

قياس أثر مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على جودة  
المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية  
(دليل تطبيقي من الجمعيات والمؤسسات الأهلية)

د / مؤمن فرحات السيد محمد

استاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة اسوان

معار إلى الكلية التطبيقية - جامعة المجمع

المملكة العربية السعودية

**Mfarahat653@gmail.com**

**ملخص البحث:**

**الهدف:** قياس أثر مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح كمحاولة اجتهادية لتحسين وتعزيز المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبي، لما يعانيه من قصور في طرق القياس والعرض المحاسبي مما ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية وغير المالية داخل تلك المنظمات الخدمية .

**التصميم والمنهجية:** اعتمدت الدراسة على المدخل التجريبي لعينة مكونة من ( ٣٥٠ ) لعينة تم مراعاة فيها كافة الشروط التي يجب توافرها من حيث نطاق الإفصاح المحاسبي والخاضعة لأحكام القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢م ولائحته التنفيذية والموقفة أوضاعها خلال الفترة من ( ٢٠٢٠ - ٢٠٢٣ ) وذلك لاختبار فروض البحث وفروعه والتي تستهدف قياس تأثير مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي داخل المنظمات غير الهادفة للربح بغرض زيادة جودته التي أصبحت مطلباً هاماً ، بالرغم من تأكيد النشرة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية عام ١٩٨٠م ، حيث أكدت على أهمية التوسع في نطاق الإفصاح المحاسبي بما يضمن إدارة موارد تلك المنظمات غير الهادفة للربح بالطريقة المثلى ، وزيادة المحتوى الإخباري لزيادة درجات الثقة في أداء تلك المنظمات عبر مجالس إدارتها في ظل فئات مستهدفة من زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي مثل ( الأعضاء الخارجيين من مجلس الأمناء / المانحين والمتبرعين / أعضاء الجمعية العمومية / الجهات الرقابية الممثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة التضامن الاجتماعي قسم الجمعيات والمؤسسات الأهلية ) عبر الاتجاه نحو الإفصاح الاختياري والسردى الذي يمكن تلك الفئات من الوصول إلى زيادة البعد المعرفي لنظم المعلومات المحاسبية عن الأنشطة المستهدفة ، والمنفذ منها تطبيقاً لمبدأ المساءلة المحاسبية وخفض حالة عدم تماثل المعلومات.

**النتائج والتوصيات:** تشير نتائج هذا البحث إلى وجود تأثير لمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي على زيادة جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية التي تنعكس على إمكانية ترشيح قرارات مستخدمى القوائم المالية وخفض فجوة التوقعات ، كما أوضحت الدراسة أهمية التوسع في نطاق الإفصاح المحاسبي كمتطلب حتمي في ظل قصور الإفصاح الإخباري الذي أصبح غير قادر على تقديم تقارير مالية تفي بمتطلبات المانحين والمتبرعين تجاه تمويل تلك المنظمات من عدمه ، حيث أصبح الإفصاح الاختياري والسردى من أولويات مخرجات التقارير المنشورة . وقد أكدت النظريات والمداخل على أهمية التوسع في نطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية خاصة الأداء المالي وغير المالي نظراً لقصور الإفصاح الإخباري على الإفصاح المالي فقط وهو ما تسبب في انخفاض جودة التقارير . وتمثل النظريات والمداخل المقترحة في هذا السياق ( نظرية الإشارة - النظرية الشرعية - نظرية الوكالة - التحسين المستمر - مدخل تكنولوجيا المعلومات ) آليات سوف تمكن من تحسين جودة الإفصاح الاختياري والسردى في المنظمات غير الهادفة للربح .

**حدود الدراسة:** تتمثل حدود هذا البحث في قيد موضوعي يتحدد في قياس أثر تطبيق مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي على جودة المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية مما ينعكس على قرارات المانحين والمتبرعين في المنظمات غير الهادفة للربح ، وقيد مكاني يتمثل في إجراء الدراسة الميدانية كدليل تطبيقي على (الجمعيات والمؤسسات الأهلية ذات الصلة في البيئة المصرية)، وقيد زمني يتمثل في الفترة الزمنية من ٢٠٢٢/٢٠٢٣ م .

