



كلية الأعمال

قسم المحاسبة

أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات
المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة

إعداد الطالبة

منى محمد حسن الزطيمه

إشراف الدكتور

هاني علي عارف الرواشده

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة لعمادة البحث العلمي والدراسات العليا

جامعة جرش 2024

تفويض

أنا منى محمد حسن الزطيمه أفوض جامعة جرش بتزويد نسخ من رسالتي أثر الأفصاح
عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية
الأردنية المساهمة العامة للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب
التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم: منى محمد حسن الزطيمه

التوقيع:

التاريخ: 2024 / 1 / 8

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الدراسة " أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات

المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة "

وأجيزت بتاريخ / / 2024/

| التوقيع | أعضاء لجنة المناقشة |
|---------|--|
| | الدكتور هاني علي عارف الرواشده (مشرفاً ورئيساً) |
| | الدكتور (عضواً داخلياً) |
| | الاستاذ الدكتور (عضواً خارجياً) |

الأهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار، إلى من علمني بدون انتظار، إلى من أحمل إسمه بكل اعتزاز وافتخار، أرجو من الله تعالى أن يرحمه ويغفر له وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد.

إلى والدي رحمه الله

إلى ملاكي في الحياة وإلى معنى الحب والوفاء، إلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسملة الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب ...

إلى روح أمي الحبيبة

إلى أسمى رموز الإخلاص والوفاء إلى القلب الحنون ... إلى سندي في هذه الحياة... إلى من ساندني وساعدني ووقف إلى جانب طوال فترة دراستي إلى من سألني آدين له بحياتي ما حبيت....

زوجي العزيز

إلى رفقاء دربي وأصحاب القلوب الطيبة، والنوايا الصادقة الذين كان معهم سر الحياة وخطوة بخطوة ولا يزالون حتى الآن.

أخواني وأخواتي الأعزاء

إلى نور حياتي ومهجة قلبي إلى فلذات قلبي إلى ثمرة حبي

ابنائي الأعزاء حماهم الله

الشكر والتقدير

أحمد الله تبارك وتعالى على فضله وكرمه عليّ وأشكره على نعمه الكثيرة والوفيرة التي لا تعد ولا تحصى ومن هذه النعم إكمال الرسالة واتمامه واصلي واسلم على سيد الكائنات والرسول نبينا محمد وعلى أهل بيته الطيبين الطاهرين.

أود أن أتقدم بالشكر والتقدير لجامعة جرش وكلية الاعمال وأساتذتي الأفاضل الذين قدموا لي الكثير من المعرفة العلمية والتوجيهات الطيبة في ترصين هذه الرسالة.

كما أود أن أتقدم بالشكر الجزيل والامتنان إلى الدكتور (هاني علي الرواشدة) المشرف على رسالتي لما بذله من جهد في انجاز هذه الرسالة في صورتها النهائية.

واخص بالشكر والعرفان الدكتور (حمزه الحوامدة) عميد الكلية لما قدمه من توجيهات ومساعدات ونصائح وإرشادات قيمة أفادتني في إنجاز هذا العمل.

وأتقدم بالشكر والامتنان إلى كل من مد يد العون لي وساعدني ووقف إلى جانبي إلى أن وصلت بعملتي إلى صورته النهائية وأخص بالذكر زوجي الذي ساندني خطوة بخطوة إلى نهاية العمل.

وأخيراً أتوجه بالشكر إلى كل من مد يد العون ولو بقدر ضئيل ومن فاتني ذكر أسمائهم وألتمس منهم العذر وجزاهم الله عني خير الجزاء.

وادعو الله تعالى أن يحفظ بلدنا الأردن ويهدينا جميعاً لما يحبه ويرضاه.

قائمة المحتويات

| الصفحة | الموضوع |
|--|---|
| أ | الغلاف |
| ب | التفويض |
| ج | قرار لجنة المناقشة |
| د | الإهداء |
| هـ | الشكر والتقدير |
| و | قائمة المحتويات |
| ي | قائمة الجداول |
| ل | قائمة الملاحق |
| م | الملخص باللغة العربية |
| ن | الملخص باللغة الإنجليزية |
| الفصل الأول: الإطار العام للدراسة | |
| ١ | ١,١ المقدمة |
| ٣ | ١,٢ مشكلة الدراسة |
| ٤ | ١,٣ أهداف الدراسة |
| ٤ | ١,٤ أهمية الدراسة |
| ٥ | ١,٥ فرضيات الدراسة |
| ٧ | ١,٦ أنموذج الدراسة |
| ٨ | ١,٧ منهجية الدراسة |
| ٨ | ١,٨ مصطلحات الدراسة |
| الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة | |
| ٩ | ٢,١ تمهيد |
| ١٠ | ٢,٢ المبحث الأول: مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. |
| ١٠ | ٢,٢,١ المطلب الأول: نشأة ومفهوم وأهمية وأنواع تقارير الأعمال المتكاملة. |
| ٢١ | ٢,٢,٢ المطلب الثاني: مفهوم أهمية أهداف ومداخل ومحتوى وتحديات ونظريات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. |

| | |
|-----|---|
| ٣٩ | ٢,٣ المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية. |
| ٤٠ | ٢,٣,١ المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية |
| ٤٦ | ٢,٣,٢ المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة |
| ٥٥ | ٢,٤ المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي |
| ٥٥ | ٢,٤,١ المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه. |
| ٥٩ | ٢,٤,٢ المطلب الثاني: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه |
| ٦٤ | الدراسات السابقة |
| ٦٤ | الدراسات العربية |
| ٧٣ | الدراسات الاجنبية |
| ٧٨ | الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات) |
| ٧٩ | ١-٣ تمهيد |
| ٧٩ | ٢-٣ منهج الدراسة |
| ٧٩ | ٣-٣ مجتمع وعينة الدراسة |
| ٨٠ | ٤-٣ وحدة المعاينة والتحليل |
| ٨٠ | ٥-٣ مصادر جمع البيانات |
| ٨٢ | ٦-٣ اداة الدراسة |
| ٨٥ | ٧-٣ اختبار صلاحية أداة الدراسة |
| ٨٨ | ٨-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات واختبار الفرضيات |
| ٩٠ | الفصل الرابع: نتائج تحليل البيانات واختبار الفرضيات |
| ٩١ | ١-٤ تمهيد |
| ٩١ | ٢-٤ وصف البيانات الديموغرافية |
| ٩٣ | ٣-٤ وصف متغيرات الدراسة |
| ١٠٢ | ٤-٤ اختبار فرضيات الدراسة |
| ١١٥ | الفصل الخامس: النتائج والتوصيات |

| | |
|-----|-------------------------|
| ١١٦ | ٥,١ النتائج |
| ١١٧ | ٥,٢ التوصيات |
| ١١٨ | المصادر والمراجع |
| ١١٨ | المراجع العربية |
| ١٢٥ | المراجع الأجنبية |
| ١٢٧ | الملاحق |

قائمة الجداول

| الصفحة | الجدول |
|--------|--|
| ٨٠ | الجدول (١): ملخص عملية توزيع الاستبانات وإستبعادها وإستردادها |
| ٨٣ | الجدول (٢): هيكل أداة الدراسة للمحور الاول (عناصر التقارير المتكاملة) |
| ٨٤ | الجدول (٣): مقياس ليكرت الخماسي |
| ٨٤ | الجدول (٤): مستوى الأهمية النسبية لفقرات ومتغيرات الدراسة والأوساط الحسابية التي تقابلها |
| ٨٦ | الجدول (٥): نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة |
| ٨٧ | الجدول (٦): نتائج اختبار الارتباط الذاتي لفرضيات الدراسة |
| ٩١ | الجدول (٧): وصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي |
| ٩٢ | الجدول (٨): وصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة |
| ٩٣ | الجدول (٩): وصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية |
| ٩٤ | الجدول (١٠): وصف بـ عدد الأفصاحات العامة |
| ٩٥ | الجدول (١١): وصف بـ عدد الحاكمة |
| ٩٦ | الجدول (١٢): وصف بـ عدد الاستراتيجية |
| ٩٧ | الجدول (١٣): وصف بـ عدد المخاطر والفرص |
| ٩٨ | الجدول (١٤): وصف بـ عدد الأداء الفعلي |
| ٩٩ | الجدول (١٥): وصف متغير عناصر التقارير المتكاملة |
| ١٠١ | الجدول (١٦): وصف بـ عدد (جودة المعلومات المحاسبية) |
| ١٠٣ | الجدول (١٧): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الرئيسة H0 |
| ١٠٤ | الجدول (١٨): معاملات الانحدار للفرضية الرئيسة H0 |
| ١٠٥ | الجدول (١٩): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H01 |
| ١٠٦ | الجدول (٢٠): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H01 |
| ١٠٧ | الجدول (٢١): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H02 |
| ١٠٨ | الجدول (٢٢): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H02 |
| ١٠٩ | الجدول (٢٣): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H03 |
| ١١٠ | الجدول (٢٤): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H03 |

| | |
|-----|---|
| ١١١ | الجدول (٢٥): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H04 |
| ١١٢ | الجدول (٢٦): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H04 |
| ١١٣ | الجدول (٢٧): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H05 |
| ١١٤ | الجدول (٢٨): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H05 |

قائمة الملاحق

| الصفحة | الملحق | الرقم |
|--------|-------------------------------------|-------|
| ١٢٨ | ملحق (١) الاستبانة بصورتها النهائية | .١ |
| ١٣٣ | ملحق (٢) قائمة المحكمين | .٢ |

قائمة الأشكال

| الصفحة | الشكل | الرقم |
|--------|--|-------|
| ٢٧ | الشكل (١) مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة | .١ |
| ٣١ | الشكل (٢) محتوى تقارير الأعمال المتكاملة | .٢ |

أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة

إعداد الطالبة

منى محمد الزطيمة

إشراف الدكتور

هاني علي الرواشده

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العام، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتلاءم وطبيعة الموضوع، حيث تم استغلال المعلومات لوصف الخلفية النظرية للموضوع، ثم التوجه إلى ميدان الدراسة وجمع البيانات الخاصة بالشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ثم تبويبها، وتفسيرها بهدف اختيار واستخراج نتائج بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وذلك بهدف توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة (عناصر التقارير المتكاملة وجودة المعلومات المحاسبية)، والكشف عن اتجاهاتها والتعرف على مدى تأثيرها على مشكلة الدراسة في سبيل الوصول إلى أفضل الحلول التي تثري العلاقة بين المتغيرات وتوضحها.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تمثلت نتائج التحليل الوصفي إلى ارتفاع مستوى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بالإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة، حيث بلغ الوسط الحسابي ٤,١٦٧، في حين ظهرت جميع الفقرات بأهمية نسبية مرتفعة، حيث جاءت بالمرتبة الأولى (المخاطر والفرص) بينما جاءت بالمرتبة الخامسة والاختيرة (الحاكمية). وعدة توصيات أهمها: التأكد من زيادة مستوى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بتبني إدارتها الإجراءات الهادفة للتحقق من المخاطر والفرص.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، التقارير المتكاملة، جودة المعلومات المحاسبية، الشركات الصناعية.

The effect of disclosure of integrated reporting elements on the quality of accounting information in Jordanian public industrial companies

By

Mona Mohammad Zatimeh

Supervisor

Dr. Hani Rawashdeh

Abstract

The aim of this study was to examine the effect of accounting disclosure of integrated reporting elements on the quality of accounting information in Jordanian public industrial companies. The descriptive analytical approach was adopted, aligning with the nature of the subject. The study utilized information to describe the theoretical background, proceeded to the field of study, and collected data from Jordanian public industrial companies from the perspective of legal accountants. The data were categorized and interpreted to select and extract results using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program. This aimed to clarify the relationship between the study variables (integrated reporting elements and the quality of accounting information), reveal their trends, and understand their impact on the study problem to find solutions that enhance and clarify the relationship between the variables.

The study yielded several important results. Descriptive analysis results indicated a high level of interest among Jordanian industrial companies in disclosing integrated reporting elements, with an average of 4.167. All paragraphs appeared with relatively high importance, with the first rank going to risks and opportunities, while governance ranked fifth and last. Several recommendations were made, including ensuring an increase in the level of interest among Jordanian industrial companies in adopting measures aimed at verifying risks and opportunities by their management.

Keywords: disclosure of integrated, reporting elements, quality of accounting information, industrial companies.

مقدمة:

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية أمراً حيوياً في سياق عمليات الأعمال واتخاذ القرارات الاستراتيجية للشركات والمؤسسات. فالمعلومات المحاسبية ذات جودة تمثل أساساً أساسياً للتخطيط والرصد المالي، وتسهم في فهم الأداء المالي للمؤسسة بشكل صحيح وشامل، كما تشمل عدة جوانب، منها دقة البيانات المدخلة والتي تعتمد على كفاءة ونظام العمليات المحاسبية. كما يتعلق الأمر بالموثوقية، حيث يجب أن تكون المعلومات قابلة للتحقق والتدقيق من خلال آليات محاسبية موثوقة. (شرف، ٢٠١٥، ص ١٨)

فقد ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح، لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة، وتأكيداً على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تم إصدار معايير محاسبية تحكم قواعد العرض والإفصاح في التقارير المالية، لما لها من أثر بالغ الأهمية في تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية واكتمال محتواها. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ٢٥)

حيث يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تلعب دوراً هاماً، في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، كما يساهم في تحقيق فاعلية وكفاءة استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، على مستوى المؤسسة وعلى المستوى القومي للاقتصاد الوطني. ولهذا كان لابد من وجود معايير محاسبية دولية تحكم عملية العرض والإفصاح. إذن يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف

الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود. (شرف، ٢٠١٥، ص ١٧)

كما أن المعلومات المحاسبية تعد عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المنشآت، لذلك سعت المنشآت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنشآت، وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة. وتؤدي نظم المعلومات دوراً حيوياً في دعم الأنشطة للمنشآت سواء أكانت أنشطتها تهدف أو لا تهدف إلى تحقيق الأرباح. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ٢٧)

تشكل شركات المساهمة كياناً اقتصادياً تتعارض فيها المصالح العديد من الأطراف ذات العلاقة بهذا الكيان وتمثل التقارير المالية أداة للربط بين هذه الأطراف وإذا علمنا بأن هذه التقارير هذه الأطراف وهي إدارة الشركة التي توصف عادة بعدم النزاهة وتغليب مصالحهما على مصالح حملة الأسهم والأطراف الأخرى.

ولهذا فقد اهتمت العديد من الأطراف بالجودة عن الإفصاح عن المعلومات المالية وجودة التقارير المالية لما لها أثر بالغ بقراراتها الاستثمارية حيث كانت جودة التقارير المالية ولا زالت الشغل الشاغل للعديد من الأطراف الذين يعتمدون عليها اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. (شرف، ٢٠١٥، ص ١٨-١٩)

ولم يكن إقرار مبدأ التحفظ إلا جزءاً يسيراً من الإجراءات التي اتخذت بضمان جودة التقارير المالية وشفافيتها وتعبيرها عن واقع الشركة الفعلي، ولذلك تعمل الشركة على التطوير المستمر لنظم التقارير المتكاملة الداخلية المعمول بها لديها كي تصبح أكثر شمولية، حيث أن ذلك يساعد كل من أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على اتخاذ القرارات بشكل منهجي وسليم، ومن ثم تحقيق مصالح المساهمين.

من هنا ظهرت الحاجة إلى الإفصاح عن المزيد من المعلومات غير المالية التي تشمل العديد من القضايا مثل الأستدامة، وحوكمة الشركات، وإستراتيجية الشركة، ودور المنشأة في تحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية، ومثل هذه القضايا لا تغطيها القوائم والتقارير المالية الحالية.

❖ مشكلة الدراسة:

يلعب الإفصاح حيوياً في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية، والمساهمة في الشركات ذات الشفافية العالية هو الأمر الذي لا يتوقف على الالتزام بمعايير الإفصاح وقوانين الدولة وتعليماتها، بل الاهتمام أيضاً بالإفصاح الاختياري.

وهنا تكمن مشكلة الدراسة في معرفة أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ومن أجل تتبُّور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيس الآتي:

هل يوجد أثر للإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الأفصاحات العامة، الحاكمية، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل يوجد أثر للأفصاحات العامة على جودة المعلومات المحاسبية؟
٢. هل يوجد أثر للإفصاح المحاسبي عن الحاكمية على جودة المعلومات المحاسبية؟
٣. هل يوجد أثر للإفصاح المحاسبي عن الاستراتيجية على جودة المعلومات المحاسبية؟
٤. هل يوجد أثر للإفصاح المحاسبي عن المخاطر والفرص على جودة المعلومات المحاسبية؟

٥. هل يوجد أثر للإفصاح المحاسبي عن الأداء الفعلي على جودة المعلومات المحاسبية؟

❖ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة

المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

- التطرق إلى ماهية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية؛
- التعرف على أثر الإفصاح المحاسبي عن عناصر التقارير المتكاملة في التقليل من التحديات المعاصرة لنقص الجودة في المعلومات المحاسبية؛
- التعرف على أثر التقارير المتكاملة في تحقيق الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية.
- استقصاء آراء الشركات الصناعية حول أثر للإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الأفصاحات العامة، الحاكمية، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.
- التعرف على كيفية توثيق نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة.
- التعرف على مدى توافر عناصر الجودة المنشودة في مخرجات النظم المحاسبية لغايات اتخاذ القرارات الاستثمارية.

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الأهمية التطبيقية والأهمية العلمية كالاتي:

الأهمية النظرية:

١. حداثة موضوع مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في زيادة جودة التقارير المالية وقلة الأبحاث التي تناولت موضوعها، مع افتقار البيئة الأردنية لهذه النوعية من الموضوعات.
٢. تعتبر النتائج التي سوف تتوصل إليها الباحثة نموذج تساهم في زيادة جودة التقارير المالية المتعلقة بكفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجعة.
٣. التقدم الكبير الذي شهدته الدول المتقدمة فيما يخص مجال التدقيق بنوعها الخارجية والداخلية ومساهمتها الفعالة في إعطاء الصورة الواقعية والصادقة عن حالة الشركة. (براهيم، ٢٠١٥)

الأهمية العملية:

توضيح معرفة أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وضرورة تبيان أهميته بإعتباره الركيزة الأساسية لأي شركة تطمح للبقاء، وتكون المعلومات والبيانات المعروضة في التقرير على درجة كبيرة من الشمولية والاتساق، وأن تتصف بالإيجاز والدقة، وأن تكون معلومات مادية وهامة بحيث تسهل عملية اتخاذ القرارات السليمة من قبل الإدارة التنفيذية أو أياً من متخذي القرار. وأهمية وأهداف وأنواع مراجعة تقارير الأعمال.

❖ فرضيات الدراسة:

* الفرضية الرئيسية HO: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الإفصاحات العامة، الحاكمية، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

* الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الأساسية:

الفرضية الأولى: HO1 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$ للأفصاحات العامة على جودة المعلومات المحاسبية.

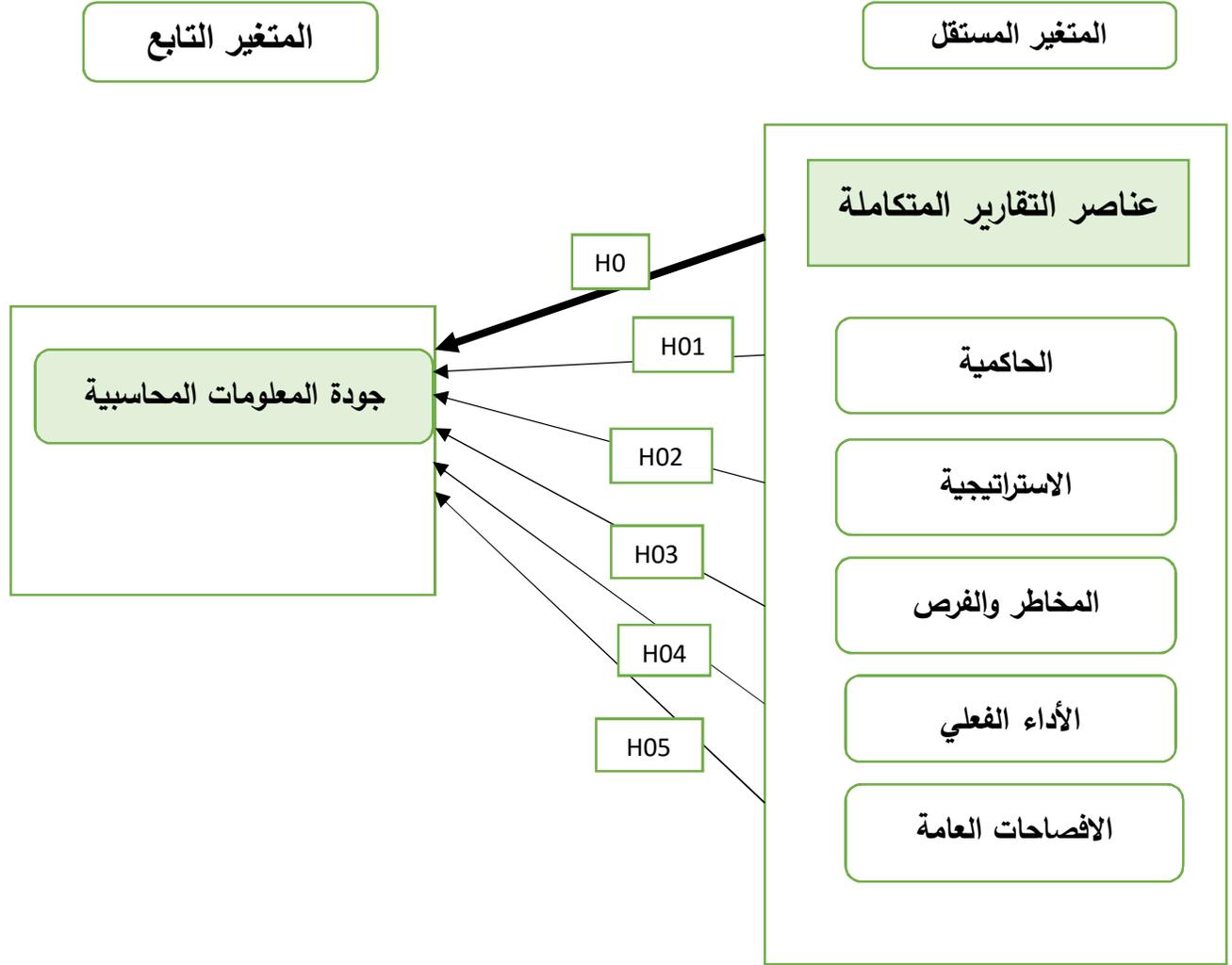
الفرضية الثانية: HO2 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$ للأفصاح عن الحاکمية على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثالثة: HO3 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$ للأفصاح عن الاستراتيجية على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الرابعة: HO4 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$ للأفصاح عن المخاطر والفرص على جودة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الخامسة: HO5 لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$ للأفصاح عن الأداء الفعلي على جودة المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة (دراسة عثمان، ٢٠١٧؛ ودراسة سعد، ٢٠١٥، دراسة

(Bobitan, 2017)

❖ منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتلاءم وطبيعة الموضوع، حيث تم استغلال المعلومات لوصف الخلفية النظرية للموضوع، ثم التوجه إلى ميدان الدراسة وجمع البيانات الخاصة بالشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين ثم تبويبها، وتفسيرها بهدف اختيار واستخراج نتائج بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

❖ حدود الدراسة : يمكن أن تتحدد الدراسة من خلال التحديد المكاني والزمني:

✓ الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

✓ الحدود الزمانية: يمكن القول بأن انجاز الدراسة الميدانية خلال الدراسة لعام ٢٠٢٣.

١,٨ مصطلحات الدراسة:

الإفصاح المحاسبي: الإفصاح المحاسبي هو عملية الكشف والإفصاح عن المعلومات المالية والغير مالية

ذات الصلة بالشركة أو المؤسسة. (شرف، ٢٠١٥)

التقارير المتكاملة: التقارير المتكاملة تعبر عن نهج في إعداد التقارير يهدف إلى تقديم معلومات شاملة حول

أداء الشركة أو المؤسسة. (إسماعيل، ٢٠١٦)

جودة المعلومات المحاسبية: تشير إلى مدى صحة وموثوقية البيانات المحاسبية المستخدمة في عمليات

التسجيل والتقرير المالي للمؤسسات والشركات. ويعتبر تحقيق الجودة العالية في المعلومات المحاسبية أمراً

حيوياً لاتخاذ قرارات فعّالة وضمان دقة التقارير المالية. (بدوي، ٢٠١٤)

الشركات الصناعية: هي أنواع من الشركات التي تشارك في عمليات التصنيع والإنتاج.. تشمل هذه الشركات

مجموعة واسعة من الصناعات والقطاعات، مثل الصناعات الكيماوية، والصناعات الهندسية، والتصنيع

الغذائي، والإلكترونيات، والسيارات، والطيران، والأدوات الطبية، وغيرها الكثير. (جمعة، ٢٠١٤)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد:

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلاً لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها، كما أن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيح قرارات المستفيدين، حيث يمكن الاعتماد على التقارير المالية في أخذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٧٤).

لذا تناولت الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري والدراسات، وذلك من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم وأهمية وأنواع تقارير الأعمال المتكاملة.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وأهداف ومداخل ومحتوى وتحديات ونظريات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية.

المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه.

المطلب الثاني: مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه.

المبحث الأول

مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

عرفت تقارير الأعمال المتكاملة بأنها تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يعطي البعد المالي والبعد الاستدامي البيئي والحوكمي والمسؤولية الاجتماعية معاً ، لذا سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين كالآتي:

المطلب الأول

نشأة ومفهوم وأهمية وأنواع تقارير الأعمال المتكاملة

أولاً : مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة:

عرفت على أنها فكرة تقوم على تجميع التقارير الفردية التي تصدرها الشركات بشكل مستقل التقارير المالية، وتقرير الحوكمة وتقرير المسؤولية الاجتماعية وتقرير الأداء البيئي في إطار أو تقرير واحد، يعرف بتقرير الأعمال المتكامل . (شرف، ٢٠١٥، ص١٣٧)

يرى اسماعيل أنه التقرير الذي يربط الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة للشركة بأدائها المالي، فهو يربط الماضي والحاضر والمستقبل خاصاً عن الاستراتيجي للشركة وسمعتها والمخاطر التي تواجهها.

