

مستقبل الإفصاح السردى من منظور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع دراسة استطلاعية

د/ مروة إبراهيم ربيع*

1. مقدمة:

يؤدي انفصال الملكية عن الإدارة إلى وجود العديد من مشاكل الوكالة وبصفة خاصة مشكلة عدم تماثل المعلومات؛ نتيجة لامتلاك المديرين للمعلومات والتي قد لا تتاح لمساهمي الشركة وكافة الأطراف ذات العلاقة بها. تزداد حدة تلك المشكلة بسبب عدم توفير التقارير المالية للمعلومات التي يحتاجها مستخدمي تلك التقارير وذلك لتركيزها على المعلومات المالية التي تهتم بالعمليات والاحداث التي تمت فى الماضى، وإهمال المعلومات المتعلقة باستراتيجية الشركة ونموذج الاعمال الذي تتبعه، وعدم الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات غير المالية. يرجع ذلك الى اهمية تلك المعلومات لمتخذى القرارات ذات العلاقة بالشركة. لذا أكد العديد من الباحثين والممارسين لمهنة المحاسبة في الوقت الراهن على ضرورة افصاح الشركات عن استراتيجيتها والبنود غير المالية والتي تظهر فى التقارير السردية (خارج القوائم المالية) (Pricewaterhousecoopers , 2007 ; BIS, 2010 ; Pricewaterhousecoopers , 2010).

يساعد الإفصاح (التقرير) السردى على شرح وتفسير ما يحيط بالشركة من أحداث داخلية وخارجية. تهتم تلك التقارير بالإفصاح عن الاستراتيجية والمخاطر التي تتبعها الشركة، بالإضافة إلى الاستراتيجيات المستقبلية وبصفة خاصة التي تتعلق بمدى تحقيق الشركة للتنمية المستدامة والتي تساعد أصحاب المصالح على تقييم أدائها. لذا ظهر على الساحة التقرير الاستراتيجي كأحد التقارير السردية الذي يمكن أن يساعد على تطور مستقبل الإفصاح السردى. يهتم التقرير الاستراتيجي بتوضيح البيئة المحيطة بالشركة والاستراتيجية التي تتبعها وعلاقة نموذج الأعمال باستراتيجية

* مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

الشركة. يوضح التقرير أيضاً علاقة أداء الشركة بالاستراتيجية التي تتبعها وبصفة خاصة عند تضمين الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر داخل استراتيجيتها. كما يمد التقرير الاستراتيجي بالمعلومات المتعلقة بالحوافز والمكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة وعلاقتها بأداء الشركة واستراتيجيتها. وفي سبيل اهتمام إدارة الشركة بالافصاح عن تلك المعلومات والتي تساعد على تلبية رغبات كافة اصحاب المصالح ذات العلاقة بها، يتطلب الامر وضع استراتيجية الشركة بما يفي بمتطلبات ورغبات اصحاب المصالح مما يساعد على تكاتف جميع الافراد في الشركة والسعي لتنفيذ الاستراتيجية التي تسعى الى تحقيقها. ولن يتم ذلك الا من خلال وجود أدوات المحاسبة الإدارية ونظام معلومات محاسبة إدارية يدعم تلك التقارير. لذا يتضح دور أدوات المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري في دعم تلك التقارير من معلومات متضمنه بداخله، مما يساعد على التقارب بين المحاسبة المالية والإدارية.

يهدف البحث إلى التعرض للتقرير الاستراتيجي كأحد التقارير المتطلبه من قبل مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة والذي يهتم بربط متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للشركة باستراتيجيتها ونموذج الأعمال الذي تتبعه، بالإضافة إلى توضيح أداء الشركة المستدام والحوكمي وعلاقته باستراتيجيتها. يهدف البحث أيضاً إلى التعرض إلى دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الافصاح عن التقرير الاستراتيجي وذلك من خلال تناول الباحث للعديد من الأمور. تتمثل تلك الامور في المبادئ التي يمكن أن يستند اليها التقرير الاستراتيجي، وأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدعمة للتقرير الاستراتيجي، وأخيراً دور المحاسب الإداري في ظل افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي. ويحاول البحث الاجابة عن التساؤلات التالية: هل تحتاج الشركات المصرية لتقرير شامل يضم استراتيجية الشركة والانشطة التي تقوم بها وعلاقتها بأدائها؟، هل يساعد تضمين الشركات للعديد من المبادئ والقيم التي تحت على تحقيقها للتنمية المستدامة وحوكمة الشركات على اصدار التقرير الاستراتيجي؟، هل يحث استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على

تدعيم التقرير الاستراتيجى؟، هل تحت المعلومات التى يوفرها المحاسب الإدارى على تدعيم التقرير الاستراتيجى؟، هل يؤدى افصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجى الى امداد المستثمرين وكافة اصحاب المصالح بالمعلومات التى تساعدهم على اتخاذ القرارات؟. تتبع أهمية البحث من ناحيتين، وهما الناحية الأكاديمية، حيث يوضح الباحث مدى أهمية استخدام أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية ودور المحاسب الإداري في دعم التقرير الاستراتيجي وافصاح الشركات عنه؛ مما يساعد على التقارب والتكامل بين المحاسبة المالية والإدارية. ترجع أهمية البحث أيضاً فى تناوله لموضوع جديد لم تتناوله الدراسات السابقة - على حد علم الباحث - فى مجال المحاسبة الإدارية مما يؤدي إلى المساهمة العلمية في ابراز مدى أهمية تضمين معلومات وأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية داخل ذلك التقرير. ومن الناحية العملية، يشجع افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي المديرين على اتخاذ القرارات التي تساعد على تنفيذ استراتيجية الشركة بصورة سليمة. كما يساعد إمداد الشركات بهذا التقرير -لاحتوائه على معلومات مالية وغير مالية والتي لا يتم تضمينها داخل القوائم المالية - كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة على تقييم أدائها بطريقة سليمة.

يقتصر البحث على علاقة اصدار الشركات للتقرير الاستراتيجى بالمحاسبة الادارية ودور المحاسب الاداري في اعداد المعلومات التي تساعد على اعداد ذلك التقرير، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث التأكيدات عن مدى صدق الإدارة عن ذلك التقرير وبصفة خاصة المعلومات غير المالية المرتبطة بحوافز أعضاء مجلس الإدارة. يخرج عن نطاق البحث تلاعب إدارة الشركة بالمعلومات للاضرار باصحاب المصالح؛ وذلك من خلال تغيير نمط أو لهجة الافصاح للتأثير على متخذي القرارات، كما اهتم البحث بعرض بعض اساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق الشركات لكل من التنمية المستدامة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات ومن ثم يخرج عن نطاق البحث اساليب المحاسبة الإدارية الأخرى التي لم يتعرض لها الباحث. فى ضوء مشكلة البحث والهدف منه يتناول البحث فى الجزء الثانى النظريات المفسرة للافصاح عن التقرير الاستراتيجي، ثم فى الجزء الثالث

يتناول الباحث دوافع الشركات لإصدار التقارير السنوية. كما يتناول الباحث في الجزء الرابع التقارير المتكاملة للأعمال في مقابل التقرير الاستراتيجي. ويتناول الجزء الخامس من البحث محتوى التقرير الاستراتيجي. وفي الجزء السادس يتناول الباحث التقرير الاستراتيجي في الواقع العملي. يهتم الجزء السابع بتوضيح دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الإفصاح عن التقرير الاستراتيجي، بعد ذلك يتناول الباحث الدراسة الاستطلاعية، وأخيراً يتناول الباحث نتائج البحث وتوصياته.

1. النظريات المفسرة للإفصاح عن التقرير الاستراتيجي:

يتناول الباحث في هذا الجزء أهم النظريات المفسرة للإفصاح والتي يمكن أن تساعد على تفسير الإفصاح عن التقرير الاستراتيجي. تتمثل تلك النظريات في:

1-2. نظرية الوكالة:

قامت نظرية الوكالة على يد (Jensen and Meckling (1976، حيث اثار الجدل حول ما اذا كانت إدارة الشركة تتخذ القرارات التي تحقق مصالح وأهداف الملاك. زاد الشك في سعي الإدارة إلى تحقيق أهداف الشركة (أهداف الملاك) خاصة بعد ظهور الشركات المساهمة وامتلاك تلك الشركات لعدد كبير من المساهمين، مما أدى إلى ضعف امكانية قيام الملاك بمراقبة تصرفات الإدارة. أوضح Jensen and Meckling عدم تكريس الإدارة كل جهدها لتحقيق مصالح الملاك بل وسعيها نحو تحقيق أقصى منفعة لها من خلال اتخاذ القرارات التي تعود بالمنفعة عليهم والتي تحقق مصالحهم الشخصية على الرغم من عدم تحقيق تلك القرارات أي منافع للملاك. تنشأ علاقة الوكالة عندما يفوض شخص معين (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الأصيل شخصاً آخر (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الوكيل للقيام بأداء خدمة أو مهمة محددة بالنيابة عن الأصيل. وتعد مشكلة التخلخل الاخلاقي من أهم مشاكل الوكالة والتي تنشأ بسبب عدم تماثل المعلومات بين الإدارة (الوكيل) والمساهمين (الأصيل). لذا يمكن القول انه بالنظر إلى مدى أهمية تحقيق الشركات للتنمية المستدامة وإدارة المخاطر من خلال تضمين استراتيجية الشركة لتلك

العوامل والتي يتم الإفصاح عنهم من خلال التقرير الاستراتيجى، فإن تحفيز المديرين بناءً على مقاييس الأداء المالية قد لا يؤدي إلى اهتمامهم بتلك الأمور (Rezaee, 2016). أكدت دراسة ربيع (2009) على أهمية منح مديري الإدارة العليا الحوافز والمكافآت بناءً على وجود مقاييس أداء مالية وغير مالية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات يتزنب عليها تحسن الأداء المالي في الأجل القصير والطويل وبالتالي يؤدي إلى اهتمام مديري الشركات بتحقيق التنمية المستدامة والإفصاح عن ذلك عبر التقارير السنوية.

2-2. نظرية أصحاب المصالح:

قامت نظرية اصحاب المصالح على يد (Freeman 1984) ، توضح النظرية الضغوط التي تواجه الشركات مما تطلب الأمر وجوب الاهتمام بتلبية رغبات أصحاب المصالح من العملاء، والموظفين، والعاملين، والموردين، والحكومة، والمنافسين، وكذلك المناصرين لحماية البيئة. تهدف النظرية إلى تحقيق قيمة للشركة من خلال التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح وعدم الاقتصار على تحقيق القيمة للمساهمين فقط. أوضحت دراسة (2016) Rezaee أن اهتمام الشركات بتحقيق التنمية المستدامة وإدارة المخاطر- من خلال الإفصاح عن التقرير الاستراتيجى- يؤدي إلى تحقيق قيمة لكافة أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة مما يساعد على تلبية احتياجاتهم وتحسين سمعة الشركة. لذا أكدت الدراسة على مدى أهمية تضمين كافة أصحاب المصالح داخل نموذج الأعمال الخاص بالشركة؛ ويرجع ذلك إلى أهميته في تحسن الأداء البيئي والاجتماعي للشركة. تؤكد الدراسة أيضاً على أن الاهتمام بتضمين الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر (من خلال اصدار التقرير الاستراتيجي) تعد أنشطة مضيئة للقيمة من وجهة نظر أصحاب المصالح.

2-3. النظرية الشرعية:

توضح النظرية الشرعية أن الشركة تعمل داخل نظام اجتماعي أكبر ولديها عقد اجتماعي مع المجتمع والبيئة المحيطة بالشركة. ويمكن القول في هذا الصدد أن استمرارية وبقاء الشركة لا يعتمد فقط على الأرباح التي تحققها، بل على قبول البيئة المحيطة بالشركة لمخرجاتها. لذا يساعد افصاح الشركات عن الأمور البيئية والاجتماعية وإدارة المخاطر ومن ثم حوكمة الشركات على تلبية رغبات المجتمع (أحمد، 2015، Rezaee, 2016). ويرى الباحث أن افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي - من خلال تضمينه لمعلومات عن الأمور البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر - يمكن أن يساعد على تلبية رغبات المجتمع ككل.

2. دوافع الشركات لإصدار التقارير السنوية:

يتسم تطبيق الشركات للمحاسبة المالية التقليدية بعدم قدرتها على استيعاب العديد من القضايا سواء البيئية أو الاجتماعية والتي تمثل عوامل هامة لنجاح الشركات على المدى الطويل وتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة. لذا تؤكد دراسة شرف (2015) على أهمية تضمين العوامل البيئية والاجتماعية والحوكومية داخل تقارير الشركة. يؤدي إصدار الشركات للتقارير السنوية إلى امداد المساهمين بالمعلومات المفيدة التي تساعد على اتخاذ القرارات وتقييم أداء المديرين بالشركة (FRC, 2014). توضح تلك التقارير معلومات عن تطور الشركة وادائها، والاتجاهات المستقبلية، واستراتيجيتها ونموذج الأعمال، ونظم الحوافز الممنوحة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة (FRC, 2013, 2014). لذا يمكن أن تلعب تلك التقارير دوراً هاماً في امداد بنظرة شاملة عن أداء الشركة (KPMG, 2014).

تتعدد أنواع التقارير التي تصدرها الشركات فمنها القوائم المالية وهي تتكون بصفة أساسية من القوائم المالية والملاحظات المرتبطة بها، وكذلك تقرير حوكمة الشركات والذي يوضح الاجراءات التي تقوم بها الشركة للرقابة على أدائها. تقدم إدارة الشركة أيضاً تقرير المسؤولية الاجتماعية والذي يهتم بمدى تحقيقها للمسئولية الاجتماعية (Maas et al., 2016). ويهتم تقرير حوافز ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة بالافصاح عن الحوافز الممنوحة لهم في الاجل القصير والطويل، وأخيراً تقوم إدارة

الشركة باصدار التقرير السردى. يهتم التقرير السردى بالإفصاح خارج نطاق القوائم المالية وهو يساعد على شرح وتفسير ما يحيط بالشركة من أحداث داخلية وخارجية في صورة تقارير سردية غير مالية وهو بذلك يكون بمثابة شرح وتفسير للعمليات المالية حتى يتسنى لأصحاب المصالح اتخاذ القرارات (أحمد، 2014، البسيوني، 2014، Hassanein, 2014; FRC, 2013; 2014). تحتوي جميع التقارير سالفة الذكر على جمل سردية والتي يمكن أن تتمثل فى الملاحظات المرفقة للقوائم المالية، وتقرير حوكمة الشركات، والمسئولية الاجتماعية، وتقرير حوافز ومكافآت اعضاء مجلس الإدارة، والتقرير السردى.

أوضحت دراسة (Hassanein 2015) أن الجمل السردية تنقسم إلى سرد وصفى يهتم بعرض بيانات محددة عن الشركة مثل الملاحظات المرافقة للقوائم المالية، وتقرير حوكمة الشركات، وتقرير المسئولية الاجتماعية، وتقرير مكافآت اعضاء مجلس الإدارة. أما النوع الأخر من الجمل السردية يصف الأحداث السردية القصصية وهو يتعلق بمناقشات وتحليل مرتبط بأداء الشركة ووضعها المالى. ويرتبط هذا النوع بالتقرير السردى مثل مناقشات وتحليلات الإدارة، والفحص المالى والتشغيلي **Operating and Financial Review** أو فحص أداء الشركة **Business Review**

ويصدد تقرير الفحص المالى والتشغيلي، فلقد أوضح مجلس معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة **Accounting Standard Board** والمشار اليه بـ **ASB** في عام 2006 بشرح واف لكيفية اجراء التقرير الخاص بالاداء المالى والتشغيلي. أوضح مجلس معايير المحاسبة مدى أهمية التقرير لتوضيحه الاتجاهات الرئيسية والعوامل التي توضح أداء الشركة وتطورها ووضعها المالى خلال العام والعوامل التي من المتوقع أن تؤثر على أداء الشركة ووضعها في المستقبل. أوضحت دراسة **ASB** (2006) أن مجلس معايير المحاسبة قام باصدار ذلك التقرير في يوليو عام 1993 والزمته به الشركات في المملكة المتحدة في ذلك الوقت لشرح الاداء المالى والتشغيلي لمساهمي الشركة وكافة الأطراف ذات العلاقة بها، ثم اصبح اختيارياً في عام 2003 ثم الزامياً مرة أخرى في نوفمبر 2004. وفي 28 نوفمبر 2005 وفي اقل من عام

من الزام الشركات للافصاح عن ذلك التقرير تم الغاء الالزام به واصبح اختيارياً، ثم أصبح بعد ذلك التقرير الزامياً مرة أخرى في 12 يناير 2006. وفي عام 2007 تم تعديل اسم التقرير من تقرير الفحص المالي والتشغيلي إلى فحص أداء الشركة Business Review. وفي ذلك الوقت تم الزام الشركات التي كانت ملزمة باصدار ذلك التقرير في عام 2006 إلى اصداره تحت مسمى فحص أداء الشركة كجزء من التقرير السنوي الذي تصدره إدارة الشركة. عرضت الدراسة أيضاً محتوى التقرير والذي يتمثل في طبيعة وهدف الشركة، تطور أدائها الحالي والمستقبلي، والوضع المالي، وهيكل رأس المال والتدفق النقدي والسيولة، ومؤشرات الأداء الحرجة والهدف منها وكيفية احتسابها، والموارد والمخاطر الأساسية وعدم التأكد المحيط بالشركة، وكذلك العلاقات مع اصحاب المصالح والتي من المحتمل أن تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على أداء الشركة وقيمتها. يوضح التقرير أيضاً التوجه المستقبلي للشركة سواء من أمور مالية أو غير مالية مثل المعلومات الخاصة باستراتيجية الشركة واهدافها والموردين والمنافسين، معلومات ذات توجه مستقبلي كمي وكيفي، كذلك الأخبار المرتبطة بالشركة سواء كانت اخبار جيدة أو سيئة، بالاضافة إلى معلومات ذات توجه مستقبلي سواء كانت تتعلق بالتوقعات الخاصة بالسنة القادمة أو لعدة سنوات (Hussainey and Walker, 2008). اوضح التقرير أيضاً التوصيات الخاصة بتأثير الشركة على البيئة والمجتمع المحيط بها. وأخيراً يوصي التقرير بالافصاح عن استراتيجية الشركة وأهدافها والافصاح عن المخاطر المرتبطة بها مثل المخاطر البيئية والمخاطر التي تتعلق بالعاملين لديها.

لذا يتضح من تقرير الفحص المالي والتشغيلي (فحص أداء الشركة) اهتمام مجلس معايير المحاسبة بذلك التقرير كنوع من التقارير السردية والذي يوضح أداء الشركة، وتوفيره لمعلومات تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات. ولكن يؤكد اهتمام مجلس معايير المحاسبة بعرض توصية للشركات بالافصاح عن استراتيجيتها والمخاطر الاساسية التي يمكن ان ترتبط بها وتؤثر على أدائها، وكذلك التوصيات الخاصة بالافصاح عن الأمور البيئية والاجتماعية على ان ذلك التقرير لا يوضح

الاداء المتكامل للشركة بصورة منظمة ومحددة. يمكن توضيح الأداء المتكامل من خلال عرض التقرير للبيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة واستراتيجيتها والموارد المخصصة لتنفيذ الاستراتيجية، والمنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة مما يؤدي الى تحقيق قيمة لها.

وبصدد توضيح مدى أهمية تضمين استراتيجية الشركة وعلاقة أداؤها بالاستراتيجية التي تتبعها، فلقد اهتمت العديد من الجهات بذلك الأمر، وظهر تقريرين يحتويان على نفس الفكر تقريباً من حيث الاهتمام بتحليل البيئة الداخلية والخارجية للشركة وافصاحها عن استراتيجيتها وعلاقة أداء الشركة بالاستراتيجية التي تتبعها. يتمثل التقريرين في التقارير المتكاملة للأعمال Integrated Reporting، والتقرير الاستراتيجي Strategic Reporting وكلاهما يعد من التقارير السردية.

