

تطبيق إنموذج TBL للإفصاح عن الأداء المستدام في الوحدات الاقتصادية

"بحث تطبيقي في معمل اسمنت الكوفة"^(١)هبة نبيل حميد المسعودي^(٣)أ.د. حيدر علي جراد المسعودي^(٢)

الملخص:

يهدف البحث الى تطبيق إنموذج Triple Bottom Line (خط الاساس الثلاثي) في الوحدات الاقتصادية بهدف المساعدة في الوصول إلى أداء مستدام والافصاح عنه، توصل البحث الى إن تبنى الشركات للتقارير التي تعنى بالإستدامة متولد من ضغط أصحاب المصالح لتوفير معلومات تتعلق بالمحافظة على الموارد الاقتصادية للأجيال القادمة وهو ما ولد تحديات كبيرة للشركات في كيفية ربط إنموذج TBL بعملياتها، فضلا عن توليده لفرصة لزيادة دعم المجتمع المحلي وزيادة حقوق العاملين والحفاظ على توقعات الشركات وتطورها وتحسينها، فيما لم يتفق على طريقة معيارية عالمية لإعداد تقرير TBL، ولا يوجد معيار مقبول عالمياً للتدابير التي تضم كل فئة من الفئات الثلاثة من TBL، ويمكن عد هذا الامر نقطة قوة لانه يسمح للشركات بتكييف الاطار العام للإنموذج على وفق حاجاتها، وكذلك يمكن أن يعد نقطة ضعف لانه لا يمكن مقارنة الاداء المستدام للشركات فيما بينها، كما أن هنالك إمكانية لتطبيق إنموذج TBL في الشركات العراقية بما يعزز التوجه نحو الشفافية، ويمكنها من تقديم معلومات عن إدائها المستدام، وخرج البحث بعدد من التوصيات منها، لفت أنظار المشرع العراقي والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة وسوق الاوراق المالية الى ضرورة الاهتمام بالابلاغ عن الاداء المستدام وايلاءه أهمية قصوى لما له من أثر في تطوير الاقتصاد الوطني وتنمية المجتمع والمحافظة على البيئة والموارد الاقتصادية، واتباع طرائق حديثة وتكنولوجيا عالية المستوى في دعم تنفيذ أنموذج Triple Bottom Line في العديد من المجالات ومن أهمها المجالات والانشطة التي تؤثر في المجتمع والبيئة.

Abstract:

This research aims to implement TBL in economic entities in order to achieving and disclosing sustainable performance. The research concluded that companies' adoption of sustainability reports is generated by the pressure of stakeholders to provide information related to the conservation of economic resources for future generations, significant challenges for companies in how TBL is linked to their operations, as well as the opportunity to increase community support, increase employees' rights, maintain and improve corporate expectations, while there is no International standard for TBL report, there is no measures that comprise each of the three categories of TBL, that can be counted as a strength point because it allows to adapt the overall framework of TBL according to their needs, as well as

(١). بحث مستل من رسالة ماجستير
(٢). أستاذ المحاسبة- جامعة كربلاء- كلية الادارة والاقتصاد
(٣). باحثة

can be a weak point because the sustainable performance cannot be compared between each other, finally there is a possibility to apply the TBL model in Iraqi companies in order to enhance the direction of transparency and enable them to provide information about their sustainable performance.

The research came out with a set of recommendations, drawing the attention of Iraqi legislator, Financial need to care to report sustainable performance and to attach the utmost importance to its impact on the development of the national economy, community development, conservation of environment and economic resources, and the adoption of modern methods and high-level technology is supporting the implementation of the Triple Bottom Line model in many areas, affecting on society and the environment.

المقدمة :

تسعى الشركات الناجحة إلى تحقيق التنمية المستدامة وذلك لضمان استدامتها ولتحقيق هذا الهدف ينبغي أن تقوم بالإفصاح عن النتائج المالية وغير المالية لأنشطتها والمتمثلة بالأبعاد الثلاثة للاستدامة، التي تعكسها المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، لهذا ينبغي على هذه الشركات أن تقوم بإعداد تقارير الاستدامة فضلا عن تقاريرها التقليدية التي لم تعد لتلبية متطلبات أصحاب المصالح كافة ، لذا ظهرت الحاجة إلى تقارير الاستدامة والتي أطلق عليها مصطلح إنموذج TBL ثلاثي الأبعاد (الخط الأساس الثلاثي)، إن تطبيق هذا الإنموذج في الشركات العراقية يبين مدى قدرتها على توفير معلومات وافية عن أدائها المستدام ضمن تقاريرها السنوية، وهو ما يعزز شفافية الإفصاح المحاسبي والذي بالنتيجة يعزز قيمة هذه الشركات وصورتها في نظر المجتمع، وقدرتها على البقاء والاستمرار.

المبحث الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث:

تشتمل منهجية البحث على توضيح لمشكلة البحث وما يتعلق بحلها من أهداف وأهمية حل هذه المشكلة، والحل المفترض لها، فضلا عن عرض الحدود المكانية والزمانية للبحث وأسلوبه، وكالاتي:

١. **مشكلة البحث:** في ظل ما يشهده العالم من اهتمام متزايد بتحقيق الاستدامة فأن الشركات مطالبة بالإفصاح عن دورها في تحقيق الاستدامة، فهي مسؤولة عن ذلك أمام المجتمع، وعليها الإفصاح عن دورها في تحقيق ذلك ، لكن الشركات العراقية تبدو في معزل عن العالم في تضمين تقاريرها السنوية أي معلومات عن أنشطتها المتعلقة بتحقيق الإستدامة، ويمكن إبراز مشكلة البحث في السؤالين الآتيين :

- أ. هل يمكن تطبيق إنموذج TBL للإفصاح عن الاداء المستدام في الشركات الصناعية العراقية .
- ب. هل يعزز تطبيق إنموذج TBL من شفافية الإفصاح الشركات العراقية، وبما يتلائم مع التوجه العالمي لخدمة أصحاب المصالح.

٢. أهداف البحث: تتركز أهداف البحث بالآتي :

تطبيق إنموذج TBL في الشركات الصناعية العراقية بهدف المساعدة في الوصول إلى أداء مستدام والافصاح عنه.

٣. أهمية البحث: تأتي أهمية البحث من أهمية متغيراته وكالآتي:

أ. أهمية الاستدامة كمتطلب رئيس من متطلبات بيئة الأعمال الحديثة.

ب. أهمية الافصاح عن استدامة الشركات بما يعزز سمعتها في المجتمع ويدعم أنشطتها الاقتصادية ويعزز قيمتها.

ج. أهمية إنموذج TBL كروية معاصرة للأفصاح عن الاستدامة، والأهمية التي يوليها أصحاب المصالح لتقارير الاستدامة وتوسع نطاقها.

٤. فرضية البحث: يحاول البحث اثبات الفرض الآتي:

" هنالك امكانية لتطبيق إنموذج TBL للافصاح عن الاداء المستدام في الشركات الصناعية العراقية "

٥. طرائق جمع البيانات: إعتد البحث على المصادر العربية والأجنبية من الكتب والأبحاث والدوريات، وشبكة الانترنت، فضلا عن البحوث و الأطاريح الجامعية، وسجلات الشركة عينة البحث.

٦. حدود البحث: تتمثل حدود البحث بالآتي :-

أ. الحدود المكانية : الشركة العامة للاسمنت الجنوبية / معمل أسمنت الكوفة

ب. الحدود الزمنية : البيانات المالية للعامين ٢٠١٤-٢٠١٥ .

ثانيا : أبحاث سابقة

لغرض الوقوف على ما تناوله الباحثون والمختصون في أبحاثهم ودراساتهم فيما يخص موضوع البحث، سيجري

تناول هذه الأبحاث كالآتي :

١. أبحاث عربية : لم يتمكن الباحثان من الحصول أو الإطلاع على أي دراسة عربية تناولت إنموذج TBL بالبحث أو التطبيق .

٢. أبحاث أجنبية : من الأبحاث الأجنبية التي تناولت إنموذج TBL بالبحث والدراسة الآتي:

أ. دراسة (Jackson, et al,2011) بعنوان "Sustainability And Triple Bottom Line Reporting –

" what is it all about ? ، (تقارير الاستدامة والخط الاساس الثلاثي – ما هي، وما يتعلق بها ؟). هدفت

الدراسة إلى تلخيص مزايا وعيوب التحول من فلسفة التقارير المالية إلى فلسفة الاستدامة ، وتوصلت إلى أن

الشركات التي تعتمد تقرير TBL تدرك بأنها تقوم على وفق مبدأ محدد وهو أن يكون تطويرها من لدن قوى

داخلية وخارجية ، ولهذا السبب فهي بحاجة إلى التركيز على أثر عملياتها في المجتمع مما يتطلب من الشركات

تقديم معلومات خاصة بها والنظر ما وراء البيانات المالية ، فتقرير TBL يربط التقارير المالية مع الأنشطة

اليومية للشركات بطريقة توفر وعي أوسع عن تأثير عمليات الشركات في المجتمع ، فالمعلومات يجب أن تسجل

باستمرار وبدقة للتأكيد على مزايا اتخاذ خطوات نحو شركة مستدامة .

