

بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال
أ.د. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء عطية حامد محمد دلاور قادر عباس

بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة

أ.د. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء عطية حامد محمد
أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف مدرس المحاسبة كلية
التجارة – جامعة المنصورة كلية التجارة
جامعة المنصورة

دلاور قادر عباس

باحث ماجستير - جامعة السليمانية

الملخص:

هدف البحث لبيان أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة وتناول الأبعاد والمؤشرات المقترحة لتعديل و تغيير أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لتطويرها بما تتناسب لتقييم الإفصاح المحاسبي لتعدد مداخل توصيل المعلومات بالتقارير الأعمال المتكاملة، بعد تقسيم هذا المحتوى إلى عدة أبعاد أو جوانب لتقييم الإفصاح المحاسبي عن كل تقرير من تقارير الأعمال المتكاملة .
ومن أهم نتائج البحث أنه يوجد جدل بشأن آلية إعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة وجعلها تقارير لها صفة إلزامية فهي بحاجة لمزيد من الضوابط التنظيمية في مختلف البلدان حتى تكون تقارير الأعمال المتكاملة ذات ممارسات عالمية في جميع الشركات المدرجة في البورصات في غضون السنوات المقبلة، كما توصلت الدراسة التطبيقية إلى عدة نتائج من أهمها قبول الفرض الرئيسي والذي ينص على أنه " لا يوفر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات" حيث تبين أن قيمة (كأ) المحسوبة أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (٠.٣١٧)، وهو أكبر من مستوى (٠.٠٥).



وتضمن البحث عدة توصيات من أهمها ضرورة وجود إلزام قانوني للشركات بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة توضح جميع الأبعاد خاصة البعد المالي وعوامل تحقيق الإستدامة وتعظيم القيمة، على أن تشترط هيئات سوق المال على الشركات تقديم تقارير الأعمال المتكاملة كشرط تسجيل بالبورصة، بالإضافة إلى ضرورة إصدار معيار محاسبة خاص بتقارير الأعمال المتكاملة يتناسب مع الظروف الإجتماعية والإقتصادية والبيئية في الدول العربية وأن يأخذ في الحسبان تجارب الدول الرائدة في إصدار تقارير الأعمال المتكاملة مثل جنوب أفريقيا.

Abstract:

The research aimed to demonstrate the dimensions information of integrated business reports and take all providing dimensions and indicators proposed to change the dimensions Balanced Scorecard to develop them in a manner appropriate to evaluate the accounting disclosure of integrated business reports content information transport entrance multiplayer, after dividing these content into several dimensions or aspects to evaluate the disclosure for each integrated business report.

The most important results of the research is that, there is a debate about the mechanism of preparing and publishing integrated business reports and making them mandatory. They need more regulatory regulations in different countries so that integrated business reports will have a global practice in all listed companies in the coming years, Obtained results



showed that, there are some important finding of which is the acceptance of the hypothesis of the main study, which states that "the information content of the integrated business reports does not provide financial and non-financial disclosures that fully benefit the users of that information." (χ^2) value was lower than the tabular value at a significant level of (0.317), which is greater than the level of (0.05).

The study included several recommendations, the most important ones were the necessity of a legal obligation for companies to prepare integrated business reports that show all dimensions, especially the financial dimension and the factors of achieving sustainability and maximizing value, provided that the capital market bodies require companies to submit integrated business reports as a condition of registration on the stock exchange, Integrated business reports that fit the social, economic and environmental conditions in Arab countries and take into account the experiences of the leading countries in the issuance of integrated business reports such as South Africa.



مقدمة البحث:

أصبحت هناك رغبة ملحة في تعزيز الإستقرار المالي والتنمية المستدامة في أعقاب الأزمة المالية العالمية مما استدعى ضرورة إعداد التقارير المالية على نحو أفضل مما هي عليه، حيث تبين وجود قصور في المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية التقليدية خاصة فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية والمعلومات الخاصة بالأداء الإجتماعي والبيئي والحوكمي والإستدامة، فتلبية متطلبات وإحتياجات أصحاب المصالح في الشركات من المعلومات غير المالية ذات البعد الإستراتيجي يستلزم تطوير التقارير المالية حيث تمثل هذا التطوير في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

وتعد تقارير الأعمال المتكاملة وسيلة للإفصاح عن الأداء المالي والأداء غير المالي لشركات الأعمال، حيث تشتمل على كافة المعلومات المتعلقة بالمفاهيم البيئية والأخلاقية والإقتصادية والإجتماعية ومدى الإلتزام بمبادئ الحوكمة وبيان بالخطط الإستراتيجية وتوجهات مجلس الإدارة، مما يعظم ويساعد المحتوى المعلوماتي لها في خلق فرص إستثمارية جديدة وزيادة قيمة الشركات في الأجلين القصير والطويل. ونظرا للأهمية المتزايدة والفوائد الكبيرة التي يحققها المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة لفئات عديدة من أصحاب المصالح كان لابد من البحث عن أداة حديثة لتقييم هذا المحتوى المعلوماتي وتمثلت هذه الأداة في بطاقة قياس الأداء المتوازن والتي تعد أحد أهم الأدوات الإدارية الحديثة التي تساعد الشركات في إختيارو تطبيق وتقييم الإستراتيجيات التي تتبناها حيث حقق تطبيقها في بعض الشركات نجاحا ملفتا، جعلها تنتقل من مجرد أداة من أدوات الإدارة إلى نظام متكامل للإدارة الإستراتيجية، فقياس الأداء المتوازن يساعد في قياس الأداء الإستراتيجي، بل ويذهب إلى أبعد من ذلك، فهو يساعد في صياغة إستراتيجيات الشركة وترجمتها إلى أهداف إستراتيجية وترجمة هذه الأهداف إلى قياسات إستراتيجية تحقق متابعة وتقييم الإستراتيجية، وأكثر ما يميز هذه البطاقة هو أنها لا تركز على قياس البعد المالي فقط كما كان سائدا من قبل من خلال أنظمة



القياس التقليدية، بل هي تحقق التوازن من خلال تركيزها على قياس أربعة أبعاد أساسية (البعد المالي- بعد الزبائن - بعد الأنظمة الداخلية - بعد التعلم والنمو)، وهذا من شأنه أن يجنب الشركات الخطأ في تركيزها على الجوانب المالية فقط.

مشكلة البحث:

تعد تقارير الأعمال المتكاملة موضوع مهم وأساسي في مجتمع الأعمال في الوقت الراهن، فالفوائد التي تحققها هذه التقارير والتي منها على سبيل المثال خفض التكاليف وزيادة احتمالية حصول الشركة على رأس مال بتكلفة معقولة، وضمان الرخصة التجارية، وإدارة أفضل للمخاطر المرتبطة بسمعة الشركة وتعزيز الشفافية والوضوح التنظيمي في الشركة جعل لهذه التقارير أهمية متزايدة بشكل عام وفي تقييم أداء الشركات أمام عملائها والمساهمين بشكل خاص لما تضمنه هذه التقارير من المعلومات غير المالية مثل المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي للشركة والتنمية المستدامة، وهو ما يمثل المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.

وتتمثل مشكلة هذا البحث في كيفية تقييم المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة خاصة وأن هذه التقارير تضم العديد من الأبعاد، منها (الحوكمة والإلتزامات والأداء البيئي والاجتماعي وعوامل الإستدامة وخلق القيمة) وليس البعد المالي فقط (والذي كان سائدا من خلال أنظمة القياس التقليدية) وما هو مدى إمكانية استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم هذا المحتوى، ما إستدعى إهتمام الباحث للبحث عن أداة يمكن إستخدامها لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى هذه التقارير، حيث يحاول الباحث استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن بعد تعديل وتغيير أبعادها الأربعة لتطویرها بما تتناسب لتقييم الإفصاح المحاسبي لمداخل توصيل المعلومات المتعددة بالتقارير الأعمال المتكاملة، بعد تقسيم هذا المحتوى إلى عدة أبعاد أو جوانب لتقييم الإفصاح عن كل تقرير لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة، لاسيما وأن كثير من الدراسات إستخدمت هذه البطاقة في تقييم



الأداء لمختلف شركات الأعمال، بعد تعديل وتطوير جوانبها الأربعة بالزيادة أو النقص أو تغيير مسمياتها لتتوافق مع المتغيرات المطلوب قياسها حسب نشاط الشركات، وأمثلة لذلك دراسة كل من (رزق، ٢٠٠٦؛ بهجت، ٢٠١٧).

