



دار المنظومة

DAR ALMANDUMAH

الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلى فى الشركات المساهمة المصرية : دراسة استكشافية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	يوسف، جمال على محمد
المجلد/العدد:	مج19, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	يوليو
الصفحات:	219 - 158
رقم MD:	969841
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الشركات المساهمة، التقارير المالية، التغيير التنظيمى، مصر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/969841

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.

هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة المصرية
(دراسة استكشافية)**

الدكتور

جمال على محمد يوسف

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان

التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة

المصرية

- دراسة استكشافية -

Integrated Reporting as Approach for Internal Change in Egyptian Corporation

- Exploratory Study -

د/جمال على محمد يوسف*

ملخص البحث

هدف البحث إلى استكشاف آليات التغيير المتوقع حدوثها إذا تم التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في الشركات المساهمة المصرية طبقاً للمؤشر المصري EGX30 الذي يركز على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة، وتحديد المعلومات التي يجب إدراجها في التقارير المتكاملة، وذلك من خلال معرفة وجهات نظر كل من مسؤولي إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والمديرين الماليين ومسؤولي العلاقات العامة والاتصالات. وقد اعتمد البحث على ثلاثة فروض رئيسية، الأول يتعلق بمساهمة التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في إجراء تغييرات تنظيمية داخلية في الخطط التنفيذية وعمليات تخصيص الموارد، والثاني يتعلق بمساهمة التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في إجراء تغييرات في الهياكل والنظم الفرعية والخطط الاستراتيجية، والثالث يتعلق بمساهمة التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في إجراء تغييرات في فكر وقيم ومعتقدات العاملين بالشركات المساهمة المصرية. وأشارت نتائج البحث بأن التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة يؤدي إلى التغيير من النوع الأول (الانتقال التدريجي بدلاً من التحول المفاجئ)، من خلال تطوير التقارير الحالية التي تفصح عن القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة بدلاً من التحول الثوري والمفاجئ للتقارير المتكاملة.

وفي المرحلة الحالية لا يوجد دليل على حدوث تغييرات جذرية في خطط الشركات، وبالتالي فإن التقارير المتكاملة في الوقت الحالي لا تمثل تحدياً أساسياً يساعد على التغيير الجوهرى في الهياكل والنظم والتغيير في المعتقدات الأساسية والقيم والمعايير أو الرسالة والهدف، في حين

* أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ومعار أستاذ مشارك المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الباحة.

يمكن أن تحدث التغييرات على مستوى الموارد والخطط التنفيذية. وتعتبر نتائج هذه الدراسة مؤقتة، وبالتالي يوصي الباحث إجراء المزيد من الدراسات تتناول مختلف أطراف أصحاب المصلحة من الجهات المعنية الداخلية والخارجية، لزيادة فهم الآليات التي تشجع على تطبيق التقارير المتكاملة.

الكلمات الافتتاحية: التقارير المتكاملة، الاستدامة، التغيير التنظيمي، أصحاب المصلحة.

Abstract

This research aims to explore expected mechanisms of change to occur if the early application of integrated reports adopted. It was relying on Egyptian stock companies in accordance with Egyptian EGX30 index, which focuses on the disclosure of social, environmental and governance responsibility, and specify the information that must be included in the integrated reporting, and through knowledge of the destinations view of both officials prepare environmental and social reporting, financial managers and officials of public relations and communications.

We adopted in this research three main hypotheses, first the contribution of early application of integrated reports in the conduct of internal organizational changes in operational plans and operations of the allocation of resources, and the second the contribution of early application of integrated reports in the conduct of changes in the structures and subsystems and strategic plans, and the third the contribution of early application integrated reports to make changes in the thinking and values and beliefs of employees contributing to the Egyptian companies.

The results indicated that early application of integrated reports lead to the change of the first type (a gradual transition rather than a sudden shift), through the development of current reports that disclose the social and environmental issues and governance rather than revolutionary and a sudden shift of integrated reports.

At the current stage there is no evidence of dramatic changes in corporate plans, so the integrated reporting at this time do not represent a fundamental challenge helps to fundamental change in the structures, systems and change in the core values and standards beliefs or message and goal, while changes can occur at the level of resources and operational plans. The interim results of this study, and therefore the researcher recommends further studies on the various parties to the stakeholders of internal and external stakeholders, to increase understanding of the mechanisms that encourage and facilitate integrated reporting.

Key Words: Integrated reporting, sustainability, organizational change, stakeholders.

القسم الأول

إطار البحث

أولاً: مقدمة

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الماضية إدراكاً متزايداً بأن نموذج التنمية الحالي لم يعد مستداماً، بعد أن ارتبط نمط الحياة الاستهلاكي المنبثق عنه بأزمات بيئية، ولذلك فإن شيوع فكرة التنمية المستدامة في الفكر الاقتصادي والمحاسبي منذ منتصف ثمانينات القرن العشرين محاولة لتجاوز إخفاق النظرية السلوكية في مجال التنمية، التي تبنت نموذج الحدائق، والبحث عن نموذج جديد يعمل على التوفيق بين متطلبات التنمية والحفاظ على بيئة سليمة ومستدامة (Michael P., 2011, pp.271:276).

ونتيجة للأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ ظهرت الحاجة لمزيد من الشفافية، هذا بالإضافة إلى مشاكل ندرة الموارد والقضايا البيئية التي تعرض الشركات لمخاطر يجب التصدي لها من قبل المديرين حتى يمكن تكوين والحفاظ على القيمة (Michael P., pp. 271-276). وعلى النقيض من تقارير الاستدامة يتم توجيه التقارير المتكاملة نحو المستقبل والسعي لتحقيق الترابط بين المعلومات المالية وغير المالية وتمثل في ظاهرها تحولاً جوهرياً في كيفية تحول تفكير الإدارة حول إستراتيجية الشركة وأدائها لتكوين القيمة وكيفية التواصل مع أصحاب المصلحة (Wendy & Colin, 2014, pp. 1068 – 1089).

لذلك ظهرت أنواع أخرى من تقارير الشركات مثل تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات أو التقارير البيئية. وتقارير الاستدامة، والأن التقارير المتكاملة التي تركز على المعلومات غير المالية حول المسؤولية البيئية والاجتماعية والحوكمة، ومعلومات عن إستراتيجية الشركة بالإضافة للمعلومات المالية، ومن بين المبررات التي تزيد من أهمية هذه التقارير ما حدث لبعض الشركات (على سبيل المثال شركة البترول البريطانية نايك وكوكا كولا) وغيرهما من الشركات التي واجهت مخاطر بيئية أثرت تأثيراً كبيراً على هبوط أسعار أسهم تلك الشركات ولم تقم تلك الشركات بالإفصاح عن تلك المخاطر للمستثمرين، وكذلك المخاطر الكارثية المترتبة على تغير المناخ (Jensen, & Berg, 2012 pp. 299-316, Kolk A., 2010,) (pp. 367-374).

وتعتبر التقارير المتكاملة أحدث تطور في سلسلة طويلة من التقارير المقترحة والابتكارات التي حاولت إصلاح المحاسبة والتقارير المالية (Bebbington & Gray, 2001, pp. 557-587, Mathews, 1997, pp. 481-531). ومن هذه المقترحات مطالبة المؤسسات التجارية منذ فترة طويلة بدمج المعلومات غير المالية (مثل الصحة والسلامة والإحصاءات،

وأ أنشطة المشاركة المجتمعية) في التقارير المالية السنوية. والغرض الأساسي من التقارير المتكاملة توفير تقرير واحد يدمج بالكامل المعلومات المالية وغير المالية للشركة بحيث يتضمن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة والأصول غير الملموسة (IIRC, April 2011, 15).

ثانياً: طبيعة المشكلة

إن السعي لإعداد التقارير المتكاملة يتطلب فهم محتوى تلك التقارير والأهمية النسبية للمعلومات التي يجب أخذها في الاعتبار والهدف من تلك التقارير، وأثر تلك التقارير على إجراء تغييرات تنظيمية؟ لتستوعب تلك التقارير، ويمكن القول إن الاتجاه للتقارير المتكاملة يتطلب الإجابة على العديد من الأسئلة لعل من أهمها كيف؟ ولماذا؟ ولمن؟.

إن الإجابة على مثل هذه الأسئلة من خلال المديرين والمساهمين وأصحاب المصلحة يعتمد بعضها على بعض، كما أنها تساهم في دمج التقارير حتى يمكن أن تحتويها المحاسبة التقليدية، حيث يمكن اعتبار تلك التقارير آلية شاملة للحكم على أداء مختلف المنشآت، مما يساهم في ازدهار ونمو تلك الشركات، كما يمكن اعتبار تلك التقارير وسيلة أو آلية للتغيير في تلك الشركات، حتى تتمكن من استيعاب متطلبات إعدادها.

وقد شكلت اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة International Integrated Reporting Council (IIRC) سنة ٢٠١٠ بهدف تطوير إطار إعداد التقارير المتكاملة التي من شأنها أن تحقق (Robert K., 2010, pp.2:8):

- ١- دعم الاحتياجات من المعلومات للمستثمرين على المدى الطويل، من خلال إظهار الآثار الأوسع نطاقاً والأطول أمداً من صنع القرار.
- ٢- تعكس الترابط بين المجالات البيئية والاجتماعية والحوكمة والعناصر المالية في اتخاذ القرارات التي تؤثر على الأداء طويل الأجل مع توضيح العلاقة بين الاستدامة والقيمة الاقتصادية.
- ٣- توفير الإطار اللازم للعوامل البيئية والاجتماعية التي ينبغي أخذها في الاعتبار بشكل منهجي في إعداد التقارير واتخاذ القرارات.
- ٤- إعادة التوازن بين مقاييس الأداء بعيداً عن التركيز غير المبرر على الأداء المالي.
- ٥- توفير معلومات عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة لممارسة الأعمال التجارية على أساس يومي.

إن التقارير المالية التقليدية تركز على عناصر خاطئة على مدى إطار زمني خطأ، حيث أن ضغوط السوق على المدى القصير تجعل من الصعب على المديرين تقييم العواقب الطويلة

الأجل لقراراتهم. لأن الإدارة غالبا ما تغفل البيانات الهيكلية التي يمكن أن تؤثر تأثيرا كبيرا على أداء وقيمة المنشأة، مثل الاحتياجات من المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة، لإدراجها في التقارير المالية (Adams, C., & Whelan, G., 2009, pp. 118-143). وقد تناول العديد من الخبراء في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات والمستثمرين والمحاسبين من مختلف الجنسيات التقارير المتكاملة لاعتقادهم بضرورة تطوير التقارير المالية بشكلها الحالي لتحتوي بين طياتها الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة جنبا إلى جنب مع الأداء المالي دعما للأداء المستقبلي، وقد برز ذلك نتيجة لعدم تلبية التقارير المالية الاحتياجات من المعلومات لجميع أصحاب المصلحة. (Adams & Frost, 2008, pp. 288-302, (Aras & Crowther, 2009, pp. 279-288,)

ويعمل مجلس التقارير المتكاملة (IIRC) على تطبيق المبادئ والمفاهيم التي تركز على الكفاءة لتقديم تلك التقارير من خلال تحسين نوعية المعلومات المتاحة حتى يمكن تحسين تخصيص كفاءة وإنتاجية رأس المال من خلال التركيز على تكوين القيمة وتحقيق الاستدامة. وقد أبدت كثيرا من الشركات رغبتها في إعداد تقاريرها طبقا لرؤية لجنة التقارير المتكاملة، مثل بيبسي، HSBC، وشركة يونيليفر، بنك نويش، الصين للضوء والطاقة، وشركة هيونداي للصناعات الهندسية والإنشائية، بنك أستراليا وتاتا ستيل الوطني (Nazatul L., 2014, pp.8:10). وتعمل اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة على نشر هذا الفكر في جميع أنحاء العالم، حيث يجري حاليا تجربتها في ٢٥ دولة منها ١٦ أعضاء مجموعة الـ ٢٠ (Nazatul L., 2014, pp.8:10).

وقد ظهرت العديد من المخاوف نتيجة للممارسة الحالية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى التحرك الدولي نحو التقارير المتكاملة مما أثار الكثير من التساؤلات من أهمها (Jonathon H., & Louise G., 2014, Cheng, M., and others, 2014, "pp. 90-119) ماذا تعني تلك التقارير لمجالس الإدارة؟ وما هي الآثار العملية المترتبة بالتنفيذ الفعال لإعداد التقارير المتكاملة؟ وكيفية إعداد تلك التقارير؟ وأهم العناصر الواجب إدراجها في التقارير الحالية للوصول للتقارير المتكاملة؟ وهل يمكن أن تكون تلك التقارير حافزا على إجراء تغييرات بالشركات تتوافق مع طبيعة تلك التقارير؟ وما هي نوعية وطبيعة تلك التغييرات؟.

هدف البحث

يهدف البحث بصفة أساسية لدراسة التقارير المتكاملة وآليات التغيير الداخلي التي يمكن أن تحدث في الهياكل والنظم والعمليات والقيم والمعتقدات نتيجة متطلبات إعداد تلك التقارير، من خلال معرفة وجهات نظر كل من مسؤولي إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والمديرين الماليين ومسؤولي العلاقات العامة والاتصالات. كما يهدف البحث إلى تحديد المعلومات التي

يجب إدراجها في التقارير المتكاملة من قبل إدارة الشركات المعنية، وذلك من خلال الإصدارات التي تمت من قبل مجلس التقارير المتكاملة الدولي، لمعرفة مدى إمكانية تطبيق التقارير المتكاملة مبكرا في الشركات المساهمة المصرية خاصة الشركات الخاضعة للمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات.

ثالثا: فروض البحث

يسعى البحث لاختبار صحة الفروض التالية:

- ١- يساهم التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في إجراء تغييرات تنظيمية داخلية في الخطط التنفيذية وعمليات تخصيص الموارد في الشركات المساهمة المصرية.
- ٢- يساهم التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في إجراء تغييرات في الهياكل والنظم الفرعية والخطط الإستراتيجية للشركات المساهمة المصرية.
- ٣- يساهم التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في إجراء تغييرات في فكر وقيم ومعتقدات العاملين بالشركات المساهمة المصرية.

رابعا: أهمية البحث

١- من الناحية العملية

هذا البحث يسلط الضوء على الممارسات الحالية للشركات الملزمة بالمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة، ومدى الاستعداد لتطبيق التقارير المتكاملة، وتعميم الفائدة على الشركات الأخرى للنظر في مدى إمكانية التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة، كم أن هناك عدد قليل من الدراسات التجريبية لاستكشاف الممارسات الحالية، وآليات التغيير المتوقع حدوثها، وبالتالي فإن تلك الدراسة توضح نوعية التغييرات التنظيمية، وتوفر بعض الأفكار العملية نتيجة تبني إعداد التقارير المتكاملة.

٢- من الناحية العلمية

يعتبر موضوع التقارير المتكاملة من الموضوعات الحديثة التي تم تناولها في الفكر المحاسبي، وفي حدود علم الباحث لا توجد دراسات عربية تناولت هذا الموضوع، كما تفقر الدراسات التي تناولت هذا الموضوع الجانب التطبيقي، حيث ركزت معظم الدراسات على الجوانب النظرية رغم أهمية إجراء الدراسات التطبيقية، ويرجع ذلك لحدائث الموضوع، لذلك جمعت تلك الدراسة بين التأصيل العلمي والعملية للتقارير المتكاملة، وتعتبر هذه الدراسة نواه لإجراء المزيد من الدراسات مستقبلا.

خامسا: حدود البحث

تقتصر الدراسة التطبيقية على الشركات المساهمة المصرية الخاضعة للمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات، باعتبارها أكثر الشركات استعدادا لتفهم أهمية إعداد التقارير المتكاملة، حيث يعتمد إعداد تلك التقارير على إدراج المعلومات البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات ضمن التقارير المالية. كما تقتصر المقابلات الشخصية على أطراف أصحاب المصلحة الداخليين والمشاركين في إعداد تقرير المسئولية الاجتماعية والبيئية والمشاركين في أي تغييرات داخل الشركة نتيجة لتبني تطبيق التقارير المتكاملة مستقبلا.

سادسا: منهجية البحث

أعتمد الباحث على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث قام باستخدام المنهج الاستنباطي في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث، وتم ذلك من خلال مراجعة ما أمكن التوصل إليه من المراجع والدوريات العلمية المتخصصة والإصدارات المهنية في مجال الموضوع. كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في الدراسة الاستكشافية من خلال تجميع بيانات البحث وإجراء مقابلات، وتحليل تلك المقابلات باستخدام تقنيات الترميز النوعي من خلال حزمة برامج Nvivo لتحليل البيانات النوعية للتوصل إلى النتائج ودراسة الوضع الحالي والاتجاهات المستقبلية.

سابعا: تنظيم البحث

تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى سبعة أقسام وذلك على النحو التالي:

القسم الأول: إطار البحث.

القسم الثاني: الدراسات السابقة.

القسم الثالث: الأصول النظرية للتقارير المتكاملة.

القسم الرابع: الإطار الصادر عن لجنة إعداد التقارير المتكاملة - IIRC.

القسم الخامس: مقترحات إعداد التقارير المتكاملة وآليات التغيير الداخلي في الشركات.

القسم السادس: الدراسة الاستكشافية والنتائج والتوصيات.

القسم الثاني الدراسات السابقة

أولاً: دراسات تناولت التقارير المتكاملة باعتبارها انعكاس للإفصاح الاختياري يعتبر الإفصاح الاختياري من القرارات الإستراتيجية التي تركز على توفير المعلومات الملائمة لأصحاب المصلحة (Abeysekera, 2008, pp. 36-48)، ومن خلاله يتم الإفصاح عن الأنشطة التنفيذية النقدية وغير النقدية التي تقوم بها الإدارة لأصحاب المصلحة (Westley & Mintzberg, 1989, pp. 17-32).

ويعتمد الإفصاح الاختياري على إستراتيجية الشركات، فقد انتشرت تقارير إضافية على مدى السنوات الماضية تظهر النتائج الإستراتيجية وتشمل تحسين الوضع التنافسي والممارسة الأخلاقية والحد من الضغط السياسي والمساءلة (Gray and others., 1995, pp. 211-239). فقد أشارت دراسة (Adams 2002, pp. 223-250) التي أجريت على الشركات في المملكة المتحدة والشركات الألمانية أن التقرير عن الموقف الاستراتيجي ومسؤولية الشركات يحتل أهمية كبيرة من قبل كبار المديرين التنفيذيين تتماشى مع متطلبات الاستدامة، كما بينت نتائج العديد من الدراسات التزام الإدارات العليا بمتطلبات الاستدامة (Adams & McNicholas, 2007, pp. 382-402)، والأساس في التقارير التي يتم إعدادها لتتوافق مع متطلبات الاستدامة أن يكون لدى الإدارة العليا الدافع لإعدادها ويعتمد ذلك على ظروف كل شركة وحجمها ومجال عملها.

وقد أوضحت بعض الدراسات التناقضات في الإفصاح على المستوى التنظيمي، رغم أن العديد من المديرين يبدون استعدادهم لتلبية متطلبات مختلف أطراف أصحاب المصلحة من المعلومات المالية وغير المالية (Whitley, 1997, pp. 173-186)، وفي هذا السياق قدم أصحاب النظريات المؤسسية تفسيراً بديلاً لطوعية إعداد التقارير (Othman, et al pp. 119-135.) حيث يعتمد الإفصاح الاختياري على الظروف التنظيمية والدوافع الإستراتيجية، أما إذا كان الإفصاح نتيجة ضغوط اجتماعية ومتطلبات تنظيمية سيكون أكثر فعالية (Raar, J., 2012).

ثانياً: دراسات تناولت التقارير المتكاملة باعتبارها تطوير لتقارير الاستدامة ظهرت تقارير الاستدامة لأول مرة عام ١٩٧٠ عند نشر أول موجة من التقارير الاجتماعية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا الغربية (Burritt, R., & Schaltegger S., 2010, pp. 829-846)، وفي آخر عام ١٩٨٠ ظهرت التقارير البيئية (Beck et al, 2012)، وفي عام ١٩٩٠ بدأت الشركات متعددة الجنسيات تقديم التقارير غير المالية (Kolk,

المتكامل وأهميته وفوائده، حيث تعتبر التقارير المتكاملة تقرير يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية (بما في ذلك الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة والنظرة المستقبلية للشركة والمعلومات عن الأصول غير الملموسة).

