



Journal of

**TANMIYAT AL-
RAFIDAIN**

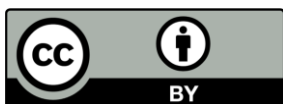
(TANRA)

A scientific, quarterly, international,
open access, and peer-reviewed journal

Vol. 44 , No. 145

March 2025

© University of Mosul |
College of Administration and
Economics, Mosul, Iraq.



TANRA retain the copyright of published articles, which is released under a “Creative Commons Attribution License for CC-BY-4.0” enabling the unrestricted use, distribution, and reproduction of an article in any medium, provided that the original work is properly cited.

Citation: Al Sadoon. Muhanad. H. A. Al Dabbagh Lukman. M. A. (2025).“A proposed model to prepare a green budget in the light of the integrated reporting information Applied on Nineveh health directorate Feasibility Study of Establishing a Financial Market in Erbil City)”.*TANMIYAT AL-RAFIDAIN*, 44 (145), 156 -183, <https://doi.org/10.33899/tanra.2024.153710.1409>
P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.uomosul.edu.iq

Research Paper

A proposed model to prepare a green budget in the light of the integrated reporting information Applied on Nineveh health directorate

Muhanad. H. A. Al Sadoon¹; Lukman. M. A. Al Dabbagh² 

(1&2) Department of Accounting, College of Administration and Economics,
University of Mosul, Mosul, Iraq.

Corresponding author: Muhanad Hazim Al Sadoon. Department of Accounting,
College of Administrations and Economics, University
of Mosul, Mosul, Iraq.

Alsadoon120ali@yahoo.com.

DOI: [10.33899/tanra.2024.153710.1409](https://doi.org/10.33899/tanra.2024.153710.1409)

Article History: Received: 19/9/2024; Revised:25/10/2024; Accepted: 10/11/2024
; Published:1/3/2025 .

Abstract

Erbil the research aims to prepare a proposed model for the green budget for the Nineveh Health Department in light of the integrated reporting information. The green budget is one of the modern and prominent tools used in protecting and sustaining the environment and achieving environmental goals by integrating financial policies with environmental goals when preparing the budget.

The research was based on a main hypothesis, which is that there is a possibility of preparing a green budget model for the Nineveh Health Department in light of the integrated reporting information.

To achieve the research objective and prove its hypothesis, the deductive approach was adopted in presenting a theoretical review of the concepts of green budgeting and integrated reporting. The inductive approach was also adopted in the practical aspect by reviewing the nature of the Nineveh Health Department's budget and identifying the nature of the reporting provided by the department.

The research reached a set of results, the most prominent of which is that there is a possibility to prepare a green budget model for the health sector represented by the Nineveh Health Department, the research sample and that the use of integrated reporting information leads to enhancing the process of preparing the green budget by enriching it with financial and non-financial information related to the time of preparing the green budget, and that the relationship between integrated reporting information and the green budget is an integrative relationship that contributes to enhancing control over public spending from its three aspects: economic, social and environmental, and showing the percentage of spending on those aspects compared to the total public spending of the department in the green budget.

Keywords:

Green Budgeting, integrated reporting.

ورقة بحثية:

أنموذج مقترح لإعداد الموازنة الخضراء لقطاع الصحة في ضوء معلومات الإبلّاغ المتكامل بالتطبيق على دائرة صحة نينوى

مهند حازم علي السعدون¹، لقمان محمد أيوب الدباغ² 

^{2&1} قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق.

المؤلف المراسل: مهند حازم علي السعدون، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق.

Alsadoon120ali@yahoo.com.

DOI: [10.33899/tanra.2024.153710.1409](https://doi.org/10.33899/tanra.2024.153710.1409)

تاريخ المقالة: الاستلام: 2024/9/19 ؛ التعديل والتتقيح: 2024/10/25 ؛ القبول: 2024/11/10
النشر: 2025/3/1.

المستخلص

هدف البحث إلى إعداد أنموذج مقترح للموازنة الخضراء لدائرة صحة نينوى في ضوء معلومات الإبلّاغ المتكامل، وتعد الموازنة الخضراء من الأدوات الحديثة والبارزة المستخدمة في حماية البيئة واستدامتها وتحقيق الأهداف البيئية من خلال دمج السياسات المالية مع الأهداف البيئية عند إعداد الموازنة. استند البحث إلى فرضية رئيسية، وهي هناك إمكانية لإعداد أنموذج موازنة خضراء لدائرة صحة نينوى في ضوء معلومات الإبلّاغ المتكامل. ولتحقيق هدف البحث وإثبات فرضيته تم اعتماد المنهج الاستنباطي في تقديم استعراض نظري لمفاهيم الموازنة الخضراء والإبلّاغ المتكامل، كما تم اعتماد المنهج الاستقرائي في الجانب التطبيقي من خلال استعراض طبيعة موازنة دائرة صحة نينوى والتعرف على طبيعة الإبلّاغ الذي تقدمه الدائرة. توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها أنه هناك إمكانية لإعداد أنموذج موازنة خضراء لقطاع الصحة المتمثل بدائرة صحة نينوى عينة البحث، وإن استخدام معلومات الإبلّاغ المتكامل يؤدي إلى تعزيز عملية إعداد الموازنة الخضراء من خلال إغنائها بالمعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة وقت إعداد الموازنة الخضراء، وإن العلاقة بين معلومات الإبلّاغ المتكامل والموازنة الخضراء هي علاقة تكاملية تسهم في تعزيز الرقابة على الإنفاق العام من جوانبه الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وبيان نسب الإنفاق على تلك الجوانب بالمقارنة مع إجمالي الإنفاق العام للدائرة في الموازنة الخضراء.

الكلمات الرئيسية: الموازنة الخضراء، الإبلّاغ المتكامل.

مجلة

تنمية الرافدين

(TANRA): مجلة علمية، فصلية، دولية، مفتوحة الوصول، محكمة.

المجلد (44)، العدد (145)،

آذار 2025

© جامعة الموصل |

كلية الإدارة والاقتصاد، الموصل، العراق.



تحتفظ (TANRA) بحقوق الطبع والنشر للمقالات المنشورة، والتي يتم إصدارها بموجب ترخيص (Creative Commons Attribution) (CC-BY-4.0) الذي يتيح الاستخدام، والتوزيع، والاستنساخ غير المقيد وتوزيع للمقالة في أي وسيط نقل، بشرط اقتباس العمل الأصلي بشكل صحيح.

الاقتباس: السعدون، مهند حازم. الدباغ لقمان محمد أيوب (2025). " أنموذج مقترح لإعداد الموازنة الخضراء لقطاع الصحة في ضوء معلومات الإبلّاغ المتكامل بالتطبيق على دائرة صحة نينوى" *تنمية الرافدين*، 44 (145)، 156-183.

<https://doi.org/10.33899/tanra.2024.153710.1409>

P-ISSN: 1609-591X

e-ISSN: 2664-276X

tanmiyat.uomosul.edu.iq

المقدمة

تشهد نسب الأضرار البيئية ارتفاعاً في أغلب دول العالم، وأصبحت تلك الأضرار تشكل تهديداً ملحوظاً، وأصبح لزاماً على تلك الدول إيجاد حلول جذرية لتلك الأضرار، وتعد الموازنة الخضراء من الآليات الحديثة التي يمكن استخدامها لمواجهة التحديات البيئية من خلال دمج الأهداف البيئية مع السياسات المالية عند إعداد الموازنة، حيث توجهت العديد من الدول إلى تبني منهج الموازنة الخضراء مثل أمريكا والاتحاد الأوروبي. من جهة أخرى ازداد الطلب على المعلومات المتكاملة من طرف أصحاب المصلحة وجميع الجهات المستفيدة من أداء المنظمة، إذ لم تعد المعلومات المالية كافية لتلبية تلك الحاجة، فضلاً عن حاجة الجهات الداخلية لتلك المعلومات لاسيما عند إعداد الموازنة الخضراء التي تقتصر إلى المعلومات المالية وغير المالية، ويبرز دور الإبلاغ المتكامل في زيادة فاعلية الموازنة الخضراء من خلال تقديم تلك المعلومات. ويعد قطاع الصحة من القطاعات المهمة والمؤثرة على البيئة والمجتمع، يقابل تلك الأهمية إنتاج مخلفات متعددة تظهر كنتاج طبيعي لعمل هذا القطاع الذي يعد من القطاعات الخدمية التي تقدم خدمة شبيهة مجانية إلى عموم المجتمع.