يتضح مما سبق مدى أهمية المحتوى الإعلامي لتقارير الأعمال المتكاملة وبالتالي هناك حاجة ماسة إلى تقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة بغرض الوقوف على مدى تلبية هذه التقارير لإحتياجات المستخدمين وأصحاب المصالح من المعلومات؛ وأن هذا التقييم يتطلب الإستعانة بأداة إستراتيجية تتمثل في بطاقة قياس الأداء المتوازن وذلك لإمكانية تعديل و تغيير أبعادها الأربعة لتتناسب مع الهدف من إستخدامها كما إتضح من الدراسات السابقة، لذلك يحاول الباحث الإستفادة من بطاقة قياس الأداء المتوازن بتحويل أبعادها ومؤشراتها لتطويرها بأبعاد ومؤشرات المقترحة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة.

وترتيباً على ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في :-

ما مدى إمكانية إستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة؟

أهداف البحث:

وللإجابة عن التساؤل السابق يتمثل هدف البحث إلى تحقيق الأهداف

الآتية:

- أ- بيان أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة.
- ب- تناول الأبعاد والمؤشرات المقترحة لتعديل بطاقة قياس الأداء المتوازن لتطويرها بما تتناسب لتقييم فعالية الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة بعد تقسيم هذا المحتوى على عدة جوانب مختلفة.

فروض البحث:

وتحقيقاً للأهداف السابقة تبني البحث على فرض الرئيسي مفاده أن :



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء عطية حامد محمد دلاور قادر عباس

" لا يوفر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات ".
ويتفرع من هذا الفرض الرئيسي الفرضين الفرعيين التاليين:
أ- الفرض الفرعي الأول: "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح بها باستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن."
ب- الفرض الفرعي الثاني: "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح عن كل محتوى منفصل (الأداء المالي- الحوكمة والالتزامات - الأداء البيئي والاجتماعي - عوامل الإستدامة وخلق القيمة) باستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن."

أهمية البحث:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في محاولة تقديم أداة لتقييم محتوى التقارير الأعمال المتكاملة في القيام بالغرض الذي أصدرت من أجله وتتمثل هذه الأداة في بطاقة قياس الأداء المتوازن بتعديل وتغيير الأبعاد والمؤشرات وتطويرها بالأبعاد والمؤشرات المقترحة لتناسب لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة، حيث تستخدم كل الدراسات السابقة منهج واحد فقط في تقييم تقارير الأعمال المتكاملة وهو منهج تحليل المحتوى لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة (في حدود علم الباحث وماتم الإطلاع عليه من دراسات سابقة في هذا المجال).

منهجية البحث:

إعتمد الباحث على كلا من: المنهج الإستقرائي ويسمى بالطريقة الحقيقية وذلك لإعتماده على وقائع وحقائق ثابتة ومحددة، كما يعتمد هذا المنهج على ملاحظة وحصر الوقائع والأحداث المختلفة وربطها ببعضها البعض، ومحاولة



إستنتاج المبادئ العامة التي تحكمها أي السير من الحقائق الخاصة للإستدلال على الحقائق العامة، فالبحت تتجه فيها من المستوى الخاص إلى العام، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الإطلاع على الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية والأبحاث وما صدر عن المؤتمرات العلمية والدوريات ومواقع إلكترونية ورسائل ماجستير ودكتوراه، ذات الصلة بموضوع البحت، بالإضافة إلى عمل الدراسة التطبيقية لإختبار مدى صحة الفروض التي تقوم عليها البحت والإعتماد على مصادر البيانات وأسلوب ووسائل جمعها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها، بهدف الوصول إلى المبادئ العامة والعلاقات الكلية (منتصر، ٢٠١٠، ص.٣٢٨).

والمنهج الإستنباطي ويسمى بالطريق المجردة، وذلك لإعتماده على الإستنباط من الملاحظات المجردة منها على الحقائق الثابتة، كما أن البحت فيه تتجه من العام إلى الخاص فتحاول إستنباط وقائع وعلاقات جزئية من المبادئ والقواعد العامة (منتصر، ٢٠١٠، ص.٣٢٨).

خطة الدراسة:

- بالإضافة إلى ماسبق تم تقسيم البحت إلى المحاور الآتي:
- أولاً- مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة والمحتوى المعلوماتي لها.
 - ثانياً- مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن المقترح تغيير وتطوير أبعادها لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة.
 - ثالثاً- إستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة.
 - رابعاً- تغيير وتطوير الأبعاد لبطاقة قياس الأداء المتوازن والمؤشرات الخاصة بكل بعد لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة.
 - خامساً- الدراسة التطبيقية.

وفيما يلي شرح مفصل لكل محور مشار إليه بشيء من التفصيل:



أولاً- مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة والمحتوى المعلوماتي لها:

أشارت لجنة إعداد التقرير المتكامل (IRC/SA) في جنوب أفريقيا إلى أن التقرير المتكامل عبارة عن إتصال مختصر وموجز عن كيفية إستراتيجية التنظيم والحوكمة والأداء والتوقعات المستقبلية، في سياق البيئة الخارجية مما يؤدي إلى خلق قيمة (Value Creation) على المدى القصير والمتوسط والطويل (IIRC, 2013c)، وأن هدف التقارير المتكاملة هو المستثمر ومن يقدم رأس المال ولهذا يختلف عن تقارير الإستدامة فهو ليس قائماً على أصحاب المصالح جميعاً.

في حين أوضح (Tianyuan et al.,2017,p.335) أن تقارير الأعمال المتكاملة مجموعة تقارير تغطي البعد المالي، وبعد الإستدامة معاً، وترتبط بين الممارسات البيئية والإجتماعية والحوكومية لشركة الأعمال بالأداء المالي في ظل الإستخدام الأمثل لتكنولوجيا المعلومات (IT) بدمج أدوات التوصيل الإلكتروني مع مجموعات التقارير المالية وغير المالية بغرض ترشيد المعلومات المحاسبية المتكاملة إلى المستخدمين وأصحاب المصالح.

ومما سبق يمكن تعريف تقارير الأعمال المتكاملة بأنها التقارير التي تجمع بين المعلومات المالية وغير المالية في سياق مترابط ومتصل بحيث تساهم في إعطاء نظرة شمولية لكيفية الأداء الكلي للشركة بصورة واضحة ومتناسقة قابلة للمقارنة من منظور إستراتيجي مما يساهم في تقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل.

وعلى الرغم من وجود بعض الممارسات المحاسبية غير المنظمة للإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية والإستدامة وحوكمة الشركات، إلا أن هذه الممارسات لم توضع في إطار متكامل من جهة ولم ترتبط بالمخاطر، وفرص وإستراتيجيات ونماذج الأعمال من جهة أخرى، وقد ذكر (Vanstraelen et al., 2003) أن التغيرات في بيئة الأعمال وكثرة القوانين واللوائح والمعايير المحاسبية وشدة المنافسة والتغير السريع في إستراتيجيات وسياسات وأعمال



الشركات قد عكست صعوبة الإستفادة من معلومات القوائم المالية غير المصحوبة بإيضاحات وصفية بجانب المعلومات الكمية، وهو الأمر الذي أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية والتي تعد شيء هام جداً لأصحاب المصلحة، خاصة المستثمرين الذين طالما أشاروا إلى محدودية المعلومات المالية.