ب. دراسة (Sridhar,2012) بعنوان " The Relationship between the Adoption of Triple bottom

line and Enhanced corporate Reputation and legitimacy) ، " العلاقة بين اعتماد تقرير TBL

وتعزيز سمعة وشرعية الشركة ". هدفت الدراسة الى فهم والتحقق من الأسباب الكامنة وراء تبني الشركات تقرير الابلاغ الثلاثي (TBL) للابلاغ عن الاستدامة ، والتحقق من أثره في العلاقة بين الشركات وأصحاب المصالح ، وكذلك في سمعة الشركات ، واما اذا كان يؤثر في ادائها المالي ، وبحثت الدراسة عمليات الابلاغ عن الاستدامة في (٤٠ شركة) أتمدت إنموذج TBL في المدة (٢٠٠٩-٢٠١٠)، وحاولت معرفة امكانية توظيف TBL كميزة تنافسية للشركة ؟ وهل تطبق الشركات مبادئ TBL لمعالجة مخاوف أصحاب المصالح ، أو لتوجيه وتعزيز استراتيجية أعمالها ، وفيما إذا كان إنموذج TBL يعزز سمعة الشركات ، وهل تستعمل الشركات TBL كأداة لاضفاء الشرعية لانشطتها، وتوصلت الدراسة الى معلومات مهمة عن طبيعة وأهمية سمعة وشرعية الشركات التي تستعمل تقرير TBL من نتائج المقابلات التي تدعم النموذج المفاهيمي لربط TBL وسمعة الشركة، فضلا عن توجيه المقترحات البحثية ، وعلى وجه الخصوص ، حددت المقابلات بأن ثقافة الشركات وصورتها وشرعيتها وأهتمامات أصحاب المصالح والميزة التنافسية تعد المحرك الرئيس للابلاغ على وفق TBL.

ج. دراسة (Kingsley,2013) " Triple bottom line Accounting : A conceptual Expose " ، " محاسبة خط الاساس الثلاثي : عرض مفاهيمي". ركزت الدراسة على محاسبة خط الأساس الثلاثي التي أصبحت الآن مسألة مهمة في المحاسبة ، والهدف من هذه الدراسة هو استعراض مفهوم TBL وتوضيح كيف يمكن ان يكون مفيداً للأعمال ولواضعي السياسات والعاملين في مجال التنمية الاقتصادية ، وتسلط الضوء على بعض الأمثلة الحالية عن كيفية تطبيق تقرير TBL عملياً ، ولتحقيق هذه الأهداف وضحت الدراسة مفهوم TBL ، ومقاييسه ، ومزاياه وعيوبه ، وتفعيل / تشغيل هذا النموذج. وتوصلت الدراسة الى أن إنموذج TBL صالح جداً للأعمال، لان إعماده سيمكن الشركات من أدراك قيامها بتبني مبادئ محددة يجري تطويرها من لدن قوى داخلية وخارجية ولهذا السبب فهي بحاجة الى التركيز على الأثر الذي ينتج عن عملياتها على المجتمع ، هذا التغيير في العقلية عادة يجب أن يتبعه تغييرات في العمليات اليومية الاعتيادية لزيادة الشفافية .

د. دراسة (Ekwuemel, et al,2013) بعنوان "Benefits of triple bottom line disclosures on corporate performance : An Exploratory study of corporate stakeholders " (فوائد الإفصاح عن طريق الخط الأساس الثلاثي في أداء الشركة، دراسة استطلاعية لأصحاب المصالح في الشركة).هدفت الدراسة الى البحث في العلاقة بين ممارسات الإبلاغ والأداء المؤسسي من منظور أصحاب المصالح، وأظهرت نتائج تحليل البيانات اتصال ايجابي بين تقارير الاستدامة والأداء المؤسسي، وأوصت باعتماد تقارير الاستدامة للشركات التي تسعى إلى تحقيق الأداء المؤسسي المستدام وتحسين مستويات الشفافية والمساءلة في التقارير المالية التقليدية عن طريق إدراج مبادئ TBL والتي ستكون بمثابة حماية للشركات ضد المتاعب والتغلب على ضغوط أصحاب المصالح، مما يؤدي في نهاية المطاف إلى تحسين حصتها في السوق وتحسين تحفيز العاملين وانخفاض معدل دوران العمل في هذه الشركات.

هـ. دراسة (Ijeoma,N.B,2014) بعنوان " Assessing the impact of triple bottom line reporting on problem of corporate sustainability in Nigeria " (تقييم أثر تقارير الخط الأساس الثلاثي في مشكلة استدامة الشركات في نيجيريا).هدفت الدراسة الى تقييم تأثير تقرير خط الأساس الثلاثي (TBL) على

مشكلة استدامة الشركات في نيجيريا ، وتحديد فيما إذا كان تقرير خط الأساس الثلاثي (TBL) يُسهم في حل مشكلة استدامة الشركات عن طريق التركيز على الأداء البيئي للشركة ، وأيضاً التأكيد فيما إذا كان تقرير (TBL) ضمن القوائم المالية للشركة يحفز العاملين لتخفيض معدل دوران العمل في نيجيريا ، ومن نتائج التحليل وجد إن تقرير TBL يسهم سلباً في مشكلة الاستدامة للشركات عن طريق التركيز على الأداء البيئي في نيجيريا ، كما لوحظ أن الإبلاغ عن تقرير TBL في القوائم المالية للشركة يحفز العاملين ويحد من دوران العمل في نيجيريا .

و. دراسة (Nagawat,et al,2014) "A value added approach by triple bottom line for sustainable development" .

(مدخل القيمة المضافة لنموذج الخط الاساس الثلاثي لتطوير الاستدامة). هدفت الدراسة إلى التركيز على نموذج TBL وكيف يغير طريقة تقييم وإعداد تقارير أداء الشركات ، وركزت على كيفية تغير القيمة المضافة في خط الأساس المالي إلى إنموذج TBL، وتوصلت إلى أن نموذج TBL وسيلة لقياس تأثير الشركات في الأرباح المالية والموارد البشرية والبيئة ، فالشركات التي تتبع إنموذج TBL تقيس أدائها في كل المجالات الثلاث وتصمم عملياتها على وفق طرائق بحيث يكون لها تأثير ايجابي في هذه المجالات الثلاثة جميعها ، أن تنفيذ نموذج TBL يعكس حاجة ملحة ،لأنه يؤكد أساساً على العلاقة بين الأعمال التجارية والتوجهات الاجتماعية (كجزء من بيئة العمل) من جانب ، ومن الجانب الآخر التوجه نحو البيئة ، إن اعتماد نموذج TBL يساعد في إعادة تحديد المواقع وتوسيع حدود الممارسات الإدارية الحالية التي تعتمدھا ، فنموذج TBL يتطلب تغييراً جوهرياً في الممارسات الإدارية ليس فقط في المنحى التجاري والاجتماعي وإنما أيضاً في التوجه نحو البيئة .

٣. موقع البحث الحالي من الأبحاث السابقة: بناءً على المعطيات المذكورة يمكن تمييز البحث الحالي عن الأبحاث السابقة بالآتي:

- أ. أنه يهتم بقياس الأداء المستدام والإفصاح عنه في بيئة العمل العراقية، كأول تطبيق من هذا النوع على حد علم الباحثين.
- ب. أنه إهتم بدراسة وتحديد الأبعاد والمؤشرات المناسبة لقياس والإفصاح عن الإستدامة في ضوء ما توفره البيانات المستقاة من التقارير المعدة على وفق النظام المحاسبي الموحد الذي تطبقه الشركات الصناعية العراقية.
- ج. أنه يقدم تأطيراً نظرياً وإطاراً فكرياً لإنموذج TBL بما يمهد لتطوير الإبلاغ المالي للشركات العراقية عن أداءها وأنشطتها المتعلقة بالإستدامة كتوجه عالمي ملح في بيئة الأعمال العالمية.

المبحث الثاني

إنموذج Triple Bottom Line

يتطرق هذا المبحث إلى مفهوم إنموذج TBL وأبعاده وأهميته المتمثلة بكمية المنافع التي يقدمها، فضلا عن إجراء تقييم لإنموذج TBL عن طريق مقارنته مع الأنظمة التقليدية والحديثة للإبلاغ المالي وتقويم الاداء، والتعرف على مفهوم تقرير TBL وأهميته وأشكال وأنواع هذا التقرير، ومجموعة الصفات والخصائص التي يجب توفرها في المعلومات المدرجة في تقرير TBL، فضلا عن التطرق إلى مؤشرات قياس الاداء عند تطبيقه .