أولاً: منهجية البحث

1. **مشكلة البحث:** لدعم عمليات إعداد الموازنة الخضراء كشفت تجارب أبرز الدول أن أسلوب الموازنات الحالية المعتمد من قبل أغلب تلك الدول لا يدعم أهداف الاستدامة لاعتماده على البنود ذات العلاقة بالنشاط الاقتصادي فقط، وبرزت الحاجة إلى توفير متطلبات الإبلاغ المتكامل، وهي المعلومات المالية وغير المالية والتي يعكسها الإبلاغ المتكامل من خلال دوره البارز في توفير تلك المعلومات، والتي ستعكس على نحو ملحوظ وبشكل ايجابي عند التحضير لإعداد الموازنة الخضراء، بناءً عليه يمكن تحديد مشكلة البحث بالآتي:

- هل هناك إمكانية لإعداد أنموذج موازنة خضراء لدائرة صحة نينوى في ضوء معلومات الإبلاغ المتكامل.
2. **هدف البحث:** يتمثل هدف البحث في بيان إمكانية إعداد أنموذج مقترح للموازنة الخضراء في دائرة صحة نينوى في ضوء معلومات الإبلاغ المتكامل للدائرة.
3. **فرضية البحث:** بالاستناد إلى مشكلة البحث وهدفه يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: هناك إمكانية لإعداد أنموذج موازنة خضراء لدائرة صحة نينوى في ضوء معلومات الإبلاغ المتكامل.
4. **منهج البحث:** تم اعتماد المنهج الاستنباطي في عرض الجانب النظري من البحث من خلال الاستعانة بالرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والكتب ذات العلاقة بموضوع الدراسة، واعتمد المنهج الاستقرائي في إعداد الأنموذج المقترح للموازنة الخضراء للدائرة. من خلال الاطلاع على القوائم والتقارير الخاصة بالدائرة ومعلومات الموازنة للسنة المستهدفة في البحث.
5. **أسلوب جمع البيانات:** لتغطية الجانب النظري تم الاعتماد على عدة مصادر من بحوث ورسائل وكتب وإصدارات الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية مع الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية الـ (Internet).

أما فيما يخص الجانب العملي فاعتمد الباحثان على الدراسة التطبيقية التي تم من خلالها الاطلاع على القوائم والتقارير ومعلومات الموازنة الخاصة بالدائرة.

6. **الحدود المكانية والزمانية للبحث:** أجريت الدراسة التطبيقية في دائرة صحة نينوى و مؤسساتها الصحية، وامتدت الدراسة من الناحية الزمنية للعام (2023) اعتماداً على القوائم المالية والتقارير الختامية للعام السابق (2022) ومعلومات الموازنة الفعلية المصادق عليها لعام (2023) والتي تعد تخصيصاتها أساساً لإعداد الموازنة الخضراء لعام (2023).

ثانياً: دراسات سابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوعات الموازنة الخضراء والابلاغ المتكامل، فيما يخص الموازنة الخضراء قام (Fetet et al., 2019) بتقديم دراستهم التي هدفت إلى تقييم المناخ لموازنة الدولة الفرنسية، فضلاً عن بيان مبادرات الموازنة الخضراء من خلال الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن التصويت على قانون الموازنة الخضراء في فرنسا يمثل لحظة مهمة بالنسبة للمناخ وإنه يوجد أكثر من (250) إجراء للحفاظ على ارادة صانعي سياسات الموازنة الخضراء فيما يخص تغير البيئة والمناخ، وبينت الدراسة أن هناك (17) مليار يورو في الإنفاق الضار الخاص بالبيئة، و (10) مليارات يورو ضرائب باسم التخفيف من آثار تغير البيئة المناخ، و (20) مليار يورو لتمويل التحول منخفض الكربون. وهدفت دراسة (OECD, 2021) إلى عرض العناصر المشتركة والمبادئ الأساسية للموازنة الخضراء، واستعرضت الدراسة أيضاً الأدوات المختلفة لتلك الموازنة، وقدمت أمثلة من الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، وتمثل الدراسة عملاً مشتركاً للمفوضية الأوروبية وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن أن تكون الموازنة الخضراء آلية قوية لتحقيق الالتزامات المناخية والبيئية الحرجة بشكل متزايد وأنه يمكن تطوير ممارسات الموازنة الخضراء الوطنية بما يتماشى مع أولويات البلد وتكييفها مع إطار الحوكمة الوطنية والبيئة المحيطة. وتناولت دراسة (Bova, 2021) موضوع مدى إضرار الموازنة، حيث هدفت الدراسة إلى وصف الأساليب المستخدمة لعرض الآثار البيئية للموازنات الوطنية عموماً وموازنة الاتحاد الأوروبي على نحو خاص، فضلاً عن تحديد المفاهيم النظرية المتعلقة بالموازنة الخضراء، وتوصلت الدراسة إلى أن تقييم خضرة الموازنة هو شرط أساسي لتخضير اقتصاد الدولة إلا أن هذه ليست سوى نقطة البداية، وأنه يمكن للحكومة إجراء تعميم أخضر عميق لموازنتها وتحسين مواءمة التدابير المالية مع الأهداف البيئية، وأن الموازنة الخضراء تعد أداة حاسمة لتخضير الاقتصاد، من جانب آخر تطرقت دراسات عديدة إلى موضوعات الإبلاغ المتكامل منها دراسة (Oyarce et al, 2022) التي تطرقت إلى بيان فائدة المساهمة بمعلومات جديدة وذات صلة حول التبني المبكر للتقارير المتكاملة في اقتصاد ناشئ، مع التركيز على أسباب استخدام هذا النوع من الإبلاغ والفوائد المتصورة منه والصعوبات التي تمت مواجهتها أثناء عملية التبني. وتوصلت الدراسة إلى أن التقارير المتكاملة (IR) أصبحت اتجاهًا عالميًا قوياً مع نمو عالمي قوي منذ عام (2011)، وتشير الدراسة إلى أن المنظمات قد لاحظت فوائد ملموسة من استخدام التقارير المتكاملة، وأن ظاهرة استخدام التقارير المتكاملة موجودة بالفعل في جزء كبير من العالم. وذهبت دراسة Appiagyei

(Donkor, 2023) إلى بيان العلاقة بين الإبلاغ المتكامل وأداء الاستدامة من خلال البحث عن تأثير الحساسية البيئية للمنظمات على العلاقة بين جودة الإبلاغ المتكامل وأداء الاستدامة. وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط إيجابي بين جودة (IR) وأداء الاستدامة مع ذلك تبين أن قوة هذه العلاقة أضعف بين المنظمات الحساسة بيئياً، كما بينت الدراسة حاجة الهيئات التنظيمية إلى النظر في متطلبات الإبلاغ عن الاستدامة في تلك المنظمات، وأنه ينبغي أن تكون الهيئات التنظيمية على دراية بالإجراءات المحتملة للمنظمات الحساسة بيئياً فيما يتعلق بمعلومات الاستدامة ضمن بيئة إلزامية من العلاقات الدولية. يتضح لنا إن الدراسات ذات العلاقة بالموازنة الخضراء ركزت على عرض مفاهيم ومبادئ الموازنة الخضراء وعناصرها المشتركة، فضلاً عن بيان نسب التخضير فيها، وفي مجال الإبلاغ المتكامل وضحت الدراسات موضوع فائدة تبني مفهوم التقارير المتكاملة وبيان العلاقة بين الإبلاغ المتكامل وأداء الاستدامة، وتتميز الدراسة الحالية بإعداد أنموذج مقترح للموازنة الخضراء للقطاع الصحي من خلال ربط معلومات الإبلاغ المتكامل مع تلك الموازنة، إذ لا توجد دراسات تربط الموازنة الخضراء مع الإبلاغ المتكامل.

المبحث الأول/ الإطار العام للموازنة الخضراء

1.1. مفهوم الموازنة الخضراء

تعود أصول تطور مفهوم الموازنة الخضراء إلى مبادرة "باريس التعاونية للموازنات الخضراء التي أطلقتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) خلال قمة كوكب واحد في باريس في (12 ديسمبر 2017) التي هدفت إلى تحديد أدوات مبتكرة لتقييم التوافق وإجراء تحسينات لمواءمة الموازنات الوطنية مع الأهداف المناخية والبيئية (Marcus & Tordjman, 2021: 658) وتمثل الموازنة الخضراء ممارسة حديثة تستخدم أدوات صنع سياسات الموازنة للمساعدة في تحقيق الأهداف البيئية و/أو الخضراء أي تلك المتعلقة بالمناخ والبيئة مثل التنوع البيولوجي وجودة الهواء والمياه والصحة وغيرها، في حين إن الموازنة الخضراء بحد ذاتها لا تغير السياسات الحالية، وإنما تزود صانعي القرار بفهم أوضح للتأثيرات البيئية والمناخية الشاملة لخيارات الموازنة وجمع الأدلة معاً بطريقة منهجية ومنسقة للسماح باتخاذ قرارات أكثر استنارة حول كيفية تحسين وزيادة الإيرادات وتخصيص الموارد من أجل الوفاء بالالتزامات الوطنية والدولية (Marinheiro et al, 2022: 5) وأحد أدوار الحكومة هو تحسين جودة البيئة، وتستخدم الموازنة الخضراء للمساعدة في تغطية وتحقيق هذا الجانب لكون الموازنة الخضراء تمثل عملية يُجمع فيها بين ثلاثة جوانب للتنمية المستدامة هي النمو الاقتصادي والتوازن البيئي والتقدم الاجتماعي في سياسة واحدة متكاملة (Nihayah & Diastuti, 2023: 218)

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الموازنة الخضراء بأنها استخدام أدوات صنع السياسات المتعلقة بالموازنة للمساعدة في تحقيق الأهداف المناخية والبيئية ويشمل ذلك تقييم الآثار البيئية لسياسات الموازنة والسياسات المالية وتقييم مدى اتساقها تجاه الوفاء بالالتزامات الوطنية والدولية، وتعد هذه الأدوات جزءاً من عمليات إعداد الموازنة السنوية والموازنة متعددة السنوات للبلاد (OECD, 2017: 2) كما

يعرف الباحثان الموازنة الخضراء بأنها خطة هدفها الأساس هو ترجمة خطط السياسات المالية الحكومية تجاه حماية البيئة وأخذ الأهداف البيئية بنظر الاعتبار عن إعداد الموازنة العامة.