(إسماعيل، ٢٠١٦، ص١٧٤ - ١٧٥)

الأداء أو تقارير الأعمال المتكاملة، هي التقارير التي تعرض بصورة كلية الأداء المالي والاستدامي للشركة بما يسمح لأصحاب المصلحة في الشركة بتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل.

يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن التقرير المالي الحالي ضيق الأفق تطويره ليصبح تقرير أعمال يحقق التكامل بين المجالات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكومية، والإستراتيجية للشركة. (شرف، ٢٠١٥، ص١٣٧-١٣٨).

كما عرف المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة بأنها تجميع للمعلومات الجوهرية حول إستراتيجية وحوكمة وأداء وآفاق الشركة بحيث تنعكس في الأداء التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل منه. (يوسف، ٢٠١٥، ص١٧٧)

عُرف التقرير المتكامل تعريفاً بأنه "التقرير الذي يلبي احتياجات كل من التقرير المالي وتقرير الاستدامة". (Gareth, 2013, p51) خطأً عُرِف التقرير المتكامل بأنه هو "تمثيل شامل ومتكامل لأداء الشركة المالي والاستدامة على حد سواء". (IRC). (فتح الله، ٢٠١٣، ص٢٩٦)

وكذلك يرى أن التقرير المتكامل يتعلق بالربط بين الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكومية للشركة أدائها لأعمالها بالماضي والحاضر والمستقبل (منصوري، ٢٠٠٨، ص٢٨٩).

كما أشار إلى أن التقرير المتكامل هو تقرير يفصح عن الصورة الكلية للشركة بشكل يسمح لكل أصحاب المصالح بتقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل (علي، ٢٠١٢، ص٣٠٨).

تستنتج الباحثة من المفاهيم السابقة أن التقرير المتكامل ليس جزءاً من التقرير السنوي التقليدي أو مزيج من البيانات المالية السنوية وتقرير الاستدامة ولكن التقارير المتكاملة تعد وسيلة لتوصيل معلومات وأنشطة الشركة بطريقة تمكنهم من فهم كامل لمحتوي الشركة على المدى الطويل، وقدرتها على تكوين والحفاظ على القيمة، وبذلك تساعدهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم من خلال تخفيض مخاطر المعلومات،

أن تقارير الأعمال المتكاملة هو ذلك التقرير الذي يجمع المعلومات المالية وغير المالية بشكل مترابط بحيث يوفر نظرة شاملة عن الأداء الكلي للشركة، وذلك في شكل واضح ومتسق وقابل للمقارنة، ويمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل.

ثانياً : نشأة تقارير الأعمال المتكاملة:

تعد التقارير المالية الأداء الرئيسية التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في تقييم الوضع المالي ونتائج أنشطة الشركات واتخاذ القرارات المختلفة، الا ان التقارير المالية التقليدية لم تعد كافية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات. (شرف، ٢٠١٥، ص١٣٨)

و كثيراً من الدراسات (دراسة شرف، ٢٠١٥؛ ودراسة إسماعيل، ٢٠١٦) ترى أن التقرير المالي بصورته الحالية لا يقدم صورة كاملة عن حقيقة أداء الشركة، ولهذا السبب فإنه لا يحقق مطالب أصحاب المصالح لتقييم أداء الشركة، وقد أجمعت هذه الدراسات على أن التقارير المالية التقليدية تركز على تعظيم الربح فقط لفئات قليلة من أصحاب المصالح، ولا تهتم بجوانب خلق القيمة لكافة أصحاب المصالح في الأجل الطويل، وفي حالة تعارض الأوليات الاقتصادية مع الأوليات الاجتماعية والبيئية، فإن الشركات تميل إلى إعطاء الأولوية للاعتبارات الاقتصادية. وأن المنشآت لا تعمل في ظروف بعيدة الاعتبارات البيئية والاجتماعية المحيطة وفي نفس الوقت لا تراعي التقارير المالية بوضعها الحالي هذه الاعتبارات، كما لا تراعي الاعتبارات الاقتصادية في المدى الطويل، ولهذا يوجد اتفاق بين كافة الأطراف المهتمة على أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية. (علي، ٢٠١٢، ص٣١٠)

ورغم هذه الجهود الكبيرة لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة والاتفاق على محتواه الا انه سيكون هنالك تفاوتاً واختلافاً وممارسات متعددة لتقارير الأعمال المتكاملة، لأنها تتطوي على أحكام شخصية مختلفة نسبياً،

خاصة فيما يتعلق في أنواع وطريقة وعرض المعلومات غير المالية، حيث لا توجد معايير محددة لتنظيم الإفصاح عنها يعكس المعلومات المالية. (IFAC, 2011, p17-18)

مع ظهور مفهوم التنمية المستدامة عام ١٩٨٧م وإصدار مبادرة التقرير العالمي (GRI) في عام ٢٠٠٠م، وبدأت بعض الشركات طوعية بالإفصاح عن الأداء غير المالي في شكل تقارير منفصلة عن التقرير المالي، إلا أن هذه التقارير بها نقاط ضعف منها أنها غير مرتبطة بالتقرير المالي للشركة، وعدم وجود علاقات سببية واضحة بين الجوانب المالية وغير المالية، وبالتالي عدم قيام أصحاب المصالح بتضمين النواحي غير المالية في تحليلاتهم، مما يحد من إمكانية الاعتماد عليها. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٨٤)

وحسبما يرى البعض مثل (دراسة شرف، ٢٠١٥؛ ودراسة إسماعيل، ٢٠١٦) منشأة هذه التقارير في معالجة ضعف الثقة بين المجتمع وممارسات الأعمال. وكرد فعل للانتقادات الموجهة للتقارير المالية، بدأ عند قليل من الشركات بإعداد تقرير يجمع كل التقارير ذات الصلة بالشركة في تقرير يشار إليه باسم التقرير الواحد One Report وتقوم الفكرة علي ما يسمى بالتفكير المتكامل Integrated Thinking، بحيث يحظي التقرير المتكامل رحلة الشركة نحو تحقيق رؤيتها وقيمتها في إطار من المساءلة والشفافية في السياق الذي تعمل فيه، وهناك اتجاه عالمي لتبني التقارير ويرى البعض انها سوف تكون ذات ممارسات عالمية في جميع الشركات في البورصة في غضون السنوات الخمسة المقبلة. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٨٠)

ثالثاً : أهداف التقارير المتكاملة:

الهدف الأساسي من التقارير المتكاملة هو التقرير لأصحاب المصلحة بشأن الإستراتيجية والأداء وأنشطة الشركة بطريقة تمكن أصحاب المصلحة من تقييم قدرة الشركة على تكوين القيمة والحفاظ عليها، ويتضمن التقرير المتكامل مايلي: (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٨٢)

١. يعكس التقرير المتكامل هيكل حوكمة الشركة التي يتم تطبيقها في تحديد ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية والمالية والاقتصادية التي تؤثر على الشركة.
 ٢. إن يتم تضمين هذه القضايا في إستراتيجية الشركة.
 ٣. وجود عملية منهجية تأخذ في الاعتبار الموارد المتاحة للشركة، وتحديد مؤشرات الأداء والمخاطر وفي مراجعة وتقييم أدائها.
 ٤. تركز مقاييس الأداء على التقييم الشامل دون التركيز على الأداء في الأجل القصير فقط.
 ٥. الاستجابة لاحتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات من خلال توفير معلومات كافية عن موارد وأداء الشركة.
 ٦. توفير معلومات حول الموارد الحالية للشركة ورأي قيود على استخدامها ومدى كفاءة وفعالية الفريق والحوكمة والهيكل التنظيمي للشركة.
- يتمثل الهدف الأول لإطار إعداد التقارير المتكاملة في دعم احتياجات المستثمرين من المعلومات على المدى الطويل من خلال إظهار الآثار الأوسع نطاقاً وأطول أمداً نتيجة للقرارات التي تتخذها الإدارة.
- (Alexande, 2012, p10)

وتعترف اللجنة بأن مصطلح أصحاب المصلحة يستدعي أن يأخذ في الاعتبار أولئك الذين لا يمثلون المساهمين، بغرض توفير نظرة ثاقبة الجودة الإدارة والإشارة للمخاطر المستقبلية مساعدة المستثمرين على تقييم المخاطر على مستوى النظام. (اسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٨٤)

رابعاً : أهمية التقارير المتكاملة:

تتمثل أهمية التقارير المتكاملة فيما يلي:

١. إعداد التقارير المتكاملة سيضمن استدامة الأداء المؤسسي لأخذه في الاعتبار المسؤولية الاجتماعية للشركات والتقارير عن أداء الشركة الذي يعتبر أكثر أهمية للإدارة العليا حيث يوضح العلاقة بين أداء الشركة بغرض الاستدامة والقيمة طويلة الأجل للشركة.

٢. تحسين الأداء المالي للشركة وضمن تحسين هذا الأداء في الأجل الطويل. يضاف لما سبق تقويم تقارير الأعمال المتكاملة على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركة بشكل مستقل مثل التقارير المالية، تقرير الحوكمة، تقرير الأداء البيئي وتقرير المسؤولية الاجتماعية مع الربط بينها في إطار تقرير واحد. كما تساعد التقارير المتكاملة في تحقيق وفورات في الوقت والتكلفة، وكفاءة استخدام الموارد نتيجة للدمج بين فريق التقرير المالي ومعدّي الأنواع الأخرى من التقارير التأثير الإيجابي على سمعة المنشأة وتحسين وضعها التنافسي في السوق، تساعد التقارير المتكاملة في تخفيض المخاطر المرتبطة بسمعة المنشأة وتقديم رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجه المنشأة. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٨٣)

إستلزامت الحياة الديناميكية للمنشآت والوحدات الاقتصادية وجودة الرقابة على كافة معاملاتها المالية و البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكومية واستخدام نظم وإجراءات مالية وإدارية للمحافظة على حقوق الملكية، وأصبحت الإدارة مسئولة عن تصميم والمحافظة على نظم الرقابة الداخلية وأيضا مسئولة عن إعداد كافة السجلات المالية والغير مالية وما يرتبط بها من معلومات. (فتح الله، ٢٠١٣، ص ٢٩٩).

أدى الارتباط الوثيق بين البيئة والتنمية إلى ظهور مفهوم التنمية المستدامة والتي أصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار في عملية التخطيط التنموي أو تنفيذ المشاريع التنموية، وهي تنمية تتصف بالاستقرار التواصل والتفاعل بين الأنظمة الثلاثة الحيوية والاقتصادية والاجتماعية (علي،

٢٠١٢، ص ٣٠١). ويمكن تحديد أهمية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة في الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة يعتبر ضروري ومنطقي نتيجة القصور في نموذج التقرير المالي الحالي وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية من المبادئ الأساسية لإعداد التقارير المتكاملة. وإذا كان طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً على منفعة المعلومات، التي توصلها هذه التقارير لهم، فأنهم يترددون في الاعتماد على هذه المعلومات رغم ملائمتها لقراراتهم خاصة قرار الاستثمار والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها، ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذ تم مراجعة هذه التقارير. (فتح الله، ٢٠٠٢، ص ١٣٢٥)

ترى الباحثة عن ما تقدم فإن تدقيق تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجعين سوف يؤدي إلى الحد من الصراعات المحتملة التي قد تؤدي إلى خفض الالتزام المهني التنظيمي، بالإضافة إلى أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تعد مضيعة للقيمة من خلال إضفاء الصدق على المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الخطر المحتمل الناتج عن عمليات المراجعة لذا فإن هناك حاجة ضرورية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، تتمثل في:

١. إعلام ممارسين مهنة المحاسبة والتدقيق بمفهوم التوكيد المهني والتعرف على مدى استعدادهم بتطبيقه ووجه نظره تاجه الالتزام المهني وتخطيط مهنة التوكيد.

٢. التعرف على مدى تأثير تطبيق مفهوم التوكيد على تخطيط عملية وتدقيق تقارير الأعمال المتكاملة.

خامساً : مبادئ تقارير الأعمال المتكاملة:

تنقسم مبادئ تقارير الأعمال المتكاملة إلى الآتي: (Public Company Accounting Oversight

(Board Relesa, 2007, P.231

١. المبادئ المتعلقة بنطاق التقرير والحدود الإفصاح الكامل عن نطاق وحدود التقارير

يتم الإفصاح عن نطاق وحدود التقرير وفقا لمبدأ الإفصاح الكامل Complete ويتضمن تحديد مجال وحدود التقرير تحديد الوحدات entities الواجب عرضها بالتقرير (مثل الفروع) وطبيعة المعلومات الواجب توفيرها عن كل وحدة وينبغي أن يتناول التقرير الأداء مشمولاً بفترة التقرير ويجب الإفصاح عن مدخل الإدارة في إعداد التقرير، وطبيعة المعلومات ذات الصلة بالمخاطر والفرص.

٢. المبادئ المتعلقة بأختيار محتوى التقرير:

يتطلب تحديد محتوى التقرير درجة عالية من الحكم المهني والمهارة لتقديم صورة متوازنة ومعقولة عن الشركة وأنشطتها ويجب أن تتوفر في المعلومات الواجب إدراجها بالتقرير خصائص الملائمة، والعرض، العادل، والاكتمال والحيادية، والخلو من الأخطاء والأهمية النسبية.

٣. المبادئ المتعلقة بنوعية أو جودة المعلومات المفصح عنها:

يجب أن تقابل المعلومات المفصح عنها بخصائص للتأكيد منها القابلية للمقارنة والاتساق والقابلية للتحقق والوقتية، والقابلية للفهم والوضوح. كما تضمنت ورقة المناقشة الصادرة عن لجنة التقرير المتكامل بجنوب إفريقيا أنواعاً للمعلومات غير المالية التي يمكن إدراجها ضمن تقارير الأعمال المتكاملة، مثل معلومات عامة عن الشركة نموذج الأعمال، هيكل الحوكمة، الظروف التي تعمل فيها المنشأة وصف للاتجاهات الاجتماعية والمائية والقضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ذات الصلة بأنشطة الشركة الحالية والمتوقعة، معلومات عن المخاطر والفرص والأهداف الإستراتيجية، معلومات عن العوامل التي قد تؤثر على التدفقات النقدية في المستقبل، ومعلومات عن سياق الأجور عن وجهات نظر القيادة حول الشركة. (Abraham,

2008, P.3)

وأشار أن تقرير الأعمال المتكامل يتضمن معلومات مالية وغير مالية تحقق التكامل بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والإستراتيجية للشركة، كما أشار آخر أن محتوى تقارير الأعمال المتكاملة يتضمن معلومات مالية ومعلومات تتعلق باستدامة الشركة أي أن هذه التقارير تشمل كافة المعلومات التي تساعد أصحاب المصالح على تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجلين القصير والطويل. (سعد الدين، ٢٠١٨، ص ٢٣٢)

سادساً : المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة:

محدد لتقييم مانحي الائتمان لقدرة الشركة على خلق القيمة: يعتبر تحديد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة من الأولويات التي ينبغي الاهتمام بها لمقابلة احتياجات أصحاب المصالح المختلفين من خلال توفير مؤشرات أداء مالية وغير مالية ملائمة لمساعدتهم في تقييم مدي قدرة الشركة على خلق القيمة المضافة التي تختلف جزئياً من مجموعة لأخرى من أصحاب المصالح. (لظفي، ٢٠١٥، ص ٢٣٢)

وأن تحديد المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يجب أن يمكن أصحاب المصالح المختلفين من تقييم كفاءة إدارة الشركة في استغلال وتشغيل الموارد الاقتصادية المتاحة لخلق القيمة، فالدور الرئيسي لإدارة الشركة ليس العمل على تحقيق الأرباح فقط إنما ينبغي أن يكون الهدف هو خلق القيمة للمساهمين، فعندما تركز إدارة الشركة نظم قياس الأداء الداخلي على الأرباح قصيرة الأجل أو المحاسبة عن أرباح التشغيل، وليس على القيمة المحققة للمساهمين فهذا يحقق نتائج سيئة فقد يفشل المديرون في تحديد المشاكل الحقيقية في الوقت المناسب. كما أن هذا الأسلوب يشكل منظور قصير الأجل ولا يوفر مقاييس حقيقية لقياس الأداء في الأجل الطويل، لذا فالمديرون الأكفاء يتخذون خطوات لتأكيد دور المحاسبة في التركيز على إيجاد مقاييس لخلق القيمة من منظور إستراتيجية. (السقا، ٢٠١٨، ص ٥٨)

كما أن أصحاب المصالح على اختلاف رؤيتهم يريدون معلومات تغطي كافة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركة ، مؤشر الربحية وحدة لم يعد يكفي للحكم على الأداء ، ولهذا فهم يحتاجون لمقاييس تتعلق بالإنتاجية وبالقيمة السوقية وبقدرة الشركة على الاستمرار، والمخاطر المختلفة التي تواجهها الشركة وكيفية التعامل معها، كما يحتاج أصحاب المصالح لمقاييس لتقييم الأداء المتوقع للشركة من منظور متكامل الأبعاد يشمل الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والأخلاقية وقضايا المخاطر، وإمكانية استخدام الأداء المتوقع في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وصافي الدخل المتوقع، ومدى استجابة الشركة لمتطلبات مسؤولياتها البيئية والاجتماعية. (الشرقاوي، ٢٠١٩، ص ٣)

إن المنظور المحاسبي لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة، مع تنامي الاهتمام العالمي بقضايا الاستدامة طُبع الرأي العالمي أكثر اهتماماً بإيجاد حلول لمشاكل انقراض الكائنات الحية، والتغير المناخي، والتلوث والعمل على خلق مجتمع مستداماً، وقد يبدو هذا الأمر هاماً ومؤثراً على المجتمع الاقتصادي والذي له اليد العليا في ضرورة الحفاظ على التنمية المستدامة بما تحتويها على الأبعاد الرئيسية الثلاثة البيئية والاجتماعية والاقتصادية حيث أن كل بعد من تلك الأبعاد يحتوي على مشاكل عدة وقضايا متداخلة ضمن إطار المشاكل المجتمعية المتكاملة، ونظراً لأهمية التداخل بين تلك المشاكل الاقتصادية، فإنه لا معنى لمواجهة كل عنصر منها منفرداً، بل لابد من مواجهة مترامنة لكل تلك المشاكل في إطار تقارير أعمال متكاملة. (صلاح الدين، ٢٠١٩، ص ١٣٢٨-١٣٢٧)

ونتيجة للاستجابة الرسمية لكل من هيئة بروتلاند ومؤتمر الأمم المتحدة الخاص بالتنمية والبيئة عام ١٩٩٢م، تبنت معظم الدول التنمية المستدامة كهدف وطني، ويدور النقاش الآن حول كيفية إسهم القطاعات الاقتصادية ومجتمع الأعمال في تحقيق هذا الهدف. (عقل، ٢٠٢٠، ص ٣٣٢-٣٣١)

ويرى آخر أن تقرير الأعمال المتكامل يعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي، والاستدامي، والحوكمي، والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة من خلال تخفيض مخاطر المعلومات، ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحه. (علي، ٢٠١٢، ص ٥٤)

ترى الباحثة مما سبق أنه تأكيداً للثقة في البيانات والمعلومات المتبادلة في المنشآت، وزيادة نفعيتها لمستخدميها، فإن الأمر يتطلب أن تعكس القوائم والتقارير الختامية للشركات الخصائص الخاصة بالمفاهيم السلوكية الأخلاقية والتنمية المستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

المطلب الثاني

مفهوم ونظريات تقارير الأعمال المتكاملة

أولاً : مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة

تعرف تقارير الأعمال المتكاملة بأنها التقارير التي تدمج تقارير هيكل الرقابة الداخلية ضمن إجراءات التقارير الخارجية النموذجية (المعيارية). ويعرف مجلس (PCAOP) في الفقرة رقم (٦) من المعيار رقم (٥) الصادر عام ٢٠٠٧م تقارير الأعمال المتكاملة بأنها مراجعة الرقابة الداخلية على التقارير المالي يجب أن تتكامل مع مراجعة القوائم المالية، وعلى المراجع الخارجي تخطيط وإجراء عملية المراجعة لتحقيق أهداف كل عملية منهم. (أبو جبل، ٢٠١٤، ص ٣٢)

وتعرف تقارير الأعمال المتكاملة بأنها تعهد من المراجع الخارجي بأن يقوم بإبداء رأي حول كل من القوائم المالية، وكذا عن مدى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية. (علي، ٢٠١٢، ص ٣٢٥ - ٣٦٥)

وتعريف أيضاً تقارير الأعمال المتكاملة بأنها التقارير التي تمتد لتشمل مراجعة إدارة المخاطر بالمنشأة بما فيها مراجعة إجراءات الرقابة الداخلية، وذلك إلى جانب الشكل التقليدي لمراجعة القوائم المالية. (أبو جبل، ٢٠١٤، ص ٥٤)

كما عرفت أيضاً تقارير الأعمال المتكاملة بأنها التقارير التي تتضمن مراجعة القوائم المالية للمنشآت العامة بالإضافة إلى مراجعة رقابتها الداخلية ويتعين على المنشآت العامة أن تكون القوائم المالية التي تم مراجعتها مرفق معها تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية وتقرير المراجع الخارجي عن كل من القوائم المالية، وعن فاعلية الرقابة الداخلية عن التقرير المالي. (Solsticem, 2015, p15-17)

ترى الباحثة أن عملية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة هي تكامل كل من القوائم المالية ومراجعة هيكل الرقابة الداخلية معاً ضمن عملية المراجعة الخارجية، بعد ذلك توسيع لمسؤوليات المراجع الخارجي، فلم تعد إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية أعدت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فحسب، وإنما إبداء رأي بشكل مباشر حول مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة.

ثانياً : أهمية تقارير مراجعة الأعمال المتكاملة:

إن أهمية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة الداخلية من حيث بث الثقة والمصداقية في المعلومات التي يتم مراجعتها، حيث أن الإدارة العليا تستعين بالمراجعة الداخلية من خلال إمدادها بالمعلومات الموثوق فيها، والتي تمكن المنشأة من إتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة لها. وتساعد إدارة المراجعة الداخلية على إرثاء قواعد الرقابة والمساءلة وتوفير المعلومات عن الأهداف المخططة، وكيفية قيام الإدارات بتنفيذ أنشطتها ومدى ملائمة الأهداف والنتائج النهائية مع الأهداف المخططة وتقويم النتائج وتقديم التوصيات المناسبة إلى الإدارة العليا لتلافي وعلاج أوجه الضعف وتقوية نواحي القوة في الأداء، وهذا يؤدي بالضرورة إلى تحسين القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة، كما تختص المراجعة الداخلية بسمة آلا وهي وجودها داخل المنشأة مما يجعلها على آلفة ومعايشة يومية ومستمرة لمشاكل المنشأة وخصائص بيئة الرقابة والتغيرات الحادثة في البيئة الرقابية التي تؤثر على العائد على الإستثمار وكذلك زيادة قدرتها على المساهمة في إدارة المخاطر، فضلاً عن تقييمها الذاتي والمستمر لبيئة الرقابة ورقابة الجودة مما يؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة. ويساعد في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز العمل، وتدعيم وتطوير تقرير المراجعة وجدوى التوصيات التي يقترحها فريق المراجعة بشأن تطوير تنفيذ العملية مجال المراجعة.

(علي، ٢٠١٢، ص ٥٤)

تساهم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في البقاء في سوق المنافسة، بما يوفره من كفاءة في أداء عملية المراجعة، حيث تحافظ المراجعة المتكاملة على استقلال مراقب الحسابات من خلال الامتثال للمعايير، وبالتالي عدم التشكك في مراقب الحسابات. وتستلزم عملية المراجعة المتكاملة التي تشمل المراجعة الداخلية، سلامة النظام الذي تعمل به وكفاءته مما يؤدي إلى تحقيق الجودة المطلوبة، أداء عملية المراجعة على أساس تقييم المخاطر يؤدي إلى التركيز على مجالات ونواحي الضعف، مما يؤدي إلى منع المخالفات وتحديد مجالات التحسين.

ثالثاً : أهداف تقارير مراجعة الأعمال المتكاملة:

تهدف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إلى توفير نقطة إنطلاق للمديرين والمراجعين الداخليين والخارجيين في كل قطاع إلى إكتساب المهارات الضرورية والمعارف والحصول على شهادة في مجالات إدارة ومراجعة الحكم، وتتمثل المهارات التي ينبغي إكتسابها لتحقيق المراجعة المتكاملة في التعرف على خطر ضوابط الإدارة والإمتثال للمعايير في إطار مشترك ومتكامل، بالإضافة إلى معرفة كافة المفاهيم، وتدريب المستخدمين من خلال موارد التدريب وحلقات العمل والمؤتمرات ذات الصلة، إجتياز إمتحانات يتم تنظيمها من خلال الجمعيات الأهلية. (KPMG, 2011, p663)

ترى الباحثة أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تهدف إلى الإرتقاء بكفاءة عملية المراجعة وذلك من خلال التركيز على إتمام أداء عملية المراجعة المتكاملة من خلال الإستعانة بوظيفة المراجعة الداخلية.

رابعاً : أنواع مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

يمكن تقسيم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إلى نوعين هما: (الهوري، ٢٠١٥، ص ٦٦٣-٦٦٤)

١. مراجعة الحسابات المتكاملة فيما يتعلق أنظمة إعداد التقارير المالية:

التي يكون فيها مراقبو الحسابات مسؤولون مسؤولية إضافية للتعبير عن رأيهم بشأن فعالية الرقابة الداخلية للشركة على تقديم التقارير المالية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥)؛ وبالتالي تسري مراجع الحسابات المتكاملة على جميع المنظمات وإدارة المخاطر والإمتثال.