أولاً : مفهوم إنموذج TBL Concept of Triple Bottom Line

يعرف إنموذج TBL الخط الاساس الثلاثي بأنه إنموذج يضم الخط الأساس التقليدي لربح الشركة، مع أبعاد إضافية من المسؤولية الاجتماعية والبيئية (Hill,2000:2)، إذ يشير مفهوم تقرير TBL إلى نشر المعلومات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بطريقة متكاملة تعكس نتائج أداء أنشطة الشركة بهذه الأبعاد الثلاثة (Birch ,et al,2003:12)، فمفهوم خط الأساس الثلاثي يؤكد أن نجاح الشركة في نهاية المطاف ينبغي أن يقاس ليس فقط عن طريق خط الأساس المالي التقليدي ولكن أيضا عن طريق الأداء الاجتماعي والبيئي (Naude,2008:90)، ويتضمن هذا الإنموذج تقارير إضافية عن أداء الشركات في مجال الاستدامة ، فالشركات تحتاج إلى إدراج معلومات إضافية في التقارير المقدمة لتحسين الإبلاغ مع أصحاب المصالح ، إذ أن المعلومات التي تم الإبلاغ عنها ينبغي إعادة تقييمها بشكل دوري لتأكيد التوقعات الواردة في التقارير ومدى تحققها ، فعندما يجري الإبلاغ عن هذه المعلومات وتتسبب في نتائج غير مرضية نوعا ما فمن المهم للشركة اكتشاف العمليات والإجراءات التي تعطي نتائج غير مستدامة وتصحيحها ، وتستمر هذه الطريقة في العمل سعيا لتحقيق أهداف التنمية المستدامة ، وقد قدم John Elkington⁽⁴⁾ إنموذج خط الأساس الثلاثي TBL عام 1997، أما قبل هذا التاريخ فلم يكن المصطلح معروفاً بشكل ملحوظ ، ولكن اليوم أصبح المصطلح معروفاً أكثر، فقد عرف على أنه إطار محاسبي يضم أبعاد ثلاث للأداء هي البعد الاجتماعي والبعد البيئي والبعد الاقتصادي ويختلف هذا الإطار عن أطر الإبلاغ التقليدية فهو يشمل فضلا عن الأداء الاقتصادي للشركة اتخاذ التدابير لقياس الأداء البيئي والاجتماعي التي يصعب تعيين الوسائل المناسبة لقياسها (Slaper&Hall,2011:4)، أن التغيير من التقارير المالية ذات البعد الواحد إلى التقارير ذات الأبعاد الثلاث ولدت تحديات جديدة، إلا أنها هي الأخرى ولدت فرصا جديدة ، فالمحاسبين الإداريين والذي يطلق عليهم أيضا اسم المحاسبين الإداريين المعتمدين (CMAs) يمتلكون العديد من المهارات اللازمة للافادة من هذه الفرص، إذ أن إنموذج TBL يتضمن تقارير إضافية لإدراج معلومات إضافية في التقارير المقدمة لتحسين التواصل مع أصحاب المصالح (Kingsley,2013:30).

ثانيا : أبعاد إنموذج Dimensions of Triple Bottom Line (TBL)

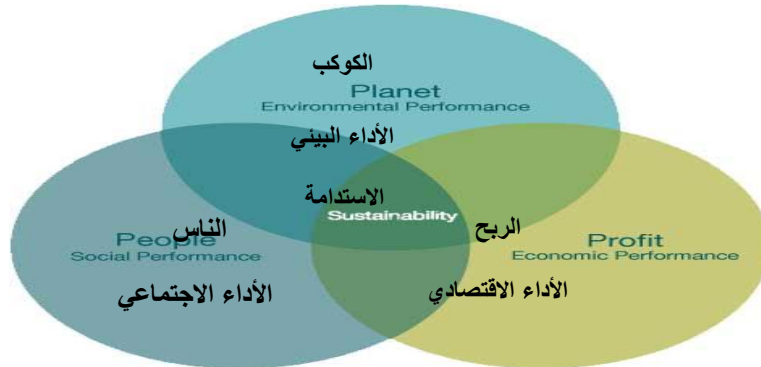
يحتوي إنموذج TBL على أبعاد ثلاث " الاقتصاد والمجتمع والبيئة " ، ويطلق عليها أيضا 3Ps (People & Planet & Profit) والتي تعني (الناس والكوكب والربح) وهي كالاتي : (Alhaddi,2015:8) ، (Naude, 2008) ، (Kingsley,2013:31) ، (:90)

⁽⁴⁾ John Elkington يعد مرجعا عالميا في مسؤولية الشركات والتنمية المستدامة، وهو حاليا الشريك المؤسس والرئيس التنفيذي لشركة Volans للأعمال التجارية التي تركز علمستقبل العمل عن طريق التقاطع بين الاستدامة والريادة والابتكار.

١. **الخط الاقتصادي (The Economic line):** - يشير إلى تأثير الممارسات التجارية للشركة في النظام الاقتصادي لأنها تتعلق بقدرة الاقتصاد كأحد نظم الاستدامة للبقاء والتطور في المستقبل، ويهدف لدعم الأجيال القادمة ، فخط الاقتصاد يركز على القيمة الاقتصادية التي تقدمها الشركة للنظام المحيط بها بالطريقة التي تزدهر بها وتعزز قدرتها لدعم الأجيال القادمة ، ويحدد ذلك الخط الأساس المالي التقليدي الناتج عن التقارير السنوية، فهو يهدف لإظهار كيف أن الشركة قد استفادت من المستثمرين، ويوصف بأنه الدورة التي تشمل الأداء المالي، والأنشطة المتعلقة بتشكيل الطلب على المنتجات والخدمات، وتعويض العاملين ومساهمات المجتمع المحلي وسياسات المشتريات المحلية، فالمعلومات الاقتصادية تتجاوز التدابير التقليدية الواردة في التقارير المالية القانونية التي تستهدف المساهمين والإدارة.
٢. **الخط الاجتماعي (The Social line):** - يشير إلى تبني الممارسات التجارية المفيدة والعادلة في العمل، والفكرة هي إن هذه الممارسات توفر قيمة للمجتمع ويمكن أن تشمل هذه الممارسات الأجور العادلة وتوفير الرعاية الصحية وغيرها، فالخط الاجتماعي يمثل تأثير الشركة في الناس سواء داخلياً أم خارجياً، ويشمل هذا التأثير الآثار السلبية فضلاً عن الآثار الإيجابية والتنموية ، ويستلزم هذا الخط معاملة العاملين بطريقة أخلاقية وعادلة، فضلاً عن انخراط الشركة في التعويض العادل لهم .
٣. **الخط البيئي (The Environmental line):** - يشير إلى تبني الممارسات التي لا تؤثر سلباً في الموارد البيئية للأجيال الحالية والمقبلة ، لأنها تتعلق بكفاءة استثمار الثروات ، كالححد من انبعاثات الغازات وغيرها ، فقد اجتذب جدول الأعمال البيئي اهتماماً كبيراً في العقدين الماضيين، إذ أصبح موضوعاً مهماً نظراً لنتامي الوعي باتجاه حماية الأرض وثرواتها، ويظهر الخط البيئي كيف ساهمت الشركة في الحفاظ على البيئة(عن طريق تقليل التلوث وضمان وجود خزين مستدام للموارد الطبيعية)، وخط الأساس البيئي هو الخط الأخير من خطوط TBL فهو يركز على البيئة والاستدامة، فالشركات يجب أن تضمن بأن المواد المستعملة في الإنتاج تستخرج باستعمال أساليب وتقنيات مستدامة. والشكل (١-٢) يبين إنموذج الخط الأساس الثلاثي (TBL).

الشكل (١-٢)

إنموذج خط الأساس الثلاثي



Source: <http://riversiderediscovered.com/triplebottomline>

من الشكل (٢-١) يتضح أن الأبعاد الثلاثة لإنموذج TBL وهي Profit الربح الناتج عن الاداء الاقتصادي و People الناس الذين يجب أن تهتم بهم الشركة و Planet الكوكب الذي يجب أن نحافظ عليه تجتمع لتمثل أداء الشركة المستدام (الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي) فالعامل المشترك ما بين هذه الإبعاد الثلاثة هو الاستدامة.

ثالثاً: مزايا إنموذج خط الأساس الثلاثي (TBL) Importance of Triple Bottom Line :-

لإنموذج TBL نقاط مهمة كثيرة تظهر من تحقيقه لمجموعة واسعة من المنافع التي يمكن تلخيصها بالآتي :
(Alhaddi,2015:8)، (Hill,2000:2)، (Jackson, et al,2011:1)، (Ekwuemel, et)، (Kingsley,2013;٣)،(Nagawat, et al,2014:1)،(al,2013:1)

