكنولوجية.

ويضيف (Djurica et al, 2014: 556) أن رأس المال الفكري قادر على تحقيق تنافسية مستدامة طويلة الأجل؛ حيث لديها تأثير كبير على ابتكارات المنشأة

وقدرتها على تطوير المنتجات الجديدة، وزيادة مستوى جودة المنتجات والخدمات، وتقليل التكاليف وضبطها، وإدخال تحسينات مستمرة في عملية الإنتاج، وتطوير نظام وكفاءة الإدارة، ومن ثم خلق العرض المناسب لمنتجات ذات نوعية جيدة؛ ما يساعد قدرات التنافسية للمنشأة في الأسواق المحلية والخارجية.

- **رأس المال الاجتماعي والعلائقي:** يساهم في تحقيق سمعة طيبة للمنشأة من خلال التزام المنشأة الأخلاقي بالمساهمة الاجتماعية وإدارة المخاطر الاجتماعية، كالالتزام البيئي، واحترام القوانين العمل، وتطبيق المواصفات القياسية، كما تساهم في إشراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتوضح آلية حماية ودعم الموظفين والعاملين في المنشأة، وتزيد الوعي التشغيلي، وكذلك رصد العلاقات مع الموردين والعلماء والاتحادات والحكومات. وهذه العلاقات أمر مهم وقيمة مضافة للمنشأة، وألوية عند الموردين عند نقص الموارد.

حيث يؤكد (Wei, 2010: 125) في دراسته حول رأس المال الاجتماعي والعلائقي ودوره في القدرة التنافسية؛ أن المواهب والقدرات الفذة واستغلال الموارد النادرة، لم تعد كافية للمنشأة للتفوق على منافسيها، بل إضافة إلى ذلك تتطلب تحقيق السمعة الجيدة داخل المجتمعات التي تعمل فيها. وتتجه المنشآت إلى البحث عن موارد تكميلية وتطوير قدرات جديدة من خلال التعاون مع المنشآت الأخرى والمنافسين في شكل شبكات رسمية أو غير رسمية، مثل التحالفات الاستراتيجية؛ حيث إن العلاقات الشخصية الإدارية مع المديرين التنفيذيين في المنشآت الأخرى، مثل الموردين والمشتريين والمنافسين تساعد في اكتساب مواد ذات جودة، وخدمات جيدة، وفي التسليم في الوقت المناسب.

- **رأس المال الصناعي:** وهو يوضح استخدام المنشأة للبنية التحتية، مثل الطرق التي يمكن أن تؤثر على المجتمع المحلي، أي أنها توضح معلومات تفصيلية عن استخدامات المنشأة، وعند الإفصاح عنها توضح مدى حفاظ المنشأة على البنية التحتية للبيئة التي تعمل فيها.

حيث أكد (IIRC) أن رأس المال الصناعي هام للتنمية المستدامة للمنشأة بطريقتين: أولاً- الاستخدام الفعال لرأس المال الصناعي لتصبح مرنة وتستجيب للسوق أو الاحتياجات المجتمعية، وأن تكون ابتكارية وأسرع في إيصال منتجاتها وخدماتها للسوق. ثانياً- يمكن لرأس المال الصناعي والتكنولوجيا أن تقلل استخدام الموارد بالتركيز بنسبة أكبر على الإبداع البشري، ومن ثم يتم تعزيز كل من الكفاءة والتنمية المستدامة (IIRC A,2013: 6).

- **نموذج الأعمال:** يعد من أهم العناصر تأثيراً على تخفيض التكاليف للمنشأة؛ فهو لا يصف استراتيجية المنشأة فقط، بل ويعتبر وسيلة لتحديد وتنفيذ الاستراتيجية، إضافة إلى أنه العنصر الرئيسي لاستراتيجية المنشأة، وهو أساس القرارات والخطط والأنشطة التي تم تنفيذها من أجل خلق القيمة على المدى القصير والطويل، ومن خلاله يتم الربط بين استراتيجية المنشأة والحوكمة، والأداء.