وهي تعني وجود إطار واحد ومبسط متصل وشامل، تستخدم فيه مصطلحات موحدة بما يحقق منافع تشغيلية ومنافع إمتثال كبيرة، والتي تتحقق من خلال المعلومات المفيدة التي يمكن أن تتوفر لكل التخصصات، وهذا ممكن لأنه على الرغم من أن الحكم وإدارة المخاطر والإمتثال تمثل تخصصات منفصلة، إلا أن لديهم كمية كبيرة من الترابط والإتصال. (علي، ٢٠١٢، ص ٥٥)

وميزة هذا الأسلوب أنه يمكن من الحصول على البيانات المفصلة حول قياسات أداء الإدارة التنفيذية، كما أنه يمثل طريقة جديدة للتفكير في إتمام عمليات المراجعة، حيث أنه يشجع على إتباع نهج شامل لعملية المراجعة الداخلية للحسابات، وبالتالي يجب أن يكون مراقب الحسابات قادراً على فهم وتقييم المخاطر التي تواجهها المنظمة على الصعيدين الإستراتيجي والعملياتي. (علي، ٢٠١٢، ص ٥٦)

حيث يرجع إستخدام نهج متكامل لإتمام عملية مراجعة الحسابات وإجراء مراجعة متكاملة في مرحلتي التخطيط والتنفيذ لمراجعة الحسابات.

٢. دمج عمليات التدقيق تقارير الاعمال المتكاملة للحسابات:

وهي عمليات التدقيق التي تتسم بالتكامل عبر عمليات ومجالات تكنولوجيا المعلومات جميع المجالات الأخرى مثل: الإبلاغ المالي، الإمتثال للوائح التنظيمية والفعالية والكفاءة التشغيلية.

ترى الباحثة أن تدقيق تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجعين يؤدي إلى الحد من الصراعات المحتملة التي قد تؤدي إلى خفض الإلتزام المهني التنظيمي، بالإضافة إلى أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تعد مضيعة للقيمة من خلال إضفاء الصدق على المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الخطر المحتمل الناتج من عمليات تدقيق تقارير الأعمال.

خامساً : مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة:

شهد تدقيق تقارير الأعمال الداخلية تطوراً ملحوظاً خلال الاوانة الأخيرة كما تنوعت المهام التي تقوم بها داخل المنشأة. فلم تعد تنحصر مهامها في فحص العمليات المالية والمحاسبية أو حتى تدقيق جميع عمليات المنشأة فحسب، بل أصبحت إحدى الوسائل الإدارية الهامة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في الحصول على المعلومات الموثقة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة. (علي، ٢٠١٢، ص٥٦)

وفي نفس الوقت الذي رحب فيه أصحاب المصلحة بتقارير الأعمال المتكاملة، فقد طالبوا بضرورة مراجعتها وإضفاء الثقة على محتواها المعلوماتي، لذا بدا يظهر ما يسمى بالمراجعة المتكاملة (Integrated Auditing)، أي المراجعة لكل من القوائم المالية التقليدية ومراجعة تقارير الحوكمة والاستدامة. مما يوفر فرصاً جديدة للمراجعة الداخلية لزيادة القيمة المضافة للمنشأة ولأصحاب المصالح من خلال تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تتعلق بجوانب ومجالات متعددة لأداء المنشأة (مثل الأداء الاستراتيجي والبيئي والاجتماعي) بالإضافة إلي دورها الحالي في مجالات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بهدف تحسين عمليات المنشأة ومساعدتها على تحقيق أهدافها. (محمدي، ٢٠١٣، ص٥٨)

ونتيجة لعدم وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية وضعف التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي، مما يتطلب تطور المراجعة الداخلية في زيادة القيمة التي تضيفها إلي منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. (محمدي، ٢٠١٣، ص٥٩)

هناك وجهات نظر متباينة فيما يتعلق بمدخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة كما تعكسها الإصدارات المحاسبية والمهنية والدراسات الأكاديمية هناك ثلاثة مدخل وهي، مدخل التقرير المجمع، مدخل التقارير المتكامل، ومدخل التقرير الكلي. (يوسف، ٢٠١٥، ص١٧٣-١٧٤)

١. مدخل التقرير المجمع:

يكون التقرير المتكامل قائمة واحد تجمع بين التقرير المالي وتقرير الاستدامة، هذا يعطي إشارة إلي تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة وتقرير الاستدامة وأنها مجالان متداخلان للأداء الكلي للشركة، ويعد التقرير المجمع خطوة أولية في سبيل الوصول للتقرير المتكامل. (Serafei, 2016, p11-17)

٢. مدخل التقارير المتكاملة:

يوضح التقرير الروابط بين الأداء المالي والاستدامة، ويفصح عن الآثار المالية للاستدامة وعلاقة الاستدامة بإستراتيجية الأعمال ولعل الجهود الخاصة بالإفصاح عن الأمور البيئية الاجتماعية مالياً تفيد في هذا الشأن. (يوسف، ٢٠١٥، ص١٧٣-١٧٤)

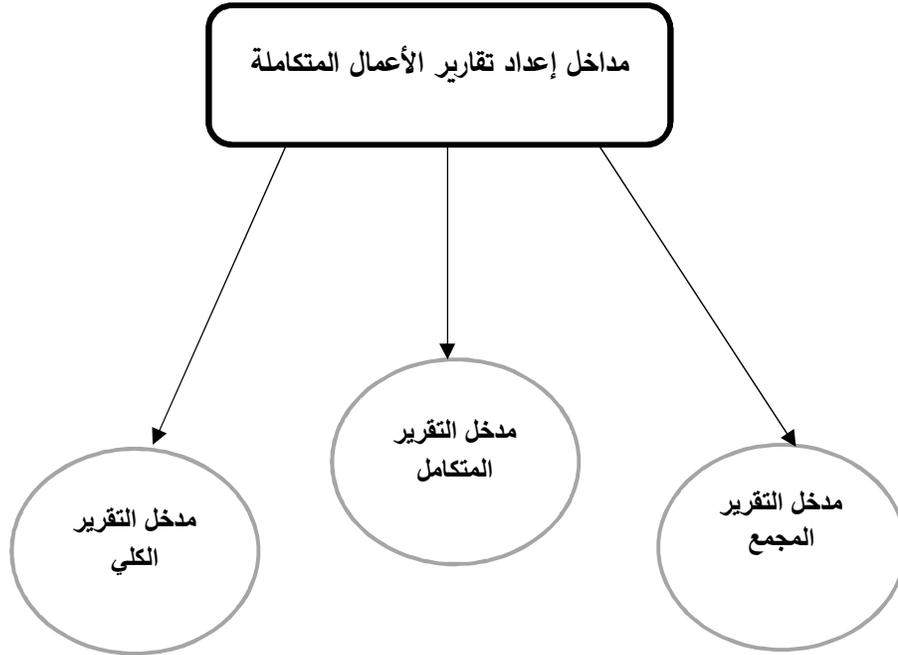
٣. مدخل التقرير الكلي:

يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة، ويعبر تعبيراً سليماً عن قيمة الشركة ومدخلها للأعمال ويختلف هذا المدخل عن مدخل التقرير المجمع في طريقة التجميع ويتفق معه في مفهوم التجميع. وهناك شركات متعددة مثل الشركة الأمريكية للطاقة الكهربائية وشركة طيران جنوب غرب

دالاس وشركة بأسف الألمانية، وشركة نور ديسك الدانماركية، وشركة ناكور البرازيلية، وشركة فيلبس الهولندية
تسمي التقرير الكلي بالتقرير الواحد. (Serafei, 2016, p11-17)

الشكل (١)

مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة



المصدر: إعداد الباحثة بالاستناد إلي عبد الوهاب نصر علي مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١ ، العدد ٢ ، أكتوبر ٢٠١٢م).

يتضح للباحثة من خلال الشكل (١) أن التوجه العام للمداخل الثلاث واحد، هو مفهوم التجميع ولكل منهما مزاياه وعيوبه عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة. كما أن تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يوصل بصفة مجمعة ومتكاملة وكلية، معلومات بيئية وكلية واجتماعية وحوكومية وإستراتيجية واستدامة عن الشركة.

سادساً : محتوى تقارير الأعمال المتكاملة:

يشمل محتوى التقرير المتكامل شقين مالي واستدامة بالإضافة إلي كافة المعلومات التي تساعد أصحاب المصلحة في الشركة على تقييم قدرتها على خلق والحفاظ على القيمة الشاملة في الأجل القصير والمتوسط والطويل، من أهم ما يجب أن تفصح عنه تقارير الأعمال المتكاملة، أسم الشركة وفروعها أن وجدت وفترة التقرير، المبادئ التي أعد على أساسها التقرير المستندات المؤيدة للتقرير، الإشارة إلي خضوع التقرير للتوكيد المهني من جانب مراقب الحسابات المسؤل عن إعداد التقرير، وتاريخ نشر التقرير وإعتماده وتقرير التوكيد المهني المعتمد من مراقب الحسابات كما يعد تقرير الأعمال المتكامل وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي والاستدامي والحوكمي والاستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة من خلال تخفيض مخاطر المعلومات ومساعدتهم على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم ويوضح الشكل محتوى تقارير الأعمال المتكاملة . وفيما يتعلق بمجال التقرير يجب الإشارة إلي نموذج الأعمال المطبق الذي يصف كيفية خلق القيمة الموارد المتاحة للشركة، القواعد التنفيذية للحوكمة المعمول بها، المخاطر والقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والاقتصادية، علاقة الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، وصفا للأهداف الإستراتيجية للشركة متضمنة بعد الاستدامة، الأداء الفعلي للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية وتأثيراتها المالية والاجتماعية والبيئية الهامة بما فيها أداء الشركات في مجال إدارة انبعاث غازات الاحتباس الحراري، قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها، الأداء المستقبلي نظام حوافز الشركة لموظفيها ومديريها والعوامل التي قد تؤثر على هذه الحوافز مستقبلاً وتفسير وتعليق المسؤولين بالشركة على أدائها الفعلي مقارناً بالأهداف المحددة سلفاً . (يوسف، ٢٠١٥، ص ١٨٣)

وفيما يتعلق بالإفصاح المالي يجب أن يتضمن التقرير، قوائم كاملة ، تفسيراً للعوامل المؤثرة على أرباح الشركة، العناصر غير العادية وغير التشغيلية، المعلومات المالية القطاعية، الاستثمار المالي مربوطاً بالطاقة المتوقعة نفقات رأسمالية ونفقات البحوث والتطوير، والعوامل التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية. (IIRC, 2011, p35)

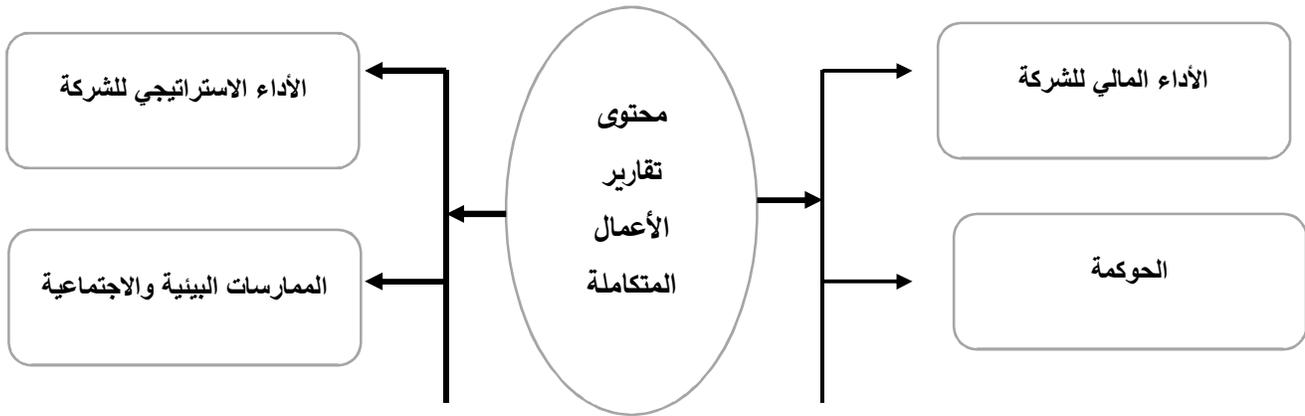
نتيجة كثرة عدد التقارير المطلوبة وطولها الشديد وتعقد مصطلحاتها، مما يدفع معظم الشركات بالاتجاه نحو تطبيق التقارير المتكاملة، بالإضافة إلي رغبة الشركات في التواصل مع المستثمرين للحصول على التمويل للآزم بسهولة وتكلفة معقولة إن المستقبل سيحمل طلباً رسمياً على خدمة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في الأردن خاصة وأن هيئة المالية في مصر تحذو حذو لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية في بعض توجهاتها. وعلى الرغم من توافر الوعي بأهمية ومميزات تقارير الأعمال المتكاملة إلا أنها لم تحقق الانتشار الكافي ويرجع ذلك إلي وجود بعض المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيقها ومنها عدم وجود إرشادات كافية للتطبيق وخاصة فيما يتعلق بطرق إعدادها ومحتوياتها واختيار لغة مناسبة وطريقة ملائمة للعرض بحيث تكون مشتقة من إستراتيجية المنشأة وخاصة في مجال المصالح، ووضع مقاييس الاستدامة الحصول على التغذية العكسية بخصوص آراء المستخدمين في التقرير والتفاعل المستمر مع جميع فئات أصحاب المصالح لتحديد احتياجاتهم من المعلومات، وتوفير الدعم التكنولوجي الآزم لنشر التقارير على موقع الانترنت الخاص بالشركة، محتوى تقارير الأعمال المتكاملة غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية. (Monterio, 2013, p1-17)

يضاف لما سبق من التحديات التي تواجه المراجع الداخلي لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة، عدم توافر الكوادر المهنية والتأهيل الآزم للقيام بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عدم توافر الخبرات اللازمة

والتدريب، وتداخل وتعدد المتغيرات مما يصعب على المراجع الداخلي تحديد مسؤولية بعض الشركات لم يتوافر لديها مقاييس ملائمة للأداء غير المالي وخاصة في مجال الاستدامة، وتخوف الإدارة في بعض الشركات من التوسع في الإفصاح عن بعض المعلومات وخاصة المتعلقة بنموذج الأعمال الإستراتيجية للشركة ومقاييس الأداء المستخدمة في ظل وجود منافسة حادة في السوق، توجد بعض الممارسات المحاسبية في مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من جانب بعض مكاتب المراجعة الأجنبية في مصر، ولكنها ممارسات متناثرة وغير متسقة أو منظمة الحاجة إلي إصدار معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائي لكيفية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يحتاج تفعيل خدمات التوكيد المهني في مصر على تقارير الأعمال المتكاملة، خاصة في شقها المالي إلي ضوابط أو مقومات منها، إلزام جهات الإشراف والرقابة بإعداد ونشر تقارير الأعمال مصحوبة بتقرير توكيد مهني من المراجع الخارجي. (الهواري، ٢٠١٥، ص ٦٤٨-٦٤٩)

شكل (٢)

محتوى تقارير الأعمال المتكاملة



المصدر: إعداد الباحثة بالاستناد إلى:

Deloitte, "the future Direction-Integrated Reporting? 2023, Thursday 9:03 PM at: www.ssrn.com,p329.

ترى الباحثة أهمية دور المراجعة الداخلية كأحد الأدوات الفعالة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالكفاءة المطلوبة، إلا إن المهنة تواجه الآن تحدياً جديداً في القرن الحادي والعشرين ويتمثل في مدى مقدرة المهنة على استيعاب مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة خلال السنوات الأخيرة إلا أن أغلب تلك المراجعات تتم بعيداً عن مهنة المراجعة الداخلية.

سابعاً : أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لإعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

نتيجة لكثرة عدد التقارير المطلوبة وطلبها الشديد وتعقد مصطلحاتها، مما يدفع معظم الشركات بالاتجاه نحو تطبيق التقارير المتكاملة، بالإضافة إلي رغبة الشركات في التواصل مع المستثمرين للحصول علي التمويل اللازم بسهولة وتكلفة معقولة. إن المستقبل سيحمل طلباً رسمياً على خدمة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وعلى الرغم من توافر الوعي لأهمية ومميزات تقارير الأعمال المتكاملة، إلا أنها لم تحقق الانتشار الكافي ويرجع ذلك إلي وجود بعض المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيقها ومنها: (رشدي، ٢٠١٧)

١. عدم وجود إرشادات كافية للتطبيق وخاصة بما يتعلق بطرق إعدادها ومحتوياتها.
٢. اختيار لغة مناسبة وطريقة ملائمة للعرض بحيث تكون مفهوماً لكافة أصحاب المصالح.
٣. وضع مقاييس أداء ملائمة للأداء الغير المالي مشتقه من إستراتيجية المنشأة وخاصة في مجال الاستدامة.
٤. الحصول على النقدية العكسية بخصوص آراء المستخدمين في التقرير والتفاعل المستمر مع جميع فئات أصحاب المصالح لتحديد احتياجاتهم من المعلومات.
٥. توفير الدعم التكنولوجي اللازم لنشر التقارير على موقع الانترنت الخاص بالشركة.
٦. محتوى تقرير الأعمال المتكاملة غير نمطية ولا تتبع نموذج محدداً مالي وغالبيتها غير مالية.

ثامناً : مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على تقويم أداء المراجعة الداخلية:

تستخدم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب منها توفير مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مصداقية للاعتراف بالعاملين بإدارة المراجعة الداخلية كفئة مشاركة ومسئولة مما يؤدي إلى خلق اتجاهات ايجابية من جانب العاملين تجاه الإدارة وزيادة ارتباطهم بالمنشأة التي يعملون بها ، ولقد كان لهذا أثره الفعال على تحسين الإنتاجية ومن ثم زيادة إمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها وتعزيز قدرتها التنافسية ويشجع على الاستمرار في طريقة التركيز على مهامها الأساسية التي تحقق قيمة حقيقية للمنشأة. كما تمثل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مقياساً للأداء يرتبط بصورة مباشرة يخلق الثروة لحملة الأسهم. (Steven son, 2016, p11)

تاسعاً : تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة:

تركز تقارير الاستدامة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات، وقد حدث تطور ملحوظ في السنوات الأخيرة في عدد من الشركات وزادت التقارير إلى حد كبير خاصة في الشركات متعددة الجنسيات، في عام ١٩٩٩م حوالي ٣٩ من الشركات العالمية قدمت تقريراً عن الأنشطة المستدامة وزادت النسبة إلى ٩٥% عام ٢٠١١م. (جمعة، ٢٠١٤، ص٣٦)

ويشير الواقع العملي لعدم تجانس تقارير الاستدامة بين الشركات، فعلى سبيل المثال تعتبر بعض الشركات مثل زبروكس وجنرال وسبنسر من الشركات التي تهتم بالتقرير عن المسؤولية الاجتماعية، في حين تعتبر شركات ريان أبر وشركة فيليب موريس من الشركات التي لا تهتم بهذه التقارير، فالشركات فيما بينها في الاهتمام بالاستدامة على مستوى الصناعة وعلى مستوى الدولة.

كما يستخدم مصطلح التقارير المتكاملة بأنه دمج للتقارير المتعلقة بالأعمال بتلك المتعلقة بالأداء المستدام وقيم الأعمال وذلك بغرض أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات لا يجب أن تتم بمعزل عن باقي الأعمال. (البشير، ٢٠١٦، ص ٨٧)

عاشراً: نظريات تفسير التقارير المتكاملة:

هنالك عدة نظريات تفسر التقارير المتكاملة منها:

١ - نظرية أولوية حملة الأسهم:

يعتبر هدف تعظيم حملة الأسهم من الأهداف الرئيسية التي يجب العمل على تحقيقها في صورة تعظيم ثروة حملة الأسهم، حيث يعتبر المساهم السلطة المركزية في حوكمة الشركات، بمعنى أن جميع الجهود داخل الشركة توجه في نهاية المطاف نحو صالحهم، وطبقاً لتلك النظرية فإن الغرض من تقديم التقارير المتكاملة هو إظهار عناصر غير مرئية سابقاً من شأنها أن تؤثر على القيمة المالية للشركة، وقد ثار الخلاف بين الباحثين حول ما إذا كان تأثير إدراج العناصر البيئية والاجتماعية والحوكمة يمكن تمييزها في الأجل القصير أو الأجل الطويل؟ وما إذا كان الأثر يرجع في المقام الأول إلى التعرف على العناصر الايجابية التي تؤدي إلى زيادة الربحية أو تجنب المخاطر أو تغلب التكاليف؟. (الملكى، ٢٠١٢، ص ١٨)

٢ - نظرية أصحاب المصلحة:

طبق لنظرية أصحاب المصلحة، ينظر للمساهمين باعتبارهم المجموعة الحرجة للشركة، ورغم ذلك لا مبرر لإغفال بقية الأطراف المشاركة لذلك فإن هدف تعظيم الأرباح لجميع الأطراف المشاركة يجب أن تسعى الإدارة لتحقيقه من خلال الاستخدام السليم للموارد المختلفة المتاحة وفقاً لإجراءات متوازنة لتحقيق الهدف. وتقوم نظرية أصحاب المصلحة على فرضين أساسيين: (عبد العال، ١٩٨٤، ص ٤٣٣)

أ. لا يتم الاعتراف غالباً بالعديد من القضايا التي سيكون لها آثار كبيرة على قيمة الشركة في الأجل الطويل باعتبارها غير مالية.

ب. إدراج المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة يسمح لتصحيح تشوهات التسعير.

٣- النظرية التقليدية:

نتيجة للانتقادات الموجهة لهدف تعظيم الربح وحقوق المساهمين لتعارضهما مع تحقيق جميع المصالح الأخرى، فقد اتخذت النظرية الاقتصادية التقليدية والمحاسبة والمالية نهج أكثر دقة، فوفقاً للنظرية المالية التقليدية التي تركز على (قيمة الأسهم لأنها لا تغفل الجوانب البيئية أو الاجتماعية). (معر، ٢٠١٢، ص ٣٨) ترى الباحثة أن نتيجة ظهور تقارير الاستدامة تتطلب الحاجة إلي نظرية وأدوات جديدة تهتم بتطوير وتحسين المعلومات والقيمة قد تغيرت في جميع المجالات، كما أن تعظيم الربح وحقوق المساهمين يتعارض مع تحقيق جميع المصالح الأخرى.

جهود المجلس الدولي لإعداد إطار التقارير المتكاملة: (IIRC)

في نوفمبر ٢٠١١ عقدت مجموعة الـ ٢٠ اجتماع نتج عنه تشكيل ثلاث فرق عمل لوضع مقترحات لإطار إعداد التقارير المتكاملة. وقد ترأس الـ IIRC مايكل بيت (السكرتير الخاص لصاحب السمو الملكي الأمير ويلز) وتضم مجموعة العمل ٢٥ عضو برئاسة كل من بول درويمان رئيس المجلس التنفيذي للمحاسبة المستدامة واتحاد المحاسبين الأوروبي وإبان بول (الرئيس التنفيذي للاتحاد الدولي للمحاسبين) وقد وضع اتحاد المحاسبين الأوروبي فريق عمل بناء على خبرته في إعداد التقارير المالية وحوكمة الشركات والاستدامة. واستجابة لإعداد التقارير المتكاملة أصدر الـ (FEE) ورقة تتضمن المعلومات المطلوبة بشأن تأثير استخدام

الموارد والانبعاث على الاستدامة من خلال ممارسة الأنشطة التجارية والصناعية مما يتطلب الأخذ بعين الاعتبار القضايا البيئية والاجتماعية في التخطيط الاستراتيجي للشركة. (باعكضة، ٢٠١٢، ص ٣٨)

وفي ديسمبر ٢٠١١ انتهت فترة التعليق على المقترح المقدم IIRC وردت من ردود مجموعة كبيرة من أصحاب المصلحة، وقد تم تحليل الردود الواردة للجنة وحددت التوصيات والموضوعات الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند إصدار الإطار ويمكن تناول أهم الاقتراحات والتوصيات والمناقشات حول المقترح فيما يلي: (باعكضة، ٢٠١٢، ص ٣٩)

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

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

٣. تعدد مفهوم رأس المال، فمن أهم العقبات لتطبيق ذلك المفهوم هو عدم وجود صلة بين نموذج الأعمال التجارية ونموذج رأس المال والنماذج الإدارية الأخرى وعلاوة على ذلك صعوبة قياس بعض أنواع رأس المال الواردة في الإطار .

٤. المبادئ التوجيهية وعناصر التقرير المتكامل، يوجد تشابه بين مبدأ التركيز على الإستراتيجية والتوجه المستقبلي ويمكن الجمع بينهما وهذا إلي جانب إغفال مبدأ المسائلة ومبدأ القابلية للمقارنة ومبدأ الاكتمال ومبدأ القياس ومبدأ النطاق والحدود والتوقيت المناسب.

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

٦. إمكانية التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة والقطاع العام والمنظمات الغير ربحية ،ويمكن تطبيق التقارير المتكاملة على المشروعات الصغيرة والمتوسطة، ومؤسسات القطاع العام والوحدات غير الهادفة للربح، وليس شرطاً أن يطبق بالضرورة على قدم المساواة لجميع الأحجام والأنواع من الشركات أو المؤسسات، حيث يراعي حجم وطبيعة المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة، وطبقاً لمستوى الموارد المتاحة وقد ذكر الرئيس التنفيذي للـ IIRC بول دروكمان أن العمل بالتقارير المتكاملة سيبدأ في أوائل عام.

بالرجوع للمجلس الدولي تبين أن الجهود المبذولة لإعداد التقارير المتكاملة والتي تتمثل في:

أ. التفكير المتكامل مقابل التقارير المتكامل.

ب. الاعتماد على المبادئ التوجيهية والعناصر المتكاملة.

ج. التطبيق في الشركات الصغيرة والمتوسطة والقطاع العام والوحدات الغير هادفة للربح.

الفوائد التي تحققها الشركة من إعداد التقارير المتكاملة: تحقق الشركات التي تقوم بإعداد التقارير المتكاملة

الفوائد التالية: (Levitt, 2019, p11)

١. التقارير المتكاملة وسيلة هامة لإدارة الشركة فهي تكسبهم فهم كيفية تخصيص الموارد الداخلية للشركة

كما تكسبهم إستراتيجية الشركة وكيف تؤثر وتتأثر بالقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والاقتصادية.

٢. تظهر إدارة الشركة إنها تدرك تماماً الأعمال والتحديات التي تواجهها، وإنها تعمل بشكل فعال في توجيه

الشركة نحو مستقبل مستدام على المدى الطويل.

٣. زيادة مشاركة الشركة المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين فهي تقدم لهم تقرير بنظرة شمولية طويلة الأجل عن الشركة بحيث تمكن أصحاب المصلحة إجراء تقييم لقدرة الشركة على تكوين القيمة والحفاظ عليها.