وقد ركزت معظم الدراسات التي تناولت التقارير المتكاملة على فوائدها ومقارنتها بتقارير الاستدامة وكيفية تكوين القيمة والحفاظ عليها وتحسين النظم والعمليات وقرارات تخصيص الموارد (Adams&Simnett,2011, Watson,2011, Hampton,2012, Roberts,2011, Frias-Aceituno et al,2013, Cheng et al, 2014) ومع ذلك فقد تم انتقاد التقارير المتكاملة لتركيزها على مقدمي رأس المال على حساب احتياجات أصحاب المصلحة الآخرين من المعلومات (Cheng and others., 2014, pp. 90-119). أما دراسة (Frias et al, 2014, pp. 56-72) فقد توصلت إلى أن الشركات التي لديها السلطة الاحتكارية أقل نشرا للتقارير المتكاملة للحفاظ على أرباح غير طبيعية، بحجة الاستخدام الانتهازي للمعلومات Opportunistic Use of Information، كما يصعب فهم وتطبيق مفاهيم رأس المال الواردة في إطار إعداد التقارير المتكاملة، كما يصعب تغطية كافة معلومات التقارير المتكاملة في ظل عدم توافر المعايير المناسبة للتطبيق (Wendy&Colin, 2014, pp. 1068 – 1089).

أما دراسة (Axel & Chris, 2014, pp. 1190–1216) فهدفت لتقديم المساهمة في المناقشات الجارية حول مفهوم التقارير المتكاملة وتقديم مقترحا عمليا يساعد في تطبيق تلك التقارير في الممارسة العملية اعتمادا على مفهوم القيمة المضافة للبيانات التي يمكن تقديمها لأصحاب المصلحة. وهدفت دراسة- (Colin, Wendy & Tyron , 2014, pp. 1090-1119) لمعرفة مدى إمكانية التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في الشركات الاسترالية، وقد تبينت الآراء حول إمكانية التطبيق المبكر لتلك التقارير. أما دراسة (Charl et al, 2014, pp. 1042-1067) فقد ركزت على الجوانب النظرية التي يجب أن يتناولها الباحثون في مجال المحاسبة والمراجعة لتقديم برنامج متكامل يساعد على تطبيق ومراجعة التقارير المتكاملة، وأوصت إلى مزيد من البحث لتوجيه التطورات في السياسة والممارسة العملية لتطبيق تلك التقارير.

وتناولت دراسة (Judy& Jesse, 2014, pp. 1120 - 1156) الانتقادات الموجهة للتقارير المتكاملة، ومعوقات التطبيق، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة أخذ مختلف وجهات نظر مستخدمي ومعدي التقارير المالية هذا بالإضافة لمشاركة مختلف القطاعات المستفيدة والجهات

الرقابية والإشرافية وواضعي المعايير المحاسبية والباحثين وغيرهم حتى يمكن التطبيق السليم لتلك التقارير.

وفي دراسة قام بها فريق من الباحثين بكلية الإدارة وكلية تقنية المعلومات وكلية الاقتصاد بجامعة برنو من خلال العمل على مشروع رقم P403 / 11/2085 بتمويل من الجمهورية التشيكية في يناير ٢٠١١ للوقوف على أداء الشركات ومدى التزامه بالجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وتوصلت تلك الدراسة إلى أن التكامل بين تلك العناصر من شأنه أن يضمن نجاح الشركة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وإمكانية التطوير والتنمية والمنافسة في المدى الطويل، وتجاهل تلك العوامل يؤدي إلى المزيد من المشاكل والمعوقات التي تعرقل أداء الشركة مستقبلاً (Hřebiček, et al, 2011, pp. 157-166).

وركزت دراسة (Brad J., 2013, pp. 1-17) على عناصر التقارير المتكاملة والمبادئ التوجيهية لإعداد تلك التقارير والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها. وتناولت دراسة (Sunita G., 2013) أهمية إعداد التقارير المتكاملة في الوقت الحالي بعد الانتقادات التي تعرضت لها التقارير المالية الحالية. بينما ركزت دراسة (Tudor O., 2014, pp. 85-94) على المناقشات التي أدت إلى إصدار الإطار النهائي للتقارير المتكاملة بشكله النهائي من قبل مجلس معايير التقارير المتكاملة الدولي الـ IIRC. في حين تناولت دراسة (Jonathon, Louise, 2014) تجربة الشركات المسجلة في بورصة جوهانسبورج بجنوب أفريقيا لإعداد التقارير المتكاملة.

وهدفت دراسة (Van et al, 2013) لتحليل محتوى وهيكل التقارير المتكاملة للشركات التي تم نشرها في يناير ٢٠١٣ بهدف معرفة مدى التزام تلك الشركات بمبادئ وعناصر إعداد تلك التقارير حتى يتسنى تقييم الوضع الحالي واقتراح عناصر لتطوير إعداد تلك التقارير، وقد أوضحت النتائج عدم التزام الشركات بمبادئ وعناصر إعداد تلك التقارير كما أنه يتصف بعدم الإيجاز. واقتُرحت دراسة (Cristiano et al, 2013, pp.33:40) توفير المعلومات البيئية والاجتماعية وتوسيع مفهوم أصحاب المصلحة ليضم بجانب المستثمرين العملاء والموردين والعاملين وجميع طوائف المجتمع التي من الممكن أن تتأثر بنشاط الشركة.

وتناول العديد من الباحثين تطوير التقارير المالية من خلال التركيز على توفير المعلومات غير المالية لأصحاب المصلحة، خاصة ما يتعلق بالمعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة (Bebbington& Gray,2001, Gray& Milne,2002, Cooper& Owen,2011, Wild,2008, Milne et al, 2009, Eccles& Krzus, 2011, Abeysekera, 2012, Barone et al, 2013).

رابعاً: تحليل وتقييم الدراسات السابقة

من خلال استعراض أهم الدراسات التي تناولت التقارير المتكاملة، يمكن ملاحظ أن معظم الدراسات نظرية، حيث يعتبر هذا الموضوع من الموضوعات الحديثة، لذلك ركزت معظم الدراسات على مبررات وفوائد وعناصر ومبادئ إعداد التقارير المتكاملة طبقاً للإطار الصادر بهذا الشأن، ونقاط القوة والتحديات التي تواجه إعدادها، والانتقادات الموجهة لها، والقليل من هذه الدراسات تناول محتوى تقارير الشركات التي تبنت إعداد التقارير المتكاملة، وتختلف دراسة الباحث عن تلك الدراسات، حيث تركز على دور التقارير المتكاملة في إحداث تغييرات في البيئة التنظيمية الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة الداخليين، باعتبارهم المنوط بهم إعداد تلك التقارير، والمشاركون في التغييرات التي يمكن حدوثها لتلبي متطلبات إعداد تلك التقارير.

القسم الثالث

الأصول النظرية للتقارير المتكاملة

أولاً: مقدمة

يرجع ظهور التقارير المتكاملة لمجلس التقارير المتكاملة بالمملكة المتحدة عام ٢٠١٠ م والتقارير الملكي لحكومة جنوب أفريقيا عام ٢٠١١، فالمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة في المملكة المتحدة International Integrated Reporting Council يعرف التقارير المتكاملة بأنها "تجميع المعلومات الجوهرية حول إستراتيجية وحوكمة وأداء وآفاق الشركة بحيث تنعكس في الأداء التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه" (IIRC,2011). وطبقا لتقرير حكومة جنوب أفريقيا Integrated Reporting Council of South Africa (IRCSA, 2011) الذي عرف التقارير المتكاملة بأنها "تمثيل شامل ومتكامل عن أداء الشركة من حيث التمويل واستدامته" والهدف العام من التقرير المتكامل هو مساعدة أصحاب المصلحة على تقييم ما إذا كان يمكن للشركة تكوين والحفاظ على قيمتها في المدى القصير والمتوسط والطويل، وتلزم القواعد المنظمة لسوق المال في جنوب أفريقيا الشركات لتتبع مسؤوليتها تجاه الاقتصاد العالمي وأصحاب المصلحة الرئيسيين (المساهمين، والمجتمع، والبيئة) (Saeed R., April 25-27, 2013).

وقد اشترطت بورصة جوهانسبرج في مايو ٢٠١٠ إعداد تقرير متكامل من قبل الشركات المدرجة، وقد تم تشكيل لجنة لإعداد التقارير المتكاملة Integrated Reporting Committee (IRC) من قبل جمعية الادخار والاستثمار لجنوب أفريقيا The Association for Saving & Investment South Africa (ASISA)، ولجنة الأعمال التجارية لجنوب أفريقيا Business Unity South Africa (BUSA)، ومعهد المديرين في جنوب أفريقيا The Institute of Directors in Southern Africa (DSA)، بورصة جوهانسبرج المحدودة JSE، ومعهد جنوب أفريقيا للمحاسبين القانونيين The South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). وفي سبتمبر ٢٠١٠ انضمت جمعية البنوك لجنوب أفريقيا Banking Association South Africa (BASA) والسكروتارية المعتمد لجنوب أفريقيا The Chartered Secretaries Southern Africa (CSSA). وتم الاتفاق على أن التقرير المتكامل ليس جزءا من التقرير السنوي التقليدي أو مزيج من البيانات المالية السنوية وتقرير الاستدامة، ولكن التقرير المتكامل من شأنه أن يوفر البيانات التي تمكن أصحاب المصلحة من فهم كامل لجدوى الشركة على المدى الطويل وقدرتها على تكوين والحفاظ على القيمة (Brad J., 2013, pp.1:17). وقد عرف تقرير الملك (King III)

بجنوب أفريقيا التقارير المتكاملة بأنها " تمثيل شامل ومتكامل لأداء الشركة بشقيه التمويلي والاستدامة".

ثانياً: ظهور التقارير المتكاملة

تعتبر شركة نوفو زيمس Novozymes الدنماركية التي تعمل في مجال الإنزيمات والكائنات الدقيقة والمكونات البيولوجية والصيدلية أول شركة تصدر تقريراً متكاملًا عام ٢٠٠٢، ثم انضمت إليها شركة نوفو نورديسك عام ٢٠٠٤ وهي شركة دنماركية لرعاية مرضى السكر، وشركة ناتورا عام ٢٠٠٨ وهي شركة مستحضرات التجميل والعطور البرازيلية، وشركة فيليبس عام ٢٠٠٨ وهي شركة هولندية تعمل في مجال الإضاءة، وأول شركة أمريكية أصدرت تقريراً متكاملًا هي شركة diversified manufacturing company United Technologies عام ٢٠٠٨، وفي العام التالي انضمت إليها الشركة الأمريكية للطاقة الكهربائية وشركة بيبسي وشركات الطيران، وقد تبنت تلك الشركات إصدار تقارير متكاملة قبل ظهور الاهتمام بها في الفكر المحاسبي أو إنشاء لجنة التقارير المتكاملة. ويرجع البعض أن فكرة تلك التقارير تعود لعام ١٩٩٤ عندما قدم John Elkington مفهوم خط القاع الثلاثي Concept of the Triple Bottom Lin، أيضا قدم Robert G. مقالا عام ١٩٩٩ عن قيمة التقارير، كما ظهر مفهوم التقارير المتكاملة لأول مرة عن طريق Novo Nordisk عام ٢٠٠٥ عندما تناول مقالا بعنوان "Integrated, Balanced, and Candid Reporting" والذي تناول فيه مسؤولية الشركات الاجتماعية - (Robert G. & Daniela S., 2011, pp. 1-17).

ثالثاً: تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة

تركز تقارير الاستدامة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات، وقد حدث تطور ملحوظ في السنوات الأخيرة في عدد من الشركات وزادت التقارير إلى حد كبير خاصة في الشركات متعددة الجنسيات (Kolk, 2010). ففي عام ١٩٩٩ حوالي ٣٩% من الشركات العالمية قدمت تقريراً عن الأنشطة المستدامة وزادت النسبة إلى ٩٥% عام ٢٠١١ (KPMG, 2011).

ويشير الواقع لعدم تجانس تقارير الاستدامة بين الشركات، فعلى سبيل المثال تعتبر بعض الشركات مثل أي بي إم، وإنتل، و HSBC، وماركس وسبنسر، وشركة يونيليفر، وزيروكس، وجنرال إلكتريك وشركة سيسكو سيستمز من الشركات التي تهتم بالتقرير عن المسؤولية الاجتماعية، في حين تعتبر شركات مثل ريان إير وشيفرون وشركة فيليب موريس، وشركة

مؤسسانتو من الشركات التي لا تهتم بهذه التقارير. فالشركات تتباين فيما بينها في الاهتمام بالاستدامة على مستوى الصناعة وعلى مستوى الدولة (Ioannis & Serafeim, 2010c). كما يستخدم مصطلح "التقارير المتكاملة" لوصف دمج التقارير المتعلقة بالأعمال بتلك الخاصة بالأداء المستدام وقيم الأعمال، بافتراض أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات لا يجب أن تتم بمعزل عن باقي الأعمال (Ioannis & George 2010, pp.13-18)، وتختلف المجالات التي يكون لها الأثر الأكبر على قيم الأعمال - سواء سلبا أو إيجابيا - باختلاف القطاع والنطاق الجغرافي وطبيعة الشركة. ويرغب المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصلحة في فهم تلك الموضوعات المتعلقة بالإستراتيجية والقيمة المستقبلية للأعمال (Robert K., 2010. pp.2:8).

رابعا: نظريات تفسير التقارير المتكاملة

١- نظرية أولوية حملة الأسهم

يعتبر هدف تعظيم ثروة حملة الأسهم من الأهداف الرئيسية التي يجب العمل على تحقيقها في صورة تعظيم ثروة حملة الأسهم طبقا لمبدأ أو نظرية "أولوية حملة الأسهم" حيث يعتبر المساهم السلطة المركزية في حوكمة الشركات، بمعنى أن جميع الجهود داخل الشركة توجه في نهاية المطاف نحو صالحهم. وطبقا لتلك النظرية فإن الغرض من تقديم التقارير المتكاملة هو إظهار عناصر غير مرئية سابقا من شأنها أن تؤثر على القيمة المالية للشركة، وقد ثار الخلاف بين الباحثين حول ما إذا كان تأثير إدراج العناصر البيئية والاجتماعية والحوكمة يمكن تمييزها في الأجل القصير أو الأجل الطويل؟ وما إذا كان الأثر يرجع في المقام الأول إلى التعرف على العناصر الإيجابية التي تؤدي إلى زيادة الربحية أو تجنب المخاطر أو تقلب التكاليف؟ (Ioannis & Serafeim, 2010a, pp.11-17)

٢- نظرية أصحاب المصلحة.....

طبقا لنظرية أصحاب المصلحة، ينظر للمساهمين باعتبارهم المجموعة الحرجة للشركة، ورغم ذلك لا مبرر لإغفال بقية الأطراف المشاركة، لذلك فإن هدف تعظيم الأرباح لجميع الأطراف المشاركة يجب أن تسعى الإدارة لتحقيقه من خلال الاستخدام السليم للموارد المختلفة المتاحة وفقا لإجراءات متوازنة لتحقيق الهدف. وتقوم نظرية أصحاب المصلحة على فرضين أساسيين: أولهما، في البداية لا يتم الاعتراف غالبا بالعديد من القضايا التي سيكون لها آثار كبيرة على قيمة الشركة في الأجل الطويل باعتبارها غير مالية، وثانيهما، إدراج المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة يسمح لتصحيح تشوهات التسعير (Ioannis I., & Serafeim, G. 2010c).

٣- النظرية التقليدية

نتيجة للانتقادات الموجهة لهدف لتعظيم الربح وحقوق المساهمين لتعارضهما مع تحقيق جميع المصالح الأخرى، فقد اتخذت النظرية الاقتصادية التقليدية والمحاسبة المالية نهج أكثر دقة، فوفقا للنظرية المالية التقليدية التي تركز على (قيمة الأسهم) فإنها لا تغفل الجوانب البيئية أو الاجتماعية (Ioannis I., & Serafeim, G. 2010b, pp.11-16).

خامسا: التقارير المتكاملة والغرض المتوازن

تطلب ظهور تقارير الاستدامة الحاجة لنظريات وأدوات جديدة، تهتم بتطوير القياس وتحسينه لأن طبيعة المعلومات والقيمة قد تغيرت في جميع المجالات. ففي التمويل تحول تعريف "الأصول" بشكل كبير من مكونات ملموسة إلى مكونات غير ملموسة مثل الملكية الفكرية والعلامة التجارية، وفي البعد البيئي، فإن تجاهل عناصر لفترة طويلة مثل الانبعاث المسبب للاحتباس الحراري، وندرة المياه، والسموم، ونضوب الموارد لها آثار كبيرة على استقرار الإنتاج والضرائب والاستهلاك، وفي المجال الاجتماعي، يكون لكل من التعليم، والولاء، وتوقعات الموظفين، والعملاء، والمجتمعات المحلية تأثير مباشر على نجاح الشركة وقدرتها على الحصول على التمويل اللازم.

وأنصار التقارير المتكاملة يرون أن الشركات تعمل حاليا دون المستوى الأمثل سواء الأداء الاجتماعي أو المالي. وبالتالي هناك فرصة كبيرة لتحقيق مكاسب مشتركة إذا تم الأخذ في الاعتبار شمول التقارير المالية للعناصر البيئية والاجتماعية والحوكمة. كما أن التركيز على حملة الأسهم وزيادة ثروة المساهمين مع إغفال الجوانب البيئية والاجتماعية يؤدي في الأجل الطويل إلى عدم الثقة بين جميع الأطراف، وما يبرز هذا الاتجاه الاضطرابات الهائلة في رأس المال والأسواق والشركات وتدمير القيمة طوال العقد الأول من القرن الحادي والعشرين مما يعني التشكيك في جدوى نظرية أولوية المساهمين (Ioannis I., & Serafeim, G. 2010c).

سادسا: العلاقة بين الاستدامة والتقارير المتكاملة

ينظر إلى تقارير الاستدامة باعتبارها عنصرا أو مجموعة فرعية من التقارير المتكاملة، بينما ينظر للتقرير المتكامل بأنه تقرير شامل يحتوي على معلومات مالية وغير مالية مرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وإستراتيجية تخصيص الموارد التي يمكن أن تساعد الجهات المعنية على فهم كيف يتم تكوين القيمة والمحافظة عليها. ويعتبر مجلس معايير محاسبة الاستدامة The Sustainability Accounting Standards Board (SASB) منظمة مستقلة غير هادفة للربح مقرها الولايات المتحدة وتعمل في مجال تطوير ونشر المعايير الخاصة بالصناعة

من أجل الإفصاح والمخاسبة عن مواضيع الاستدامة المادية، كما أن مبادرة التقارير العالمية The Global Reporting Initiative (GRI) باعتبارها منظمة غير ربحية توفر أيضا إطارا لقياس الأداء ورفع تقارير الاستدامة، ويعتبر عمل كل من SASB و GRI مكملا مع عمل IIRC لوضع إطار التقارير المتكاملة (Terence L & Kate N., 2010. Pp.33:37).

وقد أدى تسرب النفط في المياه عام ٢٠١٠ إلى تسليط الضوء على أوجه القصور في معايير الإفصاح المالي وممارسة الاستدامة، لذا طالبت المنظمات غير الحكومية للتفكير جديا في كيفية ضمان الإفصاح الفعال في التقارير المالية بما يضمن تحقيق متطلبات الاستدامة طبقا لمبادرة الإفصاح العالمية (GRI) التي تعمل على تطوير تقارير الاستدامة لتقييم الأداء التنظيمي. وطبقا لتلك المبادرة المشار إليها باسم G3 تم إلزام الشركات بسلامة وتطوير المجتمعات المحلية والمجتمعات التي تعمل بها من خلال منع الحوادث والضرر الذي قد يصيب البيئة، خاصة بعد كارثة مصفاة نفط مدينة تكساس ٢٠٠٥، فقد فرضت على الشركة غرامة مليون دولار عقوبة على انتهاك السلامة، مع إجراء تحقيق شامل ومراجعة النظم والعمليات (Ernst & Nelmar, 2010, pp.72:74).