2.1. الركائز الأساسية للموازنة الخضراء

نظراً لأن العديد من الدول تتجه نحو تخضير اقتصادها، فإن ممارسات الموازنة ينبغي أن تدعم التحول الأخضر (Bova, 2021: 1) وإن منهج الموازنة الخضراء الفعال يركز على أربع ركائز أساسية نوضحها على النحو الآتي (Carter et al, 2022: 166)

1. إطار استراتيجي قوي: من المهم أن يتم تحديد الأولويات والأهداف الاستراتيجية الحكومية المتعلقة بالبيئة والمناخ بوضوح للمساعدة في التخطيط المالي. على سبيل المثال تغير المناخ أو الاستراتيجيات البيئية التي تحدد الأولويات والأهداف ذات الصلة، وهذه الاستراتيجيات تساعد التخطيط في توجيه قرارات الضرائب والإنفاق حتى تتمكن من دعم تحقيق الأهداف الوطنية.
2. أدوات لتوليد الأدلة واتساق السياسات: تساعد الأدوات في جمع الأدلة حول كيفية تأثير تدابير الموازنة على الأهداف البيئية والمناخية، وينبغي أن تستند الأدوات المستخدمة من قبل كل دولة إلى إطار عمل الإدارة المالية العامة الحالي، والتي تشمل: وضع علامات على الموازنة الخضراء وتقييمات الأثر البيئي وخدمات النظم البيئية بما في ذلك الكربون التسعير، والمنظور الأخضر لمراجعة الإنفاق والمنظور الأخضر في تحديد الأداء.
3. إعداد التقارير لتسهيل المساءلة والشفافية: تسهل التقارير الملائمة لأصحاب المصلحة المعنيين (مثل البرلمان والمجتمع المدني) التدقيق في جودة وتأثير الموازنة الخضراء، على سبيل المثال، أداة الإبلاغ الرئيسية هي القوائم والتقارير المصاحبة للموازنة والتي تساعد على تقديم صورة شاملة عن كيفية مواءمة الموازنة مع الأهداف الخضراء في أي سنة موازنة معينة. يمكن استخدام هذه البيانات من قبل أصحاب المصلحة مثل البرلمان والمواطنين لمساعدتهم على المساهمة في مداورات الموازنة.
4. إطار تمكين حوكمة الموازنة: يوفر إطار الموازنة الحديث بيئة مؤاتية قوية للموازنة الخضراء، يتضمن ذلك إطاراً للموازنة حيث توجد روابط بين التخطيط الاستراتيجي وإعداد الموازنة ومغلفات الموازنة متعددة السنوات والنتائج وعمليات الموازنة جنباً إلى جنب مع المشاركة الوثيقة مع البرلمانات والمجتمع المدني.

3.1. مراحل الموازنة الخضراء

على الرغم من عدم وجود منهجية مشتركة حتى الآن لتنفيذ الموازنة الخضراء، بدأت بلدان عديدة هذه العملية من خلال طرائق متباينة مع أولويات متميزة باستخدام العديد من الأدوات (Marinheiro et al, 2022: 6) وإن إعداد الموازنة الخضراء هو عملية تتكون من مراحل مختلفة مثل (التفاوض والموافقة والتنفيذ والمراقبة والتدقيق). إن منطق الموازنة الخضراء هو خلق وعي بيئي في كل مرحلة من مراحل عملية الموازنة، وفي هذا السياق تشمل الموازنة الخضراء جميع الجهود المبذولة لمواءمة عملية إعداد الموازنة مع الأهداف البيئية، من خلال استخدام أدوات مختلفة لدعم الموازنة الخضراء في مراحل مختلفة من دورة الموازنة قدر

المستطاع، لأنه عندما ننظر إلى ممارسات الموازنة الخضراء في العالم نرى أنه لا توجد طريقة موحدة للتطبيق ويمكن للبلدان استخدام أدوات مختلفة في ذلك (Mehmet, 2022: 890) والجدول الآتي يوضح أهم المعلومات عن الأدوات المستخدمة في المراحل المختلفة عند إعداد الموازنة الخضراء.

جدول (1) مراحل إعداد الموازنة الخضراء

ت	المرحلة	طريقة تنفيذها
1	التخطيط القومي	خطة التنمية الوطنية بما في ذلك الأهداف والغايات البيئية.
2	الاستراتيجية المالية	ربط النتائج البيئية وتغير المناخ وأهداف التنمية المستدامة. أنموذج الاقتصاد الكلي بما في ذلك عناصر المناخ. الفحص الضريبي الأخضر.
3	إعداد الموازنة	تقييم الآثار البيئية لمشاريع البنية التحتية. تحليل التكلفة والعائد لتغير البيئة والمناخ. قانون الإنفاق على البيئة. كود الإنفاق الأخضر الشامل. كود الإنفاق الضار بالبيئة. تسعير الكربون. ضريبة الكربون. الإنفاق الأخضر.
4	مفاوضات الموازنة	وثائق الموازنة التي تحتوي على أهداف بيئية. الكشف الإلزامي عن تأثيرات السياسات الجديدة على البيئة. تقديم المشورة إلى البرلمان بشأن تأثيرات الموازنة على الاستدامة. موازنة الأداء في قطاع البيئة. تقييم المخاطر المالية المرتبطة بالمخاطر البيئية.
5	تمويل الموازنة	السندات الخضراء وسندات أهداف التنمية المستدامة.
6	تطبيق الموازنة	العرض الأخضر.
7	الرقابة والتقييم	مؤشرات الأداء. مراقبة الإنفاق على البيئة، التدقيق والتقييم المستقل للتأثيرات البيئية.
8	التقرير المالي	التقارير السنوية للإنفاق على البيئة. تقرير أداء قطاع البيئة. تقديم التقارير إلى حاملي السندات الخضراء.
9	المشاركة العامة	المشاركة في ضرائب الكربون. المشاركة في نفقات التكيف مع تغير البيئة والمناخ

Source: Mehmet, AVCI, (2022), OECD ÜLKELERİNDE YEŞİL BÜTÇE GİRİŞİMLERİ NE DURUMDA? KANITLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ, Journal of Administrative Sciences, Vol (20), No (46). Pp(891).

4.1. أساليب تمويل الموازنة الخضراء

إن الإيرادات الخضراء (GRs) تمثل النسبة المئوية الأكبر للإيرادات المتأتية من الأنشطة الخضراء مثل بيع المنتجات وتقديم الخدمات التي تفيد البيئة واستخدامها بوصفها مقياساً مباشراً لعمليات المنظمة وتأثيراتها على البيئة (Bassen et al, 2023: 6)

وحددت العديد من الدول عدة أساليب لتمويل الموازنة الخضراء , واشتركت غالبيتها بأسلوبين أساسيين هما الضريبة الخضراء , والسندات الخضراء , وهما يمثلان الإيرادات الخضراء , لما لها من دور بارز في حماية البيئة واستدامتها , ونوضح تلك الأساليب على النحو الآتي:

أولاً: الضريبة الخضراء: تتمثل الوظيفة الرئيسة للضرائب الخضراء في تقليل أو حتى التخلص التدريجي من السلوك الضار بيئياً، وتتجه الإيرادات الضريبية إلى الاتجاه الإيجابي، وهي صديقة للبيئة على نحو عام، في حين إن اتجاهات الإنفاق الضريبي سلبية بشكل عام البيئة (Umanotera & Plan B, 2013: 25) وذكرت (IGPDE, 2021) أنه في أعقاب اتفاقات باريس لعام (2015) وفي ظل زخم منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية شرعت العديد من الدول في عملية معقدة وتدرجية للموازنة الخضراء. تعد فرنسا جزءاً من هذه الحركة بنهج أصلي للتصنيف البيئي لموازنة الدولة ونفقاتها الضريبية من قانون المالية لعام (2021) ومع ذلك فإن وزن الضرائب البيئية في إجمالي الرسوم الإلزامية يظهر أن "الضرائب الخضراء" لا تزال متواضعة بشكل عام في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، ويشكك ظهور المخاوف البيئية في خطط الموازنة والضرائب في قدرة الدول على التحكم بين المكونات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية الثلاثة للتنمية المستدامة (IGPDE, 2021, 16)

ثانياً: السندات الخضراء: تبذل المؤسسات الدولية جهوداً كبيرة من أجل ضمان نمو اقتصادي مستدام وفعال، وأصبح تمويل هذه الجهود قضية أساسية في مفاوضات المناخ لكونه أحد أهم محركات النمو الاقتصادي، يسعى القطاع المالي أيضاً إلى اتخاذ قرارات مستدامة ومحيدة مناخياً، وتعد السندات الخضراء واحدة من أبرز ابتكارات التمويل المستدام، وهي أيضاً أداة مهمة لجمع الأموال اللازمة للوصول إلى الأهداف البيئية والمناخية (Keliuotytė & Daunaravičiūtė, 2021: 51) وتعرف السندات الخضراء بأنها سندات دين تستخدم لتمويل المبادرات البيئية المستدامة، ويجب على المنظمات التي تصدر هذه السندات إنفاق العائدات فقط في المساعي المفيدة بيئياً، مثل الطاقة المتجددة وإدارة النفايات والنقل النظيف والاستخدام المستدام للأراضي، وسيعالج إدخال السندات الخضراء المشكلات المالية التي أعاقت تطوير هذه المشاريع (Bhatnagar et al, 2022: 254)