٤. شفافية التقارير التي تحتوي على كل القضايا الايجابية والسلبية والتحديات مما يؤدي إلي مزيد من الثقة في الشركة وتعزيز سمعتها الطيبة بين أصحاب المصلحة.

٥. تعزيز إدارة المخاطر للشركة حيث يتم النظر إلي المخاطر من منظور متكامل.

٦. قدرة الإدارة على إثبات فاعليتها وزيادة الشفافية، يؤدي إلي انخفاض تكاليف رأس المال.

٧. استقطاب الكفاءات المطلوبة لمعالجة تحديات القيود على استخدام بعض الموارد مما يحقق وفراً في التكاليف واكتشاف طرق لتحسين منتجاتها وخدماتها.

٨. الشركات التي تدرك وتعالج التحديات الخارجية التي تواجهها من المحتمل أن تكون أكثر تنافسية في السوق وتتمتع بتعزيز العلامة التجارية وتحسين دعم العملاء.

٩. مساعدة الشركات في استغلال الفرص التجارية الجديدة.

١٠. يفضل الموظفون العمل في الشركات جيدة السمعة وفي المقابل تتمتع الشركات بولاء الموظفين وانخفاض تكاليف العمالة ومعدل دوران العمالة.

١١. تقدم التقارير المتكاملة وسيلة جيدة للاتصال الاستراتيجي مع أصحاب المصلحة. (سليمان، ٢٠١٩،

ص ١٨٨)

تري الباحثة أن تقارير الأعمال المتكاملة هي وسيلة هامة لإدارة الشركة ووسيلة جيدة للاتصال

الاستراتيجي مع أصحاب المصلحة، ومن خلال التقارير تدرك الأعمال والتحديات التي تواجهها، وتعمل بشكل

فعال في توجيه الشركة نحو المستقبل، كما أن شفافية التقارير تحتوي على القضايا السالبة والايجابية وعلى الإدارة استقطاب كفاءات عالية لمعالجة تلك السلبيات التي تواجهها حتى يتم تقديم سمعة الشركة الطيبة بين أصحاب المصالح.

المبحث الثاني

جودة المعلومات المحاسبية

تناولت الباحثة في هذا المبحث جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية.

المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

المطلب الأول

مفهوم وأهمية وأهداف التقارير المالية

أولاً : مفهوم التقارير المالية:

خلال السنوات العشرة الأخيرة اعتبر الباحثون موضوع جودة التقارير المالية من القضايا الحيوية في البحث المحاسبي دراسات جودة التقارير المالية تهتم بقياس المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير، كما تهتم أيضاً بالعوامل المؤثرة في الجودة. فالبحث المحاسبي اقترح العديد من المتغيرات المحاسبية التي تعتبر مؤشرات على جودة، من هذه المتغيرات، مقدار الاستحقاق الاختياري في القوائم المالية، إتباع الإدارة سياسات هجومية في الاعتراف بالأرباح، درجة الشفافية في القوائم المالية، وخاصة وقتية الربح المحاسبي كما إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسية أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. (إبراهيم، ٢٠١٦، ص ٢٥١)

حيث تكون ذات فائدة كبيرة لكل الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة لكل المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. (عبد الرحيم، ٢٠١٥، ص ١٥)

تعد القوائم المالية جزء من التقارير المالية حيث تقوم الشركة بأعدادها استجابة ولزيادة مطالب واحتياجات المستخدمين لها، ومن المستحيل عملياً في ظل بيئة الأعمال اليوم تلبية تلك المتطلبات والاحتياجات

من خلال القوائم المالية الأساسية فقط، بسبب الكم الهائل والكبير من المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية. (إبراهيم، ٢٠١٦، ص ٢٥٢)

عرفها المعيار الدولي بأنها تقارير مالية تحتوي مجموعة كاملة ومختصرة من القوائم المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمنشأة. (عبد الرحيم، ٢٠١٥، ص ٢٦) كذلك عرفها مجلس معايير المراجعة بأنها تقارير ومعلومات يتم إعدادها عن فترات أقل من السنة في توقيتها من حيث بدايتها ونهايتها عن السنة المالية للمنشأة. أيضاً عرفت بأنها هي المعلومات التي تتولد عن النظام المحاسبي في المشروع بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعلقة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق لهذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة. (راضي، ٢٠١٥، ص ١٩١)

كما عرفت بأنها تستعملها الإدارة لإظهار المركز المالي الذي تتمتع به لمختلف مستخدمي هذه التقارير. تستنتج الباحثة من تعريف التقارير المالية أن التقارير المالية على مجموعة من القوائم المالية يتم إعدادها في أقل من سنة. (السيد، ٢٠١٩، ص ٧٧) وأن النظام المحاسبي يساعد المستويات الإدارية على وضع الخطط التي تستخدمها الإدارة لإظهار المركز المالي.

ثانياً : أهمية التقارير المالية:

تتمثل أهمية التقارير المالية في الآتي: (الرهيمي و عبد الحليم، ٢٠٢٠، ص ١٧)

١. تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسي التي تساعدهم على قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها وتحقيق نتائجها ايجابياً .
٢. تقديم معلومات تساعد على تقديم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسيم حساباتها إلى فترات دورية لأعداد القوائم المالية المستخدمة في ذلك أساس الاستحقاق.

٣. تقلل التقارير الدفترية من درجة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات في اتخاذ قرارات الاستثمار.
 ٤. تقديم معلومات محاسبية دورية وحديثة تؤثر بشكل فعال وكبير على أسعار أحجام معاملات الأوراق المالية في سوق المال.
 ٥. توفير معلومات عن فترات متقاربة تساعد المستثمرين على تخفيض درجة عدم التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعائد أسهم بالإضافة إلى الاعتماد على شكل المعلومات في اتخاذ قرارات الاستثمار.
 ٦. يمكن للإدارة من التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية.
 ٧. تقديم معلومات عن مصادر الأصول المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال.
 ٨. تقديم معلومات عن التدفقات النقدية.
 ٩. تعتبر المعلومات الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار في الأوراق المالية.
 ١٠. بث الاطمئنان لدي المستثمر مما يدفعه إلى توجيه استثماراته نحو الاستثمار الأمثل.
 ١١. يؤدي توافر المعلومات بصفة دورية وعلى درجة معقولة من الثقة إلى تحقيق العدالة بين المستثمرين.
 ١٢. تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة وكيفية استخدام هذه الأموال.
 ١٣. تقديم معلومات تساعد على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي حيث أن المنشأة مستمرة في نشاطها وتقسّم حياتها إلى فترات دورية لإعداد القوائم المالية.
- وأيضاً أن أهمية التقارير المالية هي أن المعلومات الجيدة شريان حياة الأسواق النشطة القوية، وبدونها تنهتور ثقة المستثمر، وتتوقف الاستثمارات، فجودة التقارير المالية ستؤثر إيجابياً على ثقة المستثمرين فيها، وهذا ما سيؤدي إلى زيادة اعتمادهم على ما تتضمنه من معلومات مالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتعلقة بالوحدة، كما أنها ستؤثر إيجابياً على قرارات المستثمرين المتعلقة بوضع استثماراتهم في مجالات بالوحدة، كما

لها ستؤثر ايجابياً على قرارات المستثمرين المتعلقة استثماراتهم في مجالات الاستثمار المختلفة، وفي الإقراض، وفي توزيع مواردهم المتاحة، بما يؤدي في النهاية إلى زيادة الكفاءة العامة للسوق. (عبد المقصود؛ ونور الدين، ٢٠١٤، ص ١٥)

نستنتج مما سبق أن أهمية التقارير المالية ركزت على الآتي:

- ١- يساعد تقديم معلومات التقارير المالية في عملية اتخاذ القرارات.
- ٢- إن التقارير المالية تساعد في قياس دخل المنشأة.
- ٣- تساعد التقارير المالية في تخفيض درجة عدم التنبؤ بالأرباح.
- ٤- تقوم التقارير المالية بتقديم معلومات على قائمة التدفقات النقدية.
- ٥- تحقق التقارير المالية الثقة والعدالة بين المستثمرين.

ثالثاً : تتمثل أهداف التقارير في مجموعة من الأهداف منها

١- تقديم المعلومات الملائمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين:

يعتبر الهدف الرئيسي للتقارير المالية الخارجية ذات الغرض العام تقديم المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للمعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة، وعلى وجه التحديد يحتاج المستفيدون الخارجيون الرئيسيون إلى معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي ايجابي كافي. (عبد العزيز، ٢٠١٤، ص ٣٠٣)

٢- القياس الدوري لدخل المنشأة:

المهمة الأساسية للتقارير المالية هي القياس الدوري لدخل المنشأة، أن المعلومات التي تتعلق بمقدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل وتحويله إلي تدفق تقيّد المستفيدين من التقارير المالية عند تقييم أداء المنشأة في المستقبل. (عبد العزيز، ٢٠١٤، ص ٣٠٥)

٣- تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي:

يجب أن يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية مفيداً بالقدر المستطاع للمستفيدين في تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي. ويعتبر إتباع مبدأ الاستحقاق أساساً لقياس الدخل الدوري، (أحمد، ٢٠٢٠، ص ٩) أكثر فائدة في تقييم التدفقات النقدية من إتباع الأساس النقدي لهذا الغرض.

٤- تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة ومصادرها

يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة والحقوق على تلك الموارد، والنتائج المترتبة على المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلي حدوث تغيرات في هذه الموارد والحقوق على تلك الموارد.

٥- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية:

يهتم المستفيدون الخارجيون الرئيسيون اهتماماً مباشراً بقدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها وتوزيع الأرباح على أصحاب رأس المال بدون تقليص نطاق عملياتها الجارية، وعلى ذلك يجب أن تحتوي القوائم المالية للمنشأة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الأرباح على أصحاب رأس المال، ويجب أن تحتوي القوائم المالية على: (عبد الخالق، ٢٠١٧، ص ١٣٩-١٤٠)

أ. الأموال الناتجة أو المستخدمة في التشغيل.

ب. الأموال الناتجة من الاقتراض أو المستخدمة في تسديد القروض.

ج. الأموال الناتجة من استثمارات جديدة من قبل أصحاب رأس المال أو الموزعة على أصحاب رأس المال.

د. التدفقات النقدية الأخرى.

ترى الباحثة أن تأثير جودة المعايير على جودة التقارير المالية من خلال توضيح تأثير القصور في

بعض المعايير على انخفاض قدرة التقارير المالية على توفير أرقام محاسبية معبرة عن الجوهر الاقتصادي

للوحدات الحكومية.

المطلب الثاني

جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

أولاً : مفهوم المعلومات المحاسبية:

هنالك العديد من التعريفات والمفاهيم التي تناولت ماهية المعلومات المحاسبية أهمها ما يلي:

عرفت المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبي في القوائم الماليه المقدمه للجهات الخارجيه في خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا . (عويس، ٢٠١٥، ص٥٣)

كما عرفت على أنها بيانات تم تنظيمها ومعالجتها لكي تصبح ذات معني بالنسبة للمستخدم. (عبد اللطيف، ٢٠١٧، ص١٣ - ١٤)

كما عرفت أنها المعرفة التي لها معني وتفيد الفرد الذي تقدم اليه في تحقيق اهدافه. (بدوي، ٢٠١٤، ص٤٢)

كما عرفت علي أنها عباره عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي. (جمعة، ٢٠١٩، ص٣٤) وأيضاً عرفت انها تمثل مجموعة من البيانات التي تم جمعها واعدادها بالطريقة التي جعلتها قابله للإستخدام في مفيده بالنسبة للمستخدمين و هي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في إتخاذ القرارات المختلفه. (مغزي، ٢٠١٢، ص٧٢)

أيضا عرفت المعلومات المحاسبية بأنها هي المعلومات الكمية الخاصة بالقيم الإقتصادية التي يتم تجهيزها وعرضها من جانب نظم المعلومات في القوائم المالية وخطط وتقارير التشغيل. (ويجانت؛ و كيسو، ٢٠١٩، ص٢٥)

ترى الباحثة من تعريفات المعلومات المحاسبية يمكن تعريفها بأنها عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي لهذه المعالجة وهو المعلومات ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية.

ثانياً : أهمية المعلومات المحاسبية:

تتبع أهمية المعلومات المحاسبية من خلال دورها في الآتي: (بابكر، ٢٠٢٠، ص ٣١)

١. تعد المعلومات المحاسبية وسيلة أساسية واداة فعالة بيد الادارة لانجاز مهامها وتحقيق الاهداف.
٢. تعتبر المعلومات المحاسبية اداة مفيدة في اتخاذ القرارات الادارية والاقتصادية.
٣. تسهم المعلومات المحاسبية في اظهار نتائج الوحدة الاقتصادية من ربح وخسارة.
٤. مساعدة المستثمرين في تكوين محفظه استثماريه مناسبة للاوراق المالية.
٥. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والمتمثلة في التوزيعات التي سيستلمها الاسهم وكذلك الارباح الرأسماليه الناتجة من ارتفاع قيمة الاسهم.

٦. بيان نتيجة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وذلك خلال فتره ماليه معينه عادة ماتكون سنه ماليه.
٧. وسيله اثبات امام القضاء او التحكيم وهذا بدوره يسمى عمليه التأكد.

ثالثاً : أهداف المعلومات المحاسبية:

تهدف المعلومات المحاسبية الي تحقيق الأهداف الآتية: (محمد نور، ٢٠١١، ص ٢٨)

١. إتخاذ قرارات مرتبطة بإستخدام الموارد الإقتصادية المحدودة.
٢. الرقابة علي إستخدام الموارد البشرية والمادية المتاحة لإدارة الوحدة الإقتصادية.
٣. تسهيل أداء الوظائف الإجتماعية.

٤. توفير معلومات محاسبية عن طبيعة وأوجه نشاط المنشأة وعن نتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة هي السنة المالية، وتوصيل المعلومات الي الأطراف الخارجية ذات العلاقة.
٥. توفير معلومات محاسبية تساعد في حماية أموال المنشأة وحماية أصولها والرقابة عليها.
٦. توفير معلومات محاسبية تفيد الإدارة في إتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

رابعاً : فوائد جودة المعلومات المحاسبية:

يحقق الإهتمام بجودة المعلومات المحاسبية في الوحدة الإقتصادية الفوائد التالية: (الليثي، ٢٠٢٠، ص١٦٧)

١. تقليل الأخطاء.
٢. إختصار الوقت اللازم لإنهاء المهام
- ٣ الإستفادة المثلي من الموارد المتاحة
٤. الإقلال من عملية المراجعة.
- ٥ زيادة مستوى رضا المستخدمين للمعلومات المحاسبية.
٦. زيادة مستوى رضا المستخدمين

خامساً : الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية:

تشير خصائص جودة المعلومات المحاسبية إلي السمات النوعية المطلوبة لإشباع وتلبية إحتياجات مستخدميها، وفي ذلك جاء (أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وأن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي القابلية للفهم والملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة). (حماد، ٢٠١٤، ص٧٧)

أيضا يقصد بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ما أن يجب تتسم به المعلومات المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب إستخدامها لتقويم نوعية المعلومات، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلي مساعدة المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عن إعداد القوائم المالية في تقويم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة. (عمر، ٢٠١٢، ص٥٧)

وهذه الخصائص يمكن بيانها في التالي:

١. الخصائص الأساسية: وهي تتعلق بخاصيتين رئيسيتين هما:

خاصية الملائمة تعرف الملائمة كخاصية من خواص المعلومات المحاسبية بأنها قدرة تلك المعلومات علي التأثير في القرار المتخذ من جانب مستخدميها، وذلك بصدد تكوين تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية أو الحاضر أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح قرار وتوقعات سابقة.

سادساً : التعارض بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

١. التعارض بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

تتمثل نقاط التعارض بين خصائص المعلومات المحاسبية في الآتي: (حنان، ٢٠١٨، ص٥٨)

- أ- قد ينشأ تعارض بين خاصية التوقيت المناسب والملائمة والقدرة التنبؤية وذلك
- ب- لأن سرعة توفير المعلومات المحاسبية قد تكون علي حساب درجة الدقة والصدق في التعبير كما هو الحال في إستخدام الأرقام القياسية العامة قد لا تعتبر كل المعلومات المحاسبية الملائمة معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية.
- ج- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق فيها إلا أنه قد يواجه مستخدميها صعوبة في فهمها وتحليلها وإستخدامها في إتخاذ القرارات الرشيدة.

ترى الباحثة أنه عند تعارض الخصائص يصبح من الضروري التضحية بقدر من إحداها مقابل الأخرى، إلا أن هذه التضحية يجب أن لا تكون كلية لأن القاعدة العامة تنص علي ضرورة توافر قدر من هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية.

سابعاً : القيود علي جودة المعلومات المحاسبية:

حددت هيئة المعايير المحاسبية المالية الـ FASB قيدين رئيسيان علي المعلومات المحاسبية وجودتها

وهما:

أ- التكلفة الإقتصادية:

يعتبر قيد التكلفة قيذا حاكما يجب مراعاته قبل إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية والتقارير المحاسبية فهو يمثل قاعد هامة حيث يجب ألا تنتج وتوزع المعلومات المحاسبية ما لم تكن منفعتها تزيد عن تكلفتها ويمثل هذا القيد معياراً سياسياً للحكم علي مدي كفاءة النظام المحاسبي في تولي المعلومات بأقل تكلفة ممكنة.

(عمر، ٢٠١٢، ص ٥٩)

ب- الأهمية النسبية:

حددت الـ FASB الأهمية النسبية بأنها صفة حامة لجميع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلي الأخصاً خاصة الملائمة ومكوناتها، فإن بندا معينا يعتبر هاما نسبيا إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثرا في

إتخاذ قرار . (الشريري؛ وزريقات، ٢٠١٨، ص ٢٠)

ثامناً : معايير جودة المعلومات المحاسبية:

توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلي رأسها معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومن أهم هذه المعايير الآتي:

١. معيار الملائمة:

يمكن تحقيق هذا المعيار من خلال توافر القيمة التنبؤية في المعلومات المحاسبية وتوافر إمكانية التحقق في المعلومات المحاسبية، ويوضح هذا المعيار مدي وجود علاقة طردية بين ملائمة المعلومات المحاسبية والمنفعة المتحققة لمستخدميها.

٢. معيار الإتساق:

يتم تحقق هذا المعيار من خلال مجموعة من الإجراءات المحاسبية الملائمة لظروفها ، وأن تظل هذه الإجراءات ثابتة من سنة إلي أخرى طالما تطراً تغيرات جوهرية، وفي حالة وجود أي تعديل لا بد من الإشارة لذلك ضمن الإيضاحات المتممة للتقارير المالية مما يساعد علي تحقيق المصداقية والشفافية للمستخدمين.

(حماد، ٢٠١٤، ص٧٩)

٣. معيار إقتصادية المعلومات (تحليل التكلفة والعائد):

يشير هذا المعيار إلي ضرورة تحقق منافع من المعلومات المحاسبية أكبر من التكاليف المرتبطة بإنتاج هذه المعلومات، مع ضرورة إرتباط جودة المعلومات المحاسبية بجودة مصدر الحصول عليها والطريقة التي يتم من خلالها تشغيل هذه البيانات والمعلومات وطرق عرضها. (الشرابي؛ وزريقات، ٢٠١٨، ص٢٢)

٤. معيار المصدقية (إمكانية الاعتماد):

تعتبر من أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تتصف بالمصدقية وإمكانية الاعتماد عليها، وهي تعني أن تعرض هذه المعلومات بطريقة تعبر بصدق عن مضمون هذه المعلومات وأن تراجع من أطراف خارجية مستقلة بنفس الأساليب التي قيست بها، وأن تكون هذه المعلومات محايدة غير متحيزة لمصلحة طرف علي حساب الطرف الأخر. (عمر، ٢٠١٢، ص ٦٠)

٥. معيار الأهمية النسبية:

يشير هذا المعيار إلي ضرورة أن تفصح القوائم المالية عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، وكثيرا ما تتطوي المعلومات المحاسبية، بإعتبارها وسيلة قياس وإتصال، علي تقديرات إجتهادية تعتمد إلي حد كبير علي تقييم مستوي الأهمية النسبية. (Jeanne & Wentzel, 2011, p24-27)

٦. معيار القابلية للمقارنة:

يشير هذا المعيار إلي الأوجه الحقيقية للتشابه والإختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى من خلال فترة زمنية معينة، أو مقارنة أداء المنشأة نفسها خلال عدة فترات زمنية مختلفة، مع ضرورة أن تكون المقارنة بين حقائق متناظرة. (حنان، ٢٠١٨، ص ٥٩)

ترى الباحثة إن الإلتزام بتطبيق هذه المعايير بصورة جيدة سوف يساعد علي تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومنفعتها في إتخاذ القرارات الإقتصادية، ويؤدي هذا إلي زيادة جودة التقارير المالية. تاسعاً : العلاقة بين تدقيق تقارير الأعمال المتكاملة وجودة المعلومات المحاسبية.

تعد التقارير المالية الأداء الرئيسية التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في تقييم الوضع المالي ونتائج أنشطة الشركات واتخاذ القرارات المختلفة، إلا أن التقارير المالية التقليدية لم تعد كافية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٧٤-١٧٥)

ورغم هذه الجهود الكبيرة لإعداد مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والاتفاق على محتواه إلا أنه سيكون هنالك تفاوتاً واختلافاً وممارسات متعددة لتقارير الأعمال المتكاملة، لأنها تتطوي على أحكام شخصية مختلفة نسبياً، خاصة فيما يتعلق في أنواع وطريقة وعرض المعلومات غير المالية، حيث لا توجد معايير محددة لتنظيم الإفصاح عنها يعكس المعلومات المالية. (علي، ٢٠١٢، ص ٣٠٨)

وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية من المبادئ الأساسية لإعداد مراجعة التقارير المتكاملة، وإذا كان طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً على منفعة المعلومات، التي توصلها هذه التقارير لهم، فإنهم يترددون في الاعتماد على هذه المعلومات رغم ملائمتها لقراراتهم خاصة قرار الاستثمار والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها، ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذ تم مراجعة هذه التقارير. (إسماعيل، ٢٠١٦، ص ١٨٤)

إن مراجعة تقرير الأعمال المتكامل تتضمن معلومات مالية وغير مالية تحقق التكامل بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والإستراتيجية للشركة أيضاً أن محتوى مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يتضمن معلومات مالية ومعلومات تتعلق باستدامة الشركة أي أن هذه التقارير تشمل كافة المعلومات التي تساعد أصحاب المصالح على تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجلين القصير والطويل. (لطفي، ٢٠١٥، ص ٢٣٢)

إن أهمية مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة الداخلية من حيث بث الثقة والمصداقية في المعلومات التي يتم مراجعتها، حيث أن الإدارة العليا تستعين بالمراجعة الداخلية من خلال إمدادها بالمعلومات الموثوق فيها، والتي تمكن المنشأة من إتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة لها. وتساعد إدارة المراجعة الداخلية على إرثاء قواعد الرقابة والمساءلة وتوفير المعلومات عن الأهداف المخططة، وكيفية قيام الإدارات بتنفيذ أنشطتها ومدى ملائمة الأهداف والنتائج النهائية مع الأهداف المخططة وتقويم النتائج وتقديم التوصيات المناسبة إلى الإدارة العليا لتلافي وعلاج أوجه الضعف وتقوية نواحي القوة في الأداء. المراجعة المتكاملة تضمن مراجعة القوائم المالية للمنشآت العامة بالإضافة إلى مراجعة رقابتها الداخلية، ويتعين على المنشآت العامة أن تكون القوائم المالية التي تم مراجعتها مرفق معها تقرير الأداء عن الرقابة الداخلية على التقارير المالية وتقرير المراجع الخارجي عن كل من القوائم المالية وعن فاعلية الرقابة الداخلية عن التقرير المالي، وهذا ما يجب أن تتسم به القواعد الأساسية للخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية لتقويم نوعية المعلومات ومساعدة المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية، وتقويم المعلومات المحاسبية من ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية. (باعكضة، ٢٠١٢، ص ٤١-٤٢)

المبحث الثالث

الإفصاح المحاسبي

سوف نحاول إلقاء الضوء على عدة تعاريف، والتطرق لأنواعه من أجل الوصول إلى جوهر الإفصاح،

كما سوف نتطرق إلى توضيح مقومات وأساليب الإفصاح والعوامل المؤثرة فيه من خلال المطالب الآتية:

المطلب الأول

الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية

أولاً : مفهوم الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلاً لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها، (معر، ٢٠١٢، ص ٣٩) وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية. (الملكى، ٢٠١٢، ص ١٩)

إذن يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود.

كما عرف على أنه "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضاً أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل. (البشير، ٢٠١٦، ص ٨٨)

فالإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

وقد حددت لجنة إجازاءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي "إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) وإن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، بمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم. (جمعة، ٢٠١٤، ص ٣٨)

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإن مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، والتي من شأنها تؤدي إلى زيادة قيمة وجودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها. (IIRC, 2011, p36)

وكتعريف شامل للتعريف السابقة عرف الإفصاح على أنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية، في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة". (رشدي، ٢٠١٧)

نستنتج من التعاريف السابقة أن الإفصاح المحاسبي، يركز على الطريقة والمنهجية التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات إلى المستخدمين، بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل، ويسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات، ومن هنا يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، ويجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية بكاملها. (محمدي، ٢٠١٣، ص ٥٩)

ثانياً: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح تبعاً لأهدافه من خلال ما يلي: (الهوري، ٢٠١٥، ص ٦٦٥)

١. الإفصاح الكامل (الشامل): يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

٢. الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

٣. الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب

الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

٤. الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ إنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

٥. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ونلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى. (أبو جبل، ٢٠١٤، ص ٥٦)

٦. الإفصاح الوقائي (التقليدي): يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. (أبو جبل، ٢٠١٤، ص ٥٧)

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم

في اتخاذ قرار اتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

المطلب الثاني

مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي والعناصر المؤثرة فيه

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجبر مراعاتها لتباعد إضافتها إلى عوامل مؤثرة فيها، والتي سوف نتطرق إليها بنوع من الإيجاز.

١. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية الآتية:

(عقل، ٢٠٢٠، ص ٣٣٢-٣٣٤)

- **المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.
- **تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:** يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، وتعتبر الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى. (صلاح الدين، ٢٠١٩، ص ١٣٢٨-١٣٢٧)

• **تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم. (الهوري، ٢٠١٥، ص ٦٦٦)

• **تحديد أساليب وطرق الإفصاح:** يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة. (محمدي، ٢٠١٣، ص ٥٩)

٢. أساليب الإفصاح المحاسبي

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها. (البشير، ٢٠١٦، ص ٨٩)

• **إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:** إن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

• **الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

• **الملاحق:** وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي... الخ. (عبد العال، ٢٠١٤، ص ٤٣٤)

• **المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:** تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

• **تقرير المراجع:** يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

٣. العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح المحاسبي

من أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي: (الملكى، ٢٠١٢، ص ٢٠)

• **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماماً خاصاً في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصّل عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

• **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم إصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالباً ما تكون مزيجاً من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

• **المنظمات والمؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة التي قامت بإصدار العديد IASC على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصّل عنها على المستوى العالمي. (معر، ٢٠١٢، ص ٣٩)

❖ الدراسات السابقة:

أولاً : الدراسات العربية:

دراسة عبد الواحد، (٢٠٢٢) بعنوان أثر الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة على دقة تنبؤات المحللين الماليين - دراسة ميدانية، جامعه السويس.

هدفت الدراسة إلى أثر الإفصاح المحاسبي طبقاً للتقارير المتكاملة على مساعدة وتمكين المحللين الماليين من دقة تقديراتهم وتنبؤاتهم من تقييم قدرة الشركات على خلق القيمة، واثراً ذلك على الفوائد الاقتصادية المرتبطة بالسمات النصية للتقارير المتكاملة، وتحسين جودة المعلومات المتوفرة الي مقدمي رأس المال لرفع كفاءة ونتاجية رأس المال، وتحقيق عائد أفضل علي الأستثمار، حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، وتم إجراء دراسة ميدانية لاستطلاع فئات الدراسة لتحقيق هذا الهدف وتم استخدام أسلوب العينة الطبقية للمجتمع محل الدراسة (حيث قامت الباحثة عند إعداد الدراسة الميدانية بالتركيز على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وكذلك تم اختيار عينة عشوائية من المحللين الماليين العاملين بشركات السمسرة في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة، ومعدّي القوائم المالية بإدارة الميزانية بالشركات المقيدة بالبورصة، والأكاديميين بالجامعات المصرية) وعدة أساليب إحصائية تصلح للتعامل مع متغيرات الدراسة المختلفة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة وتحسين جودة المعلومات، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة ودقة تنبؤات المحللين الماليين وتحقيق منافع كثيرة لكافة أصحاب المصالح والمحللين الماليين من إجراء التقييم الأفضل لأداء الشركات، وقد كانت أهم التوصيات ضرورة توفير إطار وقواعد استرشادية ومعايير مصرية ملزمة تساعد الشركات في عملية الإفصاح غير المالي بشكل منظم.

يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت أثر الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة على دقة تنبؤات المحللين الماليين، وتختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستقادة منه في الإطار النظري)

دراسة حسين، (٢٠٢٠) بعنوان تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي الإختياري عن المعلومات المستقبلية فى التقارير السنوية وقيمة الشركة (دليل تطبيقي فى بيئة الأعمال المصرية)، مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة بنها.

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الإفصاح المحاسبي الإختياري عن المعلومات المستقبلية فى التقارير السنوية وقيمة الشركة، بالإضافة الى اختبار تأثير آليات الحوكمة داخل الشركة على تلك العلاقة، وذلك بالتطبيق علي عينة (١٣ شركة) من الشركات المسجلة في البورصة ضمن مؤشر EGX30 خلال الفترة من عام ٢٠١٧ حتي عام ٢٠١٩، وقد تم استخدام اسلوب تحليل المحتوى لتحديد واقع مستوى الإفصاح عن المعلومات المستقبلية فى التقارير السنوية لهذه الشركات والتي شملت ثمانى قطاعات مختلفة، ولتحقيق أهداف البحث تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية مثل الإحصاء الوصفي والنماذج الخطية المعممة.

وقد أظهرت النتائج ثبوت صحة الفرض الأساسى للبحث وهو وجود أثر معنوى ذو دلالة احصائية بين الإفصاح عن المعلومات المستقبلية وقيمة الشركة فى بيئة الأعمال المصرية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية وعدم الإعتماد على النموذج التقليدي في إعداد التقارير المالية السنوية، علاوة على قيام الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في مصر بإصدار معيار محاسبي شامل عن المعلومات المستقبلية يوضح المعلومات المستقبلية الواجب

الإفصاح عنها كحد أدنى وطريقة اعدادها وعرضها ليكون بمثابة إطاراً عاماً ومرشداً للشركات في بيئة الأعمال المصرية.

دراسة فرح، (٢٠١٨) بعنوان أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية، (دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم) جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

تناولت الدراسة أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية ومواجهة المشاكل العديدة التي واجهت مهنة المراجعة هدفت الدراسة إلي التعرف على مدى تأثير تقارير الأعمال المتكاملة علي جودة التقارير المالية تكمن أهمية الدراسة في توضيح أثر تقرير المراجع الخارجي على البيانات المالية للشركة اختبرت الدراسة الفرضيات التالية، الفرضية الأولى توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وملائمة معلومات التقارير المالية، الفرضية الثانية توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وموثوقية معلومات التقارير المالية، الفرضية الثالثة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وجودة الأرباح المحاسبية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن نشر تقارير الأعمال المتكاملة لها تأثير ايجابي علي ترشيد قرارات أصحاب المصالح ، توفر معلومات التقارير المالية في الوقت المناسب يتيح للمراجع اتخاذ القرارات السليمة حول التقارير المالية، المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تساعد في التعرف على جودة التقارير المالية . بناء على نتائج الدراسة قدمت الباحثة عدة توصيات من أهمها ينبغي إصدار معيار محاسبي خاص بتقارير الأعمال المتكاملة يأخذ في الحسبان تجارب بعض الدول الاخرى الالتزام بتبني مدخل تقارير الأعمال

المتكاملة من جهات الإشراف والرقابة، لضمان موثوقية التقارير المالية لا بد من الامتثال لقوانين السيطرة علي نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

دراسة عثمان، (٢٠١٧) بعنوان " دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.

هدفت الدراسة إلى بيان دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية في جامعة النيلين، الخرطوم، كما هدفت الدراسة في عدم اهتمام العديد من الشركات الصناعية بالقياس والإفصاح عن عناصر محاسبة التنمية المستدامة (البيئة، والاجتماعية والاقتصادية)، ومدى تأثير تلك العناصر على موثوقية التقارير المالية، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهداف والمكونات الرئيسية للتنمية المستدامة، وبيان دور العناصر الاقتصادية لمحاسبة التنمية المستدامة وزيادة موثوقية التقارير المالية، وتكمن أهمية الدراسة في توجيه اهتمام الباحثين والأجهزة الرقابية نحو استخدام التنمية المستدامة، وإلقاء الضوء على المكونات الرئيسية لمحاسبة التنمية المستدامة ودورها في زيادة موثوقية التقارير المالية إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من نتائج أهمها، استعانة المستخدمين بأبعاد التنمية المستدامة تساعدهم في فهم التقارير المالية، مما يؤدي إلي التقارير المالية واتخاذهم قرارات سياسات محاسبية لقياس التكاليف البيئية يساعد على زيادة الثقة في التقارير المالية، كما أوصى الباحث بعدد من التوصيات أهمها زيادة فهم المحاسبين الإداريين لمدى أهمية تضمين الاعتبارات البيئية والاجتماعية داخل مقاييس الأداء وذلك لمساعدة المديرين على اتخاذ القرارات السليمة للاهتمام بتدريس موضوع المحاسبة عن التنمية المستدامة ضمن مقررات المحاسبة الإدارية لإنتاج جيل واعٍ بإهتمام المستجندات في المجال المحاسبي. يتضح للباحثة أن هذه الدراسة تناولت دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية

التقارير المالية، تختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفاة منه في الإطار النظري)

دراسة إبراهيم (٢٠١٥) بعنوان " أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح المقدره الشركة على خلق القيمة القاهرة جامعة القاهرة كلية التجارة.

هدفت على أن التقارير المالية السنوية لا توفر معلومات كافية تمكن أصحاب المصالح الأجل القصير والمتوسط والطويل، وذلك لأن محتواها لا يتضمن معلومات غير مالية تشمل الأبعاد الأجل القصير والمتوسط والطويل،هدفت الدراسة إلى تأصيل ودراسة الإفصاح غير المالي، خاصة عبر تقارير الأعمال المتكاملة، ودوره في توصيل معلومات تكمن أصحاب المصالح في الشركة من تكوين صورة شاملة عن أدائها وقدرتها على خلق القيمة، تكمن أهمية الدراسة إبراز الإفصاح غير المالي، عبر تقارير الأعمال المتكاملة في توصيل معلومات اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي حيث يعتمد الباحث على أسلوب البحث المكتبي في مرحلة مسح المصادر العلمية للبحث توصلت الدراسة إلي عدة من النتائج منها الإفصاح غير المالي، عبر تقارير الأعمال المتكاملة في تمكين أصحاب المصالح من تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة، أوصلت الدراسة بضرورة قيام الشركات خاصة تلك المقيدة بالبورصة، بتطوير فلسفتها وأهدافها نحو السعي أن تكون أعمالها مستدامة.

يتضح من هذه الدراسة أنها تناولت تقارير الأعمال المتكاملة في تمكين أصحاب المصالح من تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة. وتختلف عن دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفاة منه في الإطار النظري للدراسة)

دراسة سعد (٢٠١٥) بعنوان " الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي، الإسكندرية جامعة الإسكندرية كلية التجارة.

هدفت الدراسة إلى بيان الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي في جامعة الاسكندرية، وتمثلت مشكلة الدراسة في تقييم ممارسات الشركات التي أعدت تقارير للأعمال في الدول المختلفة، خاصة المتضمنة إفصاح عن البعدين البيئي والاجتماعي، بغرض تحديد أوجه الاستفادة، ونقاط الضعف وكيفية التغلب عليها، وتحديد بنود المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في هذه التقارير، هدفت الدراسة إلى تحليل متطلبات الإفصاح المحاسبي عن البعدين البيئي والاجتماعي من خلال التقارير المتكاملة للأعمال، ومن أجل وضع إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن هذين البعدين يتناسب مع بيئة الممارسة المهنية في مصر، تكمن أهمية الدراسة في الحاجة إلى تضيق فجوة التوقعات بين ما يفصح عنه داخل محتوى التقارير المتكاملة للأعمال من قبل المحاسبين القائمين على إعداد هذه التقارير، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن معظم ممارسات الشركات المتعة بالإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي من قبل الشركات المساهمة المصرية تفقد خاصية التوازن والتكامل بين ما يتضمنه ذلك الإفصاح من معلومات مالية وغير مالية بيئية واجتماعية وما تحويه التقارير المالية المنشورة والمقدمة من الشركات يوجد العديد من الفئات أصحاب المصالح الذين يهتمون بالإفصاح المحاسبي عن البعدين البيئي والاجتماعي، وتعين عن الإدارة والمحاسبين الإلمام باحتياجاتهم من المحتوى المعلوماتي الملائم. توصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ينبغي على الحكومة وأجهزتها التنفيذية وضع إستراتيجية على المستوى القومي تشمل البعدين البيئي والاجتماعي ويتفرع منها أهداف إستراتيجية وخطط تنموية بيئية واجتماعية طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل على أن تتضمن هذه الخطط مشروعات بيئي واجتماعية موزعة على خريطة جغرافية تتضمن

هذه المشروعات، أن يكون لدى الشركة لجنة دائمة مكونة من فريق مختص ذو خبرة مهمته الأساسية إدارة البعدين البيئي والاجتماعية ومتابعة تفعيل التواصل المستمر بين الإدارة وأصحاب المصالح والرد على الشكاوي والمقترحات المتعلقة بهذين البعدين، وتقييم محتوى الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي المفصح عنه من خلال تقارير المتكاملة للأعمال.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت أثر المحاسبة البيئية في قياس استدامة التنمية الاقتصادية وتختلف عنها دراستي بأنها تختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار العام للدراسة)

دراسة مروة (٢٠١٤) بعنوان " نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء المستدام للمنشآت التي تطبق أسلوب التصنيع بلا فاقد الإسكندرية جامعة الإسكندرية، كلية التجارة.

هدفت الدراسة إلى وضع نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء المستدام للمنشآت التي تطبق أسلوب التصنيع بلا فاقد في جامعة الإسكندرية، وتتمثل مشكلة الدراسة في تجاهل الاهتمام بتحسين الأداء المالي في الأجل الطويل وذلك بالاهتمام بتلبية رغبات العملاء وتجاهل الأطراف ذات المصالح الأخرى وعدم الأخذ في الاعتبار الأبعاد البيئية والاجتماعية عند اتخاذ القرارات وتقييم أدائها، هدفت الدراسة إلى الوصول إلى نموذج محاسبي لقياس وتقييم الأداء المستدام لتحقيق هدف التنمية المستدامة في ظل عمل بيئة التصنيع بلا فاقد تكمن أهمية الدراسة في ندرة الدراسات في مجال المحاسبة الإدارية التي تناولت تضمين المحاسبة عن التنمية المستدامة في بيئة التصنيع بلا فاقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمقابلات الشخصية والاستبانة وتحليل القوائم المالية كأدوات لجمع البيانات، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن بيئة التصنيع بلا فاقد نواة أساسية يمكن أن تساعد المنشآت على تحقيق التنمية المستدامة، وتطبيق أسلوب التصنيع بلا فاقد

ليتضمن الأمور الخاصة بالتنمية المستدامة، تخفيض مخاطر المنشأة إلى أقل حد ممكن، أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها استخدام المقاييس الغير مالية بجانب المقاييس المالية التي تتبثق من إستراتيجية المنشأة عند قياس وتقييم أدائها، التعاون مع موردي المواد الخام وإشراكهم في العملية الصناعية وتوعية المحاسبين الإداريين بأهمية تضمين الاعتبارات البيئية والاجتماعية داخل مقاييس الأداء لمساعدة المديرين والأطراف الخارجية المستفيدة على اتخاذ القرارات السليمة.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت القياس والتقييم والإفصاح عن الأداء المستدام للوحدات التي تطبق أسلوب التصنيع بلا فاقد، وتختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار النظري للدراسة)

دراسة أحمد (٢٠١٣) بعنوان " أثر الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان عمان: جامعة الشرق الأوسط كلية الأعمال.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان عمان: جامعة الشرق الأوسط وتمثلت مشكلة الدراسة في أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، هدفت الدراسة إلى بيان عناصر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي للتعرف على مشاكل ومعوقات الإبلاغ عن المعلومات الغير مالية كذلك مشاكل تطبيق عناصر محاسبة الاستدامة، تكمن أهمية الدراسة في أن التنمية المستدامة أصبحت عاملاً مهماً في العالم خاصة الشركات التي تتطلب الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وأستخدامت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن هنالك أثر للعناصر البيئية على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية كذلك هناك مشاكل وعقبات في تطبيق عناصر المحاسبة المستدامة مثل عدم إلمام الشركات لأهمية المحاسبة المستدامة وصعوبة قياس بعض بنود التكاليف و المنافع المرتبطة بعناصر الاستدامة، أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها أيلاء العناصر البيئية الأهمية التي تستحقها كونها تؤثر على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بالجوانب الخاصة بمبادرات ومتطلبات المسؤولية الاجتماعية للتأكد من قدرتها على الوفاء لتلك المتطلبات.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت دور محاسبة الاستدامة وأهميتها على التقارير المالية، وتختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار النظري للدراسة، وأداة الدراسة)

ثانياً : الدراسات باللغة الإنجليزية:

١. دراسة (Tamer, 2017) بعنوان " التأثير المحتمل للتقارير المتكاملة على تحسين جودة المراجعة

في المنظمات المختلفة " " The Probable Effect of Integct of Intergrated

" Reporting on Audit Quality" American University in Cairo

هدفت الدراسة إلي البحث في التأثير المحتمل للتقارير المتكاملة على تحسين جودة المراجعة في المنظمات المختلفة، تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال هل هناك تأثير متوقع عند الاعتماد على التقارير المتكاملة على تحسين جودة المراجعة؟، تمثلت أهمية الدراسة في أنها تقدم مساهمات للعديد من التصورات التي تحافظ على التحسينات في الرؤية الدولية للتقارير المتكاملة، ومن ثم تحسين جودة المراجعة في المقام الأول لجميع أنواع المنظمات والهيئات ذات الصلة، مثل المعهد الأمريكي للحسابات العامة المعتمدة والمجلس الدولي للتقارير المتكاملة والمبادرة العالمية لإعداد التقارير ومبادرة إعداد التقارير العالمية وذلك لضمان تنمية الثقة وتجنب المخاطر وتشكيل المستقبل من خلال خلق قيم وتأثير على التخطيط لتحسين عمليات المراجعة وجودة مراجعة تقارير الاعمال المتكاملة، تستخدم الدراسة المنهج الاستقرائي بجانب المنهج الوصفي التحليلي، وهذه النتائج قوية للمحافظة على تعزيز الاستفادة من التقارير المتكاملة من جانب المنظمات، إلي تحسين نوعية المراجعة داخليا وخارجيا من جانب الشركات المحاسبية، وإرشاد البيئة بكاملها إلي استدامة الجودة العالية للإبلاغ من جانب المنظمات، ثم مهنة المراجعة، أوصت الدراسة بأجراء دراسات مستقبلية لتحديد التحويلات المالية العالمية المتوقعة في التقارير المتكاملة والمعلومات المالية وغير المالية، قياس مدى تجريب الأثر على تنمية الاستدامة في العالم بالنسبة للناس والكوكب الأرباح بالنسبة للمنظمات.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية، تختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار النظري للدراسة)

٢. دراسة (Bobitan, 2017) بعنوان "تقييم العلاقة بين كل من التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات"

" Integrated Reporting for a Good Corporate Governance" Ovidius "

" University Annals, Economic Sciences Series "

هدفت الدراسة في تقييم العلاقة بين كل من التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات، وذلك من خلال مسح ميداني خاص ب ٢٠ شركة رومانية مدرجة في بورصة بوخارست، هدفت الدراسة إلى وصف العلاقة بين كل من التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة ميدانية في أكبر من ٢٠ شركة مدرجة في بورصة بوخارست في رومانيا، تمثلت أهمية الدراسة في أنها أثبتت أن افصاحات الحوكمة أخذت في الازدياد في التقرير السنوي مما يعني أن غالبية الشركات المدروسة تشير إلى الجوانب المختلفة المقدمة في إطار عنصر محتوى الإطار وبناء على ذلك، وأستناد إلى تحليل مراجعة الدراسات السابقة لتقارير المتكاملة في الشركة، قيمت هذه الدراسة العلاقة بين التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات المناهج المستخدمة في هذه الدراسة هي التحليل التجريبي الهيكل ومحتوى التقارير المنشورة من قبل أكبر ٢٠ شركة مدرجة في بورصة بوخارست في رومانيا خلال الفترة ٢٠١٢-٢٠١٤م، والتقارير السنوية على الموقع الشبكي للشركات المدروسة من أجل جمع المعلومات المتعلقة بالإبلاغ المتكامل وحوكمة الشركات توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن التقارير المتكاملة تعزز التركيز على العمليات الداخلية تفهم احتياجات ومصالح مختلف المستثمرين أصحاب المصلحة، وأن الشركات التي تستخدم التقرير المتكاملة تعتبر أفضل قرار لضمان إجراءات أفضل لتخصيص رأس المال

المخصصات على المدى الطويل بما في ذلك أولئك الذين يتطلعون إلى المستقبل، أوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على التقارير المتكامل؛ لأن هذا يساعد فـشركة على الإبلاغ عن كيفية دعم هيكل الحوكمة لقدرة المنظمة على خلق القيمة على المدى القصير والطويل، إجراء المزيد من البحوث المستقبلية وتوسيع حجم العينة للوصول إلى نتائج أكثر موثوقية.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية تختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار النظري للدراسة، والإطار العام)

٣. دراسة (Natash, 2017) بعنوان "خصائص الشركة والتفوق في التقارير المتكاملة"، مجلة جنوب

أفريقيا للعلوم الاقتصادية والإدارية " **Firm Characteriscs and Excellence in Integrated Reporting** South Arican Journal of Economic and Management Sciences

هدفت الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية يتفاعل أصحاب المصلحة مع التقارير المتكاملة وجودة التقرير نفسه، كيف تتأثر عملية اتخاذ القرار لأصحاب المصلح عندما لا تنتج المنشآت تقارير متكاملة على الإطلاق مقارنة بالحالات التي يتم تقديم تقارير متكاملة هل تؤثر نوعية التقرير تأثيراً كبيراً في هذه الحالة، هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان تقييم خصائص المنشأة المنشأة والربحية وتوليد التدفقات النقدية وعدد المديرين يمكن أن يحدد مثل حجم مسبقاً نوعية التقرير المتكامل الذي تعده تلك المنشأة، أهمية الدراسة في أنها ستساعد أصحاب المصلحة الحاليين والمحتملين في تقييم الجودة المتوقعة للتقرير المتكامل للمنشأة من خلال تقييم بعض خصائص الشركة أظهرت نتائج الدراسة أن نوع الصناعة التي تجدها المنشأة في حجمها وربحياتها

وكذلك تكوين أعضاء مجلس الإدارة، لها تأثير على جودة التقرير المتكامل، أشارت النتائج أيضا إلى أن نوع الصناعة وحجم المنشأة وربحية وتكوين مجلس الإدارة كلها لها تأثير على جودة التقارير المتكاملة، أوصت الدراسة بأن هناك مجالا واسعا للبحوث في المستقبل وذلك للوصول إلى فهم أكثر الطبيعة وتأثيرات التقارير المتكاملة على مختلف أنشطة المنشأة.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية تختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار النظري للدراسة، والإطار العام)

دراسة (Hosny, 2017) بعنوان "دراسة مقارنة حول تأثير التدقيق المتكامل على أداء الصحة المهنية والسلامة والبيئة في "المجلة المصرية لطب العمل" " **A Comparative Study on the Impacts of Integrated Audit on Occupational Health, Safety and Environment Performance** Egyptian Journal of Occupational Medicine

هدفت الدراسة في تقييم درجة امتثال المنظمة مع منظمة التقييس الدولية لإدارة البيئة HSEMS، ومتطلبات إدارة الصحة والسلامة المهنية في خمس شركات للبتروكيماويات في مدينة الإسكندرية لضمان استمرار الفعالية والكفاءة، هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير المراجعة المتكاملة بالنسبة لنظام إدارة الصحة المهنية والسلامة وحماية البيئة وعلى مستوى أداء حماية شركات البتروكيماويات في مدينة الإسكندرية، تمثلت أهمية الدراسة في أنها تبرز بعض نقاط الضعف والتهديدات التي تؤثر على كفاءة HSEMS ومؤشرات أداء الصحة والسلامة والبيئة لتقييم فعالية HSEMS وفعالية المراجعة المتكاملة في تقييم عناصره، ونتائج المراجعة المتكاملة وباستخدام اختبار إحصائي حدودي لمقارنة متوسط درجات العناصر الستة عشر للاستبيان المصمم مسبقا لجميع الشركات

قبل وبعد المراجعة المتكاملة كشفت وجود فجوة كبيرة لعناصر نظام إدارة الصحة والسلامة والبيئة، أوصت الدراسة بأن تكون الأدوات الأساسية قابلة للتطبيق داخل الشركات لتعزيز أداء الصحة والسلامة والبيئة وتخفيف الثغرات في المعالجة.

يتضح أن هذه الدراسة تناولت دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية، تختلف عنها دراستي بأنها تناولت أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية. (تم الاستفادة منه في الإطار النظري للدراسة، وإدانة الدراسة).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

وتتضمن ما يلي:

١-٣ تمهيد

٢-٣ منهج الدراسة

٣-٣ مجتمع وعينة الدراسة

٤-٣ وحدة المعاينة والتحليل

٥-٣ مصادر جمع البيانات

٦-٣ اداة الدراسة

٧-٣ اختبار صلاحية أداة الدراسة

٨-٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات واختبار الفرضيات

٣-١ تمهيد

تهدف هذه الدراسة الى أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ويعتبر هذا الفصل الأساس لتحقيق الاهداف، حيث تقدم منهجية الدراسة عرضاً مفصلاً لمنهج الدراسة، وعينتها ومجتمعها، ومصادر الحصول على المعلومات، ووحدة التحليل المستهدفة، كما يكشف عن هيكل أداة الدراسة المستخدمة في جمع البيانات من مجتمع الدراسة، ونتائج التحقق من ثبوتها وصدقها، فضلاً عن نتائج اختبارات ملاءمة البيانات للتحليل الاحصائي، والمعالجات الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

٣-٢ منهج الدراسة

قامت هذه الدراسة لتحقيق اهدافها بالاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، وذلك بهدف توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة (عناصر التقارير المتكاملة وجودة المعلومات المحاسبية)، والكشف عن اتجاهاتها والتعرف على مدى تأثيرها على مشكلة الدراسة في سبيل الوصول إلى أفضل الحلول التي تثيري العلاقة بين المتغيرات وتوضحها. ويعد هذا المنهج من المناهج الشائعة الاستخدام في الدراسات التطبيقية والميدانية، وذلك لدوره في وصف وتوضيح العلاقة بين المتغيرات، والاستدلال من تحليلها في إيجاد روابط علائقيه فيما بينها.

٣-٣ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. وقد اشتملت عينة الدراسة على مجتمع الدراسة محاسبين قانونيين أردنيين ممارسين لمهنة التدقيق على الشركات الصناعية الأردنية والبالغ عددهم (١٠٤).