3. التقارير المتكاملة للأعمال في مقابل التقرير الاستراتيجي:

اهتمت اللجنة الدولية لاعداد التقارير المتكاملة International Integrated Reporting Council والمشار اليه بـ (IIRC) في اغسطس 2010 باعداد التقارير المتكاملة لأعمال لتلبية احتياجات المستخدمين على أسس مالية وإدارية بطريقة تعكس ترابط أداء الشركة. تساعد التقارير المتكاملة للأعمال على تجميع المعلومات المالية وغير المالية حول استراتيجية الشركة والرقابة والأداء والتوقعات بطريقة تعكس مدى اهتمامها بتحسين الأداء المستدام (أحمد، 2014). قامت دراسة أحمد (2015، ص 37) بتعريف التقارير المتكاملة للأعمال على أنها تقارير المسئول عنها إدارة الشركة، تتضمن افصاح عن رؤية ورسالة واستراتيجية الشركة وما ينبثق عنها من أهداف، وتقييم للوضع الحالي (أي يحتوي على الفرص ونقاط القوة وكيفية استغلالها أفضل استغلال ممكن، والتهديدات ونقاط الضعف وكيفية التعامل معها والحد منها، وافصاح مالي وغير مالي يشتمل كحد أدنى الابعاد: الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والحوكمي والأخلاقي والمخاطر، كما يتضمن الأداء المتكامل لإدارة الشركة في المستقبل على أن يكون هذا الأفصاح متوازن في جميع جوانبه، وأن يتصف بالتدفق المستمر والاتصال الفعال، ومواكبة التغيرات البيئية والاجتماعية

والتكنولوجية السريعة والمتلاحقة. ولقد اتفقت مسودة مشروع اللجنة الدولية لاعداد التقارير المتكاملة IIRC مع ورقة المناقشة الصادرة عن لجنة التقرير المتكامل بجنوب افريقيا (The Integrated Reporting Committee of the South Africa) والمشار اليها بـ (IRC) في الاهتمام ببناء اطار متكامل يجمع بين النواحي المالية وغير المالية في شكل واضح ومحدد ومتناسك ومتسق وقابل للمقارنة بهدف مساعدة المستثمرين وباقي اصحاب المصالح على اتخاذ القرارات السليمة ، بحيث يجب على الشركة أن تقدم تقريراً عن الأمور التالية:

حالة الشركة ونموذج الأعمال وهيكل الحوكمة ووصف الاتجاهات والقضايا البيئية والاقتصادية ذات الصلة بأنشطة الشركة الحالية والمتوقعة وبيان اثر القرارات المتخذة على النظم المالية والبيئية والاجتماعية، بالاضافة إلى تحديد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وكيف يتم إدارتها، وتحديد الاهداف الاستراتيجية ومؤشرات الأداء التي يتم قياس أداء الشركة بها. (IRC,2011; IIRC,2013) . أكد مشروع اللجنة الدولية لاعداد التقارير المتكاملة (IIRC) على أهمية افصاح الشركة عن استراتيجيتها وأن تكون ذات توجه مستقبلي وشرح الوضع التكنولوجي والاستثمارات التي تقوم بها الشركة سواء كانت رأسمالية أو بشرية أو بيئية ومدى تعاون الشركة مع كافة الاطراف ذات العلاقة بها (IIRC,2013). اوضحت دراسة (Stacchezzini et al.,(2016) أنه يجب على الشركات التي تهتم بتبني التقارير المتكاملة للأعمال أن تمد بمعلومات عن المدخلات (الموارد، والعلاقات)، وانشطة الشركة، والمخرجات (منتجات، خدمات)، والنتائج (التأثير) على الموارد والعلاقات، بالاضافة إلى الاهتمام باستخدام مؤشرات الأداء غير المالية. يؤكد ذلك على أن تضمين التقارير المتكاملة للأعمال لاستراتيجية الشركة ونموذج الاعمال يساعد على زيادة قيمة الشركة (Mio, 2016).

كما جاء التقرير الاستراتيجي كمتطلب اساسي للشركات التي تعمل في المملكة والمتحدة وتم اصداره بدلاً من التقرير الخاص بفحص أداء الشركة أو تقرير الفحص المالي والتشغيلي (FRC,2014). أصدر مجلس التقارير المالية Financial

Reporting Council التقرير الاستراتيجى لاهميته فى توضيح أداء الشركة بصورة متكاملة. اصبح التقرير الاستراتيجى ملزم بدءاً من 2013/10/1 ويطبق على الشركات التي تقع تحت طائلة التشريع الخاص بمراجعة وفحص الاداء المالى والتشغلى لعام 2006 . تم اصدار ذلك التقرير لزيادة جودة التقارير المالية، فهو يمثل افضل الممارسات لكل الشركات التي تهتم باعداد التقارير الاستراتيجية (FRC,2014a,b). اكدت دراسة البسيوني (2014) على أهمية اصدار الشركات للتقارير الاستراتيجية لسرد الاحداث المحيطة بالشركة. أوضحت دراسة (2014) FRC (a,b) أن التقرير الاستراتيجى يوفر معلومات عن نشاط الشركة وأهدافها والاستراتيجية التي تتبعها، كما يوضح المخاطر الأساسية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة والتي يمكن أن تؤثر على أدائها في المستقبل. يهتم التقرير الاستراتيجى أيضاً بعرض الحوافز والمكافآت الخاصة باعضاء مجلس الإدارة وعلاقتها بأداء الشركة واستراتيجيتها، بالإضافة الى توضيح عدد الاشخاص الذين يشغلون أى منصب إدارى داخل الشركة سواء كانوا ذكوراً أو إناثاً. يهتم التقرير أيضاً بالإفصاح عن الاداء البيئى والاجتماعى وعلاقته باستراتيجية الشركة وعملياتها الداخلية.

اتفقت العديد من الدراسات (FRC, 2013; The Companies Act 2006, 2013; FRC, 2014 a,b) على أن الهدف من اعداد وافصاح الشركات للتقرير الاستراتيجى يتمثل في امداد مساهمي الشركة بالمعلومات التي تساعدهم على تقييم أداء المديرين، ومدى تحقيقهم لاهداف واستراتيجية الشركة. يتم ذلك من خلال إمداد التقرير بمعلومات عن نتائج القرارات التي اتخذتها إدارة الشركة، والمنافع المتحققة لكل من العاملين، والموردين، وعملاء الشركة، بالإضافة إلى توضيح تأثير عمليات الشركة على المجتمع والبيئة ورغبة الشركة في المحافظة على سمعتها من خلال تطبيق المعايير البيئية. يتضح أيضاً أهمية ربط حوافز ومكافآت اعضاء مجلس الإدارة باستراتيجية الشركة واهدافها مما يمكن المستثمرين وكافة اصحاب المصالح من تقييم أدائها بصورة سليمة.

يخلص الباحث مما سبق إلى أهمية افصاح الشركات عن استراتيجيتها واهدافها وعلاقة أداء الشركة بالاستراتيجية التي تضعها لتحقيق أهدافها. وتمكن الباحث من عرض أهم تقريرين حالياً يحوز اهتمام كل من الجانب الاكاديمي والعملية. ويمكن توضيح الباحث لأوجه التشابه بينهما في انه يتمثل في أولاً: أن كلاهما يتم اعداده بناء على المدخل من الداخل إلى الخارج لاعداد التقارير والذي يهتم بافصاح مديري الشركات عن الاداء المستدام للشركة وإدارة المخاطر المرتبطة بها وذلك من خلال الاهتمام بتجميع المعلومات الملائمة والتي تساعد على اتخاذ القرارات. يبدأ هذا المدخل من تعريف الشركة لاستراتيجيتها واهدافها الاستراتيجية ثم تحويل الاستراتيجية إلى مؤشرات أداء تتعلق بالعمليات التي تقوم بها الشركة وتساعد على تقييم أدائها من جميع النواحي المالية والبيئية والاجتماعية والحوكومية (Schaltegger and Wagner, 2006; FRC, 2013a; Maas et al., 2016). ثانياً: ينصب اهتمام تلك التقارير على تحقيق استراتيجية الشركة واهدافها وربط ادائها بممارسات الادارة (FRC, 2013). ثالثاً: يتم تضمين المعلومات الخاصة بتوقعات الإدارة عن مستقبل الشركة ووضع استراتيجيتها واهدافها الاستراتيجية لتحقيق تلك الأهداف (IMA, 2015). رابعاً: يهدف كل منهما الى انتاج تقارير ذات جودة عالية تساعد اصحاب المصالح على اتخاذ القرارات بصورة سليمة.

لذا اكدت دراسة (PWC (2014) على صعوبة التفرقة بين التقريرين، اوضحت الدراسة ان كلاهما له نفس الشفرة الوراثية DNA وانهما يهتمان بتوضيح تأثير استراتيجية الشركة ونموذج الاعمال الذي تتبعه على أدائها من الناحية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية. يوضح التقرير الاستراتيجي ذلك الامر من خلال توضيحه للفقرات الخاصة باعداده، حيث يوضح التقرير الاستراتيجي ان الاستراتيجية التي تتبعها الشركة تقع في قلب (محور الاهتمام الاساسي) التقرير الاستراتيجي، ومن ثم يوضح التقرير علاقة استراتيجية الشركة ونموذج الاعمال الذي تتبعه بأدائها. في حين توضح التقارير المتكاملة للاعمال ذلك من خلال التركيز على الانواع المتعددة لرأس المال (المالي، والتصنيع، والفكري، والموارد البشرية، والعلاقات مع المجتمع،

والبيئة) أى الموارد الأساسية للشركة والعلاقات التى تساعد على تحقيق الاستراتيجية التى تتبعها وخلق قيمة لها.

يتضح مما سبق اهتمام كل من التقرير الاستراتيجى والتقارير المتكاملة للاعمال بافصاح الشركات عن الاستراتيجية التى تتبعها؛ يؤكد ذلك على ان مستقبل التقرير السردى يتمثل فى الإفصاح عن استراتيجية الشركة ونموذج الاعمال الذى تتبعه وعلاقة أدائها بالاستراتيجية التى تتبعها. وتأكيداً على ذلك ينادى انصار التقرير الاستراتيجى باهمية اصداره لأنه يمثل اتجاه فى تطور الإفصاح السردى ومستقبله (BIS, 2010). يرجع ذلك الى أن مستقبل الإفصاح السردى يتمثل فى ضرورة تضمين استراتيجية الشركة واهدافها وربط ادائها بافعال وقرارات اعضاء مجلس الإدارة وبصفة خاصة المتعلقة بمسئولية الشركة تجاه المجتمع. كما أن ربط نموذج الأعمال باستراتيجية الشركة والمخاطر ومؤشرات الأداء الحرجة يسهل من عرض أداء الشركة بصورة شاملة وكيف يتم تحقيق قيمة لها (BIS, 2010; Deloitte, 2015). تؤكد دراسة KPMG(2014) على أن التقرير الاستراتيجى يهدف إلى تحسين التقارير السردية لاهميتها للمساهمين، ولكنه يتطلب تركيز معدى تلك التقارير على شرح قصة نشاط الشركة وفهم احتياجات المساهمين وكافة اصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة.

4. محتوى التقرير الاستراتيجى:

يتكون التقرير الاستراتيجى من ثلاثة عناصر اساسية وهم عوامل بيئية، والإدارة الاستراتيجية، وأداء الشركة (FRC, 2013b) كما يتضح من الشكل التالى:

<p>أداء الشركة أداء الشركة المحقق ووضعها في السوق هذا العام</p>	<p>الإدارة الاستراتيجية توضح كيف يمكن للشركة توليد القيمة</p>	<p>عوامل بيئية البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها الشركة</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ تحليل أداء ووضع الشركة. ▪ مؤشرات الأداء الحرجة. ▪ تنوع جنس العاملين 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ استراتيجية الشركة واهدافها ▪ نموذج الأعمال 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ العوامل التي تؤثر على الشركة ▪ المخاطر الأساسية وعدم التأكد ▪ الامور المتعلقة بالبيئة والعاملين والمجتمع وحقوق الأسان

شكل رقم (1) محتوى التقرير الاستراتيجى، المصدر: (FRC,2014a, p. 20)

5-1. العوامل البيئية:

توضح البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل بها الشركة والمخاطر الأساسية وكيف يتم إدارة تلك المخاطر والامور المتعلقة بالمسئولية الاجتماعية. اى أن العوامل البيئية توضح البيئة المحيطة بنشاط الشركة والاتجاهات والعوامل التي تؤثر على تطور الشركة في المستقبل (FRC,2014). لذا يهتم التقرير الاستراتيجى بافصاح الشركات عن المخاطر المالية وغير المالية التي يمكن أن تواجهها مما يساعد مساهمى الشركة على فهم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، بالإضافة الى الافصاح عن الامور البيئية والاجتماعية وأمور الحوكمة بداخلها (IMA,2011; KPMG, 2014; Deloitte, 2015).

5-2. الإدارة الاستراتيجية:

تجيب الإدارة الاستراتيجية عن السؤال المرتبط بكيف يمكن للشركة توليد القيمة. تنقسم الإدارة الاستراتيجية إلى استراتيجية الشركة واهدافها الاستراتيجية، ونموذج الاعمال الذى تتبعه؛ لتشجيع الشركات على توضيح المسببات الهامة والتي تحقق قيمة لها (KPMG, 2014). يمكن التفرقة بين استراتيجية الشركة ونموذج الاعمال في أن نموذج الأعمال يشير إلى المنطق من وراء وجود الشركة والطريقة التي يتم تشغيل مواردها وكيف تحقق نتيجة لأصحاب المصالح ذات العلاقة بها، بينما تشير الاستراتيجية إلى الوضع الذي ترغب الشركة في الوصول إليه (Mio, 2016). أي أن نموذج الأعمال يكون ضروري لتنفيذ الاستراتيجية التي تتبعها الشركة. يجب على الشركات أولاً تحديد الاهداف التي ترغب في تحقيقها والهدف الأساسي للشركة ثم بعد ذلك يتم تطوير استراتيجية الشركة (FRC, 2014; KPMG, 2014). لذا يجب تحديد الاستراتيجية التي ترغب الشركة في تطبيقها وكيف يمكن تخصيص الموارد وقياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالاهداف المراد تحقيقها (Mio, 2016).

أوضحت دراسة (IMA(2011) وجوب دمج إدارة المخاطر داخل استراتيجية الشركة عند القيام بالتخطيط الاستراتيجي، حيث أن عدم تضمين المخاطر داخل

استراتيجية الشركة يهدف بفشل تطبيق الاستراتيجية. وفي سبيل ذلك اكدت دراسة (2016) Formentini and Tatcchi على قيام شركة Coffee لتصنيع البن بتضمين الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة داخل استراتيجيتها ورؤيتها مما أدى إلى اهتمامها المستمر بانتاج منتجات آمنه من خلال العمل دائما في بيئة تهتم بالحماية البيئية. وبعد انتهاء الشركة من تحديد مهمتها ورؤيتها والاستراتيجية التي سوف تقوم باتباعها تقوم بعد ذلك بتحديد نموذج الأعمال الخاص بها.

يشير نموذج الاعمال إلى النظام الذي يتم من خلاله تحويل المدخلات من خلال القيام بأنشطة الشركة إلى مخرجات ونتائج تساعد على خلق القيمة (FRC, 2013a; Mio, 2016; Mio, et al.,2016). يوضح نموذج الاعمال السوق الذي تعمل فيه الشركة، والجزء الذي تعمل فيه داخل سلسلة التوريد ومنتجاتها الرئيسية والخدمات التي تقدمها، والعملاء الذين تقدم لهم السلع والخدمات وطرق توزيع المنتجات، وطبيعة العلاقات مع اصحاب المصالح، والموارد والمدخلات المطلوبة لنجاح الشركة (FRC, 2013a). أوضحت دراسة (2016) Rezaeel أن تضمين الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر داخل نموذج الأعمال يساعد على ترشيد استخدام الموارد وتعظيم عمليات الانتاج وزيادة الاهتمام بالابتكار وتخفيض التكاليف وزيادة الانتاجية ومن ثم تحسن سمعة الشركة فى السوق. اكدت دراسات عديدة (Deloitte, 2015; IMA, 2015) على أهمية تضمين التقرير الاستراتيجى للمعلومات المتعلقة بانبعثات الشركة لغازات الاحتباس الحراري نتيجة للقيام بمهامها وضرورة استخدام المفاهيم الخاصة بعلم البيئة مثل استخدام المخلفات الناتجة من مرحلة انتاجية معينة كمادة خام لصناعة أخرى، واستخدام مفهوم الكفاءة الطبيعية لتحسين نظم تصنيع المنتجات.

3-5. أداء الشركة:

يهتم بتحليل أداء الشركة ووضعها في السوق، كما يتم عرض مؤشرات الأداء الحرجة سواء كانت مؤشرات مالية أو غير مالية وذلك لقياس وتقييم أدائها ووضعها

في السوق، وكيف يتم مراقبة وإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة (KPMG,2014). وبصورة أكثر تفصيلاً أوضحت دراستي (2013, 2014) FRC أهمية تضمين التقرير الاستراتيجي لمؤشرات الأداء الأساسية (الدرجة) وتعريفها والهدف منها وكيف يتم احتسابها. لذا يجب أن ترتبط مؤشرات الأداء الأساسية باستراتيجية الشركة وذلك لمساعدة أصحاب المصالح على تقييم الاستراتيجية التي تعتقدها الشركة ومدى نجاح تطبيقها (Pricewaterhousecoopers, 2007). يجب أن يوضح التقرير الاستراتيجي أيضاً أداء الشركة ووضعها في نهاية العام والسيولة لديها وكيف يتم تمويل الاستراتيجيات التي تتبعها الشركة. يوضح التقرير أيضاً مدى اهتمام الشركة بالبحوث والتطوير ورأس المال الفكري والابتكار وتأثيرهم على الأداء البيئي والاجتماعي وكيف يتم مراقبة أداء سلسلة التوريد (FRCa, 2013). لذا فإن اهتمام إدارة الشركات بتطبيق إطار إدارة المخاطر يساعد على تحسين عملية اتخاذ القرار في الشركة وزيادة قيمتها (Florino and Leoni, 2017). أكدت أيضاً دراسة Pricewaterhousecoopers (2010) على أن افصاح الشركات عن المعلومات المستقبلية يعد مؤشراً هاماً وفعالاً لتوصيل أداء الشركة إلى السوق.

يتضح مما سبق ضرورة افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي لما له من أهمية في تحقيق قيمة مضافة للشركة، والامداد بالمعلومات لكافة الأطراف ذات العلاقة بها، مع الأخذ في الاعتبار العديد من الأمور. تتمثل تلك الامور في أن يكون التقرير الاستراتيجي عادلاً، ومتوازناً، ومختصراً، وقابلاً للفهم، ولا يحتوي على معلومات يمكن أن تضلل المساهمين، وأن يكون مكتوباً بلغة سهلة، وأن يركز على المعلومات المتعلقة بالشركة ومستقبلها (FRC, 2013; 2014)

5. التقرير الاستراتيجي في الواقع العملي:

اهتمت العديد من الشركات في بريطانيا بالافصاح عن التقرير الاستراتيجي ليس لغرض تطبيق متطلبات مجلس معايير المحاسبة فقط، بل لاثبات المجتمع كله بمدى اهتمام تلك الشركات بتحقيق التنمية المستدامة وإدارة المخاطر مما يؤثر على سمعتها وقيمتها في السوق وزيادة أسعار اسهمها. لذا سوف يعرض الباحث في الجزء التالي

لمحتوى ثلاث تقارير استراتيجية تتعلق بأبرز الشركات في بريطانيا وهم شركة يونيليفر، وشركة بربري Burberry، وشركة BP للتقيب عن النفط واستخراج الغاز الطبيعي والبتروول. يعرض الباحث تلك التقارير لأسباب عديدة. تتمثل في كون الثلاث شركات تعد شركات صناعية، كما يوجد لدى هذه الشركات فروعاً في جمهورية مصر العربية - فيما عدا شركة بربري والتي يوجد لديها متجر لبيع منتجات الشركة بالإضافة إلى بيع العديد من الشركات للعلامة التجارية الخاصة بالشركة عبر شبكة التواصل الاجتماعي - مما قد يعد نواه لاهتمام تلك الفروع بالإفصاح السردى عن أداء الشركات وعلاقته بالاستراتيجية التي تتبعها، كما تمثل القطاعات التي تنتمي إليها تلك الصناعات أهمية كبيرة في زيادة الدخل القومي لمصر.

6-1. التقرير الاستراتيجى لشركة يونيليفر:

تعمل الشركة في صناعة منتجات العناية المنزلية والشخصية والاعذية والاطعمة المنعشة. يتكون التقرير الاستراتيجى لها عن عام 2015 من 49 صفحة. يبدأ التقرير بخطاب رئيس مجلس الإدارة، وخطاب المدير التنفيذي وذلك للتحدث عن أداء الشركة ومدى اهتمامها بحوكمة الشركات وأسماء أعضاء مجلس الإدارة والاستراتيجية التي تتبعها الشركة والقطاع السوقي الذي تعمل فيه. يفصح التقرير أيضاً عن العديد من الأمور التي تهم اصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة مثل زيادة الابتكارات واستخدام التجارة الالكتروونية والاستثمار في تكنولوجيا المعلومات الحديثة، وعدم التفرقة بين الذكور والاناث عند شغل أي منصب إداري، والاهتمام بتوطيد ثقافة التنمية المستدامة بين العاملين، وتحقيق الشفافية عبر سلسلة التوريد وتخفيض الأثر السئ الناتج من ممارسة الشركة لنشاطها على البيئة. قام التقرير بعرض الحوافز والمكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة وعلاقتها بأداء واستراتيجية الشركة، وأهم المنتجات التي تقوم الشركة بانتاجها والمخاطر التي تواجهها وكيف يتم تخفيضها. ثم قامت إدارة الشركة بتوضيح مدى اهتمامها بتحقيق التنمية المستدامة من خلال القيام بالأعمال التالية: القيام بتحليل سلسلة القيمة الاجمالية، وتحقيق الكفاءة البيئية، وانتاج

منتجات صديقة للبيئة، ومراقبة المنافسين وعملياتهم الانتاجية، واستخدام الموازنة المستمرة، وتخفيض التكاليف عبر سلسلة التوريد، والاهتمام بالتحسين المستمر.