المبحث الثاني/ طبيعة الإبلاغ المتكامل

1,2. مفهوم الإبلاغ المتكامل

يعد الإبلاغ المتكامل تطوراً مهماً وبارزاً في مجال تقارير المنظمات، ويمثل فجراً عصبياً جديداً لتقارير الأعمال، حيث تنتج المعلومات المالية وغير المالية من خلال ترابطها وانتهاجها نهجاً متكاملًا وشاملاً لرؤية إنشاء القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (Omran et al, 2020: 1) إذ أدركت العديد من المنظمات في العقود القليلة الماضية أن تلبية توقعات أصحاب المصلحة أمر ضروري لخلق قيمة مستدامة طويلة الأجل وتحقيق أهداف العمل الاستراتيجية، ويعد إنشاء قيمة مستدامة طويلة الأجل أكثر أهمية من تعظيم قيمة المساهمين على المدى القصير والتي أصبحت شعاراً للإدارة العليا في نهجها تجاه مهامها في العقد

الماضيين، ويركز المنظّمون وواضعو معايير المحاسبة بشكل أساسي على محتويات البيانات المالية، وفائدة تلك البيانات لمقدمي رأس المال على الرغم من أن إدارة أصحاب المصلحة وتلبية متطلباتهم أصبحت أداة متزايدة الأهمية للإدارة (Aras & Williams, 2022: 1)

ويعرف الإبلاغ المتكامل بأنه عرض لاستراتيجية المنظمة وبيان تأثير تلك الاستراتيجية على أدائها وقيمتها بطريقة إبداعية يتبين من خلالها كيف تتوافق تلك الاستراتيجية مع الجوانب المالية وتحسين جودة المعلومات من خلال تقارير متكاملة وذات صلة تعكس المعلومات المالية وغير المالية للمنظمة (Malafrente & Pereira, 2021: 2)

ويذكر (Al Amosh et al, 2022) أنه هناك تبايناً كبيراً في ممارسات الإبلاغ بين البلدان بسبب عدم وجود إطار قانوني يوجه المنظمات للامتثال لإعداد التقارير المتكاملة، مما يترك للمنظمات حرية تقدير العناصر التي تفصح عنها، وتم تحديد أسباب أخرى مثل التشريع القانوني للإبلاغ ونقص الوعي بأهمية اعتماد التقارير المتكاملة وثقافة أصحاب المصلحة والخبرة والظروف الاقتصادية والمالية، ومن ثم فإن فهم محددات الإبلاغ المتكامل يساعد المنظّمين على تقليل فجوة الإبلاغ بين المنظمات، كما أنه مفيد في صياغة السياسات للتصدي لتحديات الإبلاغ المتكامل في البلدان النامية (Al Amosh et al, 2022: 3)

كما يعرف الباحثان الإبلاغ المتكامل بأنه عرض موجز للمعلومات المالية وغير المالية عن استراتيجية المنظمة وحوكمتها وأدائها المالي والمستدام في تقرير شامل يلبي حاجة الجهات الداخلية والخارجية من تلك المعلومات ويتم من خلاله بيان كيفية إضافة قيمة للمنظمة على المدى الطويل.

2,2. المبادئ التوجيهية للإبلاغ المتكامل

إن الغرض الأساس من إطار (IR) الذي أصدره (IIRC) هو إنشاء المبادئ التوجيهية والعناصر الأساسية التي تحكم المحتوى العام للإبلاغ المتكامل، وتشرح المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها، ويحدد إطار (IR) المعلومات التي سيتم تضمينها في تقرير متكامل لاستخدامها في تقييم قدرة المنظمة على خلق القيمة، فضلاً عن أنه في هذا الإطار يتم الإشارة إلى عملية توليد القيمة باتجاهين هما (IR, 2021: 10)

- الحالات التي يتم فيها الحفاظ على قيمة المنظمة وتنميتها ومنع اضمحلالها.
 - الحالات التي تتعلق بتوليد القيمة للمنظمة على المدى القصير والمتوسط الطويل (أي بمرور الوقت).
- إن المبادئ التوجيهية لإطار (IR) الذي وضعته (IIRC) يركز على تطبيق الأهمية النسبية عند الإبلاغ عن المعلومات المتكاملة، والتي أوصت بها أيضاً (GRI) من خلال وجود تقارير متكاملة موجزة وتقديم إبلاغ متوازن، ويقترح الإطار أيضاً استخدام مؤشرات الأداء الرئيسية بوصفها وسيلة فعالة لتوصيل المعلومات الأساسية (Herbert & Graham, 2021: 8) فضلاً عن ذلك فإن هذا الإطار لا يحتوي هذا على أي متطلبات إبلاغ إلزامية لتقرير متكامل، حيث يتم تقدير وجهة النظر الشخصية لكل منظمة في توصيل عملية توليد القيمة الخاصة بها، فضلاً عن ذلك يوفر الإطار المفاهيم الأساسية للإبلاغ المتكامل (توليد القيمة للمنظمة وللآخرين، رأس المال، عملية توليد القيمة) (Sofian & Dumitru, 2017: 3)
- ويمكن توضيح المبادئ التوجيهية لإطار (IR) على النحو الآتي (IR, 2021: 7)

1. التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي: يجب أن يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لاستراتيجية المنظمة، وكيفية ارتباطها بقدرة المنظمة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
2. اتصال المعلومات: يجب أن يظهر التقرير المتكامل صورة شاملة للجمع والترابط والتبعيات بين العوامل التي تؤثر على قدرة المنظمة على خلق القيمة بمرور الوقت.
3. العلاقات مع أصحاب المصلحة: يجب أن يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لطبيعة وجودة علاقات المنظمة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك كيف وإلى أي مدى تفهم المنظمة وتأخذ في الاعتبار وتستجيب لاحتياجاتهم ومصالحهم المشروعة.
4. المادية (الأهمية النسبية): يجب أن يفصح التقرير المتكامل عن معلومات حول الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على قدرة المنظمة على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
5. الإيجاز: يجب أن يكون التقرير المتكامل موجزاً.
6. الموثوقية والاكتمال: يجب أن يشمل التقرير المتكامل جميع الأمور المادية، الإيجابية منها والسلبية، بطريقة متوازنة وخالية من الأخطاء المادية.
7. الاتساق والقابلية للمقارنة: ينبغي تقديم المعلومات الواردة في التقرير المتكامل: (أ) على أساس متسق مع مرور الوقت و(ب) بطريقة تمكن من المقارنة مع المنظمات الأخرى إلى الحد الذي يعتبر جوهرياً لقدرة المنظمة نفسها على خلق قيمة بمرور الوقت.

3.2. المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC)

في عام (2010)، تم تشكيل المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) و هو تحالف عالمي من المنظمين والمستثمرين والشركات وواضعي المعايير ومهنة المحاسبة والمنظمات غير الحكومية التي تعتقد أن التواصل بشأن توليد القيمة يجب أن يكون المرحلة التالية في تطور تقارير المنظمات لتمكين دمج التقارير المتكاملة في ممارسات الأعمال السائدة في القطاعين العام والخاص، وفي عام (2013) تم نشر إطار عمل إعداد التقارير المتكاملة، حيث إنه قبل هذا الإطار لم تكن هناك إرشادات دولية للمنظمات لاتباعها أثناء عملية إعداد (IR)، وسيتمكن هذا الإطار المنظمات من تقديم ارتباط واضح بين المعلومات غير المالية المبلغ عنها والمعلومات المالية بطريقة تسمح بتقييم الأداء المستقبلي المستمر للمنظمة من خلال إصدار تقرير منفصل (أي تقرير متكامل) يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية (Oyong et al, 2022: 2) ويعد المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل المروج والداعي الأول للمزج بين المعلومات المالية وغير المالية ومواءمة تخصيص رأس المال وسلوك المنظمات مع الأهداف الاستراتيجية الأوسع (Sofian & Dumitru, 2017: 1) وإن الامتثال لـ (IIRC) يزيد من جودة التقرير المتكامل، ويسمح له بأداء وظائف جوهريّة ومن بين هذه الوظائف وظيفة التحول التي من المتوقع أن تسمح لـ (IR) بقيادة أو التأثير على الأداء المستدام للمنظمات من خلال مواءمة قيمها وعملياتها (Omran et al, 2020: 4).