وتتمثل أهمية المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في توفير المعلومات المالية وغير المحاسبية لأصحاب المصلحة في الشركات بحيث تكون ملائمة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم، فهي تمد أصحاب المصلحة بمعلومات غير مالية مهمة للغاية تخص الأداء الكلي للشركة (مالي وغير مالي) المرتبط بالأداء الإستراتيجي وإدارة مخاطر الأعمال، وهذا ما يؤيد الأدلة التجريبية التي تؤكد على أن تكامل الإفصاح المالي والمستدام يؤثر إيجابياً على قرارات المستثمرين مقارنة بالإفصاح عن كل من الأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي (ESG) بصورة مستقلة (Arnold et al., 2012,p.124)

حيث يقدم المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة مؤشرات أداء مالية وغير مالية تساعد أصحاب المصلحة في تقييم مدى قدرة الشركة على تعظيم قيمتها وتقييم كفاءة إدارة الشركة في إستغلال وتشغيل الموارد الإقتصادية المتاحة لتعظيم القيمة. فالدور الرئيسي لإدارة الشركة ليس العمل على تحقيق الأرباح فقط، إنما ينبغي أن يكون الهدف هو تعظيم قيمة الشركة فعندما تركز إدارة الشركة على قياس الأداء الداخلي في الأجل القصير فهذا يحقق نتائج سيئة فقد يفشل المديرون في تحديد المشاكل الحقيقية في الوقت المناسب لأنه لا يوفر مقاييس حقيقية لقياس الأداء في الأجل الطويل، لذلك يجب على المديرون الأكفاء أن يتخذوا خطوات لتوفير مقاييس لتعظيم القيمة من منظور إستراتيجي (Katarina & Pragna,2013; Tomoki & Chika, 2015).



وهناك إختلاف في الآراء حول المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة التي تتطلبها الشركات في الشكل والمحتوى وذلك نتيجة الإختلاف في الرؤية والإستراتيجية والأهداف بالإضافة إلى إختلاف في طبيعة العمليات (Abeysekera, 2013)، هذا وقد أثار إختلاف الآراء حول ما يجب أن يتضمنه المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة قضيتين أساسيتين هما (Deloitte, 2012):

- **القضية الأولى:-** التوسع في القياس المحاسبي (قياس الأداء المستدام بجانب الأداء المالي).
- **القضية الثانية:-** التوسع في الإفصاح المحاسبي (الإفصاح عن الأداء المالي وغير المالي).

ولاشك أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية - إضافة للقوائم المالية التقليدية- في صورة تقارير أعمال متكاملة، سيحقق منافع كثيرة لكافة أصحاب المصالح يمكن إيجازها بما يلي (Jil, 2014; Jan & Juile, 2015):

- **منافع خارجية:** والتي تتحقق من خلال زيادة مستويات الإفصاح والشفافية بما يحد من عدم تماثل المعلومات ويساعد كافة أصحاب المصالح في إجراء التقييم الأفضل لأداء الشركة، وتقييم مدى قدرتها على الأستمرار والتوسع، وتحديد مدى قدرة الشركة على تعظيم القيمة من خلال:-
 - 1- توفير مؤشرات قوية عن مدى تفاعل الشركة في محيط البيئة الخارجية وعناصر المجتمع المحلي.
 - 2- توفير مؤشرات عن مدى قدرة الشركة على إستغلال الفرص المتاحة وكيفية مواجهة المخاطر والتحديات.
 - 3- تقييم مدى إستجابة الشركة لإلتزاماتها ومسئولياتها الإجتماعية والبيئية.
 - 4- تحديد نقاط القوة والضعف في أداء الشركة، ومعرفة الفرص والتحديات أو المخاطر التي تواجهها، بما يفيد في زيادة قدرتها على التوسع مستقبلا.



- ٥- تقديم رؤية واضحة عن جوانب أداء الشركة من خلال مقاييس ذات مصداقية، وتوفير صورة كاملة عن إنجازات الشركة والتحديات التي تواجهها في المدى القصير والطويل، بما يزيد من قدرة الشركة على مواجهة التحديات وتعزيز قدرتها على المنافسة وإستغلال الفرص المتاحة.
- ٦- عدم التفكير المتكامل، بما يزيد من فهم العلاقات بين جوانب الأداء المالية وغير المالية، ويحسن الأتصال مع أصحاب المصالح المختلفين.
- ٧- زيادة كفاءة تخصيص رأس المال بما يدعم خلق القيمة في الأجلين القصير والطويل.

• **منافع داخلية:** والتي تتحقق من خلال توفر مؤشرات متنوعة عن الأداء الداخلي للشركة تساهم في تحقيق التحسين المستمر للأداء التشغيلي، من خلال تحديد نقاط الضعف والقوة والمخاطر والتهديدات التي تواجه النشاط، وتحقيق التواصل المستمر بين مراكز النشاط بالشركة وأصحاب المصالح. كما توفر أيضا مقاييس أداء كمية تعكس درجة التكامل بين كافة أبعاد الأداء. وهذا من شأنه أن يزيد من درجة الوعي الداخلي، ويحسن من رضا الموظفين ويزيد من درجة الإستقرار الوظيفي، ويشجع على ثقافة الإبتكار والتجديد، وكل هذه العوامل تساعد في تحقيق أداء الأفضل للشركة من منظور إستراتيجي. (إسماعيل، ٢٠١٦: ص١٦٧)

كما تتمثل أهمية تقارير الأعمال المتكاملة في (أبوجبل، ٢٠١٢، ص٣٧-

؛(٣٩

(Eccles&Krzus,2010; BRLF,2011,p.12; Deloitte,2011c,p.69):
أ- وجود دور فعال لتقارير الأعمال المتكاملة في خلق القيمة للشركة وذلك لأصحاب المصالح حيث أن التكامل بين تقارير الأعمال المتكاملة وبين تقرير الأداء المالي وغير المالي في تقرير واحد يعتبر خطوة مهمة في تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال.....

أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاور قادر عباس

ب- تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل من خلال دمج الإستدامة في إستراتيجية الشركة وإشتقاق مقاييس الأداء التي تقيس مدى تقدم الشركات في هذا الإتجاه.

ت- تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في توفير معلومات لكل أصحاب المصالح بشأن سبل تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال من خلال الربط بين الأداء وإستراتيجية الشركات وتقييم الأداء الكلي للشركات سواء الماضي أو الحاضر أو المستقبل من خلال الربط بين تقارير الإستدامة والتقرير المالي.

ث- تقارير الأعمال المتكاملة تساعد على الدمج بين مؤشرات الأداء الأساسية التي تعكس بيانات عن الأداء المستقبلي مما يساهم في تكوين صورة شاملة عن الأداء في الماضي والحالي والمستقبلي للشركة.

ومما سبق يستنتج الباحث أن أهمية تقارير الأعمال المتكاملة تتلخص في مضمون المعلومات التي تقوم بتوفيرها إلى المستخدمين المتعددين سواء ما هو متعلق بالأداء المالي، أو الإقتصادي أو تحقيق التنمية المستدامة، أو إبراز إلتزام شركات الأعمال بالمسئولية الإجتماعية، أو تطوير الأداء البيئي ودعم تطوير الإستراتيجيات العامة للشركات من خلال تقييم المستخدمين لكافة الخطط المستقبلية والأداء الحالي، فتقارير الأعمال المتكاملة هي أحدث تطور للتقارير في بيئة الأعمال والشركات والمستثمرين، وتمثل أفضل آلية للتواصل والأفصاح تسعى من خلالها الشركات لشرح إستراتيجيتها لتعظيم القيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل، وتمكن المستثمرين من تقييم قدرة الشركة على تعظيم القيمة بصورة أفضل من التقارير الأخرى.