٣-٤ وحدة المعاينة والتحليل

استهدفت الدراسة المحاسبين القانونيين في الشركات الصناعية الأردنية. حيث قامت الباحثة بالتواصل مع الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة التي قامت بالتعاون معي في توزيع الاستبانات، حيث تم توزيع (١٠٤) إستبانه إلكترونية، وبواقع (٨) إستبانه في كل مكان مستهدف لتغطي كافة المراكز الوظيفية قيد الدراسة والمشار إليها اعلاه، وتم استرداد (٩٨) إستبانه وبصورة إلكترونية، وبعد تدقيق الاستبانات ومراجعتها تم استبعاد (٦) إستبانه لعدم ملاءمتها للتحليل الاحصائي نتيجة وجود فقرات غير مكتملة الإجابة عليها، ليتوفر (٩٠) إستبانه صالحة للتحليل، أي ما نسبته (٨٦,٥%) من إجمالي الإستبانات الموزعة. والجدول الآتي يلخص عملية توزيع الاستبانات واستردادها.

الجدول (١): ملخص عملية توزيع الاستبانات وإستبعادها وإستردادها

| النسبة المئوية | العدد | البيان |
|----------------|-------|------------------------------------|
| ١٠٠,٠٠ | ١٠٤ | الاستبانات الموزعة |
| ٩٤,٢ | ٩٨ | الاستبانات المستردة |
| ٦,٦ | ٦ | الاستبانات المفقودة (غير المستردة) |
| ٧,٧ | ٨ | الاستبانات المستبعدة |
| ٨٦,٥ | ٩٠ | الاستبانات الصالحة للتحليل |

٣-٥ مصادر جمع البيانات والمعلومات

اعتمدت الباحثة على نوعين من المصادر للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الجانب النظري والعملية للدراسة الحالية وتحقيق أهدافهما، وقد تمثلت هذه المصادر في المصادر الثانوية، والمصادر الأولية.

٣-٥-١ المصادر الثانوية

تتمثل بالمصادر والأدبيات البحثية والعلمية التي تناولت مواضيع الدراسة ومتغيراتها المتشابهة لموضوع الدراسة، حيث تم الإطلاع على العديد من الكتب العربية والاجنبية، المجلات ومواقع الانترنت ذات الصلة بالموضوع، وذلك بهدف إعداد الجانب النظري للدراسة الحالية ومعالجته، بالإضافة الى الإلمام بكافة الجوانب والمجالات التي تناولتها والمرتبطة بمواضيع الدراسة ومتغيراتها، وإدراك أحدث المستجدات وآخر التطورات التي طرأت عليها، والاستفادة من أدواتها، من خلال التعرف على الأسس والقواعد العلمية التي يُستند عليها في إعداد الرسائل والأطاريح العلمية، مما يسهم في تحقيق الأهداف النظرية للدراسة الحالية.

٣-٥-٢ المصادر الأولية

وهي المصادر التي اعتمدت عليها الباحثة في معالجة الجانب العملي للدراسة الحالية وتحقيق أهدافه، وقد تمثلت هذه المصادر في الاستبانة التي تم إعدادها بالرجوع إلى المصادر الثانوية وبما يتلاءم مع أبعاد ومتغيرات نموذج الدراسة، بالإضافة إلى الأخذ بآراء أصحاب الخبرة والاختصاص، حيث تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة للحصول على البيانات التي تعبر عن آرائهم واتجاهاتهم حول القضايا المتعلقة بأثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

وقد تم الأخذ بعين الاعتبار عند إعداد الاستبانة ملاءمة الفقرات ودقتها وتسلسلها وترابطها وعدم وجود

معوقات أثناء الإجابة عليها. والملحق رقم (١) يبين الصورة النهائية لأداة الدراسة.

٣-٦ أداة الدراسة

تعتبر أداة الدراسة الاداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في الاستبانة فهي تقوم بجمع المعلومات المتعلقة بالافراد او الجهات المستهدفة لعينة الدراسة والحصول على البيانات التي تعبر عن آرائهم حول المتغيرات في بيئة الدراسة، وذلك لفهم طبيعة وشكل العلاقة بين المتغيرات، على ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها فلن الاستبانة تتضمن مجموعة من الأسئلة والفقرات ذات اختيارات متعددة، موزعة على جزأين، وهما:

٣-٦-١ المتغيرات الديموغرافية

إن الهدف من هذا الجزء بالاستبانة هو التعرف على الخصائص والسمات الشخصية والوظيفية السائدة لدى موظفي الإدارات العليا والوسطى والدنيا والشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال الإجابة على مجموعة من الاسئلة الرئيسية حيث يتمثل (٣) أسئلة فرعية وهي (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة والشهادات المهنية).

٣-٦-٢ متغيرات الدراسة

يهدف هذا الجزء من الاستبانة إلى التعرف على آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة حول علاقة أثر الأفضاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة في التأثير على العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، وتحديد مدى مستوى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية المبحوثة بها ودرجة ممارستها من قبل الأطراف المعنية، وذلك من خلال مجموعة من الفقرات التي تعبر عنها، والتي تم توزيعها على محورين، يعبر كل محور منها عن المتغيرات الرئيسية الدراسة، ويندرج ضمنها الأبعاد الفرعية المستخدمة لقياسها. وذلك كما يأتي:

المحور الأول: المتغير المستقل، والمتمثل في عناصر التقارير المتكاملة، وقد اشتمل هذا المحور على (٢٥) فقرة موزعة على (٥) أبعاد فرعية، وهي: الأقسام العامة، الحاكمة، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي.

والجدول الآتي يوضح بشكل مفصل حدود وعدد عبارات أداة الدراسة التي تعبر عن المحور الأول (عناصر التقارير المتكاملة).

الجدول (٢): هيكل أداة الدراسة للمحور الأول (عناصر التقارير المتكاملة)

| عدد الفقرات | حدود الفقرات | البعد | المتغير |
|-------------|--------------|----------------|--------------------------|
| ٥ | ٥-١ | الأقسام العامة | عناصر التقارير المتكاملة |
| ٥ | ٥-١ | الحاكمة | |
| ٥ | ٥-١ | الاستراتيجية | |
| ٥ | ٥-١ | المخاطر والفرص | |
| ٥ | ٥-١ | الأداء الفعلي | |

المحور الثاني: المتغير التابع، والمتمثل في جودة المعلومات المحاسبية، وقد اشتمل هذا المحور على (١٥) فقرة. حيث يتمحور في حدود (١٥-١) فقرة.

ولقياس اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد ومتغيرات الدراسة، فقد استخدمت الاستبانة مقياس ليكرت الخماسي (5 Likert Scale)، والذي يتكون من (٥) درجات تمثل أوزان الإجابات على الفقرات المخصصة لقياس كل بعد، وكما يأتي:

الجدول (٣): مقياس ليكرت الخماسي

| الاتجاه | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---------|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| الوزن | ٥ | ٤ | ٣ | ٢ | ١ |

المصدر: (النجار، النجار والزعبي، ٢٠١٣)

ولتحديد مستوى اهتمام ودرجة ممارسة الشركات الصناعية الأردنية لأبعاد ومتغيرات الدراسة، تم تطبيق الصيغة

الآتية:

$$1,33 = \frac{1 - 5}{3} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل} - \text{الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}} = \text{طول الفترة}$$

حيث تم تحديد مستوى الأهمية النسبية بالاعتماد على قيمة الوسط الحسابي لأوزان الإجابات على فقرات أداة

الدراسة ومتغيرات أنموذجها، ووفقاً لثلاثة مستويات، وكما يأتي:

الجدول (٤): مستوى الأهمية النسبية لفقرات ومتغيرات الدراسة والأوساط الحسابية التي تقابلها

| مرتفع | متوسط | منخفض | مستوى الأهمية النسبية |
|--------------------|--------------------|-----------------|-----------------------|
| ٣,٦٦ - أقل من ٥,٠٠ | ٢,٣٣ - أقل من ٣,٦٦ | ١ - أقل من ٢,٣٣ | الوسط الحسابي |

٣-٧ اختبار صلاحية أداة الدراسة

يهدف اختبار صلاحية أداة الدراسة الى التحقق من مدى قدرة الاستبانة على تحقيق الأهداف التي صممت من أجلها، وإمكانية استخدامها في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، وذلك من خلال إجراء عدة اختبارات تمثلت بما يأتي:

٣-٧-١ اختبار صدق المحتوى (الصدق الظاهري (Content Validity Test)

يهدف اختبار صدق المحتوى إلى التحقق من مدى صحة الصياغة اللغوية لأداة الدراسة، ووضوح معانيها، وترابط فقراتها وموضوعيتها وانتمائها للأبعاد التي تعبر عنها، بما يضمن تحقيق أهداف الدراسة. ويعتبر المحكمون من أصحاب الخبرة والاختصاص الأقدر والأجدر في الحكم على صدق محتوى أداة الدراسة، ولهذا فقد قامت الباحثة بعرض الاستبانة على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجالات الدراسة في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة، والبالغ عددهم (١٠) والدرجة أسماؤهم في الملحق رقم (٢).

وقد تم الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات واقتراحات المحكمين، وإجراء التعديلات المشار إليها من قبلهم من حيث الإضافة أو الحذف أو إعادة صياغة الفقرات، لتظهر الاستبانة بصورتها النهائية، وكما هو مدرج في الملحق رقم (١) وبناءً على ذلك، فإن أداة الدراسة تعتبر صالحة لقياس ما صممت له.

٣-٧-٢ اختبار ثبات أداة الدراسة

يهدف اختبار ثبات أداة الدراسة الى التأكد من درجة التماسك والترابط بين الفقرات، بالإضافة الى مدى ثباتها مع إمكانية الحصول على درجة الثبات النسبية في اجاباتها مع اتسامها بدرجة من الوضوح والدقة والموضوعية، وتم إجراء هذا الاختبار بتطبيق مقياس معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach

(Alpha Coefficient)، والذي يشير الى اتصاف أداة الدراسة بالثبات اذا تراوحت قيم معامل كرونباخ ألفا بين (٠,٧٠) أو أكبر منها، وكلما اقتربت قيمة المعامل من القيمة (100%) دل ذلك على درجات ثبات أعلى لأداة الدراسة (Sekaran & Bougie, 2016). والجدول الآتي يبين نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة:

الجدول (٥): نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة

| المتغير | رقم البعد | بُعد | قيمة ألفا |
|--------------------|--------------------------|------------------|-----------|
| المتغير المستقل | ١ | الأفصاحات العامة | ٠,٩٠٤ |
| | ٢ | الحاكمة | ٠,٩٢٢ |
| | ٣ | الاستراتيجية | ٠,٩١٤ |
| | ٤ | المخاطر والفرص | ٠,٩٢٢ |
| | ٥ | الأداء الفعلي | ٠,٩١٠ |
| المتغير التابع | عناصر التقارير المتكاملة | | ٠,٩٧٦ |
| | جودة المعلومات المحاسبية | | ٠,٩٧٥ |
| | أداة الدراسة | | ٠,٩٨٦ |

يوضح نتائج الجدول (٤) أن أداة الدراسة تتمتع بمعاملات ثبات عالية، وبقدرتها على تحقيق أهداف وغايات الدراسة، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها لإجراء التحليل الاحصائي، حيث تراوحت قيم معامل كرونباخ ألفا بين (٠,٩٠٤ - ٠,٩٧٥)، كما بلغت قيمة المعامل لأداة الدراسة ككل (٠,٩٨٦)، وكلاهما أكبر من القيمة (٠,٧٠).

٣-٧-٣ اختبار ملاءمة نموذج الدراسة للأساليب الاحصائية المستخدمة

يهدف اختبار ملاءمة نموذج الدراسة للأساليب الاحصائية الى التأكد من صلاحية بيانات الدراسة وملاءمتها لإجراء الاختبارات الاحصائية المعلمية وتحليل الانحدار. وحتى يتحقق ذلك في اختبار الذاتي Autocorrelation، والذي يهدف الى التأكد من عدم وجود علاقة ارتباط بين الأخطاء العشوائية في نموذج

الانحدار المقدر بطريقة المربعات الصغرى، حيث يمكن توزيع الأخطاء بشكل عشوائي وغير مقصود من اجل الوصول إلى عدم التحيز في قيمة المعلمات المقدرة Estimated Parameters.

وللتحقق من هذه المشكلة تم اجراء اختبار دارين -واتسون (Durbin -Watson Test (D -W))، والذي وتتراوح قيمة معامل $D - W$ ما بين $(0 - 4)$ ، حيث تكون البيانات خالية من مشكلة الارتباط الذاتي إذا بلغت قيم معامل $(D - W)$ القيمة (2)، أو اقتربت منها (Gujarati, 2004). والجدول الآتي يوضح نتائج اختبار دارين -واتسون $(D - W)$ لفرضيات الدراسة.

الجدول (٦): نتائج اختبار الارتباط الذاتي لفرضيات الدراسة

| النتيجة | قيمة معامل D-W | فرضية |
|---------------------|----------------|-------|
| لا يوجد ارتباط ذاتي | 1.753 | H0 |
| لا يوجد ارتباط ذاتي | 2.035 | H01 |
| لا يوجد ارتباط ذاتي | 1.715 | H02 |
| لا يوجد ارتباط ذاتي | 2.042 | H03 |
| لا يوجد ارتباط ذاتي | 2.020 | H04 |
| لا يوجد ارتباط ذاتي | 2.031 | H05 |

يوضح نتائج الجدول اعلاه (٥) ان قيم معامل دارين - واتسون $(D - W)$ تراوحت بين (1.739 -

1.912)، وهذا يعني كما اوضحنا سابقا بخلو البيانات من مشكله الارتباط الخطي الذاتي كلما اقتربت القيمة

من ٢.

٣-٨ الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات واختبار الفرضيات

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الاصدار ٢٠ (Statistical Package

SPSS V.20 - for Social Sciences)، وذلك لتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، حيث تم

استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

أولاً: أساليب الإحصاء الوصفي (**Descriptive Statistic Methods**)، ويتم استخدام هذه الاساليب من

اجل وصف البيانات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، وتحليل إجابات أفراد العينة على فقراتها المختلفة،

ووصف أبعاد ومتغيرات أنموذج الدراسة. وقد تمثلت هذه الأساليب فيما يأتي:

١- التكرار والنسبة المئوية: لوصف البيانات الديموغرافية الخاصة بأفراد عينة الدراسة من المستجيبين.

٢- الوسط الحسابي والانحراف المعياري: لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، ووصف متغيرات أنموذج الدراسة

وأبعادها الفرعية.

ثانياً: أساليب الإحصاء الاستدلالي (**Inferential Statistics Methods**)، ويتم استخدام هذه الاساليب

للتحقق من ثبات أداة الدراسة وملاءمة نموذج الدراسة، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات. وقد تمثلت هذه

الأساليب فيما يأتي:

١- الأساليب المستخدمة للتحقق من ثبات أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة من خلال استخدام اختبار الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا).

٢- الأساليب المستخدمة للتحقق من ملاءمة نموذج الدراسة

٣- تم التحقق من ملاءمة نموذج الدراسة من خلال استخدام اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation) باستخدام اختبار دارين - واتسون (Durbin - Watson Test)، للتحقق من عدم وجود علاقة ارتباط بين الأخطاء العشوائية في نموذج الانحدار.

٤- الأساليب المستخدمة في اختبار الفرضيات

تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاختبارات الآتية:
تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression Analysis) لاختبار أثر الأقسام عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

الفصل الرابع

نتائج تحليل البيانات واختبار الفرضيات

ويتضمن ما يلي:

١-٤ تمهيد

٢-٤ وصف البيانات الديموغرافية

٣-٤ وصف متغيرات الدراسة

٤-٤ اختبار فرضيات الدراسة

٤-١ تمهيد

يهدف هذا الفصل الى عرض نتائج تحليل البيانات واختبار الفرضيات، حيث يقدم وصفاً مفصلاً للمتغيرات الديموغرافية المتعلقة بأفراد عينة الدراسة من المستجيبين، وتحليلاً لإجاباتهم على فقرات أداة الدراسة، ووصفاً لمتغيرات نموذج الدراسة وأبعاده الفرعية، كما يعرض نتائج اختبار الفرضيات والتعليق عليها.

٤-٢ وصف البيانات الديموغرافية

يعرض هذا الجزء من الدراسة عرضاً مفصلاً للبيانات الديموغرافية الخاصة بأفراد عينة الدراسة في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك للحصول على المعرفة المتعلقة بأبرز السمات الشخصية والوظيفية الخاصة لدى الشركات الصناعية الأردنية. وقد شملت هذه المتغيرات على المؤهل العلمي، سنوات الخبرة والشهادات المهنية ولتحقيق ذلك تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية، وفيما يأتي وصفاً لخصائص أفراد عينة الدراسة تبعاً للبيانات الديموغرافية.

وصف متغير المؤهل العلمي

الجدول (٧): وصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------|-----------|---------|----------------|
| المؤهل العلمي | دبلوم | ٤ | ٤,٤ |
| | بكالوريوس | ٤٣ | ٤٧,٨ |
| | ماجستير | ٤٠ | ٤٤,٤ |
| | دكتوراه | ٣ | ٣,٣ |
| المجموع | | ٩٠ | ١٠٠,٠ |

يوضح الجدول (٧) أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة هم ذات المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (٤٣) موظفاً، وشكلوا ما نسبته (٤٧,٨%)، كما تقاربت نسبة المؤهل العلمي ماجستير منها،

حيث بلغ عددهم (٤٠) موظفاً ، وشكلوا ما نسبته (٤٤,٤%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وهذا يتوافق مع شروط التعيين في الشركات الصناعية الأردنية، من حيث حصول الموظف على شهادة البكالوريوس كحد أدنى، كما أن ارتفاع نسبة الأفراد الحاصلين على المؤهل العلمي (ماجستير) يدل على ارتفاع المستوى العلمي والمعرفي لأفراد عينة الدراسة.

وصف متغير سنوات الخبرة.

الجدول (٨): وصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|---------------------|-------------------|---------|----------------|
| اجمالي سنوات الخبرة | اقل من ٥ سنوات | ١٥ | ١٦,٧ |
| | من ٥ الى ١٠ سنوات | ٦ | ٦,٧ |
| | من ١٠ الى ١٥ سنة | ١٢ | ١٣,٣ |
| | اكثر من ١٥ سنة | ٥٧ | ٦٣,٣ |
| المجموع | | ٩٠ | ١٠٠,٠ |

يوضح الجدول (٨) ان النسبة الاكبر من أفراد عينة الدراسة هم من لديهم سنوات خبرة (أكثر من ١٥ سنة)، حيث بلغ عددهم (٥٧) موظفاً ، وشكلوا ما نسبته (٦٣,٣%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وهذا يدل على اهتمام الشركات الصناعية الأردنية باستقطاب أصحاب الخبرات والكفاءات للعمل لديها، والمحافظة عليهم، كما أن ارتفاع هذه النسبة يدل على امتلاك أفراد عينة الدراسة المعرفة والمهارة العملية الكافية بمتطلبات العمل.

وصف متغير الشهادات المهنية.

الجدول (٩): وصف أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية.

| المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|-------|---------|----------------|
| الشهادات المهنية | JCPA | ١٥ | ١٦,٧ |
| | CMA | ٦١ | ٦٧,٨ |
| | CPA | ١٢ | ١٣,٣ |
| | أخرى | ٢ | ٢,٢ |
| المجموع | | ٩٠ | ١٠٠,٠ |

يوضح الجدول (٩) اعلاه أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة يحملون الشهادات المهنية من (CMA)، حيث بلغ عددهم (٦١) موظفاً، وشكلوا ما نسبته (٦٧,٨%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، وهذا يتوافق مع توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.

٤-٣ وصف متغيرات الدراسة

يهدف هذا الجزء من الدراسة إلى وصف أبعاد ومتغيرات نموذج الدراسة، وذلك من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس هذه الأبعاد والمتغيرات. ولتحقيق ذلك تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والمتمثلة في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى الرتبة والأهمية النسبية.

وصف متغير عناصر التقارير المتكاملة.

يمثل متغير عناصر التقارير المتكاملة المتغير المستقل في الدراسة، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال (٥) ابعاد، وهي: الأفصاحات العامة، الحاكمة، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، والأداء الفعلي. وفيما يأتي تحليلاً لإجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس هذه الأبعاد، ووصفاً لها وللمتغير التابع ككل.

وصف بـ عدد الإفصاحات العامة.

يقدم هذا الجدول عرضاً مفصلاً لتحليل آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس بـ عدد (الإفصاحات العامة)، مدى أهميتها في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للفقرات، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٠): وصف بـ عدد الإفصاحات العامة

| الرقم | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|---|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| ١ | تقوم الشركة بنشر تقارير سنوية تتضمن معلومات عن أدائها المالي وأنشطتها. | ٤,١٣٣ | ٠,٧٥٣ | ٤ | مرتفع |
| ٢ | تقوم الشركة بنشر تقارير فصلية أو ربع سنوية تتضمن معلومات عن أدائها المالي وأنشطتها. | ٤,١١١ | ٠,٧١٠ | ٥ | مرتفع |
| ٣ | تقوم الشركة بنشر تقارير حول توجهاتها المستقبلية وخططها الاستراتيجية. | ٤,٢١١ | ٠,٧٢٧ | ٢ | مرتفع |
| ٤ | تقوم الشركة بالإفصاح عن هيكل الملكية والمساهمين الرئيسيين في الشركة. | ٤,١٨٩ | ٠,٧٦٣ | ٣ | مرتفع |
| ٥ | تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر الرئيسية المتعلقة بأنشطتها وأعمالها. | ٤,٢٥٦ | ٠,٧٥٨ | ١ | مرتفع |
| | الإفصاحات العامة | ٤,٢١١ | ٠,٦٦٢ | --- | مرتفع |

يوضح الجدول (٠) ارتفاع الأهمية النسبية لبـ عدد (الإفصاحات العامة) في الشركات الصناعية

الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,٢١١) والانحراف المعياري (٠,٦٦٢). وقد جاءت الفقرة رقم (٥) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر الرئيسية المتعلقة بأنشطتها وأعمالها." في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٢٥٦) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاءت الفقرة رقم (٢) والتي تنص على "تقوم

الشركة بنشر تقارير فصلية أو ربع سنوية تتضمن معلومات عن أدائها المالي وأنشطتها. " في المرتبة الخامسة والأخيرة بوسط حسابي (٤,١١١) وبأهمية نسبية مرتفعة.

وصف بـ **عد الحاكمية**.

يقدم هذا الجدول عرضاً مفصلاً لتحليل آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس بـ **عد (الحاكمية)**، مدى أهميتها في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للفقرات، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (١): وصف بـ **عد الحاكمية**

| الرقم | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|---|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| ١ | تقوم الشركة بالإفصاح عن تركيبة مجلس الإدارة واللجان المختلفة. | ٤,٢١١ | ٠,٧٤٢ | ٢ | مرتفع |
| ٢ | تقوم الشركة بالإفصاح عن سياساتها المتعلقة بمكافحة الفساد والاحتيال. | ٤,٣٠٠ | ٠,٦٦١ | ١ | مرتفع |
| ٣ | تقوم الشركة بالإفصاح عن آليات رصد أداء مجلس الإدارة وتقييمه. | ٤,١٦٧ | ٠,٧٠٧ | ٤ | مرتفع |
| ٤ | تقوم الشركة بالإفصاح عن تركيبة مجلس الإدارة واللجان المختلفة في الشركة. | ٤,١٧٨ | ٠,٦٩٦ | ٣ | مرتفع |
| ٥ | تقوم الشركة بالإفصاح عن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالحوكمة الشركات. | ٤,١٧٨ | ٠,٦٨٠ | ٣ | مرتفع |
| | الحاكمية | ٤,١٦٧ | ٦٥٨.٠ | --- | مرتفع |

يوضح الجدول (١١) ارتفاع لأهمية النسبية لبـ **عد (الحاكمية)** في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,١٦٧) والانحراف المعياري (٠,٦٥٨). وقد جاءت الفقرة رقم (٢) والتي تنص

على " تقوم الشركة بالإفصاح عن سياساتها المتعلقة بمكافحة الفساد والاحتيايل." في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٣٠٠) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاءت الفقرة رقم (٣) والتي تنص على " تقوم الشركة بالإفصاح عن آليات رصد أداء مجلس الإدارة وتقييمه." في المرتبة الرابعة والأخيرة بوسط حسابي (٤,١٦٧) وبأهمية نسبية مرتفعة.

وصف بـ عدد الاستراتيجية.

يقدم هذا الجدول عرضاً مفصلاً لتحليل آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس بـ عدد (الاستراتيجية)، مدى أهميتها في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للفقرات، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٢): وصف بـ عدد الاستراتيجية

| الرقم | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|--|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| ١ | تقوم الشركة بالإفصاح عن رؤيتها واستراتيجيتها المستقبلية. | ٤,١١١ | ٠,٦٩٤ | ٥ | مرتفع |
| ٢ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الأهداف الاستراتيجية للشركة على المدى القصير والمتوسط والبعيد. | ٤,٢١١ | ٠,٦٢٧ | ٣ | مرتفع |
| ٣ | تقوم الشركة بالإفصاح عن العوامل الرئيسية التي تؤثر على استراتيجيتها وتطورها. | ٤,٢٢٢ | ٠,٦١٤ | ٢ | مرتفع |
| ٤ | تقوم الشركة بالإفصاح عن السوق المستهدفة والمنافسة القائمة في الصناعة. | ٤,٢٣٣ | ٠,٦٣٧ | ١ | مرتفع |
| ٥ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الخطط التوسعية والاستثمارية المستقبلية. | ٤,١٧٨ | ٠,٦٩٦ | ٤ | مرتفع |
| | الاستراتيجية | ٤,٢٠٠ | ٠,٦٠٣ | --- | مرتفع |

يوضح الجدول (١٢) ارتفاع الأهمية النسبية بعد (الاستراتيجية) في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,٢٠٠) والانحراف المعياري (٠,٩٨٤). وقد جاءت الفقرة رقم (٤) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن السوق المستهدفة والمنافسة القائمة في الصناعة." في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٢٣٣) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاءت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن رؤيتها واستراتيجيتها المستقبلية." في المرتبة الخامسة والأخيرة بوسط حسابي (٤,١١١) وبأهمية نسبية مرتفعة.

وصف بـ عدد المخاطر والفرص.