**تطبيقات عملية:** تم إخضاع الدراسة النظرية في هذا البحث للتطبيق على الجمعيات والمؤسسات الأهلية الخاضعة لأحكام القانون لسنة ٢٠٠٢م ولائحته التنفيذية بالإضافة إلى إخضاع العينة على الجمعيات والمؤسسات الأهلية التي قامت بتوفيق أوضاعها وفقاً للقرارات الوزارية الملزمة،

والتي تلزم تلك الجمعيات بالإفصاح الإلزامي عن كافة الأنشطة المنفذة ، وبالإضافة إلى الجمعيات والمؤسسات الأهلية التي لها مواقع إلكترونية حيث تم مراعاة اختيار العينة من تلك المنظمات غير الهادفة للربح التي لديها أنشطة متعددة لخدمة المجتمع المدني.

**الأصالة والإضافة:** تعد هذه الدراسة من الدراسات العلمية والتطبيقية الحديثة في البيئة المصرية نظراً لأن المنظمات غير الهادفة للربح يغلب عليها تطبيق الإفصاح الإلزامي ولا تتوسع في تطبيق نطاق الإفصاح الاختياري والسري اللذان أصبحا مطلباً أساسياً للحد من انتهازية مجالس إدارات تلك المنظمات غير الهادفة للربح وكذلك قصور الإفصاح عن أهم مصادر التمويل الداخلي والخارجي ، وأهمية الإفصاح والشفافية عن الأنشطة الاجتماعية من خلال القياس والعرض لكافة المصروفات والإيرادات الحالية والمرتبقة بجانب الإفصاح عن الأداء غير المالي مما يعزز تطبيق مبدأ المساءلة المحاسبية وتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وضمان فعالية الرقابة وحوكمة مخاطر التلاعب المحاسبي وخفض معدلات إفلاس تلك المنظمات والتي يعزى السبب الأكبر فيها إلى الفساد المالي والإداري لمجالس إدارات تلك المنظمات غير الهادفة للربح .

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية، جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، المنظمات غير الهادفة للربح ، الإفصاح الإلزامي، الإفصاح الاختياري، الإفصاح السري، النظرية الشرعية، نظرية الإشارة ، مدخل التحسين المستمر، مدخل تكنولوجيا المعلومات.

**Research Summary:**

**Objective:** Assessing the impact of accounting disclosure development approaches on the quality of financial reports' informational content at nonprofit organizations. The research is as a discretionary attempt to improve and enhance the information content of accounting information, due to its deficiencies in assessment methods and accounting presentation. This, in turn, reflects on the quality of the financial and non-financial reports in such service organizations.

**Scheme and Methodology:** the study is based on the experimental approach of a sample consisting of (350) samples. All required conditions have been taken into consideration in terms of the scope of accounting disclosure, in the light of the provisions of Law No. 84 of 2002, its executive regulations. The study covers the samples whose status is adjusted for the period from 2020 to 2023. This approach is used in order to examine the research hypothesis and subsections that aim at assessing the accounting disclosure development approaches at nonprofit organizations, for the purpose of improving its quality that has become an important requirement. The bulletin issued by the American Accounting Standards Board in 1980 has emphasized the importance of expanding the scope of accounting disclosure to ensure that the resources of these non-profit organizations are managed in an optimal manner, and the informational content is increased to promote confidence in such organizations' performance across their governing bodies. Increasing the scope of accounting disclosure targets certain categories (such as external members of the Board of Trustees/ donors/ members of the general assembly/ supervising authorities represented in the Central Auditing Organization, the Ministry of Social Solidarity, Department of NGOs), by moving towards discretionary and narrative disclosure that enables these categories from reaching an increase in the knowledge dimension of accounting information systems about the targeted and implemented activities in application of the principle of accounting accountability and reducing the state of information asymmetry.

**Findings and Recommendations:** The findings of this research conclude that the accounting disclosure development approaches have impact on increasing the quality of financial reports' informational content, which reflects on the possibility of rationalizing the decisions of financial statements users and reducing the gap of expectations. The study demonstrates the importance of expanding the scope of accounting disclosure as an inevitable requirement in light of the lack of compulsory disclosure, which has become unable to submit financial reports that meet the requirements of donors and benefactors for financing such organizations or not. Optional and narrative disclosure has become a priority of published

reports outputs. Theories and approaches emphasized the importance of expanding the scope of accounting disclosure of accounting information, especially financial and non-financial performance, as compulsory disclosure is limited to financial disclosure only, which reduces the quality of reports. The suggested theories and approaches are represented in: (Signal theory - Legal theory - Agency theory - Continuous Improvement - Information Technology Approach). This will improve the quality of discretionary disclosure and the possibility of expanding discretionary and narrative disclosure in non-profit organizations.