سابعا: العلاقة بين معايير ضمان الجودة والتقارير المتكاملة

قدم Kevin نائب الأمين العام لمعايير ضمان الجودة والسلامة رؤية للربط بين معايير ISO للشركات والتقارير المتكاملة، حيث يرى Kevin أن معايير ضمان الجودة والسلامة والموثوقية والكفاءة في جميع أنحاء العالم ساعدت على تحسين الكفاءة الاقتصادية من خلال ضمان التوافق ودعم تطوير الأسواق لمختلف المنتجات، فضلا عن المنتجات التكميلية والحد من عدم التوازن في المعلومات بين المشتريين والمنتجين والمساعدة في خلق أسواق جديدة وخفض تكلفة الوصول إلى هذه الأسواق (Kevin M., 2010. pp.40:44).

وقد تم اعتماد نوعية من معايير ISO يطلق عليها المعايير الخاصة في ١ نوفمبر ٢٠١٠، حيث تم نشر الأيزو ISO 26000 – Guidance للأداء الاجتماعي بعد ٥ سنوات من الدراسة ومشاركة مكثفة من أصحاب المصلحة، وشمل الفريق العامل على المسؤولية الاجتماعية أكثر من ٤٥٠ من الخبراء المشاركين و ٢١٠ من المراقبين من ٩٩ دولة و ٤٢ شركة، ومذكرات تفاهم مع منظمة العمل الدولية، وكذلك الاتفاق العالمي للأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. ورغم ذلك لم تتم الإشارة إلى متطلبات تقديم التقارير في ISO 26000 ولم يوضح كيفية التقرير عن المعلومات المالية وغير المالية، وقد أوصى Kevin بمزيد من الدراسة بالتعاون مع اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (Kevin M., 2010. Pp.40:44).

ثامنا: العلاقة بين رأس المال الفكري والتقارير المتكاملة

تجمع التقارير المتكاملة بين رأس المال المادي ورأس المال الفكري ورأس المال الاجتماعي (Indra A., 2013, pp. 227-245). ويتكون رأس المال الفكري من رأس المال (البشري) Human Capital ويشمل كفاءات الموظفين والمهارات والمواقف ودوافع العاملين، والهيكلية Structural Capital ويضم كل الهياكل والعمليات التي يحتاجها العاملون من أجل الإنتاج والابتكار، والعلاقات Relational Capital الذي يلخص كل العلاقات مع المجموعات الخارجية مثل العملاء والموردين والجمهور). ويمكن المقارنة بين قائمة رأس المال الفكري والتقارير المتكاملة على النحو التالي (Kai et al, 2012):

جدول رقم (١) يوضح المقارنة بين قائمة رأس المال الفكري والتقارير المتكاملة

وجه المقارنة	قائمة رأس المال الفكري	التقارير المتكاملة
منظور رأس مال الموارد	التركيز على الموارد غير الملموسة.	اعتبار مفهوم رأس المال يشمل الموارد الملموسة وغير الملموسة.
نموذج الأعمال والمخرجات	وصف عناصر نموذج الأعمال الرئيسي المعتمد على مفهوم رأس المال الهيكلي من حيث الأداء الاقتصادي أو السمعة ولم يتم تحديد ذلك في التفاصيل.	الطرق التي تستخدمها الشركة لتكوين والحفاظ على القيمة، ولكن لا توجد مواصفات بشأن التدابير أو القيمة لمن؟.
المؤشرات	اقتراحات لمؤشرات قياس العوامل المؤثرة في تكوين رأس المال الفكري (البشري والهيكلية والعلاقات).	لا توجد مؤشرات
نموذج الإنتاج	نموذج الإجراء مفصل وقابل للتطوير وفقا لاحتياجات الموارد المتاحة للشركة.	غير محدد
التقرير	توصيات لهيكل ومحتوى للإفصاح الداخلي والخارجي، ولا توجد مبادئ محددة.	توجد مبادئ وعناصر تفصيلية لإعداد التقرير المتكامل.
حالات الشركات	في الغالب الشركات الصغيرة والمتوسطة وبعض الشركات الكبيرة أيضا. أكثر من ١٠٠٠ شركة على مستوى العالم تطبق هذا النموذج و٥٠ حالة من مختلف الدول الأوروبية للشركات الصغيرة والمتوسطة.	المرحلة التجريبية الحالية مع ٧٠ شركة كبيرة من أكثر من ٢٠ دولة وقطاعات مختلفة.
الدعم المادي	طرق كمية ونوعية (مثل تحليل الحساسية، إدارة المحافظ الاستثمارية).	لا يوجد

تاسعا: أهداف وأهمية التقارير المتكاملة

الهدف الأساسي من التقارير المتكاملة هو التقرير لأصحاب المصلحة بشأن الإستراتيجية والأداء وأنشطة الشركة بطريقة تمكن أصحاب المصلحة من تقييم قدرة الشركة على تكوين القيمة والحفاظ عليها، ويتضمن التقرير المتكامل ما يلي (Brad J. M., 2013, pp.1:17):

١- إن يعكس التقرير المتكامل ما يلي:

- أ- هيكل حوكمة الشركة التي يتم تطبيقها في تحديد ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية والمالية والاقتصادية التي تؤثر على الشركة.
- ب- إن يتم تضمين هذه القضايا في إستراتيجية الشركة.
- ج- وجود عملية منهجية تأخذ في الاعتبار الموارد المختلفة المتاحة للشركة، وتحديد مؤشرات الأداء والمخاطر وفي مراجعة وتقييم أدائها.
- د- تركيز مقاييس الأداء على التقييم الشامل دون التركيز على الأداء في الأجل القصير فقط.

٢- الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات من خلال توفير معلومات كافية عن موارد وأداء الشركة.

٣- توفير معلومات حول الموارد الحالية للشركة وأي قيود على استخدامها ومدى كفاءة وفعالية الفريق والحوكمة والهيكل التنظيمي للشركة.

تمثل الهدف الأول لإطار إعداد التقارير المتكاملة في دعم احتياجات المستثمرين من المعلومات على المدى الطويل من خلال إظهار الآثار الأوسع نطاقا وأطول أمدا نتيجة للقرارات التي تتخذها الإدارة (Justyna F., & Monika S., 2013, pp. 35-47). وتعترف اللجنة بأن مصطلح أصحاب المصلحة يستدعي أن يأخذ في الاعتبار أولئك الذين لا يمثلون المساهمين، بغرض توفير نظرة ثاقبة لجودة الإدارة والإشارة للمخاطر المستقبلية، ومساعدة المستثمرين على تقييم المخاطر على مستوى النظام (Adam M., 2010, pp.45:57). وتتضح أهمية التقارير المتكاملة مما يلي (Sanford L., 2010, pp.58:71):

- ١- تجاهل المحللون تقارير الاستدامة المنفصلة، وإعداد التقارير المتكاملة يضع هذه المعلومات أمام المحللين ويسلط الضوء على أهمية العناصر غير المالية.
- ٢- إعداد التقارير المتكاملة سيضمن استدامة الأداء المؤسسي لأخذه في الاعتبار المسؤولية الاجتماعية للشركات، والتقرير عن أداء الشركة الذي يعتبر أكثر أهمية للإدارة العليا حيث يوضح العلاقة بين أداء الشركة بغرض الاستدامة والقيمة طويلة الأجل للشركة.

٣- تحسين الأداء المالي للشركة وضمان تحسين هذا الأداء في الأجل الطويل.

عاشرا: دوافع وفوائد استخدام التقارير المتكاملة

تجمع التقارير المتكاملة بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة في تقرير واحد، وتوفر مقاييس إضافية لتوفير المعلومات الجوهرية اللازمة عن أداء ومخاطر الشركات بحيث تضمن ما يلي (Ernst L., & Nelmara A., 2010, pp.72:74):

١- المقاييس التي تضمن الإفصاح عن الأعطال والانتهاكات الرئيسية في الوقت المناسب:

أ- أوامر لإغلاق بعض المرافق لدواعي الصحة والسلامة.

ب- أوامر بسحب المنتجات على أساس المخاوف الصحية والسلامة.

ج- تعليق بعض المنتجات لفترة من الوقت على أساس المخاوف الصحية والسلامة.

د- المبالغ التراكمية للعقوبات المدفوعة.

٢- الإفصاح عن القضايا العلمية والتقنية التي تثبت احتمال المخاطر الكارثية للإنسان أو البيئة أو المجتمع.

٣- مراجعة التدابير المتخذة للحد من الآثار السلبية أو تعظيم فرص الأعمال، مثل تثقيب المستهلك والبحوث وتعديل المواد أو الاستبدال وتطوير منتجات أو خدمات جديدة والعمل الميداني والمراجعة من طرف ثالث والتأمين وتدريب الموظفين أو أي إجراءات أخرى.

٤- الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لضمان الاستدامة.

ويحقق استخدام التقارير المتكاملة فوائد داخلية تتعلق بقرارات تخصيص الموارد الداخلية وزيادة المشاركة مع المساهمين وأصحاب الفصلحة الآخرين وانخفاض المخاطر والسمعة الجيدة، وفوائد خارجية كتلبية الاحتياجات السائدة للمستثمرين الذين يرغبون في الحصول عن معلومات عن البيئة ومعلومات اجتماعية ومعلومات عن نموذج الحوكمة التي تطبقه الشركة، وإدارة المخاطر التنظيمية التي تتمثل في الإجراءات التي تتخذها الشركة للاستجابة إلى متطلبات أسواق الأوراق المالية والمتطلبات التشريعية الأخرى (Robert G. & Daniela S., 2011, pp.3-5) كما تحقق الفوائد التالية للشركات التي تقوم بإعداد التقارير المتكاملة (Brad J. M., 2013, pp.1:17):

١- التقارير المتكاملة وسيلة هامة لإدارة الشركة تكسبهم فهم عميق لإستراتيجية الشركة وكيف تؤثر وتتأثر بالقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والاقتصادية.

- ٢- تظهر إدارة الشركة أنها تترك تماما الأعمال والتحديات التي تواجهها، وأنها تعمل بشكل فعال في توجيه الشركة نحو مستقبل مستدام على المدى الطويل.
- ٣- يقدم التقرير نظرة شمولية طويلة الأجل عن الشركة ومفيدة لأصحاب المصلحة، حيث تمكنهم من إجراء تقييم لقدرة الشركة على تكوين القيمة والحفاظ عليها.
- ٤- شفافية التقارير التي تحتوي على كل القضايا الإيجابية والسلبية والتحديات، تؤدي إلى مزيد من الثقة في الشركة وتعزيز سمعتها بين أصحاب المصلحة.
- ٥- تعزيز إدارة المخاطر للشركة حيث يتم النظر للمخاطر من منظور متكامل.
- ٦- قدرة الإدارة على إثبات فعاليتها، وزيادة الشفافية، يؤدي إلى انخفاض تكاليف رأس المال.
- ٧- استقطاب الكفاءات المطلوبة لمعالجة تحديات القيود على استخدام بعض الموارد مما يحقق وفرا في التكاليف واكتشاف طرق لتحسين منتجاتها وخدماتها.
- ٨- الشركات التي تترك وتعالج التحديات الخارجية التي تواجهها من المحتمل أن تكون أكثر تنافسية في السوق وتتمتع بتعزيز قيمة العلامة التجارية وتحسين دعم العملاء.
- ١٠- مساعدة الشركات في استغلال الفرص التجارية الجديدة.
- ١١- يفضل الموظفون العمل في الشركات جيدة السمعة وفي المقابل تتمتع تلك الشركات بولاء الموظفين وانخفاض تكاليف العمالة.
- ١٢- تقدم التقارير المتكاملة وسيلة جيدة للاتصال الاستراتيجي مع أصحاب المصلحة.

حادي عشر: مزايا وتحديات إعداد التقارير المتكاملة

يحقق إعداد التقارير المتكاملة العديد من المزايا كما يواجه بالعديد من التحديات يمكن عرضها في الجدول التالي (Justyna F., & Monika S., 2013, pp. 39-42):

جدول رقم (٢) مزايا وتحديات إعداد التقارير المتكاملة

تحديات إعداد التقارير المتكاملة	مزايا إعداد التقارير المتكاملة
١- إدراج المسؤولية الاجتماعية في إستراتيجية الشركة الرئيسية.	١- تمكن أصحاب المصلحة من فهم الخطط الإستراتيجية التي تتبناها الشركات.
٢- انعكاس المسؤولية الاجتماعية على خطط الإدارة وتطلعاتها.	٢- توضح الأهداف والأداء المستقبلي للشركة.
٣- تكامل التفكير حول جميع أنشطة الشركة، وتغيير عقلية المديرين لإدراج المسؤولية الاجتماعية في إستراتيجية الشركة وإقناع الموظفين بذلك.	٣- توضح الصورة العامة للأداء المالي والمسؤولية الاجتماعية
٤- التوازن بين المعلومات المالية وغير المالية.	

والبيئية وحوكمة الشركات.

٤- رؤية واضحة ومتأسكة للنجاح وأوجه القصور والتحديات التي تواجه الشركات التي تسمح بفهم كيفية التعامل مع هذه القضايا وإدارتها.

٥- القدرة على تحليل سلسلة القيمة والفرص وأمية ذلك وانعكاس إستراتيجية الشركة للحفاظ على قيمة المساهمين.

٦- تعطي أساس للشركات لشرح كيفية الحفاظ على القيمة بطريقة أكثر فعالية لأسواق رأس المال.

٧- توفر معلومات جوهرية مفيدة لمختلف الفئات .

٨- ضمان المساءلة عن الإتفاق على الأنشطة في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات وآثارها.

٩- اتصال أكثر موثوقية كشرط اتخاذ القرارات الرئيسية التي تقدمها الشركة للمساهمين.

١٠- التقرير عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية مهمة لأصحاب المصلحة وللترويج للشركة.

٥- استخدام المقاييس المناسبة لقياس المعلومات الكمية.

٦- الاتصال المناسب بين عناصر التقرير الذي يؤدي إلى الربط الجيد والتسلسل المنطقي بين المعلومات المالية وغير المالية.

٧- تحديد جميع الاحتياجات من المعلومات المالية وغير المالية لجميع أصحاب المصلحة واختيار المؤشرات المناسبة لتقييم الأداء.

٨- تطبيق مبدأ الاستمرارية وقابلية المقارنة.

٩- العرض السليم للمعلومات النوعية، حيث تحتاج المعايير النوعية إلى النظر في قضايا من بينها السمعة والمصداقية، وأهميتها الإستراتيجية.

١٠- ينبغي أن تعكس التقارير المتكاملة التفاعل الهادف مع المساهمين.

١١- التحديد السليم لجميع مناطق الشركة وسلسلة القيمة والفرص والمخاطر.

١٢- تحديد شخص أو وحدة مسؤولة لإدراج المسؤولية الاجتماعية.

١٣- الحاجة إلى دعم من الحكومات والمجتمع وأصحاب المصلحة.

١٤- الجمع بين العناصر الداخلية والخارجية والتي تحتاج إلى:

• الحكم - الإشراف والموافقة على التقارير الإستراتيجية والهيكل والعمليات.

• العمليات - إنشاء العمليات والنظم والضوابط المناسبة على جميع المستويات في عملية إعداد التقارير المتكاملة بما فيها المراجعة .

• البيانات - ضمان مدى جودة البيانات الأساسية.

• استخدام الحكم - تقييم المخاطر والمادية.

القسم الرابع

الإطار الصادر عن لجنة إعداد التقارير المتكاملة الـ IIRC

أولاً: مقدمة

تعمل الشركات في ظل ظروف السوق والسياسات العامة الاقتصادية والاجتماعية والتشريعية التي وضعتها الحكومات التي لا تشجع على مكافأة التنمية المستدامة سواء على المستوى الكلي أو الجزئي في جميع أنحاء العالم وعلى مستوى جميع الدول المتقدم منها والنامي، الديمقراطي وغير الديمقراطي. حيث تم سن القوانين للشركات في الأوقات التي لم يكن لدى تلك الدول الفهم الكامل للاستدامة ومتطلباتها ولم يكن هناك تقدير حقيقي واقعي لرأس المال الاقتصادي والطبيعي والبشري، باستثناء القليل من الدول مثل جنوب أفريقيا التي شهدت إعادة صياغة قانون الشركات ليناسب المؤسسات في القرن الـ ٢١، مع الاعتراف بوجود العديد من المبادرات لإدخال التعديلات التي تتناول دور أصحاب المصلحة من غير المساهمين (Alan W., 2010, pp.22:24).

ولدى اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) رؤية بحلول عام ٢٠٢٠ لإعداد تقارير متكاملة إلزامية من قبل جميع الشركات المدرجة للمساهمة في التنمية المستدامة، وتطوير مقاييس الأداء على المستوى الكلي، بالإضافة إلى الدور الذي أسندته لنفسها على المستوى الجزئي لإعداد إطار التقارير المتكاملة، وتعزيز التعاون بين الحكومات والأوساط الأكاديمية والشركات الخاصة (Alan W., 2010, p. 2).

ثانياً: إنشاء المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC)

ظهرت العديد من المبادرات في السنوات الأخيرة من قبل المنظمات والأفراد استجابة للحاجة لإعداد التقارير المتكاملة. ففي عام ٢٠٠٩ عقد أمير ويلز اجتماعاً رفيع المستوى ضم مجموعة من المستثمرين وواضعي المعايير وممثلين عن إدارة الشركات والهيئات المحاسبية وممثلي الأمم المتحدة لإنشاء اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة للإشراف على إنشاء إطاراً لإعداد التقارير المتكاملة يلقي قبولا عالمياً، حيث تم الاتفاق على أن تعمل لجنة المحاسبة عن الاستدامة Accounting for Sustainability (A4S) ومبادرة الإفصاح العالمية جنباً إلى جنب مع منظمات أخرى لإنشاء هيئة دولية للإشراف على إنشاء إطار للتقارير المتكاملة، وقد تم الإعلان عن تشكيل لجنة إعداد التقارير المتكاملة الدولية رسمياً في أغسطس ٢٠١٠، وفي عامي ٢٠١٠ و ٢٠١١ عقدت اللجنة سلسلة من الاجتماعات في جميع أنحاء العالم مما أدى إلى تطوير التقارير المتكاملة، وفي نوفمبر ٢٠١١ تم تغيير الاسم ليصبح المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة The International Integrated Reporting

Council(IIRC) وفي عام ٢٠١٢ تم إنشاء أمانة دائمة IIRC لدعم عمل اللجنة, (Sunita, 2013, pp.1-17).

ثالثاً: مهام المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة

يعمل المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة على إصدار إطار إعداد التقارير المتكاملة يتضمن كل من المعلومات الاجتماعية والبيئية والحوكمة بشكل واضح وموجز وقابل للمقارنة، ويتمثل الدور الرئيسي للمجلس IIRC في (Robert et al, 2010, pp.2:9):

١- التوصل إلى توافق في الآراء بين الحكومات والسلطات ورجال الأعمال وهيئات المحاسبة وواضعي المعايير لأفضل طريقة للتعامل مع تحديات إعداد التقارير المتكاملة.

٢- تحديد المجالات ذات الأولوية.

٣- تطوير إطار إعداد التقارير المتكاملة محدد النطاق والمكونات الرئيسية لهذا الإطار.

٤- النظر في ما إذا كان ينبغي تقديم التقارير المتكاملة الطوعي أو الإلزامي.

٥- تشجيع اعتماد التقارير المتكاملة من قبل الجهات ذات الصلة ومعدي التقارير المالية. وفي أكتوبر ٢٠١١ أطلقت الـ IIRC ورقة للمناقشة بعنوان نحو التقارير المتكاملة للتوصل لأساس منطقي لإعداد التقارير المتكاملة ومقترحات لوضع إطار إعداد التقارير المتكاملة في القرن ٢١. وعرضت مقترحات أولية لوضع الإطار وحددت الخطوات المقبلة المحتملة لإنشائها واعتمادها وانتهت فترة التعليق في ١٤ ديسمبر ٢٠١١، وتم تلقي ٢١٤ رد من مجموعة واسعة من مجموعات أصحاب المصلحة على مستوى العالم. وقد تم التركيز على ما يلي:

١- المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها تعريف التقارير المتكاملة.