١. يوفر إطاراً لقياس أداء الأعمال ونجاح الشركات باستعمال مؤشرات مهمة تمثل خطوط الاستدامة وهي خط الاقتصاد والمجتمع والبيئة .
٢. يعد إطاراً عملياً للاستدامة التي تستهدفها الشركات كمتطلب رئيس من متطلبات أصحاب المصالح.
٣. يساعد في ضمان بقاء الصناعات مربحة في المستقبل من جهة و ضمان حقوق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية والاقتصادية من جهة أخرى.
٤. إن الشركات التي تعتمد تقرير TBL تدرك بأنها تقوم على وفق مبدأ محدد وهو أن يكون تطويرها من قوى داخلية وخارجية ، ولهذا السبب فهي بحاجة إلى التركيز على أثر عملياتها في المجتمع ما يتطلب من الشركات تقديم معلومات خاصة بهم والنظر ما وراء البيانات المالية.
٥. تقرير TBL يربط التقارير المالية مع الأنشطة اليومية للشركات بطريقة توفر وعي أوسع عن تأثير عمليات الشركات في المجتمع، فالمعلومات يجب أن تسجل باستمرار وبدقة للتأكيد على مزايا اتخاذ خطوات لتصبح شركة مستدامة.
٦. أن إدراج مبادئ TBL ضمن تقارير الشركات ستكون بمثابة حماية لها ضد المتاعب والتغلب على ضغوط أصحاب المصالح، وهو ما سيؤدي في النهاية إلى تحسين حصتها في السوق وتحسين تحفيز العاملين وانخفاض معدل دورانهم.
٧. أن تنفيذ إنموذج TBL يعكس حاجة ملحة، لأنه يؤكد أساساً على العلاقة بين الأعمال التجارية والتوجهات الاجتماعية (كجزء من بيئة العمل) من جانب، ومن الجانب الآخر التوجه نحو البيئة.
٨. يحقق تقرير TBL اتصالاً إيجابياً بين تقارير الاستدامة والاداء المؤسسي ويعمل على تحسين مستوى الشفافية والمساءلة في التقارير المالية التقليدية .
٩. أن تطوير فهم التغيرات في العمليات اليومية للشركات يساعد على زيادة شفافية الإفصاح عن هذه العمليات. ويرى الباحثان أن هناك منفعة كبيرة لإنموذج TBL تتمثل بأنه يحقق قياس شفاف لأداء الشركة المستدام عن طريق تحديد المؤشرات الرئيسة للأداء سواء أكان (اقتصادياً، أم اجتماعياً، أم بيئياً) ، ليكون معززاً للتقارير السنوية التي تقدمها الشركة / الادارة .

رابعا : عيوب إنموذج (Disadvantages of Triple Bottom Line model(TBL):-

على الرغم من المزايا والمنافع التي يقدمها إنموذج TBL الا أن هناك بعض العيوب التي تؤثر عليه وتتمثل بالآتي (Slaper&Hall,2011:4-5)، (Jackson,et al, 2015: 57):

١. يحتاج الى وقت إضافي لإجراء التوقعات ومشاركتها، ويمكن لهذا الوقت الإضافي إن يؤثر سلبا منذ البداية في أداء الشركة مما يزيد من تعقيد مهمة عمليات الشركة. .
٢. يحتاج إعداد تقرير TBL بصورة فاعلة إلى إعادة هيكلة بيئة الأعمال من قواعدها، وهو ما يعني تكاليف عالية جداً .
٣. يحتاج تنفيذ الإجراءات الجديدة وإعداد العاملين وتدريبهم للمهام الجديدة التي يمكن إن تكون مكلفة .
٤. لا توجد طريقة معيارية عالمية لحساب TBL، ولا يوجد معيار مقبول عالميا للتدابير التي تضم كل فئة من الفئات الثلاثة من TBL.

خامساً : تقييم إنموذج TBL (Evaluation Model Triple Bottom Line)

تقاس الأرباح ضمن البعد الاقتصادي بالمبالغ ولكن قياس رأس المال الاجتماعي والصحة البيئية والحياتية يواجه صعوبات وتحديات كبيرة، إذ لا توجد طريقة معيارية عالمية لحساب TBL، ولا يوجد معيار مقبول عالميا للتدابير التي تضم كل فئة من الفئات الثلاثة من TBL، ويمكن عد هذا الأمر نقطة قوة لأنه يسمح للمستفيد بتكييف الإطار العام لإنموذج على وفق حاجات الجهات المختلفة (الشركات أو المنظمات غير الربحية) (Slaper&Hall,2011:4-5) .

ويرى الباحثان بأنه ذلك يمكن أن يعد نقطة ضعف كذلك لأنه لا يمكن إجراء المقارنات بين تقارير TBL، وكنقطة قوة يمنح الشركة المعدة له المرونة في تكييف الاطار العام له. وينتج عن تطبيق إنموذج TBL تغيرات كبيرة في الأنظمة التقليدية للإبلاغ، إذ أدى هذا التغيير إلى نشوء أنظمة إبلاغ حديثة ، ويبين الجدول (٢-١) الفرق بين الأنظمة التقليدية والحديثة للإبلاغ والذي يسلط الضوء على التغيرات الأساسية التي تقوم بها الشركات لزيادة الاستدامة .

الجدول (٢-١) الفرق بين أنظمة الإبلاغ التقليدية والحديثة		
وجه المقارنة	أنظمة الإبلاغ التقليدية	أنظمة الإبلاغ الحديثة
التركيز	التركيز على المساهمين	التركيز على أصحاب المصالح
طريقة الإفصاح	ورقية	على شبكة الانترنت
طبيعة المعلومات	معلومات معيارية	معلومات على وفق الطلب
نوع التقارير	تقارير دورية	إبلاغ مستمر
عرض المعلومات	توزيع للمعلومات	حوار
النظام المتبع	الكلفة التاريخية	نظام توليد القيمة
الكشوفات	قوائم مالية	مجموعة أوسع من مقاييس الأداء
طبيعة الأداء	أداء ماضي	زيادة التركيز على الأفاق المستقبلية
التدقيق	مراجعة الحسابات	التأكد من النظام الرئيسي
المنحى / التوجه	وطني / محلي	عالمي
طبيعة النظام	نظام ثابت رئيسي	نموذج متغير باستمرار
التحكم	تتحكم بها اللوائح	متطلبات السوق المرضية

المصدر : بتصريف الباحثين بالاعتماد على :

Nagawat, Abha Jain, & Neha Mathur. "A Value Added Approach by Triple Bottom Line for Sustainable Development." Professional Panorama: An International Journal of Applied Management & Technology. 2014, (P 149) .

سادسا : تقرير خط الأساس الثلاثي (Triple Bottom Line Reporting)

يوفر تقرير TBL وسيلة لتحديد التنمية المستدامة عن طريق إلقاء نظرة على آثار النشاط في الاقتصاد والعدالة الاجتماعية والبيئة (Stenzel,2010:2)، ويستعمل هذا التقرير في المحاسبة لتوسيع معرفة أصحاب المصالح بكل ما يتعلق بأبعاد الاستدامة ، فهو يتجاوز الجوانب التقليدية والمالية ويكشف عن تأثير الشركة في العالم من حولها (Jackson,et al,2011:56). إذ تأتي أهمية تقرير Triple Bottom Line من :- (Willard,2012) ، (Jackson,et al,2011:56) ، (Quinn&Baltes,2007:7) ، (al,2011: 5)

١. أهمية المعلومات التي يوفرها والتي تساعد الإدارة في تحقيق المنافع الآتية :-

أ. زيادة الإيرادات والحصة السوقية للشركة.

ب. خفض نفقات الطاقة .

ج. خفض نفقات المخلفات .

د. خفض مصاريف المواد والماء .

هـ. زيادة إنتاجية العاملين .

و. خفض نفقات التوظيف والاستنزاف .

٢. يعد تقرير TBL اتفاقاً اجتماعياً وبيئياً بين المجتمع والشركات لتقديم معلومات عن تأثير الشركة في الأمور التي تؤثر بالاستدامة.

٣. يتضمن تقرير TBL تقديم الأعمال التي تعمل بشكل جيد جنباً إلى جنب مع المجالات التي تحتاج إلى تحسين الإبلاغ ، وذلك يدل على التوجه نحو الشفافية والتي يمكن إن تخفف من مخاوف أصحاب المصالح بخصوص المعلومات المخفية .

٤. يتضمن تقرير TBL توضيح لأصحاب المصالح أن الأعمال تأخذ المسؤولية إلى مستوى أعلى ، ويحافظ هذا التقرير على توقعات الشركة ويطورها ويحسنها.

٥. يساعد تقرير TBL العاملين وأصحاب المصالح الخارجيين على زيادة معرفتهم بالشركة وتوسيع علاقاتهم مع غيرهم من أصحاب المصالح ، فالمشاركة في بيئة التعلم مفيدة وضرورية للعمل على تحقيق أهداف الاستدامة .

٦. إن الإبلاغ عن الاستدامة يعطي علامة فارقة للمستقبل .

٧. أن تقرير TBL يؤدي إلى زيادة حماية حقوق العاملين .

٨. يؤدي إلى زيادة دعم المجتمع المحلي .