يقدم هذا الجدول عرضاً مفصلاً للتلي اراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس بـ عدد (المخاطر والفرص)، مدى أهميتها في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للفقرات، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٢٣): وصف بـ عدد المخاطر والفرص

| الرقم | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|---|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| ١ | تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر الرئيسية التي تواجهها في بيئة العمل. | ٤,١٨٩ | ٠,٦٦٩ | ٤ | مرتفع |
| ٢ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الإجراءات المتبعة لإدارة ومراقبة المخاطر. | ٤,٢٦٧ | ٠,٧٠٠ | ٢ | مرتفع |
| ٣ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الفرص الجديدة المتاحة أمامها والتحديات المتعلقة بهذه الفرص. | ٤,٢٢٢ | ٠,٧٠٠ | ٣ | مرتفع |
| ٤ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الاستراتيجيات المتبعة للاستفادة من الفرص المتاحة في السوق. | ٤,٢٢٢ | ٠,٦٥٠ | ٣ | مرتفع |

| | | | | | |
|-------|-----|-------|-------|--|---|
| مرتفع | ١ | ٠,٦٤٤ | ٤,٣٠٠ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الإجراءات المتبعة لتحليل وتقييم المخاطر في الشركة. | ٥ |
| مرتفع | --- | ٠,٦١٤ | ٤,٢٢٢ | المخاطر والفرص | |

يوضح الجدول (١٣) ارتفاع الأهمية النسبية لبُعد (المخاطر والفرص) في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,٢٢٢) والانحراف المعياري (٠,٦١٤). وقد جاءت الفقرة رقم (٥) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن الإجراءات المتبعة لتحليل وتقييم المخاطر في الشركة." في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٣٠٠) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاءت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر الرئيسية التي تواجهها في بيئة العمل." في المرتبة الرابعة والأخيرة بوسط حسابي (٤,١٨٩) وبأهمية نسبية مرتفعة.

وصف بُعد الأداء الفعلي.

يقدم هذا الجدول عرضاً مفصلاً لتحليل آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس بُعد (الأداء الفعلي)، مدى أهميتها في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للفقرات، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٤): وصف بُعد الأداء الفعلي

| الرقم | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|--|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| ١ | تقوم الشركة بالإفصاح عن النتائج المالية للفترات السابقة (مثل الأرباح والخسائر والإيرادات). | 4.200 | ٠.6569 | ٢ | مرتفع |
| ٢ | تقوم الشركة بالإفصاح عن المؤشرات المالية الرئيسية مثل العائد على الاستثمار والعائد على حقوق المساهمين. | 4.233 | ٠.6369 | ١ | مرتفع |
| ٣ | تقوم الشركة بالإفصاح عن التغيرات الرئيسية في الأداء المالي مقارنة بالفترات السابقة. | 4.133 | ٠.6034 | ٤ | مرتفع |

| | | | | | |
|-------|-----|--------|-------|---|---|
| مرتفع | ٢ | ٠.6034 | 4.200 | تقوم الشركة بالإفصاح عن الأداء التشغيلي والأداء الفني لعملياتها. | ٤ |
| مرتفع | ٣ | ٠.7175 | 4.156 | تقوم الشركة بالإفصاح عن الأداء المالي المتوقع للفترات المستقبلية. | ٥ |
| مرتفع | --- | ٥٩٨.٠ | ٤,١٨٩ | الأداء الفعلي | |

يوضح الجدول (١٤) ارتفاع الأهمية النسبية لعدد (الأداء الفعلي) في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,١٨٩) والانحراف المعياري (٠,٥٩٨). وقد جاءت الفقرة رقم (٢) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن المؤشرات المالية الرئيسية مثل العائد على الاستثمار والعائد على حقوق المساهمين." في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٢٣٣) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاءت الفقرة رقم (٣) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن التغيرات الرئيسية في الأداء المالي مقارنة بالفترات السابقة." في المرتبة الرابعة والأخيرة بوسط حسابي (٤,١٣٣) وبأهمية نسبية مرتفعة.

وصف متغير عناصر التقارير المتكاملة.

يعرض الجدول الآتي وصفاً لمتغير عناصر التقارير المتكاملة، وتحديد مستوى أهميته في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للتطبيقات وللمتغير ككل، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (١٥): وصف متغير عناصر التقارير المتكاملة.

| الرقم | الابعاد | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|------------------|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| 1 | الأفصاحات العامة | ٤,٢١١ | ٠,٦٦٢ | ٢ | مرتفع |
| ٢ | الحاكمية | ٤,١٦٧ | ٠,٦٥٨ | ٥ | مرتفع |
| ٣ | الاستراتيجية | ٤,٢٠٠ | ٠,٦٠٣ | ٣ | مرتفع |

| | | | | | |
|-------|-----|-------|-------|--------------------------|---|
| مرتفع | ١ | ٠,٦١٤ | ٤,٢٢٢ | المخاطر والفرص | ٤ |
| مرتفع | ٤ | ٠,٥٩٨ | ٤,١٨٩ | الأداء الفعلي | ٥ |
| مرتفع | --- | ٠,٦٠٤ | ٤,١٦٧ | عناصر التقارير المتكاملة | |

يُبين الجدول (١٥) على ارتفاع مستوى الأهمية النسبية لمتغير عناصر التقارير المتكاملة في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,١٦٧) والانحراف المعياري (٠,٦٠٤). وقد جاء بُعد دعم تكنولوجيا المعلومات في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٢٢٢) وانحراف معياري (٠,٦١٤) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاء بُعد حماية البيانات في المرتبة الخامسة والأخيرة بوسط حسابي (٤,١٦٧) وانحراف معياري (٠,٦٥٨) وبأهمية نسبية مرتفعة.

وصف متغير جودة المعلومات المحاسبية.

يمثل متغير جودة المعلومات المحاسبية المتغير التابع في الدراسة، وقد تم قياس هذا المتغير لتحليل ووصف إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس المتغير المستقل. يقدم هذا الجدول عرضاً مفصلاً لتحليل آراء واتجاهات أفراد عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس متغير (جودة المعلومات المحاسبية)، مدى أهميتها في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة وتحديد مستوى الأهمية النسبية للفقرات، وقد ظهرت النتائج كما يأتي:

| الرقم | الفقرة | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الرتبة | الأهمية النسبية |
|-------|--|---------------|-------------------|--------|-----------------|
| ١ | تعتمد أن المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة دقيقة وموثوقة. | ٤,٢٦٧ | ٠,٦١٤ | ٢ | مرتفع |
| ٢ | تقدم الشركة تفصيلاً كافياً في المعلومات المحاسبية لتمكين المستخدمين من فهم الوضع المالي والأداء العملي للشركة. | ٤,٢٢٢ | ٠,٦٦٧ | ٥ | مرتفع |
| ٣ | تقدم الشركة المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبشكل مناسب لاتخاذ القرارات المالية والاستراتيجية. | ٤,١٥٦ | ٠,٦٨٦ | ١٠ | مرتفع |
| ٤ | الشركة تفصيلاً واضحاً حول سياساتها المحاسبية وطرق قياس العناصر المالية المختلفة. | ٤,٢٢٢ | ٠,٦٨٣ | ٥ | مرتفع |
| ٥ | توفر الشركة تفسيرات وتوضيحات للأحداث والمعاملات المهمة في المعلومات المحاسبية. | ٤,١٨٩ | ٠,٧٣٣ | ٨ | مرتفع |
| ٦ | تقوم الشركة بالإفصاح عن الأخطاء المحاسبية وتصحيحها في حال حدوثها. | ٤,١٣٣ | ٠,٦٥٧ | ١٢ | مرتفع |
| ٧ | يتم توثيق المعلومات المحاسبية والمستندات الداعمة لها بشكل كافي ومنظم. | ٤,٢١١ | ٠,٦٦٢ | ٦ | مرتفع |
| ٨ | تستخدم الشركة أساليب محاسبية متقدمة ومعترف بها لقياس العناصر المالية، مثل قيمة السوق والتكلفة التاريخية والقيمة العادلة. | ٤,١٨٩ | ٠,٧٦٣ | ٨ | مرتفع |
| ٩ | يتم فحص وتدقيق البيانات المحاسبية بواسطة جهة خارجية مستقلة، مثل مراجعي الحسابات الخارجيين. | ٤,٢٥٦ | ٠,٦٩٧ | ٣ | مرتفع |
| ١٠ | تقوم الشركة بتطبيق ضوابط داخلية صارمة لضمان دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية. | ٤,٢٠٠ | ٠,٦٤٠ | ٧ | مرتفع |
| ١١ | يتم توثيق وتسجيل المعاملات المالية بشكل صحيح وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة. | ٤,٢١١ | ٠,٦٠٩ | ٦ | مرتفع |
| ١٢ | تقدم الشركة تفصيلاً كافياً حول سياساتها المحاسبية المختلفة، مثل اعتماد طريقة الاستاك، تقييم الأوراق المالية، والإيرادات والتكاليف. | ٤,١٨٩ | ٠,٦٦٩ | ٨ | مرتفع |
| ١٣ | تساهم المعلومات المحاسبية في تخفيض درجة مخاطر القرارات المتخذة. | ٤,٢٢٢ | ٠,٧٠٠ | ٥ | مرتفع |

| | | | | | |
|-------|---------|-------|-------|--|----|
| مرتفع | ١١ | ٠,٨١٥ | ٤,١٤٤ | يعد من مزايا توفير جودة المعلومات المحاسبية زيادة قدرة ومهارات متخذي القرارات. | ١٤ |
| مرتفع | -- - | ٠,٥٤٤ | ٤,٢٠٦ | (جودة المعلومات المحاسبية) | |

الجدول (٦): وصف بُعد (جودة المعلومات المحاسبية)

يُبين الجدول (١٦) الى ارتفاع الأهمية النسبية لبُعد (جودة المعلومات المحاسبية) في الشركات الصناعية الأردنية، حيث بلغ الوسط الحسابي العام (٤,٢٠٦) والانحراف المعياري (٠,٥٤٤). وقد جاءت الفقرة رقم (١٥) والتي تنص على "يعد من مزايا توفير جودة المعلومات المحاسبية زيادة قدرة ومهارات متخذي القرارات." في المرتبة الأولى بوسط حسابي (٤,٣٠٠) وبأهمية نسبية مرتفعة، في حين جاءت الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "تقوم الشركة بالإفصاح عن الأخطاء المحاسبية وتصحيحها في حال حدوثها." في المرتبة الثاني عشر والأخيرة بوسط حسابي (٤,١٣٣) وبأهمية نسبية مرتفعة.

٤-٤ اختبار فرضيات الدراسة

يعرض هذا الجزء من الدراسة نتائج اختبار فرضيات الدراسة، والتي تم التوصل إليها من خلال تطبيق أساليب الإحصاء الاستدلالي المناسبة، حيث تم اخضاع الفرضيات الرئيسية لتحليل الاتحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression. وفيما يأتي نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

تهدف الفرضية الرئيسية الأولى إلى التعرف على أثر للأفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها مجتمعة (الأفصاحات العامة، الحاكمية، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. حيث تنص هذه الفرضية على أنه: " لا يوجد

أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الأفصاحات العامة، الحاكمة، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression، وظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (١٧): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الرئيسية H0

| تحليل التباين ANOVA | | | ملخص النموذج | | | | المتغير المستقل |
|---------------------|-----------------|--------------|------------------------|--|------------------------------|------------------|--------------------------|
| Sig F* | قيمة F المحسوبة | درجات الحرية | الخطأ المعياري للنموذج | Adjusted R ² معامل التحديد المعدل | R ² معامل التحديد | R معامل الارتباط | |
| ٠,٠٠٠ | ١٨٦,٢٢٠ | ١ | ٠,٣٤٤ | ٠,٦٧٥ | ٠,٦٧٩ | ٠,٨٢٤ | عناصر التقارير المتكاملة |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (١٧) على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين عناصر التقارير المتكاملة وجودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.824$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.679$)، وهذا يشير إلى أن متغير عناصر التقارير المتكاملة فسرت ما نسبته (٩.٦٧%) من التغير الحاصل في عناصر التقارير المتكاملة، وأن ما قيمته (١.٣٢%) يعزى لعوامل أخرى. أما قيمة معامل التحديد المعدل $Adj.R^2$ فقد بلغت (٠,٦٧٥)، وبلغ الفرق بينها وبين معامل التحديد (٠,٠٠٤) وهي قيمة ضئيلة جداً، مما يشير إلى قدرة متغيرات النموذج المقبولة على التنبؤ بقيم متغير عناصر التقارير المتكاملة.

كما يتبين من الجدول معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (١٨٦,٢٢٠) وبمستوى الدلالة (SigF=0.000) وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر دال إحصائياً لمتغير جودة المعلومات المحاسبية على عناصر التقارير المتكاملة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعند درجة حرية واحدة. وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسة، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للأفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الأفصاحات العامة، الحاكمية، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة".

الجدول (١٨): معاملات الانحدار للفرضية الرئيسة H0

| معاملات الانحدار | | | | | |
|------------------|-----------------|-----------|----------------|-------------|--------------------------|
| Sig T* | قيمة T المحسوبة | قيمة Beta | الخطأ المعياري | B المعاملات | المتغير التابع |
| ٠,٠٠٠ | ١٣,٦٤٦ | ٠,٨٢٤ | ٠,٠٦٧ | ٠,٩١٥ | جودة المعلومات المحاسبية |

* التأثير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ومن خلال نتائج الجدول اعلاه (١٨) يتضح لنا ان قيم معاملات الانحدار لعناصر التقارير المتكاملة، حيث يتبين أن قيمة B عند (جودة المعلومات المحاسبية) قد بلغت (٠,٩١٥)، وبلغت قيمة T المحسوبة عند هذا المتغير (١٣,٦٤٦) وبمستوى الدلالة (SigT=0.000)، وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر معنوي إيجابي عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية.

نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة من الفرضية الرئيسية

للتحقق من تأثير الأقسام عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، تم تجزئة الفرضية الرئيسية إلى خمسة فرضيات فرعية، وقد تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression لاختبار هذه الفرضيات، وفيما يأتي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة من الفرضية الرئيسية.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الاولى

تهدف الفرضية الفرعية الاولى إلى التعرف في أثر الأقسام عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. حيث تنص هذه الفرضية على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأقسام العامة على جودة المعلومات المحاسبية".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression، لاختبار هذه الفرضيات وظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (١٩): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H01

| ANOVA تحليل التباين | | | ملخص النموذج | | | | البُعد المستقل |
|---------------------|-----------------|--------------|------------------------|--|------------------------------|------------------|----------------|
| Sig F* | قيمة F المحسوبة | درجات الحرية | الخطأ المعياري للنموذج | Adjusted R ² معامل التحديد المعدل | R ² معامل التحديد | R معامل الارتباط | |
| ٠,٠٠٠ | ١٧٧,٥٦٠ | ١ | ٠,٣٨٣ | ٠,٦٦٥ | ٠,٦٦٩ | ٠,٨١٨ | الأقسام العامة |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (١٩) على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين الإفصاحات العامة وجودة المعلومات المحاسبية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.818$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.669$)، وهذا يشير إلى أن بُعد الإفصاحات العامة فسرت ما نسبته (٩.٦٦%) من التغير الحاصل في عناصر التقارير المتكاملة، وأن ما قيمته (١.٣٣%) يعزى لعوامل أخرى. أما قيمة معامل التحديد المعدل $Adj.R^2$ فقد بلغت (٠,٦٦٥)، وبلغ الفرق بينها وبين معامل التحديد (٠,٠٠٤)، وهي قيمة ضئيلة جداً، مما يشير إلى قدرة متغيرات النموذج المقبولة على التنبؤ بقيم بُعد الإفصاحات العامة.

كما يتبين من الجدول معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (١٧٧,٥٦٠) وبمستوى الدلالة ($SigF=0.000$) وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر دال إحصائياً لبُعد الإفصاحات العامة على لمتغير جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعند ١ درجة حرية.

وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسية، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإفصاحات العامة على جودة المعلومات المحاسبية".

الجدول (٢٠): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H01

| معاملات الانحدار | | | | | |
|------------------|----------|-----------|----------------|-----------|--------------------------|
| Sig T* | قيمة T | قيمة Beta | الخطأ المعياري | B | المتغير التابع |
| مستوى الدلالة | المحسوبة | | | المعاملات | |
| ٠,٠٠٠ | ١٣,٣٢٥ | ٠,٨١٨ | ٠,٠٧٥ | ٩٩٤.٠ | جودة المعلومات المحاسبية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُ بين الجدول (٢٠) على ان قيم معاملات الانحدار لمتغير إدارة المخاطر المؤسسية وفقاً لاطار COSO، حيث يتبين أن قيمة B عند متغير إدارة المخاطر المؤسسية وفقاً لاطار COSO، قد بلغت (٠,٩٩٤)، وبلغت قيمة T المحسوبة عند هذا المتغير (٣٢٥.١٣) وبمستوى الدلالة (SigT=0.000)، وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر معنوي ايجابي لمتغير إدارة المخاطر المؤسسية وفقاً لاطار COSO على بُعد إدارة الهوية والوصول.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

تهدف الفرضية الفرعية الثانية إلى التعرف لأثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. حيث تنص هذه الفرضية على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإفصاح عن الحاكمية على جودة المعلومات المحاسبية".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression، لاختبار هذه الفرضيات وظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٢١): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H02

| ANOVA تحليل التباين | | | ملخص النموذج | | | | البُعد المستقل |
|---------------------|-----------------|--------------|------------------------|--|------------------------------|------------------|----------------|
| Sig F* | قيمة F المحسوبة | درجات الحرية | الخطأ المعياري للنموذج | Adjusted R ² معامل التحديد المعدل | R ² معامل التحديد | R معامل الارتباط | |
| ٠,٠٠٠ | ١٠٢,٥٤٦ | ١ | ٠,٤٥٠ | ٠,٥٣٣ | ٠,٥٣٨ | ٠,٧٣٤ | الحاكمية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُ بين الجدول (٢١) على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين جودة المعلومات المحاسبية والحاكمية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.734$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.538$)، وهذا يشير إلى أن بُعد الحاكمية فسرت ما نسبته (٨.٥٣%) من التغير الحاصل في جودة المعلومات المحاسبية، وأن ما قيمته (٢.٤٦%) يعزى لعوامل أخرى. أما قيمة معامل التحديد المعدل $Adj.R^2$ فقد بلغت (٠,٥٣٣)، وبلغ الفرق بينها وبين معامل التحديد (٠,٠٠٥)، وهي قيمة ضئيلة جداً، مما يشير إلى قدرة متغيرات النموذج المقبولة على التنبؤ بقيم بُعد الحاكمية.

كما يتبين من الجدول معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (١٠٢,٥٤٦) وبمستوى الدلالة ($SigF=0.000$) وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر دال إحصائياً لمتغير جودة المعلومات المحاسبية على بُعد الحاكمية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعند ١ درجة حرية. وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسية، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للأفصاح عن الحاكمية على جودة المعلومات المحاسبية".

الجدول (٢٢): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H02

| معاملات الانحدار | | | | | |
|------------------|-----------------|-----------|----------------|-------------|--------------------------|
| Sig T* | قيمة T المحسوبة | قيمة Beta | الخطأ المعياري | B المعاملات | المتغير التابع |
| ٠,٠٠٠ | ١٠,١٢٦ | ٠,٧٣٤ | ٠,٠٨٨ | ٨٨٦.٠ | جودة المعلومات المحاسبية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُ بين الجدول (٢٢) على ان قيم معاملات الانحدار لمتغير جودة المعلومات المحاسبية، حيث يتبين

أن قيمة B عند متغير جودة المعلومات المحاسبية، قد بلغت (٠,٨٨٦)، وبلغت قيمة T المحسوبة عند هذا المتغير (١٢٦.١٠) وبمستوى الدلالة (SigT=0.000)، وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر معنوي ايجابي بـدعد الحاكمية على متغير جودة المعلومات المحاسبية.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

تهدف الفرضية الفرعية الثالثة إلى التعرف في أثر إدارة المخاطر المؤسسية وفقاً لآطار COSO على مخاطر تكنولوجيا المعلومات ومخاطر التشغيل الظاهري في الشركات الصناعية الأردنية. حيث تنص هذه الفرضية على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأفصاح عن الاستراتيجية على جودة المعلومات المحاسبية".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression، لاختبار هذه الفرضيات وظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٢٣): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H03

| ANOVA تحليل التباين | | | ملخص النموذج | | | | البُعد المستقل |
|---------------------|-----------------|--------------|------------------------|--|------------------------------|------------------|----------------|
| Sig F* | قيمة F المحسوبة | درجات الحرية | الخطأ المعياري للنموذج | Adjusted R ² معامل التحديد المعدل | R ² معامل التحديد | R معامل الارتباط | |
| ٠,٠٠٠ | ٩٦,٣٧٧ | ١ | ٠,٤١٩ | ٠,٥١٧ | ٠,٥٢٣ | ٠,٧٢٣ | الاستراتيجية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (٢٣) على وجود علاقة ارتباطات قوية وموجبة بين جودة المعلومات المحاسبية وللأفصاح عن الإستراتيجية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.723$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.523$)،

وهذا يشير إلى أن بُعد الإستراتيجية فسرت ما نسبته (٥٢,٣%) من التغير الحاصل في عناصر التقارير المتكاملة، وأن ما قيمته (٢.٤٦%) يعزى لعوامل أخرى. أما قيمة معامل التحديد المعدل $Adj.R^2$ فقد بلغت (٠,٥١٧)، وبلغ الفرق بينها وبين معامل التحديد (٠,٠٠٦)، وهي قيمة ضئيلة جداً، مما يشير إلى قدرة متغيرات النموذج المقبولة على التنبؤ بقيم بُعد الإستراتيجية.

كما يتبين من الجدول معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (٩٦,٣٧٧) وبمستوى الدلالة (SigF=0.000) وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر دال إحصائياً لمتغير جودة المعلومات المحاسبية على بُعد الإستراتيجية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعند ١ درجة حرية. وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسة، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للأفصاح عن الاستراتيجية على جودة المعلومات المحاسبية".

الجدول (٢٤): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H03

| معاملات الإنحدار | | | | | |
|------------------|-----------------|-----------|----------------|-------------|--------------------------|
| Sig T* | قيمة T المحسوبة | قيمة Beta | الخطأ المعياري | B المعاملات | المتغير التابع |
| ٠,٠٠٠ | ٩,٨١٧ | ٠,٧٢٣ | ٠,٠٨٢ | ٨٠١.٠ | جودة المعلومات المحاسبية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (٢٤) على أن قيم معاملات الانحدار لمتغير عناصر التقارير المتكاملة، حيث يتبين أن قيمة B عند متغير عناصر التقارير المتكاملة، قد بلغت (٠,٨٠١)، وبلغت قيمة T المحسوبة عند هذا المتغير (٨١٧.٩) وبمستوى الدلالة (SigT=0.000)، وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر معنوي ايجابي

بأعد الإستراتيجية على متغير جودة المعلومات المحاسبية.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

تهدف الفرضية الفرعية الرابعة إلى التعرف في أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. حيث تنص هذه الفرضية على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للإفصاح عن المخاطر والفرص على جودة المعلومات المحاسبية".

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression، لاختبار هذه الفرضيات وظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٢٥): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H04

| تحليل التباين ANOVA | | | ملخص النموذج | | | | البُعد المستقل |
|---------------------|-----------------|--------------|------------------------|--|------------------------------|------------------|----------------|
| Sig F* | قيمة F المحسوبة | درجات الحرية | الخطأ المعياري للنموذج | Adjusted R ² معامل التحديد المعدل | R ² معامل التحديد | R معامل الارتباط | |
| ٠,٠٠٠ | ١٢٣,٢٦٦ | ١ | ٠,٣٩٩ | ٠,٥٧٩ | ٠,٥٨٣ | ٠,٧٦٤ | المخاطر والفرص |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (٢٥) على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين جودة المعلومات المحاسبية و المخاطر

والفرص، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.764$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.583$)، وهذا

يشير إلى أن بُعد دعم تكنولوجيا المعلومات فسرت ما نسبته (٥٨,٣%) من التغير الحاصل في جودة المعلومات

المحاسبية، وأن ما قيمته (٧.٤١%) يعزى لعوامل أخرى. أما قيمة معامل التحديد المعدل $Adj.R^2$ فقد بلغت (٠,٥٧٩)، وبلغ الفرق بينها وبين معامل التحديد (٠,٠٠٤)، وهي قيمة ضئيلة جداً، مما يشير إلى قدرة متغيرات النموذج المقبولة على التنبؤ بقيم بُعد المخاطر والفرص.

كما يتبين من الجدول معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة F المحسوبة (١٢٣,٢٦٦) وبمستوى الدلالة (SigF=0.000) وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر دال إحصائياً لمتغير جودة المعلومات المحاسبية على بُعد المخاطر والفرص عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعند ١ درجة حرية.

وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسة، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه:

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للأفصاح عن المخاطر والفرص على جودة المعلومات المحاسبية".

الجدول (٢٦): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H04

| معاملات الانحدار | | | | | |
|------------------|-----------------|-----------|----------------|-------------|--------------------------|
| Sig T* | قيمة T المحسوبة | قيمة Beta | الخطأ المعياري | B المعاملات | المتغير التابع |
| ٠,٠٠٠ | ١,٨١٩ | ٠,٧٦٤ | ٠,٣٢٩ | ٥٩٩.٠ | جودة المعلومات المحاسبية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (٢٦) على أن قيم معاملات الانحدار لمتغير عناصر التقارير المتكاملة، حيث يتبين أن قيمة B عند متغير عناصر التقارير المتكاملة، قد بلغت (٠,٥٩٩)، وبلغت قيمة T المحسوبة عند هذا المتغير (٨١٧.١) وبمستوى الدلالة (SigT=0.000)، وهي أقل من ٠,٠٥، مما يشير إلى وجود أثر معنوي ايجابي لبُعد المخاطر والفرص على متغير جودة المعلومات المحاسبية.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

تهدف الفرضية الفرعية الخامسة إلى التعرف في أثر الأفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. حيث تنص هذه الفرضية على أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) للأفصاح عن الأداء الفعلي على جودة المعلومات المحاسبية ".
 ولاحظت هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression، لاختبار هذه الفرضيات وظهرت النتائج كما يأتي:

الجدول (٢٧): ملخص النموذج وتحليل تباين الانحدار للفرضية الفرعية H05

| ANOVA تحليل التباين | | | ملخص النموذج | | | | البُعد المستقل |
|---------------------|-----------------|--------------|------------------------|--|------------------------------|------------------|----------------|
| Sig F* | قيمة F المحسوبة | درجات الحرية | الخطأ المعياري للنموذج | Adjusted R ² معامل التحديد المعدل | R ² معامل التحديد | R معامل الارتباط | |
| ٠,٠٠٠ | ٢٠٩,٥٢٨ | ١ | ٠,٣٢٧ | ٠,٧٠١ | ٠,٧٠٤ | ٠,٨٣٩ | الأداء الفعلي |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (٢٧) على وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين جودة المعلومات المحاسبية والإداء الفعلي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R=0.839$)، وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2=0.704$)، وهذا يشير إلى أن بُعد الإداء الفعلي، فسرت ما نسبته (٧٠,٤%) من التغير الحاصل في جودة المعلومات المحاسبية، وأن ما قيمته (٦٠,٢٩%) يعزى لعوامل أخرى. أما قيمة معامل التحديد المعدل $Adj.R^2$ فقد بلغت (٠,٧٠١)،

وبلغ الفرق بينها وبين معامل التحديد ($0,004$)، وهي قيمة ضئيلة جداً، مما يشير إلى قدرة متغيرات النموذج المقبولة على التنبؤ بقيم بُعد الأداء الفعلي.