4,2. التعاون بين (IIRC) و(IFRS) و(ISSB) لدعم الإبلاغ المتكامل (IR)

اعتباراً من أغسطس (2022) تولى المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل المسؤولية عن إعداد التقارير المتكاملة (1: 2021, IR) بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ومجلس معايير الاستدامة الدولي (ISSB) وتتحمل هذه الجهات الآن المسؤولية المشتركة عن إطار عمل إعداد التقارير المتكاملة، ويعملان معاً للاتفاق على كيفية بناء إطار إعداد التقارير المتكاملة ودمجه في مشاريعهم ومتطلباتهم الخاصة بوضع المعايير، ويشجع كل من (IIRC) و(IFRS) و(ISSB) على استمرار اعتماد إطار الإبلاغ المتكامل لدفع تقارير المنظمات عالية الجودة: (IFRS, 2023: 1)

وفي السياق ذاته تم إصدار معايير الإفصاح عن الاستدامة لمجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة في (26 حزيران (يونيو) 2023) وتمثلت هذه المعايير في معيارين هما (IFRS S1 and IFRS S2) وتم إطلاقها رسمياً من قبل رئيس (ISSB) إيمانويل فابر (Emmanuel Faber) في المؤتمر السنوي ل (IFRS) (ISSB, 2023: Framework) والجدول الآتي يبين هذه المعايير.

جدول (2) معايير الإفصاح عن الاستدامة ل (IFRS) الصادرة عن (ISSB)

رمز المعيار (رقم)	اسم المعيار	سنة الإصدار
IFRS S1	المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة	2023
IFRS S2	الإفصاحات ذات الصلة بالمناخ	2023

Source: (ISSB, 2023) International Sustainability Standards Board. Pp (Framework). فضلاً عن ذلك وفي السياق ذاته، وفي ظل جهود التعاون أيضاً برزت تقارير قيمة المنظمة، ويعد إعداد تقارير قيمة المنظمة محوراً مهماً لمؤسسة الإبلاغ عن القيمة (VRF) التي تم تشكيلها من خلال الجمع بين (IIRC) ومجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) حيث ينصب تركيزهم على تقارير قيمة المنظمة وكيف يتم الحفاظ عليها أو تأكلها بمرور الوقت. من جهة أخرى فإن كل من (ISSB)، و(IFRS) تهدف إلى تلبية احتياجات أصحاب المصلحة على اختلافهم من خلال توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجاتهم من منظور جديد - مخاطر وفرص الاستدامة وتقديم تقرير متكامل يدمج المعلومات المالية وغير المالية: (EY, 2022: 12)

وتهدف (VRF) إلى تحقيق نظام أكثر بساطة لتلبية احتياجات إعداد التقارير في العالم، ويعتزم (VRF) تحقيق هذا الهدف من خلال الاعتماد على ثلاث أدوات تكميلية يجب أن تعزز بعضها البعض هي (مبادئ التفكير المتكامل وإطار عمل IR ومعايير SASB) (Dumay & Tenucci, 2023: 257).

5,2. تكامل الموازنة الخضراء والإبلاغ المتكامل

نتيجةً للتأثر بالبيئة التي تتطور وتعمل فيها المحاسبة وزيادة الاهتمام بالبيئة الخارجية استدعت الحاجة إلى تغييرات في نظم المحاسبة ومنها عمليات إعداد التقارير وإبراز تلك التغييرات من الناحية المحاسبية من خلال اظهار جميع المعلومات في التقارير الدورية على اختلافها (المالية وغير المالية) ولكون غالبية المنظمات لا تعكس تلك المعلومات في بياناتها المالية وموازناتها، فقد برزت الحاجة إلى التقارير المتكاملة التي تدعمها المحاسبة والموازنة الخضراء (ŞİMŞEK, 2019: 25) وإن لكل من الموازنات والإبلاغ المتكامل أهمية حاسمة بالنسبة للحكومات واصحاب المصلحة من خلال الإبلاغ عن المعلومات ذات العلاقة بالموازنة الخضراء وتقارير الإبلاغ المتكامل، مما يتطلب إعلامهم بشكل كافٍ حول سبب تضمين محتويات ومعلومات معينة فيها، هنا يُطلب من الادارة والموظفين الماليين ألا ينظروا فقط إلى الموازنة على أنها نتاج تقني للمحاسبة وأن يقدموا تقريراً متكاملاً ضمن حدودها، بل أن يضعوا الأهمية نفسها على آراء اصحاب المصالح من خلال احترام قيم المجتمع ونسجها في التقارير ويمكن أن يكون أحد البدائل للإبلاغ التقليدي هو "الإبلاغ المتكامل" أي تمثيل واضح ودقيق لكيفية إنشاء المنظمة للقيمة ودعمها لها ومراعاة العوامل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من خلال الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية بطريقة مترابطة، وتتم معالجة أسباب دمج التقارير المتكاملة في القطاع العام وكيف يمكن تحقيق ذلك من خلال تقديم المعلومات الكاملة أثناء فترة إعداد الموازنة الخضراء (Lorson &Haustein, 2020: 66-67).

والتوجه نحو إعداد التقارير المتكاملة بوصفه أساساً لتوفير معلومات عن أداء المنظمات حول الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة تسهم في زيادة الإنتاجية وتعزز شفافية المعلومات، وهذا يمكن أن يساعد في زيادة فعالية النتيجة الاستراتيجية للمعلومات التي تقدمها المحاسبة الخضراء والتي سيكون لها دور بارز في دعم عمليات إعداد الموازنة الخضراء (Karamverdia et al, 2023: 118).

مما سبق يرى الباحثان أنه هناك علاقة متبادلة بين الإبلاغ المتكامل والموازنة الخضراء من جهتين: الأولى إنه عند إعداد الموازنة الخضراء يبرز دور هذا الإبلاغ من خلال تقديم المعلومات المتكاملة التي ستكون ركيزة اساسية لإعداد الموازنة الخضراء، ومن جهة أخرى فإن الموازنة الخضراء ستسهم بشكل كبير في تعزيز الرقابة على الإنفاق العام الذي ستعكسه معلومات الإبلاغ المتكامل، بالتالي يمكن استخدام تلك التقارير في تقييم الأداء المستدام.

المبحث الثالث/ إعداد الموازنة الخضراء لدائرة صحة نينوى

1,3. نبذة عن دائرة صحة نينوى

تعد دائرة صحة نينوى جزءاً من القطاع الصحي العراقي، وهي دائرة خدمية تقدم خدماتها الصحية والعلاجية والوقائية للمواطنين في محافظة نينوى على كامل الرقعة الجغرافية للمحافظة في داخل قضاء الموصل والأقضية والنواحي والقصبات والقرى والمناطق النائية، وتعد محافظة نينوى ثاني أكبر محافظة عراقية بعد العاصمة بغداد.

تأسست الدائرة بين العقد الثاني والثالث من القرن العشرين، وتغيرت تسميات الدائرة خلال الفترات الأولى من انشائها، إذ اطلق عليها في العام (1922) تسمية رئاسة صحة لواء الموصل ثم تغير هذا الاسم ليصبح اسمها رئاسة صحة نينوى ثم اسفرت تسميتها تحت مسمى (دائرة صحة نينوى) من العام (1983) إلى وقتنا الحاضر.

وتتوزع في محافظة نينوى مجموعة من المؤسسات الصحية والبالغ عددها (16) مستشفى و (11) قطاع رعاية صحية تتبعها العديد من المراكز الصحية الرئيسية والفرعية، فضلاً عن (7) مراكز تخصصية. (شعبة الاحصاء في دائرة صحة نينوى)

2,3. ملامح الإبلاغ المتكامل في دائرة صحة نينوى

يتكون الإبلاغ المتكامل في دائرة صحة نينوى من جانبين يمثل الجانب الأول، وهو الأساس بالإبلاغ المالي، أما الجانب الثاني فيعكس الإبلاغ غير المالي، نوضحهما على النحو الآتي:

أولاً: الإبلاغ المالي

يتمثل الإبلاغ المالي في دائرة صحة من عدة قوائم تعكس في حقيقتها كيفية تنفيذ الموازنة، ويتكون من ثلاث قوائم أساسية هي:

1. **ميزان المراجعة:** يمثل ميزان المراجعة الحساب الاساسي الذي يعكس الإبلاغ المالي الخاص بالدائرة، ويتم تنظيم ميزان مراجعة لكل شهر، يحتوي الميزان على كل الحسابات ذات العلاقة، تتوزع تلك الحسابات في أربع مجموعات أساسية هي: (حساب الإيرادات وحساب المصروفات وحساب الموجودات وحساب المطلوبات).

2. **جدول الإيرادات:** يمثل جدول الإيرادات جميع المتحصلات النقدية التي تدخل في حساب الدائرة خلال السنة المالية، ويشمل حساب الإيرادات كل من إيرادات الضرائب بأنواعها وإيرادات الرسوم وإيجار املاك الدولة وأجور الدخول والعلاج والغرامات والعقوبات ... الخ.

3. **جدول المصروفات:** يمثل جدول المصروفات حساباً أساسياً ومهماً، وهو يعد من أبرز الحسابات الختامية للدائرة، ويتم إعداد جدول للمصروفات لكل شهر، وهو يمثل حساباً تراكمياً، وتكون تقسيمات هذا الحساب متطابقة مع تقسيمات الموازنة الخاصة بالدائرة من حيث مسميات الحسابات وأرقام الدليل (ترميز الحسابات) ويعكس هذا الحساب أيضاً كيفية تنفيذ فقرات الموازنة.