ويؤكد (Busco et al, 2013: 116) أن نموذج الأعمال يتكون من تدفق مستمر لرعوس الأموال بين البيئة الخارجية والمنشأة، يزيد أو ينخفض نتيجة أنشطة الأعمال (تخطيط وتصميم وتصنيع المنتجات). ومن خلال أنشطة الأعمال يتم تحويل المدخلات إلى مخرجات تتوافق مع غرض المنشأة من أجل تحسين وتعظيم خلق القيمة. وهذه المخرجات لا تمثل الهدف النهائي للعملية الإنتاجية ما دام النموذج يهدف إلى الوصول إلى النتائج التي تساهم في خلق القيمة، كالأثار الداخلية أو الخارجية على رعوس أموال المنشأة؛ حيث تنقسم النتائج إلى نتائج تقنية واقتصادية مثل ابتكار المنتج والعمليات الإنتاجية والربحية والعلاقة مع العملاء، ونتائج نفسية واجتماعية مثل الشعور بالنجاح والثقة. وتتمثل أبرز عناصر نموذج الأعمال في فرضية القيمة، والقطاع السوقي، وسلسلة القيمة، وهيكل القيمة مع احتمالية الربح، والاستراتيجية التنافسية.

المحور الثالث

التحليل الإحصائي واختبار فروض البحث

تمهيد: استكمالاً لما عرضت له الدراسة من رؤى نظرية حول الإطار المفهومي لتقارير الأعمال المتكاملة، والقدرة التنافسية للمنشآت الصناعية، وتحديد عبارات قائمة الاستقصاء، وتوزيع وجمع قوائم الاستقصاء، يأتي هذا الجزء ليوضح تأثير تقارير الأعمال المتكاملة على دعم تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية من خلال أساليب الإحصائية.

تأثير تقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية :-
فيما يخص الفرض الذي ينص على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية"، فقد أظهر التحليل الإحصائي نتائج اختبارها كما هو موضح في الجدول (1).

الجدول (1)

نتائج تحليل تأثير تقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية

المتغير المستقل	المتغير التابع	F (Sig)	T (Sig)	B	Adjusted R ²	R ²
تقارير المتكاملة	تخفيض التكاليف	٧٦٧,٩٥٣ (٠,٠٠٠)	٢٧,٧١٢ (٠,٠٠٠)	٠,٩٢٩	٠,٨٦٣	٠,٨٦٤

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

١. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٧٦٧,٩٥٣ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٢. ثبوت معنوية معاملات انحدار تقارير الاعمال المتكاملة والحد الثابت، ولقد بلغت قيمة (T) لتقارير الاعمال المتكاملة ٢٧,٧١٢ عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٣. بلغت قيمة (B) ٠,٩٢٩ وهو ما يعني وجود تأثير معنوي إيجابي لتقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف بمعامل انحدار ٠,٩٢٩ ، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

٤. بلغت قيمة (R²) المعدلة ٠,٨٦٣ ، مما يدل على أن تقارير الأعمال المتكاملة تفسر ما نسبته ٨٦,٣% من التغيرات التي تحدث في تخفيض التكاليف، وهو ما يعني انه كلما زادت مستويات الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة بوحدة واحدة، كلما انخفضت التكاليف للمنشآت الصناعية بمقدار ٠,٨٦٣.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض الرئيسي الثاني، وهذا يعني انه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية".

النتائج والتوصيات

النتائج:

١- يحقق استخدام التقارير المتكاملة فوائد هامة في بيئة الأعمال، تشمل إحداث تحسينات في العمليات، وخفض التكاليف، وزيادة احتمالية حصول المنشأة على رأس مال بتكلفة معقولة، وضمان الرخصة التجارية، وإدارة أفضل للمخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة، بالإضافة إلى تعزيز الشفافية والوضوح التنظيمي في المنشأة؛ ما يساهم في دعم القدرة التنافسية.

٢- ضرورة التحول التدريجي من قبل المنشآت في تبني التقارير المتكاملة في المرحلة المقبلة من خلال تطوير التقارير الحالية التي تفصح عن القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة بدلاً من التحول الفوري والمفاجئ للتقارير المتكاملة.

٣- أن القيمة لا تخلق من داخل المنشأة وحدها عن طريق المعلومات المالية الخاصة بها فقط، بل ومن خلال تأثير البيئة الخارجية، بما في ذلك الظروف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ودمجها في استراتيجية المنشأة.

٤- التفكير المتكامل هو الأساس الذي يبني عليه مستقبل إعداد التقارير المتكاملة في المنشآت؛ حيث إنه يعد بمنزلة تحول في منهج تفكير المنشآت فيما يتعلق بنماذج الأعمال وخلق القيمة، كما أن تم تبني منهج التفكير المتكامل يساعد في إزالة الحدود الداخلية ومنع الازدواج. وتعمل هذه العملية على تحسين جودة المعلومات التي يتم توفيرها للمستثمرين والممولين.