ثانياً- مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن المقترح تغيير وتطوير أبعادها لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة:

تعددت التعاريف الخاصة لبطاقة قياس الأداء المتوازن فكل تعريف ركز على بعض الجوانب والأبعاد والخصائص المميزة لهذه البطاقة، وعلى الرغم من هذا التعدد إلا أنها ترتبط بعامل مشترك أساسي بأنها نابعة من المفهوم الذي قدمه كل من (Kaplan & Norton) لبطاقة قياس الأداء المتوازن، حيث عرفها بأنها نظام شامل لقياس الأداء من منظور إستراتيجي، يتم بموجبه ترجمة رسالة وإستراتيجية شركات الأعمال إلى أهداف إستراتيجية (Strategic Objectives) ومقاييس (Measures) وقيم مستهدفة (Targets) وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة (Initiatives) (Kaplan&Norton,1992,p.71). كما عرفها (Zehra&Gedikoglu,2016,pp.622-634) بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغيرالمالية تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة لأداء الشركة، وتعتبر أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية شركة الأعمال إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها الشركة، وتعتبر من أدوات الإدارة الإستراتيجية لمساعدة كيانات الأعمال على ترجمة الإستراتيجية الخاصة بالشركة ورسالتها إلى مقاييس أداء دقيقة تقدم إطار عمل لنظام الإدارة والقياس الإستراتيجي.

وعليه يرى الباحث أن بطاقة قياس الأداء المتوازن أسلوب إدارة إستراتيجية متكامل لقياس وتقييم الأداء يعتمد على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية في الأجل القصير والطويل، وذلك في إطار سلسلة مترابطة من علاقات السببية بين الأبعاد الأربعة الأساسية وهي البعد المالي وبعد العملاء وبعد عمليات التشغيل الداخلي و بعد التعلم والنمو مع إمكانية إضافة أبعاد أخرى، كالبعد البيئي والاجتماعي للأداء، والتي يستند عليها هذا الأسلوب من خلال ربط الرؤية الإستراتيجية للشركة بالأهداف المحددة وترجمتها



إلى مقاييس متوازنة، لتحقيق أهداف إدارة الإستمرار (الموجهة نحو دعم قدرتها التنافسية لتعظيم القيمة) (SBSC) (The Sustainability Balanced Scorecard) العلاقة السببية بين كل من جوانب الأداء الإقتصادية والبيئية والإجتماعية للشركة.

وتشتمل بطاقة قياس الأداء المتوازن على خمسة أنواع من المؤشرات هي: المؤشرات المالية وغير المالية، المؤشرات الداخلية والمؤشرات الخارجية، المؤشرات الموضوعية والمؤشرات الشخصية، مؤشرات عن المدخلات ومؤشرات عن المخرجات (النتائج)، وأخيرا مؤشرات عامة (مشتركة) ومؤشرات خاصة (Kaplan & Norton, 1996b) حيث تقدم بطاقة قياس الأداء المتوازن إطار عمل متكامل يمكن من رؤية الإستراتيجية المطبقة في الشركة بغرض تحقيق القيمة (Value Creation) وذلك من خلال أربعة أبعاد رئيسية مختلفة وهي (Kaplan & Norton, 2001):

- **البعد المالي (Financial Perspective):** يعتبر أحد الركائز الأساسية في بطاقة قياس الأداء المتوازن، ولا يمكن الإستغناء عنه أو تغييره دون الأبعاد الأخرى وبظل ثابتا في البطاقة الأصلية في حالة إضافة أو تقليل أو تغيير الأبعاد منه ويتضمن إستراتيجية النمو، الربحية، المخاطرة، وهي تلك المتوقعة من جانب حملة الأسهم.
- **بعد العميل (Customer Perspective):** ويتضمن إستراتيجية تحقيق القيمة وتحقيق التميز من وجهة نظر العميل.
- **بعد العمليات الداخلية (Internal Business Perspective):** ويتعلق بتحديد الأوليات الإستراتيجية لعمليات الشركة والتي تؤدي إلى رضا العملاء والمساهمين.
- **بعد التعلم والنمو (Learning and Growth Perspective):** ويتعلق بأوليات تهيئة المناخ المدعم للتغيرات التنظيمية والإبتكار والنمو.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المناسب لمحتوى تقارير الأعمال.....
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاور قادر عباس

وتركز الأبعاد الأربعة الرئيسية على ثلاثة أطراف من أصحاب المصالح (Stakeholders) وهم المساهمون، والعملاء، والعاملون.

وكما تحتوي بطاقة قياس الأداء المتوازن على مجموعة من المفاهيم الأساسية والتي تستند عليها البطاقة ، وهي (Kaplan & Norton, 1996):-
أ- الأهداف (Objectives): وهي الأهداف الرئيسية التي يلزم تحقيقها مثل نمو الربحية.

ب- المقاييس أو المؤشرات (Measures or Indicators): وهي المقاييس الملموسة التي سوف تستخدم لقياس التقدم نحو تحقيق الهدف فمثلا؛ إن هدف نمو الربحية قد يقاس من خلال النمو أو الزيادة في الهامش الإجمالي للربح.
ت- القيم المستهدفة أو المعايير (Targets): وهي القيم المحددة المطلوب تحقيقها مثل ؛ زيادة نسبة مئوية بأفترض (2%) نموًا في هامش الربح الإجمالي.

ث- المبادرات أو الخطوات الإجرائية (Initiatives): وهي البرامج التي يلزم إعدادها والقيام بها لتحقيق ما هو مستهدف.

ومن أهم التطورات المعاصرة لبطاقة قياس الأداء المتوازن، إدخال العديد من الأبعاد المتطورة والحديثة على بطاقة قياس الأداء المتوازن، ومنها:-

- بعد أو منظور رأس المال الفكري: حيث أكد (Jon Ingham, 2011) على أن الإستثمار في رأس المال الفكري تزداد أهميته يوما بعد يوم، بحيث أصبحت القيمة السوقية لأي تنظيم أعمال تحدد وفقا لما تملكه من رأس مال فكري في إيجاد حلول مبتكرة للمشكلات ويزيد من القدرة التنافسية للشركة، ويتمثل هذا المنظور في منهجية متطورة تتجه إلى بناء ثقافة تنظيمية إيجابية تشجع الإبداع والإبتكار، وبالتالي هناك ضرورة بمشاركة العاملين والمستويات الإدارية المختلفة في وضع الإستراتيجيات، حيث إشراكهم في ذلك يجعلهم يقبلون على تنفيذ ما إلتزموا به.

- بعد أو منظور الموردين: أصبح الموردين قوة ضاغطة على الشركات، وفي ضوء مفهوم مسببات الأداء نجد أن تحركات الموردين وقدرتهم وقوة أدائهم ، ودرجة تأثيرهم على السوق تؤثر على القرارات الإدارية المختلفة،



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المناسب لمحتوى تقارير الأعمال.....

أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محبة حامد محمد دلاور قادر عباس

وبالتالي على أداء الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛ لذلك يجب أن يتضمن بطاقة قياس الأداء المتوازن موقف الشركة من الموردين (Peter P. Yuen, 2012).

- **بعد المجتمع والبيئة:** حيث زاد الإهتمام بالبيئة في الفترة الأخيرة يعني ضرورة التزام تنظيمات الأعمال بتطبيق نظم إدارة وحماية البيئة، حيث أن هناك مسؤولية تقع على عاتق هذه التنظيمات عما قد تلحقه البيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها، سواء كانت أضرار منظورة أو غير منظور، إن استخدام منهجية مدخل قياس الأداء المتوازن تساعد على وضع أهداف إستراتيجية بيئية في صورة معدلات أداء بيئي مرتفعة، بالتالي فالأداء البيئي يمثل خامس من أبعاد قياس الأداء المتوازن ولاشك أن استخدام المعلومات البيئية في نظام تقييم الأداء لذو أهمية بمكان في القوانين التي تحكم الشركات في الفترة الأخيرة خاصة المتعلقة بالبيئة (Luís Miguel *et al.*, 2016).

