

تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح

عن استدامة الشركات السعودية

. د. غريب محمد محمد عبد العزيز

ghareebabdelazeez@yahoo.com

قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة حفر الباطن - السعودية

قسم المحاسبة - المعهد العالي للتسويق والتجارة ونظم المعلومات

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى وضع تصور مقترح لاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي كمدخل لإعداد تقارير الاستدامة بالشركات السعودية في ظل رؤية 2030 وذلك بعد دراسة وتحليل فلسفة وآلية وأهداف وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، والوقوف على الجهود المهنية لتفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي عن الاستدامة بالشركات السعودية، وتم اختبار مدي صحة فروض البحث باستخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه -One (Way ANOVA) عند مستوى معنوية 5% لتحديد معوقات وسبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية، وتوصل البحث إلى موافقة الأكاديميين والمهنيين في المجال المحاسبي حول معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة وسبل تفعيلها بالشركات السعودية، وخلص البحث إلى ضرورة أن تتضمن التقارير والقوائم المالية كافة المعلومات المالية وغير المالية التي تعكس أداء منشأة الأعمال في ظل ظروف عدم التأكد ومدى تأثيرها بأي ظروف أو أحداث طارئة، وضرورة إصدار توجيهات إلزامية من الجهات المهنية والتشريعية والرقابية لتفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية كمدخل يعمل على تحسين الإفصاح المحاسبي عن استدامة الشركات، وذلك من خلال تشريع نظامي أو إصدار معيار محاسبي ملائم لطبيعة مدخل تقارير الأعمال المتكاملة بهدف تجويد الإفصاح المحاسبي والحفاظ على استدامة الشركات السعودية.

المصطلحات الأساسية: الإفصاح السري، تقارير الأعمال المتكاملة، الإفصاح المحاسبي، المعلومات غير المالية، استدامة الشركات.

Activating the use of integrated business reports in disclosing the sustainability of Saudi Firms

Dr. Ghareeb Mohamed Mohamed Abdel Azeez
Accounting Department - College of Business Administration –
University of Hafr Al-Batin - Saudi Arabia
Accounting Department –
Higher Institute of Marketing, Commerce and Information Systems

Abstract:

This research aims to develop a proposed vision to activate the use of integrated business reports in accounting disclosure as an input for preparing sustainability reports in Saudi companies in light of Vision 2030, after studying and analyzing the philosophy, mechanism, objectives and importance of integrated business reports, and standing on professional efforts to activate the use of integrated business reports in accounting disclosure about Sustainability in Saudi companies, and the validity of the study hypotheses was tested using one-way analysis of variance (ANOVA) at a significant level of 5% to identify obstacles and ways to activate the use of integrated business reports in Saudi companies, The study reached the agreement of academic experts and professionals in the accounting field about the obstacles to the use of integrated business reports and ways to activate them in Saudi companies. Emergency events, and the need to issue mandatory directives from the professional, legislative, and oversight authorities to activate the use of integrated business reports in Saudi companies as an entry point that improves accounting disclosure of corporate sustainability, through regulatory legislation or issuance of an accounting standard appropriate to the nature of the integrated business reports entrance, with the aim of improving accounting disclosure and maintaining Sustainability of Saudi Firms.

Keywords: Narrative Disclosure, Integrated Business Reports, Accounting Disclosure, Non-Financial Information, sustainability of Saudi Firms.

تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن

استدامة الشركات السعودية

.د. غريب محمد محمد عبد العزيز

قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة حفر الباطن - السعودية

قسم المحاسبة - المعهد العالي للتسويق والتجارة ونظم المعلومات

مقدمة:

نصت رؤية المملكة 2030 على ثلاث محاور وهي: إقامة مجتمع حيوي، وتحقيق اقتصاد مزدهر، ووطن طموح، كما استهدفت الرؤية استدامة الشركات من خلال ركائز أساسية: عدالة اجتماعية، ونزاهة اقتصادية، وسلامة بيئية، على النحو الذي يتوافق مع تحقيق الأهداف المحلية والدولية، وذلك من خلال زيادة وعي الشركات بمفهوم وأهمية وآلية إعداد تقارير الاستدامة للشركات.

ونظرا للتغير السريع في بيئة الأعمال وتزايد الطلب من قبل أصحاب المصالح علي كافة المعلومات التي من شأنها أن تكون مفيدة في مساعدتهم في اتخاذ القرارات المهمة؛ فإن نظام معلومات المحاسبة المالية أصبح لا يعبر بصورة كافية عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة، وغير قادر علي توفير المعلومات غير المالية اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل أصحاب المصالح، الأمر الذي يتطلب معه تطوير التقارير التي تصدرها الشركات لكي تنتج معلومات ذات بعد بيئي واجتماعي واستراتيجي، بالإضافة إلي المعلومات المالية، وفي هذا الشأن نجد أن هناك اتفاق بين الدراسات على أن الحل أن تتبنى الشركات مدخل تقارير الأعمال المتكاملة *Integrated Business Reports* وذلك لما توفره من معلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي والاستراتيجي، بالإضافة إلى المعلومات المالية (إبراهيم، 2020).

وكشفت الأزمات المالية في الآونة الأخيرة عن قصور في التقارير المالية فمعظم التقارير المالية لشركات الأعمال مستقلة تماما عن تقارير الاستدامة، وعليه لا تتمكن الأطراف الخارجية- بعد الاطلاع على المعلومات بالقوائم المالية- من فهم الأداء المالي وغير المالي للشركة والوقوف على قيمتها السوقية بشكل صحيح؛ مما يعوق تحقيق أهداف الإفصاح بشفافية بشكل كبير.

وأشارت بعض الدراسات (نصير 2022، Ajina et al., 2015؛ Lakhal, 2008؛ e.g., Adra and Barbopoulos, 2019) إلى أن زيادة مستوى عدم تماثل المعلومات بين المتعاملين

في أسواق الأوراق المالية تعد إحدى العوامل المؤثرة في سيولة الأسهم، واتضح ذلك بصفة خاصة بعد الأحداث التي ظهرت خلال الأزمة المالية العالمية 2008، وخاصة فيما يتعلق بالفضائح المالية والمحاسبية للعديد من الشركات (e.g., Enron, Worldcom, Parmalat, Lehman Brothers).

وهناك العديد من الاجتهادات لوضع آليات لإعداد تقارير الاستدامة؛ لتحفيز الشركات في تحمل المسؤولية أمام الأطراف ذات الصلة، من خلال الإفصاح الكامل والقيام بدورها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالشكل الذي يحقق معايير الاستدامة.

ونتيجة للتطورات الصحية والبيئية والتكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة بجميع علوم المعرفة؛ أصبح هناك مطلب واحتياج من مستخدمي القوائم المالية لزيادة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية وآثرها على الأعمال بجانب الإفصاح عن المعلومات المالية؛ والسبب يرجع إلى عدم وجود طمأنينة في بعض الإدارات التي تتخذ من إدارة الأرباح توجهها لها؛ مما يضل مستخدمي القوائم المالية؛ كما أن التقارير المالية أصبحت لا تعبر عن الأداء المالي السليم للمنشأة، ولذا فلا بد من وجود إفصاح إضافي بشكل دوري جنب إلى جنب مع الإفصاح المالي بحيث يكون مكمل لما تحويه القوائم المالية من معلومات مالية؛ في ضوء المسؤولية الاجتماعية، وذلك لتحقيق أهداف رؤية 2030 من خلال استدامة الشركات.

ومما لا شك فيه أن تقارير الأعمال المتكاملة تحسن وتكمل ما ينقص التقارير المالية من معلومات غير مالية ضمن القوائم والتقارير المالية، بما يلبي احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية، وتتمثل المعلومات غير المالية المهمة والمؤثرة في قرارات مستخدمي القوائم المالية في تقارير استدامة الأعمال والتقارير الاجتماعية والبيئية والاستراتيجية داخل المنشأة وخارجها، مما يساعد على التنبؤ بالمستقبل والإحاطة بجميع المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة سواء الداخلية أو الخارجية ووضع الخطط لتفاديها.

طبيعة المشكلة:

أصبحت التنمية المستدامة بعداً مهماً يجب تضمينه في التقارير التي تصدرها الشركات حتى تصبح ملزمة بالإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية، ورغم صدور العديد من المعايير للتقارير المالية الدولية والسعودية إلا أنها لم تتضمن بشكل كاف آلية التقرير عن التنمية المستدامة؛ مما يعد فجوة في هذه المعايير.

وقد تبين من خلال مراجعة قاعدة بيانات (GRI) Register your report أن عدد الشركات السعودية التي أفصحت عن تقارير الاستدامة السنوية الخاصة بها طواعية في قاعدة بيانات المبادرة الدولية للمعايير GRI منخفضه للغاية، إذ يبلغ عددها 19 شركة متنوعة الحجم والقطاع، ويعد هذا العدد ضعيف جداً بالنسبة لاقتصاد كالاقتصاد المملكة العربية السعودية الذي يشكل القطاع الخاص الجزء الأكبر منه (saudisustainability-2020)، وعدم استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في العديد من الشركات والمؤسسات والشركات بالمملكة العربية السعودية؛ على الرغم من أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية جنباً إلى جنب مع الإفصاح عن المعلومات المالية بالشركات السعودية.

وفي ضوء ما تقدم؛ نبعت فكرة البحث الحالية في دراسة معوقات عدم استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الشركات السعودية؛ باعتبارها أعم وأشمل من استخدام التقارير المالية في الإفصاح الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية، وبما يتناسب مع الظروف وفي ضوء متطلبات معايير المحاسبة ذات الصلة، وبناء عليه يمكن بلورة مشكلة البحث في الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية من وجهة نظر أفراد عينة البحث؟

2. ما سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية من وجهة نظر أفراد عينة البحث؟

3. منهج البحث وأداته

تم اتباع المنهج الوصفي وتطبيق استبانة على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين ممن يعملون بالمملكة العربية السعودية من الجنسيات المختلفة بلغ عددهم (416) أكاديميا ومهنيا؛ للوقوف على معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، وسبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية، وصولا إلى وضع تصور مقترح للإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- الوقوف على معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية من وجهة نظر مجتمع البحث.
- 2- تحديد سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية من وجهة نظر مجتمع البحث.

فروض البحث

سعي البحث للتحقق من صحة الفروض الآتية:

- 1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين متوسطات درجات أفراد عينة البحث حول معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية تعزى إلى اختلاف نوعية الخبرة (أكاديميين، ومهنيين، وأصحاب المصالح ذات الصلة).
- 2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين متوسطات درجات أفراد عينة البحث حول سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية تعزى إلى اختلاف نوعية الخبرة (أكاديميين، ومهنيين، وأصحاب المصالح ذات الصلة).

حدود البحث

التزم البحث الحدود الآتية:

- 1- **حدود موضوعية:** اقتصر البحث على تناول معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، وسبل تفعيل استخدامها بالشركات السعودية.
- 2- **حدود بشرية:** طبق البحث على عينة من الأكاديميين والمهنيين من يعملون بالمملكة العربية السعودية من الجنسيات المختلفة، وبلغ عددهم (416) أكاديميا ومهنيا.
- 3- **حدود زمنية:** تم تطبيق الاستبانة في النصف الأول من 2020.

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الجانبين الأكاديمي والعملي للشركات وفقا لما يلي:

الجانب الأكاديمي: يعتبر البحث إثراء للمكتبة العربية؛ حيث يسد ثغرة علمية في المجال المحاسبي؛ مع ندرة الأبحاث التي أجريت حول استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المالي وغير المالي.

الجانب العملي: من المحتمل أن تستفيد الشركات السعودية من نتائج البحث، والتصور المقترح بما يخدم مصالح مستخدمي القوائم المالية.