تتمثل استراتيجية الشركة في تركيزها الدائم على تحقيق رغبات أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة. يعتمد نموذج الأعمال على العديد من الأمور والتي تتمثل في: الشراكة مع الاعضاء داخل سلسلة التوريد، والاهتمام بقنوات التوزيع والتعاون مع الموردين في تصميم عمليات جديدة، والحصول على منتجات مبتكرة وجديدة، والاهتمام بالعملاء، والتسويق الرقمي (عبر شبكة الانترنت)، وكذلك التعاون مع تجار التجزئة. تهتم الشركة دائماً بالبحوث والتطوير، والتصنيع الصديق للبيئة واستخدام مواد خام صديقة للبيئة، بالإضافة إلى التأكيد على استيفاء الموردين لمعايير حماية البيئة والجودة، والاهتمام بتخفيض الفاقد البيئي. ويصدد توضيح أداء الشركة، أكد التقرير على أن المنافع المتحققة من رؤية الشركة واستراتيجيتها ترجمت إلى أداء تجاه المساهمين والمجتمع ككل. يركز القسم الخاص بأداء الشركة على فحص الأداء المالي والتشغيلي والبيئي للشركة خلال العام ومقارنته بالأعوام السابقة. عرض التقرير أيضاً أهم خطط الشركة لتحسن أدائها البيئي من خلال سعيها الدؤوب الى تخفيض الفاقد واعادة استخدام الموارد، واستخدام المواد الخام الصديقة للبيئة، وترشيد استخدام المياه. أوضح التقرير أيضاً مؤشرات الأداء الحرجة وكيف يتم احتسابها وأداء الشركة تجاه كافة أصحاب المصالح (العملاء، والمجتمع، والعاملين، ومساهمي الشركة) بصورة تفصيلية وربط أدائها بالاستراتيجية التي تتبعها. ذكر التقرير أيضاً أهم المخاطر التي تتعرض لها الشركة بصورة تفصيلية وكيف يمكن التخفيف من حدة تلك المخاطر. تتنوع المخاطر التي تواجه الشركة من مخاطر تتعلق بكل من العملاء والعاملين وسلسلة التوريد والعمليات التشغيلية، ومخاطر استراتيجية، ومخاطر تتعلق بنظم المعلومات، وكذلك مخاطر خارجية وسياسية وطبيعية.

6-2. التقرير الاستراتيجي لشركة بربري Burberry:

يتمثل نشاط الشركة في الاهتمام بالموضه (حريمي- رجالي - اطفال) ونتاج منتجات التجميل والمكياج والاكسسوارات. يقع التقرير الاستراتيجي للشركة عن عام 2016 في 55 صفحة، يبدأ بخطاب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي. أوضح التقرير أسس منح الحوافز المكافآت الخاصة باعضاء مجلس الإدارة، وعلاقتها بأداء الشركة، وتشكيل مجلس الإدارة ومدى اهتمام الشركة بحوكمة الشركات، والاهتمام بتحقيق التنمية المستدامة، وتوطيد العلاقات مع الاعضاء داخل سلسلة التوريد.

تتمثل استراتيجية الشركة في الاهتمام بتحقيق الاريح للمساهمين، والاهتمام بالعاملين والرعاية الصحية لهم، بالاضافة إلى الاهتمام بتلبية رغبات مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة. يهتم نموذج الاعمال بتوطيد العلاقات مع كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة من الموظفين والعملاء واستخدام برامج إدارة قيمة العملاء - كأداة لمعرفة مدى الاحتفاظ بالعملاء- بالاضافة إلى توضيح كيف يمكن الاتصال بعملاء الشركة، وتوطيد العلاقات مع الموردين وكافة الأعضاء داخل سلسلة التوريد. تهتم الشركة أيضاً بالبحوث والتطوير والكفاءة الانتاجية واستخدام أحدث تكنولوجيا صديقة للبيئة، بالاضافة إلى الاعتماد على التجارة الالكترونية. تهتم الشركة دائماً بالنفوق التشغيلي من خلال القيام بهندسة الانتاج والتصنيع المستدام، وتوطيد العلاقات مع موردي المواد الخام الصديقة للبيئة واستخدام أسلوب التصنيع بلا فاقد عبر سلسلة التوريد. يؤدي ذلك إلى العديد من المنافع ومنها زيادة القيمة التي يحصل عليها المساهمين، وزيادة الانتاجية، وتخفيض زمن الاستجابة، والاهتمام بإدارة المخزون. تهتم الشركة أيضاً بالاستثمار في تكنولوجيا المعلومات الحديثة والتي تمد بالمعلومات فور حدوثها مما يساعد على اتخاذ القرارات. تهتم الشركة بتحقيق الكفاءة البيئية وتضمن ثقافة التنمية المستدامة داخل العاملين في الشركة. وتسعى الشركة جاهدة الى تحقيق الجودة والتحسين المستمر مما يساعد على تخفيض عدد ساعات العمل وزيادة الانتاجية والمهارات مما يؤدي الى تحقيق التنمية المستدامة. وفي ظل سعى الشركة لتشجيع الابتكار، تقوم بتشجيع الشباب على ابتكار كل ما هو جديد في

مجال عملها وتصميم منتجات جديدة وتشجيع العاملين لديها على الاشتراك في الأمور المجتمعية. ويصدد اهتمام الشركة بتحقيق الاستدامة البيئية فهي تقوم باستخدام المواد الخام الصديقة للبيئة، وتخفيض استهلاك الطاقة والمياه والفاقد والتعاون مع موردين ذوي الاهتمام والتوجه البيئي وإعادة استخدام الفاقد وتطبيق التكنولوجيا الصديقة للبيئة وإدارة الطاقة من خلال استخدام مصابيح الاضاءة LED الموفرة للطاقة.

يوضح أداء الشركة الأداء المالي والتشغيلي لها خلال العام، من خلال عرض مؤشرات الأداء الحرجة التي استخدمتها وذلك لقياس أداء الشركة في مقابل الاستراتيجية التي تطبقها. تتكون مقاييس الأداء من مقاييس مالية وغير مالية تساعد على تحقيق الشركة للمسؤولية الاجتماعية وتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بها. يوضح التقرير أيضاً المخاطر التي يمكن أن تواجه الشركة وعدم التأكد من خلال عرضها للمخاطر الاساسية التي يهتم بها مجلس إدارة الشركة والتي يمكن أن تؤثر على تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتأكد من إدارة المخاطر بفاعلية. وتتمثل المخاطر في مخاطر القرصنة، ومخاطر تشغيلية، ومخاطر الاعتماد الزائد على الموردين الاساسيين، ومخاطر تكنولوجية.

3-6. التقرير الاستراتيجي لشركة BP البريطانية:

يتمثل نشاط الشركة في التنقيب عن النفط واستخراج الغاز الطبيعي والبتترول ونتاج العديد من المنتجات مثل زيت السيارات ذات الجودة العالية. يشتمل التقرير الاستراتيجي عن عام 2015 على 68 صفحة، يبدأ بخطاب رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة للتحدث عن استراتيجية الشركة وأمور الحوكمة بها وحوافز مديري الإدارة العليا واعضاء مجلس الإدارة. تهدف الشركة إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية التالية: تحقيق قيمة طويلة الأجل للمساهمين، وتحقيق المسؤولية الاجتماعية من خلال الاهتمام بالعاملين الكفاء، والاهتمام بتخفيض انبعاث غاز ثاني اكسيد الكربون، وتوطيد العلاقات مع كافة الاطراف داخل سلسلة التوريد وتخفيض الأثر السلبي على البيئة مثل تغير المناخ، وتخفيض التكاليف وزيادة

الكفاءة، وتخفيض الزمن غير المنتج (غير الانتاجي) عند الحفر، بالإضافة الى استخدام التكنولوجيا الصديقة للبيئة.

يوضح **نموذج الأعمال** قيام الشركة باضافة قيمة للمساهمين من خلال الاهتمام بتوطيد العلاقات مع كافة الاطراف داخل سلسلة التوريد (بدءاً من الحفر والتقيب عن البترول حتى تسويق المنتج وبيعه)، والمحافظة على العاملين في الشركة من خلال تخفيض المخاطر التي يتعرضون لها، واستخدام أحدث تكنولوجيا صديقة للبيئة والاهتمام دائماً بتحسين كفاءة الطاقة الناتجة عن عمليات الشركة ومنتجاتها، بالإضافة إلى الاهتمام بالمجتمع والعاملين في الشركة والمقاولين ذات العلاقة بها. تهتم الشركة أيضاً بزيادة الجودة وتسجيل عدد الحوادث للعاملين والانبعاثات من الغازات الملوثة للبيئة. وفي سبيل اهتمام الشركة بالشباب، فإنها تهتم بتوطيد العلاقات مع الجامعات وذلك لتوظيف العاملين الأكفاء. تهتم الشركة دائماً بالتحسين المستمر، وإدارة المخاطر التشغيلية ومخاطر الصحة والأمن، والاهتمام بدورة حياة المنتج لإدارة التأثير البيئي والاجتماعي، واستيفاء احتياجات العملاء مع تخفيض انبعاثات غاز ثاني اكسيد الكربون، والتعاون مع الآخرين لمواجهة ظاهرة التغير المناخي، ونقص المياه. تفصح الشركة دائماً عن الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة من غازات الاحتباس الحراري الناتجة عن قيامها بعملياتها التشغيلية مثل غاز ثاني أكسيد الكربون، وغاز الميثان. تهتم الشركة أيضاً بالبحوث والتطوير ومعالجة المياه وعدم اهدارها، واستخدام المواد الكيميائية الصديقة للبيئة وغير الضارة لها، والتدريب المستمر للأفراد على تحقيق السلامة والصحة المهنية، بالإضافة إلى متابعة أداء المنافسين.

يعرض **أداء الشركة** أسماء أعضاء مجلس الإدارة، وملخص للحوافز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة على أساس الأداء المالي والبيئي والاجتماعي (الأداء المالي والتشغيلي، وتحقيق الصحة والأمان للعاملين، والتنمية المستدامة)، كما يعرض التقرير الأداء المالي والتشغيلي للشركة خلال العام. يعرض التقرير أيضاً مقاييس الأداء المستقبلية وتضمن المخاطر وعدم التأكد المرتبطة بالشركة. أوضح التقرير أن

أهم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة تتمثل في مخاطر استراتيجية وتشغيلية، مخاطر أمن البيانات، والمخاطر البيئية ومدى أهمية إدارة تلك المخاطر. وأخيراً عرض التقرير وضع الشركة التنافسي في السوق من خلال الاهتمام دائماً بالتقييم الداخلي والخارجي للظروف المحيطة بالشركة.

يتضح من عرض التقارير السابقة تركيزها على استراتيجية الشركة، والتي تتمثل في تحقيق التنمية المستدامة وإدارة المخاطر مما يؤثر على نموذج الأعمال والعمليات التي تقوم بها. توضح التقارير أيضاً أداء الشركة وعلاقته بالأداء الإداري والاستراتيجية التي تتبعها. لذا يمكن القول أن التقرير الاستراتيجي يمثل نموذج للتفكير المتكامل داخل الشركة لتحقيق أداء متميز ومستدام من خلال تغيير ثقافة الشركة إلى الاهتمام بتحقيق التنمية المستدامة. يمكن تحقيق التنمية المستدامة من خلال القيام بالتصنيع الصديق للبيئة، والاستثمار في تكنولوجيا التصنيع والمعلومات الصديقة للبيئة، وتوطيد العلاقات مع كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة. لذا يمكن للشركات الاستناد إلى العديد من الأمور والتي يمكن أن تساعد على الامداد بالمعلومات المتضمنه داخل التقرير الاستراتيجي. تتمثل في المبادئ التي يمكن أن تعتمد عليها عند افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي، واستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ودور المحاسب الإداري في الامداد بالمعلومات التي تساعد على افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي. لذا فإن توفر تلك الأمور يساعد إدارة الشركة على الافصاح السري المتعلق بالتقرير الاستراتيجي - كنقيرير يمثل مستقبل الافصاح السري في السنوات القادمة .

6. دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الافصاح عن التقرير الاستراتيجي:

يتضح من عرض محتوى التقرير الاستراتيجي احتوائه على ثلاثة اجزاء. تتمثل هذه الاجزاء في العوامل البيئية، والإدارة الاستراتيجية، وأداء الشركة؛ والذي يمكن مستخدمي تلك التقارير من تقييم أداء الشركة بصورة شاملة ومتكاملة ومن وجهة نظر استراتيجية. يساعد افصاح الشركات عن تلك التقارير إلى زيادة التقارب بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لمدى أهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية

وبصفة خاصة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم تلك التقارير بالمعلومات. يرجع ذلك الى الامداد بالمعلومات التي تساعد على شرح وسرد الاحداث المتعلقة بالشركة والعمليات والانشطة التي تقوم بها والتي تؤثر على الأداء المستدام للشركة (الاداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والحوكمي). ولكي تساعد المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية علي دعم الافصاح السردى بوجه عام أو التقرير الاستراتيجي بوجه خاص؛ يتطلب الأمر اهتمام الشركات بتطبيق المبادئ التي يمكن أن يعتمد عليها عند اعداد التقرير الاستراتيجي، واستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدعمة لتلك التقارير، واخيراً توضيح دور المحاسب الإداري في ظل افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي.

7-1. المبادئ التي يستند اليها اعداد التقرير الاستراتيجي:

يمكن استخدام العديد من المبادئ التي يمكن أن تساعد على اعداد وافصاح الشركات للتقرير الاستراتيجي. تتمثل تلك المبادئ في:

7-1-1. الاهتمام بتحقيق مصالح كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركة: على الرغم من توضيح مجلس التقارير المالية لأهمية اعداد الشركات للتقرير الاستراتيجي فى تحقيق قيمة مضافة للمستثمرين، إلا أن الباحث يرى أن تضمين التقرير الاستراتيجي لاعتبارات التنمية المستدامة وإدارة المخاطر يساعد على تحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، مما يحثها على الاهتمام بالإدارة المتكاملة والتفكير المتكامل لتحقيق مصالح كافة الاطراف ذات العلاقة بها (Stacchezzini et al., 2016). تتمثل الاطراف ذات العلاقة بالشركة فى العملاء (Bebbington et al., 2007)، والعاملون، والموردون، والجهات التشريعية والمجتمع (Freeman, 1984). يحتاج ايضاً المساهمين والمستثمرين الحاليون والمحتملون والبنوك الى المعلومات المتعلقة بالشركة للتأكد من مدى تحقيقها للتنمية المستدامة وإدارة المخاطر؛ مما يؤثر على اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار في الشركة أو اقراضها. يهتم أيضاً اعضاء مجلس الإدارة بالافصاح عن الأمور الخاصة بالمستدامة وذلك للمساعدة في اتخاذ القرارات

الاستراتيجية داخل الشركة (Schaltegger and Wagner, 2006). أكدت دراسة أحمد (2015) على اهتمام اصحاب المصالح دائماً بالبحث عن المعلومات التي تتعلق بالاستراتيجية التي تتبعها الشركة، والموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ الاستراتيجية وأهدافها، بالإضافة الى الاهتمام بمعرفة مقاييس الأداء المالية وغير المالية، وعلاقة أداء الشركة بالاستراتيجية التي تتبعها. أوضحت أيضاً دراسة (Rezaee 2016) أن اهتمام الشركات بتحقيق رغبات كافة اصحاب المصالح ذات العلاقة بها يؤدي إلى خلق قيمة لها وبصفة خاصة عند تضمين كل من الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، والحوكومية، والاخلاقية داخل استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال. كما أكدت دراستي (Hassanein 2015) ، (Jinga and Dumitru 2015) على أن اهتمام الشركات بتلبية رغبات كافة اصحاب المصالح يحثها على الاهتمام بالافصاح عن معلومات أخرى مالية وغير مالية، ومعلومات ماضية ومستقبلية وكمية وكيفية داخل التقارير السنوية التي تصدرها وذلك لآخبارهم عن أداء الشركة وتضمنين أرائهم عند اتخاذ الإدارة للقرارات (Morioka et al., 2016)

7-1-2. استخدام مدخل دورة حياة المنتج: اتفقت دراسات عديدة (Chan et al., 2014; Jinga and Dumitru, 2015; Morioka et al., 2016) على مدى أهمية تطبيق مدخل دورة حياة المنتج لتوضيح التأثير البيئي للمنتجات عبر دورة حياته بدءاً من استخراج المواد الخام والتي تؤثر على مشتريات الشركة ونتاجها للمنتجات والتوزيع حتى نهاية التخلص من المنتج. لذا يساعد استخدام مدخل دورة حياة المنتج على توضيح المعلومات المتضمنه داخل نموذج الاعمال الخاص بالشركة. لذا يمكن تقسيم دورة حياة المنتج من وجهة نظر الباحث إلى سبعة مراحل أساسية تتمثل في:

■ **مرحلة التصميم:** يعد الاهتمام بمرحلة تصميم المنتج من أكثر المراحل أهمية؛ ويرجع ذلك إلى أن الاهتمام بتصميم منتج صديق للبيئة يمكن أن يخفض من التدهور البيئي ومن ثم تخفيض المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها الشركة. كما أن القرارات المتخذة في هذه المرحلة تعد قرارات حاسمة، حيث أن أي مبلغ اضافي يتم انفاقه على المنتج في هذه المرحلة سيترتب عليه وفر في التكاليف

البيئية الخاصة بمرحلة الإنتاج أو ما بعد الانتاج؛ لذا توجد مجموعة من المعايير التى تتعلق بتصميم المنتج، والتى يمكن أن تؤخذ فى الاعتبار عند الاختيار من بين العديد من بدائل التصميم المحتملة أو الممكنة مثل استخدام مواد يمكن إعادة استخدامها مرة أخرى، وإعادة استخدام المخلفات والنفايات، وتصنيع منتجات نهائية يمكن إعادة استخدامها مرة أخرى، واستخدام مواد بديلة للمذيبات السامة (عبد الدايم، 2003).

■ **مرحلة اقتناء المواد الخام:** وفى هذه المرحلة يتم اختيار المورد المناسب الذى يوفر المواد والمكونات غير مسببة للتلوث البيئى (Butler et (Green Vendors) .al., 2011)

■ **مرحلة الإنتاج:** قد ينتج عن عملية انتاج المنتج العديد من الغازات التى تؤدى الى تلوث البيئة؛ كما قد يحدث التلوث البيئى نتيجة لاستخدام أنواع من الطاقة والآلات المسببة للتلوث البيئى؛ لذا يتطلب الأمر استخدام المواد الخام الصديقة للبيئة، والمواد الخام التى يمكن إعادة استخدامها مرة أخرى وتخفيض أماكن التخزين، واستخدام المعايير التى تركز على عدم وجود أى فاقد (Butler et al., 2011)، بالإضافة إلى عدم تصريف مخلفات الإنتاج على حساب الأضرار بالبيئة. يجب الاهتمام أيضاً بإعادة استخدام المخلفات التى تنتج من عمليات الإنتاج، بالإضافة إلى استخدام أجهزة ومعدات تكنولوجية حديثة تحد من الفاقد والانبعاثات أثناء عملية الإنتاج؛ مما يؤدى إلى الحفاظ على البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالشركة.

■ **مرحلة التعبئة:** وفيها تهتم الشركة بتقديم المنتجات فى عبوات صديقة للبيئة وغير ضارة للصحة، كما يتم استخدام العبوات التى يمكن إعادة استخدامها مرة أخرى (Butler et al., 2011)، ويؤدى استخدام هذه العبوات إلى عدم وجود أى مخاطر على صحة الأفراد، بالإضافة إلى عدم تمثيلها لعبء بيئى عند التخلص منها.

■ **مرحلة التوزيع:** يمكن للشركة استخدام شاحنات صديقة للبيئة عند توزيع المنتجات التى يتم تصنيعها؛ وذلك لتخفيض انبعاث غاز ثانى أكسيد الكربون

الضار بالبيئة، بالإضافة إلى استخدام شاحنات لنقل أكثر من منتج في نفس الوقت واستخدام طرق صديقة للبيئة لشحن المنتجات.

■ **مرحلة الاستخدام:** قد يؤدي استخدام المنتج إلى صدور العديد من الانبعاثات الضارة بالبيئة؛ لذا يمكن تقليل هذه الانبعاثات من خلال التأكيد على كفاءة وجودة المواد المشتراة، بحيث لا تتضمن العناصر المكونة للمنتج مواد ضارة على صحة الأفراد (عبد الدايم، 2003)، كما يجب تعريف العملاء بكيفية استخدام المنتج وارشادهم على الطريقة الصحيحة لاستخدامه.

■ **مرحلة التخلص من المنتج:** يجب التخلص من المنتج بصورة آمنة وغير وضارة بالبيئة؛ وذلك بسبب أن تكاليف التخلص من منتج ذات تأثير ضار على البيئة تكون مرتفعة جداً بالمقارنة مع غيره من المنتجات (عبد الدايم، 2003).
لذا يرى الباحث أن استخدام مدخل دورة حياة المنتج يعد من المتطلبات الهامة لافصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي؛ لأهميته في التعرف على النواحي البيئية المترتبة على كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج، بالإضافة إلى أهميته في تقييم التكاليف الموجودة في كل مرحلة.