٢- الجمهور المستهدف لإعداد التقارير المتكاملة.

٣- القيمة التي ينبغي النظر إليها.

٤- توقيت إصدار هذا الإطار.

وفي ٢٦ سبتمبر ٢٠١٢ عقد المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) مؤتمراً دولياً كبيراً ونشر الكتاب السنوي (الكتاب السنوي للبرنامج التجريبي ٢٠١٢) عن التقارير المتكاملة بغرض:

١- التفاعل مع ردود الفعل الواردة عن الإطار لتطويره والتطبيق العملي.

٢- العمل على تطبيق التقارير المتكاملة.

رابعاً: أهداف إطار إعداد التقارير المتكاملة

يهدف إطار إعداد التقارير المتكاملة لتحقيق ما يلي (IR, April 2013) :

- ١- دعم الاحتياجات من المعلومات للمستثمرين على المدى الطويل، من خلال إظهار الآثار طويلة الأجل من أجل اتخاذ مختلف القرارات.
- ٢- توضيح الترابط بين المتطلبات البيئية والاجتماعية والعوامل المادية في اتخاذ القرارات التي تؤثر على الأداء طويل الأجل، وتوضيح العلاقة بين الاستدامة والقيمة الاقتصادية.
- ٣- توفير الإطار اللازم للاعتبارات البيئية والاجتماعية التي ينبغي أخذها في الاعتبار بشكل منهجي عند إعداد تلك التقارير.
- ٤- إعادة مقاييس توازن الأداء للتركيز على الأداء المالي طويل الأجل بدلا من التركيز على الأداء المالي قصير الأجل.
- ٥- إعداد تقارير يومية للمعلومات التي تستخدمها الإدارة لتسيير الأعمال.

خامساً: جهود المجلس الدولي لإعداد إطار التقارير المتكاملة (IIRC)

في نوفمبر ٢٠١١ عقدت مجموعة الـ٢٠ اجتماع نتج عنه تشكيل ثلاث فرق عمل لوضع مقترحات لإطار إعداد التقارير المتكاملة. وقد ترأس الـIIRC مايكل بيت (السكرتير الخاص لصاحب السمو الملكي الأمير ويلز) وتضم مجموعة العمل ٢٥ عضوا برئاسة كل من بول درويمان (رئيس المجلس التنفيذي للحاسبة المستدامة واتحاد المحاسبين الأوروبي Federation of European Accountants (FEE) وإيان بول (الرئيس التنفيذي للاتحاد الدولي للمحاسبين). وقد وضع اتحاد المحاسبين الأوروبي فريق عمل بناء على خبرته في إعداد التقارير المالية وحوكمة الشركات والاستدامة (Federation of European Accountants, 2011): واستجابة لإعداد التقارير المتكاملة أصدر الـ (FEE) ورقة تتضمن المعلومات المطلوبة بشأن تأثير استخدام الموارد والانبعاث على الاستدامة من خلال ممارسة الأنشطة التجارية والصناعية مما يتطلب الأخذ بعين الاعتبار القضايا البيئية والاجتماعية في التخطيط الاستراتيجي للشركة (Integrated Financial and Sustainability Reporting in the United States, April, 2013).

وفي ديسمبر ٢٠١١ انتهت فترة التعليق على المقترح المقدم من IIRC وقد وردت ردود من مجموعة كبيرة من أصحاب المصلحة، وقد تم تحليل الردود الواردة للجنة وحددت التوصيات والموضوعات الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند إصدار الإطار، ويمكن تناول أهم الاقتراحات والتوصيات والمناقشات حول المقترح فيما يلي (Helena, et al, 2010) :

١- التفكير المتكامل مقابل التقارير المتكاملة، حيث ينبغي أن يتم توسيع مفهوم التكامل ليشتمل التفكير المتكامل كجزء من التنظيم.

٢- نموذج النشاط وتكوين القيمة، فالقيمة قد تكون للشركة أو للمستثمرين أو لأصحاب المصلحة الآخرين أو للمجتمع ككل.

٣- تعدد مفهوم رأس المال، فمن أهم العقبات لتطبيق ذلك المفهوم هو عدم وجود صلة بين نموذج الأعمال التجارية ونموذج رأس المال والنماذج الإدارية الأخرى، علاوة على ذلك صعوبة قياس بعض أنواع رأس المال الواردة في الإطار (Allen, 2010, pp.29:32).

٤- المبادئ التوجيهية وعناصر التقرير المتكامل، يوجد تشابه بين مبدأ التركيز على الإستراتيجية والتوجه المستقبلي ويمكن الجمع بينهم، هذا إلى جانب إغفال مبدأ المسائلة ومبدأ القابلية للمقارنة ومبدأ الاكتمال ومبدأ القياس والنطاق والحدود والتوقيت المناسب.

٥- الأولوية وأصحاب المصلحة المستهدفين، فالتركيز على احتياجات المستثمرين لا يتعارض مع بقية الأطراف وأصحاب المصلحة الآخرين.

٦- إمكانية التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة والقطاع العام والمنظمات غير الربحية، يمكن تطبيق التقارير المتكاملة على المشروعات الصغيرة والمتوسطة، ومؤسسات القطاع العام والوحدات غير الهادفة للربح، وليس شرطاً أن يطبق بالضرورة على قدم المساواة لجميع الأحجام والأنواع من الشركات أو المؤسسات، حيث يراعى حجم وطبيعة المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة، وطبقاً لمستوى الموارد المتاحة.

وقد ذكر الرئيس التنفيذي للـ IIRC، بول دروكمان. أن العمل بالتقارير المتكاملة سيبدأ في أوائل عام ٢٠١٤ بشكل طوعي من قبل الشركات.

سادساً: عناصر التقارير المتكاملة

حتى يمكن إعداد تقارير متكاملة تدمج بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة، فإن التقارير المتكاملة يجب أن تشمل على خمس عناصر من رأس المال Intellectual , natural, financial, organizational and social capital تم اختصارها بـ "INFOS" تعبر عن كل من رأس المال الفكري والطبيعي والمالي والتنظيمي والاجتماعي (Robert G. &Michael P, 2010, pp.12-16).

١- رأس المال الفكري، يتمثل في العناصر غير الملموسة مثل القدرة على الابتكار وبراءات الاختراع والبرمجيات ونظم إدارة الأصول والعلاقات مع الموردين والشركاء في المشاريع المشتركة، كما يشمل التقرير عن هيكل الحوكمة فيما يتعلق بقدرتها على رصد أهداف أداء الاستدامة، والإنفاق على الاستدامة المتعلق بالبحث والتطوير وبناء القدرات لتحقيق الأهداف المستدامة على مستوى الشركة.

٢- رأس المال الطبيعي، يتمثل في السلع والخدمات التي توفرها البيئة الطبيعية مثل التنوع البيولوجي، والهواء الصحي، والمياه النظيفة، والغابات ومصائد الأسماك والأراضي الصالحة للزراعة، وإستراتيجية تغير المناخ، وانبعاث الكربون معبرا عنها بالأرقام المطلقة والنسبية أو الالتزامات العالمية، وسياسة حماية التنوع البيولوجي، وتطبيق تحليل دورة حياة المنتج والتصميم والإشراف على السياسة الإنتاجية.

٣- رأس المال المادي، يتمثل في الأموال سواء المملوكة أو المقترضة من قبل الشركة، والتي تكون متاحة للاستخدامات الإنتاجية، ويشمل التقرير تفسير وفهم العلاقة بين المخاطر والالتزامات المرتبطة بالأنظمة الحالية أو المستقبلية، والحوكمة، والمخاطر المرتبطة بتطبيق تكنولوجيات جديدة أو غير مثبتة، والآثار المالية المرتبطة بالإجراءات القانونية العالقة أو التي اتخذت مؤخرا ضد الشركة.

٤- رأس المال التنظيمي، يتمثل في الأنظمة والإجراءات والبروتوكولات والمدونات التي تمكن من العمل الذي يتعين إنجازه على مستويات أعلى من الإنتاجية بشكل مستمر، ويشمل التقرير على طبيعة وأداء النظم الصحية والسلامة المهنية واعتماد العمليات المقبولة عموما والمتعلقة بالاستدامة وآليات الرصد لتتبع الامتثال للقوانين والقواعد والوصول إلى فعالية عمليات المراجعة والامتثال للمتطلبات الاجتماعية.

٥- رأس المال الاجتماعي، ويتمثل في التعاون بين الأفراد في المجتمع بالشكل الذي يعزز الفرد والرفاهية الاجتماعية، ويشمل التقرير آليات لإشراك أصحاب المصلحة وأساليب تقييم فعاليتها والالتزام بسياسات حقوق الإنسان وحماية خصوصية الموظفين والعملاء.

سابعاً: إطار إعداد التقارير المتكاملة الصادر عن الـ IFAC

أصدر الاتحاد الدولي للحاسبين ورقة استشارية عام ٢٠١٠ حددت ثمانية عوامل رئيسية يجب أخذها في الحسبان عند إعداد التقارير هي:

١- التركيز على العملاء وأصحاب المصلحة. ٢- القيادة والإستراتيجية الفعالة.

- ٣- الحوكمة والفرص والمخاطر.
٤- الابتكار والقدرة على التكيف.
٥- الإدارة المالية.
٦- الاهتمام بالعاملين وإدارة المواهب.
٧- تنفيذ الإستراتيجية.
٨- التواصل الفعال والشفافية.

وفي نفس السياق أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي نشرة عام ٢٠١٠ وفرت إطاراً لعرض تعليق الإدارة على طبيعة الأعمال والأهداف والاستراتيجيات والموارد والمخاطر والعلاقات والنتائج والآفاق ومقاييس الأداء والمؤشرات. وفي أعقاب هذه المنشورات المذكورة أعلاه أصدر الـ IFAC إطار الاستدامة عام ٢٠١١ وتشمل مجالات مثل، الرؤية والقيادة وإشراك أصحاب المصلحة وتحديد الأهداف وإدارة المخاطر. وفي عام ٢٠١١ وجهت اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة دعوة لقادة الشركات والاستثمار والمحاسبة والأوراق المالية والجهات التنظيمية والأكاديمية ومختلف القطاعات لوضع إطار لإعداد التقرير المتكامل الجديد. وتستند المكونات الرئيسية المبينة في الإطار على مبادئ تركز على إستراتيجية الشركة، وترابط المعلومات، وأن تكون المعلومات المقدمة موجهة نحو المستقبل وتحقق تطلعات أصحاب المصلحة، وأن تكون موجزة ويمكن الاعتماد عليها مع مراعاة الأهمية النسبية (Gareth O., 2013, pp.340:356).

١- عناصر الإطار:

أ- تعريف التقرير المتكامل

التقرير المتكامل طريقة اتصال موجزة حول إستراتيجية الشركة والحوكمة والأداء والآفاق في ضوء بيئتها الخارجية مما يؤدي إلى تكوين القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل، وينبغي إعداد التقرير المتكامل وفقاً لهذا الإطار.

ب- الهدف من الإطار

الغرض من هذا الإطار يتمثل في توجيه المبادئ التي تحكم المحتوى الكلي للتقرير المتكامل وشرح المفاهيم الأساسية التي تدعمه. ويطبق هذا الإطار على الشركات التي تسعى للربح ويمكن تطبيقه على مؤسسات القطاع العام والمنظمات التي لا تهدف للربح. ويحدد هذا الإطار المعلومات التي يجب أن يتضمنها التقرير المتكامل لاستخدامها في تقييم قدرة المؤسسة على تكوين القيمة.

ج- الغرض ومستخدمي التقرير المتكامل

الغرض الأساسي من التقرير المتكامل يتمثل في شرح وتوضيح كيف يمكن للشركة تكوين القيمة بمرور الوقت، وبالتالي يحتوي على المعلومات ذات الصلة سواء المعلومات المالية أو

غير المالية لتقديمها لجميع أصحاب المصلحة بما في ذلك الموظفين والعملاء الموردين والشركاء التجاريين والمجتمعات المحلية والمشرعين والمنظمين وصانعي السياسات.

د- المدخل القائم على أساس المبادئ

يعتمد هذا الإطار على المدخل القائم على أساس المبادئ، يقصد إحداث التوازن المناسب بين المرونة والخصائص التي تعترف بتباين واسع في الظروف الفردية المختلفة للشركات وتمكن من المقارنة بين الشركات لتلبية الاحتياجات من المعلومات ذات الصلة. ولا يحدد هذا الإطار مؤشرات الأداء الرئيسية وطرق القياس أو الإفصاح عن الأمور الفردية، فأعداد وعرض التقرير المتكامل يعتمد على ممارسة الحوكمة داخل الشركة طبقا لظروفها لتحديد ما هي الأمور المادية؟ وكيف يتم الإفصاح عنها؟ بما في ذلك تطبيق طرق القياس والإفصاح المناسبة.

هـ- المعلومات الكمية والنوعية

تعتبر المؤشرات الكمية مثل مؤشرات الأداء الرئيسية والمقاييس النقدية مفيدة في معرفة قدرة الشركة على تكوين القيمة من خلال الجمع بين المعلومات الكمية والنوعية.

و- شكل التقرير وعلاقته مع المعلومات الأخرى

يتم إعداد التقرير المتكامل بشكل يحدد كيفية الاتصال مع أصحاب المصلحة، فالتقرير المتكامل يخصص المعلومات المالية وغير المالية التي توضح كيفية تكوين والحفاظ على القيمة عبر الزمن، ويمكن إعداد التقرير المتكامل استجابة إلى متطلبات تنظيمية أو قانونية، فإذا تضمن التقرير المعلومات المطلوبة وفقا لهذا الإطار أو معلومات أكثر اعتبر تقريراً متكاملًا.

ز- تطبيق الإطار

طالما تضمن التقرير المعلومات اللازمة وفقا لهذا الإطار وتم تطبيق جميع الشروط اللازمة لإعداده اعتبر تقريراً متكاملًا إلا إذا:

- لم تتوفر معلومات موثوقة أو كانت المعلومات محظورة قانونيا ولا يمكن الإفصاح عنها.
- الإفصاح عن معلومات جوهرية والتي من شأنها تسبب ضررا تنافسيا كبيرا.
- في حالة عدم موثوقية المعلومات أو كانت معلومات محظورة قانونيا فيجب:
 - الإشارة إلى طبيعة المعلومات التي لم يتم الإفصاح عنها.
 - شرح السبب في عدم الإفصاح عن تلك المعلومات.
 - في حالة عدم توافر البيانات يجب تحديد الخطوات التي يجري اتخاذها للحصول على المعلومات والوقت المتوقع لذلك.

ح- استخدام الإطار بشكل مستمر

على الشركة الإفصاح عن مسؤوليتها عن إعداد التقرير المتكامل في إطار نموذج الحوكمة التي تلتزم به، على أن يتضمن المعارف التي تستند إليها الشركة في إعداد التقرير المتكامل والرأي حول التقرير المتكامل الذي تم إعداده وما إذا كان معد في ضوء هذا الإطار.

٢- المبادئ الأساسية.

ورد في الإطار مجموعة من المبادئ الأساسية التي يمكن الاسترشاد بها عند إعداد التقرير المتكامل، وتمثل تلك المبادئ فيما يلي:

أ- التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي. ب- ترابط المعلومات.

ج- العلاقات مع أصحاب المصلحة. د- الأهمية النسبية.

هـ- الإيجاز. و- الاكتمال والموثوقية. ز- الاتساق وقابلية المقارنة.

ح- التغيير السلوكي وهو المبدأ الشامل لإطار إعداد التقارير المتكاملة.

٣- تكوين القيمة للشركة ولأصحاب المصلحة

يتم تكوين القيمة بواسطة الشركة عبر الزمن باستخدام الموارد المتوافرة ومن خلال أنشطة الشركة وتأثر تلك القيمة على الشركة وأصحاب المصلحة. ويهتم مقدمو رأس المال بتلك القيمة المحققة لهم ولغيرهم، وذلك باعتبار أن تكوين القيمة يعطي مؤشرا لمدى قدرة الشركة في الاستمرار وتحقيق أهدافها، مع ملاحظة أن التأثير على القيمة قد يكون إيجابيا أو سلبيا حسب استغلال الشركة للموارد المتاحة وعلاقتها مع مختلف أطراف أصحاب المصلحة من مقدمي رأس المال والمجتمع والبيئة الخارجية وغيرهم. وتتضمن البيئة الخارجية الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والتغيرات التكنولوجية والتحديات البيئية، وتمارس الشركة أنشطتها في ظل هذه الظروف، وعليها أن تعلن عن رؤيتها ورسالتها بطريقة واضحة ومفهومة وقابلة للتحقق في ظل نموذج الحوكمة التي تلتزم به ومن خلال أنشطتها التي يجب أن تتضمن التخطيط الجيد لتصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات ومن خلال التوظيف الجيد لما تملكه من موارد ومعارف وخبرات.

ثامنا: الانتقادات الموجهة لإطار إعداد التقارير المتكاملة

ووفقا لإطار إعداد التقارير المتكاملة فإن التقرير المتكامل يجب أن يجيب على الأسئلة التالية:

١- نظرة عامة على البيئة التنظيمية والخارجية، ماذا تفعل الشركة والظروف التي تعمل بها؟

٢- الحوكمة، كيف يدعم الهيكل الإداري للشركة عمليات تكوين القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل؟

- ٣- الفرص والمخاطر، ما هي الفرص والمخاطر التي تؤثر على قدرة الشركة عند تكوين القيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل وكيفية تنظيم التعامل معهم؟
- ٤- إستراتيجية الشركة وتخصيص الموارد، ما هي أهداف الشركة الإستراتيجية وكيف تحققها؟
- ٥- نموذج الأعمال، ما هو نموذج عمل الشركة ومدى مرونته؟
- ٦- الأداء، إلى أي مدى حققت الشركة أهدافها الإستراتيجية وما هي الآثار على رأس المال؟
- ٧- توقعات المستقبل، ما هي التحديات المحتملة التي تواجه الشركة لتحقيق إستراتيجيتها وما هي الآثار المحتملة لنموذج أعمالها والمستقبل على الأداء؟
- ومن خلال ما تم عرضه بالقسم الرابع يمكن توجيه الانتقادات التالية لإطار التقارير المتكاملة:

- ١- عدم أخذ مختلف وجهات نظر القطاعات المستفيدة قبل إصدار الإطار.
- ٢- عدم توافر الإرشادات اللازمة للتطبيق.
- ٣- قد ترى الإدارة أن بعض المعلومات غير المالية الواجب إظهارها في التقارير المتكاملة تضر بوضع الشركة التنافسي، واعتبار بعض المعلومات سرية.
- ٤- تعدد أنواع رأس المال مع عدم توافر مؤشرات لقياس كل نوع في الإطار الصادر.
- ٥- لا يوفر الإطار أي دليل للمعلومات التفصيلية التي يجب تضمينها في التقرير المتكامل.
- ٦- عمومية مبادئ إعداد التقارير المتكاملة وعدم شمولها وعدم وضوحها.
- ٧- يتضمن التقرير عناصر مادية كبيرة ومجزأة في مجموعات متنوعة مالية وغير مالية مما يؤدي إلى صعوبة الربط بين السبب والنتيجة للعلاقات بين المؤشرات البيئية والاجتماعية والحوكمة والأداء المالي (Stevenson, N., 2011, 03, p. 11).
- ٨- عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية وغير المالية للشركة.
- ٩- عدم قابلية تقارير الشركات الفردية للمقارنة.

القسم الخامس

مقترحات إعداد التقارير المتكاملة وآليات التغيير الداخلي في الشركات

أولاً: مقدمة

تتضمن التقارير المتكاملة معلومات عن إستراتيجية الشركة في الإدارة والأداء والآفاق بالطريقة التي تعكس الأداء التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه، كما تعكس البعد الاقتصادي والبعد المالي والبعد البيئي والبعد الاجتماعي. (Stevenson, N., 2011, 03, p. 11).

وفي هذا القسم يقدم الباحث مقترحات إعداد التقارير المتكاملة في الشركات المساهمة المصرية.