الدراسات السابقة

قام الباحث بفحص الدراسات السابقة وصنفها إلى دراسات ركزت على مدخل تقارير الأعمال المتكاملة، وأخرى ركزت على الإفصاح المحاسبي، ودراسات ركزت على الإفصاح المحاسبي في ضوء مدخل تقارير الأعمال المتكاملة، وعرضها الباحث من حيث أهدافها، وأهم ما توصلت إليه، وتم عرضها زمنيا من الأقدم إلى الأحدث، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

أ- **دراسات ركزت على تقارير الأعمال المتكاملة، ومن أهمها ما يلي:**

هدفت دراسة البسيوني (2014) إلى التعرف على الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة والتي تلعب دور بناء في إعداد التقارير المالية المختلفة، والتي تساعد المستخدمين في معرفة بيانات المنشأة المالية وغير المالية، وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح السردى يحد من المخاطر التي تلحق بالشركات ويعتبر وسيلة لتفادي المخاطر، ويقوم بتفسير جميع المعاملات المالية وغير المالية، كما يعطي قدرة تنبؤيه للشركات يجعلها قادرة على مواجهة الأزمات المستقبلية، وتساعد المستخدمين في فهم وتفسير الأرقام المدرجة بالقوائم المالية، وأوصت بضرورة أن يكون هناك معيار محاسبي خاص بالتقارير السردية

والإفصاح السردى كمرشد لمعدي التقارير السردية، والاعتماد عليها لمواجهة مخاطر التقارير المالية وغير المالية واعتبارها جزء لا يتجزأ من التقارير المالية.

وهدف دراسة Reuter (2015) تسليط الضوء على خصائص مجموعات الضغط ومحددات سلوكها تجاه المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، وتم التحليل باستخدام نموذج Sutton's (1984) للضغط العقلاني، وتوصلت الدراسة إلى أن الضغط من قبل شركات خدمات الاستدامة والهيئات المهنية يميل إلى اتخاذ موقف حاسم والتركيز على احتياجات المستثمرين وخلق قيمة المساهمين، كما خلصت الدراسة إلى وجود مخاوف من قبل مستخدمي التقارير المتكاملة، حول الأهمية النسبية والعلاقة بين التقارير المتكاملة وأطر الإفصاح القائمة الأخرى.

كما هدفت دراسة يوسف (2015)، تحديد آليات التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة المصرية، والتغييرات التي يمكن أن تحدث في الهياكل والنظم والعمليات والقيم والمعتقدات نتيجة متطلبات إعداد التقارير المتكاملة، وتوصلت الدراسة إلى أن لا يوجد دليل على حدوث تغييرات جذرية في خطط الشركات، كما لا يوجد دليل على أن التحول سيؤدي إلى تغيير يركز على الأفراد والبيئة خاصة فيما يتعلق بتحديد جميع أنواع رأس المال في حين يمكن أن تحدث التغييرات على مستوى الموارد والهياكل، وأوصت الدراسة بضرورة تبني بعض الشركات للتقارير المتكاملة خلال مرحلة انتقالية كافية حتي تستطيع الشركات تعديل أوضاعها ليناسب متطلبات إعداد التقارير المالية.

وهدف دراسة إسماعيل (2016) تحديد طبيعة ومحتوي وأثر استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة الأعمال المصرية، والدور التي تمثله في توفير معلومات ملائمة وكافية لأصحاب المصالح والمستثمرين لتساعدهم في وضع تصور عن أداء الشركة على المدى البعيد وقدرتها على خلق وزيادة قيمتها، ودور تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين القرارات التي تتخذها المستثمرين وأصحاب المصالح خاصة قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن تقارير الأعمال المتكاملة تحقق منافع للمستثمرين وأصحاب المصالح وتساهم في زيادة مستوى الإفصاح والشفافية، وأن المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال له أثر كبير على قرار منح الائتمان من خلال ارتفاع متوسط الحد الأقصى للقرض الموافق عليه، وزيادة متوسط نسبة القروض للأصول الثابتة، وأخيرا انخفاض متوسط الحد الأدنى لمعدل الفائدة، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار معيار محاسبي مصري لتقارير الأعمال المتكاملة، وإلزام الشركات

المصرية بالتقييد بما يرد فيه، واهتمام إدارات الشركات المصرية بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة، ونشر الوعي لأصحاب المصالح ومستخدمي تقارير الأعمال المتكاملة. وكذلك هدفت دراسة Eldeeb (2019) قياس تأثير مستوى الالتزام بأعداد التقارير المتكاملة (IR) integrated reporting على ربحية الشركات (العائد على حقوق المساهمين: العائد على حقوق الملكية) عبر سوق البورصة المصرية، وتحديد أثر الالتزام على مستوى الرافعة المالية للشركات (نسبة الدين)، واختبار العلاقة بين مستوى الالتزام (IR) والقيمة السوقية المرسمة للشركات (القيمة السوقية) في سوق البورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى الالتزام بأعداد التقارير المتكاملة وأداء الشركة وقيمتها ومستوى الرافعة المالية للشركات، وأن تنفيذ التقارير المتكاملة سيعزز أداء الشركات وقيمتها في سوق البورصة المصرية.

وهدفت دراسة Warren (2017) تطوير ثلاثة نماذج تأكيد Assuring للتقرير المتكامل من خلال التواصل مع أصحاب المصلحة، ورؤى وتوصيات المراجعين والمعدّين، واعتمدت الدراسة على البيانات الأولية التي تم جمعها من المقابلات المسجلة مع 20 خبيراً تدقيق و20 معداً، وخلصت إلى تقديم نموذج مستوحى من Delphi عن كيفية تطور خدمات التأكيد، ونموذج التأكيد مقتصر فقط على تدقيق البيانات المالية والإبلاغ عن التناقضات بين البيانات المالية والمعلومات الأخرى الواردة في التقرير المتكامل للمكلفين بحوكمة الشركات.

كما هدفت دراسة Aneetha (2019) تحديد تأثير التقارير المتكاملة على نموذج الأعمال Business Model (BM) والإفصاح عن الاستراتيجية، وقامت بتحليل التغيير في نموذج الأعمال Business Model (BM) والإفصاح عن الاستراتيجية بعد إدخال متطلبات إعداد التقارير المتكاملة (IR)، وقامت باقتراح إطار عمل لتحليلات جودة الإفصاح والتحليل، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات استخدمت المخططات الانسيابية والسرد الإعلامي لخطط الأعمال وسلاسل القيمة بعد عام 2014، حيث لم يكن هناك مطالبة بنشر تقرير متكامل في جنوب إفريقيا قبل ذلك، وأصبحت الشركات تكشف عن أهدافها الاستراتيجية بشكل أكثر شفافية وأن الإفصاح قد تحسن منذ تلبية متطلبات التقارير المتكاملة IR وتوفير المعلومات ذات الصلة للمستثمرين بالشكل الذي سيكون ذو فائدة للجهات التنظيمية المكلفة بحماية المستثمر.

وهدفت دراسة Ahmed (2020) التعرف على تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة في دول الخليج؛ حيث قامت الدراسة بعمل تحليل مقارنة لممارسات إعداد التقارير المتكاملة بين 217 شركة

مدرجة في 2013 و 2014 في أربع دول خليجية وهي: المملكة العربية السعودية والكويت والإمارات العربية المتحدة وقطر، وتبين من الدراسة أن الشركات المدرجة في بورصتي الإمارات والسعودية تتولي زمام المبادرة، إلا أن عدم وجود إطار عمل معترف به عالمياً يوجه هذه الإفصاحات يؤدي إلى امتلاك الشركات حرية التصرف من حيث طبيعة ومدى الإفصاحات بتقارير الأعمال المتكاملة IR الخاصة بهم.

كما هدفت دراسة (Merve,2020) لتحديد العوامل المرتبطة بقرار اعتماد ضمان الالتزام الطوعي بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة ومستوى جودة الضمان، واختيار مقدم الخدمات، وقامت الدراسة على مجموعة من الشركات المسجلة في قاعدة بيانات IIRC خلال الفترة من 2011 إلى 2016 وتبين من الدراسة أن إعداد تقارير الأعمال المتكاملة يرتبط ارتباطاً إيجابياً بمستوى التنمية المستدامة، أي أنه في حالة قوة المؤسسات العامة الرقابية والتزام الشركات فلا توجد حاجة إلى بيانات إيضاحية.

ب-دراسات ركزت على الإفصاح المحاسبي، ومن أهمها ما يلي:

هدفت دراسة المليجي (2013) قياس مدى كفاية الإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة بالبنوك التجارية وفقاً لمقررات لجنة بازل III ، وتناولت مفهوم وأنواع المخاطر بالبنوك وفقاً لمقررات لجنة بازل، وضع إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة بالبنوك التجارية وفقاً لمقررات لجنة بازل III ، وتوصلت الدراسة إلى أن مؤشر عدم كفاية السيولة وأن مؤشر عدم كفاية صافي التمويل الثابت يؤثران على الإفصاح المحاسبي بالبنوك التجارية، كما توصلت إلى أنه يوجد لدى البنوك التجارية إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة، وتوجد فعالية للإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة في البنوك التجارية.

كما هدفت دراسة الصيرفي (2016) دراسة واختبار أثر مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة، واختبار أثر كل من قيمة ونوع المعاملة (كمتغيرات رقابية) على هذه العلاقة التأثيرية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير مباشر سلبي غير معنوي لمستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة، كما يوجد تأثير غير مباشر معنوي للإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة في ظل إدخال متغيري قيمة المعاملة ونوع المعاملة كمغيرات رقابية على العلاقة السابقة، وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام هيئة الرقابة المالية بتوفير

إرشادات لتوجيه الشركات لتحسين استخدامها، وضرورة اهتمام الشركات بزيادة مستوى إفصاحها عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة لزيادة شفافية وتحسين صورة القوائم المالية أمام أصحاب المصالح.

وهدفت دراسة ربيع (2017) توضيح أوجه قصور التقارير المالية في شرح وتفسير أداء الشركة، وتوصلت الدراسة إلى أهمية التقرير الاستراتيجي في شرح وسرد كل الأمور المتعلقة بالشركة، وربط متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للشركة باستراتيجيتها، وتوصلت الدراسة إلى حاجة الشركات المصرية للإفصاح عن استراتيجية الشركة والأنشطة التي تقوم بها وعلاقتها بأداء الشركة، وأن إفصاح إدارة الشركة عن التقرير الاستراتيجي يساعد على إمداد أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين بالمعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل سليم، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار توجيه هيئة الرقابة المالية توصية لجميع الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية لقيامها بإصدار التقرير الاستراتيجي، وزيادة الإفصاح بالتقرير السنوي للشركات من خلال إضافة استراتيجية الشركة والأعمال والعوامل البيئية والاجتماعية وإدارة المخاطر.

كما هدفت دراسة (Madbouly,2019) إلى اختبار منفعة الإفصاح الإلزامي عن الدخل الشامل في ظل معيار المحاسبة المصري المعدل رقم (1) وقارنت بين فائدة الإفصاح الإلزامي عن الدخل الشامل مقارنة بصافي الدخل للمستثمرين في سوق الأوراق المالية المصرية بعد تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة في عام 2016، وتم اختبار منفعة الدخل الشامل للمستثمرين مقارنة بصافي الدخل التقليدي ، وتوصلت الدراسة إلى إن كلا من صافي الدخل والدخل الشامل يرتبط ارتباطا إيجابيا بالسعر السوقي لأسهم الشركات، وله أهمية أكبر للمستثمرين في سوق الأوراق المالية المصرية، كما أن ترجمة العملة الأجنبية هي المكون الوحيد من عناصر الدخل الشامل التي ترتبط إيجابيا بالسعر السوقي لأسهم الشركات، أما باقي عناصر الدخل الشامل الأخرى كفروق تقييم العملة، والأوراق المالية المتاحة للبيع، وإعادة تقييم الأصول، وأموال المعاشات التقاعدية لا تضيف أي قيمة للمستثمرين في السوق المصرية، بالإضافة إلى أن كلا من صافي الدخل والدخل الشامل يرتبط ارتباطا إيجابيا بالتدفقات النقدية المستقبلية للشركات، وأن صافي الدخل يعتبر مؤشرا أفضل للتدفقات النقدية المستقبلية للشركات عن الدخل الشامل بفرق غير معنوي، وبالنسبة لفرض الاستمرارية فتم رفض فرض الاستمرارية لكل من الدخل الشامل وصافي الدخل حيث كانت نتائج

الاختبار غير معنوية لكل منهم بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة المصرية، وأن الدخل الشامل أفضل في قياس أداء الشركة عن صافي الدخل ولكن بفرق غير معنوي. وهدفت دراسة سلامة (2020) إلى اختبار وتحليل أثر نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية على العلاقة بين الإفصاح عن أداء الاستدامة وقيمة الشركة، بالإضافة إلى اختبار وتحليل أثر الإفصاح عن أداء الاستدامة و نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية على القيود المالية التي تواجه الشركات ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط طردية جوهرية بين الإفصاح عن أداء الاستدامة و قيمة الشركة، كما إن نفوذ المدير التنفيذي (أيًا كانت طريقة قياسه) وهيكل الملكية (سواء كان ملكية إدارية أو تركيز الملكية) كمتغيرين تفاعليين لا يغيرا من اتجاه العلاقة (طردية أو عكسية) بين الإفصاح عن أداء الاستدامة و قيمة الشركة ولكنهما يغيرا قوة العلاقة بين الإفصاح عن أداء الاستدامة وقيمة الشركة بالزيادة أو الخفض، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة ارتباط عكسية جوهرية بين الإفصاح عن أداء الاستدامة والقيود المالية التي تواجه الشركة ، مع عدم تأثير كل من نفوذ المدير التنفيذي (مقاساً بازدواجية دور المدير التنفيذي) وهيكل الملكية (مقاساً بتركيز الملكية) بصورة جوهرية على القيود المالية التي تواجه الشركة، وأوصت الدراسة بالزام الشركات المدرجة بالبورصة بالإفصاح عن أداء الاستدامة لأنه يساعد على زيادة قيمة الشركة وتقليل القيود المالية التي تواجهها عند محاولة حصول الشركة على تمويل خارجي لها.