ثانياً: الإبلاغ غير المالي

يتمثل الإبلاغ غير المالي في دائرة صحة نينوى من مجموعة من المعلومات غير المنتظمة والتي تكون موزعة في العديد من السجلات والكشوفات الاحصائية التي يتم إعدادها من قبل مجموعة من الشعب والوحدات ذات العلاقة بالأداء غير المالي، وتشتمل هذه الكشوفات على معلومات الاستدامة الاجتماعية والبيئية، ويمكن الباحثان من جمع تلك المعلومات وتبويبها في تقارير خاصة نوضحها على النحو الآتي:

1. الإبلاغ عن المعلومات الاجتماعية: تمثل معلومات الإبلاغ الاجتماعي كل ما يخص جهود الدائرة فيما يخص خدمة المجتمع من خلال الأداء الاجتماعي والخدمي للدائرة تجاه المجتمع من تعيينات وإجازات و ضمان اجتماعي وصحي ومكافأة للعاملين وحمايتهم من مخاطر العمل وغيرها.
 2. الإبلاغ عن المعلومات البيئية: وتشمل كل المعلومات ذات العلاقة بالأداء البيئي للدائرة من خلال جهودها في حماية البيئة واستدامتها والإبلاغ عن المعلومات ذات العلاقة بالطاقة والمياه والمخلفات والمساحات الخضراء والتشجير والسقي المستدام وغيرها من المعلومات ذات العلاقة، من خلال تقديم معلومات عن الطاقة النظيفة وكمية المخلفات وطرق معالجتها ومعلومات عن منظومات الصرف الصحي وبيان المساحات الخضراء وعدد الأشجار وكلف منظومات الري المستدام.
- والجداول (3) و(4) توضح الإبلاغ المتكامل للدائرة بالإجمالي.

جدول (3) الإبلاغ المتكامل عن الإيرادات لدائرة صحة نينوى لعام (2022)

الإبلاغ المتكامل عن الإيرادات/ دائرة صحة نينوى لعام (2022)		
الجانب المالي	وحدة القياس	المبلغ
الضرائب على الدخول (الضريبة على رواتب منتسبي دوائر الدولة)	دينار	3,415,566,750
رسوم منح الاجازات والرخص	دينار	92,678,250
اجور الخدمات الصحية/ دخول وعلاج	دينار	2,675,325,500
إيرادات أخرى	دينار	41,735,000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدائرة.

جدول (4) الإبلاغ المتكامل عن المصروفات لدائرة صحة نينوى لعام (2022)

الإبلاغ المتكامل عن المصروفات/ دائرة صحة نينوى لعام (2022)		
الجانب المالي	وحدة القياس	المبلغ
تعويضات الموظفين/ الرواتب والاجور	دينار	420,312,255,750
المستلزمات الخدمية	دينار	5,875,215,250
المستلزمات السلعية	دينار	34,250,875,500
صيانة الموجودات	دينار	9,625,585,750
النفقات الرأسمالية	دينار	27,995,985,500
المصروفات الأخرى	دينار	250,895,750
البرامج الخاصة	دينار	1,575,950,250
الجانب غير المالي (الاجتماعي والبيئي)	وحدة القياس	الكمية او النسبة المئوية

665	موظف	تعيينات كوادرات متنوعة
1127	موظف	تدريب الكوادرات
0	موظف	إصابات العاملين
518	موظف	المجازين دراسياً
112	موظف	إجازات الأمومة
%78	كيكا (GJ)	نسبة شبكة الكهرباء
%7	كيكا (GJ)	نسبة الطاقة المتجددة
%15	كيكا (GJ)	الطاقة المتولدة ذاتياً
%3	نسبة مئوية	نسبة المياه المعاد تدويرها
%64	نسبة مئوية	نسبة المياه المطروحة في مجرى النهر
%33	نسبة مئوية	نسبة المياه المطروحة في البيئة المجاورة
876	طن	كمية النفايات المحترقة
0	طن	كمية النفايات المعاد تدويرها أو المعالجة
345	طن	المكب (مدافن النفايات)
1415	شجرة	التشجير في المساحات الخضراء
45	عدد	السقي المستدام (منظومات الري)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدائرة.

يتضح لنا من الجدول الذي يمثل الإبلاغ المتكامل عن المصروفات أن أغلب تلك المصروفات مخصص لتعويضات الموظفين التي تمثل الرواتب والاجور والمخصصات على اختلافها، وذلك بسبب أن كادر الدائرة كبير ما يقارب (40,000) موظف من مختلف التخصصات. وجاءت المستلزمات السلعية بنسبة أنفاق أقل وهكذا.

في حين ظهرت معلومات الإبلاغ غير المالي بالكميات والأوزان والنسب حسب طبيعة البند الذي تم الإفصاح عنه.

وهذه المعلومات المالية وغير المالية التي تمثل الإبلاغ المتكامل للدائرة لعام (2022) سيكون لها دور بارز في إعداد الموازنة الخضراء لعام (2023) من خلال توفير المعلومات ذات العلاقة.

3,3 إعداد الموازنة الخضراء لدائرة صحة نينوى

يتم إعداد الموازنة الخضراء للدائرة بالاستناد إلى معلومات الإبلاغ المعدة من قبل الدائرة والتي ستكون أساساً في تغذية تلك الموازنة بالمعلومات المالية وغير المالية.

في ظل الموازنة المالية للدائرة كانت التخصيصات جميعها في عمود واحد، أما في ظل الموازنة فستقسم تلك التخصيصات لتكون في ثلاثة أعمدة هي (التخصيصات الاقتصادية والتخصيصات الاجتماعية

والتخصيصات البيئية). والجدول التالي يوضح الأنموذج المقترح للموازنة الخضراء للقطاع الصحي العراقي المتمثل بدائرة صحة نينوى عينة البحث. وإن جميع المبالغ الواردة في الأنموذج تمثل التخصيصات الفعلية الموازنة الدائرة المصادق عليها لعام (2023).

جدول (5) الموازنة الخضراء لدائرة صحة نينوى لعام (2023)

وزارة الصحة والبيئة / دائرة صحة نينوى				
الموازنة الخضراء لعام (2023)				
الاجمالي	التخصيص			البيان
	بيئي	اجتماعي	اقتصادي	
558,750,374,312	174,489,019,388	52,760,692,983	331,500,661,941	نفقات / اجمالي
470,414,274,961	159,526,717,113	47,495,937,585	263,391,620,263	تعويضات الموظفين
182,289,467,031	652,586,454	647,550,000	180,989,330,577	الرواتب والاجور
181,482,171,327	327,058,750	196,500,000	180,958,612,577	رواتب
451,050,000		451,050,000		المكافاة للمنتسبين
355,993,704	325,527,704		30,466,000	أجور المتعاقدين
252,000			252,000	أجور المحاضرات
262,857,785,712	158,874,130,659	21,581,365,367	82,402,289,686	المخصصات
156,600,242,384	156,600,242,384			مخصصات الخطورة
590,332,290			590,332,290	مخصصات المنصب
135,626,090			135,626,090	المخصصات الجامعية
1,138,575,854	1,138,575,854			مخصصات مقطوعة

9,689,810,729			9,689,810,729	الموقع
69,767,318,827			69,767,318,827	الشهادة
1,419,113,373			1,419,113,373	الحرفة
15,320,727,960		15,320,727,960		الزوجية
6,260,637,407		6,260,637,407		الأطفال
800,088,377			800,088,377	المهندسين
1,135,312,421	1,135,312,421			مخصصات اشعاع
25,267,022,218		25,267,022,218		مساهمات التقاعد
25,267,022,218		25,267,022,218		مساهمات التقاعد
6,689,314,237	4,314,797,380	16,706,000	2,357,810,857	المستلزمات الخدمية
968,221,410			968,221,410	نفقات السفر
527,818,000			527,818,000	المخصصات الليلية
127,381,210			127,381,210	وسائط النقل
313,022,200			313,022,200	نفقات السفر
2,748,150			2,748,150	نفقات الإيفاد
2,748,150			2,748,150	المخصصات الليلية
13,894,500	2,800,000	3,500,000	7,594,500	النشر والإعلام
6,300,000	1,300,000	1,500,000	3,500,000	نفقات النشر
7,594,500	1,500,000	2,000,000	4,094,500	نفقات الإعلام
524,000,000			524,000,000	إيجار مباني وأراضي
524,000,000			524,000,000	إيجار المباني

598,162,740			598,162,740	إيجار مكائن ومعدات
70,885,000			70,885,000	إيجار مكائن و معدات
527,277,740			527,277,740	إيجار وسائل النقل
1,000,000			1,000,000	الترفيه الرسمي
1,000,000			1,000,000	الاحتفالات
134,054,500			134,054,500	الاتصالات والبرق
42,581,000			42,581,000	أجور المكالمات الهاتفية
8,974,500			8,974,500	نصب و نقل اجهزة الاتصالات
82,499,000			82,499,000	شبكة المعلومات
1,612,000			1,612,000	أجور الخبراء
1,612,000			1,612,000	استشارات قانونية
1,934,000	934,000		1,000,000	المؤتمرات و الندوات
23,453,350	7,453,350	10,000,000	6,000,000	الطبع
3,206,000		3,206,000		الدورات التدريبية
4,303,610,030	4,303,610,030			تنظيف الدائرة
113,417,557			113,417,557	خدمات اخرى متنوعة