ثانياً: عناصر التقرير المتكامل

يتكون التقرير المتكامل من العناصر التالية: التقرير السنوي، والمعلومات المالية، ومعلومات الاستدامة، ومعلومات كافية لتسجيل كيف تأثر الشركة على المجالات الاقتصادية والاجتماعية بشكل إيجابي أو سلبي، ومعلومات تطلعيه مثل تصرفات مجلس الإدارة لتعزيز الجوانب الإيجابية والتخلص من الجوانب السلبية.

ثالثاً: مبادئ إعداد التقرير المتكامل

لكي يتم إعداد تقرير متكامل منظم بشكل جيد يجب أن يركز على المبادئ التالية (Jonathon H. & Louise G., 2014)

- ١- التركيز على الإستراتيجية. ٢- معلومات الاتصال. ٣- التوجه المستقبلي.
 - ٤- شمولية الاستجابة لأصحاب المصلحة. ٥- الإيجاز والموثوقية والأهمية النسبية.
- ويرى الباحث أن إعداد التقرير المتكامل يعتمد على مجموعة من المبادئ يجب أخذها في الاعتبار تتعلق بحدود التقرير والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الطريقة التي يتم بها تقديم المعلومات، وعند النظر في هذه الجوانب ينبغي أن تؤخذ إستراتيجية الشركة والمخاطر في الاعتبار بالإضافة إلى المصالح المشروعة وتوقعات أصحاب المصلحة، مع مراعاة عدم الإفصاح عن أي معلومات تضر بمصالح الشركة خاصة في ظل الوضع التنافسي للكثير من الشركات.

١- مبادئ تتعلق بنطاق التقرير والحدود

يتعلق هذا المبدأ بالإفصاح الكامل عن نطاق وحدود التقرير المتكامل وتحديد الجهات الممثلة في التقرير، مع وصف منهج إعداد التقرير، وطبيعة نفوذ الشركة أو السيطرة على شركة أو كيان آخر ومدى الكيان وقدرته على التأثير على تكوين والحفاظ على القيمة.

٢- مبادئ تتعلق بمحتوى التقرير

لضمان أن يقدم التقرير المتكامل صورة متوازنة ومعقولة للشركة ولأنشطتها يجب أن تكون المعلومات دقيقة مما يتطلب درجة عالية من المهارة والاهتمام، وأن تكون المعلومات مفيدة وممثلة بأمانة، وينبغي الأخذ في الاعتبار العوامل التي قد تؤثر على تقييم أو صنع القرار من قبل أصحاب المصلحة والشركة على حد سواء، مع عدم تضمين المعلومات التي لا تؤثر في اتخاذ القرار (الأهمية النسبية). ويمكن توضيح تلك المبادئ على النحو التالي:

١/٢- الملائمة

الملائمة تعني توفير المعلومات التي تمكن أصحاب المصلحة من تقييم أداء الشركة وإجراء تقييمات حول قدرتها على تكوين والحفاظ على القيمة في الأجل القصير والمتوسط والطويل، وأخذ الآثار الإيجابية والسلبية المرتبطة بالنظم الاجتماعية والبيئية والمالية والاقتصادية، كما يجب إدراج المعلومات القادرة على إحداث فرق في التقييمات وتؤثر على قرارات أصحاب المصلحة وذات الصلة، حتى لو كان بعض المستخدمين لا يستفيد منها أو على علم بها من مصادر أخرى.

٢/٢- الأهمية النسبية

تعني الأهمية النسبية إدراج العنصر إذا كان مهم ويمكن أن يؤثر بشكل جوهري على التقييمات والقرارات لإدارة الشركة أو على قرارات أصحاب المصلحة، فالأهمية النسبية تعتبر مقياس أو وسيلة يمكن على أساسها تقييم المعلومات. وباعتبار التقرير المتكامل صورة توضح إستراتيجية الشركة بشكل عام فإن مبدأ الأهمية النسبية يعتبر من المبادئ الهامة مما يتطلب تفصيل مستويات الأهمية النسبية، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

أ- للحصول على معلومات مالية يتم استخدام مبدأ الأهمية النسبية بمعنى حجم السهو أو الخطأ في البيانات المحاسبية التي يمكن أن تضلل المستخدمين وعادة ما تقاس من الناحية النقدية، والحكم على الأهمية النسبية يتم وفقاً لطبيعة هذا البند.

ب- طبقاً لمفهوم الاستدامة فإن الأهمية النسبية هي مقياس أكثر صعوبة ويتطلب قدراً كبيراً من الحكم الشخصي، وبالتالي يتم التركيز على الآثار المالية والبيئية والاقتصادية والاجتماعية للشركة أو التأثير على قرارات أصحاب المصلحة.

ويتطلب مبدأ الأهمية النسبية النظر في ثلاثة مستويات، هل تم الإفصاح عن جميع المعلومات بطريقة صحيحة؟ وهل تم الإفصاح عن المعلومات الصحيحة بدقة؟ وما هو مستوى الخطأ أو الإغفال عن بعض البيانات التي من شأنها التأثير على تقييمات وقرارات الجهات المعنية والشركة؟ وهل تلك المعلومات تلبى المصالح المشروعة وتوقعات أصحاب المصلحة؟

٣/٢- التمثيل الصادق

إن المعلومات التي يتضمنها التقرير المتكامل يجب أن تكون ذات صلة ويجب أن تمثل بصدق الوضع والظروف مع ضمان عرض المعلومات الكاملة والمحايدة والخالية من الأخطاء.

٤/٢- أن تكون المعلومات كاملة

بمعنى أن جميع المعلومات التي يمكن أن تؤثر على تقييم أو قرارات أصحاب المصلحة يجب أن يتم تضمينها في التقرير، وينطبق هذا على كل من العناصر الإيجابية والسلبية.

٥/٢- أن تكون المعلومات محايدة

تعني المعلومات المحايدة عدم وجود تحيز في اختيار أو في عرض المعلومات، فمحتوى التقرير ينبغي أن يتم توفيره بصورة غير متحيزة.

٦/٢- الخلو من الأخطاء

بمعنى عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف المعلومات، وأنه قد تم اختيار الطريقة المستخدمة لإنتاج المعلومات المفصح عنها وتطبيقها دون خطأ، وهذا لا يعني أن المعلومات سوف تكون دقيقة تماما من جميع النواحي، فمن المعلوم أن كثيرا من المعلومات المالية تعتمد على التقدير، ولذلك يجب الإفصاح عن عمليات التقدير وحدودها بطريقة واضحة.

٣- مبادئ تتعلق بنوعية المعلومات المقدمة

المبادئ التالية تتعلق بنوعية المعلومات المقدمة وتمثل في نفس الوقت دليل على ضمان جودة المعلومات المفصح عنها:

١/٣- الاتساق والمقارنة

أ- المعلومات الأكثر فائدة هي المعلومات التي يمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة مع شركات أخرى وبمعلومات مماثلة لنفس الشركة لفترات زمنية مختلفة، لذلك إذا تم تغيير السياسات المتبعة في إعداد التقارير ينبغي للشركة أن توضح أسباب التغيير وتأثيره.

ب- تعتبر المقارنة ضرورية لتقييم الأداء، من خلال إجراء المقارنة للمعلومات المالية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية والأهداف الإستراتيجية بأداء الشركة في الماضي أو غيرها من الشركات.

ج- لقياس الأداء الفعلي والدقيق للشركة يجب المقارنة مع الشركات التي تعمل بنفس القطاع.

٢/٣- التحقق

أ- تعني خاصية التحقق أن تتوافق الآراء المستقلة حول المعلومات المفصح عنها.

ب- ليس من الممكن التحقق من كل التفسيرات والمعلومات، ولكن يجب مساعدة المستخدمين على اتخاذ مختلف القرارات، والإفصاح عن أساليب جمع المعلومات، مع ملاحظة أن

المعلومات المفرطة في التفاؤل يمكن أن تكون مضللة وتؤثر على التقييمات والقرارات الصادرة عن الجهات المعنية وتؤثر على سمعة الشركة.

٣/٣- التوقيت

أ- توفير المعلومات في الوقت المناسب حتى لا تفقد قدرتها في التأثير على قرارات المستخدمين.

ب- الإفصاح عن المعلومات بشكل منتظم لأصحاب المصلحة لمساعدتهم على اتخاذ قرارات مفيدة، مع مراعاة خاصية التوقيت المناسب، وأن توقيت الإفصاح لا يتوقف على توقيت إعداد التقرير طالما أن تلك المعلومات سوف تؤثر على قرارات المستخدمين وطالما أن انتظار توقيت إعداد التقرير سيفقد تلك المعلومات أهميتها.

٣/٤- الفهم أو الوضوح

تقديم معلومات بطريقة مفهومة وواضحة وصالحة للاستعمال من قبل أصحاب المصلحة.

رابعاً: محتوى التقرير المتكامل

يقترح أن يتضمن التقرير المتكامل المعلومات التالية:

١- البيانات المالية الموجزة (مثل المركز المالي والدخل الشامل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية)، وأن تكون متطابقة مع المعلومات الواردة في البيانات المالية السنوية التي تمت مراجعتها، وأن لا يتم تغيير السياسات المحاسبية لعرض المعلومات الواردة في التقرير المتكامل (Justyna F., & Monika S., 2013, pp. 35-47).

٢- شرح العوامل التي تؤثر على التغير في الأرباح (مثل التغيرات في حجم المدخلات والمخرجات وسعر البيع وتكاليف المدخلات وأسعار الصرف).

٣- تحديد البنود غير العادية وغير التشغيلية التي تم إدراجها في النتائج.

٤- المعلومات القطاعية.

٥- الاستثمار المالي المستقبلي (مثل النفقات الرأسمالية وتكاليف البحث والتطوير والاستحواذ).

٦- العوامل التي تؤثر على التدفقات المستقبلية مثل الالتزامات الرأسمالية والحالات الطارئة.

٧- القيمة المضافة نتيجة ممارسة الشركة لأنشطتها (مثل استحقاقات الموظفين والضرائب والأموال المعاد استثمارها) وتوزيع الثروة بين أصحاب المصلحة.

خامسا: أقسام التقرير المتكامل المقترح

لتحقيق الأهداف المعلنة للتقارير المتكاملة يمكن اقتراح الأقسام التالية:

القسم الأول: وصف لنطاق وحدود التقرير المتكامل، ويتضمن: (الفترة التي يغطيها التقرير، وحدود التقرير والنطاق الجغرافي والوحدات الواردة في التقرير وطبيعة المعلومات المقدمة لكل وحدة، والقيود المحددة على نطاق التقرير، ومبادئ التطبيق أو المعايير المحاسبية التي يعتمد عليها عند إعداد التقرير، والسياسات والممارسات المتعلقة بمقدمي خدمات التوكيد وطبيعة العلاقة معهم، والتغييرات والتعديلات الهامة في التقارير السابقة).

القسم الثاني: لمحة موجزة عن الشركة وأشطتها ونظرة عامة على الهيكل الإداري لها ونموذج الأعمال ووصف الطريقة التي من خلالها يمكن تكوين القيمة، ويتضمن: (نظرة عامة عن التنظيم، ونموذج أعمال الشركة، والهيكل الإداري).

القسم الثالث: وصف المخاطر والفرص الحالية والمتوقعة للشركة في ظل الموارد المتاحة، وتقييم الآثار الاجتماعية والاقتصادية والبيئية المؤثرة على أداء الشركة، ومراجعة علاقاتها مع أصحاب المصلحة، ويتضمن: (وصف موجز للقضايا ذات الصلة بأنشطة الشركة والمنتجات أو الخدمات والأسواق، وبيان موجز لتأثير القرارات الإيجابية والسلبية على أنشطة الشركة، والعلاقات مع أصحاب المصلحة، وتحديد المخاطر والفرص الرئيسية).

القسم الرابع: وصف الأهداف الإستراتيجية للشركة وكيفية التفاعل مع الفرص والمخاطر بما في ذلك قضايا الاستدامة، وقائمة مختصرة عن مؤشرات الأداء الرئيسية والتي من شأنها أن تقيم الأداء مقابل الأهداف الإستراتيجية ومتطلبات الكفاءة، وأن تغطي الأهداف الفترات القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، وتتضمن: (هدف الشركة وكيفية تحقيقه، وقائمة بمؤشرات الأداء الرئيسية ذات الأولوية، وتحليل الاتجاهات، وإدارة البيانات، والعلاقات مع أصحاب المصلحة، وإدارة المخاطر).

القسم الخامس: وصف لأداء الشركة من حيث الأهداف الإستراتيجية والآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والمالية ومؤشرات الأداء الرئيسية، ويتضمن: (كيفية تغطية فترة التقرير، ولمحة مختصرة عن الأنشطة المنفذة في مجال الأهداف الإستراتيجية ومراجعة نتائج هذه الأنشطة، والمخرجات متضمنة نواحي النجاح والإخفاق).

القسم السادس: قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهداف الأداء المستقبلي يطلع عليها وتتوافق مع تطلعات أصحاب المصلحة وتراعي الجوانب الاجتماعية، وتتضمن: (قائمة متوقعة بالأنشطة والأهداف والأداء، والأهداف المحددة والمتسقة طبقا لمؤشرات الأداء الرئيسية).

القسم السابع: نظرة عامة حول أجور كبار الموظفين وأجور التنفيذيين والعوامل التي يمكن أن تؤثر على مكافئتهم في المستقبل.

القسم الثامن: ملخص تحليلي وتعليق موجز يعكس فهم الفريق التنفيذي بالشركة لطبيعة الأداء الحالي والمتوقع في ضوء الأهداف الإستراتيجية، وكيفية تحسين كفاءة استخدام الموارد وزيادة النواحي الإيجابية والتقليل من الآثار السلبية، واستخدام النسب للمعلومات التاريخية.

سادسا: التقارير المتكاملة وآليات التغيير.

نظرا لحدائثة موضوع التقارير المتكاملة فليس من الواضح للشركات آليات التطبيق والتغيير التنظيمي داخل تلك الشركات حتى يمكن إعداد التقارير المتكاملة. وفي ضوء ذلك هدف البحث لدراسة الآليات الداخلية التي يمكن أن تحدث استجابة لمتطلبات تطبيق التقارير المتكاملة وفقا لنموذج (Laughlin R.C., 1991, pp.209:232) للتغيير التنظيمي الداخلي والتغيرات البيئية.

١- نموذج التغيير التنظيمي.

طبقا لنموذج Laughlin واستجابة للمتطلبات البيئية الخارجية فإن مسارات التغيير التنظيمي تتكون من ثلاث عناصر، عنصرين ملموسين وعنصر غير ملموس، تتمثل في المعتقدات والقيم والمعايير والرسالة / الغرض المرتبط بثقافة المنظمة.

جدول رقم (٣) يوضح مسارات التغيير التنظيمي

نوع التغيير	الوصف	الحالة
لا يوجد تغيير. تغيرات من الدرجة الأولى.	لا تستجيب للضغوط البيئية وتقاوم التغيير، وقد توجد تغيرات مؤقتة وطفيفة على الأنظمة.	Inertia Rebuttal بيئة جامدة
الدرجة الثانية من التغيير - تغييرات على المعتقدات والقيم، والأنظمة.	تغيرات صغيرة. يتم فرض تغيير جوهري على نظم المنظمة.	تبديل الاتجاه (إعادة توجيه) Reorientation الاستعمار Colonization
تغيرات الدرجة الأولى والدرجة الثانية.	تغيرات كبيرة في الأنظمة مقبولة من قبل المنظمة بأكملها، (Gray, et, al, 1995)	التطور Evolution

ومن أمثلة التصميم (تصميم الهيكل والعمليات والأنظمة) والنظم الفرعية الملموسة- (المباني، والأفراد، والآلات). ويحدث التغيير من الدرجة الأولى نتيجة للضغوط البيئية، مما يدفع إلى تغيرات طفيفة على تصميم النموذج الأصلي أو النظم الفرعية ويعتبر مرحلة انتقالية. أما

التغيير من الدرجة الثانية فإنه يؤثر على جميع المكونات، وقد حدد Laughlin أربعة مسارات من التغيير، وهما من الدرجة الأولى (الجمود وإعادة التوجيه) واثنين من الدرجة الثانية (الاستعمار وإعادة التوجيه)، ففي مرحلة الجمود يمكن أن تحدث تغييرات طفيفة في التصميم يتم رفضها وسرعان ما تعود المنظمة لحالتها الأصلية، أما في ظل مسار إعادة التوجيه فتحدث تغييرات في التصميم والنظم الفرعية تتجاوب معها المنظمة. ويحدث الاستعمار عندما تؤدي التغييرات البيئية إلى تغييرات في هيكل التصميم والنظم الفرعية، تفرض على الشركة من قبل مجموعة صغيرة، وتشمل تغييرات كبيرة تؤدي إلى إعادة تصميم الهياكل والنظم الفرعية بموافقة المنظمة بأكملها.

يمكن للتقارير المتكاملة من خلال ربطها بين الجوانب الاجتماعية والبيئية والمالية أن تؤدي إلى توسيع اختصاصات الشركات مما يدفعها لإحداث التغييرات على الهياكل والنظم الفرعية ومراعاة ذلك عند إعداد خططها الإستراتيجية (Eccles, & Krzus, 2010, pp. 29-32).

٢- آليات التغيير الداخلية المستخدمة في تقارير الاستدامة

نظرا لعجم توافر دراسات تطبيقية عن متطلبات التغيير الداخلية المصاحبة لإعداد التقارير المتكاملة، فيمكن الإشارة لأهم الدراسات التي تناولت آليات التغيير اللازمة لإعداد تقارير الاستدامة. فقد تناولت دراسة (Adams, 2002, pp. ٢٥٠:٢٢٣) مراجعة عينة صغيرة من الشركات الألمانية والبريطانية التي تقوم بإعداد تقارير الاستدامة، وقد توصلت الدراسة لحدوث تغييرات في هياكل وعمليات تلك الشركات نتيجة متطلبات الإفصاح الاجتماعي والبيئي، ومراعاة توفير المعلومات لجميع أطراف أصحاب المصلحة. وتناولت دراسة كل من (Adams, & Frost, 2008, pp. 288-302). دراسة لعينة مكونة من ٤ شركات بريطانية و٣ شركات استرالية، حيث تلتزم تلك الشركات بإعداد تقارير الاستدامة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الالتزام بإعداد تقارير الاستدامة يعتبر حافزا لتلك الشركات لإحداث تغييرات في هياكلها التنظيمية وعملياتها، وهي نفس النتائج التي توصلت إليها دراسة (Frostenson, Helin & Sandstrom, 2012) التي أجريت على شركات التجزئة السويدية.

وتشير هذه الدراسات إلى أن الآليات المستخدمة في تقارير الاستدامة تعكس التغيير من الدرجة الأولى من نوع إعادة التوجيه، وأن الاستدامة تعتبر حافزا للتغيير، ويقتصر التغيير على تصميم الهياكل والعمليات والنظم، ولا يتضمن تغيير المعتقدات والقيم الأساسية، وقد اقتصر على استطلاع آراء المسؤولين عن الاستدامة ولم تشمل مختلف أطراف أصحاب المصلحة.

ويمكن تصنيف مناهج التغيير التي يمكن للتقارير المتكاملة أن تحدثها إلى نوعين من المناهج، المنهج الداخلي والمنهج الخارجي، ويعتمد المنهج الخارجي على تلبية متطلبات أصحاب المصلحة والالتزام بالتشريعات والقرارات الملزمة لتلك الشركات، في حين يعتمد المنهج الداخلي على الانحياز من قبل إدارة الشركات في إعداد تلك التقارير وتضمن ذلك في الخطط الإستراتيجية والأداء المؤسسي. (Laughlin, 1991, p.1075)

يرى الباحث أن المنهج الداخلي للتغيير مناسب في الوقت الحالي، نظرا لعدم وجود إلزام في الوقت الحالي بالتقارير المتكاملة، كما لا توجد لجنة أو مجلس مسئول عن تلك التقارير في مصر حاليا، ولا يوجد معيار أو قواعد أو مبادئ لتطبيق تلك التقارير، وحتى يمكن معرفة مدى استعداد الشركات المساهمة المصرية للتبني المبكر لإعداد التقارير المتكاملة، ومدى استعداد تلك الشركات لإجراء تغييرات في هيكلها التنظيمية ونظمها الفرعية وخططها الإستراتيجية لتستوعب تلك التقارير. وهذا لا يقلل من أهمية الضغوط الخارجية من قبل أصحاب المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية لإجراء التغييرات المطلوبة لتطبيق التقارير المتكامل.