ج-دراسات ركزت على الإفصاح المحاسبي في ضوء مدخل تقارير الأعمال المتكاملة، ومن أهمها ما يلي:

دراسة الهواري (2015) وهدفت بناء إطار مقترح يساهم في فعالية المعلومات (مالية/غير مالية) بما يساهم في جودة التقارير المالية وتعظيم قيمة المنشأة، وتناولت توضيح الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة ومتطلبات الإفصاح عنها من منظور المحاسبة المالية في البيئة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن هذه التقارير وسيلة لتوصيل معلومات مالية وغير مالية عن الأداء الكلي للشركة والاستراتيجية لخدمة أصحاب المصلحة عن الشركة، وإن وجود معيار لإعداد التقارير المتكاملة سيحقق العديد من المنافع أهمها الحد من الاختلاف والتنوع في إعداد تلك التقارير، والمساهمة في تحقيق القابلية للمقارنة بين البيانات غير المالية للشركات من خلال توحيد المؤشرات وتوحيد المفاهيم وتحديد الإجراءات وأساليب جمع البيانات، بما يدعم مفهوم القابلية

للمقارنة، وأوصت الدراسة بالالتزام بتبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة من قبل الجهات الإشرافية، وضرورة أن يكون هناك معيار محاسبة خاص بتقارير الأعمال المتكاملة مسترشد بتجارب الدول الأخرى ويكون مصحوب بدليل إرشادي إجرائي.

كما هدفت دراسة العلاوين (2016) تقديم إطار مقترح لمجموعة من التقارير المتكاملة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة، ويمكن استخدام التقارير المتكاملة كأداة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية لترشيد قرارات المستثمرين والمحللين الماليين بسوق الاواق المالية الأردني مع ضرورة الاهتمام بنشر المعلومات المحاسبية وأتاحتها لجمهور المستثمرين، وخلصت الدراسة إلى أن الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية في ظل التقرير المتكامل يبدو جليا بتركيز إعداد التقرير المتكامل علي الاهتمام بالإفصاح عن البيانات غير المالية جنبا إلى جنب مع البيانات المالية، وان كل زيادة في مؤشرات الإطار المقترح لمجموعة التقارير المتكاملة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة قدرها (0.928) تؤدي إلى زيادة ترشيد قرارات الاستثمار بمقدار واحد صحيح، وأصت الدراسة باتباع الإطار المقترح لمجموع التقارير المتكاملة بما يساهم في تحقيق شفافية الإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية، وبما ينعكس في النهاية على ترشيد قرارات المستثمرين.

كما هدفت دراسة سليمان (2017) إلى توضيح أهمية استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language في إعداد تقارير الاستدامة Corporate Sustainability Reporting (CSR)، وتناولت الدراسة عرض البيانات والمعلومات ذات الصلة، وتم استخدام الاستبيان لاستطلاع رأى الأكاديميين والمحللين الماليين لتوضيح آلية الاستفادة من لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في إعداد تقارير الاستدامة ، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك اتفاق عام علي أن استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL عند استخدامها في إعداد تقرير الاستدامة يحقق العديد من المنافع خاصة في الإفصاح عن المعلومات التي تعكس الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للشركة.

وهدفت دراسة الجرف (2017) إلى إضافة أبعاد المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن مسؤوليات الإدارة العليا في البنوك حتى تصبح التقارير المالية أكثر شمولاً وجودة للمستخدمين منها، وذلك لتحقيق الرشد في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتنشيط سوق رأس المال وبالتالي زيادة قيمة البنك، وقام الباحث بتحليل التقارير المالية لعينة من البنوك السعودية، واتضح أن هناك تفاوت

واضح بين البنوك في التقرير والإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية والبيئية لأنها تعتبر بيانات اختيارية، بالإضافة إلى التفاوت في الإفصاح عن عناصر البعد الاقتصادي أيضاً، ووجد الباحث أن هناك علاقة معنوية بين الإفصاح عن عناصر البعد الاجتماعي والاقتصادي وعناصر جودة التقارير المالية، ولكن لم يجد الباحث علاقة معنوية بين الإفصاح عن عناصر البعد البيئي وعناصر جودة التقارير المالية، وهذا ما يؤيد الإطار المقترح لتضمين أبعاد المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن مسؤوليات إدارة البنوك السعودية لكي تصبح بيانات الزامية يجب أن تقرر وتفصح عنها البنوك مما يحسن من قيمة البنوك وزيادة جودة التقارير المالية لهذه البنوك، وبالتالي تنشيط سوق رأس المال وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى القومي.

وهدفت دراسة إبراهيم (2020) دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، وتناولت الدراسة مفهوم الأداء المالي والتشغيلي والعوامل المؤثرة عليهم، وأهمية وأهداف تقارير الأعمال المتكاملة ومحتواها المعلوماتي، وطبيعة ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة يسهم في دعم وتعزيز الأداء المالي والتشغيلي للشركات من خلال توفير معلومات شاملة لمستخدميها، وأن مستوى الإفصاح المحاسبي يتوقف على حجم الشركة، والأرباح، ودرجة الرفع المالي، ونوع النشاط بخلاف المتعلق بخصائص الحوكمة، وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي للإفصاح عن حوكمة الشركات والإفصاح عن المعلومات المستقبلية على الأداء المالي والتشغيلي، فكلما زاد الإفصاح عن حوكمة الشركات كلما انخفض معدل العائد على الأصول كمؤشر للأداء المالي، كما توصلت إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعي.

كذلك هدفت دراسة حسين (2020) تقديم أدلة تفسيرية وقرائن عملية مبكرة من بيئة سوق الأسهم المصري، للعواقب الاقتصادية لمستوى جودة الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة في عدة نواحي محاسبية قبل التطبيق الإلزامي لتلك التقارير في بيئة الأعمال المصرية، وقامت الدراسة باختبار اتجاه وقوة ودلالة أثر مستوى جودة الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة على كلٍ من مستوى إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، تكلفة التمويل بالملكية، سيولة الأسهم، والعوائد غير العادية للأسهم، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير سلبي معنوي لمستوى جودة الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة على كلٍ من مستوى إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وتكلفة التمويل بالملكية، ووجود

تأثير إيجابي معنوي على سيولة الأسهم، في حين تبين عدم وجود أي تأثير دال إحصائياً لمستوى جودة الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة على العوائد غير العادية للأسهم.

وهدفت دراسة نصير (2022) فحص مدي تأثير الإفصاح عن التقرير المتكامل على سيولة الأسهم في الشركات السعودية المدرجة في سوق الأوراق المالية، وقامت الدراسة على تجميع وتحليل المعلومات من القوائم والتقارير المالية والتقارير المتكاملة من خمس شركات سعودية وقياس الإفصاح عن التقارير المتكاملة من خلال مقياس يوضح مدي التزام الشركة بمتطلبات IRCC ، وأظهرت نتائج التحليل الاحصائي إن الإفصاح عن التقرير المتكامل ذو تأثير معنوي وإيجابي على سيولة الأسهم في الأسواق الناشئة، وانتهت برؤية للجهات المهنية المهمة بتحسين ممارسات الإفصاح في أسواق الأوراق المالية.

وباستقراء الدراسات السابقة اتضح للباحث أنها ركزت على بعض النقاط والتي أفاد منها البحث الحالي، واعتبارها منطلقات له، من هذه النقاط ما يلي:

- أن معظم الشركات السعودية لا تطبق استخدام الإفصاح عن التقارير المتكاملة، والبعض الذي يستخدمها يطبق الإفصاح في حدود محدودة للغاية، وذلك يرجع لعدم إدراك الشركات السعودية أهمية الإفصاح عن التقارير المتكاملة.
 - أن استخدام تقارير الأعمال المتكاملة يحسن ويطور من آلية الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية واستدامة الشركات، ويخفض من قصور وعدم تماثل المعلومات للمستفيدين من التقارير المالية.
 - هناك عدم وضوح لآلية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة من بعض الشركات، على الرغم من أن تقارير الأعمال المتكاملة تساهم في زيادة الإفصاح المحاسبي وخدمة مستخدمي القوائم والتقارير المالية.
 - لا يتم الاستعانة بأسلوب الإفصاح السري بتقارير الإفصاح عن المعلومات غير المالية للمنشأة.
 - ضرورة إصدار معيار محاسبة يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة، وهو ما يتفق معه الباحث.
- بينما تميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة في:**

- توضيح الغموض لدي معدي القوائم المالية بفلسفة وآلية عمل تقارير الأعمال المتكاملة ومبادئها وأهدافها.

- تقييم الجهود المهنية لتفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، وتوضيح أهمية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
- إمكانية وضع تصور للإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
- تحديد معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية كمدخل لتحسين الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر الخبراء.
- الوصول إلى سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية.

خطة البحث

- اشتمل البحث على مبحثين كالتالي:
- المبحث الأول - الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة.
 - المبحث الثاني - الدراسة الميدانية.
 - الخلاصة والنتائج والتوصيات.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة

مقدمة

من المحتمل أن يؤدي خطأ توقعات المحللين الماليين إلى العديد من الخسائر لأصحاب المصالح، لذا أصبحت هناك حاجة ملحة إلى تطوير الإفصاح المحاسبي، وبالتالي زاد الطلب على استخدام تقارير الأعمال المتكاملة لكونها- بما تحتويه من معلومات مالية وغير مالية - تمثل الحل لزيادة جودة توقعات المحللين الماليين وتقادي أخطائهم المعتمدة على افصاحات أقل من الناحية المعلوماتية عما توفره تقارير الأعمال المتكاملة (SHAN,2017).

وأكدت إصدارات المنظمات المهنية علي أهمية تقارير الأعمال المتكاملة كمدخل يمكن تبنيه للتغلب علي قصور نموذج الإفصاح المالي التقليدي، ونتيجة لذلك ظهرت مسودة مشروع الإطار العام لتقارير الأعمال المتكاملة (IIRC, 2013) والصادر عن اللجنة الدولية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة، وتضم في عضويتها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وكذلك معيار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي International Standard Organization (ISO 14064) والمبادرة العالمية للتقارير المالية (Global Reporting Initiative G3, 2013) ، وما اعتمده لجنة تداول الأوراق المالية بجوهانسبرج من توصيات تقارير The King III والمتعلق بمبادئ حوكمة الشركات كجزء أساسي من متطلبات القيد بها (إبراهيم،2020).

ويعتبر الإفصاح الكامل باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة عن الأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي الوسيلة المناسبة لتحقيق أهداف استدامة الشركات، بالشكل الذي يلبي احتياجات أصحاب المصالح من خلال الاطمئنان على استثماراتهم، واستدامة أعمال الشركة بما يكفل تحقيق خطط وأهداف التنمية المستدامة.

وتناول هذا المبحث توضيح الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة من خلال النقاط

التالية:

أولاً - فلسفة تقارير الأعمال المتكاملة

تركز فلسفة تقارير الأعمال المتكاملة على سرد القيمة المستقبلية للشركة، ويعتبر إعداد التقارير المتكاملة على درجة عالية من الأهمية لمهنة المحاسبة والمحاسبين والمستثمرين والمديرين والمحليلين؛ لكونها تجعل هناك تكامل بين عمل المحاسب وتوقعات أصحاب المصالح المستقبلية (Charl,2017).