35,774,678,732	4,158,701,222	4,315,607,607	27,300,369,903	المستلزمات السلعية
602,450,700			602,450,700	قرطاسية ومطبوعات
601,056,700			601,056,700	القرطاسية
1,394,000			1,394,000	المطبوعات
5,000,000			5,000,000	كتب ومجلات
5,000,000			5,000,000	الكتب
22,023,800	22,023,800			الماء والمجاري
15,858,800	15,858,800			أجور الماء
6,165,000	6,165,000			أجور المجاري
1,727,381,551	1,727,381,551			الوقود
1,727,381,551	1,727,381,551			الوقود
4,315,607,607		4,315,607,607		الاغذية
4,315,607,607		4,315,607,607		التغذية الصحية
270,000,000	270,000,000			مواد المكافحة والوقاية
270,000,000	270,000,000			مواد الوقاية
4,346,004,300	550,000,000		3,796,004,300	المواد واللوازم
1,913,390,135	250,000,000		1,663,390,135	اللوازم المختبرية
2,147,795,310	250,000,000		1,897,795,310	اللوازم الطبية
284,818,855	50,000,000		234,818,855	اللوازم الاخرى
1,589,295,871	1,589,295,871			تجهيزات المرضى
372,577,000	372,577,000			ملابس المرضى
535,181,200	535,181,200			بياضات

681,537,671	681,537,671			مفروشات
22,828,934,903			22,828,934,903	الأدوية
67,980,000			67,980,000	الآلات الطابعة
10,145,182,645	2,958,335,320	703,000,000	6,483,847,325	صيانة الموجودات
1,970,634,570	1,970,634,570			صيانة التأسيسات المائية والكهربائية
463,841,050	463,841,050			صيانة التأسيسات المائية
1,506,793,520	1,506,793,520			صيانة التأسيسات الكهربائية
773,927,500	100,000,000	100,000,000	573,927,500	صيانة وسائط النقل
773,927,500	100,000,000	100,000,000	573,927,500	صيانة سيارات العمل
35,093,500	3,000,000	3,000,000	29,093,500	صيانة الاثاث
6,317,975,925	700,000,000	600,000,000	5,017,975,925	صيانة المباني
982,850,400	120,000,000		862,850,400	صيانة المكائن و الاجهزة و الآلات
64,700,750	64,700,750			صيانة الحدائق و المنتزهات و البيساتين

29,256,818,701	2,840,900,000	صفر	26,415,918,701	النفقات الرأسمالية
29,256,818,701	2,840,900,000		26,415,918,701	الأثاث والآلات والمعدات والأجهزة
676,280,000			676,280,000	الأثاث
135,951,000			135,951,000	الأثاث الخشبي
427,042,500			427,042,500	الأثاث المعدني
113,286,500			113,286,500	الأثاث الأخرى
28,580,538,701	2,840,900,000		25,739,638,701	الأجهزة والمكائن والمعدات الأخرى
280,085,000	95,650,000		184,435,000	المكائن
18,632,716,286	2,745,250,000		15,887,466,286	الأجهزة
155,405,000			155,405,000	أجهزة الاستتساخ
3,034,500			3,034,500	الات الاتصال
223,787,750			223,787,750	الحاسبات الالكترونية
9,285,510,165			9,285,510,165	معدات أمنية أخرى
229,441,791	صفر	229,441,791	صفر	المنح والإعانات وخدمة الدين العام

				والمصروفات الأخرى
229,441,791		229,441,791		المصروفات الأخرى
3,727,787		3,727,787		مكافآت لغير المنتسبين
3,727,787		3,727,787		مكافآت
208,135,822		208,135,822		مخصصات وبعثات الطلاب
208,135,822		208,135,822		مخصصات التلاميذ
17,578,182		17,578,182		أقساط التأمين على غير الحياة
17,578,182		17,578,182		تأمين المسؤولية الشخصية
6,240,663,245	689,568,353	صفر	5,551,094,892	البرامج الخاصة
5,551,094,892			5,551,094,892	البرنامج الحكومي
4,270,072,993			4,270,072,993	مركز جراحة القلب
1,281,021,899			1,281,021,899	برنامج الأمراض السرطانية
689,568,353	689,568,353			البرامج الصحية

12,015,466	12,015,466			مشروع إبادة الملاريا
18,774,168	18,774,168			الكوليرا
18,774,168	18,774,168			اللشمانية
12,766,426	12,766,426			البلهارزيا
3,003,863	3,003,863			التهاب الكبد الفيروسي
18,774,163	18,774,163			التهابات التففسية الحادة
37,548,326	37,548,326			نواقل الأمراض
248,000,000	248,000,000			برنامج الزائر الصحي
21,027,080	21,027,080			برنامج التتقيف الصحي
3,003,865	3,003,865			العوز المناعي
41,303,157	41,303,157			الصحة المدرسية
37,548,343	37,548,343			صحة الأم والطفل والصحية الإنجابية
75,096,651	75,096,651			الوقاية والسيطرة على الأمراض
37,548,332	37,548,332			طب الأسرة
3,754,833	3,754,833			التحصين

6,758,693	6,758,693		الصحة والسلامة المهنية
7,509,675	7,509,675		برنامج النوع الاجتماعي
11,264,496	11,264,496		برنامج سلامة المياه
37,548,324	37,548,324		برنامج سلامة الغذاء
37,548,324	37,548,324		برنامج شعبة الوبائيات التطبيقية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الدائرة.

يتبين لنا من جدول الموازنة الخضراء ومن ملاحظة التخصيصات المالية أن إجمالي التخصيص (النفقات)

لعام (2023) يبلغ (558,750,374,312) دينار موزع على جوانب الأداء الثلاثي الأبعاد وعلى النحو الآتي:

1. التخصيصات الاقتصادية بلغت (331,500,661,941) ديناراً، وشكلت نسبة (59.329%) من إجمالي التخصيصات في الموازنة الخضراء.
2. التخصيصات الاجتماعية بلغت (52,760,692,983) ديناراً وشكلت نسبة (9.443%) من إجمالي التخصيصات في الموازنة الخضراء.
3. التخصيصات البيئية بلغت (174,489,019,388) ديناراً وشكلت نسبة (31.228%) من إجمالي التخصيصات في الموازنة الخضراء.

إن التخصيصات البيئية بلغت نسبتها ما يقارب (32%) من إجمالي تخصيصات الموازنة الخضراء، أي ما يعادل ثلث الموازنة الخضراء تقريباً، وهو يمثل نسبة التخضير في الموازنة، وتعد هذه النسبة جيدة لكون الدائرة عينة البحث حديثة العهد في تطبيق هذا النوع الموازنات من جهة، وانها تولي اهتمام ملحوظ بالجانب البيئي من جهة أخرى.

وشكلت التخصيصات الاجتماعية نسبة تقارب (10%) من إجمالي تخصيصات الموازنة الخضراء، وتم فصل التخصيصات الاجتماعية عن التخصيصات الاخرى لتلبية متطلبات الإبلاغ المتكامل، ومنها أن يكون الإبلاغ عن المعلومات من جواب الأداء الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

في حين شكلت التخصيصات الاقتصادية النسبة الأكبر، وهي أكثر من (59%) من إجمالي تخصيصات الموازنة حيث يمثل هذا الجانب الاداء العام للدائرة الذي لا يمكن تحديده على أنه اجتماعي أو بيئي.

في ضوء ما سبق بعد إعداد أنموذج الموازنة الخضراء لدائرة صحة نينوى الذي يستند إلى معلومات الإبلّاغ المتكامل، يتبين لنا صدق فرضية البحث (هناك إمكانية لإعداد أنموذج موازنة خضراء لدائرة صحة نينوى في ضوء معلومات الإبلّاغ المتكامل)

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

1,4. الاستنتاجات

1. تعد الموازنة الخضراء من التوجهات العالمية الحديثة والمتطورة التي تهدف إلى حماية البيئة وتنميتها من خلال دمج الأهداف البيئية مع السياسات المالية عند إعداد الموازنة.
2. يمثل الإبلّاغ المتكامل أداة مهمة لدعم عمليات إعداد الموازنة الخضراء من خلال توفير المعلومات المتكاملة بشقيها المالي وغير المالي، وتعزيز عمليات الرقابة على الانفاق العام.
3. تستند الموازنة الخضراء إلى العديد من الركائز أهمها الإطار الاستراتيجي وإعداد التقارير التي ستبنى عليها الركائز الأخرى.
4. تولي دائرة صحة نينوى اهتماماً ملحوظاً بالجانب البيئي، حيث تضمنت موازنتها برامج صحية متعددة تخص هذا الجانب من أدائها المستدام.
5. إن توفير نظام للإبلّاغ المتكامل والموازنة الخضراء في دائرة صحة نينوى سيحقق تكاملاً في المعلومات المخططة والفعلية، مما يساهم في تعزيز الرقابة على الانفاق العام الذي ستعكسه معلومات الإبلّاغ المتكامل.
6. لا تتبنى دائرة صحة نينوى منهج الموازنة الخضراء، ولا يزال الأسلوب المعتمد في إعداد الموازنة في الدائرة هو أسلوب موازنة البنود مع التحول الجزئي إلى موازنة البرامج عن طريق إضافة البرامج الخاصة على نحو متزايد من سنة إلى أخرى.
7. هناك إمكانية لإعداد أنموذج موازنة خضراء لدائرة صحة نينوى في ضوء ما توفره تلك الدائرة من معلومات إبلّاغ متكامل.
8. تضمنت موازنة الدائرة تخصيصات كبيرة ذات علاقة بالجانب البيئي، إذ شكلت هذه التخصيصات ما نسبته (31.228%) من إجمالي تخصيصات الموازنة الخضراء. في حين لم تشكل إيراداتها نسبة كبيرة بسبب طبيعة عمل الدائرة الخدمية والتي تقدم خدمة شبه مجانية، فضلاً عن أنها لا تؤثر على الموازنة الخضراء.
9. بلغ إجمالي تخصيصات الموازنة للدائرة لعام (2023) مبلغ قدره (558,750,374,312) وكانت تحسب جميعها تخصيصات اقتصادية في تلك الموازنة، وعند تقسيم تلك التخصيصات على جوانب الأداء وفق منهج الموازنة الخضراء، توزعت تلك التخصيصات إلى (331,500,661,941) ديناراً تخصيصات اقتصادية و(52,760,692,983) ديناراً تخصيصات اجتماعية و(174,489,019,388) ديناراً