القسم السادس الدراسة الاستكشافية والنتائج والتوصيات

أولاً: مقدمة

تمر التقارير المتكاملة بمجموعة من الدراسات النظرية والتطبيقية لاختبار إمكانية تطبيقها من عدمه، فقد مرت التقارير المالية للشركات بتطورات وتغييرات عديدة، فقد تم تنفيذ التقارير المالية بالمعنى الحديث في عام ١٩٧٠ ومرت عليها العديد من التغييرات، ففي عام ١٩٧٣ تم إعداد المعلومات المالية وفقاً للقوانين المحلية ومعايير المحاسبة الدولية والـ GAAP، وما بين عامي ١٩٨٠ و ١٩٩٠ ظهرت تقارير الأعمال الحديثة عن رأس المال الفكري والتقارير البيئية. وتظهر الإحصائيات تزايد إعداد الشركات التي تفصح عن البعد البيئي والاجتماعي في التقارير المالية (KPMG International, 2011, p. 7).

ثانياً: الدراسة الاستكشافية

اعتمدت الباحث على أسلوب الدراسة الاستكشافية للتحقق من البيانات النوعية، وتم التواصل مباشرة مع "مصادر مطلعة" تشارك في إعداد التقارير في الشركات الملتزمة بمؤشر ESG باعتبارها الشركات الأقرب لإعداد التقارير المتكاملة.

ويقوم المؤشر الذي تقوم باحتسابه مؤسسة "ستاندرد آند بورز" الدولية بالتعاون مع مركز المديرين والبورصة المصرية بترتيب الشركات المقيدة بالبورصة من حيث مدى التزامها بقواعد الحوكمة والحفاظ على البيئة والمسؤولية الاجتماعية للشركات، ثم يتم اختيار أفضل ٣٠ شركة التي تدخل في احتساب القيمة النهائية للمؤشر، وتتغير قيمة المؤشر لحظياً أثناء التداول. ويتم التقييم بناء على عدة معايير أساسية خاصة بكل من المسؤولية الاجتماعية للشركات وحوكمة الشركات.

ويتم الاعتماد على تقييم ممارسات الشركات في مجالات تقييم المؤشر والإفصاح اعتماداً على المعلومات الخاصة بالشركات والمتاحة للعامة وذلك من خلال التقارير السنوية والمواقع الإلكترونية أو المعلومات المتاحة لدى البورصة المصرية في عدة نواح رئيسية وهي: هيكل الملكية، وحقوق المساهمين، وهيكل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، والممارسات الأخلاقية للأعمال ومسئوليتها الاجتماعية، والبيئة، والعاملين، والمجتمع، والمنتج والمستهلك. ومن ثم تقييم مصداقية بيانات الشركات من خلال البحث عن الأخبار التي تشمل أي تجاوزات ومخالفات من قبل الشركة والمتاحة في الوسائل المختلفة، وبعض التقارير الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات، بالإضافة إلى اللجوء إلى المعلومات المتاحة لدى الوزارات المعنية والهيئات الحكومية، والبورصة المصرية. ويتم تعديل القيم التي حصلت عليها الشركات،

للوصول إلى ترتيب الشركات وفقاً لممارساتها في مجالات الحوكمة والبيئة والمسئولية الاجتماعية.

واستخدمت الدراسة المقابلات المتعمقة شبه المنظمة في المراحل المتفاوتة من مراحل إعداد التقارير، ومتابعة تقارير تلك الشركات عبر شبكة الانترنت، وتحديد العناصر الواجب الالتزام بالتقرير عنها طبقاً للمؤشر المصري EGX30 باعتباره ذلك المؤشر أقرب ما يكون لمتطلبات التقارير المتكاملة، وكذلك باعتبار أن تلك الشركات تعتبر الأكثر نشاطاً طبقاً لتصنيف البورصة المصرية وتم تحديد عدد ٢٣ شركة من الشركات الملتزمة بذلك المؤشر حسب القطاعات المختلفة، والذين وافقوا على التعاون مع الباحث (طبقاً للجدول التالي):

جدول رقم (٤) يوضح عينة الشركات واللجان والإدارات التي شملتهم

الدراسة

نوع النشاط	مسئولو المؤشر المصري (الاستدامة SUST)	الإدارة المالية FIN	إدارة العلاقات العامة والاتصالات COMMS
خدمات مالية-5-Financial (F1-F5)	٥	٣	٣
صناعية-5-Industrials (I1-I5)	٤	١	١
عقارية-3-Property (P1-P3)	٣	٠	١
الاتصالات (C1-C2)	٢	٠	٠
2-Communications	١٤	٤	٥
المجموع			

واستهدفت الدراسة ثلاث جهات، لجنة الاستدامة (المناطق بهم إعداد تقرير طبقاً للمؤشر لمصري EGX30) والشؤون المالية والعلاقات العامة والاتصالات، حيث تعتبر المجموعة الأولى المسؤولة مستقبلاً عن التقارير المتكاملة، وتم التأكد من ذلك من خلال الاتصالات التليفونية التي أجريت مع المسؤولين عن تلك الشركات ومن خلال رسائل البريد الإلكتروني. وتم أدرج المسؤولين الماليين لأن التركيز على خلق القيمة في التقارير المتكاملة يشير إلى وجود دور أكثر بروزاً للمسؤولين الماليين، وتم أدرج مسؤولي العلاقات العامة والاتصالات أيضاً حيث أثبتت بعض الدراسات دورهم البارز في التقارير المستدامة (Frostenson, Helin, Sandstrom, 2012). وتم ترميز البيانات حسب الفئات المستهدفة (مسئولو تقارير الاستدامة الممثلة في الإلتزام بالمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة ويرمز لها بالرمز SUST، ومسئولي الإدارة المالية بالرمز FIN، وإدارة العلاقات العامة والاتصالات بالرمز COMMS)، كما تم ترميز البيانات للشركات حسب طبيعة نشاطها على

النحو التالي: (الخدمات المالية من F1 إلى F5 ، والصناعية من I1 إلى I5 ، والعقارية من P1 إلى P3 ، والاتصالات من C1 إلى C2). وشملت الدراسة الاستكشافية المناصب الإدارية المختلفة سواء كان منصب مدير أو رئيس قسم بخبرات متفاوتة سواء على مستوى الإدارات المعنية كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٥) يوضح إعداد المشاركين طبقاً لمستوى الخبرة ونوع النشاط

مستوى الخبرة	الشركات المالية	الشركات الصناعية	الشركات العقارية	شركات الاتصالات
خبرة أقل من سنة	٢	-	-	-
خبرة من ٢ إلى خمس سنوات	٥	٣	٣	٢
خبرة من ٦ إلى ١٠ سنوات	٢	٣	١	-
خبرة أكثر من ١٠ سنوات	١	-	-	١

يوضح الجدول السابق أن الدراسة الاستكشافية شملت عدد ٢ مشاركا خبرات مالية أقل من سنة، و ١٣ مشاركا بخبرات من تتراوح بين عامين إلى خمس أعوام (٥ شركات مالية، و ٣ شركات صناعية، و ٣ شركات عقارية، و ٢ اتصالات)، وعدد ٦ مشاركين تتراوح خبراتهم بين ٦ إلى ١٠ أعوام خبرة (٢ خدمات مالية، و ٣ صناعية، وواحد للاتصالات، وعدد ٢ مشاركا خبراتهم أكثر من ١٠ سنوات) (واحد خدمات مالية، وواحد اتصالات).

وقد تمت المقابلات خلال عامي ٢٠١٣ / ٢١٠٤، وفي البداية استهدفت المقابلات مسؤولي الإدارة العليا وتم الطلب منهم إمكانية مقابلة مسؤولي التمويل والإدارة المالية والعلاقات العامة، وفي بعض الحالات تعذر الوصول للشخص المسئول وتم إحالة الباحث في بعض الشركات لمسؤولي العلاقات العامة، وقد اتضح من خلال تلك المقابلات الاهتمام بفكرة التقارير المتكاملة والاستعداد لإجراء تغييرات من قبل مسؤولي التمويل والعلاقات العامة تتماشى مع متطلبات تطبيق التقارير المتكاملة. كما اتضح استعداد أفراد الإدارة المالية ليكونوا ضمن فريق إعداد التقارير المتكاملة مستقبلا. وقد وافق عدد ٢٣ مشاركا من ١٥ شركة على إجراء المقابلات الشخصية منهم ١٤ من مسؤولي إعداد المؤشر المصري EGX وأبدوا اهتمامهم بفكرة التقارير المتكاملة. و ٤ من المدراء الماليين، و ٥ من العلاقات العامة والاتصالات، وتمت المقابلات مع ٢٢ مشاركا وجها لوجه، ومقابلة واحدة عبر الهاتف، وبلغ وقت المقابلة الواحدة ما بين ٤٠ إلى ٦٠ دقيقة، شرح خلالها الباحث فكرة التقارير المتكاملة، وأنواع رأس المال في تلك التقارير، وكيفية إعدادها، والتحديات المرتبطة بها، وعلاقتها بالاستدامة، والتغيرات المطلوبة على العمليات والنظم والهيكل في تلك الشركات حتى يتسنى تحقيق متطلبات إعداد التقارير

المتكاملة، حيث تركز الدراسة على استكشاف الآليات التي تستخدمها الشركات في إعداد التقارير المتكاملة، والتغيرات الداخلية المطلوبة.

ثالثًا: أسلوب تحليل البيانات

سجلت جميع المقابلات وتم تصنيف الشركات والمشاركين طبقًا لوظائفهم وطبقًا لطبيعة نشاط الشركة (مالية Fin، وصناعية I، وعقارية P، واتصالات C) وذلك لضمان السرية. وتم إجراء تحليل محتوى كل مقابلة باستخدام تقنيات الترميز النوعي باستخدام حزمة برامج NVivo لتحليل البيانات النوعية، للتعرف على عمليات إعداد التقارير، وآليات التغيير الداخلية من خلال ترميز الجمل أو الفقرات أو العبارات، وبفضل استخدام NVivo لتحليل البيانات النوعية، حيث يعالج البيانات المعدة في شكل موضوعات والتي يتم تجميعها من خلال المقابلات الشخصية، وتلك التي يمكن تسجيلها صوتيًا وإعادة صياغتها كتابيًا، أو من خلال التقارير والوثائق والخطط والمنشورات، وإيجاد التشابهات والاختلافات وتصنيفها. أما الأسباب التي دفعت الباحث لاختيار حزمة برامج NVivo لتحليل البيانات النوعية ما يتميز به هذا النوع من التحليل حيث يستخدم هذا التحليل:

- ١- إذا كان الهدف من البحث الكشف عن المعاني الدقيقة والعميقة للموضوع. وذلك من أجل الحصول على معرفة أكبر، أو كانت الفكرة معقدة وتحتاج للشرح والتفسير.
- ٢- إذا كانت النظرية غير مكتملة الجوانب أو غير متاحة للجميع لفهم الموضوع أو المشكلة.

٣- إذا كان مجتمع الدراسة صغير.

- ٤- إذا كان من الصعوبة استخدام الطريقة الكمية مع المشاركين في الدراسة. كما يتميز هذا التحليل بمجموعة من المميزات من أهمها المرونة، وبتيح للباحث والمبحوث الكثير من التوضيح، وإمكانية المتابعة والتطوير، ويعالج كم هائل من البيانات التي قد لا تتوافر معالجتها بالطرق الكمية، كما أنه يمكن المشاركين لكي يدلوا بوجهات نظرهم وهذا بخلاف الطرق الكمية التي تحدد وتحصّر المتغيرات (Mark Philip & Adrian , 2009, pp.15-17).

رابعًا: تحليل النتائج

اعتمدت المقابلات على تناول عناصر محددة دار النقاش حولها لتسهيل فهم التقارير المتكاملة، ودورها في إحداث تغييرات على الهياكل والنظم والعمليات، حيث تضمنت العناصر التالية:

- ١- مدخل الضغط والتأثير.
- ٢- فرق متعددة الوظائف وإشراك أصحاب المصلحة.

٣- تشكيل لجنة للاستدامة أو المسؤولين عن الإفصاح عن المؤشر المصري.

٤- مسؤولية التقارير المتكاملة.

٥- تحليل الأهمية النسبية.

٦- نظم ومقاييس التكامل.

وتركز تلك الدراسة علي معرفة إمكانية إحداث تغييرات داخلية على الهياكل والعمليات والنظم نتيجة تبني الشركة للتقارير المتكاملة. فعلى سبيل المثال من خلال إجراء المقابلة الشخصية مع أحد الفئات المستهدفة (SUST-F2) اتضح عدم حدوث تغييرات جوهرية نتيجة التزام الشركة بالمؤشر المصري EGX30 قبل أو بعد دخول الشركة ضمن ذلك المؤشر، وتم تعليل تلك النتيجة بأن الشركة كانت صغيرة نسبية وأن دخولها ضمن شركات المؤشر المصري ESG يتفق مع القيم الأساسية وفلسفة العمل، وبالتالي فإن تبني الشركة للتقارير المتكاملة لن يوفر الضغط الضروري لبدء التغييرات لمطلوبة في الهيكل أو العمليات والنظم وطبقاً لهذه المقابلة لن يتوفر تفسير أي تغييرات تذكر، باعتبار أن قيم الشركة وفلسفتها تتفق مع متطلبات إعداد التقارير المتكاملة. وقد ذكر هذا المدير بأن الشركة تقوم بأداء أعمالها وفق رؤية تتفق مع متطلبات الاستدامة والتقارير المتكاملة وأن الخطة الإستراتيجية للشركة تحتوي على تلك المضامين مما قد يؤدي إلى إحداث تغييرات من الدرجة الأولى أو الثانية، أما التغييرات من الدرجة الثالثة فإنها تحتاج لوقت أطول.

١- مدخل الضغط والتأثير.

تتكون عينة الدراسة كما سبق توضيحه من ١٥ شركة وقد تلاحظ في ٩ شركات وجود منهجين يمكن إتباعهم في إستراتيجية تلك الشركات لإعداد التقارير المتكاملة، ففي ثلاث حالات تبين إمكانية استخدام التقارير المتكاملة كنوع من الضغط لقيادة التغيير بشكل واضح في الشركة، وفي أربع حالات، كان ينظر للتقارير المتكاملة كنوع من التأثير نتيجة لتكامل الأعمال والأنشطة بالشركة، وفي الشركتين الأخيرتين يعتقد المستجوبون أن التقارير المتكاملة أكثر قدرة لتكوين القيمة لكافة الأطراف مقارنة بالالتزام بالمؤشر المصري EGX30، مما يعني تحسين صورة الشركة في المدى الطويل (SUST-F2)، أي أن التقارير المتكاملة قادرة على إحداث الضغط والتأثير للتغيير في الهياكل والأعمال والنظم.

وفي ثلاث شركات (F3, I2, I5)، اعتبرت التقارير المتكاملة صراحة كأداة لدفع عملية التغيير التنظيمي ودمج بيانات المؤشر المصري ضمن عناصر التقارير المتكاملة، وتم استخلاص تلك النتائج من الإدارة العليا والمسؤولين عن المؤشر المصري ESG (SUST-I2). وقد تحتاج الشركة إعادة تنظيم وإشراك الجماعات المختلفة في عملية إعداد التقارير المتكاملة،

حيث أكد أحد المشاركين على أهمية المناقشات الداخلية القوية والفعالة للوصول إلى هذا الهدف (SUST-F3). في حين يبدو أن هذا المدخل لم يلقى القبول الكافي في الشركات الثلاث، وأنها لم تشير صراحة لإمكانية اعتبار التقارير المتكاملة وسيلة ضغط لإحداث التغيير المطلوب، ولم يتم الرفض بشكل مباشر (COMMS-F3; SUST-I5; SUST-I2).

ويلاحظ الباحث أنه يمكن الاستفادة من النتائج السابقة، حتى يمكن توجيه التغيير لكيفية التقرير بدلا من توجيه التغيير لتطوير إستراتيجية الأفراد، ويرى أحد المشاركين أن التقرير أحد مخرجات إستراتيجية الشركة، وبالتالي يمكن استخدام ذلك كوسيلة للضغط لإجراء التغييرات المطلوبة، كما تتطلب تغيير رؤية هؤلاء الأفراد القيام بمجموعة من الخطوات والأعمال اللازمة لتغيير معتقداتهم تجاه التغيير المستهدف (COMMS-F3).

وقد أبدى مشارك واحد من الذين يؤيدون اعتبار أن التقارير المتكاملة تمثل أداة ضغط للتغيير، حيث أبدى عدم رغبته في أن يتم أي تغيير بناء على هذا المنهج باعتباره تحديا يواجهه الشركة لتكوين والحفاظ على القيمة بالاستفادة من عملية إعداد تلك التقارير وليس منها لتغيير (SUST-I2). والذين لم يفتنعوا بفعالية هذا المنهج للتغيير يرون أن تلك التقارير لن تكون سببا للتغيير، حيث لا يعتقدون أن دمج التقارير والتحدث في تكوين والحفاظ على القيمة والاستدامة هو الطريق الصحيح للتفكير في الأمر (SUST-T2).

وقد تبين من المقابلات الشخصية في أربع من شركات الخدمات المالية (F1, F2, F4, F5) تأييد تأثير التقارير المتكاملة على إحداث التغيير وتحقيق الاستدامة وتكامل العمليات باعتبارها جزء من العملية التنظيمية (SUST-F5) وأساسية فيما يتعلق بكيفية إدارة الأعمال (SUST-F1). ومن خلال المقابلات تم التطرق مع المشاركين عن كونهم من المسؤولين عن التقارير الاجتماعية والبيئية (SUST-F1)، وتضمن الاستدامة في سياسات الشركة (FIN-F2). وقد يتم التأثير من خلال عملية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية (الاستدامة) وإدراجها ضمن إستراتيجية الشركة. كما أن تكامل الأنشطة ضروري لإعداد التقارير المتكاملة (SUST-F4).

وأعربت شركتين (SUST-T1, SUST-I1) بأن التقارير المتكاملة تعتبر مدخل للتأثير والضغط مع إحداث التغيير في الخطط الإستراتيجية للشركة.

وطبقا لما سبق يلاحظ أن إستراتيجية الضغط والتأثير يمكن تصنيفها كمسار تغيير إعادة التوجيه في الشركة، غير أن جوهرها الحقيقي يعكس على الخطط التنفيذية، وقد يحدث التغيير في تصميم (الهياكل، وعمليات اتخاذ القرار، وأنظمة الاتصالات)، ومن ثم ينعكس أثره على

النظم الفرعية وهذه التغيرات لا تؤثر بشكل كبير على الشركة (Laughlin, 1991, pp. 211:218).

وهنا يطرح التساؤل التالي: هل من الممكن أن تكون التقارير المتكاملة دافعا للشركات لأن تكون صديقة للبيئة، أو أداة للتغيير (إعادة التوجيه والاستعمار - التغيير الجوهرى والجزري) مما يؤدي إلى التغيير في المعتقدات والقيم لتصبح البيئة والمجتمع محور الخطط الإستراتيجية للشركات وكذلك محور الخطط التنفيذية؟.

يرى الباحث أن المقابلات لا توفر أدلة على وجود تحول في القيم من وجهة نظر تركيز في محورها على المجالات الاجتماعية والبيئة جنبا إلى جنب مع التركيز على النتائج المالية، وبالتالي يجب أن يشمل نموذج الأعمال هذا التوجه. وهناك حاجة لدراسة حالات أكثر تفصيلا للتوصل لنتائج أكثر عمومية. حيث أن تركيز عملية التأثير في شركات الخدمات المالية يشير إلى أن هذا القطاع أكثر تقدما في التفكير المتكامل، وأكثر استيعابا لفكرة التقارير المتكاملة والتصنيفات المختلفة لرأس المال.

٢- فرق متعددة الوظائف وإشراك أصحاب المصلحة.