**Study Limits:** The limits of this research are as follows: (1) **Thematic Limit** represented in assessing the impact of applying the approaches of accounting disclosure development on the quality of informational content of accounting information, which reflects on the donors and benefactors' decisions in the nonprofit organizations. (2) **Territorial Limit** represented in conducting a field study as a practical example on (the concerned non-governmental organizations in the Egyptian environment). (3) **Temporal Limit** represented in the time period from 2022/2023.

**Practical Applications:** The theoretical study of this research has been applied to the NGOs that are subject to the provisions of Law No. 84 for 2002 and its executive regulations. Furthermore, the sample has been applied to the NGOs that have adjusted their status in accordance with binding cabinet resolutions that obligate these NGOs to mandatorily disclose all implemented activities, in addition to the NGOs that have electronic websites, as selection of the sample from such nonprofit organizations that have several activities serving the civil society has been considered.

**Originality and Addition:** This study is considered a modern scientific and practical study in the Egyptian environment, as nonprofit organizations predominantly apply mandatory disclosure. However, they don't expand the application of the scope of discretionary and narrative disclosure that has become a main demand to limit the opportunism of the boards of directors of such NGOs. This is also attributed to the inadequate disclosure of the main sources of internal and external funding and the significance of disclosure and transparency regarding social activities through measurement and presentation of all current and potential expenses and revenues in addition to disclosure of the nonfinancial performance. This promotes the principle of accountability and quality improvement of the information content of the financial reports and guarantees the effectiveness of control and governance of the accounting manipulation risks. Moreover, this reduces the rates of bankruptcy of such organizations that are mainly

caused by the financial and administrative corruption of the boards of directors of such nonprofit organizations.

**Keywords:** Accounting disclosure of accounting information, Quality of information content for financial reports, Non-profit Organizations, Compulsory disclosure, Discretionary disclosure, Narrative disclosure, Legal theory, Signal theory, Continuous improvement approach, IT approach

## القسم الأول

### الإطار العام للدراسة

#### أولاً: المقدمة

تعتبر قضية الإفصاح المحاسبي من أهم القضايا المحاسبية على مدار العقود الثلاثة الأخيرة حيث اهتمت الأكاديميين والمنظرين بها في الفكر المحاسبي الحديث كواحدة من أهم القضايا المحاسبية في الوقت الحاضر ويعزى ذلك الاهتمام نتيجة لإتساع الفجوة بين الأطراف ذوي العلاقة. وقد أحدثت تلك القضية أثراً سلبياً في منظمات الأعمال وخاصة غير الهادفة للربح نتيجة ضعف الإطار المحاسبي المطبق وانتهازية مجالس الإدارات في التأثير على المفردات المحاسبية ذات الأثر الجوهري، وإحداث تغييرات عن طريق السياسات المحاسبية والمعالجات البديلة، مما أحدث فجوة بين مستخدمي التقارير المالية لتلك المنظمات ومجالس الإدارات وعدم التعبير عن صحيح الواقع، وقد أحدثت تلك الممارسات المحاسبية غير المشروعة تأثيرات على انخفاض جودة التقارير المالية نتيجة ضعف المحتوى الاخباري، ليس هذا فحسب بل أن نطاق الإفصاح المحاسبي في تلك المنظمات يركن إلى الإفصاح الإلزامي (الإجباري) وفقاً لنصوص التشريعات المنظمة لذلك ومنها التشريع ٨٤ لسنة ٢٠٠٢م ولأئحته التنفيذية وقصوره في إلزامية وجود إطار محاسبي يفي بمتطلبات مستخدمي التقارير المالية. وعلى صعيد آخر، فقد شهدت فترة التسعينات وأوائل القرن الحادي والعشرين الكثير من الاجتهادات المحاسبية من قبل الجمعيات والمنظمات المهنية ذات الصلة نحو تقديم إصدارات ونشرات مثل إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) (78) وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في إصداره للمعيارين (١١٦)، (١١٧) وكذلك مجلس المعايير المحاسبية في استراليا (AASB 1004) في تعزيز الاهتمام بجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وقد أصلت قمة كوبنهاجن أهمية تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح (Amin 2021; BlankKespoor 2018; Al- (2017; Yang 2017; Lei et. Al. 2019; Aljeen 2021)، حيث أن الآثار السلبية المترتبة على عدم تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي سيمثل تهديداً محاسبياً على انخفاض مبدأ الثقة والتوكيد في المحتوى المعلوماتي بالتقارير المالية وتعقدها محاسبياً بجانب القصور في الإفصاح المالي دون الإفصاح عن الأداء المالي مثل الإفصاح المحاسبي عن أبعاد المسؤولية الاجتماعية باعتبارها ركيزة أساسية في أنشطة تلك المنظمات وانخفاض مبدأ المساءلة نتيجة ضعف الإطار المحاسبي المطبق فضلاً عن صعوبة إجراء مقارنات والتحليل المالي لتقييم أداء مجالس الإدارات عبر القياس المرجعي ونتيجة لذلك .