7-1-3. التفكير المتكامل: أي اهتمام الشركة بتوطيد ثقافة التنمية المستدامة وإدارة المخاطر عبر كافة المستويات. يتضمن ذلك تغيير طريقة تفكير الإدارة وتضمين الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة عند اتخاذ القرارات ونموذج الأعمال الذي تتبعه (Morioka et al., 2016; Orelli, 2017). تؤكد دراسة (Jinga and Dumitru (2015 على أن افصاح الشركات عن الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة واهتمامها بالجوانب الاخلاقية وحوكمة الشركات لا يعد كافي لتحقيق الشركة لأداء متكامل للابعد الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية، والحوكومية، والاخلاقية. اوضحت الدراسة أن مديري الشركات قد يتسموا ببراعة في استخدام لغة (لهجه) تؤكد للمستثمرين واصحاب المصالح على اهتمامهم بتلك الأمور، على الرغم من عدم قيامهم بذلك، لذا يتطلب الأمر تغيير طريقة تفكير الإدارة والعاملين بالشركة إلى الاهتمام بتلك الأمور وتضمينها داخل استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال مما يؤثر بالإيجاب على أدائها.

7-2. أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية المدعمة للتقرير الاستراتيجي:

يعد التقرير الاستراتيجي أداة فعالة لجميع الاطراف ذات العلاقة بالشركة وذلك لتضمينه لاستراتيجية الشركة وتأثيرها على نموذج الأعمال الذي تتبعه ومن ثم تأثيره على أدائها المستدام والحوكمي. نظراً لاحتواء التقرير الاستراتيجي على العوامل المتعلقة بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، مما يتطلب الأمر توفير أدوات داخلية تمد بمعلومات عن مدى قيام الشركة بذلك الأمر. وتتمثل تلك الأدوات فى الأدوات الخاصة بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية. اوضح Simonds فى عام 1981 أهمية تطبيق الشركات للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال الامداد بمعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية، ومعلومات تتعلق بالمنافسين واستراتيجية الشركة (CIMA, 2012). لذا يرى الباحث أهمية استخدام أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية وفقاً للمرحلة التى تناسبها عند اعداد التقرير الاستراتيجي وذلك كما يلى:

7-2-1. أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المتعلقة بتقييم البيئة الداخلية والخارجية للشركة:

يمكن التخطيط الاستراتيجي من وضع الأولويات التي تسعى الشركة إلى تحقيقها، وتخصيص الموارد وإعلام وإدراك العاملين برؤية الشركة والمهمة التي تسعى الي تحقيقها. يساعد استخدام الشركات لكل من التحليل السياسي- الاقتصادي- الاجتماعي- التكنولوجي (PEST) أو باضافة العوامل البيئية والتشريعية (PESTEL)، وتحليل القوى الخمس لبورتر لتقييم القوى التنافسية في السوق، وتحليل القوة- الضعف- الفرص- التهديدات (SWOT) فى الامداد بالمعلومات التى تساعد على تقييم البيئة الداخلية والخارجية.

7-2-1-1. ادوات تساعد على تقييم البيئة الخارجية للشركة:

تتمثل هذه الادوات في التحليل السياسي-الاقتصادي-الاجتماعي-التكنولوجي (أو باضافة العوامل البيئية والتشريعية)، وتحليل القوى الخمس لبورتر. يعد التحليل السياسي-الاقتصادي-الاجتماعي-التكنولوجي (أو باضافة العوامل البيئية والتشريعية) أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتي يمكن استخدامها لعمل مسح وتحليل البيئة الخارجية والتي يمكن أن تؤثر على الشركة. يهتم هذا الاسلوب بتحليل البيئة للوضع السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والبيئية والتشريعية التي سيتم وضع الخطة الاستراتيجية في ظلها. يساعد ذلك التحليل على التعرف على المحيط الذي ستتحرك فيه الخطة الاستراتيجية وتساعدهم على التعامل مع متغيراته ومستجداته (CGMA, 2011; Mayanja and Poll, 2011; CMA, 2011). كما يساعد تحليل القوى الخمس لبورتر - تم تطويره على يد بورتر عام 1979- على تقييم القوى التنافسية ووضع الشركة في السوق. يمثل التحليل أداة مفيدة تساعد على فهم الوضع التنافسي الحالي للشركة، بالإضافة إلى قوة الوضع التنافسي للشركة التي ترغب في تحقيقه (CGMA, 2013). تتضمن القوى الخمسة التهديد من وجود منتجات بديلة Threat of Substitution، التهديد من وجود منافسين جدد Threat of New Entry، حدة المنافسة من المنافسين Competitive Rivalry، وقدرة المشترين على المساومة Buyer power، وقدرة الموردين على المساومة Supplier Power. لذا يساعد تحليل القوى الخمسة لبورتر الشركات على فهم العوامل التي تؤثر على ربحية الشركة في صناعة محددة، كما يمكن أن يساعد الشركات على اتخاذ القرارات المتعلقة بالدخول في صناعة محددة أو تطوير استراتيجيات تنافسية.

7-2-1-2. ادوات تساعد على تقييم البيئة الداخلية والخارجية للشركة (تحليل القوى- الضعف- الفرص- التهديدات):

يساعد على تحليل نقاط القوى والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية التي يمكن أن تواجه الشركة. تشتمل نقاط القوى على قدرات الشركة ومواردها التي تمكنها من تحقيق قيمة مضافة ومزايا تنافسية، بينما تشير نقاط الضعف إلى الأمور التي يمكن أن تحد من مقدرة الشركة على استغلال نقاط القوى الخاصة بها. في حين تمد الفرص المتاحة الشركة بالفرص التي تمكن الشركات من تحسين وضعها التنافسي، وتنشأ التهديدات من المنافسين والكيانات التشريعية والعوامل التي تؤثر على الشركة (CGMA, 2013). اوضحت دراسة (Mayanja and Poll (2011 أنه لا يقتصر عمل التحليل الرباعي على اصدار المحاسب الإداري لقائمة أو تقرير يتضمن نقاط القوى والضعف الداخلية والفرص والتهديدات التي تأتي من البيئة الخارجية، بل ينبغي أن يستكمل بعمل تحليل للظروف والأسباب والنتائج المرتبطة ببند هذا التقرير وأن يكون التحليل شاملاً ومتكاملاً ومن ثم يخرج بتصور أولي حول ما ينبغي عمله لزيادة فرص نجاح الخطة الاستراتيجية وتحقيق الأهداف التي وضعت الخطة من أجلها.

يتضح مما سبق أن الأدوات الخاصة بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية المتعلقة بتقييم البيئة الداخلية والخارجية تمكن الشركات من الحصول على معلومات تتعلق بالمنافسين وظروف المنافسة في السوق، والموردين التي يمكن أن تتعامل معهم الشركة -وبصفة خاصة هؤلاء الذين يقدمون المواد الخام ذات جودة عالية والتي تفي باحتياجات عملاء الشركة وتحسن من الأداء البيئي للشركة في السوق-، كما تساعد تلك الأدوات على تحديد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وما هي الطرق التي يمكن اتباعها لتخفيض تلك المخاطر.

7-2-2. أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدعمة للإدارة الاستراتيجية:

توضح تلك الأدوات كيف يمكن للشركات توليد القيمة لأصحاب المصالح. ويتم ذلك من خلال تحديد استراتيجية الشركة وأهدافها وتوضيح نموذج الأعمال الذي تتبعه لإنتاج المنتجات والتي تساعد على إضافة قيمة للشركة. تتمثل تلك الأدوات في:

7-2-2-1. أدوات خاصة بتحديد استراتيجية الشركة:

يتطلب من أي شركة القيام بتحديد رؤية *Vision*، ورسالة الشركة *Mission*، تم تحديد استراتيجيتها والأهداف الاستراتيجية المراد تحقيقها (Beasley et al., 2006; CGMA, 2013). تصف رؤية الشركة طموحاتها في المستقبل دون تحديد الوسائل التي يمكن استخدامها للوصول إلى الغايات النهائية، بحيث يجب توصيل الرؤية إلى أكبر عدد ممكن من العاملين في الشركة، كما يتم تحديد رسالة الشركة والتي تتمثل في النشاط الأساسي لها من خلال تقديم المنتجات والأسواق التي تستخدمها (ربيع، 2014). ثم بعد ذلك يتم تعريف الشركة للاستراتيجية التي تتبعها وتهتم بقيام الشركة بمقابلة إمكاناتها وقدراتها مع الفرص المتاحة لها في السوق لمواجهة الضغوط التنافسية التي تواجهها في سعيها نحو تحقيق أهدافها (Hornigren et al., 2011, p.467). أي تصف الاستراتيجية الإجراءات والاحداث المطلوبة للشركة لتطوير حالة موجودة إلى حالة مرغوبة في المستقبل. تضع الشركة بعد ذلك الأهداف الاستراتيجية المراد تحقيقها في ضوء القيم الأساسية التي تعتنقها والتي تصفها الشركة في أغلب الأحيان على مدى تحقيقها للتنمية المستدامة وتخفيض المخاطر التي تواجهها. وفي هذا الصدد أوضحت دراسة كل من أحمد (2015)، Beasley et al., (2006) أنه يجب أن يتوافر لأي شركة استراتيجية واضحة تتضمن البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والحوكمي والاخلاقي والمخاطر على أن تكون هذه الاستراتيجية قابلة للتنفيذ في ضوء إمكانات وموارد الشركة المادية والبشرية الحالية والمتوقعة، وأن تتضمن كافة فئات أصحاب المصالح من خلال الاهتمام بتحديد المسؤوليات البيئية والاجتماعية التي يتعين على إدارة الشركة الوفاء بها، والمشروعات البيئية

والاجتماعية التي ستقوم الشركة بتنفيذها (Adams and Frost, 2008). يجب أيضاً أن تقوم الشركة بتحليل ربحية العملاء الذين تقدم لهم منتجاتها وتقييم تكلفة المنافسين ومراقبة الوضع التنافسي مما يساعد على صياغة استراتيجية الشركة بصورة سليمة (CIMA, 2011; Bouten and Hoozee, 2013)، بالإضافة الى ضرورة اهتمام الشركة بالتعرف على ردود أفعال اصحاب المصالح. أكدت أيضاً دراسة كل من النجار (2013)، (Beasley et al., 2006) على أن استخدام مدخل إدارة المخاطر على مستوى الشركة أثناء عملية التخطيط الاستراتيجي يساعد على تحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة من خلال التوازن بين الاهداف والمخاطر التي قد تعوق تحقيق تلك الأهداف. وتعد إدارة المخاطر أداة قوية تمكن من التقييم المستمر لاستراتيجية الشركة وتساعد على وجود اجراءات للتعامل مع المخاطر التي قد تهدد تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة بصورة مستمرة.

بالإضافة إلى اعداد المحاسب الإداري لتقرير يوضح رؤية ورسالة الشركة التي تسعى إلى تحقيقها، فلقد ظهر أسلوب شامل ومتكامل اهتمت به العديد من الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية وهو أسلوب القياس المتوازن للأداء. تم تقديم أسلوب القياس المتوازن للأداء على يد كابلن ونورتن عام 1992 كمدخل شامل لقياس وتقييم الأداء من منظور استراتيجي؛ يوضح الاستراتيجية التي تهتم بها الشركة وكيف يتم توصيلها عبر كافة الاقسام داخل الشركة. يساعد هذا الأسلوب على تضمين كل المقاييس الأساسية لنجاح الشركة بداخلها وهو بذلك يوضح تأثير استخدام مقاييس الأداء غير المالية على الاداء المالي. لذا يساعد أسلوب القياس المتوازن للأداء على التخطيط الاستراتيجي وتنفيذ استراتيجية الشركة (CGMA, 2013). يهدف اسلوب القياس المتوازن للأداء إلى ترجمة رؤية الشركة ورسالتها لمعرفة القرارات المطلوب اتخاذها لتحقيق قيمة لها. وهو بذلك يهدف الى تحديد الروابط والعلاقات بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية -المرتبطة بالعملاء، والعمليات الداخلية، والتعلم والنمو-. يضع أسلوب القياس المتوازن للأداء استراتيجية الشركة مركز الاهتمام الرئيسى لإدارة الشركة، كما أنه يمكن لإدارة أى شركة ربط نظم الحوافز والمكافآت الخاصة بالعاملين

ومديري الشركة وأعضاء مجلس الإدارة بذلك الأسلوب؛ للتأكد من تنفيذ الشركة لاستراتيجيتها. ويمكن تمثيل الأبعاد المتضمنة داخل نموذج القياس المتوازن للأداء من خلال استخدام الخريطة الاستراتيجية للشركة وهي تعد بمثابة أداة أخرى من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. وفقاً لدراسة (Horngren et al., 2011, p.471) تعد الخريطة الاستراتيجية رسم توضيحي يصف كيف تخلق الشركة قيمة لمساهميها من خلال ربط الأهداف الاستراتيجية ببعضها على شكل علاقة السبب- الأثر داخل كل الأبعاد الخاصة بأسلوب القياس المتوازن للأداء.

لذا يخلص الباحث مما سبق إلى أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية التي توضح رؤية ورسالة الشركة واستراتيجيتها يمكن أن تساعد على شرح محتوى التقرير الاستراتيجي الخاص بالشركة.

7-2-2-2. أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المتعلقة بتوجيه ومراجعة مجلس الإدارة لاستراتيجية الشركة وإدارة المخاطر:

يعد مجلس إدارة الشركة مسئول عن توجيه ومراجعة استراتيجية الشركة وذلك وفقاً للمبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات والتي اصدرتها هيئة التعاون الاقتصادي والتنمية- المخصص لتناول مسؤوليات مجلس الإدارة- والذي يوضح مسؤوليته عن توجيه ومراجعة استراتيجية الشركة (منصور، 2014). يمكن استخدام العديد من الأدوات الخاصة بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تهتم بأداء مجلس الإدارة من خلال توجيهه ومراجعته لاستراتيجية الشركة وإدارة المخاطر. تتمثل أهم هذه الأدوات في المقياس الاستراتيجي، وإطار إدارة المخاطر على مستوى الشركة وذلك كما يلي:

أولاً: المقياس الاستراتيجي:

تعد مسؤولية توجيه ومراجعة استراتيجية الشركة من المهام التي تقع على عاتق مجلس إدارة أي شركة. يجب على مجلس الإدارة فهم الأهداف الاستراتيجية الخاصة بالشركة وأن يكون قادراً على الحكم ما إذا كانت الاستراتيجية التي تم وضعها تكون قادرة على تحقيق قيمة طويلة الأجل للمساهمين عند مستويات مقبولة من المخاطر

(Mayanja and Poll, 2011). لذا اتفقت دراسة منصور (2014) مع دراستى (Lees (2004)، Seal (2006) على أهمية استخدام المقياس الاستراتيجي Strategic Scorecard لمساعدة مجلس الإدارة في تفعيل أدائه وقيامه بدوره الاستراتيجي. أوضحت دراسة (CIMA 2007) أن المقياس الاستراتيجي يعد من الأدوات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية. تم تطوير المقياس الاستراتيجي من قبل IFAC بالتعاون مع CIMA في عام 2004 وذلك لتقديم إطار شامل لحوكمة الشركات (CGMA, 2013). يعد المقياس أداة لمساعدة مجلس الإدارة في الوفاء بمسئوليته الاستراتيجية في ظل وجود العديد من العوائق التي قد تعوقه من متابعة والإشراف على استراتيجية الشركة. لذا يوفر المقياس عملية بسيطة لمجلس الإدارة يمكن أن تساعده على التركيز على الأمور الاستراتيجية الهامة.

تتمثل الابعاد التي ينطوى عليها المقياس الاستراتيجي فى الاتي، أولاً: **الوضع الاستراتيجي**: يركز هذا البعد على توفير معلومات لمجلس الإدارة عن الوضع الاستراتيجي للشركة (CIMA, 2007; CGMA, 2013). يوضح الوضع الاستراتيجي معلومات عن البيئة الجزئية والكلية، والتحديات والفرص والوضع الحالي للشركة ومعلومات عن الأسواق، والعملاء، والمنافسين (Lees, 2004; CIMA, 2007). لذا يهدف بعد الوضع الاستراتيجي إلى ضمان أن كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لديهم أهداف مشتركة لفهم الحقائق الملائمة والمتعلقة بالوضع الاستراتيجي للشركة، وتقديم تأكيد لمجلس الإدارة على أن إدارة الشركة تقوم بمراجعة الوضع الاستراتيجي باستمرار، وكذلك الامداد بملخص لمجلس الإدارة عن التحليلات التي قامت بها الإدارة حتى تستطيع مناقشتها ومراجعتها مما يساعد الإدارة على التركيز دائماً على مراجعة الوضع الاستراتيجي (CIMA, 2007). **ثانياً: بعد الاختيارات الاستراتيجية**: يركز على توفير معلومات لمجلس الإدارة عن الاختيارات المتاحة مثل تغير المكان الجغرافي أو المنتجات أو السوق، وتغير اتجاه المبيعات أو السعر أو جودة المنتج (Lees, 2004; CIMA, 2007). يهدف هذا البعد إلى الامداد بتأكيدات لمجلس الإدارة على أن إدارة الشركة تحدد، وتطور وتحلل الاختيارات الاستراتيجية المتاحة أمام

الشركة بصورة مستمرة، وكذلك إمداد مجلس الإدارة بملخص للاختيارات الاستراتيجية المتاحة (CIMA, 2007). **ثالثاً: بعد تنفيذ الاستراتيجية:** يحتاج مجلس الإدارة إلى وجود آليات للرقابة على مدى فعالية تنفيذ الاستراتيجية. ويعد أسلوب القياس المتوازن للأداء أداة تساعد على الرقابة على الاستراتيجية التي تتبعها الشركة (Lees, 2004; CIMA, 2007). **رابعاً: بعد المخاطر الاستراتيجية:** توضح المخاطر التي تهدد تحقيق استراتيجية الشركة. يوضح هذا البعد أهمية إدارة الشركة للمخاطر، حيث تعد جزء هام من الإطار الكلي لاستراتيجية الشركة. يوفر بعد المخاطر الاستراتيجية معلومات لمجلس الإدارة عن المخاطر التي تواجهها الشركة واحتمال حدوثها وما هي الإجراءات التي تقوم بها لإدارة تلك المخاطر (Lees, 2004; CIMA, 2007).

ثانياً: إدارة المخاطر على مستوى الشركة:

أوضحت دراسة (Ballou et al., 2011) عدم حصول أعضاء مجلس الإدارة على المعلومات الكافية المتعلقة بالمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة وكيف يتم إدارتها؛ وذلك لفهم عملية إدارة المخاطر وقيامهم بواجباتهم الإشرافية بكفاءة، كما يتوقعها أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة. أوضحت الدراسة أن نقص المعلومات يمكن أن يؤدي إلى فقدان العديد من الفرص التي يمكن أن تكتسبها الشركة وزيادة التهديدات التي تواجهها. أكدت الدراسة على أنه يجب أن تتصف المعلومات بالكمال، وإمكانية الاعتماد عليها، والملائمة، والحصول عليها في التوقيت المناسب. وتتمثل تلك المعلومات في معلومات عن المخاطر الاستراتيجية، وخطر الالتزام، وكيفية الاستجابة للمخاطر، واحتمال حدوثها والآثار المترتبة عليها. تؤكد الدراسة على أنه يجب دمج استراتيجية الشركة مع عملية إدارة المخاطر، ويرجع ذلك إلى أنه عند وضع الاستراتيجية تسعى الشركة جاهدة إلى إدارة المخاطر بصفة مستمرة. لذا يمكن استخدام العديد من أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد على إدارة المخاطر مثل تحليل القوائم المالية، وتخطيط الأعمال واستراتيجية الشركة، والمقارنة بالأفضل، والرقابة وإدارة التكلفة (Abdul Rasid et al., 2014)، وإطار إدارة المخاطر على مستوى الشركة.

يعد إطار إدارة المخاطر على مستوى الشركة من أبرز الأدوات التي يمكن استخدامها لإدارة المخاطر من خلال النظر إلى جميع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة (Beasley et al., 2006). تتعدد أنواع المخاطر على مستوى الشركة، فلقد اوضحت دراسة (Rezaee (2016 أن المخاطر الخاصة بالشركة تنقسم إلى **مخاطر استراتيجية**، حيث توجد العديد من المخاطر الاستراتيجية التي يمكن الإفصاح عنها في التقرير الاستراتيجي -المرتبطة بمدى تحقيق الشركة للتنمية المستدامة وأمور الحوكمة- ؛ والتي تتمثل في عدم التأكد عن الوضع السوقي، وتقلب سعر السهم، وتغير أذواق العملاء. يجب على الشركات تحديد المخاطر الاستراتيجية وتقييمها وإدارتها بصورة تخفض من التأثير السلبي الناتج عن تلك المخاطر. ترتبط **المخاطر التشغيلية** بكل من مقاييس الأداء الحرجة المالية مثل الأرباح، والعائد على الاستثمار، وأسعار الأسهم، بالإضافة إلى مقاييس الأداء الحرجة غير التقليدية (غير المالية) مثل المقاييس الاجتماعية والاخلاقية والحوكومية والبيئية والتي يجب أن يتم تقييمها وإدارتها. وبالنسبة **لمخاطر الامتثال** فإنه يجب على الشركات تقييم تلك المخاطر وإدارتها وتخفيض تأثيرها السلبي على البيئة. يرجع ذلك إلى أن عدم الامتثال للتشريعات والقوانين يؤثر على استمرارية الشركات. تتمثل **مخاطر السمعة** في التأثير على سمعة الشركة في السوق، حيث يجب على الشركات المحافظة على سمعتها بين كافة الأطراف ذات العلاقة بها؛ ويرجع ذلك إلى أن كل الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة والحوكومية ترتبط بسمعة الشركة ورضاء العاملين عنها. وأخيراً تتمثل **المخاطر المالية** في فشل التقارير المالية ونظم الرقابة الداخلية في منع وحماية وتصحيح التحريفات الجوهرية بسبب الغش.