سابعاً : صفات وخصائص المعلومات المدرجة في تقرير Triple Bottom Line

أن المعلومات التي يحتويها التقرير المعد على وفق TBL يجب أن تكون (Birch,et al,2003:19):

١. صادقة Honest: يجب أن تعبر المعلومات تعبيراً صادقاً ، وتوفر انعكاساً حقيقياً للأنشطة وأداء الشركة .
 ٢. مفيدة Useful: يجب أن تكون المعلومات ذات فائدة لكل من أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين ، وذات صلة بعمليات صنع قرارهم .
 ٣. متسقة في العرض Consistent: في جميع أجزاء التقرير يجب إن يكون هناك اتساق في عرض البيانات والمعلومات، وهذا الاتساق يشمل جوانب مثل الشكل والأطر الزمنية والرسومات والمقاييس .
 ٤. الإفصاح الكامل Full disclosure : المعلومات الواردة في التقرير يجب أن تقدم تفسيراً مفتوحاً للإجراءات المتخذة ونتائج الأداء .
 ٥. قابلة لإعادة الاستخدام Reusable: من المرجح أن تنشر المعلومات بشكل مستمر ، ويجب على الشركات ضمان توفر القدرة على إنتاج المعلومات والبيانات في فترات التقارير المستقبلية .
 ٦. قابلة للتدقيق Checkable: التوافق مع الاتجاه نحو التحقق الخارجي والذي يتطلب إن تكون جميع المعلومات والبيانات في التقرير قابلة لإثباتها بسهولة .
- ويرى الباحثان أن أي معلومات يجب أن تتمتع بالخصائص النوعية التي تحددها المعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRSs ضمن أطرها الفكرية، واي خصائص اخرى قد تحددها الجهات المستفيدة لتكون المعلومات ضمن هذا التقرير مفيدة ونافعة لجميع فئات المستفيدين .

ثامناً : مؤشرات قياس الأداء عند تطبيق إنموذج (TBL)Performance measurement indicators when applying TBL model

وقد أوضح (Chua,2005:7) بعض الأمثلة على مؤشرات أداء خط الأساس الثلاثي TBL يلخصها الجدول (٢)-

(٢) الآتي :

الجدول (٢-٢) مؤشرات قياس أداء إتمودج خط الأساس الثلاثي TBL		
نوع المؤشر	الفئة	الجانب
مؤشرات الأداء الاقتصادي	الآثار الاقتصادية المباشرة	الزبائن الموردين العاملين مقدمي رأس المال القطاع العام
مؤشرات الأداء البيئي	التأثيرات البيئية	المواد الطاقة الماء التنوع البيولوجي الانبعاثات، النفايات السائلة، المخلفات الموردين المنتجات والخدمات الموصلات تأثيرات عامة
مؤشرات الأداء الاجتماعي	ممارسات العمل والعمل اللائق	التوظيف العلاقات بين الإدارة والعمال الصحة والسلامة التدريب والتعليم التنوع والفرص
حقوق الإنسان	الاستراتيجية والإدارة عدم التمييز حرية تكوين الجمعيات والمفاوضة الجماعية عمالة الاطفال السخرة والعمل الجبري ممارسات الانضباط الممارسات الامنية حقوق السكان الاصليين	
المجتمع	المجتمع المحلي الرشوة والفساد المساهمات السياسية المنافسة والاسعار	
مسؤولية المنتج	صحة وسلامة الزبائن المنتجات والخدمات	

Source: Chua, waifong (2005) " Extended performance reporting : An overview of techniques " The institute of chartered Accountants in Australlia , the University of new south wales , Sydney ,Australia , www.icaa.org.au .

المبحث الثالث

قياس الاداء المستدام والافصاح عنه بأستعمال إنموذج Triple Bottom Line

يعد أنموذج Triple Bottom Line أداة للقياس والافصاح عن الاداء المستدام للشركات، وفي هذا المبحث سيجري إعداد إنموذج TBL للشركة عينة البحث (معمل سمنت الكوفة) لقياس الاداء المستدام، لإثبات إمكانية تطبيق هذا الإنموذج في بيئة العمل العراقية، تعزيزاً للافصاح عن الأداء المستدام .

أولاً: عينة البحث (معمل سمنت الكوفة)

يقع معمل سمنت الكوفة (عينة البحث) في محافظة النجف - قضاء الكوفة - البراكية، أسس عام ١٩٧٧، نفذته شركة F.L.S الدنماركية، وتبلغ عدد الخطوط الإنتاجية أربعة خطوط، وبطاقة تصميمية ١,٧٨١,٠٠٠ طن/ سمنت سنوياً، ويتبع الطريقة الرطبة لصناعة السمنت، وطاقة الأفران التصميمية ١,٧٢٨,٠٠٠ طن كلنكر سنوياً، ينتج سمنت بورتلاندي عادي، السمنت المنتج مطابق للمواصفات العراقية ٥ لسنة ١٩٨٤ زائداً متطلبات وزارة الصناعة والمعادن، وهو إحدى تشكيلات الشركة العامة للسمنت الجنوبية التي تعد إحدى كبريات شركات وزارة الصناعة والمعادن العراقية أسست عام ١٩٩٧، رأسمالها ٨٧١,٥٠٠,٠٠٠ دينار عراقي، تهدف الشركة إلى الإسهام في دعم الإقتصاد الوطني في مجال تصنيع الإسمنت والنورة بأنواعها وزيادة إنتاجها كماً ونوعاً على وفق المواصفات المعتمدة، وتعتمد الشركة مبدأ الحساب الإقتصادي وكفاءة إستثمار الأموال العامة وفعاليتها في تحقيق أهداف الدولة ورفع مستويات الأداء للإقتصاد الوطني بما يحقق أهداف خطط التنمية.

تنتج الشركة التي يتبع لها المعمل صنفين رئيسيين من المنتجات هما :

١. المنتجات النمطية: سمنت بورتلاندي اعتيادي، وسمنت بورتلاندي مقاوم للأملاح، ومادة الفلر، والنورة الحية

والمطفأة

٢. المنتجات غير النمطية : سمنت سريع التصلب، وسمنت واطيء القلوبات، وسمنت واطيء الحرارة، والسمنت

الناري ، النورة الهيدروليكية ، وسمنت آبار النفط

يتبع الطريقة الرطبة في إنتاج السمنت، ويعتمد المعمل على منفذين لتسويق منتجاته وهي:-

١. مكتب التسويق - مقر الشركة .

٢. مكتب تسويق معمل سمنت الكوفة .

ويستعمل المواد الأولية من عدة مصادر هي :-

١. مقالع الحجر في بحر النجف .

٢. مقالع التراب في الكفل .

٣. مقالع تراب الدهيسية بالديوانية.

ثانياً: قياس الاداء المستدام باستعمال أنموذج TBL

يشتمل أنموذج Triple Bottom Line على ثلاثة أبعاد لقياس الاستدامة، وكل بعد منها يشتمل على مجموعة من المؤشرات وكالاتي :-

١. البعد الاقتصادي :- ويتناول هذا البعد مجموعة من المؤشرات التي تقيس الآثار الاقتصادية المباشرة لأنشطة المعمل وكالاتي :-

أ. القيمة الاقتصادية المحتفظ بها: تحتسب بالمعادلة الآتية :-

القيمة الاقتصادية المحتفظ بها = القيمة الاقتصادية المولدة - القيمة الاقتصادية الموزعة

(١). القيمة الاقتصادية المباشرة المولدة : وتتمثل بجميع الإيرادات التي يحققها المعمل خلال العام

والتي تؤثر بإيراد النشاط السلعي وإيراد النشاط الخدمي وإيراد النشاط التجاري والفوائد وإيجارات الأراضي والإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى ، والجدول (١-٣) يوضح ذلك .

(٢). القيمة الاقتصادية المباشرة الموزعة : تتمثل بجميع المصاريف التي ينفقها المعمل والتي

تؤثر بتكاليف النشاط الصناعي والمصاريف الادارية والمصاريف التسويقية، والجدول (١-٣) يوضح ذلك.

جدول (١-٣)		
القيمة الاقتصادية المحتفظ بها		
البيان	2014 (دينار)	2015 (دينار)
القيمة الاقتصادية المولدة	٨٢,٥٣١,١٩٠,٠٠٠	78,447,860,290
يطرح: القيمة الاقتصادية الموزعة	(٨٥,١٣٤,٠٨٨,٠٠٠)	(81,295,329,160)
يساوي: القيمة الاقتصادية المحتفظ بها	2,602,898,00٠-	2,847,468,870-
المصدر : إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير المعمل		

نلاحظ من الجدول (١-٣) ان القيمة الاقتصادية المحتفظ بها لعام ٢٠١٥ كانت خسارة مقدارها ٢٤٤,٥٧٠,٨٧٠

دينار مقارنة بعام ٢٠١٤ .

ب. العائد على حق الملكية : يوضح هذا المؤشر العائد من الارباح بالنسبة لحقوق الملكية ويحسب

بالمعادلة الآتية :-

$$\frac{\text{صافي الربح (الخسارة)}}{\text{متوسط حق الملكية}} = \text{العائد على حق الملكية}$$

$$\frac{-2,602,898,000}{3,531,732,193} = \text{العائد على حق الملكية لعام ٢٠١٤}$$

$$= - ٧٣.٧ \%$$

(متوسط حق الملكية = $\frac{\text{حق الملكية اول الفترة} + \text{حق الملكية آخر الفترة}}{2}$ ، ٢٠١٤ = $\frac{3,924,146,881 + 3,139,317,505}{2}$ ، ٢٠١٥ = $\frac{202,391,727 + 3,924,146,811}{2}$)

$$\frac{-2,847,468,870}{2,063,269,304} = 2015 \text{ حق الملكية لعام } = -138\%$$

نلاحظ ان العائد على حق الملكية لعام 2015 كان خسارة وبارتفاع مقداره ٦٤.٣% مقارنة بعام ٢٠١٤ .