التوصيات:

بناءً على نتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإن الباحث يقترح عددًا من التوصيات كما يلي:

١- يتعين على الإدارة المنشأة أن تكون على دراية وفهم بأهداف التقارير المتكاملة؛ حتى لا تفقد هذه التقارير منافعها من وجهة نظر الأطراف المستفيدة منها.

٢- ضرورة اهتمام المنشآت الصناعية في العراق بالتدريب المستمر للمحاسبين والعاملين في مجال الاستدامة؛ لتنمية مهاراتهم ومعرفتهم، خاصة المتعلقة بالأبعاد الاجتماعية والبيئية والحوكومية والاقتصادية عامة، والتوسع في عقد المؤتمرات والندوات عن أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

٣- ضرورة قيام أصحاب المصالح والأطراف المختلفة -مثل المجتمع الاستثماري والمنظمات غير الحكومية والمجتمع المدني والجهات التنظيمية في العراق- بالضغط لدفع المنشآت لإعداد التقارير المتكاملة على نحو ما تم في جنوب إفريقيا.

٤- ضرورة قيام المنشآت بتطوير فلسفتها وأهدافها نحو السعي لتكون أعمالها مستدامة. وهذا يتطلب أن يكون لديها توازن بين اعتبارات تحقيق الأرباح لضمان النمو المستقبلي من جهة، وبين النواحي غير المالية، خاصة المساهمات الاجتماعية والبيئية والالتزام الحوكمي من جهة أخرى.

المراجع

١- هيكل، فوزي محمد، " اطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الإفصاح الاختياري في شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة المصرية، جامعة القاهرة، مصر، العدد الثالث، ٢٠١٢.

2- Adams Carol A., Brad Potter, Prakash J. Singh, Jodi York" Exploring the implications of integrated reporting for social investment (disclosures)" The British Accounting Review, Volume 48, Issue 3, 2016

- 3- Alsan Alper, " The development of Integrated Reporting as a Tool for External Communication ", *MSc Thesis*, university of Gothenburg, Sweden, 2014.
- 4- Anria S. van Zyl, " Sustainability And Integrated Reporting In The South African Corporate Sector " , *International Business & Economics Research Journal*, Volume 12, Number 8, 2013.
- 5- Atkins Jill Frances and Aris Solomon and Simon Norton and Nathan Lael Joseph , "The emergence of integrated private reporting", *Journal of Meditari Accountancy Research*, Volume. 23 Issue 1, 2015
- 6- Burke, Jenna. Clark Cynthia E, " The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, and academics ", *Journal of Business Horizons*, Volume 59, Issue 3, 2016.
- 7- Busco ,Cristiano. Mark L, Frigo Angelo. Riccaboni . Paolo-Quattrone Editors, " *Integrated Reporting Concepts and Cases that Redefine Corporate Accountability* " , Springer International Publishing Switzerland, 2013.
- 8- CGMA, INTEGRATEDTHINKING: The next step in integrated reporting, 2014. <http://www.cgma.org/>
- 9- Dahms Derick, " Investigating the relevance of selected aspects of integrated reporting in the banking industry ", *MSc Thesis, Business School*, North-West University, South Africa, 2012
- 10- Deloitte, " Integrated Reporting as a driver for Integrated Thinking?", 2015. <https://www2.deloitte.com>
- 11- Djurica Maja, Nina Djurica, Radmila Janicic, " Building Competitive Advantage Through Human Capital ", *Clute International Academic journal*, Volume.8, No.3, 2014
- 12- Dubra Ilona, " HUMAN CAPITAL IMPACT ON THE ENTERPRISE COMPETITIVENESS", *Journal of Business and Management*, Volume. 10, No. 8, 2010.
- 13- Eccles, Robert. Krzus, Michael P. and Ribot, Sydney, " Meaning and Momentum in the Integrated Reporting Movement ", *Journal of APPLIED CORPORATE FINANCE* , Volume 27, NO 2, 2015.
- 14- EY A, " Integrated reporting Elevating value, 2014. <http://www.ey.com/>
- 15- Hernandez José Vargas, " How Intellectual Capital and Learning Organization Can Foster Organizational Competitiveness " ,