أوضحت لجنة (2004) COSO ثمانية مكونات لعملية إدارة المخاطر وهم: **البيئة الداخلية** وهو يوضح فلسفة إدارة المخاطر ومستوى قبول الشركة للمخاطر والقيم الأخلاقية. **يركز وضع الأهداف** على تحديد الأهداف قبل تحديد الأحداث المحتملة التي يمكن أن تؤثر على تحقيقها. **يتمثل تحديد الأحداث** في تحديد الأحداث الداخلية والخارجية التي تؤثر على مقدره الشركة على تحقيق أهدافها. ويساعد **تقييم**

المخاطر على تحليل المخاطر وتأثيرها واحتمالات حدوثها لتحديد كيفية إدارتها. ويتمثل المكون الخاص **باستجابة الشركة للمخاطر** في موقفها من المخاطر التي تتعرض لها وتحديد الاستراتيجيات للتعامل مع المخاطر مثل تجنب الخطر أو قبوله أو تخفيفه أو مشاركة الآخرين فيه. يجب أيضاً أن توضح الشركة **أنشطة الرقابة** أي وضع وتنفيذ السياسات والاجراءات بحيث يضمن وجود ردود أفعال مناسبة تجاه المخاطر. يهدف **الاتصال** إلى تحديد وتوصيل المعلومات في الوقت الملائم الذي يضمن تنفيذ الافراد لمسئولياتهم. وأخيراً يركز **المتابعة والمراقبة** على متابعة إدارة الشركة للمخاطر وإجراء التعديلات المطلوبة. ونظراً لأهمية إدارة المخاطر على مستوى الشركة؛ اكدت دراسة (IMA 2011) على مدى أهمية دمج إدارة المخاطر على مستوى الشركة في العديد من الانشطة والتي تتمثل في التخطيط الاستراتيجي، والقياس المتوازن للأداء، واعداد الموازنات، وإدارة الجودة الشاملة، وأسلوب ستة سيجما، وإدارة الأزمات مما يؤدي إلى تحسن أداء الشركات (Florio and Leoni, 2017).

7-2-3. أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدعمة لنموذج الأعمال:

يؤدي الإفصاح عن التقرير الاستراتيجي للشركات - من خلال الإفصاح عن مدى الاهتمام بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر- إلى الاهتمام دائماً بتوضيح الأنشطة الأساسية للشركة المتعلقة بتلك الأمور. قسمت دراسة Morioka and Carvalho (2016) عناصر النشاط المستدامة الأساسية للشركة إلى أربعة أنشطة وهم العمليات والممارسات، والقدرات، والمنتجات النهائية، ومساهمات الشركة تجاه تحقيق التنمية المستدامة وإدارة المخاطر. بالنسبة للعمليات والممارسات، أوضحت الدراسة أن عمليات وممارسات الشركة تؤثر على تحقيقها للتنمية المستدامة وذلك عندما تتصرف وفقاً لمبادئ التنمية المستدامة للشركة والتي تتمثل في استخدام سلسلة توريد صديقة للبيئة، والتعاون مع الموردين، وتبادل المعلومات الاستراتيجية والتشغيلية بينهم، وشراء المواد الخام الصديقة للبيئة، والتعاون مع العملاء لتصميم المنتجات الصديقة للبيئة، والانتاج النظيف، والتغليف، بالإضافة إلى عمليات الانتاج والتي

يمكن أن تستخدم إدارة الجودة وفلسفة أسلوب التصنيع بلا فاقد (Deloitte , 2015; Formentini and Taticchi , 2016; Morioka and Carvalho, 2016) وذلك لضمان النجاح في تنفيذ وتطبيق الإدارة البيئية، وإدارة المخاطر لما لها من أهمية فى تحسين أدائها البيئى. وبالنسبة لقدرات الشركة المتعلقة بتحقيق التنمية المستدامة، أوضحت الدراسة أنها تتضمن العديد من الأمور. تتمثل تلك الأمور فى توافر الموارد المالية ومهارات الموارد البشرية وتحفيزهم على تحقيق التنمية المستدامة. بالإضافة إلى وعى واهتمام الإدارة العليا بتحقيق التنمية المستدامة، وتكامل أمور الاستدامة داخل ثقافة الشركة واستخدام تكنولوجيا المعلومات الصديقة للبيئة، والاهتمام بالابتكارات والبحوث والتطوير لإنتاج المنتجات الصديقة للبيئة. وبالنسبة للمنتجات والخدمات النهائية التي تقدمها الشركة، فإنها تتم من خلال الاهتمام بتضمين الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة داخل عمليات الشركة مما يؤدي إلى وجود منتجات صديقة للبيئة لا تؤثر بالسلب على البيئة. وأخيراً تتمثل مساهمات الشركة في تحقيقها لمزايا تنافسية مما يؤدي إلى تحسين أدائها المستدام على المستوى القصير والمتوسط والطويل وتخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركة، وتحسن سمعتها في السوق. (Morioka and Carvalho, 2016).

وبصدد استخدام أدوات المحاسبة الادارية وافصاح الشركات عن أدائها؛ فلقد أكدت دراسة (Jinga and Dumitru (2015 على أهمية استخدام اساليب المحاسبة الإدارية البيئية لتدعيم الشركات للافصاح عن أدائها لما يحتوي على عناصر نقدية وغير نقدية. تضمن اساليب المحاسبة الإدارية التي ذكرتها الدراسة استخدام أسلوب دورة حياة المنتج، والمحاسبة عن تدفق الطاقة، وتضمين الأمور البيئية عند اعداد الموازنات الرأسمالية لما لهم من تأثير على افصاح الشركات عن أدائها. لذا يرى الباحث بالإضافة الى الاساليب التي اوضحتها دراسة Jinga and Dumitru (2015) انه يمكن استخدام اساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الاخرى والتي يمكن أن تدعم نموذج الأعمال التي تستخدمه الشركة والتي تتمثل في أدوات

المحاسبة الإدارية المتعلقة بالمنتج أو الخدمة، وأدوات المحاسبة الإدارية المتعلقة بتحقق القيمة.

7-2-3-1. أدوات المحاسبة الإدارية المتعلقة بالمنتج أو الخدمة: وهي تتمثل في: 7-2-3-1. التكلفة على أساس النشاط:

يقوم بتحليل كل مكون من مكونات التكاليف الصناعية غير المباشرة لتحديد الأنشطة التي تسببت في حدوثها، حيث تعد الأنشطة مسببات لحدوث التكاليف الصناعية غير المباشرة. ثم بعد ذلك يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات على أساس مدى استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الانتاجية في الشركة (السيد، 2006). لذا يعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط أداة فعالة لاحتساب تكلفة المنتج أو الخدمة مما يؤدي إلى تسعير المنتج بصورة سليمة. يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط على فهم التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة مما يساعد المديرين على حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة، كما يساعد على تحليل ربحية العميل، وتحليل المنتج بصورة سليمة، كما أنه يدعم اساليب إدارة الأداء مثل التحسين المستمر، وأسلوب القياس المتوازن للأداء (CGMA , 2013). يساعد أيضاً ذلك الأسلوب على احتساب تكاليف الجودة حيث يمكن للشركة التمييز بين تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة، والتمييز بين الأنشطة المرتبطة بتحقيق الجودة والأنشطة المرتبطة بعدم تحقيق الجودة، الأمر الذي يساعد الشركات على التخلص من أو تقليل التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج. يمكن أن يساهم أيضاً نظام التكلفة على أساس النشاط في تحديد وتخفيض التكاليف البيئية والاجتماعية المترتبة على إنتاج المنتج. فلقد أكدت دراسات عديدة مثل دراسة السيد (2006)، ودراسة (Bouten and Hoozee, 2013) على أهمية احتساب تكلفة المنتج على أساس نظام التكلفة على أساس النشاط بعد تعديله وتضمين الأمور البيئية والاجتماعية بداخله.

7-2-3-1-2. الانتاج والشراء في التوقيت المنضبط:

يتم من خلاله تخطيط الإنتاج وتسليم الإنتاج التام للعميل بمجرد انتاجه؛ مما يؤدي إلى تخلص الشركة من التكاليف الزائدة الناتجة عن تكوين مخزون لديها، وتوفير أماكن التخزين. يتطلب استخدام ذلك الاسلوب اعتماد الشركة على عدد محدد من الموردين - من خلال نظام التعاقد طويل الأجل وبصفة خاصة هؤلاء الذين يوردون المواد الخام عند طلبها وعلى قدر من المسؤولية البيئية والاجتماعية- مما يؤدي إلى تخفيض المواد الخام المعيبة التي تتسلمها الشركة من المورد. يتطلب أيضاً تطبيق ذلك الاسلوب تعدد وتنوع مهارات العاملين وقيامهم بالعديد من الاعمال في وقت واحد، وتدريبهم على تحديد المعيب واكتشافه فور حدوثه والتخلص منه. لذا تهتم الشركة في ظل هذا الاسلوب بشراء المواد الخام فقط عند الحاجة اليها وبالكمية التي سيتم استخدامها فوراً، ولا يتم انتاج وحدات المنتج الا عند تلقي طلبات من العملاء لمقابلة احتياجاتهم وطبقاً للكميات والمواصفات المحددة. ويساعد ذلك على التحكم في التكاليف وتحسين نظام التسليم والجودة والاستجابة لرغبات العملاء. ويساعد استخدام الشركات لنظام التبادل الالكتروني للبيانات على تقليل واستبعاد تكاليف طلب المواد الخام من الموردين وتخفيض مستويات المخزون (السيد، 2006).

7-2-3-1-3. المحاسبة عن التكلفة على أساس دورة حياة المنتج:

يساعد ذلك الاسلوب على تقدير التكاليف البيئية الناتجة عن التخلص من المنتج بصورة سليمة أو اعادة تدويره بعد انتهاء استخدامه وتقدير جميع تكاليف دورة حياة المنتج واستخدامها كأساس لاتخاذ قرارات التسعير (السيد، 2006؛ النجار، 2013). أكدت دراسة Chan et al., (2014) على أهمية استخدام أسلوب المحاسبة عن التكلفة على أساس دورة حياة المنتج كأحد الاساليب المستخدمة حالياً في مجال المحاسبة الادارية البيئية. أوضحت الدراسة أن تطبيق ذلك الاسلوب يساعد على تحقيق الشركات للتنمية المستدامة وتخفيض المخاطر التي يمكن أن تواجهها، وبصفة خاصة في حالة الاهتمام بتضمين التنمية المستدامة داخل دورة حياة المنتج.

7-2-3-1-4. أسلوب الإدارة بلا فاقد:

يعد أسلوب الإدارة بلا فاقد نظام مشتق من تطبيق شركة تويوتا لاسلوب التصنيع بلا فاقد، والذي يهدف إلى تخفيض الفاقد، وتحسين تدفق العمل وحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛ مما يساعد على خلق قيمة للعملاء مع استخدام الموارد بدرجة أقل. تتشابه المنافع المتحققة من تطبيق أسلوب الإدارة بلا فاقد بدرجة كبيرة مع أسلوب التصنيع بلا فاقد؛ يرجع ذلك إلى أن أي نشاط لا يضيف قيمة من وجهة نظر العميل يعد فاقد. لذا يمكن أن يؤدي الإدارة بلا فاقد إلى تخفيض التكاليف بدرجة كبيرة -من خلال الاهتمام بوجود أفراد متعددي المهارات- وأداء العمل مع عدم وجود أي اخطاء (CGMA, 2013). وتأكيداً على ذلك أوضحت دراسة Maskell and Pojasek (2009) أهمية تعديل نظم قياس وتقييم الأداء في ظل تطبيق الشركات لاسلوب التصنيع بلا فاقد ليتضمن الاهتمام بتطبيق الأنشطة والممارسات التي لا تضر بالبيئة. أكدت الدراسة على ضرورة وضع التكاليف البيئية داخل القوائم المالية مما يمكن مدير مسار القيمة من معرفة التأثير المالي الناتج من تحسن الأداء البيئي لمسار القيمة. اوضحت الدراسة أيضاً ضرورة تضمين Box score بالمقاييس الخاصة بالأمور البيئية وتعديل خرائط مسار القيمة بالأمور والأنشطة البيئية.

7-2-3-1-5. أدوات إدارة الجودة:

تتطوي إدارة الجودة على تخطيط ومراقبة الأنشطة لضمان أن المنتج أو الخدمة يفي بمتطلبات التصميم واحتياجات العملاء. تقليدياً كانت إدارة الجودة تركز على الرقابة على الجودة- من خلال فحص واختبار السلع والمنتجات النهائية، وبيع الفاقد من العملية الانتاجية بسعر منخفض-، ولكن تغيرت هذه النظرة في الوقت الراهن، وتم استخدام العديد من الأساليب التي تركز على حذف الفاقد ومنها:

أ- إدارة الجودة الشاملة: تعد إدارة الجودة الشاملة فلسفة إدارية تتبني كل الأنشطة التي يتم من خلالها اشباع حاجات وتوقعات العملاء والمجتمع، وتحقيق أهداف الشركة بأقصى كفاءة وأقل تكلفة؛ من خلال تعظيم الاستفادة من كل الفرص بطريقة

تؤدي إلى التحسين المستمر (السيد، 2006). تهتم إدارة الجودة الشاملة بزيادة رضا العملاء من خلال وجود مشاركة فعالة من جميع العاملين في الشركة على جميع المستويات لتحسين الجودة وخفض التكاليف (CGMA, 2013). لذا تهدف إدارة الجودة الشاملة إلى إنتاج منتج سليم من أول مرة والتركيز دائماً على جميع الأنشطة داخل سلسلة القيمة والاهتمام بالتحسين المستمر من خلال الاهتمام بإعادة تصميم العمليات والتي يمكن أن تساعد على اضافة قيمة للمنتج.

ب- **تكاليف الجودة:** تشمل تكاليف الجودة جميع التكاليف التي يتم انفاقها في الشركة لضمان تقديم المنتجات وفقاً لرغبات العملاء. تقسم تكاليف الجودة الى تكاليف مطابقة، وتكاليف عدم المطابقة. تتمثل تكاليف المطابقة في التكاليف الخاصة بتحقيق معايير الجودة المحددة وهي عبارة عن مجموع تكاليف الوقاية وتكاليف التقييم والتي تضمن بأن المنتج سينتج بدون عيوب تؤثر على مستوى جودته. تهتم تكاليف الوقاية بالتكاليف التي تحدث قبل أو أثناء الانتاج لمنع وجود منتجات معيبة مثل تكاليف التخطيط للجودة، وتدريب العاملين في مجال الجودة. وتشير تكاليف التقييم إلى التكاليف التي تحدث لضمان أن المخرجات المنتجة تقابل معايير الجودة أي التي تصرف على عمليات الاختبار والفحص لتقييم مستوى جودة المنتج وتحديد المشاكل الموجودة في العملية الانتاجية. تشمل تكاليف عدم المطابقة كل من تكاليف الفشل الداخلي والفشل الخارجي. تنشأ تكاليف الفشل الداخلي بسبب عدم استيفاء الجودة المحددة قبل تسلم العملاء للمنتجات أو الخدمات. وتشير تكاليف الفشل الخارجي الى التكاليف التي تنشأ نتيجة عدم اكتشاف العيوب الا بعد تسلم العملاء للمنتجات أو الخدمات (CGMA, 2013).

ج- **أسلوب ستة سيجما:** أسلوب يعتمد على إدارة الجودة الشاملة لتحقيق معدل منخفض جداً من العيوب. يشير لفظ ستة سيجما إلى أن معدل الاخطاء يقع عند مستوى ستة انحراف معياري عن المتوسط. ووفقاً لهذا الاسلوب يجب الا يزيد عدد العيوب عن 3.4 عيب لكل مليون منتج. وفي الواقع العملي تستخدم الشركات هذا

الاسلوب كأسلوب احصائي للرقابة على العمليات وذلك لتخفيض عدد العيوب وتكلفته (CGMA, 2013).

د- أسلوب كايزن (التخفيض المستمر للتكاليف): يساعد على تخفيض التكاليف باستمرار وهو أسلوب ياباني يهتم بالتحسين المستمر على كل المستويات داخل الشركة. يهتم هذا الأسلوب بتضمين كل العاملين في كل المستويات وتشجيعهم على تقديم اقتراحات بصدد تحسين العمليات الانتاجية في كل المناطق (السيد، 2006) مما يساعد على تخفيض الفاقد وزيادة الانتاجية. يساعد هذا الأسلوب أيضاً على التخفيض المستمر للتكاليف من خلال التتبع المستمر لتخفيض التكاليف عند كل مرحلة من مراحل التصنيع.

هـ- أسلوب نشر وظيفة الجودة: يساعد على الربط بين متطلبات ورغبات العملاء وعمليات التصنيع التي تقوم بها الشركة؛ من خلال الاهتمام بجودة المنتجات وترجمة رغبات العملاء إلى مواصفات لجودة المنتج. يهدف هذا الأسلوب إلى تقييم الأداء، وتقييم العمليات الخاصة بالشركة، وتقديم طريقة جديدة للتفكير وذلك للتشجيع على التحسين المستمر. يتطلب استخدامه الاهتمام بالعديد من الامور، والتي تتمثل في وجود إدارة واعية لأهمية تحقيق الجودة، وتضمين استراتيجيات الشركة لانتاج منتجات ذات جودة عالية، ومشاركة العاملين في العمليات وتقديم افكار جديدة، واهتمام شركاء الاعمال بتحسين الجودة، وتصميم المنتجات بطريقة تقي بمتطلبات العملاء والمجتمع (CGMA, 2013).

يتضح مما سبق أن استخدام أدوات إدارة الجودة يساعد الشركات على تحسين العملية الانتاجية مما يؤدي إلى زيادة رضاء العملاء وتحسين ربحية الشركة. كما يؤدي وجود موارد بشرية مدربة على أداء العمل إلى تحسين الجودة؛ من خلال تخفيض تكاليف الفشل سواء الداخلي أو الخارجي وتخفيض زمن تشغيل العمليات مما يؤثر على أداء الشركات بالايجاب سواء كان اداء مالي أو بيئي أو اجتماعي.

7-2-3-2. أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بتحقيق القيمة:

تنقسم هذه الأساليب إلى تحليل سلسلة القيمة وتحليل ربحية العملاء وإدارة العلاقات معهم. تمثل سلسلة القيمة الأنشطة أو الوظائف المتتابعة والتي تضيف قيمة أو منفعة إلى المنتجات أو الخدمات، وهي تبدأ من البحوث والتطوير حتى الخدمات المقدمة للعملاء. أوضحت دراسة النجار (2013) أن سلسلة القيمة تتكون من سلسلة القيمة داخل الشركة، وهي مجموعة الأنشطة أو العمليات الداخلية والتي يكون بينها اتصال وتكون مطلوبة لتصميم وتطوير وإنتاج وتسويق المنتج للعميل، وتتعلق سلسلة القيمة خارج الشركة بالأنشطة مع الموردين والعملاء. أكدت دراسة النجار على أنه يؤدي اهتمام الشركة بتحليل سلسلة القيمة إلى تحسن أرباحها وتحقيق مزايا تنافسية من خلال الاهتمام بتوطيد العلاقات مع الموردين، والعملاء، والاهتمام بالعمليات التشغيلية، والعلاقات بين وحدات الأعمال واستراتيجية الشركة. أوضحت الدراسة أيضاً أنه يجب دراسة التكاليف داخل كل مرحلة من مراحل سلسلة القيمة بعناية لأن ذلك سيكون له تأثيراً على التكاليف لدى الموردين والعملاء. إن أي تحسن يحدثه موردوا الشركة في أي مرحلة من مراحل سلسلة القيمة لديه سوف يؤدي إلى تحسن لدى الشركة، كما أن التحسن الذي تجريه الشركة على مراحل سلسلة القيمة لديها سيؤدي بالضرورة إلى تحسن لدى عملائها. يساعد التحليل أيضاً على فهم المديرين للعمليات التي يقوم بها المنافسين وكيف يتم خلق القيمة لديهم ومن ثم يساعد على اتخاذ القرار بصدد استمرار القيام ببعض الأنشطة داخلياً أو إسنادها للخير (CGMA, 2013).