فإن نطاق الإفصاح المحاسبي يلزمه مداخل تطويرية ينبغي تسليط الضوء عليها لتحسين جودة المحتوى المعلوماتي .

#### ثانياً : طبيعة المشكلة ودوافع الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس من تطوير مداخل الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح في إتاحة المعلومات المحاسبية للمستخدمين ذات الصلة كمقياس للثقة والتوكيد بالإضافة إلى إتساع نطاق الإفصاح المحاسبي الاختياري والسردى بجانب الإجباري وهذا سيمكن من زيادة درجة المنفعة لدي متخذي القرارات التمويلية بجانب تعزيز مبدأ المساءلة المحاسبية لمجالس الإدارات والحكم على استمرارية هذه المنظمات في ممارسة أنشطتها الخدمية غير الهادفة للربح وحوكمتها بما ينعكس تأثيره على تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وخفض حالة تماثل المعلومات، وفقاً لمتطلبات نظرية الوكالة التي تتطلب الإفصاح الاختياري وهو ما سيتم استعراضه في متن البحث، على الرغم من أهمية الإفصاح المحاسبي الإجباري ودوره في إتاحة نظم المعلومات المحاسبية والمساعدة في عملية ترشيد قرارات المانحين والمتبرعين إلا أنه ما زال إفصاح غير

كافٍ نحو ترشيد قرارات المستخدمين الداخليين والخارجيين تجاه تلك المنظمات غير الهادفة للربح حيث إن تطبيق الإفصاح الإجمالي لا يتواءم ومتطلبات نظرية الوكالة (**agency theory**) التي تستهدف دائماً وجود إطار يساعد في حوكمة مخاطر قرارات مجالس الإدارات من السلوكيات الانتهازية ، وانطلاقاً من أهمية الدور الاستراتيجي نحو تطبيق الإفصاح الاختياري والسرد في المنظمات غير الهادفة للربح إذ أصبح أداة اتصال يحمل في طياته إفصاح بدافع ذاتي من مجالس الإدارات يغلب عليه الحرية والبعد عن التعرض لضغوط القوانين واللوائح المنظمة ، لأن الإفصاح الاختياري من وجهة نظر مجالس الإدارات يمثل آلية لجذب أكبر عدد من المانحين والمتبرعين في ضوء وجود إفصاح كافٍ يتمثل في العرض الموضوعي للمعلومات المحاسبية دون تلاعب أو تعمد إخفاء معلومات محاسبية ذات نطاق جوهرية شريطة أن تتضمن التقارير المالية سمات صدق المحتوى وضمن الكيفية وحسن العرض والشفافية في تنفيذ الأنشطة بما يعكس صدق ورقابة سلوكيات وتصرفات مجالس الإدارات ، كما أن نظرية الوكالة تمثل ارتباط متناغم مع الإفصاح الاختياري والسرد وهو ما يمكن المستخدمين الخارجيين والداخليين من تفعيل عملية الاتصال مع تلك المنظمات نظراً لوجود ثقة في تقارير مالية وغير مالية تخضع في إعدادها لمتطلباتهم للحكم عليها وطرح الثقة بالرغم من تعارض مصالح مجالس الإدارات والمستخدمين الداخليين والخارجيين إلا أنهم يسعون لرقابة