ج. العائد على الاصول : يوضح علاقة ربح المعمل باجمالي اصوله، ويحسب بالمعادلة الآتية :-

$$\frac{\text{صافي الربح (الخسارة)}}{\text{متوسط اجمالي الاصول}^6} = \text{العائد على الاصول}$$

$$\frac{-2,602,898,000}{129,461,728,800} = 2014 \text{ على الاصول لعام } = -1.86\%$$

$$\frac{-2,847,468,870}{130,798,440,100} = 2015 \text{ على الاصول لعام } = -2.18\%$$

نلاحظ ان العائد على الاصول لعام 2015 كان خسارة وبارتفاع مقداره ٠.٣٢% مقارنة بعام ٢٠١٤ .

٢. البعد البيئي: يتناول هذا البعد مجموعة من المؤشرات لأنشطة المعمل في مجال الحفاظ على البيئة وخفض أثر أنشطته في البيئة وكالاتي :-

أ. الخامات والمواد الأولية: تعد المواد الأولية المستعملة في صناعة الاسمنت من المواد المتاحة والتي لا تحتاج إلى كلف مهمة لشراءها ، لكن ما يجب أن تهتم به الشركة هو كلف توفير ونقل هذه المواد لمواقع العمل لذا قام الباحثان بالاعتماد على كلف المواد الأولية لتأشير كفاءة إستعمالها، فكلما قامت الشركة بتقليل كلف توفير المواد الأولية في عملية الإنتاج كانت أكثر كفاءة ، كلف المواد الاولية المستعملة في معمل إسمنت الكوفة يبينها الجدول (٣-٢) الآتي :

⁶(متوسط الاصول = $\frac{\text{الاصول بداية الفترة} + \text{الاصول اخر الفترة}}{2}$ ، $\frac{130,155,941,249 + 128,767,516,345}{2} = 2015$ ، $\frac{131,440,938,951 + 130,155,941,249}{2} = 2014$)

جدول (٣-٢) تكاليف الخامات والمواد الاولية			
نسبة النمو	2015 (دينار)	2014 (دينار)	البيان
المواد الأولية المباشرة:			
-11.0%	975,242,743	1,096,001,711	حجر الكلس
8.9%	929,602,027	853,724,740	تراب الطين
-7.9%	4,142,395	4,500,000	رمل قياس
11.1%	4,925,259,344	4,433,802,509	تراب الحديد
-10.3%	257,603,441	287,292,956	حجر الجبس
11.7%	399,417,099	357,657,776	رمل مغربل
6.5%	7,491,267,049	7,032,979,692	المجموع
المواد غير المباشرة:			
4.5%	55,724,858	53,344,651	المواد المساعدة
11.5%	20,111,975,820	18,042,090,022	الوقود والزيوت
-48.6%	5,750,973,035	11,192,525,558	الأدوات الاحتياطية
-11.5%	25,918,673,713	29,287,960,231	المجموع
مواد التعبئة والتغليف:			
18.4%	2,866,702,725	2,422,066,633	مواد تعبئة وتغليف
	36,276,643,487	38,743,006,556	اجمالي تكلفة المواد الأولية
المصدر :- إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير المعمل			

ومؤشراته هي:

كفاءة استعمال الخامات والمواد الاولية = $\frac{\text{تكاليف الخامات والمواد الاولية}}{\text{كمية الانتاج السنوي}}$

كفاءة استعمال الخامات والمواد الاولية لعام ٢٠١٤ = $\frac{38,743,006,556}{739,465}$

= 52,393 دينار / طن

كفاءة استعمال الخامات والمواد الاولية لعام 2015 = $\frac{36,276,643,487}{679,787}$

= 53,365 دينار / طن

نلاحظ ان كفاءة استعمال المواد الاولية لعام 2014 افضل من كفاءة استعمال المواد الاولية لعام 2015 .

ب. الطاقة المستهلكة : يهدف هذا المؤشر الى تحديد كمية استهلاك الطاقة المستخدمة في عملية

التصنيع ، ويقاس مدى كفاءة المعمل في استهلاك الطاقة في إنتاجه وتحسب بالمعادلة الآتية :-

كفاءة استهلاك الطاقة = $\frac{\text{كمية الطاقة المستهلكة}}{\text{كمية الانتاج السنوي}}$

كفاءة استهلاك الطاقة لعام 2014 = $\frac{\text{kwh } 94,651,520}{739,465 \text{ طن}}$

= ١٢٨ kwh / طن

كفاءة استهلاك الطاقة لعام 2015 = $\frac{\text{كمية الطاقة المستهلكة}}{\text{كمية الانتاج السنوي}}$

$$\frac{\text{kwh } 83,613,432}{679,784 \text{ طن}} =$$

$$= 123 \text{ kwh / طن}$$

نلاحظ ان كفاءة استهلاك الطاقة لعام 2015 كان 123 Kwh لكل طن إسمنت ، و 128 kwh لكل طن إسمنت لعام 2014 ، وهذا يعني أن المعمل قام بترشيد أستهلاك الطاقة الكهربائية لتصنيع كل طن من الإسمنت عام 2015 مقارنة بعام 2014 .

ج. استهلاك المياه: يهدف هذا المؤشر الى تحديد الحجم الكلي لاستهلاك المياه ويسعى الى تقليل تلك

الكمية ، ويقاس كفاءة استهلاك المعمل للمياه وكالاتي :-

$$\text{كفاءة استهلاك المياه} = \frac{\text{كمية المياه المستهلكة}}{\text{كمية الانتاج السنوي}}$$

$$\text{كفاءة استهلاك المياه لعام 2014} = \frac{3,549,432 \text{ م}^3}{739,465 \text{ طن}}$$

$$= 4.8 \text{ م}^3 / \text{طن}$$

$$\text{كفاءة استهلاك المياه لعام 2015} = \frac{3,602,855 \text{ م}^3}{679,784 \text{ طن}}$$

$$= 5.3 \text{ م}^3 / \text{طن}$$

نلاحظ إن كفاءة استهلاك المياه لعام 2015 كان 5.3 م³ من الماء لكل طن أسمنت و 4.8 م³ من الماء لكل طن أسمنت عام 2014 ، وهذا يعني أن هنالك هدر في إستهلاك المعمل للمياه لعام 2015 مقارنة بعام 2014 .

د. إنتاج النفايات : يهدف هذا المؤشر الى تحديد كمية النفايات التي ينتجها المعمل ويسعى الى تقليل

هذه الكمية عام بعد عام

$$\text{نسبة انتاج النفايات} = \frac{\text{كمية النفايات}}{\text{كمية الانتاج السنوي}} \times 100\%$$

$$\text{نسبة انتاج النفايات لعام 2014} = \frac{253,810}{739,465} \times 100\%$$

$$= 34.32\% \text{ كيلوغرام/طن}$$

$$\text{نسبة انتاج النفايات لعام 2015} = \frac{224,749}{679,784} \times 100\%$$

$$= 33.06\% \text{ كيلوغرام/طن}$$

نلاحظ ان نسبة انتاج النفايات لعام 2015 انخفض من 34.32 % كيلوغرام نفايات لكل طن إسمنت الى 33.06 % كيلوغرام نفايات لكل طن إسمنت لعام 2014 ، وهذا يعني أن المعمل قام بانتاج كمية نفايات اكثر عام 2014 بالمقارنة بعام 2015 ، ناتجة عن عملية تصنيع الإسمنت.

هـ. الانبعاثات: يصاحب عملية التسخين في الفرن خروج غازات وأبخرة ، والاخيرة يصاحبها خروج ذرات من الغبار عند إطلاقها بصورة مباشرة الى الجو ومن ثم ستسبب تلوثاً في البيئة المحيطة لسهولة حملها في الجو ، ولهذا تم وضع مرسبات في قسم الأفران ، وهذه المرسبات تصل كفاءتها 99% ، إذ أن

كمية انبعاثات الغازات الخارجة منها تصل الى ١٥٠ ملغ / م^٣ ، وهذه المرسبات يتم صيانتها بشكل مستمر للمحافظة على البيئة المحيطة بالمعمل ، والغبار المترسب المتجمع يستخدم في صناعات أخرى مثل صناعة الإسفلت وصناعة الطابوق الجيري وصناعات أخرى .