تعد إدارة العلاقات مع العملاء وتحليل ربحية العملاء من الأساليب التي تستخدمها المحاسبة الإدارية في الوقت الراهن، والتي توضح كيف يمكن للشركة خلق قيمة. تمثل إدارة العلاقات مع العملاء فلسفة يتم تدعيمها من خلال وجود نظم معلومات داخل الشركة للاتصال بينها وبين عملائها (CGMA, 2013). يساعد تحليل ربحية العملاء على تحديد أرباح الشركة وتكاليفها حسب نوعية العملاء. لذا يساعد التحليل على معرفة إيرادات المبيعات المتحققه من عميل معين مطروحاً منه جميع

التكاليف المتحققة في سبيل حصوله على المنتج أو الخدمة. يرى الباحث أنه يمكن أن تتمثل المنافع المتحققة من تحليل الشركة لربحية عملائها في الاحتفاظ بالعملاء المربحين من خلال تقديم المنتجات أو الخدمات بأقل تكلفة وبأعلى جودة ممكنة لغرض تحقيق ميزة تنافسية، وتحويل العملاء غير المربحين إلى مربحين من خلال التفاوض حول السعر والجودة ومزيج المنتج ووقت التسليم. يتضح أيضاً أهمية استخدام تحليل ربحية العملاء في إدارة المخاطر؛ من خلال تركيز الشركة على العملاء المربحين والمحافظة عليهم والاهتمام بزيادة رضائهم، والاهتمام بالعملاء غير المربحين - من خلال دراسة مسببات التكلفة التي تسبب هذه الخسائر والبحث عن طرق لتخفيض تكاليفهم وزيادة الإيرادات المتحققة منهم-، وتحقيق الشركات لميزة تنافسية من خلال إدارة العلاقات مع العملاء من منظور استراتيجي.

7-2-4. أدوات المحاسبة الإدارية المدعمة لأداء الشركة:

يؤكد تضمين التقرير الاستراتيجي لمعلومات تتعلق بنموذج الأعمال واحتوائه على معلومات تختص بالأمور البيئية (تأثير نشاط الشركة على البيئة)، والموارد البشرية والمجتمع، وحقوق الانسان وربطها بأداء الشركة ووضعها المحتمل في السوق (FRC, 2013) على أهمية التقارب بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية من خلال استخدام اسلوب القياس المتوازن للأداء. أوضحت دراستي Taipaleenmaki and Ikaheimo (2009, 2013) أهمية استخدام اسلوب القياس المتوازن للأداء كأداة رقابية تهتم بقياس وتقييم الأداء وتساعد على التقارب بين المحاسبة المالية والإدارية. فمن ناحية يمكن استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء كأسلوب لقياس الأداء، حيث يوضح تضمين كل من مؤشرات الأداء المالية (المحاسبة المالية)، مؤشرات الأداء غير المالية (المحاسبة الإدارية) داخل نموذج واحد، مما يساعد على تحقيق الشفافية في عرض المعلومات سواء كانت للأطراف الداخلية أو الخارجية. أوضحت دراسة الأرض (2012) أنه يؤدي توفير مقاييس الأداء غير المالية -والتي يتم الإفصاح عنها داخل التقارير الخارجية- إلى دعم الجهود المبذولة للحد من وجود فجوة معلوماتية بين المعلومات المتاحة للمديرين وتلك المتاحة للمستخدمين. يرجع ذلك إلى

إنه قد يتاح للمستخدمين المعلومات المعدة في ضوء المعايير المحاسبية، في حين أن الإدارة لن تتوفر لديها تلك المعلومات فقط -باعتبارها معد ومستخدم للتقارير المالية- ، ولكن يتوفر لديها العديد من المعلومات والمقاييس غير المالية التي تمثل مخرجات المحاسبة الإدارية، وهي المعلومات والمقاييس الأكثر تعبيراً عن وضع الشركة ومدى نجاح استراتيجيتها وأهدافها.

ومن ناحية أخرى، أوضحت دراسة Taipaleenmaki and Ikaheimo (2013) أنه يجب أن تفصح الشركات عن منح الحوافز والمكافآت الخاصة بأعضاء مجلس الإدارة بشفافية طبقاً لمتطلبات حوكمة الشركات. يؤكد ذلك على أن منح أعضاء مجلس الإدارة لنظم الحوافز والمكافآت المعتمدة على أسلوب القياس المتوازن للأداء يساعد على تحقيق الشفافية الداخلية والخارجية. وفي هذا الصدد أكدت دراسات عديدة على مدى أهمية استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء للإفصاح الداخلي والخارجي (الأرض، 2012؛ عبد الدايم، والعقيلي، 2014؛ Schaltegger and Wagner, 2014; Adams and Frost, 2008; Bouten and Hoozee, 2013; Jinga and Dumitru, 2015; Mio et al., 2016; Villiers et al., 2016). يرجع اهتمام الدراسات بتكامل أسلوب القياس المتوازن للأداء مع تقرير الاستدامة (أو التقرير الاستراتيجي) إلى ضرورة تضمين الأنشطة الإدارية والأعمال اليومية داخل تلك التقارير. كما يساعد تطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء على تحفيز العاملين على تحقيق التنمية المستدامة. يساعد أيضاً أسلوب القياس المتوازن للأداء على توصيل الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة إلى كافة الأطراف داخل الشركة، مما يساعدها فيما بعد على الإفصاح عن الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة خارج الشركة. أكدت أيضاً دراسة Villiers et al., (2016) على أن تكامل أسلوب القياس المتوازن للأداء مع تقرير الاستدامة يؤدي إلى تحسن أداء الشركة وتخفيض التكاليف الخاصة بها. وفي هذا الصدد أوضحت دراسة Adams and Frost (2008) أن إفصاح الشركات عن الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة وتضمينها عند اتخاذ القرارات يساعدها على تحقيق العديد من المنافع والتي تتعلق بسمعة الشركة، والتأثير على سعر السهم، وفخر واعتزاز العاملين

بالشركة للعمل بها، وتحقيق مزايا تنافسية، وتحسن عمليات تجميع البيانات للأغراض الداخلية والتقارير الخارجية (Stacchezzini et al., 2016)

يتم تضمين مؤشرات الأداء الحرجة داخل اسلوب القياس المتوازن للأداء، وهي تعكس مدى نجاح الشركة في ضوء الأهداف المحددة. لذا يعد الهدف من وجود مؤشرات الأداء الحرجة مراقبة مدى تقدم الشركة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتي يتم توصيلها من خلال الخريطة الاستراتيجية. كما تحسن مؤشرات الاداء الحرجة من تنفيذ استراتيجية الشركة، وذلك من خلال توافق انشطتها مع اهدافها الاستراتيجية، كما تساعد على مراقبة مجلس الإدارة للأنشطة الأساسية للشركة بدلاً من الاهتمام بنتائج الأداء في الأجل القصير (Beasley et al., 2006; Mayanja and . poll, 2011; CGMA, 2013)

تعددت الدراسات الخاصة بتطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء داخل الشركة، فمنها من تناوله من وجهه نظر تحقيق الشركات للتنمية المستدامة، ومنها من تناوله من وجهة نظر استخدام اسلوب القياس المتوازن للأداء لإدارة المخاطر على مستوى الشركة. فمن ناحية مدى تحقيق الشركات للأداء المستدام، فلقد اوضحت الدراسات أهمية تطبيق اسلوب القياس المتوازن للأداء وتضمينه للأمور البيئية والاجتماعية، بالاضافة إلى أهمية تقييم أعضاء مجلس إدارة الشركة ومنحهم الحوافز والمكافآت بناء على ذلك الاسلوب. أكدت دراسات عديدة (Bouten and Hoozee, 2013; Jinga and Dumitru, 2015) على أهمية تضمين اسلوب القياس المتوازن للأداء بالأمور البيئية والاجتماعية (أو ما يطلق عليه أسلوب القياس المتوازن للأداء المستدام) واستخدامه كتقرير خارجي وتضمينه داخل تقارير الأعمال لمقابلة متطلبات كافة أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة. يرجع تأكيد الدراسات (Schaltegger and Wgner, 2006; Adams and Frost, 2008; Maas et al., 2016; Orelli, 2017) على ضرورة استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء المستدام إلى وجود علاقة وثيقة بين استخدام الشركات لأسلوب القياس المتوازن للأداء المستدام وتطبيق المحاسبة عن التنمية المستدامة ومن ثم اصدار الشركات تقاريرها عن مدى تحقيقها للتنمية المستدامة. يؤدي ذلك إلى

ضرورة وجود نظام معلومات ومداخل محاسبية تمد بصورة واضحة ودقيقة عن تأثير الأمور البيئية والاجتماعية على الأداء الاقتصادي للشركة. أي يتطلب الأمر وجود نظام متكامل يربط استراتيجية الشركة بمقاييس الأداء لتوضيح العلاقة بين مسببات الأداء وتحسن أداء الشركة والتعبير عن تلك المقاييس؛ من خلال استخدام المحاسبة المستدامة، والتي تؤدي فيما بعد إلى تقديم التقارير الخاصة بمدى تحقيق الشركة للتنمية المستدامة. يرجع ذلك إلى أنه يتمثل الهدف من المحاسبة عن التنمية المستدامة في توفير المعلومات لأصحاب المصالح الأخرى لاتخاذ القرارات بصورة سليمة. أكدت أيضاً دراسة (Morioka and Carvalho (2016 على أنه يمكن وصف العلاقة بين تطبيق الشركات للمحاسبة عن التنمية المستدامة -كجزء من المحاسبة الإدارية الاستراتيجية- والتقارير عن الأداء المستدام للشركة على أنها حلقة مغلقة. حيث يمكن النظر إلى المحاسبة عن التنمية المستدامة على أنها أداة لإدارة الأداء المستدام، وأن التقرير عن الأداء المستدام يعد مصدر لتقييم ممارسات الشركة وأداة لتشجيعها على تحسن أدائها المستدام من خلال الاهتمام بابتكار الأنشطة والمنتجات الصديقة للبيئة.

ركزت دراسة (Riccaboni and Leone (2010 على شركة بروكتل وجامبل، من خلال دراسة الأدوات والآليات التي تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة. أوضحت الدراسة أهمية نظم الرقابة الإدارية في تتبع الجوانب البيئية والاجتماعية بالإضافة إلى الأبعاد المالية، وأشارت إلى عدم وجود نظام خاص مطلوب لتحقيق استراتيجية التنمية المستدامة. لذا أكدت الدراسة على ضرورة وجود نظم متكاملة بدلاً من وجود نظم جديدة تحل محل النظم القديمة وذلك لقبول مبادئ الاستدامة وتضمينها داخل الآليات التشغيلية واستراتيجية الشركة. يرجع ذلك إلى ضرورة تضمين الأمور البيئية والاجتماعية داخل عملية التخطيط الاستراتيجي، ونظم قياس وتقييم الأداء. وفقاً لدراسة (Figge et al., (2002 فإنه يوجد ثلاثة مداخل لدمج استدامة الشركة داخل أسلوب القياس المتوازن للأداء. تتمثل في دمج المقاييس البيئية والاجتماعية داخل الأبعاد الأربعة لنموذج القياس المتوازن للأداء من خلال العناصر الأساسية

للاستراتيجية أو من خلال مسببات الأداء وفي هذه الحالة تكون المقاييس البيئية والاجتماعية جزء مكمّل لأسلوب القياس المتوازن للأداء المتعارف عليه ويتم تكاملهم بناء على وجود علاقة السبب والآخر. أو يتم إضافة بعد خامس يأخذ الأمور البيئية والاجتماعية في الحسبان (منظور غير سوقي) يهدف إلى إضافة الأبعاد البيئية والاجتماعية الهامة التي لم يتم تقييمها في السوق، وأخيراً تكوين أسلوب قياس متوازن للأداء خاص بالأداء البيئي والاجتماعي بحيث يتم تكامله مع أحد المدخلين السابقين. يرتبط أيضاً تطبيق أسلوب القياس المتوازن للأداء بحوكمة الشركات، حيث أوضحت دراسة (Wang and Huynh (2014 أن الشركات التي تتسم باستقلالية أعضاء مجلس الإدارة، تهتم دائماً باستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة مثل أسلوب القياس المتوازن للأداء. أكدت أيضاً الدراسات (منصور، 2014، Aly and Mansour, 2017) على تقييم أداء مجلس إدارة الشركات بناء على أسلوب القياس المتوازن للأداء بعد تضمينه للأمور البيئية والاجتماعية كبعد خامس لذلك الأسلوب وذلك لتحسن عملية الحوكمة داخل الشركة. وبصدد استخدام أسلوب القياس المتوازن للأداء كأداة استراتيجية يمكن أن تحث الشركات على إدارة المخاطر، فلقد أوضحت دراسة (IMA (2011 أن استخدام الشركات لإطار إدارة المخاطر على مستوى الشركة يساعد على إضافة قيمة لأسلوب القياس المتوازن للأداء من خلال تحديد المخاطر التي قد تعوق أهداف كل بعد من أبعاد أسلوب القياس المتوازن للأداء. ويرجع ذلك مثلاً إلى أنه قد يشير عدم تحقيق هدف رضا العملاء إلى بعض المخاطر المرتبطة ببعد العملاء، كذلك يمكن وضع مؤشرات الخطر داخل الأبعاد الأربعة لأسلوب القياس المتوازن للأداء. اتفقت الدراسات (Beasley et al., 2006; Ernest and young, 2009) على أن التكامل بين أسلوب القياس المتوازن للأداء، وإدارة المخاطر على مستوى الشركة يساعد على توصيل إدارة المخاطر لكل المستويات داخل الشركة من خلال إضافة مؤشرات الخطر داخل أسلوب القياس المتوازن للأداء، الأمر الذي يساعد على نشر ثقافة الاهتمام بتخفيض المخاطر، وتوصيل مؤشرات المخاطر جنباً إلى جنب مع مؤشرات الأداء على مستوى الشركة.

أكدت أيضاً دراسة (Aureli and Salvatori, 2012) على منح الأفراد حوافز ومكافآت بناء على أسلوب القياس المتوازن للأداء بعد تضمينه بمؤشرات الخطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، وبذلك تؤكد الدراسة على اتباع الشركات في تلك الحالة مدخل استراتيجي للتعامل مع إدارة المخاطر مما يؤدي إلى وجود مؤشرات تعكس مدى التقدم في التعامل مع المخاطر. اتفقت دراسة كل من Paladino et al., (2009) ، الدوياتي (2015) على أن تكامل كل من أسلوب القياس المتوازن للأداء مع إطار إدارة المخاطر على مستوى الشركة يحسن من الأداء التنافسي لها (على الرغم من اختلاف بيئة التطبيق لكل منهما).

يرجع اهتمام الدراسات بتكامل أسلوب القياس المتوازن وإطار إدارة المخاطر على مستوى الشركة معاً الى انه يمكن النظر اليهما عبر الشركة ككل وبصورة متكاملة من خلال التركيز على مدخل استراتيجي متكامل- التركيز من أعلى إلى أسفل، وتوضيح المسؤوليات الخاصة بالأفراد داخل الشركة، والاهتمام بالتحسين المستمر وتقييم ومراقبة المخاطر باستمرار (Beasley et al., 2006). يؤكد ما سبق على أهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في الامداد بالمعلومات التي تقي باحتياجات أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة، والامداد بالمعلومات التي تساعد على حوكمة الشركات (Seal, 2006; Mayanja and Poll, 2011). تشير حوكمة الشركات إلى مجموعة الممارسات التي يمارسها كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بهدف الامداد بمعلومات عن الاتجاه الاستراتيجي للشركة وذلك للتأكد من تحقيق الأهداف الاستراتيجية التي تم وضعها، بالاضافة إلى التحقق من إدارة المخاطر على مستوى الشركة (Lees, 2004, P.6). وفي هذا الصدد تؤكد دراسة Kaplan and Nagel (2004) على أهمية استخدام ثلاثة انواع من القياس المتوازن للأداء على مستوى الشركة وهم أسلوب القياس المتوازن للأداء الخاص بالشركة ككل، وأسلوب القياس المتوازن للأداء الخاص بتقييم أداء مجلس الإدارة، وأسلوب القياس المتوازن للأداء الخاص بتقييم أداء المديرين التنفيذيين لمدى أهميتهم في منح مجلس الإدارة نظرة شاملة عن تنفيذ استراتيجية الشركة وتحسن أدائها.

يتفق الباحث مع دراسة (Ernst and Yonng (2013) والتي تؤكد على تضمين أسلوب القياس المتوازن للأداء لكل من الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة، ومؤشرات الخطر بداخله. يساعد القيام بذلك على الاهتمام بتخطيط وقياس ومراقبة إدارة المخاطر والأمور الخاصة بالتنمية المستدامة عند كل مستوى داخل الشركة، ووضع الخطط الخاصة بالاستجابة للمخاطر، وربط قيمة الشركة ببرنامج إدارة المخاطر ومدى تحقيقها للتنمية المستدامة، وإدارة الأداء التشغيلي والاستراتيجي بصورة جيدة وتخصيص الموارد بصورة كفه. لذا يرى الباحث ان تضمين أسلوب القياس المتوازن للأداء المستدام لمؤشرات الخطر والافصاح عنه يساعد على تفسير وشرح المعلومات المتضمنة داخل التقرير الاستراتيجي باعتباره يمثل مستقبل الافصاح السردى مما يساعد اصحاب المصالح على اتخاذ القرارات بصورة سليمة، كما يساعد على التقارب بين المحاسبة المالية والإدارية.

7-3. دور المحاسب الإداري في ظل افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي:

اهتمت العديد من الدراسات بأهمية المحاسب الإداري في الامداد بالمعلومات الخاصة بالشركة سواء كانت تتعلق بمعلومات داخلية أو خارجية مما يساهم في تلبية احتياجات اصحاب المصالح. أوضحت دراسة (IMA, 2015) أن المحاسبين الإداريين يعدون خبراء في مجال قياس أداء الشركة والمساهمة في التقرير عن نتائجها، لذا فهم بحاجة إلى تضمين معارفهم لتشتمل على المعلومات غير المالية سواء الخاصة بالتنمية المستدامة أو حوكمة الشركات.

يمكن النظر إلى المحاسب الإداري على أنه شريك للأعمال ويرجع ذلك إلى تضمينه في عملية الإدارة الاستراتيجية لتقديم معلومات تتعلق بالشركة سواء كانت معلومات داخلية أو معلومات خارجية، التي يمكن أن تساعد على تدعيم المديرين لإدارة نشاط الشركة ومراقبة وتقييم أدائها وتدعيم القرارات لاستراتيجية (CIMA, 2011). تؤكد دراسة (Smith (2014 على ضرورة تقديم المحاسبين للمعلومات عن أداء الشركة بصورة متكاملة وشاملة مما يساعد على ارضاء وتلبية احتياجات كافة الأطراف ذات العلاقة بها. لذا يعد تقديم المحاسب الإداري للمعلومات غير المالية

فرصة وتحدي له، فمن ناحية يلعب المحاسبون دوراً هاماً في توفير المعلومات المتعلقة بالأداء المستدام للشركة مما يمثل فرصة لهم لتوفير تلك المعلومات، ولكنه قد يمثل ذلك تحدي من خلال تقديم غير المتخصصين لتلك المعلومات، مما يتطلب الأمر ضرورة تطوير مهارات المحاسب الإداري لتضمينه للأمر الخاصة بالتنمية المستدامة وحوكمة الشركات (Schaltegger and Wagner, 2006; Jinga and Dumitru, 2015). يمكن أن يلعب المحاسب الإداري أدواراً متعددة لتطوير النظم الخاصة بمراقبة والتقرير عن مدى تقدم الشركة في تحقيق التنمية المستدامة وأمور حوكمة الشركات. يتم ذلك من خلال تقديم المعلومات الخاصة بالأداء المالي والبيئي والاجتماعي مما يدعم عملية اتخاذ القرارات، وقياس وتقييم أداء المديرين واستيفائهم لاعتبارات التنمية المستدامة، ووضع نظم الحوافز والمكافآت المعتمدة على مقاييس بيئية واجتماعية لتحفيز العاملين على تحقيق التنمية المستدامة (IMA, 2015).

ويصدد مشاركة المحاسب الإداري في قياس وتقييم مخاطر الشركة، فلقد اتفقت الدراسات (IMA, 2011; Arena and Arnaboldi, 2014) على أهميته في قياس وتقييم المخاطر على مستوى الشركة والربط بين مؤشرات الأداء ومؤشرات المخاطر. أوضحت دراسة (IMA 2011) دور المحاسب الإداري في تنفيذ عملية إدارة المخاطر على مستوى الشركة والذي يتضح من خلال مساعدة إدارة الشركة في عملية التحليل والتحديد الكمي للحد المقبول للمخاطر الذي يمكن أن تقبله الشركة، وتقديم معلومات للإدارة التشغيلية للمساعدة في تحديد المخاطر، وجمع معلومات عن أفضل أداء متاح بصدد إدارة المخاطر، والمساعدة في تحديد وتقدير التكاليف والمنافع الخاصة بالبدائل المختلفة للتخفيف من أثار المخاطر. بالإضافة الى تقديم التقارير الخاصة بمتابعة المخاطر، والامداد بمقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم فعالية عملية التخفيف من أثار المخاطر (التصرفات الصحيحة)، وتقديم النصيحة للإدارة من أجل عمل تكامل بين إدارة المخاطر على مستوى الشركة وإعداد الموازنات والقياس المتوازن للأداء.

يتضح مما سبق أهمية تضمين المحاسب الإداري للمعلومات المتعلقة بتحقيق الشركات للتنمية المستدامة وإدارة المخاطر؛ يرجع ذلك إلى مشاركته لمجلس الإدارة في وضع المقاييس والمؤشرات التي يمكن من خلالها تقييم أداء الإدارة التنفيذية ومدى كفاءة الأداء الاستراتيجي للشركة. يساعد أيضاً المحاسب الإداري في وضع صياغة لمكافآت الإدارة التنفيذية وتقديم مؤشرات الأداء غير المالية والمالية التي تساعد على وضع نظم الحوافز والمكافآت، بالإضافة إلى دوره في تنفيذ متطلبات الإفصاح وتحقيق شفافية المعلومات من خلال اتساع المعلومات التي يقدمها لتشمل معلومات عن الأداء الاستراتيجي والتشغيلي. وتزداد أهمية المحاسب الإداري من خلال المامه بتكنولوجيا المعلومات والتي يمكن ان تساعد على التقارب بين المحاسبة المالية والإدارية (Maas et al., 2016; Morioka et al., 2016).