تعتبر الفرق متعددة الوظائف وإشراك أصحاب المصلحة من متطلبات إعداد التقارير المتكاملة، وتشمل الفرق متعددة الوظائف ممثلين عن التمويل، والإستراتيجية، والعلاقات مع المستثمرين والشؤون القانونية، وإدارة المخاطر، والمحاسبة والاستدامة، وقد تم تطبيق تلك الآلية على خمس شركات (F1, F2, F3, F5, P3) مع ملاحظة أن التقارير المتكاملة تتطلب التخطيط والتنسيق بين مختلف الإدارات، وقد تلاحظ أن بعض الشركات على استعداد أن تستخدم تلك الفرق لإعداد التقارير المتكاملة وفقا للخطة الإستراتيجية (SUST-F2). وبعض الشركات ترى إنشاء لجنة داخلية تجمع بين الشؤون المالية ومسئولي الخطة الإستراتيجية، وإدارة المخاطر، وأصحاب المصلحة، وذلك باعتبار أن مسئول الخطة الإستراتيجية وإدارة المخاطر معنيون بالتقرير عن الاستدامة، وأن تبني إعداد التقارير المتكاملة من شأنه أن يساعد على توسيع ذلك الفريق (SUST-P3).

وأبدت شركات أخرى أن تبني التقارير المتكاملة يمكن أن يعهد بها لفريق الاستدامة ومسئولي الخطة الإستراتيجية كنوع من التفكير فيما يمكن إصداره (SUST-F5)، ووفقا لرؤية أخرى يجب الأخذ في الاعتبار أن يتم تكوين فريق الاستدامة من جميع الإدارات (F1, F3)، فالهيكل الفعلي الذي يدعم تكوين الفرق متعددة الوظائف قد يأخذ وقتا ومن غير المتوقع حدوثه بطريقة متسقة (FIN-F1)، ويرى مدير مالي آخر أنه في الوقت الحالي يوجد استعداد لدى العاملين للتعاون والانخراط في فرق متعددة الوظائف (FIN-F3)، غير أن رؤية مدير إدارة العلاقات

والاتصالات في الشركة نفسها كانت مختلفة، حيث شكك في إمكانية تكوين فرق متعددة الوظائف بسبب اعتقاده بمقاومة التغيير من قبل العاملين، وهي نفس رؤية مدير الشؤون القانونية، وقد اختلف معها مدير الشؤون المالية (COMMS-F3).

مما سبق يمكن الوصول لنتيجة مفادها إمكانية حدوث التغيير من الدرجة الأولى وقد أبدى البعض استعدادهم لتتقيف العاملين وتحفيزهم للتغيير (التغيير من الدرجة الثانية) استعدادا لإعداد التقارير المتكاملة مستقبلا. ويتفق ذلك مع ما توصل إليه (Laughlin, 1991, p. 220)، حيث يرى أن نجاح الإدارة يعتمد على تحفيز العاملين وتهيئتهم للتغيير الجوهرى في الهياكل والعمليات والنظم والخطط التنفيذية.

ووفقا لرؤية أحد مؤيدي تكوين فرق العمل متعددة الوظائف أن الإدارة المالية تعتبر عائق أمام تبني إعداد التقارير المتكاملة، مما يتطلب إجراء حلقات نقاش موسعة مع مسؤولي الإدارة المالية (SUST-F3). وفي شركة أخرى كان فريق التمويل مترددة في المشاركة، لذلك تم تنظيم ورشة عمل لشرح متطلبات إعداد وتقديم التقارير المتكاملة وتتقيفهم حول أهمية التقارير المتكاملة.

ومن خلال الحديث مع المراجعين أضح إجراء عملية المراجعة يون. التأكد الحقيقي من المصادر، وكان من الواضح أنهم لا يدركوا إجراءات تطوير الطرق للتفاعل مع متطلبات التغيير اللازمة إذا تم تطبيق التقارير المتكاملة رغم تشابه إجراءات المراجعة كونها تتم بنفس الطريقة، وقد اعترف المراجعون بعدم إدراكهم بطبيعة التعامل مع البيانات غير المالية (SUST-F5).

مما سبق يمكن ملاحظة أهمية تسليط الضوء على مشاركة الأطناف الداخلية وتعليمهم وتتقيفهم خاصة أولئك الذين لا يشاركون في التعامل مع البيانات البيئية والاجتماعية، مع ملاحظة أن ذلك يتطلب وقتا طويلا لإشراك وتتقيف أعضاء فريق متعدد الوظائف ومعالجة نقص الخبرة والمعرفة بالتقارير المتكاملة، والحصول على فهم مشترك لممارسات الاستدامة ومتطلبات التقارير المتكاملة ومعرفة مؤشرات الأداء، مما يؤدي إلى تنمية روح الأفراد، كما يؤدي ذلك إلى تغيير من الدرجة الثانية (Adams, & McNicholas, 2007, p.398).

٣- تشكيل لجنة للاستدامة من المسئولين عن الإفصاح عن المؤشر المصري

أحد آليات إعداد التقارير البيئية والاجتماعية (الاستدامة) تشكيل لجنة تقوم بذلك (Adams, 2002; Adams & Frost, 2008). وأتساقا مع ذلك أبدت تسع شركات استجابتها لتشكيل لجنة، وذلك باعتبار أن لدى تلك الشركات فريق مخصص لإعداد التقارير البيئية والاجتماعية حاليا (F1, F3, F5, I1, I2, I5, P2, P3, T1). ومن بين تلك الشركات عدد ٦ شركات تشارك

فيها الإدارة المالية، و٣ شركات لديها تمثيل من المجموعة الإستراتيجية. وشركة مالية واحدة شكلت لجنة توجيهية سنوية ولديها ممثلين من جميع إدارات الشركة (القانونية، والتسويق، والاتصالات، والعلاقات، والمساهمين، والشئون المالية، والمجموعة الإستراتيجية) (SUST-F3)، حيث تقوم تلك اللجنة بمهام التوجيه الإستراتيجي والمصادقة على التقارير السنوية، ولدى تلك الشركة القناعة بأنهم يتميزون عن غيرهم من الشركات، "يميزنا عن غيرنا وجود هذه اللجنة وأعتقد أن من نقاط القوة الرئيسية بالنسبة لنا هي أن لدينا تلك المجموعة" (SUST-F3). وشركتان (F2, T2) يرون عدم أهمية وجود لجنة منفصلة حيث تتكامل الأعمال على مستوى الشركة مما يقلل من أهمية وجود لجنة منفصلة.

وطبقاً لرؤية مديرو الشركات المالية فإن التقارير المتكاملة يمكن إعدادها إذا تم الإلزام بها من قبل الجهات المختصة (SUST-F2)، وتلك الرؤية لا تتسق مع رؤية مسؤولي الاستدامة، يرى أحد المديرين بشركة اتصالات أن الاستدامة يجب أن تتال اهتمام مجلس الإدارة شأنها شأن الاهتمام بالخطة الإستراتيجية للشركة (SUST-T2)، وطبقاً للنقاش يلاحظ أن الاستدامة لا تعتبر جزءاً من الخطط التنفيذية في تلك الشركة.

إن إعادة تشكيل لجنة الاستدامة يتفق مع وجهة نظر Laughlin's باعتباره يمثل الدرجة الأولى للتغييرات على النموذج الأصلي (الهيكل والعمليات).
٤- مسؤولية التقارير المتكاملة.

اعتبرت ٤ شركات (F2, F4, P3, T1) أن التقارير المتكاملة أحد آليات التغيير التي يمكن أن تستخدم من قبل لإدارة مستقبلاً، شركة واحدة (F2) تعتبر التقارير المتكاملة جزءاً من العمليات التنفيذية، وشركة أخرى (T1) ترى إلحاقها بالإدارة المالية، وشركتان يرون (F4, P3) إلحاقها بإدارة العلاقات العامة والاتصالات باعتبارها إدارة يتسع نطاق أعمالها (SUST-F4). ومدير واحد من المسؤولين عن التقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية (الاستدامة) يرى ضرورة توسيع نطاق تلك الإدارة حتى يمكن أن إعداد التقارير المتكاملة مستقبلاً، "منصبي الجديد هو مدير العلاقات العامة بالشركة، مما يمنحني حق الوصول إلى مجموعة كاملة من الوثائق والتقارير، وهو أمر مفيد بشكل كبير ونحن نتحرك نحو أفضل وسائل الاتصال وتعتبر التقارير المتكاملة مفيدة في تحسين رؤيتنا ورسالتنا وإستراتيجيتنا لتحقيق الاستدامة، والهدف الرئيسي من منصبي الجديد في شركة الاتصالات التأكد من أن العمل الذي أقوم به له دوراً هاماً في تكوين وتعزيز قيمة الشركة (SUST-P3)".

وفي شركة أخرى كان الرأي الغالب هو أن تتولى التقارير المتكاملة نفس المجموعة التي تقوم بإعداد البيانات البيئية والاجتماعية، فقد أشار أحد المسؤولين عن تلك البيانات بأنه يمكن من

خلال نفس المجموعة المسؤولة عن البيانات البيئية والاجتماعية التنسيق والعمل بشكل وثيق مع الإدارة المالية وإدارة العلاقات العامة (SUST-F5).

وطبقا لرأى مشاركين من الإدارة المالية (FIN-F1, FIN-F2) أيدا إمكانية استخدام التقارير المتكاملة في التعاون والمشاركة الوثيقة بين الإدارة المالية والتمويل ومسؤولي البيانات البيئية والاجتماعية. وأشار أحد مديري الشؤون المالية أن مسؤولية التقارير المتكاملة ينبغي أن تكون تابعة لهم لما يتمتعوا به من حرفية ويمكنهم التنسيق بين مختلف الإدارات (FIN-F1). وقد اتضح للباحث بأن معظم الشركات تفضل مشاركة القليل من العاملين في الإدارة المالية والتمويل في عملية إعداد التقارير المتكاملة، وما يدل على ذلك عدم مشاركة الكثير من المديرين الماليين في تلك الدراسة (٤ فقط تم مقابلتهم)، ولم يتم تمكين الباحث من مقابلة المدير المالي أو مسؤولي التمويل في ٨ شركات، فقد لاحظ الباحث تردد المسؤولين أو تخوفهم من المقابلة مع المديرين الماليين، تارة بحجة عدم تواجد المدير المالي وتارة أخرى بعدم رغبتهم في المشاركة، مما يشير إلى عدم إمكانية أن تقوم الإدارة المالية بمسؤولية إعداد التقارير المتكاملة مستقبلا.

٥- تحليل الأهمية النسبية.

جميع الشركات في هذه الدراسة لديها خلفية لتحديد الأهمية النسبية بصورة عامة، غير أن تبني التقارير المتكاملة يلزمها بإعادة النظر في ذلك المفهوم ليتوافق مع متطلبات تلك التقارير، حيث يجب أن يأخذ في الاعتبار مفهوم الأهمية النسبية إستراتيجية الشركة والتركيز على عدد أقل من القضايا الإستراتيجية الأكثر أهمية، بدلا من التركيز على الكثير من القضايا الإستراتيجية الأقل أهمية، وهذا يعني توسيع مفهوم الأهمية النسبية والوارد كقيد عند إعداد التقارير.

فعلى سبيل المثال تتطلب التقارير المتكاملة الإفصاح عن الانبعاث الناتج عن بعض الصناعات مثل أكسيد النيتروجين وثاني أكسيد الكبريت، غير أن الشركات المالية لا ينتج عنها مثل هذا الانبعاث، وبالتالي يتم التقرير طبقا للأهمية النسبية وحسب طبيعة النشاط (SUST-F1).

في إحدى شركات الاتصالات. انتقد نائب المدير المالي التركيز على القضايا البيئية والاجتماعية باعتبارها قضايا غير مادية، رغم أنه يرى أهمية الإفصاح عن العناصر الهامة بالخطة الإستراتيجية، " تم الإفصاح عن الكثير من المعلومات هذا العام رغم عدم أهميتها، حيث أنها غير مادية، هذا هو السبب في أنني أعتقد أن هذا العام سيكون مختلفا قليلا بالنسبة لنا، إذا تم التركيز على القضايا الهامة في الخطة الإستراتيجية وإعداد التقارير بموجب الأهمية النسبية" (FIN-F2).

وتستخدم جميع الشركات مبادئ عامة عند الإفصاح عن المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة، وقد أبدى ٧ من المسؤولين عن الإفصاح عن ذلك المؤشر (3F, 2P, 2I) أن ذلك لا يتناسب مع متطلبات إعداد التقارير المتكاملة، ووجهوا انتقادات للطريقة الحالية التي يتم بها الإفصاح، "الإفصاح الحالي ما هو إلا قائمة تغطي بعض الأحداث التي تمت من خلال عملية سرد نمطية، كما أنها تعتبر عملية روتينية تتم بصورة آلية وليس من المناسب أن يتم تقديم التقارير المتكاملة كما هو سائد حالياً" (SUST-I2). وفي المقابل رأى اثنان من مسؤولي تقديم المعلومات البيئية والاجتماعية(الاستدامة) بشركات الخدمات المالية بأن الوضع الحالي يساعد في إعداد التقارير المتكاملة، واقترح آخر وضع معايير محددة قبل تطبيق التقارير المتكاملة (SUST-F1)، ويمثل وجهة نظر تؤيد المدخل الخارجي لتشجيع الشركات بمختلف أنواعها على تقديم تقرير متكامل بطريقة موحدة، وذلك لأن الإفصاح الحالي لا يناسب إعداد تقارير متكاملة (SUST-F1).

كما ذكر أحد المشاركين بأن الإفصاح الحالي يتم بطريقة عشوائية حيث يتم الإفصاح عن كل شيء وعن طريق أي شخص، وفي بعض الأحيان لا يتم معرفة العناصر التي يجب التقرير عنها، في حين أن قيمة التقارير المتكاملة وأهميتها النسبية تتبع من تركيزها على إستراتيجية الشركة (SUST-P3).

ومن خلال المقابلات التي تمت مع المشاركين يلاحظ انتقادهم لطريقة التقرير عن الـ
:EGX30

" لا ينبغي أن يتم إعداد التقارير المتكاملة بنفس الطريقة التي يتم بها الإفصاح عن الـ ESG التي تلزم بالإفصاح عن عناصر محددة تختلف عن العناصر التي يجب التقرير عنها إذا تم تبني التقارير المتكاملة" (SUST-F1). ويرى آخرون (SUST-F1, SUST-F2, SUST-F3, SUST-I2) إمكانية الاسترشاد فقط بمبادئ إعداد تقارير الاستدامة عند إعداد التقارير المتكاملة، كما يرى أحد المشاركين أن تبني التقارير المتكاملة يمثل تحدياً للشركات، مما يتطلب المزيد من الجهود لتطوير المؤشر المصري EGX30 ليتضمن تحديد القضايا الجوهرية بما يتماشى مع إستراتيجية الشركة (SUST-F5). وقد ذكر أحد المشاركين توافر العديد من المؤشرات التي يمكن أن تساعد في إعداد التقارير المتكاملة بعد أن تمت إعادة الهيكلة بالشركة، ومن اليسير توفير المعلومات المادية، كما ستصبح البيانات عن إستراتيجية الشركة والبيانات البيئية والاجتماعية أكثر وضوحاً (SUST-F2).

والعديد من المشاركين أكدوا على أهمية التطوير لدعم عملية إعداد التقارير المتكاملة، مع ضرورة وجود معايير أو قواعد ومبادئ إرشادية تساعدهم عند إعداد التقارير المتكاملة خاصة

في شركات الاتصالات والشركات المالية، حيث لا تتوفر القواعد أو المبادئ اللازمة للتطبيق (SUST-F1, SUST-F2, SUST-I1, SUST-I5, COMMS-F1, COMMS-F3, COMMS-I4, COMMS-F5, COMMS-P1, FIN-F1, FIN-F2, FIN-F4).

وقد تنوعت الآراء ووجهات النظر من قبل المشاركين، حيث يرى أحد المشاركين من الإدارة المالية وجود الكثير من الانقسام بين المعايير، مما يتطلب العمل على إيجاد تجانس بين تلك المعايير (FIN-F1). ويرى آخر أن التقارير المتكاملة يجب أن تتصف بالنضوج والفهم، حتى يمكن إعدادها بطريقة موحدة يمكن من خلالها إجراء المقارنات (FIN-F2). ويرى آخر أن التحويل من الإفصاح عن الـ ESG واستخدام المقاييس المعيارية للتقارير المتكاملة التي تركز على الأهمية النسبية وإستراتيجية الأعمال يجب أن تتوفر بها خاصية المقارنة (COMMS-F5)، في حين رأى المدير المالي بأحد الشركات المالية أن خاصية المقارنة ممكن أن تتوفر للشركات الصناعية (FIN-F3)، في حين شكك آخر في ذلك (FIN-F2): " عندما يتم الحصول على البيانات غير المالية، قد تكون تلك البيانات مثيرة للاهتمام وقد تشعر بحالة جيدة، أو سيئة، ولكن لا يمكن مقارنة العديد من المقاييس بين تقرير شركة وأخرى".

وفي ظل غياب المعايير المنظمة للتقرير عن الـ EGX30 فإن التركيز في الشركات المالية على تحديد الأهمية النسبية من خلال التركيز على خاصية المقارنة لبعض الشركات أو القطاعات، فطبقاً لرأي أحد المشاركين المسئول عن الـ ESG بشركة مالية يرى أن التقارير المتكاملة تهدف إلى زيادة التركيز على الأهمية النسبية في شركات أو قطاعات محددة بما يسمح بالمقارنة، ولكن العاملين بالإدارة المالية والعلاقات العامة لهذه الشركات من الممكن أن يركزوا على العناصر المادية فقط، ويعتمد ذلك على تحديد المقصود بالعناصر التي يمكن التقرير عنها طبقاً لتحديد أهميته النسبية من قبل تلك الشركات أو القطاعات، وقد يتم اختيار أو انتقاء العناصر ذات الأهمية النسبية بتحيز (SUST-F4).

مما سبق يلاحظ وجود أدلة على التغيير من النوع الأول في مراحل التطبيق الأولى للتقارير المتكاملة، كما أن الإرشادات الحالية لا توفر كيفية تحديد الأهمية النسبية مما يتطلب وجود معايير أو مبادئ جديد وواضحة لتحديد العناصر ذات الأهمية النسبية والتي يجب التقرير عنها.

٦ - نظم ومقاييس التكامل.

طلبت ٦ شركات بضرورة إجراء تغيير جوهري وتطوير مؤشرات قياس الأداء والعمليات (COMMS-F1, COMMS-F5, COMMS-P1, SUST-I1, SUST-I2, SUST-P3) خاصة فيما يتعلق بالمجالات الاجتماعية وتكوين والحفاظ على القيمة، وأن تتميز نظم القياس بالاتساق

(COMMS-P1)، كما يجب أن يتزامن توافر مؤشرات القياس مع بداية تطبيق التقارير المتكاملة. طالما أن هناك نوايا للتغيير للحصول على مقاييس يمكن أن تدعم النتائج الإستراتيجية المالية وغير المالية (COMMS-F5)، (أربعة أفراد يشتركون بلجنة لتطوير تلك المؤشرات). وذكر أحد المشاركين بأنه يتم قياس قيمة عناصر الـ EGX المختلفة التي من شأنها أن تنعكس على مقاييس التكامل بغرض إثبات أن الشركة لديها تركيز قوي على المجتمع، ويشارك في ذلك القياس الفريق المالي بالشركة (SUST-P3).