ويشير مفهوم الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة إلى توفير معلومات ذات علاقة بكل من الأداء المالي والتشغيلي والقضايا المتعلقة بالبيئة والمجتمع والموظفين والعملاء بالشركات على أن يكون لهذه المعلومات تأثيراً مهماً على أصحاب المصالح عند اتخاذ القرارات (إبراهيم،2020).

وتعتبر تقارير الأعمال المتكاملة أحدث تطور في سلسلة طويلة من التقارير المقترحة التي حاولت إصلاح المحاسبة والتقارير المالية، بحيث توفر تقرير واحد يدمج بالكامل المعلومات المالية وغير المالية للشركة، وتعتبر وسيلة لتوصيل هذه المعلومات عن حوكمة الشركات والمسئولية الاجتماعية والبيئية وكذلك معلومات عن استراتيجية الشركات، على أن يتم توفير تلك المعلومات سواء تاريخية أو مستقبلية بشكل واضح وموجز ومنسق وقابل للفهم بما يحقق القابلية للمقارنة (الهوري،2015).

كما تمثل تقارير الأعمال المتكاملة أسلوباً وآلية أكثر شمولية من التقارير العادية لما تتضمنه من تحسينات تمكن أصحاب المصالح من التعرف بشكل أكبر على معلومات الشركة وتعزز الشفافية والمساءلة (Robin,2020).

ويعرف الإفصاح المحاسبي السردى على أنه ما تحتويه التقارير من سرد للمعلومات عن إنجازات الشركة، وما يتعلق بالتطورات المستقبلية، بالإضافة إلى أنه يقوم بشرح الأحداث وعرضها وتفسيرها ببساطة كرسالة إلى المساهمين، حيث أن هناك الملاحظات المكتوبة على القوائم المالية يتم وضعها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ولكن هناك تفسيرات تحتاج إلى مزيد من التفاصيل يمكن كتابتها في التقارير السردية (البسيوني، 2014).

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف التقارير غير المالية بأنها الإفصاح عن المعلومات غير المالية الخاصة بالجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة والاستراتيجية والاستدامة، ويتم ذلك من خلال وضع حواشي للبيانات المالية وغير المالية بشكل كاف لتسمح لمستخدمي القوائم المالية من

فهم عملية الإفصاح المحاسبي بشكل أفضل، ويحقق استخدام تقارير الأعمال المتكاملة كمدخل لتحسين الإفصاح المحاسبي مجموعة المزايا التالية:

- وضع تصور كامل عن الأداء المالي والتشغيلي والبيئي والاجتماعي والاستراتيجي.
- دعم القدرة التنبؤية للشركات لمواجهة الأزمات المستقبلية.
- دعم وتحسين القرارات التي تتخذها المستثمرين وأصحاب المصالح.
- دعم وخلق قيمة المساهمين وتلبية احتياجات المستثمرين.
- نشر الوعي والتثقيف المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية والمستثمرين عن تقارير الأعمال المتكاملة.

ثانياً - أهمية ومبادئ إعداد تقارير الأعمال المتكاملة وأهدافها

تتضح أهمية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي عن جميع الأحداث والتطورات التي تتعرض لها منشأة الأعمال، والتي تساعد في تفسير الأداء المالي والتشغيلي في الشركات بما يخدم مصالح مستخدمي القوائم والتقارير المالية في التعرف على المعلومات المالية وغير مالية الخاصة باستراتيجية المؤسسة وحوكمتها والقضايا البيئية والاجتماعية والتي تساعد المستفيدين من القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بناء على الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء والتشغيل، ويحقق استخدام الإفصاح السري عن المعلومات غير المالية العديد من المزايا التي تعود بالنفع على مستخدمي ومحلي القوائم المالي منها:

- يحد من المخاطر المحيطة بالشركات، ويمثل وسيلة ممتازة لتقادي أي مخاطر حالية أو مستقبلية.
- يلبي احتياجات مستخدمي ومحلي القوائم المالية من جميع المعلومات غير المالية التي تكمل ما تحتويه التقارير المالية من معلومات مالية.
- يزيد من القدرة التنبؤية للشركات مما يدعم قدرتها على مواجهة الأزمات الحالية والمستقبلية.
- يعزز من منفعة ومصداقية وموثوقية المعلومات المالية.
- يساعد مستخدمي القوائم المالية من الاطمئنان والتحقق مما تحتويه القوائم المالية من معلومات مالية.

- يحقق احتياجات مستخدمي القوائم المالية من تقارير مكملة عن المعلومات غير المالية من خلال تقارير عن الاستدامة، والاستراتيجية، والحوكمة، والمسئولية الاجتماعية، والبيئية.
 - يساعد على تحقيق قابلية المعلومات المالية للمقارنة والمساعدة في زيادة قدرة مستخدمي ومحلي القوائم المالية على التنبؤ المستقبلي.
- كما أن الإفصاح عن المعلومات غير المالية كإفصاح الشركة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بأداء الشركة ويكون إيجابياً بالنسبة إلى العديد من مستخدمي القوائم المالية إذا توافق مع الإفصاح المالي عن معدلات الأداء العالية كزيادة الأرباح وارتباطه بالهيكل التنظيمي للمنشأة، وهناك مجموعة من التساؤلات التي يطرحها مستخدمي التقارير المالية مثل:
- ما الخطط الاستراتيجية تجاه البحث عن منتجات أو خامات بديلة والتطوير والابتكار؟
 - ما المخاطر الناشئة عن القضايا الاجتماعية والبيئية وكيفية أخذها في الاعتبار في استراتيجية الشركة؟
 - ما المعلومات الأساسية المتعلقة بالموارد البشرية من بدء تعيينهم وتدريبهم ومردود عملهم على المنشأة؟
 - ما السياسات تجاه الجانب البيئي (كفاءة الطاقة، تقليل النفايات) وأثر ذلك على أداء المنشأة؟
 - هل يوجد لدى المنشأة سياسة المسؤولية الاجتماعية أم لا، وإذا كان لديهم، كيف يقومون بتنفيذ هذه السياسة وما هي النتائج والاثر على الأداء المؤسسي؟
 - كيف يؤثر رضا العملاء على تحقيق أهداف المنشأة؟
 - هل تراعي الشركة جميع متطلبات الحوكمة وتنفيذها؟
- وينبغي أن يكون التقرير المتكامل وسيلة الإبلاغ الرئيسة للمؤسسة، وتدعم المبادئ التوجيهية الخمسة لإعداد تقرير متكامل وهي (IIRC,2011):
- التركيز الاستراتيجي.
 - توصيل المعلومات.
 - التوجه المستقبلي.
 - الاستجابة وشمولية أصحاب المصلحة.
 - الإيجاز والموثوقية والأهمية المادية.

- وعند إعداد تقرير متكامل ينبغي استخدام المبادئ السابقة في تحديد محتوى التقرير المتكامل، بناءً على عناصر المحتوى الرئيسية، والتي ينبغي أن تكون مترابطة وهي كالتالي (IIRC,2011):
- نبذة عن المنشأة، ونموذج الأعمال.
 - السياق التشغيلي، بما في ذلك المخاطر والفرص.
 - الأهداف والاستراتيجيات لتحقيق تلك الأهداف.
 - الحوكمة والمكافآت.
 - الأداء.
 - النظرة المستقبلية.

كما أن الهدف الرئيس من تقارير الأعمال المتكاملة تقديم صورة كاملة عن استراتيجيات الشركة وأدائها المالي والاجتماعي والبيئي والحوكمي، بطريقة تمكن أصحاب المصالح بالشركة من تقييم مقدرتها على توفير القيمة والحفاظ عليها في الأجل القصير والمتوسط والطويل، بالإضافة إلى تحسين العلاقات وعمليات الاتصال بين الشركة وأصحاب المصالح، وتوفير ما يحتاجونه من معلومات تمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة تحقق مصالحهم؛ مما ينعكس على الأداء المالي والتشغيلي بالشركة (إبراهيم، 2020).

- وكذلك تهدف اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Committee تطوير إطار إعداد التقارير المتكاملة التي من شأنها (يوسف، 2016):
- 1- دعم الاحتياجات من المعلومات للمستثمرين على المدى الطويل لتسهيل عملية صنع القرار.
 - 2- إظهار الترابط بين المجالات البيئية والاجتماعية والحوكمة والعناصر المالية في اتخاذ القرارات التي تؤثر على الأداء طويل الأجل، مع توضيح العلاقة بين الاستدامة والقيمة الاقتصادية.
 - 3- توفير الإطار اللازم للعوامل البيئية والاجتماعية التي ينبغي أخذها في الاعتبار بشكل منهجي في إعداد التقارير واتخاذ القرارات.
 - 4- إعادة التوازن بين مقاييس الأداء بعيداً عن التركيز غير المبرر على الأداء المالي.
 - 5- توفير معلومات عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة لممارسة الأعمال على أساس يومي.

ثالثاً - آلية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة

تجمع تقارير الأعمال المتكاملة العديد من وجهات وتصورات المهنيين المختلفين وفقاً للصناعة لشمولها على المعلومات المالية وغير المالية في آن واحد مما يجعلها تساهم في إيجاد القيمة وزيادة المنفعة من المعلومات لمتخذي القرار؛ مما يعطيها ميزة تجعل الانتقال إليها حاجة ملحة (Mitali, 2021).

وقامت اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Committee المشكلة في أغسطس 2011 بتجميع خبراء العالم من قطاعات الشركات والاستثمار والمحاسبة والأوراق المالية والتنظيمية والأكاديمية والمجتمع المدني وقطاعات وضع المعايير لتطوير نهج جديد لإعداد التقارير، وتم تصميم إعداد التقارير المتكاملة لتعزيز وتوحيد ممارسات إعداد التقارير الحالية، للتحرك نحو إطار إعداد التقارير الذي يوفر المعلومات اللازمة لتقييم القيمة التنظيمية في القرن الحادي والعشرين، وهو يبني على أسس التعليقات المالية والإدارية والحوكمة والمكافآت وإعداد تقارير الاستدامة بطريقة تعكس ترابطها (IIRC,2011).

وأصدر مجلس اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Committee إطار عمل تضمن المكونات الرئيسية لمكونات التقرير المتكامل ومتطلبات التنفيذ، تضمنت عناصر التقرير المتكامل ستة أشكال لرأس المال (رأس المال الطبيعي، والعلاقات الاجتماعية، والبشرية، والفكرية، والمصنوعات، والمالية) التي تساعد في خلق قيمة مستقبلية للشركة باستخدام نموذج الأعمال واستراتيجية المنظمة (El-Deeb,2019).

وقدمت اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reporting Committee آلية إعداد تقرير الأعمال المتكامل، بحيث تتضمن الآلية ما يلي (IIRC,2011):
العلاوين،2016):

1- نموذج التنظيم ونموذج الأعمال ويتضمن:

- ماهية الأهداف العامة.
- وصف للنشاط والأسواق والمنتجات والخدمات.
- توضيح العناصر الأساسية (رأس المال المعرفي، الآثار البيئية وغيرها)
- الأطراف الرئيسية ذوي المصلحة.
- الموقف تجاه المخاطر.

- الفرص والمخاطر والتهديدات.
- وصف للمجالات التجارية والاجتماعية والبيئية والإشراقية التي تعمل بها من حيث متطلباتهم وتوقعاتهم.

2- الأهداف الاستراتيجية والاستراتيجيات:

- تحديد الصورة الشاملة.
- إدارة المخاطر بالنسبة للموارد الرئيسية وعلاقتها مع بعضها البعض.
- تحديد وتعريف الأهداف الاستراتيجية.
- الربط بين الاستراتيجية وباقي العناصر.
- ماهية الاستراتيجيات المتبعة لتحقيق التميز أو مزايا تنافسية أخرى.

3- الحوكمة وسياسات المكافآت:

- وصف الحوكمة وعناصرها وآلياتها.
- تأثير الحوكمة على القرارات الاستراتيجية.
- أثر الحوكمة على مكافآت المديرين التنفيذيين.

4- السلوك والأداء وإيجاد القيمة - السلوك المالي والاجتماعي والبيئي:

- تحديد ماهية المؤشرات الكمية لقياس الأداء والمخاطر.
- ماهية النتائج المالية وغير المالية.
- مقارنة النتائج الحالية مع النتائج الماضية.
- مقارنة النتائج الحالية مع النتائج المستقبلية.
- العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية والنتائج قصيرة الأجل.