بعد قيام الباحث بعرض الاطار النظري ودور المحاسبة الإدارية في تدعيم التقرير الاستراتيجي، سوف يقوم الباحث في الجزء التالي بإجراء دراسة استطلاعية على عدد من المديرين والمحاسبين (معدى التقارير المالية) والمستثمرين لمعرفة آرائهم عن أهمية ادوات المحاسبة الإدارية والمعلومات التي يوفرها المحاسب الإداري في دعم التقرير الاستراتيجي.

7. الدراسة الاستطلاعية

8-1. هدف الدراسة الاستطلاعية:

تهدف الدراسة إلى استطلاع آراء معدى التقارير المالية (المحاسبين) والمستثمرين في العديد من الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية حول أهمية أدوات المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري في الامداد بالمعلومات المتضمنه داخل التقرير الاستراتيجي باعتباره يمثل المستقبل الواعد للافصاح السردى.

8-2. إجراءات الدراسة:

8-2-1. مجتمع وعينة الدراسة:

يشتمل مجتمع الدراسة على عينتين وهما: أولاً: الشركات المصرية المقيدة فى البورصة المصرية: قام الباحث بتجميع البيانات من الشركات المصرية المقيدة فى البورصة المصرية والتي تنتمى لكل من قطاع البنوك والخدمات المالية -الصناعات الكيماوية - الغاز والبتترول - الأدوية - الاتصالات - المنتجات المنزلية - العقارات - المنسوجات - الغزل والنسيج - السجاد والمنسوجات. وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء على 27 شركة. ثانياً: المستثمرين: اى المستثمرين بذات القطاعات سالفة الذكر والمتعاملين مع شركات السمسرة والوساطة المالية والموظفين فى إدارة الاوراق المالية بالبنوك، تم توزيع قوائم استقصاء على عدد 15 شركة سمسرة و5 بنوك.

8-2-2. الأسلوب المستخدم فى جمع البيانات:

اعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء لاجراء الدراسة الاستطلاعية مع تدعيمه بالمقابلات الشخصية لمفردات عينتى البحث، وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء من خلال زيارة الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية المصرية فى الاسكندرية، اما بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية والتي تقع خارج نطاق الاسكندرية، فلقد قام الباحث بتوجيه قوائم استقصاء الى بعض المديرين ورؤساء الحسابات والمحاسبين ولقد تم الاتصال بهم لايضاح هدف البحث -من خلال الاتصال الهاتقى والبريد الالكترونى والتي تم الحصول عليها من خلال موقع مباشر مصر أو من خلال موقع الشركة نفسه عبر شبكة الانترنت- ويرجع ذلك إلى مدى حداثة الموضوع. قام الباحث بتوزيع 140 قائمة استقصاء على المحاسبين والمديرين فى الشركات، وتم تسلم 103 قائمة استقصاء بنسبة استجابة 73.5%. وبالنسبة لعينة المستثمرين، قام الباحث بتوزيع 100 قائمة استقصاء على شركات السمسرة والبنوك، وتم تسلم 70

قائمة استقصاء بنسبة استجابة 70%. راعى الباحث عند تصميم قائمة الاستقصاء الاعتبارات التالية:

- بدأت القائمة بمقدمة بسيطة توضح الهدف من موضوع البحث مع حث المستقصى منه على الاجابة على أسئلة البحث مع التأكد عليه بانه لا توجد اجابات صحيحة أو خاطئة وانما هي تعبر عن آرائهم وحكمهم الشخصي، كما أكد الباحث على السرية التامة لاجابات المستقصى منهم وأنه يتم تحليل البيانات على أساس اجمالي.
- احتوت قائمة الاستقصاء على ثلاث مجموعات: تتمثل المجموعة الأولى في البيانات الشخصية والخصائص الديمغرافية للمستقصى منه. وتتمثل المجموعة الثانية بالمصطلحات المرتبطة بموضوع البحث. في حين تتمثل المجموعة الثالثة في الاسئلة المرتبطة بموضوع البحث وفيها استخدم الباحث مقياس ليكرت ذو خمس نقاط، حيث يشير رقم (1) إلى عدم الموافقة على الاطلاق، بينما يشير رقم (5) إلى موافقة المستقصى منه بشدة. وتم تقسيم تلك المجموعة الى خمس مجموعات فرعية للاجابة على اسئلة البحث.

8-3. أسلوب التحليل الاحصائي:

لأغراض التحليل الاحصائي والاجابة عن تساؤلات البحث، اعتمد الباحث على ما يلي:

- أ. الاحصاء الوصفي وفيها ركز الباحث على الوسط الحسابي والوسيط وذلك للتعرف على خصائص عينة الدراسة.
- ب. اختبار كرونباخ الفا (معامل الثبات) لقياس الصلاحية الداخلية للبحث (الاتساق) (المصدقية): يستخدم الاختبار لمعرفة كيف يمكن الاعتماد على الاسئلة داخل قائمة الاستقصاء أو العناصر التي يتم اختبارها لبناء بعد أو متغير رئيسي (أساسي) داخل قائمة الاستقصاء. وتشير القيم الكبير لكرونباخ الفا إلى زيادة الصلاحية الداخلية، في حين أن صغر قيمة كرونباخ الفا تشير إلى ان العناصر

المكون منها قائمة الاستقصاء لا تعد مقياس مناسب لبناء قائمة الاستقصاء
(Field, 2006).

ج. اختبار الإشارة Wilcoxon Signed Rank في حالة وجود عينة واحدة : يعد اختبار Wilcoxon من الاختبارات اللامعملية وهو معادل لاختبار t لعينة واحدة، حيث يفترض التحليل أنه يتم اختيار العينات عشوائياً. ويقاس الاختبار بمجموع انحراف الرتب المختلفة عن القيم الافتراضية لكل متغير (الوسيط) (سليمان، 2007)، ولقد استخدم الباحث برنامج Minitab الاصدار رقم 16 وهو أحد البرامج الجاهزة التي تستخدم لتحليل البيانات.

4-8. أسئلة البحث: يحاول البحث الاجابة عن التساؤلات التالية:

1. هل تحتاج الشركات المصرية لتقرير شامل يضم استراتيجية الشركة والانشطة التي تقوم بها وعلاقتها بأدائها؟
2. هل يساعد تضمين الشركات للعديد من المبادئ والقيم التي تحت على تحقيقها للتنمية المستدامة وحوكمة الشركات على اصدار التقرير الاستراتيجى؟
3. هل يحث استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تدعيم التقرير الاستراتيجى؟
4. هل تحت المعلومات التي يوفرها المحاسب الإدارى على تدعيم التقرير الاستراتيجى؟
5. هل يؤدى افصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجى الى امداد المستثمرين وكافة اصحاب المصالح بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات؟

5-8. نتائج الدراسة الاستطلاعية:

استخدم الباحث كل من الاحصاء الوصفي والاختبارات الاحصائية وذلك
للاجابة على اسئلة البحث:

1-5-8. التحليل الوصفي للعينة:

احتوت قائمة الاستقصاء على أسئلة توضح بيانات عامة عن المستقصى منه
والمنشأة التي يعمل بها، حيث أنضح من التحليل الوصفي أن: 100% من

المستقصى منهم حاصلين على مؤهل عالي محاسبة سواء فى عينة معدى التقارير المالية او المستثمرين. اتضح من التحليل أيضاً 51 مفردة بمنصب مدير إدارة عليا أى بنسبة 49.5% من عينة معدى التقارير المالية، ومن عينة المستثمرين 27 مفردة يشغل وظيفة مدير أى بنسبة 39%. وتحليل البيانات الخاصة بعدد سنوات العمل فى المنشأة، ومتوسط عمر الافراد المستقصى منهم أتضح أن متوسط عدد السنوات الخاصة بالعمل فى المنشأة 17.825 سنة بالنسبة لعينة معدى التقارير المالية، 13.03 سنة بالنسبة لعينة المستثمرين، كما اتضح أن متوسط عمر الافراد 45.4 سنة بالنسبة لعينة معدى التقارير المالية، 39.8 سنة بالنسبة لعينة المستثمرين.

يخلص الباحث مما سبق أن التحليل الوصفي للعينة يوضح توافر نسبة كبيرة من المستقصى منهم تكون على دراية بأحدث المستجدات فى المجال المحاسبي بوجه عام وهو ما يؤكد المؤهل الدراسي الحاصلين عليه وخبرتهم فى مجال العمل، كما انهم يقعوا فى الفئة متوسط العمر. كما اتضح للباحث تنوع الشركات التى تمثلها عينة الدراسة فى العديد من القطاعات مما يساعد على معرفة اراء المستقصى منهم فى العديد من الصناعات عن موضوع البحث.

8-5-2. اختبار تحديد قيمة معامل الثبات للاسئلة المرتبطة بأسئلة البحث الواردة بقائمة الاستقصاء:

استخدم الباحث اختبار كرونباخ الفا لمعرفة مدى الاتساق بين الاسئلة الخاصة بالبحث. أكدت النتائج ارتفاع قيم كرونباخ الفا للاسئلة التى اقترحها الباحث ولم تقدم نتائج الاختبار دليل على امكانية تحسين مدى الاتساق باستبعاد أى من الاسئلة محل البحث. ويدل ذلك على اهمية تلك الاسئلة ويتضح ذلك من الجدول التالى:

اسئلة البحث	الاسئلة المرتبطة	النطاق	كرونباخ الفا
س1	س1 حتى س7	اهمية تطبيق الشركات المصرية للتقرير الاستراتيجي	0.7648
س2	س8 حتى س12	المبادئ والقيم التى يعتمد عليها اصدار التقرير الاستراتيجي	0.8347

اسئلة البحث	الاسئلة المرتبطة	النطاق	كرونياخ الفا
س3	س13 حتى س25	ادوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التى تدعم التقرير الاستراتيجى	0.9081
س4	س26 حتى س34	دور المحاسب الإدارى فى تدعيم التقرير الاستراتيجى	0.9043
س5	س35 حتى س36	اهمية التقرير الاستراتيجى للمستثمرين وكافة اصحاب المصالح	0.7911

8-5-3. تحليل الاجابات المرتبطة بأسئلة البحث:

الاجابة على سؤال البحث الأول: هل تحتاج الشركات المصرية لتقرير شامل يضم استراتيجية الشركة والانشطة التى تقوم بها وعلاقتها بأدائها؟ وتتعلق بالاجابة على الاسئلة من 1-7 المتضمنه داخل قائمة الاستقصاء. قام الباحث بتحليل البيانات الخاصة بذلك السؤال على مستويين وذلك كما يلي:

المستوى الأول التحليل الوصفي: وفيها توصل الباحث إلى زيادة نسب الموافقة بالنسبة لعينتى الدراسة المتعلقة بالاسئلة المرتبطة بمدى الحاجة الى اصدار التقرير الاستراتيجى فى الشركات المقيدة فى بورصة الاوراق المالية.

المستوى الثانى: الاختبارات الاحصائية: أوضحت أيضاً نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك النتائج. اوضحت النتائج بالنسبة لعينة معدى التقارير المالية ان الوسيط يساوى 4 لكل الاسئلة ما عدا السؤال رقم 4 حيث ان الوسيط يساوى 4.5 وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5%. اما بالنسبة لعينة المستثمرين اوضحت النتائج ان الوسيط يساوى 4.5 لكل الاسئلة ما عدا السؤال رقم 1، رقم 7 يكون الوسيط يساوى 4 وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5%. ويدل ذلك على اهمية اصدار التقرير الاستراتيجى لكل من عينة معدى التقارير المالية والمستثمرين.

ويمكن تلخيص نتائج كل من المستوى الاول والثانى من التحليل الاحصائى وذلك كمايلي:

P value		نسبة الموافقة الاجمالية %		% موافق		% موافق بشدة %		س
المستثمرين معدى التقارير	معدى التقارير	المستثمرين معدى التقارير	معدى التقارير	المستثمرين معدى التقارير	معدى التقارير	المستثمرين معدى التقارير	معدى التقارير	
0.0	0.0	82.86	74.73	48.57	52.43	34.29	22.3	1
0.0	0.0	95.71	73.79	45.71	20.39	50	53.4	2
0.0	0.0	100	92.23	40	32.04	60	60.19	3
0.0	0.0	94.29	93.2	22.86	34.95	71.43	58.25	4
0.0	0.0	89.86	79.61	27.54	49.51	62.32	30.1	5
0.0	0.0	85.72	83.49	41.43	60.19	44.29	23.3	6
0.0	0.0	74.29	81.55	32.86	54.37	41.43	27.18	7

الاجابة على سؤال البحث الثانى: هل يساعد تضمين الشركات للعديد من المبادئ والقيم التى تحت على تحقيقها للتنمية المستدامة وحوكمة الشركات على اصدار التقرير الاستراتيجى؟ ويتعلق هذا السؤال بالاسئلة من 8-12 المتضمنه داخل قائمة الاستقصاء. ولقد قام الباحث بتحليل البيانات الخاصة بذلك السؤال على مستويين وذلك كما يلي:

المستوى الأول التحليل الوصفي: وفيها توصل الباحث إلى زيادة نسب الموافقة بالنسبة لعينتى الدراسة المتعلقة بالاسئلة المرتبطة بتضمين الشركات للعديد من المبادئ والقيم التى تحت على تحقيقها للتنمية المستدامة وحوكمة الشركات الى اصدار التقرير الاستراتيجى.

المستوى الثانى: الاختبارات الاحصائية: أوضحت أيضاً نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك النتائج، حيث اوضحت النتائج بالنسبة لعينة معدى التقارير المالية ان الوسيط يساوى 4 لكل الاسئلة وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5%. اما بالنسبة لعينة المستثمرين

أوضحت النتائج ان الوسيط يساوى 4.5 لكل الاسئلة وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5%. يدل ذلك على اهمية تضمين الشركات للعديد من المبادئ والقيم التى تحت على تحقيقها للتنمية المستدامة وحوكمة الشركات الى اصدار التقرير الاستراتيجى. ويمكن تلخيص نتائج كل من المستوى الاول والثانى من التحليل الاحصائى فى الجدول التالى:

P value	نسبة الموافقة الاجمالية %		موافق %		موافق بشدة %		س	
	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين		
0.0	0.0	94.28	91.26	37.14	58.25	57.14	33.01	8
0.0	0.0	94.29	88.35	52.86	54.37	41.43	33.98	9
0.0	0.0	91.43	68.93	40	42.72	51.43	26.21	10
0.0	0.0	84.29	76.7	40	53.4	44.29	23.3	11
0.0	0.0	83.74	76.7	38.57	29.13	45.17	47.57	12

الاجابة على سؤال البحث الثالث: هل يحث استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على تدعيم التقرير الاستراتيجى؟ وتتعلق بالاجابة على الاسئلة من 13-25 المتضمنه داخل قائمة الاستقصاء. قام الباحث بتحليل البيانات الخاصة بذلك السؤال على مستويين وذلك كما يلي:

المستوى الأول التحليل الوصفي: وفيها توصل الباحث إلى زيادة نسب الموافقة بالنسبة لعينتى الدراسة المتعلقة بالاسئلة المرتبطة باهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فى تدعيم التقرير الاستراتيجى.

المستوى الثانى: الاختبارات الاحصائية: أوضحت أيضاً نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك النتائج، حيث اوضحت النتائج بالنسبة لعينة معدى التقارير المالية ان الوسيط يساوى 4.5 لكل الاسئلة ما عدا السؤال رقم 16، 17،

19، 20 وهي تساوي 4 وهي اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5%. اما بالنسبة لعينة المستثمرين اوضحت النتائج ان الوسيط يساوي 4.5 لكل الاسئلة وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5%. يدل ذلك على اهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فى تدعيم التقرير الاستراتيجى.

ويمكن تلخيص نتائج كل من المستوى الاول والثانى من التحليل الاحصائى فى الجدول التالى:

P value		نسبة الموافقة الاجمالية %		موافق %		موافق بشدة %		س
المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	
0.0	0.0	85.71	88.35	38.57	42.72	47.14	45.63	13
0.0	0.0	88.57	86.4	41.43	38.83	47.14	47.57	14
0.0	0.0	81.43	89.32	34.29	42.72	47.14	46.6	15
0.0	0.0	97.15	64.64	54.29	24.72	42.86	39.92	16
0.0	0.0	90	91.27	37.14	63.11	52.86	28.16	17
0.0	0.0	92.86	88.35	48.57	51.46	44.29	36.89	18
0.0	0.0	98.57	83.49	37.14	67.96	61.43	15.53	19
0.0	0.0	92.86	81.55	42.86	55.34	50	26.21	20
0.0	0.0	90	92.23	38.57	57.28	51.43	34.95	21
0.0	0.0	97.14	84.47	47.14	53.4	50	31.07	22
0.0	0.0	88.57	86.41	32.86	51.46	55.71	34.95	23
0.0	0.0	80.54	91.99	39.64	50.24	40.9	41.75	24
0.0	0.0	97.14	89.32	37.14	49.51	60	39.81	25

الاجابة على سؤال البحث الرابع: هل تحت المعلومات التى يوفرها المحاسب الإدارى على تدعيم التقرير الاستراتيجى؟ وتعلق بالاجابة على الاسئلة من 26-34

المتضمنه داخل قائمة الاستقصاء. قام الباحث بتحليل البيانات الخاصة بذلك السؤال على مستويين وذلك كما يلي:

المستوى الأول التحليل الوصفي: وفيها توصل الباحث إلى زيادة نسب الموافقة بالنسبة لعينتى الدراسة المتعلقة بالاسئلة المرتبطة بالمعلومات التى يوفرها المحاسب الإدارى والتي تحث على تدعيم التقرير الاستراتيجى.

المستوى الثانى: الاختبارات الاحصائية: أوضحت أيضاً نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك النتائج، حيث اوضحت النتائج بالنسبة لعينة معدى التقارير المالية ان الوسيط يساوى 4 لكل الاسئلة ما عدا السؤال رقم 32، 33 وهى تساوى 4.5 أى اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهى أقل من مستوى المعنوية 5%. اما بالنسبة لعينة المستثمرين اوضحت النتائج ان الوسيط يساوى 4.5 لكل الاسئلة ما عدا السؤال 26 وهو يساوى 4 وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهى أقل من مستوى المعنوية 5%. يدل ذلك على اهمية المعلومات التى يوفرها المحاسب الإدارى والتي تحث على تدعيم التقرير الاستراتيجى . ويمكن تلخيص نتائج كل من المستوى الاول والثانى من التحليل الاحصائى فى الجدول التالى:

P value		نسبة الموافقة الإجمالية %		موافق %		موافق بشدة %		س
المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	
0.0	0.0	81.43	86.4	42.86	59.22	38.57	27.18	26
0.0	0.0	100	96.12	57.14	66.99	42.86	29.13	27
0.0	0.0	100	90.3	54.29	61.17	45.71	29.13	28
0.0	0.0	100	83.5	54.29	54.37	45.71	29.13	29
0.0	0.0	97.15	91.27	48.57	63.11	48.58	28.16	30
0.0	0.0	90	93.21	38.57	64.08	51.43	29.13	31
0.0	0.0	94.29	91.26	31.43	46.6	62.86	44.66	32
0.0	0.0	92.85	92.23	55.71	46.6	37.14	45.63	33
0.0	0.0	100	82.52	61.43	48.54	38.57	33.98	34

الإجابة على سؤال البحث الخامس: هل يؤدي افصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجي الى امداد المستثمرين وكافة اصحاب المصالح بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات؟. ويتعلق بالاجابة على الاسئلة من 35-36 المتضمنه داخل قائمة الاستقصاء. قام الباحث بتحليل البيانات على ذلك السؤال كما يلي:

المستوى الأول التحليل الوصفي: وفيها توصل الباحث إلى زيادة نسب الموافقة بالنسبة لعينتي الدراسة المتعلقة بالاسئلة المرتبطة بأن افصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجي يؤدي الى امداد المستثمرين وكافة اصحاب المصالح بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.

المستوى الثاني: الاختبارات الاحصائية: أوضحت أيضاً نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank مدى أهمية تلك النتائج، حيث اوضحت النتائج ان الوسيط يساوي 4.5 للاسئلة بالنسبة لعينتي الدراسة وهو اكبر من 3 وأن قيمة p.vlaue تساوي صفر وهي أقل من مستوى المعنوية 5% . يدل ذلك على أن افصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجي يؤدي الى امداد المستثمرين وكافة اصحاب المصالح بالمعلومات التي تساعدهم على اتخاذ القرارات.