ثامنا: النتائج والتوصيات

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف آليات التغيير المتوقع حدوثها إذا تم التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة، لذلك تم الاعتماد على شركات المساهمة المصرية طبقاً للمؤشر المصري EGX30 وهو أحد المؤشرات التي تصدرها البورصة المصرية والذي يركز على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة، وقد اعتمدت الدراسة على استطلاع آراء ٢٣ فرداً من مختلف شركات الـ EGX30 باعتبار أن تلك الشركات تتوافر فيها مقومات التطبيق، ومن الممكن أن يؤدي التناقس فيما بينهم للتطبيق المبكر للتقارير المتكاملة، كما يؤدي إلى إجراء تغييرات على الهياكل والنظم والعمليات، أو على الأقل الاستعداد لإجراء التغييرات على الهياكل والنظم، وقد توصلت تلك الدراسة بأن تبني التقارير المتكاملة المبكر يؤدي إلى التغيير من النوع الأول - الانتقال بدلا من التحول- وإحداث اضطرابات وليس التأثير بشكل كبير على الشركة من ناحية تغيير القيم والمعتقدات وذلك طبقاً لدراسة (Laughlin's, 1991, p. 218). وقد تقادت لجنة التقارير المتكاملة الـ IIRC التصديق على مبادرات تقارير الاستدامة القائمة ومصطلحاتها من خلال موقع التقارير المتكاملة كمدخل جديد لتقارير الشركات الذي يعكس التفكير المتكامل الذي يركز على تكوين القيمة (IIRC, 2013, p. 4). ومع ذلك فإن المقابلات تشير إلى ضرورة التحول التدريجي للتقارير المتكاملة في المرحلة المقبلة من خلال تطوير التقارير الحالية التي تفسح عن القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة بدلا من التحول الثوري والمفاجئ للتقارير المتكاملة. ولا يوجد أي دليل على حدوث تغيير أساسي في الخطط الإستراتيجية، أو تغييرات جوهرية قد تحدث في الشركات إذا ما تم إلزام الشركات بالتقارير المتكاملة.

وقد لوحظ تغيير تدريجي عند توسيع قاعدة الجهات المعنية التي من الممكن أن تشارك في عملية إعداد التقارير، من خلال فرق متعددة الوظائف، ورغم ذلك تم الابتعاد من تغيير التفكير والهياكل. وقلة من المشاركين رأوا إمكانية إسناد مسؤولية إعداد التقارير المتكاملة لمسئولي الإدارة المالية أو من قبل مسؤولي الخطة الإستراتيجية، أو منهما معا، وتشجيعهم على

المشاركة في عملية إعداد التقارير المتكاملة ليس فقط لتوفير البيانات، ولكن باعتبارهم جزءاً من فرق متعددة الوظائف. وفي شركتين اتضح أن المدير المالي له دور كبير في عملية إعداد التقارير المتكاملة. ومن خلال المناقشات حول تطوير مؤشرات ونظم القياس المتكاملة، والابتعاد عن المقاييس الحالية، تم تأييد تطوير مؤشرات القياس بالتزامن مع تطبيق التقارير المتكاملة، وبالتالي تبني تغيير مؤشرات القياس الحالية بمؤشرات أخرى.

ويمكن القول بأن آلية التغيير التي استخدمت تعتمد على أسلوب الضغط لدفع عملية التغيير الثقافي في الشركات من خلال تبني التقارير المتكاملة، بينما تشير نتائج دراسة (Adams & Frost 2008)، ودراسة (Adams & McNicholas 2007)، أن تقارير الاستدامة يمكن أن تكون حافزاً للتغيير، وتستخدم التقارير المتكاملة كأداة صريحة لقيادة التغيير، وطبقاً لنتائج دراسة (Frostenson et al., 2012) فإن الشركات إذا واجهت ضغوط داخلية أو خارجية مضطرة لإعادة النظر في استراتيجياتها إذا ما تم تطبيق التقارير المتكاملة.

وفي المرحلة الحالية لا يوجد دليل على حدوث تغييرات جذرية في خطط الشركات، وبالتالي فإن التقارير المتكاملة في الوقت الحالي لا تمثل تحدياً أساسياً يساعد على التغيير الجوهرى في الهياكل والنظم والتغيير في المعتقدات الأساسية والقيم والمعايير أو الرسالة والهدف، كما لا يوجد دليل على أن التحول إلى تقديم تقارير متكاملة سيؤدي إلى تغيير يركز على الأفراد والبيئة خاصة فيما يتعلق بتحديد جميع أنواع رأس المال، في حين يمكن أن تحدث التغييرات على مستوى الموارد والهياكل.

وأبدت ٦ شركات استعدادها لتبني التقارير المتكاملة مما يتطلب الموازنة بين التقارير الداخلية والخارجية والتدرج في التطبيق، ويمكن الاعتماد على إستراتيجية تعتمد على منهج مزوج حتى يمكن التدرج في تطبيق التقارير المتكاملة، والانتقال من التقارير الداخلية للتقارير للخارجية، حيث أن التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة يستغرق المزيد من الوقت قبل ظهور آليات التحول الشامل من الـ EGX للتقارير المتكاملة. كما أن عدم توافر القواعد والمعايير اللازمة للتطبيق يمكن أن يكون دافعاً للابتكارات في المستقبل (FIN-F2).

ويقترح الباحث في هذه المرحلة وفي حالة تبني بعض الشركات للتقارير المتكاملة أن يتم ذلك خلال مرحلة انتقالية كافية حتى تستطيع الشركات تعديل أوضاعها ليناسب متطلبات إعداد تلك التقارير، وحتى يمكن استخدام منهج أكثر شمولية يعتمد على التواصل والتفاعل بين الجهات المعنية، مع ملاحظة أن عدم وجود قواعد أو مبادئ ومعايير في مصر بخصوص تلك التقارير يمكن أن تحول دون تبني تلك التقارير على نطاق واسع، هذا مع اعتقاد الباحث بأن المستقبل القريب سوف يشهد اهتماماً مكثفاً بتلك التقارير على المستويين الأكاديمي والتطبيقي.

وقد تمثل القيد الرئيسي لهذه الدراسة في صغر حجم الشركات التي وافقت على إجراء المقابلات الشخصية مع الباحث والتي أبدت الاستعداد لتبني التقارير المتكاملة مستقبلاً، وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة مؤقتة حتى يمكن إجراء المزيد من البحوث مع مجموعة كبيرة من أصحاب المصلحة. كما كانت عينة المشاركين من المحاسبين والمختصين بالتمويل محدودة طبقاً لما استطاع الباحث إجراء مقابلات معهم، فقد رفض البعض إجراء المقابلة، واعتذرت بعض الشركات بحجة عدم تواجدهم بالشركة ولم يتمكن الباحث حتى من إجراء مقابلات معهم من خلال التليفون أو أي وسيلة أخرى، كما أن مسئول الخطط الإستراتيجية لم يتم تمثيلهم في تلك الدراسة. كما لم تشمل هذه الدراسة كل أصحاب المصلحة (أصحاب المصلحة الخارجيين)، مما يتطلب إجراء المزيد من الدراسات تتناول مختلف أطراف أصحاب المصلحة من الجهات المعنية الداخلية والخارجية، لزيادة فهم الآليات التي تشجع وتسهل التقارير المتكاملة.

المراجع

- 1- Abeysekera, I. (2008), "*Intellectual capital practices of firms and the commodification of labour*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 21, No. 1, pp. 36-48.
- 2- Abeysekera, I. (2012), "*A template for Integrated Reporting*", Journal of Intellectual Capital, Vol. 14 No. 2, in press.
- 3- Adams, C.A. & Frost, G.R. (2008), "*Integrating sustainability reporting into management practices*", Accounting Forum, Vol. 32 No. 4, pp. 288-302.
- 4- Adams, C.A. (2002), "*Internal organizational factors influencing corporate social and ethical reporting: beyond current theorizing*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15 No. 2, pp. 223-250.
- 5- Adams, C.A. and McNicholas, P. (2007), "*Making a difference; sustainability reporting, accountability and organisational change*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20 No. 3, pp. 382-402.
- 6- Adams, C.A. and Whelan, G. (2009), "*Conceptualising future change in corporate sustainability reporting*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 22 No. 1, pp. 118-143.
- 7- Alan Willis, (2010), "*Integrated Reporting in a Disconnected World The Macro Measurement Challenge!*", Harvard Business School, pp.22:24.
- 8- Allen L. White (2010), "*The Five Capitals of Integrated Reporting: Toward a Holistic Architecture for Corporate Disclosure*", Harvard Business School, pp.29:32.
- 9- Aras, G. and Crowther, D. (2009), "*Corporate sustainability reporting: a study in disingenuity?*", Journal of Business Ethics, Vol. 87 No. S1, pp. 279-288.
- 10- Axel Haller Chris van Staden , (2014), "*The value added statement – an appropriate instrument for Integrated Reporting*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27 Iss. 7, pp. 1190 – 1216.
- 11- Barone, E., Ranamagar, N. and Solomon, J. (2013), "*A Habermasian model of stakeholder (non)engagement and corporate (ir)responsibility reporting*", Accounting Forum, in print.Bebbington.
- 12- Beck, C., Dumay, J. and Frost, G. (2012), "*Sustainability reporting – inside out or outside in?*", paper presented at 11th A-CSEAR Conference 2-4 December, University of Wollongong, Wollongong.

- 13-Brad J. Monterio, (2013),” *Corporate Reporting Evolved: Integrated Reporting and the Role of XBRL*”, XBRL International, Inc., pp.1:17.
- 14- Burritt, R.L. (2012), “*Environmental performance accountability: planet, people, profits*”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 25 No. 2, pp. 370-405.
- 15- Burritt, R.L. and Schaltegger, S. (2010), “*Sustainability accounting and reporting: fad or trend?*”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23 No. 7, pp. 829-846.
- 16- Charl de Villiers Leonardo Rinaldi Jeffrey Unerman , (2014),”*Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research*”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27 Iss 7 pp. 1042 – 1067.
- 17- Cheng, M., Green,W., Conradie, P., Konishi, N. and Romi, A. (2014), “*The international integrated reporting framework: key issues and future research opportunities*”, Journal of International Financial Management & Accounting, Vol. 25 No. 1, pp. 90-119.
- 18- Colin Higgins, Wendy Stubbs& Tyron Love, (2014),”*Walking the talk(s): Organisational narratives of integrated reporting*”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27 Iss 7 pp. 1090 – 1119.
- 19- Cooper, S. and Owen, D. (2011), “*Corporate Social Reporting and Stakeholder Accountability: the Missing Link*”, Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, No 7-8, pp. 649-67.
- 20- Cristiano B., Mark L. Frigo, P., Quattrone, & Angelo Riccaboni, (2014), “*Integrated Reporting What happens when values and value creation meet?*”, Strategic Finance, pp.33:40 .
- 21- Eccles, R. and Krzus, M. (2010), “*Integrated reporting for a sustainable strategy*”, Financial Executive, March, pp. 29-32.
- 22- Eccles, R., Cheng, B., Saltzman, D. (2010), “*The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*”, Harvard Business School, 2011.
- 23- Eccles, R., Kiron, D. (2012), “*Get Ready: Mandated Integrated Reporting Is the Future of Corporate Reporting. MIT Sloan*”, Management Review, March, pp.1-6. Retrieved from: http://www.greenprof.org/wpcontent/uploads/2012/03/Mandated-Integrated-Reporting_March-2012.pdf.
- 24- Eccles, R., Saltzman, D. (2011), “*Achieving Sustainability Through Integrated Reporting*”, Stanford Social Innovation Review, 2011, pp. 55-61. Retrieved from: http://people.hbs.edu/reccles/2011SU_Feature_s_EcclesSaltzman.pdf.

- 25- Eccles, R.G. and Krzus, M.P. (2011), "*A Chronology of Integrated Reporting*", Harvard Business School Accounting & Management Unit Case No. 411-049. Available at Social Science Research Network (SSRN). Accessed 13 February, 2013 at: <http://ssrn.com/abstract=2025125>.
- 26- Ernst Ligteringen & Nelmara Arbex, (2010), "*Will Integrated Reporting Make Sustainability Reporting Obsolete?*", Harvard Business School, pp.72:74.
- 27- Federation of European Accountants, January 2011, "*Integrated Reporting*".
- 28- Fifka, M.S. (2013), "*Corporate responsibility reporting and its determinants in comparative perspective – a review of the empirical literature and a meta-analysis*", Business Strategy and the Environment, Vol. 22 No. 1, pp. 1-35.
- 29- Frias-Aceituno, J.V., Rodri'guez-Ari'za, L. and Garcí'a-S_anchez, I.M. (2013), "*Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study*", Journal of Cleaner Production, Vol. 44, pp. 1-210, available at: www.sciencedirect.com/science/journal/109596526144/.
- 30- Frias-Aceituno, J.V., Rodri'guez-Ari'za, L. and Garcí'a-S_anchez, I.M. (2014), "*Explanatory factors of integrated sustainability and financial reporting*", Business Strategy and the Environment, Vol. 23 No. 1, pp. 56-72.
- 31- Frias-Aceituno, J.V., Rodriguez-Ariza and Garcia-Sanchez, I.M. (2012), "*The role of the board in the dissemination of integrated corporate social reporting*", Corporate Social Responsibility and Environmental Management. Available at Wiley Online Library. Accessed 13 February, 2013 at: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/csr.1294/pdf>.
- 32- Frostenson, M., Helin, S. and Sandström, J. (2012), "*Sustainability reporting as negotiated storytelling*", paper presented at EBEN Research Conference, 7-9 June 2012, Newcastle University Business School, Newcastle upon Tyne.
- 33- Gareth Owen, (2013), "*Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum*", Accounting Education: an international journal, Vol. 22, No. 4, pp.340:356.
- 34- Gray, R. & Milne, M. (2002), "*Sustainability reporting: who's kidding whom?*", Chartered Accountants, Journal of New Zealand, Vol.81, No.6, pp. 66-70.

- 35- Gray, R., Walters, D., Bebbington, J. and Thompson, I. (1995), "*The greening of enterprise: an exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change*", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6 No. 3, pp. 211-239.
- 36- Helena V. Fiestas, Rory Sullivan & Rachel Crossley, November (2010), "*Better Returns in a Better World: Responsible Investment—Overcoming the Barriers and Seeing the Returns*", Oxfam International,.
- 37- IIRC (2013), "*The International IIRC Framework*", The International Integrated Reporting Council, London.
- 38- IIRC, 30 January 2012, (International Integrated Reporting Council, U.K.) "*Towards integrated reporting. Communicating value in the 21st century*", www.iirc.org accessed.
- 39- Indra Abeysekera, May, (2013), "*A template for integrated reporting*", *Journal of Intellectual Capital*, 14 (2), pp. 227-245.
- 40- Integrated Financial and Sustainability Reporting in the United States, April 2013, "*Investor Responsibility Research Institute and Sustainable Investments Institute*".
- 41- Ioannis Ioannou & George Serafeim, (2010), "*Drivers of Corporate Sustainability and Implications for Capital Markets: An International Perspective*", Harvard Business School, pp.13:18.
- 42- Ioannou, I., & Serafeim, G. 2010a, "*The impact of corporate social responsibility on investment recommendations*", Harvard Business School Working Paper, No. 11-17.
- 43- Ioannou, I., & Serafeim, G. 2010b, "*What drives corporate social performance? International evidence from social, environmental, and governance scores*", Harvard Business School Working Paper, No. 11-16.
- 44- Ioannou, I., & Serafeim, G. 2010c, "*The Impact of national institutions and corporate sustainability on investment recommendations*", Harvard Business School Working Paper.
- 45- Hřebiček, J. Soukopova, M. Štencl, & Trenz, O., (2011), "*Integration of Economic, Environmental, Social and Corporate Governance Performance and Reporting in Enterprises*", *ACTA Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Volume LIX 15, Number 7, pp.157:166.
- 46- Jensen, J.C. and Berg, N. (2012), "*Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalist approach*", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 21 No. 5, pp. 299-316.

- 47- Jonathon Hanks and Louise Gardiner, 2014, " *Integrated Reporting: Lessons from the South African Experience*", International Finance Corporation Pennsylvania Avenue, NW, Washington, ISSUE, 25.
- 48- Judy Brown Jesse Dillard , (2014), "*Integrated reporting: On the need for broadening out and opening up*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27 Iss 7 pp. 1120 – 1156.
- 49- Justyna Fijałkowska& Monika Sobczyk, December, (2013), "*Integrated Reporting as a Cross-border Communication Tool for Business - a Fad or a Sign of Times?*," Journal of Intercultural Management Vol. 5, No. 4, pp. 35–47.
- 50- Kai Mertins, Holger Kohl& Ronald Orth, (2012), "*Integrated Reporting and Integrated Thinking – A Resource oriented Perspective*", The Interdisciplinary Workshop on Intangibles, Intellectual Capital & Extra –Financial Information.
- 51- Kevin McKinley, (2010), " *ISO Standards for Business and Their Linkage to Integrated Reporting*", Harvard Business School, pp.40:44.
- 52- Kolk, A. (2010), "*Trajectories of sustainability reporting by MNCs*", Journal of World Business, Vol. 45 No. 4, pp. 367-374.
- 53- KPMG (2011), *International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011*, KPMG International, Amsterdam.
- 54- Laughlin, R.C. (1991), "*Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: some alternative models*", Organization Studies, Vol. 12 No: 2, pp. 209-232.
- 55- Mark Saunders, Philip Lewis& Adrian Thornhill, (2009), "*Research Methods for Business Students*", Fifth edition, Prentice Hall.
- 56- Mathews, M.R. (1997), "*Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate?*", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 10:4, pp. 481-531 .
- 57- Michael P. Krzus,(2011), "*Integrated reporting: if not now, when?*", IRZ, Heft 6, June pp.271:276.
- 58- Milne, M.J., Tregidga, H. and Walton, S. (2009), "*Words not Actions! The Ideological Role of Sustainable Development Reporting*", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 22 No. 8, pp. 1211-1257.
- 59- Nazatul Lazma,(2014), "*Integrated Reporting- the Next Way*", Accountants Today, March / April, pp.8:10.

- 60- Othman, S., Darus, F. and Arshad, R. (2011), "*The influence of coercive isomorphism on corporate social responsibility reporting and reputation*", Social Responsibility Journal, Vol. 7 No. 1, pp. 119-135.
- 61- Raar, J. (2012), "*Can early environmental reporting research offer insights into Integrated Reporting guidelines comparability?*", Paper in proceedings of the 11th A-CSEAR Conference, University of Wollongong, Australia, 2-4 December 2012. Accessed 12 February 2013 at: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1016&context=acsear2012>.
- 62- Robert G. Eccles & Daniela Saltzman, (2011), "*Achieving Sustainability Through Integrated Reporting*", Stanford Social Innovation Review, pp.1-17.
- 63- Robert G. Eccles & Michael P. Krzus, (2010), "*One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy*", New York: John Wiley & Sons.
- 64- Robert G. Eccles, Beiting Cheng & Daniela Saltzman (2010), "*The landscape of integrated reporting reflections and next steps*", Harvard Business School.
- 65- Saeed Roohani (2013), "*Integrated Reporting Using XBRL*", For 6th University of Kansas International Conference on XBRL April 25-27.
- 66- Sanford Lewis, (2010), "*Learning from BP's "Sustainable" Self-Portraits: From "Integrated Spin" to Integrated Reporting*", Harvard Business School, pp.58:71.
- 67- Schaltegger, S. (2012), "*Sustainability reporting beyond rhetoric: linking strategy, accounting and communication*", in Jones, S. and Ratnatunga, J. (Eds), Contemporary Issues in Sustainability Accounting, Assurance and Reporting, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 183-196.
- 68- Stevenson, N. (2011), '*New Dawn for Reporting*', Accountancy Futures, ACCA, Edition 03, February, p. 11 .
- 69- Stubbs, W., Higgins, C. and Milne, M. (2013), "*Why do companies not produce sustainability reports?*", Business Strategy and the Environment, Vol. 22 No. 7, pp. 456-470.
- 70- Sunita Gupta, (2013), "*Towards Integrated Reporting – The Pivotal Role of IIRC*", The Global E. Learning Journal Volume 2, Number 2, pp.1-17.
- 71- Terence L. Jeyaretnam & Kate Niblock-Siddle, (2010), "*Integrated Reporting: A Perspective from Net Balance*", Harvard Business School, pp.33:37.

- 72- The Consultation Draft of the International (IR) Framework, April 2013.
- 73- The IIRC, Mission Statement", International Integrated Reporting Committee, accessed April 15, 2011, <http://www.theiirc.org/theiirc>.
- 74- Tudor Orpisor, (2014), " *The Integrated Reporting Framework: Between Challenge And innovation*", Network Intelligence Studies Volume II, Issue I (3), pp.85:94.
- 75- Van Staden, Chris & Wild, Susan, July, (2013), "*Integrated Reporting: Initial Analysis of Early Reporters - An Institutional Theory Approach*", Paper presented at The Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), Kobe, Japan, pp. 26-28.
- 76- Whitley, R., (1997), '*Business systems*', In *Sorge, A. and Warner M. (eds.) The IEBM handbook of organizational behavior*", London: International Thomson Business Press, pp. 173-186 .