تخصيصات بيئية، ما نسبته (59,328%) و(9,442%) و (31,228%) لكل جانب من جوانب الأداء الثلاثة على التوالي.

2,4. التوصيات

1. زيادة إدراك القيادات الإدارية والتنفيذية لأهمية الموازنة الخضراء في تنفيذ سياسات الحكومة في تحقيق التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة من خلال القيام بالحملات الاعلانية واقامة الندوات والمؤتمرات في هذا المجال.
2. ينبغي الاهتمام بالجانب البيئي على نحو مستمر من قبل جميع القطاعات لاسيما القطاع الصحي الذي يتصف أداؤه بالخطورة نوعاً ما بالمقارنة مع القطاعات الاخرى.
3. التركيز على الإبلاغ المتكامل الذي يعد من التوجهات الحديثة في ميدان الأعمال لتغطية حاجة الجهات ذات العلاقة وتغذية الموازنة الخضراء بالمعلومات المتكاملة.
4. على دائرة صحة نينوى خصوصاً والقطاع الصحي العراقي عموماً تبني منهج الموازنة الخضراء بشكل كامل من خلال زيادة نسبة اخضرار موازنتها خلال الأعوام القادمة لغاية الوصول إلى موازنة خضراء بنسبة (100%).
5. الاستفادة من أنموذج الموازنة الخضراء للدائرة في الرقابة، وتقويم الأداء المستدام من جوانبه الثلاثة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
6. التخلي عن المنهج التقليدي في إعداد الموازنة الخاصة بالدائرة (موازنة البنود) والانتقال كلياً إلى منهج موازنة البرامج الذي يدعم منهج الموازنة الخضراء على نحو كبير.
7. توسيع نطاق الإبلاغ المتكامل للدائرة من خلال تضمين أكبر قدر من المعلومات غير المالية في تقاريرها الدورية.

References

- Appiagyeyi, Kwadjo & Donkor, Augustine, (2023), Integrated reporting quality and sustainability performance: does firms' environmental sensitivity matter?, Journal of Accounting in Emerging Economies.
- Aras, Guler & Williams, Paul F., (2022), Integrated Reporting and Integrated Thinking: Proposing a Reporting Model That Induces More Responsible Use of Corporate Power, Journal Sustainability, Vol (14), No (6).
- Al Amosh, Hamzeh & Khatib, Saleh F. A & Hussainey, Khaled, (2022), The Financial Determinants of Integrated Reporting Disclosure by Jordanian Companies, Journal of Risk and Financial Management, Vol (15), No (9).
- Bassen, Alexander & Shu, Hao & Tan, Weiqiang, (2023), "Green revenues and stock returns: Cross-market evidence, Journal Finance Research Letters, Vol (52).
- Bhatnagar, Muku & Taneja, Sanjay & Özen, Ercan, (2022), A wave of green start-ups in India—The study of green finance as a support system for sustainable entrepreneurship, Green Finance, Vol, (4), No (2).

- Bova, Elva, (2021), How green is your budget? Green budgeting practices in the EU, SUERF, The European Money and Finance Forum, Policy Briefs No (140), July 2021.
- Carter, Dante & Jaisee, Tasnim & Nickel, Lorelei & Kalagnanam, Suresh, (2022), Principles-Based Budgeting: Resources for Revisioning Academic Planning, Engaged Scholar Journal, Community-Engaged Research, Teaching and Learning, Vol (8), No (2).
- Dumay, John & Tenucci, Andrea, (2023), Acritical reflection on voluntary corporate non-financial and sustainability reporting and disclosure: lessons learnt from two case studies on integrated reporting, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol (19), No (2).
- EY, (2022), How can business work for sustainability and sustainability work for business? Excellence in Integrated Reporting.
- Fetet, Marion & Perrier, Quentin & Postic, Sébastien, (2019), A first 360-degree climate assessment of France's State budget, The Institute for Climate Economics (I4CE).
- IFRS, (2023), International Financial Reporting Standards.
- IGPDE, (2021), Institut de la gestion publique et du développement économique.
- ISSB, (2023), International Sustainability Standards Board.
- Karamverdi, Fatemeh & Dehdar, Farhad & Alibeiki, Esmail & Hosseini, Mohammad Mehdi, (2023), Sustainable Reporting Function and Green Accounting Strategic Consequences (Cross-matrix analysis), Advances in Mathematical Finance and Applications Articles in Press, Adv. Math. Fin. App., Vol (8), No (1).
- Keliuotyte, Greta & Daunaravičiūtė, Kamilė, (2021), The Global Green Bond Market in the Face of the COVID-19 Pandemic, Financial Markets, Institutions and Risks, Vol, (5), No (1).
- Lorson, Peter C., & Hausteine, Ellen, (2020), Lorson, Peter C., and Ellen Hausteine. "Public Sector Reporting: Lessons Learnt from Participatory Budgeting." New Trends in Public Sector Reporting: Integrated Reporting and Beyond, Public Sector Financial Management ISBN 978-3-030-40055-2 ISBN 978-3-030-40056-9 (eBook) <https://doi.org/10.1007/978-3-030-40056-9> © The Editor(s) (if applicable) and The Author(s), under exclusive licence to Springer Nature Switzerland AG 2020.
- Marcus, Vincent & Tordjman, Florence, (2021), Témoignage. Le Budget Vert, Une Vue D'ensemble De L'incidence Environnementale Du Budget De L'état, Institut national du service public | « Revue française d'administration publique, Vol (3), No (179).
- Marinheiro, Carlos & Sousa, Amílcar & Pinheiro, Ana, (2022), The Climate Dimension Of Fiscal Policy Sustainability: Best Practices In Green Budgeting And Lessons For Portugal, conference "Sustainable Finance: between public and private solutions", organized by CIDEEFF at the University of Lisbon School of Law, 4th July 2022.

- Mehmet, Avci, (2022), Oecd Ülkelerinde Yeşil Bütçe Girişimleri Ne Durumda? Kanitların Değerlendirilmesi, Journal of Administrative Sciences, Vol (20), No (46).
- Malafrente, Irma & Pereira, John, (2021), Integrated thinking: measuring the unobservable, Journal of Meditari Accountancy Research, Emerald Publishing Limited, Vol, (29), No, (4).
- Nihayah, Dyah Maya & Diastuti, Rini, (2023), The Role of Green Budgeting on Environmental Quality on Indonesia, Economics Development Analysis Journal, Vol, (12), No, (2).
- Oecd, (2017), Green Budgeting Framework–Highlights, Paris Collaborative on Green Budgeting, www.oecd.org/environment/green-budgeting/.
- OECD, (2021), Green Budgeting: Towards Common Principles, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2021, https://ec.europa.eu/info/publications/economic-and-financial-affairs-publications_en.
- Omran, Mohammed S Y & Zaid, Mohammad A. A & Dwekat, Aladdin, (2020), The relationship between integrated reporting and corporate environmental performance: A green trial, Corporate Social Responsibility and Environmental Management, Vol (28), No (1).
- Oyarce, José Navarrete & Flores, Hugo Moraga & Mardones, Juan Alejandro Gallegos & Gallizo, José Luis, (2022), Why Integrated Reporting? Insights from Early Adoption in an Emerging Economy, Journal Sustainability, Vol (14), No (3).
- Oyong, Ogar-Abang John & Aguolu, Osita & Bahakonfe, Umagu Udemeobong & Ohanya, Inyang, Ethel, (2022), Effect Of Integrated Reporting On Financial Performance Of Quoted Finance Companies In Nigeria, Nveo-Natural Volatiles & Essential Oils Journal, Vol (9), No (2).
- Şimşek, Sinem, (2019), *Yeşil Muhasebe Sisteminin Dali Olan Karbon Muhasebesi Ve Bir Termik Santralde Uygulama*, MS thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya Üniversitesi.
- Sofian, Ioana & Dumitru, Madalina, (2017), The Compliance of the Integrated Reports Issued by European Financial Companies with the International Integrated Reporting Framework, Journal Sustainability, Vol (9), No (8).