5- النظرة المستقبلية:

- تحديد وتعريف المعوقات والفرص.
- التوقعات المستقبلية للنتائج في المستقبل.

6- وصف لمقاييس الكفاية والإنتاجية:

- الكفاية الاقتصادية.
- القيم المضافة.
- إدارة المصروفات العامة.

• النتائج والايادات.

• القيمة المضافة للموردين والمستهلكين.

7- الكفاية البيئية:

• استهلاك الطاقة والمياه.

• خفض التلوث.

• خفض الضياع.

8- الكفاية الاجتماعية:

• الزيادة في رأس المال البشري (الغياب والحوادث والأمراض في مكان العمل، معدل

دوران الأفراد، تدريب العاملين، استقرار الوظائف، الترقيات).

• الزيادة في رأس المال الاجتماعي.

• العلاقات مع العملاء والموردين من حيث انتظام السداد والتحويل.

• المخالفات للقوانين فيما يتعلق بالعملاء والموردين.

كما أن إعداد التقارير المتكاملة يجمع بالتقرير المتكامل معلومات جوهرية حول استراتيجية المؤسسة وحوكمتها وأدائها وأفاقها بطريقة تعكس السياق التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه، مما يوفر تمثيلاً واضحاً وموجزاً لكيفية إظهار المنظمة للرقابة وكيفية إيجاد القيمة والمحافظة عليها، وحدثت تغييرات كبيرة في طريقة إدارة الأعمال، وكيفية إيجاد القيمة والسياق الذي تعمل فيه الأعمال، وهذه التغييرات مترابطة وتعكس اتجاهات مثل العولمة وتزايد نشاط السياسات حول العالم استجابة للأزمات المالية والحوكمة وغيرها، وزيادة توقعات الشفافية والمساءلة في الشركات، وندرة الموارد الفعلية والمستقبلية، والنمو السكاني، والاهتمامات البيئية (IIRC, 2011).

وتؤكد تقارير الأعمال المتكاملة على حسن نية الشركات التي تفصح عن كافة معلوماتها المالية وغير المالية بما يمنح امتيازات للمستثمرين من خلال ما تحتويه من معلومات متعلقة باستدامة الشركة، خاصة أن تقارير الأعمال المتكاملة تتضمن جميع المتغيرات البيئية والاجتماعية المستدامة الإيجابية، وتعتبر فرصة للتفكير المتكامل والمحاسبة المتكاملة، كما تهدف تقارير الأعمال المتكاملة إلى مخاطبة أصحاب المصالح غير الماليين؛ مما يجعل هناك حاجة لوجود مثل هذه التقارير تصدر عن الشركات (Charl, 2017).

كما تعطي التقارير المتكاملة اهتماما كبيرا للأداء الشامل Corporate performance للشركة أكثر من القوائم المالية التقليدية حيث إن هذه التقارير المتكاملة تعكس مدي استخدام الشركة لمواردها وعلاقة الشركة برأس المال المستثمر سواء الأصول المالية أو الموارد أو رأس المال المعرفي أو الاجتماعي أو الموارد الطبيعية، وتوفير مثل هذه المعلومات يعتبر أمرا مهما لمساعدة الإدارة على إجراء تقييمات عن نموذج الشركة في الأجل الطويل، وكذلك لمقابلة احتياجات المستثمرين وغيرهم من ذوي المصالح من المعلومات، وأخيرا من أجل استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد النادرة، وفي نفس الوقت فإن الإفصاح الاختياري للتقارير المتكاملة يوسع من نطاق المعلومات المتاحة لمختلف مستخدمي المعلومات (العلاوين،2016).

وظهرت التقارير المتكاملة لمساعدة الشركات على إيجاد قيمة مضافة للشركة، والقدرة على إيصال القيمة إلى أصحاب المصلحة الخارجيين بشكل فعال، في الوقت الذي لا تزال خبرات المعدين الحالية قيد التطوير، ومن هنا يمثل تنفيذ التقارير المتكاملة أمرا صعبا وتحديا كبيرا؛ فهي تحتاج لثلاثة خبراء رئيسيين (الاقتصادي والبيئي والاجتماعي) يؤثرون على التكامل لممارسات إعداد التقارير على المستوى العالمي (Paolo,2016).

وتعتبر لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language - بما لها من فوائد عديدة على الشركات وأصحاب المصالح - من الأساليب الحديثة التي تقوم على إعداد تقارير موحدة تمكن من مقارنة محتوياتها على مستوى العالم، بالشكل الذي يعكس الأداء المتكامل للشركات من خلال تضمين الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي في تقارير الأعمال المعدة (سليمان،2017،2013، Brad j and Monlerio).

مما سبق يتضح أهمية ومدى الحاجة لتطوير الإفصاح المحاسبي وفقا لمتطلبات مستخدمي القوائم والتقارير المالية خاصة محلي التقارير المالية من أجل مزيد من الإفصاح عن المعلومات والمؤشرات غير المالية جنبا إلى جنب مع المعلومات المالية، ومع ذلك فلا يوجد استخدام فعال لتقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية، ولذا حاول البحث الوقوف على معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة لزيادة منفعة مستخدمي القوائم والتقارير المالية وخاصة المحللين الماليين، وسبل تفعيل استخدامها، وهذا ما سوف تتناوله الدراسة الميدانية من خلال البحث التالي.

المبحث الثاني الدراسة الميدانية

مقدمة

يتزايد الاهتمام بمجتمع أبحاث المحاسبة حول أداء الشركات من خلال الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في ضوء مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، كما تزايد الاهتمام بنشر المعلومات المالية بشكل يحد من عدم تماثل المعلومات، ومن هنا يمكن للمستفيدين والمهتمين بالأداء المالي والتشغيلي للشركة الحصول على المعلومات التي يحتاجون إليها من هذه التقارير للقيام بتحليلها وتفسيرها لخدمة أغراضهم (Cho & Roberts, 2015).

وأشارت العديد من الدراسات (Eccles & Saltzman, 2011, Van, 2013, Eccles & Kiron, 2012) إلى ضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، ويرجع ذلك للفوائد والمزايا التي تعود على الشركات من استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بما تحتويه من معلومات مالية وغير مالية والتي تشمل جميع الأبعاد (البيئية، الاجتماعية، الاقتصادي، الحوكمة، وغيرها) مما يساعد الشركات على اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتنفيذية والقيام بالتطوير والمنافسة وتحقيق الرؤيا الاستراتيجية للشركات.

وتسعى الدراسة إلى الإجابة عن: ما معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية من وجهة نظر الخبراء؟ وما سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية؟ ولتحقيق هدفي الدراسة اتبع الباحث الإجراءات الآتية:

أولاً- أداة الدراسة

لاختبار فرضيات البحث والتحقق من صحتها أو عدم صحتها، تم تصميم استبيان، بهدف تحديد معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، وسبل تفعيلها بالشركات السعودية، وقد مر بناء الاستبانة بالخطوات الآتية:

1. تم إعداد الصورة المبدئية للاستبيان من خلال الاستعانة بالدراسات النظرية والأدبيات والمراجع والدوريات والمجلات العلمية والأبحاث المتخصصة ومراجعة العديد من الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث.

2. جاءت الاستبانة في محورين: المحور الأول: معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية، والمحور الثاني: سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية.

3. عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الخبراء الأكاديميين من يعملون بالمملكة العربية السعودية من الجنسيات المختلفة في المجال، وقد أبدوا بعض الملاحظات التي تم مراعاتها، وهو ما يسمى بصدق المحكمين أو الصدق الظاهري.

4. تم تقنين الاستبيان وحساب ثباته بطريقة الفا كرونباخ Cronbach's Alpha، وتبين أن معامل ثبات الاستبيان بلغ 0.87 وهو ما يعد معامل ثبات مرتفع.

5. بعد تقنين الاستبيان؛ تم تطبيق الصورة النهائية على عينة الدراسة.

ثانياً- عينة الدراسة

تم تطبيق الاستبانة على عينة من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس، والمهنيين الذين يعملون بالمملكة العربية السعودية من الجنسيات العربية المختلفة، ويوضح جدول رقم (1) توزيع العينة بحسب اختلاف نوعية الخبرة (أكاديميين، ومهنيين، وأصحاب المصالح ذات الصلة):

جدول رقم (1)

وصف مجموعة الخبراء بحسب اختلاف نوعية الخبرة

نوعية الخبرة	عدد	النسبة المئوية
أكاديميين	208	50,0%
مهنيين	128	30.8%
أصحاب المصالح ذات الصلة	80	19.2%
الإجمالي	416	100%

يتضح من الجدول السابق زيادة عدد عينة الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس، حيث يمثلون 50% من إجمالي العينة، مقارنة بكل من المهنيين (مراقبي الحسابات والمراجعين) ونسبتهم 30,8% وأصحاب المصالح ذات الصلة بأعمال الشركات (مستثمرين، مساهمين) ونسبتهم 19.2%.

ثالثاً - الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات البحث واختبار فرضياته؛ تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات، وذلك من برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS-22 (Statistical Package Social Sciences) على النحو التالي:

أ- الإحصاء الوصفي:

- تم تحديد درجة الموافقة على كل استجابة من الاستجابات الخمسة، بحسب مقياس ليكرت الخماسي، حيث جاءت الدرجات المعيارية للاستجابات كالتالي:
موافق بشدة = (5)، موافق = (4)، محايد = (3)، غير موافق = (2)، غير موافق بشدة = (1).
- وتم استخدام التكرارات، النسبة المئوية، المتوسطات؛ للتعرف على مستوى موافقة عينة البحث لكل متغير حسب عدد فقراته الخاصة به من فقرات الاستبيان.
- وتم استخدام المتوسط الحسابي المرجح، لمعرفة اتجاه موافقة الخبراء على النحو الآتي:

من 1 إلى 1.80	=	غير موافق بشدة =
من 1.81 إلى 2.60	=	غير موافق =
من 2.61 إلى 3.40	=	محايد =
من 3.41 إلى 4.20	=	موافق =
من 4.21 إلى 5	=	موافق بشدة =

ب - الاستدلال الإحصائي:

تم استخدام اختبار (Oneway- Anova-Test) لتحديد مدى قبول أو رفض فروض البحث على أساس تحديد قيمة (F) ودلالاتها الإحصائية؛ فإذا كانت أقل من 0,05 أو يساوي يتم رفض فرض البحث وقبول الفرض البديل، وأما إذا كانت أكبر من 0,05 يتم قبول فرض البحث.

رابعاً: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

تم عرض نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها على النحو الآتي:

1. معوقات تتعلق باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية:

ويقصد بها تلك المعوقات التي تتعلق بعدم استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي بالشركات السعودية، وفسفتها، وجدوى استخدامها في مواجهة أي مخاطر، ويوضح

جدول رقم (2) استجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي حول معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية.