-
- International Journal of Business and Management*, Volume. 5, No. 4; 2010
- 16- Hsiao Pei-Chi, " Usefulness of Integrated Reporting Concepts to Investment Decision-making: Empirical Evidence from Taiwan", *MSc Thesis Management Studies in Accounting*, Waikato University, New Zealand, 2015.
- 17- IIA,, " ENHANCING INTEGRATED REPORTING INTERNAL AUDIT VALUE PROPOSITION", 2015. <https://global.theiia.org>
- 18- IIRC A," Council Background Paper Integrated", 2013. <http://integratedreporting.org/>
- 19- IIRF, "The International Integrated Reporting Framework", 2013. <http://integratedreporting.org/>
- 20- IMA, " Integrated Reporting, EXTERNAL REPORTING& DISCLOSURE MANAGEMENT",2016.<https://www.imanet.org//media/0830fcd907cd41a7bd760b8900fe7b94.ashx>
- 21- KAYA Tansel, Engin ERGuDEN,Zafer SAYAR, " Essence of Integrated Reporting: A Holistic Framework for Sustainability and Value Creation", *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 6, No.1, January 2016.
- 22- KPMG, " Integrated Reporting: Performance insight through Better Business Reporting, 2011". <http://www.kpmg.com>.
- 23- Lambooy, T., Hordijk, R., & Bijveld, W. (2014). Communicating about integrating sustainability in corporate strategy: Motivations and regulatory environments on integrated reporting from a European and Dutch perspective. *Critical Studies on Corporate Responsibility, Governance and Sustainability*, Volume 6 , Issue 1.
- 24- Lodhia Sumit, " Exploring the Transition to Integrated Reporting Through a Practice Lens: An Australian Customer Owned Bank Perspective" *Journal of Business Ethics* July 2015, Volume 129, Issue 3, pp 585–598
- 25- Lozano Mercedes Ruiz, Pilar Tirado-Valencia " Do industrial companies respond to the guiding principles of the Integrated Reporting framework? A preliminary study on the first companies joined to the initiative ", *Journal of Revista de Contabilidad*, Volume 19, Issue 2, 2016.

- 26- Perego Paolo, Steve Kennedy, Gail Whiteman, " A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward ", *Journal of Cleaner Production Available online*, Volume 17, 2016
- 27- PWC, Integrated Reporting The Future of Corporate Reporting, 2012, <https://www.pwc.com/>
- 28- Robertson Fiona Ann and Martin Samy, " Factors affecting the diffusion of integrated reporting – a UK FTSE 100 perspective ", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Volume. 6 Issue 2, , 2015.
- 29- Robinson, Hockley, Cooper, " Natural Capital and Ecosystem Services, Developing an Appropriate Soils Framework as a basis for Valuation", 2013. <http://nora.nerc.ac.uk/> .
- 30- SAICA, " INTEGRATED THINKING An exploratory survey", 2015. <https://www.saica.co.za>
- 31- Simnett Roger and Anna Louise Huggins, " Integrated reporting and assurance: where can research add value? ", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Volume. 6 , Issue 1 , 2015.
- 32- Stent Warwick and Tuyana Dowler, " Early assessments of the gap between integrated reporting and current corporate reporting ", *Meditari Accountancy Research Journal*, Volume. 23 Issue 1, 2015.
- 33- Stevens Roxanne Helm, " Managing Human Capital: How to Use Knowledge Management to Transfer Knowledge in Today's Multi-Generational Workforce", *Journal of International Business Research*, Volume. 3, No. 3, 2010.
- 34- Stubbs Wendy and Colin Higgins, ," Integrated Reporting and internal mechanisms of change " , *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume. 27 Issue 7, 2014.
- 35- Ulgiati Sergio, Amalia Zucaro, Pier Paolo Franzese, " Shared wealth or nobody's land? The worth of natural capital and ecosystem services ", *Ecological Economics journal*, Volume.7, 2011.
- 36- Wei ping Wu, " Dimensions of Social Capital and Firm Competitiveness Improvement: The Mediating Role of Information Sharing ", *Journal of Management Studies*, Volume 45, Issue 1, 2010.
- 37- Atkins Jill and Warren Maroun, " Integrated reporting in South Africa in 2012 ", *Journal of Meditari Accountancy Research*, Volume. 23 Issue 2, 2015.