- **بعد العولمة و تطبيقات الذكاء الاصطناعي :** نظرا لما يشهده العالم من تغيرات متلاحقة في النظم الإقتصادية وتزايد الإعتماد المتبادل فيما بين الدول في الإقتصاد مع إزالة كافة العقبات والقيود على التجارة في المنتجات والخدمات مع الإطلاق التام لآليات السوق، وفي ظل ذلك من الضروري قيام الشركات بتطوير منتجاتها وفق لمتطلبات عولمة الإقتصاد، وإضافة بعد العولمة التي يتبعها إجراءات لبطاقة قياس الأداء المتوازن لما له من تأثير مباشر على الأداء ونشاط الشركة، وكذلك نتيجة الثورة في مجال المعلومات والاتصالات والأنتشار السريع للتكنولوجيا وظهور الشركات متعددة الجنسيات والتي تحمل معها أفضل تطبيقات نظم الخبرة في مجال عملها، وتحول بعض الشركات إلى نظم الإدارة الإلكترونية لأجل تحسين وتطوير مستوى الأداء للنظم الإدارية لمواجهة نمو حجم الأعمال وتزايد عدد العمليات، وزيادة الحصة السوقية للشركة، إضافة تطبيقات الذكاء الاصطناعي أصبح يحاكي العقل البشري إلى أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن، حيث تم أضافة بعدي العولمة وتطبيقات الذكاء الاصطناعي (بهجت، ٢٠١٧، ص ٤٠-٤١).



ومن خلال ماسبق عرضه يستنتج الباحث أن بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة للتقييم الإستراتيجي أستخدمت في بدايتها لقياس وتقييم الأداء، من خلال جوانب أربعة ترتبط (بالعمل، والتشغيل الداخلي، والتعلم والنمو والإبتكار)، بالإضافة إلى الجانب المالي، ثم أضيفت إليها الجوانب الأخرى حسب طبيعة التقييم الذي تستخدم فيه هذه البطاقة، مثل الجانب الإجتماعي والبيئي، أو جانب الموردين، أو جانب رأس المال الفكري ... ، أيضا يرى الباحث أن ذلك يترك مجالا لإستخدام هذه البطاقة ذات البعد الإستراتيجي في تقييم الإفصاح المحاسبي متعدد الجوانب الذي يتضمنه محتوى تقارير الأعمال المتكاملة أذا تم إعادة تحوير أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لتلاءم جوانب تقييم الإفصاح سواء المالي، أو البيئي والإجتماعي ، أو الحوكمي في تقارير الأعمال المتكاملة.

ثالثاً- إستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة: لما كانت هناك حاجة ماسة إلى قياس وتقييم مدى فاعلية المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بغرض الوقوف على مدى كفايته لتلبية إحتياجات المستخدمين وأصحاب المصالح؛ فإن الأمر يحتم الإستعانة بأسلوب يعبر القياس الإستراتيجي الذي يحقق تلك الكفاية والفاعلية للإفصاح في ظل خطط إستراتيجية تستهدف الوصول السليم للمعلومات المحاسبية المالية مقترنة بالمعلومات المتعلقة بالحوكمة والإستدامة، في ظل مفهوم إدارة أداء تقارير الأعمال المتكاملة لبيان مدى وفائها بالغرض من إعدادها، ذلك لأن مفهوم إدارة الأداء يربط بين تحليل الأداء، والجوانب الإستراتيجية التي يحتويها تقارير الأعمال المتكاملة.

حيث أوضح (Kaplan&Norton,2006) أنه يمكن الإستفادة بأحد الأدوات الإستراتيجية للقياس والتقييم وهي بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم جودة وكفاية المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق رغبات



ومتطلبات الإفصاح للمستخدمين وأصحاب المصالح، بحيث يتم الإستناد إلى التطور في المفهوم الإستراتيجي الذي توفره بطاقة قياس الأداء المتوازن.

كما ذكر (Aroon Manoharan,2015,pp.240-253) أن ذلك يتم من خلال الربط بين تحليل محتوى التقارير المتكاملة، وبين الجوانب المختلفة التي تمثل أجزاء رئيسية لتقارير الأعمال المتكاملة، وهو الجانب المالي، والجانب الحوكمي والالتزامات والجانب الإستراتيجي، والجانب الإجتماعي والبيئي؛ وذلك بغرض مقارنة المستهدف من عمليات الإفصاح المحاسبي، وبين معدل الكفاية الفعلية التي تحقق منفعة المستخدمين وأصحاب المصالح ويمكن الإستفادة من ذلك الربط من خلال مجموعة من العمليات: (ترجمة الرؤية - توصيل الإستراتيجية - التخطيط (Business Planning)- التغذية العكسية والتعلم (Feedback & Learning)).

ويستخلص الباحث مما سبق أنه يمكن إستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في شركات الأعمال وهذا ما يتم توضيحه، وكيفية تنفيذه ومحددات وآليات تطبيقه في الجزء التالي.

رابعاً- تغيير وتطوير الأبعاد لبطاقة قياس الأداء المتوازن والمؤشرات الخاصة بكل بعد لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة:

حيث يتبع الباحث مجموعة من الخطوات لبناء بطاقة قياس الأداء المتوازن المقترحة تتمثل في إدخال أبعاد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة والمقاييس الخاصة بكل بعد بحيث تعبر عن الإفصاح ومستوى فاعليته كما يلي:

▪ **البعد الخاص بالإفصاح عن الأداء المالي:** حيث يختص هذا البعد بقياس وتقييم مستوى الإفصاح في التقارير المالية التي تحتويها وتتضمنها تقارير



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال

أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاهور قادر عباس

- الأعمال المتكاملة ويشمل هذا البعد متطلبات توافر جودة المعلومات المحاسبية المالية والمتمثلة فيما يلي (المليجي، وملو العين، ٢٠١٣):-
- أ- صدق التعبير عن نشاط شركة الأعمال.
 - ب- تمثيل البيانات المالية للنشاط الإقتصادي وملاءمتها لأخذ قرار الإستثمار.
 - ت- عدم تحيز المؤشرات المالية بمعنى عدم تضمينها أي نوع من التحايل أو المحاسبة الإبداعية.

ولابد لهذا البعد أن يحقق الهدف الإستراتيجي المتمثل في نقل صورة صادقة عن الأداء المالي للشركة تساعد في دعم وإتخاذ القرار الإستثماري وضمن الإستفادة القسوى من المعلومات المحاسبية بشمولية ودون تحيز، وتشمل مقاييس تقييم هذا البعد المقاييس الآتية (علي ، ٢٠١٢ ، ص ٢٣):-

- أ- شمولية القوائم المالية بالنسبة لمعيار عرض القوائم المالية.
- ب- العناصر العادية وأثرها على نتائج الأعمال.
- ت- العناصر غير العادية وغير التشغيلية وأثرها على نتائج الأعمال.

■ **البعد الخاص بالإفصاح عن الحوكمة والالتزامات:** ويتمثل هذا البعد في مجموعة من القواعد التنفيذية لتحقيق فاعلية الإفصاح عن الحوكمة كمعايير وأدلة إرشادية وقواعد ملزمة خاصة الصادرة من الهيئة العامة لسوق المال، ويتمثل هذا البعد في الإفصاح عن مايلي: (حافظ ، ٢٠١٦ ، ص ٤٥):-

- أ- الدور المحتمل لمجلس الإدارة في تحديد سلوك الإفصاح الذي يعتبر أحد الضوابط الداخلية التي تفعل الدور الرقابي بما يحقق مصالح المساهمين.
- ب- عدم الفصل بين وظائف المدير التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة وعلاقتها بفاعلية الرقابة وإتخاذ القرارات.
- ت- حجم مجلس الإدارة ومتابعة قراراته الإستراتيجية.



ويتمثل الهدف الإستراتيجي لهذا البعد في ضمان تنفيذ قواعد ومبادئ ومعايير الحوكمة كمعايير إرشادية ملزمة مطلوب الإلتزام بها تحت إشراف الجهات الرقابية والحكومية، وتتمثل مقاييس تقييم بعد الإفصاح عن الحوكمة فيما يلي :

- أ- مدى وضوح هيكل الحوكمة.
- ب- (توضيح ما إذا كان رئيس مجلس الإدارة هو المدير التنفيذي من عدمه.
- ت- ما يقوم به مجلس الإدارة لتجنب التعارض في المصالح.

■ **البعد الخاص بالإفصاح عن الأداء الإجتماعي والبيئي:** ويشمل هذا البعد الإفصاح عن مدى إلتزام الشركة بإشترطات المسؤولية الإجتماعية والبيئية وشروط السلامة والصحة والمهنية وبيان مدى العلاقة بين ممارسات المسؤولية الإجتماعية ومؤشرات الأداء المالي وتلك المؤشرات المعتمدة على السوق (يوسف ، ٢٠١٦، ص ٧١).