كما يتبين من الجدول معنوية النموذج، حيث بلغت قيمة F المحسوبة ($123,266$) وبمستوى الدلالة ($SigF=0.000$) وهي أقل من $0,05$ ، مما يشير إلى وجود أثر دال إحصائياً لبُعد الأداء الفعلي على متغير جودة المعومات الحاسبية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعند 1 درجة حرية.

وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية الرئيسة، وقبول الفرضية البديلة، التي تنص على أنه:

" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($a \leq 0.05$) للأفصاح عن الأداء الفعلي على جودة المعلومات الحاسبية ".

الجدول (٢٨): معاملات الانحدار للفرضية الفرعية H05

| معاملات الإنحدار | | | | | |
|------------------|-----------------|-----------|----------------|-------------|-------------------------|
| Sig T* | قيمة T المحسوبة | قيمة Beta | الخطأ المعياري | B المعاملات | المتغير التابع |
| ٠,٠٠٠ | ١٤,٤٧٥ | ٠,٨٣٩ | ٠,٠٦٤ | ٩٢١.٠ | جودة المعلومات الحاسبية |

* التأثير دلال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يُبين الجدول (٣٠) على أن قيم معاملات الانحدار لمتغير ، حيث يتبين أن قيمة B عند متغير عناصر التقارير المتكاملة، قد بلغت ($0,921$)، وبلغت قيمة T المحسوبة عند هذا المتغير (14.475) وبمستوى الدلالة ($SigT=0.000$)، وهي أقل من $0,05$ ، مما يشير إلى وجود أثر معنوي ايجابي لبُعد الأداء الفعلي على متغير جودة المعلومات الحاسبية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

ويتضمن ما يلي :

١-٥ النتائج.

٢-٥ التوصيات.

٥-١ النتائج

بناءً على مخرجات التحليل الاحصائي ونتائج اختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

١. أن نتائج التحليل الوصفي بينت ارتفاع مستوى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بالإفصاح عن عناصر

التقارير المتكاملة، حيث بلغ الوسط الحسابي ٤,١٦٧، في حين ظهرت جميع الفقرات بأهمية نسبية مرتفعة،

حيث جاءت بالمرتبة الأولى (المخاطر والفرص) بينما جاءت بالمرتبة الخامسة والآخرى (الحاكمية).

٢. أن نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى أثبتت وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(a \leq 0.05)$

للأفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الأفصاحات العامة، الحاكمية، الاستراتيجية، المخاطر

والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

وقد توافقت نتائج الدراسة الحالية مع نتيجة عبد الواحد، (٢٠٢٢) والتي توصلت إلى وجود علاقة ذات

دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبى لتقارير الأعمال المتكاملة وتحسين جودة المعلومات، ووجود علاقة

ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبى لتقارير الأعمال المتكاملة ودقة تنبؤات المحللين الماليين وتحقيق

منافع كثيرة لكافة أصحاب المصالح والمحللين الماليين من إجراء التقييم الأفضل لأداء الشركات، وكذلك توجد

فروق جوهرية ذات دلالة معنوية بين فئات الدراسة حول أهمية التقارير غير المالية وأداء الشركات في ظل

جائحة فيروس (Covid-19 كورونا).

وقد توافقت نتائج الدراسة الحالية مع نتيجة دراسة فرح، (٢٠١٨) والتي توصلت إلى أن نشر تقارير

الأعمال المتكاملة لها تأثير ايجابي علي ترشيد قرارات أصحاب المصالح، توفر معلومات التقارير المالية في

الوقت المناسب يتيح للمراجع اتخاذ القرارات السليمة حول التقارير المالية، المعلومات المحاسبية ذات الجودة

العالية تساعد في التعرف على جودة التقارير المالية. بناءً على نتائج الدراسة قدمت الباحثة عدة توصيات من

أهمها ينبغي إصدار معيار محاسبي خاص بتقارير الأعمال المتكاملة يأخذ في الحسبان تجارب بعض الدول الأخرى الالتزام بتبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة من جهات الإشراف والرقابة، لضمان موثوقية التقارير المالية لا بد من الامتثال لقوانين السيطرة على نظام الرقابة الداخلية بالشركة.

٥-٢ التوصيات

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فأنها توصي بما يأتي:

١. يجب زيادة مستوى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية من خلال تبني إدارتها الإجراءات الهادفة للتحقق من المخاطر والفرص.
٢. يجب زيادة مستوى اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بتوافر إدارتها القدرة على فهم وتحديد مستوى الأداء الفعلي.
٣. يجب زيادة اهتمام الشركات الصناعية الأردنية من خلال تبني إدارتها الإجراءات التي تساعد في الكشف عن المخاطر والفرص والاستراتيجيات المناسبة.
٤. يجب زيادة اهتمام الشركات الصناعية الأردنية من خلال تبني إدارتها قنوات اتصال لإيصال المعلومات الخاصة بأهداف الشركة لكافة الأفراد العاملين لديها.

المصادر والمراجع

أولاً : المراجع العربية

١. إبراهيم، محمد المعتز المجتبي .(٢٠١٦). أثر التوقعات على مستوى الثقة في التقارير المالية ومصالح المستخدمين- دراسة استطلاعية على عينة من البنوك التجارية ومؤسسات القطاع العام في السودان الخرطوم: جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة الدراسات العليا مجلد (٧) ، العدد (٢٥).
٢. أبو جبل، نجوى محمود أحمد .(٢٠١٤). تطوير إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة : دراسة نظرية وميدانية، القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة مجلة البحوث، المحاسبية، المجلد ٢.
٣. أحمد، سعد محمد بيومي . (٢٠١٥). الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي، الإسكندرية جامعة الإسكندرية كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
٤. أحمد، عطية هاشم .(٢٠٢٠). نظام المعلومات المحاسبي، القاهرة : الدار الجامعية.
٥. أحمد، مروة إبراهيم ربيع . (٢٠١٤). نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء المستدام للمنشآت التي تطبق أسلوب التصنيع بلا فاقد الإسكندرية جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
٦. إسماعيل، عصام عبد المنعم .(٢٠١٦). أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تجريبية، القاهرة جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ٤ الجزء ٢.

٧. بابكر، محمد ابراهيم .(٢٠١٠). دور المعلومات المحاسبية في قياس وتحديد وعاء الزكاة شركات

التأمين التعاوني الإسلامي، لخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة

غير منشورة.

٨. باعكضة، روى عبد الرازق .(٢٠١٢). أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية الأولية على

أسعار الأسهم، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، رسالة ماجستير في المحاسبة

غير منشورة.

٩. بدوي، عصام الدين أحمد محمد .(٢٠١٤). دور جودة المعلومات المحاسبية في إدارة مخاطر الإئتمان

المصرفي، الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة.

١٠. البشير، زيبيدي .(٢٠١٦). جودة التقارير المالية ودورها في تقييم الأداء المالي، الجزائر: جامعة الوادي،

كلية التجارة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد ٩، المجلد ٢.

١١. جمعة، أحمد حلمي .(٢٠٠٩). نظرية المحاسبة، دار الصفاء للنشر، عمان.

١٢. جمعة، حميدات .(٢٠١٤). مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، بمعايير المحاسب

الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، عمان: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية التجارة رسالة

دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.

١٣. حماد، طارق عبد العال .(٢٠٠٤). موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، عرض القوائم المالية وفقا

لمعايير المحاسبة الدولية، (الإسكندرية: الدار الجامعية.

١٤. راضي، محمد سامي .(٢٠١٥). تحليل التقارير المالية، الإسكندرية، دار التعليم الجامعي.

١٥. رشدي، أحمد. (٢٠١٧). تجارب دولية .. المشروعات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق التنمية الاقتصادية

٢١ سبتمبر، تاريخ الدخول، ١٦/٦/٢٠٢٣، الساعة ١:٠٠ ظهراً، www.https://elbadil-

pss.org .

١٦. الرهمي، نضال محمود، زياد عبد الحليم. (٢٠١٠). نظم المعلومات المحاسبية، (عمان): دار المسرة.

١٧. سعد الدين، إيمان محمد. (٢٠١٨). أثر تقرير الإدارة والمراجع الخارجي عن فاعلية الرقابة الداخلية

على تحسين جودة التقرير المالي، القاهرة: جامعة بني سويف، كلية التجارة مجلة الدراسات العلمية والتجارية، العدد الأول.

١٨. السقا، السيد أحمد. (١٩٩٨). مراجعة الأداء البيئي - إطار مقترح، القاهرة: جامعة طنطا، كلية التجارة،

المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول.

١٩. سليمان، محمد مصطفى. (٢٠٠٩). دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، القاهرة:

جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ٢، المجلد ٢.

٢٠. السيد، سيد عطاء الله. (٢٠٠٩). نظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار الياض للنشر والتوزيع.

٢١. الشرايري، ماجد؛ وزريقات، مجدي. (٢٠١٨). دور نظم المحاسبة الإلكترونية في زيادة كفاءة المعلومات

وأثره على فاعلية قرارات المستخدمين، القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني.

٢٢. شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. (٢٠١٥). أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة، جامعة

القاهرة، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد ٢، المجلد ٥٢.

٢٣. شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. (٢٠١٥). أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح المقدره الشركة على خلق القيمة القاهرة جامعة القاهرة كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
٢٤. الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي. (٢٠١٩). دراسة تحليلية لأثر ومعيار المراجعة على جودة عملية المراجعة لتحقيق المراجعة المتكاملة القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول.
٢٥. صلاح الدين، إيمان محمد. (٢٠١٩). دور المراجعة المتكاملة في تطوير نظم الرقابة الداخلية وإدارة مخاطر الشركات، (القاهرة: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد ١٢٤، العدد الأول).
٢٦. عبد الخالق، أحمد فؤاد. (٢٠١٧). القاهرة: مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، العدد الرابع والعشرون.
٢٧. عبد الرحيم، الفاتح الأمين. (٢٠١٥). المحاسبة المالية، مدخل عملي - أساليب عملية، الرياض: مكتبة الرشد.
٢٨. عبد العال، أحمد رجب. (١٩٨٤). المحاسبة الإدارية التحليلية الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشور.
٢٩. عبد العزيز، النقيب كمال. (٢٠٠٤). مقدمة في نظرية المحاسبة، (عمان) : دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.

٣٠. عبد اللطيف، ناصر نور الدين. (٢٠٠٧). نظم المعلومات المحاسبية ومعالجة البيانات والبرامج الجاهزة،

الإسكندرية: الدار الجامعية.

٣١. عثمان، عثمان خوجلي. (٢٠١٧). دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية

الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

٣٢. العرموطي، أحمد عدنان. (٢٠١٣). أثر الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية

المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، عمان: جامعة الشرق الأوسط كلية الأعمال،

رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

٣٣. عقل، يونس حسن. (٢٠٢٠). نموذج مقترح لقياس المحتوى المعلوماتي للافصاح عن المؤشر المصري

في مسئولية الشركات القاهرة، جامعة القاهرة كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين العدد ٧٧،

المجلد ٤٩.

٣٤. علي، عبد الوهاب نصر. (٢٠١٢). مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، القاهرة: جامعة عين شمس كلية

التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢، العدد ٢.

٣٥. عمر، فاطمة إبراهيم. (٢٠١٢). نظم المعلومات المحاسبية وتطويرها باستخدام النظام المتكامل

للمعلومات في الوحدة الاقتصادية، لخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في

المحاسبة، غير منشورة.

٣٦. عويس، خالد عدنان. (٢٠١٥). استخدام المعلومات المحاسبية في إدارة الشركات العمانية، مجلة

البحوث المالية والتجارية، جامعة الزقازيق، العدد الثاني.

٣٧. فتح الله، عصام محمد. (٢٠٠٢). دور لجان المراجعة في ترشيد عملية المراجعة القاهرة جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.

٣٨. فتح الله، عصام محمد. (٢٠١٣). الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها، القاهرة: جامعة الزقازيق كلية التجارة مجلة البحوث التجارية، المجلد ٣٥، العدد ٢.

٣٩. القاضي، حسن يوسف؛ ومغزي، سمير. (٢٠١٢). عرض البيانات المالية، دار الثقافة للنشر، عمان.

٤٠. لطفي، أمين السيد أحمد. (٢٠١٥). التقرير عن فاعلية ضوابط الرقابة الداخلية جامعة بني سويف، كلية التجارة، القاهرة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني.

٤١. الليثي، فؤاد محمد. (٢٠١٠). نظرية المحاسبة، القاهرة: دار النهضة العربية.

٤٢. محمد، عبد الرحمن عبد الفتاح. (٢٠١١). دراسة تحليلية لأثر تطوير منهجية قياس جودة المعلومات المحاسبية على التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية، القاهرة: جامعة بني سويف، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثالث.

٤٣. محمدي، سناء الخولي ماهر. (٢٠١٣). إطار مقترح للتكامل بين مدخلي القيمة الاقتصادية المضافة ونموذج الأداء المتوازن لتطوير دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بالبنوك التجارية، القاهرة: جامعة بنها، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.

٤٤. معمر، سعاد شردي. (٢٠١٢). التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية، (الجزائر: جامعة الملك عبد العزيز كلية الاقتصاد والإدارة رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة).

٤٥. المقصود، السيد عبد؛ نور الدين، ناصر. (٢٠٠٤). نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات،

الإسكندرية: الدار الجامعية.

٤٦. الملكي، محمد إبراهيم محمد. (٢٠١٢). معلومات التقارير المالية ودورها في التنبؤ بالأزمات المالية

في شركات المساهمة، الخرطوم: جامعة النيلين كلية الدراسات العليا رسالة ماجستير في المحاسبة

غير منشور.

٤٧. منصور، كمال محمد. (٢٠٠٨). المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية

المستدامة، (الجزائر: جامعة فرحات سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المؤتمر العلمي

الدولي.

٤٨. نصر، علي عبد الوهاب. (٢٠١٢). مراجعة التقارير الأعمال المتكاملة، القاهرة: جامعة عين شمس،

كلية تجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة.

٤٩. الهواري، ناهد محمد يسري. (٢٠١٥). محددات الإفصاح المحاسبي في إعداد تقارير متكاملة انعكاسات

على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية القاهرة جامعة عين شمس كلية التجارة مجلة

الفكر المحاسبي، العدد ٤.

٥٠. ويجانت، جيري؛ و كيسو، دونالد. (١٩٩٥). المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج، الرياض:

دار المريخ.

٥١. يوسف، جمال علي محمد. (٢٠١٥). التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة

المصرية، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد ٢ الجزء ٢.

1. (IIRC) "International Integrated Reporting Formework", 2011, available, at <http://www.theiirc.org> .
2. Akresh, D. Abraham, "Using the Audit Risk Model to Opine on Internal Control", CPA, US Government Accountability Office, 2008.
3. Amoid M. Alexande, B. and Ralf, "Integrating Sustainability Reports into Financial Statements -an Experimental study", F (2012), Available at:www.ssrn.com.
4. Bobitan Roxana-loana, Stefea Petru,"Integrated Reporting for a Good Corporate Governance" Ovidius University Annals, Economic Sciences Series Vol 17,No 1/2017.
5. Brad J.Monterio, "Corporate redorting evolved integrated reporting & the role of XBRL" XBRL international Inc, 2013, p1:17.
6. Hosny G, Abouelmagd A. Abdeaziz H and, "A Comparative Study on the Impacts of Integrated Audit on Occupational Health, Safety and Environment Performance" Egyptian Journal of Occupational Medicine, 2017, Vol 41, No 2.
7. IFAC, "Integrating the business reporting supply chain"2011, available www.ifac.org.
8. Jeanne & Wentzel, Kristin,' Sustainability Reporting (1) Borkowski, Susan, Welsh, Mary Assurance; Your Next Growth Area?' Pennsylvania .CPA Journal. (2011).
9. KPMG"International survey of corporate responsibility reporting 2011, KPMG International Amstersdam.

10. Loannoy, I., & Serafeim, G. 2016c, "The Impact of national institutions and corporate Sustainability On investment recommendations", Harvard Business school Working paper.
11. Natasha Buitendag, Gail S. Forthuin, Amber de Laan, "Firm Characteristics and Excellence in Integrated Reporting" South African Journal of Economic and Management Sciences, 2017, Vol. 20, No1.
12. Owen, Gareth, "Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum: Accounting Education: An international Journal vol 22 No4, 2013.
13. Public Company Accounting Oversight Board Release, 2007, Auditing Standard No.5, an Audit of with an Audit of Financial Statements and Related Independence Rule and Conflicting Amendments", June, 2007.
14. Solsticem, "Integrated reported reporting Issues and implications for reporting Issues and importers 2005, available at www.sin.com.
15. Steven son, "New Dawn for reporting" Accounting futures, ACCA, edition 03, February 2016.
16. Tamer aly ELNashar, "The Probable Effect of Integct of Intergrated Reporting on Audit Quality" American University in Cairo, 9June 2017, Electronic Copy Available at: <https://ssrn.com/abstract=2983598>.

الملاحق

الملحق رقم (١)

أداة الدراسة (الاستبانة بصورتها النهائية)

جامعة جرش

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

الدكتور /ة الفاضل/هـ: المحترم/ة

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية بعنوان " أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة) لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة تخصص المحاسبة في كلية الأعمال جامعة جرش.

لذا فإن الباحثة ترجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات هذه الاستبانة بكل جدية وموضوعية وصدق، وذلك بوضع علامة (٧) في الخانة التي ترونها مناسبة لدرجة الممارسة من وجهة نظركم علماً بأن البيانات التي سيتم جمعها ستعامل بسرية تامة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

واشكركم على تعاونكم

الباحثة:

منى الزطيمه

الجزء الأول: البيانات لعينة الدراسة

- المؤهل العلمي:

() بكالوريوس

() دبلوم

() دكتوراه

() ماجستير

- سنوات الخبرة :

() من ٥ إلى ١٠ سنوات

() أقل من ٥ سنوات

() أكثر من ١٥ سنة

() من ١٠ إلى ١٥ سنة

- الشهادات المهنية:

() CMA

() JCPA

() أخرى

() CPA

الجزء الثاني: مجموعة من الفقرات تقيس أثر الإفصاح عن عناصر التقارير المتكاملة بأبعادها (الأفصاحات العامة، الحاكمة، الاستراتيجية، المخاطر والفرص، الأداء الفعلي) على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

| الرقم | الفقرة | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| المحور الأول: عناصر التقارير المتكاملة | | | | | | |
| البعد الأول: الإفصاحات العامة | | | | | | |
| ١. | تقوم الشركة بنشر تقارير سنوية تتضمن معلومات عن أدائها المالي وأنشطتها. | | | | | |
| ٢. | تقوم الشركة بنشر تقارير فصلية أو ربع سنوية تتضمن معلومات عن أدائها المالي وأنشطتها. | | | | | |
| ٣. | تقوم الشركة بنشر تقارير حول توجهاتها المستقبلية وخططها الاستراتيجية. | | | | | |
| ٤. | تقوم الشركة بالإفصاح عن هيكل الملكية والمساهمين الرئيسيين في الشركة. | | | | | |
| ٥. | تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر الرئيسية المتعلقة بأنشطتها وأعمالها. | | | | | |
| البعد الثاني: الحاكمة | | | | | | |
| ٦. | تقوم الشركة بالإفصاح عن تركيبة مجلس الإدارة واللجان المختلفة. | | | | | |
| ٧. | تقوم الشركة بالإفصاح عن سياساتها المتعلقة بمكافحة الفساد والاحتيال. | | | | | |
| ٨. | تقوم الشركة بالإفصاح عن آليات رصد أداء مجلس الإدارة وتقييمه. | | | | | |
| ٩. | تقوم الشركة بالإفصاح عن تركيبة مجلس الإدارة واللجان المختلفة في الشركة. | | | | | |
| ١٠. | تقوم الشركة بالإفصاح عن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالحوكمة الشركات. | | | | | |
| البعد الثالث: الاستراتيجية | | | | | | |

| | | | | | |
|-------------------------------------|--|--|--|--|---|
| | | | | | ١١ . تقوم الشركة بالإفصاح عن رؤيتها واستراتيجيتها المستقبلية. |
| | | | | | ١٢ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الأهداف الاستراتيجية للشركة على المدى القصير والمتوسط والبعيد. |
| | | | | | ١٣ . تقوم الشركة بالإفصاح عن العوامل الرئيسية التي تؤثر على استراتيجيتها وتطورها. |
| | | | | | ١٤ . تقوم الشركة بالإفصاح عن السوق المستهدفة والمنافسة القائمة في الصناعة. |
| | | | | | ١٥ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الخطط التوسعية والاستثمارية المستقبلية. |
| البعد الرابع: المخاطر والفرص | | | | | |
| | | | | | ١٦ . تقوم الشركة بالإفصاح عن المخاطر الرئيسية التي تواجهها في بيئة العمل. |
| | | | | | ١٧ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الإجراءات المتبعة لإدارة ومراقبة المخاطر. |
| | | | | | ١٨ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الفرص الجديدة المتاحة أمامها والتحديات المتعلقة بهذه الفرص. |
| | | | | | ١٩ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الاستراتيجيات المتبعة للاستفادة من الفرص المتاحة في السوق. |
| | | | | | ٢٠ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الإجراءات المتبعة لتحليل وتقييم المخاطر في الشركة. |
| البعد الخامس: الأداء الفعلي | | | | | |
| | | | | | ٢١ . تقوم الشركة بالإفصاح عن النتائج المالية للفترات السابقة (مثل الأرباح والخسائر والإيرادات). |
| | | | | | ٢٢ . تقوم الشركة بالإفصاح عن المؤشرات المالية الرئيسية مثل العائد على الاستثمار والعائد على حقوق المساهمين. |
| | | | | | ٢٣ . تقوم الشركة بالإفصاح عن التغيرات الرئيسية في الأداء المالي مقارنة بالفترات السابقة. |
| | | | | | ٢٤ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الأداء التشغيلي والأداء الفني لعملياتها. |
| | | | | | ٢٥ . تقوم الشركة بالإفصاح عن الأداء المالي المتوقع للفترات المستقبلية. |

المحور الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | ٢٦. تعتقد أن المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركة دقيقة وموثوقة. |
| | | | | | ٢٧. تقدم الشركة تفصيلاً كافياً في المعلومات المحاسبية لتمكين المستخدمين من فهم الوضع المالي والأداء العملي للشركة. |
| | | | | | ٢٨. تقدم الشركة المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب وبشكل مناسب لاتخاذ القرارات المالية والاستراتيجية. |
| | | | | | ٢٩. تقدم الشركة تفصيلاً واضحاً حول سياساتها المحاسبية وطرق قياس العناصر المالية المختلفة. |
| | | | | | ٣٠. توفر الشركة تفسيرات وتوضيحات للأحداث والمعاملات المهمة في المعلومات المحاسبية. |
| | | | | | ٣١. تقوم الشركة بالإفصاح عن الأخطاء المحاسبية وتصحيحها في حال حدوثها. |
| | | | | | ٣٢. يتم توثيق المعلومات المحاسبية والمستندات الداعمة لها بشكل كافي ومنظم. |
| | | | | | ٣٣. تستخدم الشركة أساليب محاسبية متقدمة ومعتزف بها لقياس العناصر المالية، مثل قيمة السوق والتكلفة التاريخية والقيمة العادلة. |
| | | | | | ٣٤. يتم فحص وتدقيق البيانات المحاسبية بواسطة جهة خارجية مستقلة، مثل مراجعي الحسابات الخارجيين. |
| | | | | | ٣٥. تقوم الشركة بتطبيق ضوابط داخلية صارمة لضمان دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية. |
| | | | | | ٣٦. تم توثيق وتسجيل المعاملات المالية بشكل صحيح وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة. |
| | | | | | ٣٧. تقدم الشركة تفصيلاً كافياً حول سياساتها المحاسبية المختلفة، مثل اعتماد طريقة الاستاك، تقييم الأوراق المالية، والإيرادات والتكاليف. |
| | | | | | ٣٨. تساهم المعلومات المحاسبية في تخفيض درجة مخاطر القرارات المتخذة. |
| | | | | | ٣٩. يعد من مزايا توفير جودة المعلومات المحاسبية زيادة قدرة ومهارات متخذي القرارات. |

ملحق (٢)

قائمة أسماء المحكمين

| الرقم | الاسم | الرتبة | التخصص | مكان العمل |
|-------|-----------------|-------------|--------|--------------------|
| ١ | محمد ابو الهيجا | دكتور | محاسبة | جامعة جرش |
| ٢ | سليمان الدلاهمه | أستاذ دكتور | محاسبة | جامعة جرش |
| ٣ | جمال العفيف | أستاذ دكتور | محاسبة | جامعة جرش |
| ٤ | حسن الشطناوي | أستاذ دكتور | محاسبة | جامعة إربد الأهلية |
| ٥ | محمد حايك | دكتور | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٦ | محمد شبيطه | أستاذ دكتور | محاسبة | جامعة عمان العربية |
| ٧ | أحمد العياصره | دكتور | محاسبة | جامعة الشرق الأوسط |