جدول رقم (2)

استجابات أفراد عينة البحث والمتوسط الحسابي حول معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة

م	الفقرات	ن		محايد	موافق	موافق بشدة	غير موافق بشدة	م.ح	ت
		ن	%						
1	غموض فلسفة الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	128	30.8	64	152	128	24	3.75	5
		80	19.2	15.4	36.5	30.8	5.8		
2	قلة وضوح أهداف تقارير الأعمال المتكاملة	80	19.2	64	176	80	16	3.54	8
		19.2	42.3	15.4	42.3	19.2	3.8		
3	الحاجة إلى آلية واضحة لاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	176	42.3	16	200	176	8	4.25	1
		42.3	48.1	3.8	48.1	42.3	1.9		
4	لا تلزم الجهات الرقابية المنشآت باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	160	38.5	48	136	160	24	3.86	4
		38.5	32.7	11.5	32.7	38.5	5.8		
5	نقص الثقافة المحاسبية عن تقارير الأعمال المتكاملة	200	48.1	24	136	200	32	4.1	2
		48.1	32.7	5.8	32.7	48.1	7.7		
6	قصور تقارير الأعمال المتكاملة في تقادي المخاطر	56	13.5	72	148	56	24	3.2	9
		13.5	35.6	17.3	35.6	13.5	5.8		
7	قلة جدوى الإفصاح عن المعلومات غير المالية	68	16.3	8	80	68	100	2.65	10
		16.3	19.2	1.9	19.2	16.3	24		
8	نقص المعلومات البيئية والاجتماعية والاستراتيجية	120	28.8	32	216	120	16	3.94	3
		28.8	51.9	7.7	51.9	28.8	3.8		
9	نقص الدراسات العلمية التي توضح آلية عمل تقارير الأعمال المتكاملة	96	23.1	56	200	96	24	3.73	6
		23.1	48.1	13.5	48.1	23.1	5.8		
10	فعالية استخدام الأسلوب في ضوء مخاطر عدم التأكد	80	19.2	72	184	80	24	3.58	7
		19.2	44.2	17.3	44.2	19.2	5.8		
3.67	الإجمالي	1164	28%	456	1628	1164	292	3.67	
		28%	39%	11%	39%	28%	7%		

يتضح من الجدول رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي للجدول ككل (3.67) وهذا يشير إلى موافقة أفراد عينة البحث على عبارات الجدول ككل بدرجة (موافق) وفقاً لجدول تحديد مستويات الموافقة، فيما عدا الفقرتان السادسة والسابعة حيث جاءت الموافقة بدرجة (محايد)، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

- وجاءت الفقرة الثالثة (الحاجة إلى آلية واضحة لاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة) في الترتيب الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.25)، مما يعلل سبب عدم انتشار استخدام أسلوب تقارير الأعمال المتكاملة، وضرورة وجود آلية واضحة لكيفية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
- كما جاءت الفقرة الخامسة المتعلقة بنقص الثقافة المحاسبية عن تقارير الأعمال المتكاملة في الترتيب الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.1)، وهذا يظهر سبب القصور من قبل القائمين بالعمل في مجال المحاسبة والمراجعة، ويدعو لضرورة زيادة الوعي والثقافة المحاسبية عن مدخل تقارير الأعمال المتكاملة.
- بينما جاءت الفقرة الثامنة (نقص المعلومات البيئية والاجتماعية والاستراتيجية) في الترتيب الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.94)، أي أنه لا يوجد اهتمام بهذه النوعية من المعلومات وذلك يرجع لعدم استخدامها في مجال المحاسبة والمراجعة بكثرة، وقد يرجع السبب إلى قلة الاهتمام أو عدم القدرة على إنتاج هذا النوع من المعلومات، ولذا ينبغي الاهتمام بتجهيز مثل هذه المعلومات وجمعها بطرق علمية للاستفادة منها.
- بينما جاءت الفقرة الرابعة (لا تلزم الجهات الرقابية المنشآت باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة) في الترتيب الرابع حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.86)، وهذا سبب رئيس لعدم أقبال القائمين على العمل المحاسبي لاستخدام مثل هذا الأسلوب الذي يمتاز بالعديد من المزايا ويرجع بالعديد من الفوائد على متخذي القرار، ولذا فينبغي إصدار إلزام من الجهات الرقابية باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
- وجاءت الفقرة الأولى (غموض فلسفة الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة) في الترتيب الخامس حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.75)، وقد يرجع ذلك إلى قصور الدراسات الأكاديمية في زيادة الايضاح لكيفية استخدام الأسلوب، وهذا يدعو إلى ضرورة اهتمام الدراسات الأكاديمية بإيضاح فلسفة الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
- وكذلك جاءت الفقرة التاسعة (نقص الدراسات العلمية التي توضح آلية عمل تقارير الأعمال المتكاملة) في الترتيب السادس حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.73)، مما يدل على عدم كفاية ما تم نشره من الدراسات العلمية وينبغي أن تزداد، وهذا يظهر الحاجة إلى زيادة الدراسات حول توضيح آلية تقارير الأعمال المتكاملة.

- كما جاءت الفقرة العاشرة (صعوبة استخدام الأسلوب في ضوء مخاطر عدم التأكد) في الترتيب السابع حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.58)، وهذا يشير إلى قلة خبرة القائمين على استخدام الأسلوب وعدم قدرتهم على توظيف الأسلوب في ضوء مخاطر عدم التأكد، مما يدعو إلى ضرورة الاهتمام وزيادة الخبرات حول استخدام الأسلوب مما يذلل أي صعوبات قد تواجه استخدام الأسلوب في الواقع العملي.
 - وكذلك جاءت الفقرة الثانية (قلة وضوح أهداف تقارير الأعمال المتكاملة) في الترتيب الثامن حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.54)، وهذا يوضح أيضا مدى القصور العلمي في توصيل أهداف الأسلوب إلى القائمين عليه من المستويات الفكرية المختلفة، مما يدعو لضرورة وضع أهداف واضحة لتقارير الأعمال المتكاملة.
 - بينما جاءت الفقرة السادسة (قصور تقارير الأعمال المتكاملة في تقادي المخاطر) في الترتيب التاسع حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.2) أي الرأي محايد، وهذا يرجع إلى قلة خبرة القائمين على استخدام الأسلوب أو عدم استخدام الأسلوب نهائيا، مما يشير إلى أنه ينبغي على القائمين على العمل المحاسبي أن يطبقوا استخدام تقارير الأعمال المتكاملة للاستفادة من الأسلوب في تقادي المخاطر الحالية والمستقبلية.
 - وأخيرا جاءت الفقرة السابعة (قلة جدوى الإفصاح عن المعلومات غير المالية) في الترتيب العاشر حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.65) أي الرأي محايد، وهذا يدل على أهمية استخدام أسلوب تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن المعلومات غير المالية لأهميتها.
- ولاختبار صحة الفرض الأول والذي ينص على:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين متوسطات درجات أفراد عينة الدراسة حول معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية تعزى إلى اختلاف نوعية الخبرة (أكاديميين، ومهنيين، وأصحاب المصالح ذات الصلة)؛ استخدم الباحث اختبار F-Test، وجاء جدول رقم (3) ليوضح تحليل التباين الأحادي لدرجات عينة البحث حسب متغير نوعية الخبرة وقيم "F" ودلالاتها الإحصائية.

جدول رقم (3)

تحليل التباين الأحادي لدرجات عينة البحث حسب متغير نوعية الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة عند 0.05	دلالة الفروق
بين المجموعات	543.78	8	271.88	2.32	0.104	غير دالة
داخل المجموعات	11862	207	117.44			
المجموع	12405.78	415				

ويتضح من الجدول رقم (3) أن مستوى الدلالة الإحصائية للجدول بلغت (0.104) وهي نسبة أكبر من (0,05) وبناء عليه يتم قبول الفرض الأول للدراسة، بما يشير إلى أن معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية موضع اتفاق بين عينة البحث.

2. سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية:

ويقصد بها الوسائل التي يمكن أن تقوم بها الجهات المهنية لتفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، ويوضح جدول رقم (4) استجابات عينة البحث والمتوسط الحسابي لسبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية.

جدول رقم (4)

استجابات أفراد عينة البحث والمتوسط الحسابي حول سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة

م	الفقرات	ع %	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	م.ح	ت
1	ينبغي أن يكون هناك معيار محاسبي ملزم يوضح كيفية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	184	144	64	16	8	4.15	4
		%	44.2	34.6	15.4	3.8	1.9		
2	يضاف توجيه بالأنظمة التشريعية للشركات لاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	152	168	72	16	8	4.05	8
		%	36.5	40.4	17.3	3.8	1.9		
3	يشترط لقبول طلبات التمويل بالبنوك أن تقوم الشركات باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	152	144	72	40	8	3.94	10
		%	36.5	34.6	17.3	9.6	1.9		
4	توجيه من جمعية المحاسبين القانونيين بالسعودية بالإلزام باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	160	208	40	8	0	4.25	1
		%	38.5	50	9.6	1.9	0		
5	تصدر هيئة سوق المال قرارات تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	184	144	40	16	16	4.17	3
		%	46.2	36.5	9.6	3.8	3.8		

م	الفقرات	ع	موافقة				ت
			بشدة	موافق	محايد	غير موافق	
6	تعرض هيئة سوق المال غرامات مالية على غير الملتزمين بالإفصاح باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	208	120	40	32	5
		%	50	28	9.6	7.7	
7	تتطلب حوكمة الشركات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي	ن	160	172	48	16	7
		%	38.5	42.3	11.5	3.8	
8	تطوير متطلبات الإفصاح المحاسبي بما يكفل زيادة الاستعانة بتقارير الأعمال المتكاملة	ن	184	168	16	24	6
		%	44.2	40.4	3.8	5.8	
9	تصدر الجهات المهنية أي تعديلات على الإفصاح المحاسبي الصادرة لدعم استخدام تقارير الأعمال المتكاملة	ن	168	160	32	48	9
		%	40.4	38.5	7.7	11.5	
10	يشارك مستخدمي التقارير المالية وخاصة المحللين الماليين والاقتصاديين في تحديد محتويات تقارير الأعمال المتكاملة بما يلبي احتياجاتهم	ن	168	208	16	16	2
		%	40.4	50	3.8	3.8	
4.12	الإجمالي	ن	1728	1648	440	232	112
		%	42	40	11	6	

يتضح من الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي للجدول ككل بلغ (4.12) وهذا يشير إلى موافقة أفراد عينة البحث على عبارات الجدول ككل بدرجة (موافق)، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.94-4.25)، وتفصيل ذلك على النحو الآتي:

- جاءت في المرتبة الأولى الفقرة الرابعة (توجيه من جمعية المحاسبين القانونيين بالسعودية بالإلزام باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة) وهذا يضمن توجيه جميع المحاسبين القانونيين في التطبيق الفعال، وينبغي على جمعية المحاسبين القانونيين تشديد استخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
- بينما جاءت في المرتبة الثانية الفقرة العاشرة (يشارك مستخدمي التقارير المالية وخاصة المحللين الماليين والاقتصاديين في تحديد محتويات تقارير الأعمال المتكاملة بما يلبي احتياجاتهم) وذلك بسبب أهمية وضرورة اشتراك المحللين الماليين في تحديد احتياجاتهم من محتويات تقارير الأعمال المتكاملة، وينبغي أن تقوم الجهات المهنية بمراعاة آراء وتوجهات المحللين الماليين تجاه ذلك مما ينعكس على معطيات الأسواق المالية بشكل إيجابي سواء على

مستوي الشركات أو الاقتصاد المحلي أو الدولي بسبب زيادة المصداقية والموثوقية فيما تحتويه التقارير المالية.

- كما جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة الخامسة (تصدر هيئة سوق المال قرارات تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة) وهذا بسبب أهمية الدور الذي تقوم به هيئة سوق المال لحماية مصالح مستخدمي التقارير المالية.
- بينما جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة الأولى (ينبغي أن يكون هناك معيار محاسبي ملزم يوضح كيفية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة) وقد يرجع ذلك لأهمية مجلس معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية باعتباره من أهم الجهات المهنية التي تستطيع إلزام معدي القوائم المالية باتباع المعايير.
- بينما جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة السادسة (تفرض هيئة سوق المال غرامات مالية على غير الملتزمين بالإفصاح باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة) وقد يسهم ذلك في التزام الشركات تجنباً لأي أعباء أو غرامات مالية قد تؤثر على سمعتها ومن ثم قيمة الأسهم السوقية.
- بينما جاءت في المرتبة السادسة الفقرة الثامنة (تطوير متطلبات الإفصاح المحاسبي بما يكفل زيادة الاستعانة بتقارير الأعمال المتكاملة) حتى يشكل ذلك حافزاً للشركات بأن تقوم باتباع ما تتطلبه المعايير فيما يتعلق بكيفية تطبيق وإعداد تقارير الأعمال المتكاملة.
- بينما جاءت في المرتبة السابعة الفقرة السابعة (تشتترط حوكمة الشركات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي) مما يدل على أن حوكمة الشركات معنية أيضاً بتوجيه الشركات باتباع الأساليب الحديثة في الإفصاح المحاسبي بما يكفل تحقيق أهدافها.
- بينما جاءت في المرتبة الثامنة الفقرة الثانية (يضاف توجيهه بالأنظمة التشريعية للشركات لاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة)، وهو إلزام جبري لجميع الشركات وقد يفضل أن يتم اللجوء له في حالة عزوف منشآت الأعمال من استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بما يكفل مصالح مستخدمي القوائم المالية.
- بينما جاءت في المرتبة التاسعة الفقرة التاسعة (تصدر الجهات المهنية أي تعديلات على الإفصاح المحاسبي الصادرة لدعم استخدام تقارير الأعمال المتكاملة)، وهو أمر حتمي يضمن استمرارية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، حيث تحتاج الشركات إلى إيضاحات كافية ومناسبة لما تواجهه من معوقات تتعلق بالإفصاح المحاسبي السري.