ويتمثل الهدف الإستراتيجي لبعد الأداء الإجتماعي والبيئي في ضمان الإلتزام بالإشترطات البيئية والإجتماعية وتعليمات السلامة والصحة المهنية، وتتمثل مقاييس تقييم هذا البعد فيما يلي: (أ) مدى دمج المسؤولية الإجتماعية ضمن إستراتيجية الشركات، (ب) مدى تأثير الأداء المالي بالإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية، (ج) مستوى الإفصاح عن البرامج الإجتماعية والصحية للعاملين.

■ **البعد الخاص بالإفصاح عن عوامل تحقيق الإستدامة وخلق القيمة:** ويشمل هذا البعد الإفصاح عن عوامل تحقيق المزايا التنافسية المستدامة ومجالات خلق القيمة المضافة للشركات وتشمل التركيز على العملاء، إدارة الموارد البشرية، الإبتكارات، إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية، سمعة الشركات، الوضع التنافسي، شروط الحصول على التمويل وتكلفته، متطلبات تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال، الإفصاح عن إستراتيجية الشركة (أبوجبل، ٢٠١٤، ص ٣٨)

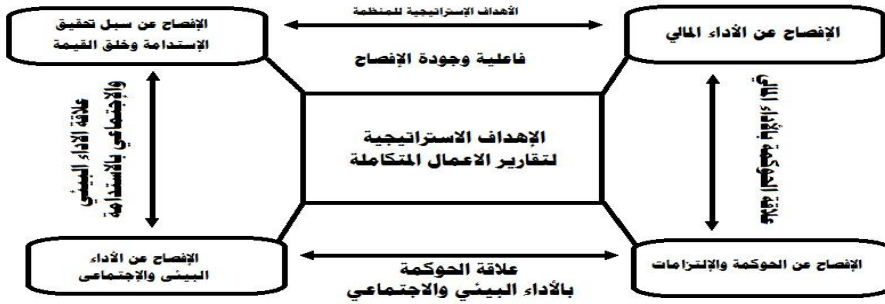


بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاور قادر عباس

ويهدف هذا البعد ضمان تحقيق إستدامة الأنشطة وخلق القيمة في شركات الأعمال من خلال التركيز على العميل ورأس المال الفكري والإبتكار والنمو والتعلم والتطوير، وتتمثل مقاييس تقييم هذا البعد في ما يلي:
أ- معدل دوران العاملين والموظفين.
ب- مؤشر الإحتفاظ بالعملاء ومدى تحقيق الرضاء لهم.
ت- مدى وجود مبادرات وموائيق المستدامة المطورة للمنتجات.

الشكل رقم (١)

أبعاد الإفصاح المقترح إضافتها لبطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم محتوى التقارير المتكامل.



المصدر: من إعداد الباحث

ويوضح الشكل السابق أبعاد الإفصاح المقترح إضافتها لبطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة، ويرى الباحث إلى أن الأبعاد الأربعة المقترح إضافتها يدعم بعضها البعض ويتمثل ذلك فيما يلي:
١- يمثل جانب الإفصاح عن الأداء المالي متكامل مع جانب الإفصاح عن سبل تحقيق الإستدامة وخلق القيمة الهدف الإستراتيجي الرئيسي لشركات الأعمال.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال.....
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاور قادر عباس

- ٢- تتحقق فاعلية وجودة الإفصاح المحاسبي – من وجهة نظر الباحث- من خلال تحقيق إيجابية المؤشرات المعبرة عن جانب الإفصاح عن الأداء المالي وجانب الإفصاح عن سبل تحقيق الإستدامة وخلق القيمة.
- ٣- يمثل جانب الإفصاح عن الحوكمة والإلتزامات جانب مهم يدعم فعالية الأداء المالي، كما يدعم الإفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي.
- ٤- يدعم الإفصاح عن الأداء البيئي والإجتماعي سبل تحقيق الإستدامة وخلق القيمة والإفصاح عنها.
- ٥- الإفصاح عن مضمون تقارير الأعمال المتكاملة لا بد أن يتحقق من منطلق تحقيق الأهداف الإستراتيجية لتقارير الأعمال المتكاملة.

وإن التغيير والتطوير على أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة، قد **إعتمد توفر الخصائص التالية لهذه الأبعاد والمؤشرات** (Kaplan& Norton, 1996a ,p.26):-

- **الموضوعية:** وتعني عدم الخضوع للأحكام الشخصية في إختيار الأبعاد أو المؤشرات حيث تستمد من تقارير الأعمال المتكاملة.
- **إمكانية الرقابة:** وتعكس إمكانية التقييم الفعلي للإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة بعيداً عن المؤثرات الخارجية.
- **البساطة:** وتمثل الفهم الواضح لإبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن لتعبر عن محتوى الإفصاح المالي وغير المالي وان كل مؤشر يعكس البعد الخاص به دون تداخل مع غيره.
- **المرحلية:** وهي تمثل إمكانية رقابة ومتابعة عمليات قياس وتقييم أبعاد الإفصاح للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة .
- **الملائمة:** بمعنى ملائمة المؤشرات لهدف تطوير البطاقة وهو تقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاور قادر عباس

■ **الوقاية والتحفيز:** بمعنى إتاحة الفرصة للإجراءات التصحيحية، وتوفير التغذية العكسية بحيث يتم تحسين مستوى الإفصاح مرحلياً بالاستفادة من تصحيح السلبيات ومعوقات الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

وتشمل خطوات تنفيذ وتطبيق أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن تعديلها لتقييم محتوى تقارير الأعمال المتكاملة الآتية: وهو تشمل الخطوات الآتية:

- تحديد وزن نسبي لكل مؤشر من مؤشرات الإفصاح في كل مقترح.
- تحديد قيمة أساسية و مستهدفة لكل مؤشر من مؤشرات الإفصاح في كل مقترح.
- تحديد قيمة وسطية بين القيمة الأساسية و المستهدفة لمستوى الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة.
- إستكمال بيانات خريطة بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة.
- مقارنة المؤشرات الفعلية بالمؤشرات القياسية لدرجة الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة.

ويتطلب ضمان نجاح تنفيذ أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن- بعد تطويرها- لتقويم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة، كما ذكر (Roest ,1997,pp.163-165) عدد من القواعد أطلق عليها القواعد الذهبية الأساسية لتنفيذ مقياس بطاقة الأداء المتوازن، تتمثل بالآتي :-

- أ- يجب تضمين تقارير الأعمال المتكاملة درجات معيارية خاصة بالإفصاح الفعال تعبر عن مضمون هذه التقارير يمكن إستخدامها كمؤشر مستهدف لتقييم درجات الإفصاح المحاسبي الكلي.
- ب- يجب أن تتولي الجهات المعنية مثل هيئة سوق المال دعم تطبيق لبطاقة قياس الأداء المتوازن، وإقرار العمل به لتقييم درجات الإفصاح المطلوبة في تقارير الأعمال المتكاملة.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال.....

أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلالور فؤاد عباس

ت- يجب إدراك أن تحديد وفهم إستراتيجية الإفصاح الشامل المتعدد يعتبر نقطة البداية لاستخدام المقترح لبطاقة قياس الأداء المتوازن.

خامساً- الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى تقديم الدليل العملي لمدى إمكانية استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة من خلال تقييم الجانب الخاص بالإفصاح المالي وغير المالي للأبعاد الخاصة بالحوكمة وتقارير الإستدامة.

مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة شركات الأعمال التي تصدر وتستخدم تقارير الأعمال المتكاملة في توصيل المعلومات المحاسبية سواء المالية وغير المالية إلى المستخدمين فيما يتعلق بالأداء المالي، وتقارير الإستدامة والأداء عن المسؤولية الإجتماعية.

عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة في مجموعة تقارير الأعمال المتكاملة الصادرة في عام (٢٠١٦) عن (شركة أعمال) وهي شركة ذات مسؤولية محدودة قطرية تأسست عام (٢٠٠١) في قطر برأس المال (٣,٤٥ مليار ريال قطري) ومن ذلك الحين تم زيادة رأس المال عدة مرات إلى أن أصبح حالياً (٦,٣ مليار ريال قطري) وعدد الأسهم (٦٣٠ مليون سهم)، وقد تم تحويلها إلى شركة مساهمة قطاع عام في (٢ يوليو ٢٠٠٧) وتم إدراجها في البورصة في نفس العام، وتتكون من (٢٤ شركة) تعمل في مجالات الإنتاج الصناعي، التجارة، العقارات، إدارة الخدمات، الأجهزة الطبية والأدوية والمستحضرات الطبية، وتصدر الشركة تقارير أعمال متكاملة من بداية مارس (٢٠١٧)، وترتكز إستراتيجية الشركة على ثلاثة محاور لتحقيق الربح والتنمية المستدامة وهي التركيز على الإنتاج الصناعي والقطاعات ذات النمو المرتفع والإستمرار في التنوع وتطوير النشاطات لزيادة الفعالية



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال

أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاهور قادر محاس

والمحافظة على مركز ريادي في السوق والالتزام بتطبيق أعلى المعايير والأسس المالية والتشغيلية التي تدعم تحقيق النمو الإستراتيجي.
الإحصاء الإستدلالي وإختبار الفروض:

حيث يتم إختبار الفروض الإحصائية كما يلي:

١- إختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الأول والذي ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح بها بإستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن". حيث يستخدم الباحث تحليل سبيرمان الرتب للكشف عن تقييم الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة للشركة القطرية إستخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، حيث أظهرت النتائج الإحصائية العلاقة الإرتباطية بين أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن وبين عملية تقييم الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة، بأن هناك إشارة غير معنوية لضعف جوانب الإفصاح في الشركة القطرية بناء على الرتب التي تم إعطائها لدرجات الإفصاح من خلال تفرغ المحتوى المعلوماتي لهذه التقارير، وحيث أن قيمة سبيرمان أقل من القيم الجدولية لكل أبعاد بطاقة قياس الأداء المتوازن عند مستوى معنوية أقله (٠.٣٣) وهو في كل الأحوال أكبر من مستوى (٠.٠٥) والذي يعطي دلالة على مدى نجاح الأداة المقترحة (بطاقة قياس الأداء المتوازن) في تقييم درجات الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة ، وترتيباً على ذلك يقبل الفرض الفرعي الأول الذي ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح بها بإستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن".

٢- إختبار صحة الفرض الإحصائي الفرعي الثاني: حيث ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح عن كل محتوى منفصل (الأداء المالي – الحوكمة والالتزامات – الأداء البيئي والإجتماعي وعوامل الإستدامة وخلق القيمة) بإستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن.



ويتم إختبار هذا الفرض من خلال إختبار كل بعد على حده وذلك حتى يمكن الحكم على فاعلية الإفصاح له من خلال مؤشرات بطاقة قياس الأداء المتوازن وهذا يتضح من خلال الآتي:

أ- إختبار صحة الفرض الخاص بالإفصاح عن الأداء المالي: حيث يستخدم الباحث إختبار (كا^٢) وذلك للحكم على الإفصاح عن الأداء المالي بدلالة استخدام مؤشرات بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم الإفصاح المحاسبي لبعد الأداء المالي وهذا ما أتضح من نتائج التحليل الاحصائي أن هناك بعض المؤشرات ثبت من خلال عملية التقييم معنويتها ومؤشرات أخرى ثبت عدم معنويتها:-

- كلاً من مؤشر تمثيل البيانات المالية للنشاط ومدى ملائمتها لإتخاذ قرار الإستثمار وكذلك مؤشر شمولية القوائم المالية بالنسبة لمعيار عرض القوائم كانت قيمة (كا^٢) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠٠٢) وهو مستوى أقل من مستوى (٠.٠٥)، ولذا يتم رفض العدم وقبول الفرض البديل بشكل جزئي والذي ينص على "هناك دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يزيد من قيمة الإفصاح عن الأداء المالي عند استخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن بشأن هذه المؤشرات".

- باقي مؤشرات الإفصاح عن الأداء المالي ثبت عدم معنويتها وبالتالي يتم قبول فرض العدم بشكل جزئي والذي ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بشأن قيمة الإفصاح عن الأداء المالي عند استخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن بشأن هذه المؤشرات".

ب- إختبار صحة الفرض الخاص بالإفصاح عن الحوكمة والالتزامات : حيث يستخدم الباحث إختبار (كا^٢) وذلك للحكم على الإفصاح عن الأداء الحوكمي والالتزامات بدلالة استخدام مؤشرات بطاقة القياس المتوازن في تقييم الإفصاح



المحاسبي، حيث أتضح من نتائج التحليل الاحصائي، أن مؤشر بطاقة القياس المتوازن المعبر عن الإفصاح لتقييم أداء مجلس الإدارة لنفسه يكون ذو دلالة معنوية عند مستوى يبلغ (٠.٠١٨) وهو أقل من مستوى (٠.٠٥) مما يقضي برفض فرض العدم وقبول الفرض البديل جزئياً والذي ينص على أن "هناك دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يزيد من قيمة الإفصاح عن الحوكمة والالتزامات باستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة القياس المتوازن بشأن هذه المؤشرات".

كما أظهرت النتائج أن باقي مؤشرات الإفصاح عن الحوكمة والالتزامات ثبت عدم معنويتها، وبالتالي يتم قبول فرض العدم جزئياً والذي ينص على أنه "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بشأن قيمة الإفصاح عن الحوكمة والالتزامات عند استخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن بشأن هذه المؤشرات".

ج- اختبار صحة الفرض الخاص بالإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي: حيث يستخدم الباحث اختبار (كا^٢) وذلك للحكم على الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي بدلالة استخدام مؤشرات بطاقة القياس المتوازن في تقييم الإفصاح المحاسبي، حيث أظهرت نتائج التحليل الاحصائي، أن قيمة (كا^٢) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (٠.٢٢٣)، وهو أكبر من مستوى (٠.٠٥) والتي عندها يقبل فرض العدم الذي ينص على أنه "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بشأن الإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي عند استخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن بشأن هذه المؤشرات".

د- اختبار صحة الفرض الخاص بالإفصاح عن عوامل الإستدامة وخلق القيمة: حيث يستخدم الباحث اختبار (كا^٢) وذلك للحكم على الإفصاح عن عوامل الإستدامة وخلق القيمة بدلالة استخدام مؤشرات بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم الإفصاح المحاسبي، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي، أن قيمة (كا^٢)



أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (٠.٩٩٩)، وهو أكبر من مستوى (٠.٠٥) والتي عندها يقبل فرض العدم والذي ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بشأن قيمة الإفصاح عن خلق القيمة وتحقيق الإستدامة عند إستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن بشأن هذه المؤشرات".

٣- إختبار صحة الفرض الرئيسي للدراسة التطبيقية والذي ينص على " لا يوفر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات".

حيث يستخدم الباحث إختبار (كا^١) وذلك للحكم على فاعلية الإفصاح المالي وغير المالي بدلالة إستخدام مؤشرات بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم الإفصاح المحاسبي، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (كا^١) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية يبلغ (٠.٣١٧)، وهو أكبر من مستوى (٠.٠٥)، والتي عندها يقبل فرض العدم الذي ينص على " لا يوفر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات".