٣. **البعد الاجتماعي:** يهدف هذا البعد الى قياس مدى مساهمة الشركة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وإحترام حقوق الانسان والمساهمة في المجتمع المحلي وايضا في مجال حماية المستهلك ومن النسب التي تؤثر هذا البعد الآتي:-
أ. **ممارسات العمل والعمل اللائق:** ويقاس هذا المؤشر عن طريق المؤشرات الفرعية الآتية:

(١). التوظيف يقيس هذا المؤشر مدى مساهمة المعمل في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين عن

طريق تحديد المزايا والحوافز المقدمة للعاملين لبيان العلاقة بين الادارة والعاملين والجدول (٣-٣)

(٣) يبين تكاليف المزايا والحوافز التي تقدمها الادارة الى العاملين وكالاتي:-

جدول (٣-٣)		
التكاليف الاجتماعية في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين		
البيان	2014 دينار/سنوياً	2015 دينار/سنوياً
مخصصات الشهادة	2,661,726,913	2,840,766,499
مخصصات المنصب	109,158,030	113,672,505
مخصصات عائلية	1,388,361,296	1,498,057,425
مخصصات مهنية وفنية	368,347,908	403,020,090
مكافآت تشجيعية	2,605,187,600	2,905,020,300
مخصصات الخطورة	2,886,265,264	3,046,627,721
مخصصات الموقع	844,737,972	915,268,855
تجهيزات العاملين	432,957,476	460,405,465
اشراكات وانتماءات	13,484,800	14,143,804
اعانات الخدمات الاجتماعية للعاملين	18,675,000	22,690,250
المجموع	11,328,902,259	12,219,672,914

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير المعمل

ومؤشراته هي:

مساهمة المعمل في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين = $\frac{\text{التكاليف الاجتماعية في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين}}{\text{عدد العاملين}}$

مساهمة المعمل في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين لعام 2014 = $\frac{11,328,902,259}{1532}$

= 7,394,844.8 دينار / عامل

مساهمة المعمل في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين لعام 2015 = $\frac{12,219,672,914}{1980}$

= 6,171,551.9 دينار / عامل

نلاحظ ان المعمل ساهم بمقدار 6,171,551.9 دينار لكل عامل لعام 2015 في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين ، أما عام 2014 فقد ساهم بشكل أكبر مقارنة بعام ٢٠١٥ فقد ساهم بمقدار 7,394,844.8 دينار لكل عامل .

(٢). الصحة والسلامة المهنية: ومؤشراته هي:

$$\text{معدل حوادث السلامة} = \frac{\text{عدد الحوادث}}{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}}$$

$$\text{معدل حوادث السلامة لعام 2014} = \frac{13}{6000}$$

$$= 0.0022 \text{ حادث / ساعة}$$

$$\text{معدل حوادث السلامة لعام 2015} = \frac{7}{6000}$$

$$= 0.0012 \text{ حادث / ساعة}$$

نلاحظ أن معدل حوادث السلامة لعام ٢٠١٥ أنخفض بمقدار ٠.٠٠١ حادث / ساعة عن معدل حوادث السلامة لعام ٢٠١٤ وهذا يعني زيادة اهتمام المعمل بتوفير الامن الصناعي للعاملين عن طريق توفير اللوازم والكساوي التي تحمي العاملين من أثر الحوادث الصناعية ، وعن طريق زيادة وعي العاملين من خلال دورات تعليم العاملين.

(٣). التدريب والتعليم: ومؤشراته هي:

$$\text{معدل تدريب العاملين} = \frac{\text{تكاليف تدريب العاملين}}{\text{عدد العاملين}}$$

$$\text{معدل تدريب العاملين لعام ٢٠١٤} = \frac{3,881,250}{1532}$$

$$= 2533.5 \text{ دينار / عامل}$$

$$\text{معدل تدريب العاملين لعام ٢٠١٥} = \frac{3,739,760}{1980}$$

$$= 1888.8 \text{ دينار / عامل}$$

نلاحظ من أن معدل تدريب العاملين لعام ٢٠١٤ كان ٢٥٣٣.٥ دينار لكل عامل ، أما عام ٢٠١٥ فقد كان ١٨٨٨.٨ دينار لكل عامل ، وهذا يعني أن المعمل قام بتدريب العاملين بشكل أكبر عام ٢٠١٤ مقارنة بعام ٢٠١٥ .

ب. مساهمة المعمل في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي: يبين هذا المؤشر مدى مساهمة المعمل في

التفاعل مع المجتمع المحلي وذلك عن طريق تحديد التكاليف التي أنفقها المعمل في هذا المجال،

والجدول (٣-٤) يبين التكاليف الاجتماعية في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي وكالاتي:-

^٧ عدد ساعات العمل الفعلية = ٢٥٠ يوم × ٢٤

جدول (3-4)		
التكاليف الاجتماعية في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي		
2015	2014	البيان
دينار/سنوياً	دينار/سنوياً	
22,356,490	21,586,500	الضيافة
4,533,300	4,590,000	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة
1,815,390	947,540	احتفالات
١٨٧,٨٥٠	124,000	تعويضات وغرامات
٢٨,٨٩٣,٠٣٠	27,248,040	المجموع

المصدر : إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير المعمل

وتقاس مؤشراتته كالاتي:

مساهمة المعمل في التفاعل مع المجتمع المحلي = $\frac{\text{التكاليف الاجتماعية في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي}}{\text{اجمالي المصاريف}}$

$$\frac{27,248,040}{85,134,088,000} = \text{مساهمة المعمل في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي لعام 2014}$$

$$= 0.00032 \text{ دينار/دينار}$$

$$\frac{28,893,030}{81,295,329,160} = \text{مساهمة المعمل في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي لعام 2015}$$

$$= 0.00036 \text{ دينار/دينار}$$

نلاحظ ان مساهمة المعمل في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي لعام 2015 أعلى مقارنة بعام 2014 وبارتفاع مقداره ٠.٠٠٠٠٠٤ دينار ، فلكل دينار مصاريف هناك 0.00036 دينار تكاليف اجتماعية في مجال التفاعل مع المجتمع المحلي عام ٢٠١٥ مقابل 0.00032 دينار عام ٢٠١٤.

ج. مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج: يبين هذا المؤشر مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج ، وذلك عن طريق تحديد التكاليف التي انفقها المعمل بهذا الخصوص لحماية المستهلك للمنتج النهائي ، والجدول (3-5) يبين التكاليف الاجتماعية في مجال مسؤولية المنتج وكالاتي:-

جدول (3-5)		
التكاليف الاجتماعية في مجال مسؤولية المنتج		
2015	2014	البيان
دينار/سنوياً	دينار/سنوياً	
17,077,500	20,588,800	الدعاية والاعلان
64,239,920	52,613,500	تكاليف تطوير وتحسين المنتج
14,711,787	16,003,395	تكاليف المواد المساعدة لإجراء الفحوصات على المنتج
96,029,207	89,472,695	المجموع

المصدر : إعداد الباحثين بالاعتماد على تقارير المعمل

مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج = $\frac{\text{التكاليف الاجتماعية في مجال مسؤولية المنتج}}{\text{اجمالي المصاريف}}$

$$\frac{89,472,695}{85,134,088,000} = \text{مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج لعام 2014}$$

$$= 0.00105 \text{ د/د}$$

$$\frac{96,029,207}{81,295,329,160} = \text{مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج لعام 2015}$$

$$= 0.00118 \text{ د/د}$$

يعني ذلك أن كل دينار مصاريف لعام ٢٠١٤ يقابله ٠.٠٠١٠٥ دينار تكاليف اجتماعية في مجال مسؤولية المنتج، بينما كل دينار مصاريف في عام ٢٠١٥ يقابله ٠.٠٠١١٨ دينار تكاليف اجتماعية في مجال مسؤولية المنتج، ما يعني ان مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج لعام 2015 أعلى مقارنة بعام 2014 بمقدار ٠.٠٠٠١٣ .

ثانياً: الإفصاح عن إتمودج Triple Bottom Line :-

على وفق أنمودج TBL يجري الإفصاح عن الاداء المستدام عن طريق دمج الابعاد الثلاثة له وجمعها في تقرير واحد والجدول (3 - 6) يوضح تقرير Triple Bottom Line لعينة البحث والذي يفترض أن يسهم في الإفصاح عن الاداء المستدام للمعمل لعام 2014 و 2015 على التوالي .

جدول (٣-٦)			
تقرير إتمودج Triple Bottom Line			
التغيير ^(أ)	2015	2014	البيان
البعد المالي			
-5%	78,447,860.290	82,531,190,000	القيمة الاقتصادية المولدة
-5%	81,295,329.160	85,134,088,000	القيمة الاقتصادية الموزعة
9%	-2,847,468.870	-2,602,898,000	القيمة الاقتصادية المحتفظ بها
87%	-138.01%	-73.70%	العائد على حق الملكية
17%	-2.18%	-1.86%	العائد على الأصول
البعد البيئي			
2%	53,365	52,393	كفاءة استعمال المواد
-4%	123	128	كفاءة استغلال الطاقة (كwh /طن)
10%	5.3	4.8	كفاءة استغلال المياه (م٣/طن)
-4%	33.06%	34.32%	معدل انتاج النفايات (كيلوغرام/طن)
0%	150	150	كمية الانبعاثات (ملغرام/م٣)
البعد الاجتماعي			
-17%	6,171,551.98	7,394,844.82	مساهمة المعمل في مجال الرعاية الاجتماعية للعاملين
-46%	0.001	0.002	معدل حوادث السلامة
-25%	1.888.8	2,533.5	معدل تدريب العاملين
11%	0.00036	0.00032	مساهمة المعمل في مجال المجتمع المحلي
12%	0.00118	0.00105	مساهمة المعمل في مجال مسؤولية المنتج
المصدر: إعداد الباحثين			

يعكس التقرير المذكور المعلومات الآتية:

١. الأداء المالي للشركة: وتبينه المؤشرات الآتية:

$$\text{التغيير} = (2015-2014) / 2014$$

- أ. إنخفاض القيمة الاقتصادية المتولدة والموزعة بنسبة ٥% ، فيما زاد الإنخفاض في القيمة الاقتصادية المحتفظ بها بنسبة ٩% ، وهو مؤشر سلبي عن الأداء المالي للشركة.
- ب. زيادة الإنخفاض في مؤشر العائد على حق الملكية بنسبة ٨٧% وزيادة الإنخفاض في مؤشر العائد على الأصول بنسبة ١٧%، وهو مؤشر سلبي أيضاً عن الأداء المالي للشركة.
٢. الأداء البيئي للشركة: وتبينه المؤشرات الآتية:
- أ. تنامي كفاءة إستعمال المواد الأولية، بنسبة ٢%، ونسبة إستغلال المياه بنسبة ١٠%، وهو مؤشر إيجابي.
- ب. إنخفاض كفاءة إستغلال الطاقة الكهربائية بنسبة ٤% بين سنتي المقارنة، وهو مؤشر سلبي.
- ج. لم تحدث تغيرات في مؤشرات الإنبعاثات بين سنتي المقارنة.
٣. الأداء الاجتماعي للشركة: وتبينه المؤشرات الآتية:
- أ. إنخفضت مساهمة المعمل في مجال الرعاية الاجتماعية بنسبة ١٧%، ومعدل تدريب العاملين بنسبة ٢٥%، وهو مؤشر إجتماعي سلبي.
- ب. إنخفض معدل الحوادث السنوية بنسبة ٤٦% وهو مؤشر إيجابي.
- ج. زادت نسبة مساهمة المعمل في خدمة المجتمع بنسبة ١١%، وفي المسؤوليات المجتمعية بنسبة ١٢%، وهو مؤشر إيجابي.
- ويتبين مما سبق الآتي:
١. أن هنالك إمكانية لإعداد تقرير TBL للشركات الصناعية العراقية، ما يسمح بالإفصاح على الأداء المستدام لهذه الشركات.
٢. أن إعداد مؤشرات الإستدامة والإفصاح عنها يعطي صورة أوضح عن الأداء، ويبين مدى الاهتمام بتحقيق الأداء المستدام.
- ومن تحقق هدفي البحث أعلاه يتضح أن هنالك إمكانية لتطبيق إنموذج TBL في الشركات العراقية لإفصاح عن أداءها المستدام، وهو ما يثبت فرضية البحث.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اعتماداً على الجانب النظري والعملية والتي سيجري استعراضها بالنقاط الآتية :-

١. يعزز إنموذج (Triple Bottom Line) التوجه نحو الشفافية والتي يمكن أن تخفف من مخاوف أصحاب المصالح بخصوص المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة والتي لا تظهرها القوائم المالية الأخرى .
٢. يسعى أنموذج (Triple Bottom Line) إلى تقديم المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء المستدام للشركات عن طريق ادراج معلومات اضافية في تقاريرها تتعلق بالاستدامة.
٣. يركز انموذج (Triple Bottom Line) على ضرورة ادراج معلومات الجوانب غير السوقية وغير المالية في الشركات، اذ انه يركز على القيمة البيئية والقيمة الاجتماعية المضافة للشركات فضلا عن القيمة الاقتصادية المضافة .
٤. إن تبني الشركات للتقارير التي تعنى بالاستدامة متولد من ضغط أصحاب المصالح لتوفير معلومات تتعلق بالمحافظة على الموارد الاقتصادية للأجيال القادمة وهو ما ولد تحديات كبيرة للشركات في كيفية ربط إنموذج TBL بعملياتها، وهو ما ولد أيضاً فرصة لزيادة دعم المجتمع المحلي وزيادة حقوق العاملين والحفاظ على توقعات الشركات وتطويرها وتحسينها.
٥. لا توجد طريقة معيارية عالمية لحساب TBL ، ولا يوجد معيار مقبول عالمياً للتدابير التي تضم كل فئة من الفئات الثلاثة من TBL ويمكن عد هذا الامر نقطة قوة لانه يسمح للمستفيد بتكييف الاطار العام للإنموذج على وفق حاجات الشركات، ونقطة ضعف لانه لا يمكن مقارنة الاداء المستدام للشركات.
٦. يمكن للشركات العراقية تطبيق إنموذج TBL لتوفير معلومات أكثر شفافية عن أداءها المستدام.

ثانياً : التوصيات:

يمكن الخروج بالتوصيات الآتية لتحقيق المنفعة من البحث وهي:

١. لفت أنظار المشرع العراقي والجهات المنظمة لمهنة المحاسبة وسوق الاوراق المالية الى ضرورة الاهتمام بالابلاغ عن الاداء المستدام وايلاءه أهمية قصوى لما له من أثر في تطوير الاقتصاد الوطني وتنمية المجتمع والمحافظة على البيئة والموارد الاقتصادية .
٢. دعم الابحاث التي تسعى الى تصنيع المنتجات الصديقة للبيئة عن طريق تفعيل جهود التوعية المجتمعية وإنعاش الحس الوطني بالحملات الإعلامية الهادفة.
٣. تحفيز الكتاب والباحثين باتجاه دراسة أنموذج (TBL) و قيامهم بايلاء أهمية كبيرة في كتاباتهم وذلك لما له من دور كبير في تحقيق الاستدامة.

٤. اتباع طرائق حديثة وتكنولوجيا عالية المستوفي دعم تنفيذ أنموذج Triple Bottom Line في العديد من المجالات ومن أهمها المجالات والانشطة التي تؤثر في المجتمع والبيئة.

قائمة المصادر:

أولاً: المصادر العربية

١. التقارير والوثائق الرسمية للشركة

ثانياً: المصادر الاجنبية

2. Alhaddi ,Hanan (2015) "**Triple Bottom Line and Sustainability : Aliterature Review** " Business and management studies , vol.1 , No.2.
3. Birch,David& Chris,Burge & Gerard, Dempey & Garry, Fowler & Geoff, Harris & Alan, Knights & John, Norman & Roy, Rose & Jane, Stanton (2003) "**SUSTAINABILITY: A GUIDE TO TRIPLE BOTTOM LINE REPORTING** " Group of 100 Incorporated .
4. Chua, waifong (2005) "**Extended performance reporting : An overview of techniques** " The institute of chartered Accountants in Australlia , the University of new south wales , Sydney ,Australia , www.icaa.org.au
5. EKWUEME, C. M., C. F. ,EGBUNIKE & C. I. , ONYALI (2013) "**Benefits of Triple Bottom Line Disclosures on Corporate Performance: An Exploratory Study of Corporate Stakeholders**". Journal of Management and Sustainability, Vol. 3, No. 2.
6. Hill, ROBERT (2000) "**THE TRIPLE BOTTOM LINE: SHAREHOLDERS , SOCIETY, SUSTAINABILITY** " BUSINESS / HIGHER EDUCATION ROUND TABLE (BHERT NEWS) .
7. Ijeoma, N.B. (2014) "**Assessing the impact of tripie bottom line reporting on problem of corporate sustainability in Nigeria** "American journal of service science and management.
8. Jackson ,Aimee ,& Boswell ,Katherine ,& Davis , Dorothy (2011) "**sustainability and Triple Bottom Reporting – what is it all about?**,International Journal of Business , Humanities and Technology – vol .1 No.3 , Novembr 2011.
9. Kingsley, Omimi–EjoorOsaretin (2013) "**Triple Bottom Line Accounting: A Conceptual Expose** " , *IOSR Journal of Business and Management (IOSR–JBM)* .
10. Nagawat, Abha Jain, and Neha Mathur. "**A Value Added Approach by Triple Bottom Line for Sustainable Development** "Professional Panorama : An International Journal of Applied Management & Technology.

11. Naude , Jacobus Adriaan(2008) "**A Framework For Reporting Sustainability Performance To major Stakeholder Groups**" Submitted in accordance with the requirements for the degree of Doctor of Business Leadership , UNIVERSITY OF SOUTH AFRICA .
12. Quinn, Laura & Baltes, Jessica ,(2007) "**Leadership and the Triple Bottom Line: Bringing Sustainability and Corporate Social Responsibility to Life**", Center for Creative Leadership.
13. Slaper, Timothf. ,& Hall ,Tanya J. (2011) "**The Triple Bottom Line : what is it and how does it work** " Indiana business Review.
14. Sridhar K. (2012) **The relationship between the adoption of triple bottom line and enhanced corporate reputation and legitimacy.** *Corporate Reputation Review* 15(2)
15. Stenzel , Paulette L. (2010) "**Sustainability, the Triple Bottom Line , and the Global Reporting Initiative** " global EDGE Business review , vol. 4 , No. 6.
16. Willard, Bob (2012) " **The New Sustainability Advantage: seven business case benefits of a triple bottom line** "http://www.amazon.com/The-New-Sustainability-Advantage-Business/dp/0865717125#reader_0865717125)

ثالثاً: الانترنت

1. <http://riversiderediscovered.com/triplebottomline>