- وأخيرا جاءت المرتبة العاشرة الفقرة الثالثة (يشترط لقبول طلبات التمويل بالبنوك أن تقوم الشركات باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة)، وهذا يمثل حافز أيضا لمنشآت الأعمال التي تحتاج إلى التمويل من البنوك.

ولاختبار صحة الفرض الثاني والذي ينص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 بين متوسطات درجات أفراد عينة الدراسة حول سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية تعزى إلى اختلاف نوعية الخبرة (أكاديميين، ومهنيين، وأصحاب المصالح ذات الصلة)؛ استخدم الباحث F-Test، وجاء جدول رقم (5) ليوضح تحليل التباين الأحادي لدرجات عينة البحث حسب متغير نوعية الخبرة وقيم "F" ودلالاتها الإحصائية.

جدول رقم (5)

تحليل التباين الأحادي لدرجات عينة البحث حسب متغير نوعية الخبرة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة عند 0.05	دلالة الفروق
بين المجموعات	205.26	8	102.628	1.06	0.350	غير دالة
داخل المجموعات	9784.512	407	96.876			
المجموع	7982.78	415				

ويتضح من الجدول رقم (5) أن مستوى الدلالة الإحصائية للجدول بلغت (0.35) وهي نسبة أكبر من (0,05) وبناء عليه يتم قبول الفرض الثاني للدراسة، بما يشير إلى أن سبل التفعيل موضع اتفاق بين عينة البحث بغض النظر عن نوعية الخبرة.

وخلاصة نتائج البحث أن استخدام تقارير الأعمال المتكاملة يشوبه بعض الغموض لدى مجتمع البحث مما يزيد من معوقات استخدامه، وتتمثل معوقات تطبيق استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في النقاط التالية:

1. عدم رغبة بعض الإدارات بالشركات بالإفصاح عن كافة المتغيرات المالية والاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاستراتيجية.
2. عدم وجود اتفاق عام على إطار موحد لآلية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المالي وغير المالي.

3. عدم تحديد مقدار الإفصاح عن المعلومات المالية أو غير المالية لغياب معيار محاسبي ملزم لاستخدام تقارير الاعمال المتكاملة.
 4. الحاجة إلى العديد من الخبراء المتخصصين في الأبعاد المالية والاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاستراتيجية.
 5. عدم تماثل المعلومات بالتقارير التي تصدر عن الشركات، ومن هنا يحدث للمستفيدين والمهتمين بالأداء المالي احباط في الحصول علي نفس المعلومات التي تصل للأخرين.
 6. فشل بعض الشركات في التنبؤ بالأزمات المستقبلية والإحاطة بجميع المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة سواء الداخلية أو الخارجية.
 7. صعوبة إيجاد خبراء متخصصين في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة نظرا لحدائة الأسلوب وعدم وجود دليل إرشادي إجرائي متكامل.
 8. عدم وضوح جدوى إعداد تقارير الأعمال المتكاملة للعديد من الشركات على ربحية الشركات.
 9. صعوبة الحصول على كافة المعلومات في الوقت المناسب خاصة المعلومات غير المالية، وصعوبة ربطها في بعض الأحيان بالمعلومات المالية.
 10. عدم وجود إلزام تشريعي أو مهني من الجهات المهنية باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات.
- وحتى يكون الأسلوب مدخل مناسب يعمل على تحسين الإفصاح المحاسبي، ينبغي الاهتمام بإزالة ما يحيط به من غموض متعلق بفلسفته أو أهدافه أو كيفية استخدامه. ولكون معضلة غموض مكونات تقارير الاعمال المتكاملة سائدة في معظم دول العالم فإن الباحث يوصي بوضع تصور مقترح لما ينبغي أن تحتويه القوائم والتقارير المالية بعد إضافة المعلومات غير المالية وذلك من خلال الأبحاث والدراسات المستقبلية.

خامسا: تصور مقترح للإفصاح المحاسبي باستخدام مدخل تقارير الأعمال المتكاملة

أ- فلسفة التصور المقترح

تتبلور فلسفة التصور المقترح في كون "الإفصاح المحاسبي السردى باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة يظهر جميع الأحداث وانعكاسها على استدامة الشركات وأثرها على المدى القريب والبعيد، وبالتالي تتمكن المنشأة من اتخاذ التدابير اللازمة لمواجهتها".

ب- أهداف التصور المقترح

ويمكن صياغة أهداف التصور المقترح في الآتي:

- المساهمة في تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية.
- تسهيل استخدام آلية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية.
- زيادة الشفافية والمصادقية والموثوقية في قيمة المعلومات المالية وغير المالية بتقارير الشركات السعودية.

ج- مكونات التصور المقترح

في ضوء فلسفة التصور المقترح وأهدافه، ينبغي على الشركات السعودية الإفصاح السردي بجانب الإفصاح المحاسبي طبقاً لمكونات التصور المقترح الآتية:

1- التقارير الاستراتيجية وتتضمن:

- استراتيجية الشركة الداخلية والخارجية.
- استراتيجية الحصة السوقية المستهدفة وتصنيفات الجودة واستراتيجية الابتكار.
- التنبؤات والتوقعات المستقبلية وأثرها على الأداء المالي والتشغيلي.
- أهمية استبيان رضا العملاء ورضا الموظفين.

2- تقارير الإدارة وتتضمن:

- جميع أنواع الدخل (الشامل، والتقليدي).
- قدرة الإدارة على إعداد التقارير المالية في الوقت المناسب.
- البدائل الجديدة في حالة توقف بيع سلعة أو خدمة.
- المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة.
- آلية التحول الالكترونية للنشاط أو سبب عدم القدرة على التحول.
- التغييرات التنظيمية في الهيكل الإداري وأي خطط للاستغناء عن موظفين.
- جميع المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء والتشغيل.
- أثر زيادة تكلفة الاقتراض بالبنوك على تدبير سيولة للنشاط.
- التقديرات المحاسبية كصافي القيمة القابلة للتحقق من المخزون.

- أثر تخفيض الرسوم العامة على مصروفات النشاط.
- بعض متطلبات معايير المحاسبة المؤجل استخدامها مؤقتا.
- مقدار المكاسب أو الخسائر المحتملة ومعالجتها المحاسبية.
- أي تغييرات على التزامات التأمين التعاقدية.
- أثر التعديلات التي تمت على القوائم المالية السابقة وأسبابها على قرارات المستخدمين.
- أثر الأحداث اللاحقة على قرارات مستخدمي القوائم المالية وكيفية الحد من هذا الأثر.
- أثر تحليل كافة البنود والعناصر والأرقام المدرجة بالقوائم المالية على القيمة السوقية.
- أسس تحديد القيمة العادلة وما إذا كانت قياسات القيم العادلة السابقة تحتاج إلى تعديل.

3-تقرير عن المخاطر وتتضمن:

- المخاطر الخارجية والداخلية التي تلحق الشركة وتهدد فرض الاستمرارية.
- جهودات الإدارة في تقييم المخاطر وكيفية إدارتها.
- الارتباطات المالية وأثر ظروف عدم التأكد عليها.
- مخاطر خسارة أي تعاقدات والأثر الناتج عن ذلك.
- التهديدات لسلاسل التوريد والتأخيرات المحتملة وأثرها.
- التهديدات الداخلية أو الخارجية على فرض الاستمرارية.
- الجوانب المتعلقة بخطر الإفلاس وطرق مواجهتها.
- متطلبات قرار منح الائتمان.
- المخاطر المحيطة بالأدوات المالية وكيفية إدارتها.
- مخاطر نقص السيولة وكيفية مواجهتها.
- التغييرات في السياسات المحاسبية نتيجة لظروف عدم التأكد.
- أثر المطالبات والتعويضات والغرامات المترتبة على الأعمال.
- أثر خفض سعر الفائدة على النشاط.

4-التقارير البيئية وتتضمن:

- السياسات البيئية الاجبارية أو الاختيارية التي تم وضعها وتتبعها الشركة لضمان الاستدامة.
- طبيعة المخاطر البيئية والتقييمات البيئية لنشاط المنشأة والبرامج البيئية للحفاظ على البيئة.

- متغيرات البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة.
 - وضع الشركة من الانبعاث الحراري أو الكربوني وسجل الصحة والسلامة البيئية ومقاييس الصناعة.
 - شهادات الممارسات البيئية والأثر البيئي على التكلفة المحاسبية عن العقود الجارية والمستقبلية.
 - نسب الطاقة المستهلكة ومصدرها وآليات الحفاظ أو التوفير التي تتبعها الشركة.
 - كيفية إدارة المخلفات الصناعية وآلية الحفاظ على البيئة.
- 5- تقارير عن المسؤولية الاجتماعية وتتضمن:**
- رأس المال البشري (الموارد البشرية) وتنوعه ودوره في الإدارة وتوليد الإيرادات وفقا لتنوعه.
 - نسبة معدل دوران الموظفين الدائمين أو المؤقتين وأثر غياب بعض الموظفين على الأداء التشغيلي.
 - حقوق العاملين وخطط الاحتفاظ بالقوى العاملة أو الاستغناء عنهم أو تدريبهم.
 - علاقات المجتمع كجودة العلاقات مع الموزعين والعملاء.
 - السياسات المتبعة للحفاظ على المعايير العالمية للصحة والسلامة المهنية.
- 6- تقارير الحوكمة وتتضمن:**
- بيانات ومعايير اختيار مجلس الإدارة.
 - معايير الاستقلال للمراجع الخارجي وضمان الحياد عند مراجعة الإفصاح البيئي والاجتماعي والحوكمة.
 - إجراءات الرقابة وعمليات المراجعة.
 - إرشادات الأخلاقيات العامة وأنظمة الإدارة.
 - جميع أركان حوكمة الشركات ولجان المراجعة وأدائها.
 - كافة التدابير التي تم اتخاذها لدعم الرقابة والمراجعة الداخلية.
- 7- تقارير الاستدامة وتتضمن:**
- الإفصاح عن أداء الإدارة في دعم فرض الاستمرارية وزيادة قيمة المنشأة.
 - اي مؤشرات اضمحلال للأصول الملموسة وغير الملموسة.
 - المنح والمساعدات الحكومية وأثرها على فرض الاستمرارية.

- التعديلات التشريعية الضريبية للنشاط وأثرها على فرض الاستمرارية.
- أثر تخفيضات الإجراءات على استدامة المنشأة.
- أسباب فشل المنشأة في تحقيق فرض الاستمرارية.
- التقرير عن المسؤولية الاجتماعية ونية المنشأة في غلق مخزن أو فرع.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً- الخلاصة

ينبغي أن يتم استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي عن كافة المعلومات التي تعكس الأداء المالي وغير المالي (الاقتصادي- البيئي - الاجتماعي) بما يحقق العديد من المنافع التي تعود على الشركات وأصحاب المصالح وخاصة فيما يتعلق بمتطلبات استدامة شركات الأعمال. وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد تم تقسيم البحث إلى مبحثين وفقاً للتالي:

المبحث الأول والذي جاء بعنوان: الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة، وتناول توضيح فلسفة تقارير الأعمال المتكاملة ومبادئها، والهدف من استخدامها وأهميتها، وآلية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة في ضوء إصدارات مجلس اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) Integrated Reporting Committee International، والإفصاح المحاسبي السري الإضافي.

كما جاء المبحث الثاني بعنوان: الدراسة الميدانية، وتناول بناء أده الدراسة، وتطبيق الاستبانة بالاستعانة بمجموعة من الخبراء الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمهنيين وأصحاب المصالح ذات الصلة الذين يعملون بالمملكة العربية السعودية من الجنسيات العربية المختلفة، وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة (الإحصاء الوصفي، والإحصاء الاستدلالي)، وعرض وتفسير النتائج لتحديد مستوى موافقة الخبراء في المجال المحاسبي حول معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية من خلال محورين وهم (معوقات استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية، سبل تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات السعودية)، وتم اختبار مدي صحة فروض الدراسة باستخدام تحليل التباين الأحادي الاتجاه One-Way (ANOVA) لدرجات عينة البحث حسب متغير نوعية الخبرة، والقيام بتحليل البيانات وعرض وتفسير النتائج، وأخيراً توضيح ماهية التصور المقترح لما ينبغي أن تحتويه تقارير الأعمال المتكاملة في ضوء الجهود الدولية لتفعيل استخدام مدخل تقارير الأعمال المتكاملة.