ويمكن تلخيص نتائج كل من المستوى الاول والثانى من التحليل الاحصائى فى الجدول التالى:

P value		نسبة الموافقة الاجمالية %		موافق %		موافق بشدة %		س
المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	المستثمرين	معدى التقارير	
0.0	0.0	98.57	92.37	57.14	54.37	41.43	38	35
0.0	0.0	95.71	87.38	48.57	50.49	47.14	36.89	36

يخلص الباحث من نتائج الدراسة الاستطلاعية الى اهمية التقرير الاستراتيجى كنوع جديد من التقارير السردية والذى يوضح الاستراتيجية التى تتبعها الشركة ونموذج الاعمال ومن ثم النتائج المحققة وعلاقتها باستراتيجية الشركة. ولكن على الرغم من اتفاق عينتى الدراسة على اهمية ذلك التقرير ودور معلومات المحاسبة الإدارية والمحاسب الإدارى فى دعم تلك التقارير من خلال المعلومات المتضمنه بداخله، الا انه تشير اجابات عينة المستثمرين الى موافقتهم بدرجة اكبر من عينة معدى التقارير المالية على اسئلة البحث؛ وقد يوضح ذلك اهتمام عينة المستثمرين بتضمين التقرير للمعلومات الخاصة بالاستراتيجية التى تتبعها الشركة ، وعلاقة النتائج المتحققة (الاداء المالى، والبيئى، والاجتماعى، والحوكمى) بالاستراتيجية التى تتبعها مما يوضح الاداء المتكامل للشركة، ويساعد على تخفيض حدة مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين.

8. خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته ومجالات البحث المستقبلية:

استهدف البحث تحليل الدراسات السابقة التى اهتمت بقصور التقارير المالية فى شرح وتفسير أداء الشركة بصورة متكاملة. وفى سبيل ذلك اوضح الباحث اهم التقارير السنوية التى تقوم الشركات باصدارها. توصل الباحث الى اهمية التقرير الاستراتيجى فى شرح وسرد كل الامور المتعلقة بالشركة. يرجع ذلك الى القيام بربط متغيرات البيئة

الداخلية والخارجية للشركة باستراتيجيتها ونموذج الأعمال الذي تتبعه، بالإضافة إلى توضيح أداء الشركة المستدام والحوكمي وعلاقته باستراتيجيتها. ثم بعد ذلك تعرض الباحث لدور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم الافصاح عن التقرير الاستراتيجي وذلك من خلال تناوله للعديد من الأمور. تتمثل تلك الأمور في المبادئ التي يمكن أن يستند إليها التقرير الاستراتيجي والتي اوضحها الباحث في الاهتمام بتحقيق مصالح كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركة، واستخدام مدخل دورة حياة المنتج، والتفكير المتكامل. تعرض الباحث أيضاً الى أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المدعمة للتقرير الاستراتيجي والتي يمكن أن تساعد في شرح وتفسير أداء الشركة في كل مرحلة من مراحل التقرير الاستراتيجي، وأخيراً اوضح الباحث دور المحاسب الإداري في ظل افصاح الشركات عن التقرير الاستراتيجي، ويرجع ذلك الى اهميته في الاخذ في الاعتبار العديد من الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر، لما له من أهمية في تقديم تلك المعلومات والتي تساعد كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركة على تقييم أداء الشركة بصورة سليمة.

واخيراً قام الباحث بإجراء دراسة استطلاعية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، والمستثمرين وذلك للاجابة على تساؤلات البحث. وبتحليل بيانات قوائم الاستقصاء وبإجراء التحليل الاحصائي للبيانات، توصل الباحث الى العديد من النتائج من اهمها حاجة الشركات المصرية للافصاح عن استراتيجية الشركة والانشطة التي تقوم بها وعلاقتها بأداء الشركة وذلك لاهميته في توضيح الوضع الاستراتيجي للشركة وادائها بالنسبة للمنافسين في السوق. اوضحت النتائج أيضاً انه لكي تقوم إدارة الشركات بإصدار التقرير الاستراتيجي فإنها تهتم بتضمين العديد من المبادئ والقيم داخل الشركة واستخدام مدخل دورة حياة المنتج والاهتمام بتضمين كافة الاطراف ذات العلاقة بالشركة عند اتخاذ القرارات، مما يساعدها على شرح ما يتضمنه التقرير الاستراتيجي من معلومات. كما اوضحت نتائج البحث أهمية أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والمعلومات التي يمكن ان يوفرها المحاسب الإداري في شرح وتفسير المعلومات داخل التقرير الاستراتيجي. واخيراً اوضحت النتائج ان

إفصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجى يساعد على امداد المستثمرين وكافة اصحاب المصالح بالمعلومات التى تمكنهم من اتخاذ القرارات بصورة سليمة. ومن خلال ما قام الباحث بعرضه فى الجزء النظرى من هذا البحث وما توصل اليه من نتائج فى الجزء التطبيقى، يوصى الباحث بالعديد من التوصيات. فمن الناحية التطبيقية يوصى الباحث باصدار توجيه من هيئة الرقابة المالية لاصدار الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية التقرير الاستراتيجى، وتوسيع التقرير السنوى للشركة من خلال تضمينه لاستراتيجية الشركة والعوامل البيئية والاجتماعية وإدارة المخاطر؛ مما يؤدى الى تحسين الاتصال مع اصحاب المصالح. يوصى الباحث أيضاً بضرورة تعاون الشركات فى الواقع العملى مع طلبية الدراسات العليا لما له من اهمية فى تطور فكر الشركات. ومن الناحية الاكاديمية، يوصى الباحث بتدريس مادة المحاسبة عن التنمية المستدامة داخل المقررات المحاسبية - وعلاقتها بمجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والمراجعة، وتضمين المناهج المحاسبية بالعديد من الحالات العملية التى تتعلق باهتمام الشركات بالتنمية المستدامة وإدارة المخاطر التى توضح كيف يتعامل المحاسب مع تلك الامور، بالاضافة الى اهتمام كليات التجارة بتدريس العديد من المعارف والعلوم البينية المتعلقة بالامور البيئية والاجتماعية والهندسية لما لها من اهمية فى تطور فكر المحاسبين.

وبالنسبة لمجالات البحث المستقبلية، يقترح الباحث اجراء بحوث مستقبلية فى المجالات التالية: اختبار مدى امكانية الاعتماد على التقرير الاستراتيجى فى التنبؤ بافلاس الشركات ومدى قدرتها على الاستمرار، وأثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على حوكمة الشركات وإدارة المخاطر، ودراسة أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الاخرى التى لم يتناولها البحث فى دعم التقرير الاستراتيجى.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- سليمان، أسامة، 2007، "دليل الباحثين في التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج Minitab"، قسم الإحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة بشبين الكوم - جامعة المنوفية.

الدويات :

- البسيوني، هيثم محمد، 2014، " الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية" - مجلة البحوث المالية والتجارية - العدد الثالث، ص 1-27.
- الارضى، محمد وداد، 2012، "دور المقاييس غير المالية الناتجة عن التكامل بين المحاسبة المالية والادارية فى تطوير التقارير المالية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص 313-384.
- شرف، ابراهيم احمد ابراهيم، 2015، "أثر الإفصاح غير المالى عبر تقارير الاعمال المتكاملة على تقييم المستثمرين لمقدرة الشركة على خلق القيمة - دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الثانى- المجلد الثانى والخمسين، ص 121-163.
- عبد الدايم، صفاء محمد، 2003، "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئى كبعد خامس فى منظومة الأداء المتوازن (BSC) - دراسة ميدانية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 201-251.
- عبد الدايم، سلوى عبد الرحمن؛ العقيلى، ليلي محروس، 2014، " المحتوى الاعلامى لمقياس الأداء المتوازن - دراسة تطبيقية على احدى الشركات المصرية" ، مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة - جامعة طنطا، ص 97 - 152.

مؤتمرات :

- احمد، ميهاب صلاح، 2014، " قياس اثر الإفصاح السردى على تنبؤات المحللين الماليين"، بحث مقدم لمؤتمر جامعة القاهرة، ص 1-27.
- السيد، على مجاهد احمد، 2006، " اطار اجرائى مقترح لتكامل اساليب إدارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الاعمال فى مواجهة تحديات العولمة"، المؤتمر العلمى السادس بعنوان تعزيز القدرة التنافسي الاستراتيجيات والسياسات والاليات، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

رسائل :

- احمد، سعد محمد بيومى، 2015، "اطار مقترح للإفصاح المحاسبى فى التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئى والاجتماعى مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- الدوياتى، داليدا عادل، 2016، " اثر التكامل بين القياس المتوازن للأداء وإدارة المخاطر الاستراتيجية على الأداء التنافسى للبنوك" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- النجار، دعاء محمد حامد، 2013، "اطار مقترح لتحقيق التكامل بين المراجعة على اساس الخطر وأدوات إدارة التكلفة لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة طنطا.
- ربيع، مروة ابراهيم، 2009، " دراسة لأثر هيكل نظم الحوافز على الأداء المالى للشركة مع دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- ربيع، مروة ابراهيم، 2014، "تمودج محاسبى مقترح لقياس وتقييم الأداء المستدام للمنشآت التى تطبق أسلوب التصنيع بلا فاقد - مع دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

- منصور، محمد السيد، 2014، "دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فى تفعيل حوكمة الشركات- دراسة استطلاعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

المراجع باللغة الاجنبية:

Books:

- Freeman, R.E, 1984, "Strategic Management: A Stakeholder Approach", Boston, MA: Pitman.
- Horngren, C., S. Dater, and M. Rajan, 2011, "Cost Accounting A Managerial Emphasis", Prentice Hall, Boston Columbus Indianapolis New York San Francisco Upper Saddle River.
- Mio, 2016, "Integrated Reporting A New Accounting Disclosure", The Registered Company Is Macmillan Publishers Ltd. London.
- Orelli, 2017, "Accounting Change And Integrated Reporting In Practice: The Case Of Hera", This Chapter Available At E. Katsikas Et Al., Towards Integrated Reporting, Springerbriefs In Accounting.

Periodicals:

- Abdul Rasid, S., A. Abdul Rahman, and W. Wan Ismail, 2011, "Management and Risk Management in Malysian Financial Institutions: An Exploratory Study", Managerial Auditing Journal 26 (7), Pp.566-585.
- Accounting Standard Board, 2006, "Reporting Statement: Operating and Financial Review", Pp.1-69.
- Adams, C., And G. Frost, 2008," Integrating Sustainability Reporting Into Management Practices", Accounting Forum 32, Pp. 288–302.
- Aly, A., and M. Mansour, 2017," Evaluating the Sustainable Performance of Corporate Boards: The Balanced Scorecard Approach ", Managerial Auditing Journal, Vol. 32, Pp. -1-31.
- Arena, M., and M. Arnaboldi, 2014, "Risk and Performance Management: Are They Easy Partners?“, Management Research Review 37(2), Pp.152-166.

- Aureli, S., and F. Salvatori, 2012, “Are Performance – Dependent Rewards Available Tool Assure Managers' Commitment Toward Firms Goals About Risk Management “, Studies In Managerial And Financial Accounting 25, Pp.249-279.
- Ballou, B., D. H Eitger and D. Stoel, 2011, “How Boards of Directors Perceive Risk Management Information”, Management Accounting Quarterly 14, Vol. 1 2, No. 4, Pp. 14-22.
- Beasley, M., A. Chen, K. Nunez, and L. Wright, 2006, “Working Hand in Hand: Balanced Scorecards and Enterprise Risk Management”, Pp. 49-55.
- Bebbington, J., J. Brown, and B. Frame, 2007, “Accounting Technologies and Sustainability Assessment Models”, Ecological Economics 6 1, Pp. 224 – 236.
- BIS, 2010,” Summary of Responses the Future of Narrative Reporting – A Consultation, Pp.1-43.
- Boutena, L., and S. Hoozée, 2013, “On the Interplay between Environmental Reporting and Management Accounting Change”, Management Accounting Research 24, Pp. 333–348.
- Butler, J., S. Henderson, and C. Raiborn, 2011, " Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating Green Measures into Business Reporting", Management Accounting Quarterly, winter, Vol. 12, No. 2, Pp.1-10.
- CGMA, 2013, “Essential Tools For Management Accountants the Tools and Techniques to Support Sustainable Business Process, Pp.1-120.
- Chan H., X. Wang, And A. Raffoni, 2014, “An Integrated Approach For Green Design: Life-Cycle, Fuzzy AHP And Environmental Management Accounting”, The British Accounting Review 46, Pp. 344 -360.
- CIMA, 2007, “CIMA Strategic Scorecard™ Boards Engaging In Strategy”, Pp.1-54.
- CIMA, 2007, “Risk And Management Accounting: Best Practice Guidelines For Enterprise Wide Internal Control Procedures”, Vol. 2, No. 11, Pp.1-8

- CIMA, 2012, “Management Accounting In Support Of The Strategic Management Process”, Pp.1-20.
- COSO, 2004, Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission, “Enterprise Risk Management – Integrated Framework Executive Summary“, Pp.1-134, Available At http://www.Theiia.Org/Media/Files/Virtual-Seminars/COSO_ERM_Integrated_Framework.Pdf.
- Deloitte, 2015, “Annual Report Insights 2015 the Reporting Landscape”, Pp.1-172.
- Ernst and Young, 2009, “A New Balanced Scorecard: Measuring Performance and Risk”, Available At <http://www.Ey.Com/Gl/En/Services/Advisory/A-New-Balanced-Scorecard--Measuring-Performance-And-Risk#>.
- Ernst And Young, 2013, “Integrating The Triple Bottom Line Into An Enterprise Risk Management Program”, Pp.1-20.
- Field, A., 2006, "Reliability Analysis", pp.1-7, Working Paper Available at <http://www.statisticshell.com/docs/reliability.pdf>.
- Figge, F., T. Hahn, S. Schaltegger, and M. Wagner, 2002, "The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management to Business Strategy", Business Strategy And The Environment, Pp. 269–284.
- Florio C., and G. Leoni, 2017, “Enterprise Risk Management And Firm Performance: The Italian Case”, The British Accounting Review 49, Pp. 56-74.
- Formentini, M., and P. Taticchi, 2016,” Corporate Sustainability Approaches and Governance Mechanisms In Sustainable Supply Chain Management”, Journal Of Cleaner Production 112, Pp. 1920-1933.
- Hussainey, K., and M. Walker, 2008, “What Drives The Forward-Looking Content Of Sell Side Analysts' Reports? Working Paper. University Of Stirling. UK.
- IMA, 2011, Institute Of Management Accountant, “Enterprise Risk Management: Frameworks, Elements, and Integration“, Pp.1-29.
- IMA, 2015, Institute Of Management Accountant, “From Share Value to Shared Value: Exploring the Role of Accountants in

Developing Integrated Reporting in Practice”, Pp.1-41, Available At www.Imanet.Org/Thought_Leadership.

- Jensen, M. C., and W.H. Meckling, 1976, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", pp. 1-77, Working Paper, available at www.ssrn.com.
- Jinga, G., and M. Dumitru, 2015, “The Management Accounting Tools and The Integrated Reporting”, Sea- Practical Application Of Science Volume Iii, Issue 1 (7), Pp.45-50.
- Kaplan, R., and Nagel, 2004, “Improving Corporate Governance With The Balanced Scorecard”, Pp.1-11, Working Paper Available At [http://www.hbs.edu/faculty/Publication](http://www.hbs.edu/faculty/Publication%20Files/04-044_7a4c9c93-f76f-4e14-8918-dfa910c554cd.pdf) %20Files/04-044_7a4c9c93-f76f-4e14-8918-dfa910c554cd.pdf
- KPMG, 2014, “A Practical Guide to the strategic Report”, Pp.1-20.
- Lees, G., 2004, ” Improving Strategic Oversight: The CIMA Strategic Scorecard”, Measuring Business Excellence, Vol. 8, No.4, Pp.5-12.
- Maas, K., S. Schaltegger, and N. Crutzen, 2016, “Integrating Corporate Sustainability Assessment, Management Accounting, Control, and Reporting”, Journal of Cleaner Production, Pp. 237-248.
- Maskell, B., And R. Pojasek, 2009, "For Lean to Be Green the Performance Measurements Must Change", Pp.1-6, Available at www.Maskell.Com/Site/Subpages/Lean_Accounting/Articles/For_Lean_And_Green_Perf_Meas_Must_Chg.pdf.
- Mayanj, M., And V. Poll, 2011, “Management Accounting: An Instrument For Implementing Effective Corporate Governance”, African Journal Of Business Management Vol. 5(30), Pp. 12050-12065.
- Mio, C., F. Marco, and R. Pauluzzo, 2016, “Internal Application of IR Principles: Generali's Internal Integrated Reporting”, Journal Of Cleaner Production 139, Pp. 204-218.
- Morioka, S., and M. Carvalho, 2016, “A Systematic Literature Review Towards A Conceptual Framework For Integrating Sustainability Performance Into Business”, Journal Of Cleaner Production 136, Pp.134 -146.

- Paladino, B., L. Cuy, and M. Frigo, 2009, “Missed Opportunities in Performance and Enterprise Risk Management”, the Journal of Corporate Accounting & Finance, PP.43-51.
- Pricewaterhousecoopers, 2010,”Corporate Reporting Guide To Forward – Looking Information Don’t Fear The Future: Communicating With Confidence”, Pp.1-33, Available At <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/assets/pdfs/860-global-forward-looking-guide.pdf>.
- Pricewaterhousecoopers, 2007, “Guide to Key Performance Indicators Communicating the Measures That Matter “, Pp. 1-28, Available At https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/assets/pdfs/uk_kpi_guide.pdf.
- Rezaee, Z., 2016, “Business Sustainability Research: A Theoretical and Integrated Perspective”, Journal of Accounting Literature 36, Pp. 48–64.
- PWC, 2014, “Integrated Reporting And The Strategic Report: A Shared DNA”, Available At <http://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/corporate-reporting/world-watch/integrated-strategic-report.html>
- Riccaboni, A., And E. Leone, 2010, "Implementing Strategies through Management Control Systems: The Case of Sustainability", International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 59, No. 2, Pp. 130-144.
- Schaltegger, S., And M. Wagner, 2006, “Managing Sustainability Performance Measurement And Reporting In An Integrated Manner Sustainability Accounting As The Link Between The Sustainability Balanced Scorecard And Sustainability Reporting”, Sustainability Accounting And Reporting, Pp.681-697.
- Seal, W., 2006, “Management Accounting and Corporate Governance: An Institutional Interpretation of the Agency Problem”, Management Accounting Research 17, Pp. 389–408.
- Smith, S., 2014, “Integrated Reporting, Corporate Governance, and The Future Of The Accounting Function”, International Journal Of Business And Social Science Vol. 5, No. 10; Pp.58-63.
- Stacchezzini, R., G. Melloni, And A. Lai , 2016, “Sustainability Management And Reporting: The Role Of Integrated Reporting For

Communicating Corporate Sustainability Management”, Journal Of Cleaner Production 136, Pp. 102- 110.

- Taipaleenmäki J., And S. Ikäheimo , 2013 , “On The Convergence Of Management Accounting And Financial Accounting – The Role Of Information Technology In Accounting Change”, International Journal Of Accounting Information Systems 14, Pp.321–348.
- The Integrated Reporting Committee Of South Africa (IRC), 2011, "Framework For Integrated Reporting And The Integrated Report", Discussion Paper, Available At: [Www.Sustainabilitysa.Org](http://www.Sustainabilitysa.Org).
- The International Integrated Reporting Council (IIRC), 2013, "Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework ", Available At: [Www.Theiirc.Org](http://www.Theiirc.Org).
- Villiers C., P. Rouse , And J. Kerr , 2016 , “A New Conceptual Model Of Influences Driving Sustainability Based On Case Evidence Of The Integration Of Corporate Sustainability Management Control And Reporting” , Journal Of Cleaner Production 136 , Pp. 78 -85.

Wang, D., and Q. Huynh , 2014 , “Linkages Among Corporate Governance, Management Accounting Practice And Organizational Performance: Evidence From A Southeast Asian Country” , Romanian Economic And Business Review , Vol. 9, No. 1 , Pp.63-81.

Guidance:

- FRC, 2013a, "Exposure Draft: Guidance on Strategic Report", Pp.1-56.
- FRC, 2013b, "Narrative Reporting Note Of Discussion Forum On Exposure Draft: 'Guidance On The Strategic Report'", Pp.1-3.
- FRC, 2014a, "Guidance on the Strategic Report", Pp.1-60.
- FRC, 2014b, "Re FRC Guidance on Narrative Reporting ", Pp.1-4.
- The Companies Act 2006 (Strategic Report and Directors' Report) Regulations 2013, Pp.1-12.

Strategic Reports:

- BP Strategic Report, 2015, Available At [http://www. bp.com/content/ dam/bp/pdf/ investors/ bp-strategic-report-2015.pdf](http://www.bp.com/content/dam/bp/pdf/investors/bp-strategic-report-2015.pdf)

- Burberry Strategic Report, 2016, Available At http://www.burberryplc.com/documents/ar-15-16/burberry_strategic_report_2015-16.pdf
- Unilever Strategic Report, 2015,. Available At https://www.unilever.com/Images/strategic_report_ar15_tcm244-477387_en.pdf

Conferences:

- Abdul Rasid, S., N. Golshan, W. Ismail And F. Ahmad, 2012, “Risk Management, Performance Measurement And Organizational Performance: A Conceptual Framework” , 3rd International Conference On Business And Economic Research (3rd Icerb 2012) Proceeding , Pp. 1-14.

Dissertations:

- Hassanein , A., 2015, “Informativeness Of Unaudited Forward-Looking Financial Disclosure: Evidence From Uk Narrative Reporting” , Published Doctoral Thesis , University Of Salford