نتائج الدراسة:

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية:

- أ- توجد أهمية كبيرة لتقارير الأعمال المتكاملة في خلق وتعظيم القيمة لأصحاب المصالح جميعا في الشركة وسواء كانوا داخل أو خارج الشركة وذلك لأنها تقوم على تجميع التقارير الفردية التي تصدرها الشركات في إطار تقرير واحد متكامل مما يعطي رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجه الشركة.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال

أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاهور قادر عباس

ب- يمكن استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن في تقييم المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بشكل عام وتقارير الأعمال المتكاملة بشكل خاص وذلك من خلال إضافة أبعاد جديدة للبطاقة تمثل مؤشرات الحكم على المحتوى المعلوماتي للتقارير، وذلك أن ثبت فاعليتها في قياس وتقييم الأداء من مناهج إستراتيجية ترتبط بالإستراتيجية العامة والأهداف التابعة لها، حيث تشكل بطاقة قياس الأداء المتوازن مصدرا ثريا للمعلومات وهي بذلك تساهم في تغذية نظم المعلومات الإدارية.

من أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة التطبيقية:

أ- قبول (فرض العدم) الفرض الفرعي الأول: الذي ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح بها باستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن".

ب- قبول (فرض العدم) الفرض الفرعي الثاني: حيث ينص على "لا توجد دلالة إحصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح عن كل محتوى منفصل (الأداء المالي- الحوكمة والإلتزامات - الأداء البيئي والإجتماعي - عوامل الإستدامة وخلق القيمة) باستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن"... وبناء على ذلك يقبل فرض البحث الرئيسي.

ج- قبول (فرض العدم) الدراسة الرئيسي: والذي ينص على أنه "لا يوفر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات".



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال.....
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء محطبة حامد محمد دلاور قادر عباس

توصيات الدراسة:

من خلال ما توصل إليه الباحث من نتائج يوصى به:

- أ- ضرورة نشر الوعي بأهمية أعداد تقارير الأعمال المتكاملة من خلال عقد ندوات ومؤتمرات بكليات التجارة والنقابات المهنية، للتغلب على التحديات والصعوبات التي تواجه إعدادها ونشرها.
- ب- ضرورة تطوير بطاقة قياس الأداء لمتوازن لتقييم مدى توافر خصائص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية حيث تشكل بطاقة قياس الأداء المتوازن مصدرا ثريا للمعلومات والتغذية العكسية، بالإضافة إلى إستخدامها في الحكم على مدى مصداقية تقارير الأعمال المتكاملة.



قائمة المراجع:-

- ١- أبوجبل، نجوى محمود أحمد، (٢٠١٤)، " تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة: دراسة نظرية ميدانية " مجلة البحوث المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثاني.
- ٢- إسماعيل، عصام عبد المنعم، (٢٠١٦)، " أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرار منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٠) ، العدد الرابع.
- ٣- بهجت، أحمد السعيد محمد السعيد (٢٠١٧)، " إطار مقترح للتكامل بين بطاقات الأداء المتوازن والستة سيجما لتحسين بيئة الأداء الإستراتيجي لبنك التنمية والائتمان الزراعي، رسالة دكتوراه غير المنشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات.
- ٤- المليجي، مجدي عبد الحكيم وملو العين، علاء محمد، (٢٠١٣)، " قياس مستوى الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بمنشآت الأعمال السعودية "، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني.
- ٥- منتصر، أمين منتصر، خطوات وضوابط البحث العلمي، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة ، مصر، ٢٠١٠.
- ٦- حافظ، سماح طارق أحمد، (٢٠١٦)، " العلاقة التأثيرية بين آليات الحوكمة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية وإنعكاسها على قيمة المنشأة : بالتطبيق على الشركات المقيدة في البورصة المصرية "، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٠) ، العدد الثاني.
- ٧- رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم وعبدالصادق، أسامة سعيد، (٢٠٠٦)، " مدخل القياس المتوازن للأداء كأداة لقياس فعالية التكاليف من منظور الجودة الشاملة بالتطبيق على مؤسسات التعليم العالي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، المجلد الثلاثون، العدد الأول.
- ٨- علي، عبد الوهاب نصر، (٢٠١٢)، "مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة " مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، مجلد ١٦ ، عدد خاص.



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء عطية حامد محمد دلاور قادر عباس

- ٩- يوسف، حنان حمد إسماعيل، (٢٠١٦)، "العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات وأدائها المالي- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات " ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢٠) ، العدد الأول ، ابريل.
- 10- Abeysekera, Indra, 2013, "A Template for Integrated Reporting ", **Journal of intellectual Capital**, vol.14, No .2.
- 11- Aroon Manoharan James Melitski Daniel Bromberg , (2015),"State strategic information system plans", **International Journal of Public Sector Management**, Vol. 28 Issue 3.
- 12- Ingham, Jon, (2011),"Using a human capital scorecard as a framework for analytical discovery", **Strategic HR Review**, Vol. 10 Issue 2.
- 13- Kaplan Robert S. and Norton David ,(1996a),"strategic learning & the balanced scorecard", **Strategy & Leadership Journal**,Vol.24 Issue. 5.
- 14- -----,(1996b) “ Using The Balanced Scorecard as Strategic Management System , **Harvard Business Review** , Vol.74 No.1
- 15- -----,(2001)," **The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New business_Environment**".U.S.A: Harvard Business School Publishing Corporation.
- 16- -----., (2006),"Response to S. Voelpel *et al.*, "The tyranny of the Balanced Scorecard in the innovation economy," **Journal of Intellectual Capital**, Vol.7 No.1.



- 17- Luís Miguel D. F. Ferreira, Cristóvão Silva, Susana Garrido Azevedo, (2016) "An environmental balanced scorecard for supply chain performance measurement (Env_BSC_4_SCPM)", **Benchmarking: An International Journal**, Vol. 23 Issue: 6.
- 18- Peter P. Yuen Artie W. Ng, (2012), "Towards a balanced performance measurement system in a public health care organization", **International Journal of Health Care Quality Assurance**, Vol. 25 Issue 5.
- 19- Tianyuan Feng, Lorne Cummings, Dale Tweedier, (2017) "Exploring integrated thinking in integrated reporting – an exploratory study in Australia", **Journal of Intellectual Capital**, Vol. 18 Issue:2.
- 20- Zehra Keser Ozmantar, Tokay Gedikoglu, (2016) "Design principles for the development of the balanced scorecard", **International Journal of Educational Management**, Vol. 30 Issue: 5.
- 21- Arnold, M., Alexande, B. and Ralf, F.(2012), "Integrating Sustainability Reports into Financial Statements- an Experimental Study", **available at:www.ssrn.com**.
- 22- Jan, Aastveit and Juile, Berg, (2015), "Integrated Reporting- Closing a Ritical Gap", KPMG Department of Professional Practice, **Electronic Copy available at:www.ssrn.com**.
- 23- Jil, Classification,(2014), "**The Integrated Reporting Framework: Between Challenge & Innovation**", Network Intelligence Studies,11(1):3.
- 24- Katarina, K., and Pragna, p.,(2013), "Integrated Reporting- is the Value Relevant?", Jonkoping University, Jonkoping



بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال.....
أ.د. محمود محمد الفتاح إبراهيم رزق د. حسناء عطية حامد محمد دلاور قادر عباس

International Business School, available
at:www.google.com.

- 25- Tomoki, O., and Chika, S., (2015), " Created Value as Sustainability KPIs for Integrated Reporting", **available at:** <http://ssrn.com>.
- 26- Vanstraelen, A., Zarzeski, M. and Robb, S., (2003)," Corporate Nonfinancial Disclosure Practices and Financial: analyst Behavior Across Three European Countries," **Journal of International Financial Management and Accounting** , 14 (3) pp.249-278.
- 27- BRLF, (2011), "The perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for integrated Reporting ". Discussion paper, (April), pp.1-20.
- 28- Deloitte ,(2011c), " Integrated Reporting: A Better View?", pp.1-11. From <http://www.Deloitte.com>
- 29- -----,(2012),"Integrated Reporting :Is your Message Lost in Regulation?", available at: www.Deloitte.com.
- 30- Eccles, G. and Krzus, M., (2010), " One Report: Integrated Reporting for Sustainable Strategy" , **New York** ; John Wiley & Sons.
- 31- Roest, Pim (1997)," The golden rules for implementing the balanced business Scorecard", Information Management & Computer Security, Vol. 5 Issue. 5 pp.163-165.