سلوكيات مجالس الإدارات وتصرفاتهم وإحكام الرقابة على الأنشطة المنفذة ، وإعطاء تفصيلات عن الدعم المالي وكيفية توجيهه في الأنشطة المدركة ، ويعتمد الباحث على استخدام نظرية الإشارة (**Signaling Theory**) كمدخل لتطوير نطاق الإفصاح الاختياري ، حيث تمثل نظرية الإشارة توضيحاً وإبرازاً لمشكلات حالة عدم تماثل المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح بل إنها تساعد في خفض تلك الحالة للمحتوى المعلوماتي في التقارير المالية المنشورة من خلال امتلاك مجالس الإدارات للمعلومات المحاسبية الجوهرية التي يستطيع أن يرسلها لأطراف متعددة هم المانحون والمتبرعون وأعضاء الجمعية العمومية ، ونظرية الإشارة استهدفت في نشأة تطبيقها في التنظير المحاسبي تفسير وتحليل سلوكيات وتصرفات الأفراد عبر نطاق الإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية وهو ما سوف ينعكس على ( جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ) لتلك المنظمات بالإضافة إلى تحسين جودة المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية للتقارير المالية وغير المالية المنشورة ، كما أن نظرية الإشارة تساعد مجالس الإدارات من الإفصاح عن معلومات محاسبية أكثر تأكيداً ودقة من المنظمات التي تلتزم بنطاق الإفصاح الإجمالي والخاضعة للقوانين واللوائح الداخلية ويستهدف البحث التعرض إلى النظرية الشرعية **Legitimacy Theory** التي ستدعم تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي إذ مثلت نوع من أنواع العقود يطلق عليه العقد الاجتماعي بين الشركة أو المنظمة والمجتمع الذي تمارس فيه أنشطتها الخدمية ، ويكون قائماً على مجموعة من التنبؤات والتوقعات المتغيرة وتكتسب الشرعية من الالتزامات الاجتماعية وقد تم استخدام تلك النظرية في إعطاء تفسيرات وتحليلات للمعلومات المحاسبية في منظمات الأعمال من خلال وجود آلية للتواصل مع الأطراف ذوي العلاقة المحاسبية بما يحقق توازن المصالح بين منظمات الأعمال والمجتمع في ضوء مبادئ الحوكمة ، كما أنها ساهمت في تبنى القيم الاجتماعية تجاه الأنشطة بما يحافظ على الشرعية المدركة تجاه الإفصاح عن الأداء غير المالي ، وقد زاد استخدامها في الآونة الأخيرة في تقديم مبررات وتفسيرات تجاه الإفصاح الاختياري خاصة الأنشطة البيئية ، وتأثيراتها على التنمية المستدامة و خدمة التقارير المتكاملة ، وارتباطاً بذلك فقد تم الاعتماد على مدخل التحسين المستمر ( **Continuous Improvement** ) وهو ما سوف يتم تطويره لخدمة تطوير الإفصاح وتحسين جودته للمنظمات غير الهادفة للربح إذ يمثل أحد مبادئ الجودة في المدرسة اليابانية ويطلق عليه ( **Kaizen** ) ويستهدف التغيير نحو الأفضل حيث يركز على عملية تطوير الأنشطة ذات الارتباط بالموارد البشرية والمالية والفكرية بصورة مستمرة للحفاظ على التميز، ويحاول الباحث استخدام هذا

المدخل لتطوير نطاق الإفصاح المحاسبي في محاولة مقترحة خاصة في المنظمات غير الهادفة للربح عبر التركيز على المعلومات الهامة المتولدة من الأنشطة ذات الأداء المالي وغير المالي والتي تمثل دالة في قرار المانحين والمتبرعين وأعضاء الجمعية العمومية وتحليل تلك المعلومات المحاسبية وإيصالها بمواصفات تتطابق مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهو ما سوف ينعكس على تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مراحل متعاقبة ومتتابعة في تفسير وتحليل نظم المعلومات المحاسبية للمنظمات غير الهادفة للربح كمتطلبات لعملية التحسين المستمر وهو ما سوف يخدم اتساع نطاق الإفصاح الاختياري والسردى.