ثانياً - النتائج

أظهرت نتائج البحث أن هناك اتفاق على أن استخدام مدخل تقارير الأعمال المتكاملة يعمل على تحسين الإفصاح المحاسبي، حتى تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية مناسبة لمستخدميها لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاستراتيجية المهمة وذلك من خلال الاعتماد على المؤشرات غير المالية وخاصة حصة السوق ورضا العملاء بجانب المؤشرات المالية المفصّل عنها، وينبغي تطوير أسس الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة ضمنياً وفي إطار معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عام ومعايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، كما أن تحديد معوقات استخدام مدخل تقارير الأعمال المتكاملة بالشركات يساهم في تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه توجد معوقات لعدم تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي بالشركات السعودية ترجع إلى الأسباب التالية:

1. نقص الثقافة المحاسبية عن تقارير الأعمال المتكاملة، وعدم وضوح آلية وأهداف استخدام تقارير الأعمال المتكاملة، وغموض فلسفة الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
2. نقص المعلومات البيئية والاجتماعية والاستراتيجية بسبب قلة الاهتمام أو عدم القدرة على إنتاج هذا النوع من المعلومات وعدم استخدامها في مجال المحاسبة والمراجعة بكثرة.
3. لا يوجد إلزام للشركات لاستخدام تقارير الأعمال المتكاملة من قبل الجهات التشريعية أو المهنية أو الرقابية سواء المحلية أو الدولية.
4. صعوبة استخدام الأسلوب في ضوء مخاطر عدم التأكد، وعدم كفاية ما تم نشره من الدراسات العلمية التي توضح آلية عمل تقارير الأعمال المتكاملة بشكل عملي.
5. أن استخدام تقارير الأعمال المتكاملة كمدخل يعمل على تحسين الإفصاح المحاسبي، ويظهر الإفصاح المحاسبي السري باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة جميع التداعيات المحاسبية التي تضر باستدامة الشركات واستراتيجيتها وأثرها على المدى القريب والبعيد.
6. أن استخدام تقارير الأعمال المتكاملة يحافظ على مصداقية المعلومات المالية من خلال الإفصاح المحاسبي عن جميع الأحداث والتطورات التي تتعرض لها منشأة الأعمال والتي تساعد في تفسير الأداء المالي والتشغيلي بما يخدم مصالح مستخدمي التقارير المالية.

7. أن استخدام مدخل تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح المحاسبي في الشركات ينعكس على مصداقيه وموثوقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية.

ثالثاً - التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة النظرية والميدانية يوصى الباحث بما يلي:

1. ضرورة اهتمام الدراسات الأكاديمية بإيضاح فلسفة وآلية وأهداف الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة مع مراعاة المستويات الفكرية المختلفة لمعدي التقارير المالية.
2. ضرورة زيادة الوعي والثقافة المحاسبية عن مدخل تقارير الأعمال المتكاملة، والاهتمام بتوضيح كيفية تجهيز المعلومات البيئية والاجتماعية والاستراتيجية وجمعها بطرق علمية للاستفادة منها عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.
3. ضرورة الاهتمام بزيادة الدراسات العلمية لزيادة الخبرات حول آلية استخدام تقارير الأعمال المتكاملة لتذليل أي صعوبات قد تواجه معدي التقارير المالية في الواقع العملي.
4. ضرورة مشاركة مستخدمي التقارير المالية وخاصة المحللين الماليين الاقتصاديين في تحديد محتويات تقارير الأعمال المتكاملة بما يلبي احتياجاتهم، وعلى الجهات المهنية مراعاة آرائهم وتوجهاتهم لما في ذلك من استفادة علمية وعملية، وزيادة جدوى الإفصاح عن المعلومات غير المالية.
5. ضرورة أن تتضمن التقارير والقوائم المالية كافة المعلومات المالية وغير المالية في ظل ظروف عدم التأكد التي تعكس أداء منشأة الأعمال ومدى تأثرها بأي ظروف أو أحداث طارئة.
6. ضرورة إصدار توجيهات الزامية من الجهات المهنية والتشريعية والرقابية لتفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة كمدخل يعمل على تحسين الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال تشريع وإصدار معيار محاسبي ملائم لطبيعة الأسلوب.
7. ضرورة تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة من قبل معدي القوائم المالية؛ للاستفادة من الأسلوب في تقادي المخاطر الحالية والمستقبلية، ويمكن اتباع التصور المقترح للإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الأعمال المتكاملة.
8. ضرورة بحث إمكانية تفعيل استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) Extensible Business Reporting Language كلغة عالمية موحدة تتحدث من خلالها منظمات الأعمال عن أداؤها.

مراجع البحث

أولاً- المراجع العربية

1. إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد، (2016)، "أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تجريبية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد العشرون، العدد الرابع، ص ص 161-228.
2. إبراهيم، طارق و فيق (2020)، "أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول، ص ص 385-438.
3. البسيوني، هيثم محمد عبد الفتاح، (2014)، "الإفصاح السردى كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة نظرية تحليلية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثالث.
4. الجرف، ياسر أحمد، (2017)، "أثر الإفصاح عن أنشطة التنمية المستدامة على جودة التقارير المالية في البنوك السعودية دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص 219-152.
5. الصيرفي، أسماء أحمد، (2016)، "أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد العشرون، العدد الثاني، ص ص 167-125.
6. العلاوين، أمجد عبد الفتاح، (2016)، "التقارير المتكاملة كأداة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية لترشيد قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية الأردني"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، العدد الثالث، ص ص 381-428.
7. المليجي، هشام حسن عواد وآخرون (2013)، "مدى كفاية الإفصاح المحاسبي عن مخاطر السيولة بالبنوك التجارية وفقاً لمقررات لجنة بازل III"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الرابع، ص ص 1095-1154.
8. الهواري، ناهد محمد يسري، (2015)، "محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع، ص ص 633-746.

9. المغامس، أحمد بن عبد الله (2020)، "الآثار المحتملة لانتشار فيروس كورونا على التقارير المالية"، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA،
<https://socpa.org.sa/Socpa/Media-Center/News/3144.aspx>
10. حسين، علاء على أحمد (2020)، "العواقب الاقتصادية لمستوى جودة الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة: أدلة وقرائن عملية مبكرة من بيئة سوق الأسهم المصري"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول، ص ص 1-67.
11. ربيع، مروة إبراهيم، (2017)، "مستقبل الإفصاح السردي من منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مع دراسة استطلاعية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 1.
12. سلامة، إيمان محمد السعيد (2020)، "أثر الإفصاح عن أداء الاستدامة على قيمة الشركة والقيود المالية لها ودور كل من نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول، ص ص 68-158.
13. معايير المحاسبة الدولية - السعودية (2017)، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA،
<https://socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Accounting-Standards.aspx>
14. نصير، عبد الناصر عبد اللطيف محمد (2022)، "أثر الإفصاح عن التقرير المتكامل على سيولة الأسهم بالتطبيق على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد السادس، ص ص 137-195.
15. يوسف، جمال على محمد، (2015)، "التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة المصرية: دراسة استكشافية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد التاسع عشر، العدد الثاني، ص ص 158-219.
16. سليمان، كريمة حسن، (2017)، "تفعيل دور استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة XBRL في أعداد تقارير الاستدامة"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 1، ص ص 445-612.
17. يوسف، جمال على محمد، (2016)، "تقارير مالية: ظهور التقارير المالية المتكاملة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد 59،
<http://search.mandumah.com/Record/808616>
18. المملكة العربية السعودية وتقارير الاستدامة saudisustainability (2020)،

[http://saudisustainability.org/.GRI - Register your report](http://saudisustainability.org/.GRI-Register-your-report) ,

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/register-your-report/>

Second: English References

1. Ahmed H. Ahmed, Mohamed E. Elmaghrabi, Theresa Dunne, Khaled Hussainey, (2020), " Gaining momentum: Towards integrated reporting practices in Gulf Cooperation Council countries", Business Strategy and Development, ERP Environment and John Wiley & Sons Ltd, wileyonlinelibrary.com/journal/bsd2.
2. Aneetha Sukhari, (2019), "The Influence of Integrated Reporting on Business Model and Strategy Disclosures", Australian Accounting Review No. 91 Vol. 29 Issue 4, P.P.708-725.
3. Adra, S. and Barbopoulos, Leonidas G., (2019), "Liquidity and Information Asymmetry Considerations in Corporate Takeovers", the European Journal of Finance, 25 (7): 724-743.
4. Ajina, A.; Sougne, D. and Lakhel, F., (2015), "Corporate Disclosures, Information Asymmetry and Stock-Market Liquidity in France", the Journal of Applied Business Research, 31(4): 1223-1227.
5. Brad j and Monlerio, (2013),"Corpoarte Reporting evolved integrated Reporting & the role of XBRL InformationInc., pp.1-17.
6. Charl de Villiers, Umesh Sharma, (2017), " A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting", Critical Perspectives on Accounting, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1045235417300606?via%3Dihub>
7. Charl de Villiers, Elmar R. Venter, Pei-Chi Kelly Hsiao(2017), " Integrated reporting: background, measurement issues, approaches and an agenda for future research", Accounting & Finance 57, P.p. 937–959.
8. Cho, Charles & Michelon, Giovanna & Patten, Dennis & Roberts, Robin. (2015). CSR disclosure: The more things change...?. Accounting, Auditing & Accountability Journal. 28. 14-35. 10.1108/AAAJ-12-2013-1549.
9. Eccles R. & Kiron D., (2012), "Get ready mandated integrated Reporting is the future of corporate Reporting. Mtt sloan", management review, March, pp. 1-6.
10. Eccles & Saltzman, Cheng, B., (2011), "the Landscape of integrated Reporting reflection & next steps ", Harvard Business school.
11. El-Deeb, Mohamed Samy, (2019), " The Impact of Integrated Reporting on Firm Value and Performance: Evidence from Egypt", Alexandria Journal of Accounting Research, Vol. 3, No. 2.
12. FASB, Financial Accounting Standards Board, (2000), "Statement of FASB Chairman Russellg. Golden on FASB Meeting on Accounting Relief During Covid-19 Pandemic",

- https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=FASBContent_C&cid=1176174437915&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FNewsPage
13. Lakhal, F., (2008), "Stock Market Liquidity and Information Asymmetry around Voluntary Earnings Disclosures: New Evidence from France", International Journal of Managerial Finance, 4 (1): 60-75.
 14. IIRC, International Integrated Reporting Committee, (2011), " TOWARDS INTEGRATED REPORTING Communicating Value in the 21st Century", https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf
 15. Mitali Panchal Arora, Sumit Lodhia , Gerard William Stone, (2021), "Preparers' perceptions of integrated reporting: a global study of integrated reporting adopters", Accounting & Finance , Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand, sumit.lodhia@unisa.edu.au
 16. Merve Kılıç, Cemil Kuzey, Ali Uyar, (2020), "An international investigation on assurance of integrated reports: Institutions, assurance quality, and assurers", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951820300616?via%3Dihub>
 17. Paolo Perego, Steve Kennedy, Gail Whiteman, (2016), " A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward", Journal of Cleaner Production 136, 53-64. <https://www.sciencedirect.com/journal/journal-of-cleaner-production>
 18. Robin Roslender , Christian Nielsen, (2020), " Accounting for the value expectations of customers: Re-imagining the Integrated Reporting initiative", Critical Perspectives on Accounting, www.elsevier.com/locate/cpa , <https://www.sciencedirect.com/journal/critical-perspectives-on-accounting>
 19. Reuter, Marek & Messner, Martin. (2015). "Lobbying on the integrated reporting framework. Accounting", Auditing & Accountability Journal. Vol. 28 No. 3, pp. 365-402. 365-402. [10.1108/AAAJ-03-2013-1289](https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2013-1289). Purpose>
 20. SHAN ZHOU, ROGER SIMNETT, AND WENDY GREEN, (2017), "Does Integrated Reporting Matter to the Capital Market?", Journal of Accounting , Finance and Business Studies, Accounting Foundation, The University of Sydney, Vol. 53, No. 1.
 21. Van Staden, & Wild, (2013), "Integrated Reporting: initial analysis of early Reporters – an institutional theory approach ", working paper, Available at: http://www.eiod.org/News_Details_Ar.aspx? ID=19, Access on 31st August, 2013.
 22. Warren Maroun, (2017), "Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers", The British Accounting Review 49, P.P 329-346.