واتساقاً مع عملية تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح فقد تم الاسترشاد بمدخل تكنولوجيا المعلومات ( **Information Technolog** ) من أجل تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي الى الإفصاح الالكتروني خاصة وأن تلك المنظمات تستهدف الحصول على الدعم المالي والإعانات من مؤسسات ومنظمات دولية مسموح لها وهو ما سوف يساعد في زيادة نطاق الإفصاح السردى خاصة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المستقبلية كما أنه يساهم في زيادة الشفافية عن البعد الاجتماعي والبيئي لتلك المنظمات بالإضافة إلى زيادة درجة الثقة والتوكيد في التقارير المالية وغير المالية من خلال تحسين جودة المحتوى المعلوماتي . وقد أكد مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** الأمريكي على أهمية ( الشكل والمحتوى أو المضمون عند الإفصاح الالكتروني بهدف خفض حالة عدم تماثل المعلومات المحاسبية إذ يستهدف من وراء ذلك تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المنشورة . ( عفيفي، ٢٠٠٨ ) . كما أن الإفصاح الالكتروني باستخدام مدخل تكنولوجيا المعلومات سيمكن من استعراض كافة الأنشطة المنفذة والمستهدف تنفيذها خلال الفترات المقبلة ، بالإضافة إلى أنه يمثل آلية جاذبة للتبرع والمنح من الأشخاص الطبيعيين والمؤسسات الاعتبارية ، نظراً لوجود مواقع معتمدة على شبكة المعلومات الدولية موضحة كافة التقارير المالية وغير المالية التي تدلل على صدق المحتوى والمضمون

#### ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في النقاط التالية:

- (١) ما هي المشكلات الناتجة عن ضعف نطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح؟
- (٢) ما هي دوافع و مساهمات وجهود الجمعيات والمنظمات ذات الصلة لتطوير الإفصاح المحاسبي وانعكاسه على المحتوى المعلوماتي في المنظمات غير الهادفة للربح؟
- (٣) هل مداخل تطوير الإفصاح عن نظم المعلومات المحاسبية ستمكن من رفع جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح عبر الإفصاح الاختياري والسردى ؟

ومن خلال الإجابة على التساؤلات البحثية السابقة يحقق البحث أهدافه ودوافعه، والمتمثلة في التعرف على دراسة الوضع القائم لنطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح وكذلك عند دوافع البحث نحو صياغة تصور لمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي بعد دراسة أهم المشكلات التي تعاني منها المنظمات غير الهادفة للربح ، حيث إن هذه المداخل سوف تعكس قدرة التقارير على تحسين المحتوى المعلوماتي وزيادة التوكيد والثقة وتفعيل مبدأ المساءلة المحاسبية ، وزيادة نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأداء غير المالي.

### ثالثاً أهمية البحث :

وتتمثل أهمية البحث في أنه يتطرق لموضوع يرتبط بالتوسع في نطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية واستخدام مداخل لتطويره خاصة وأن الإفصاح المحاسبي الاختياري أصبح مطلباً أساسياً من قبل الجهات الرقابية والمانحين كما أنه يساهم في ترشيد القرارات ذات الأثر التمويلي لهم ويزيد من الثقة لاختلاف كمية المعلومات سواء مالية / غير مالية، كما يستمد البحث أهميته لكونه يتعرض لمداخل تطوير الإفصاح والتي ظهرت مؤخراً كنتيجة للفساد المالي والتلاعب في المفردات المحاسبية وتعزيز مبدأ المساءلة التي تحد من الفساد المالي والإداري لتلك المنظمات. كما أنه في ضوء المعايير (المصرية / الأمريكية / الدولية) للوحدات غير الهادفة للربح في البيئة المصرية، والتي اكتسبت أهميته المتزايدة في ظل الاتجاه نحو تفعيل خدمة المجتمع المدني وإجراء تعديلات في التشريعات المنظمة لتلك المنظمات ومنها القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ خاصة وأن البيئة المصرية ما زالت حتى كتابة هذه الدراسة لم تقدم معيار محاسبي يحكم ضوابط النظام المحاسبي داخل تلك الوحدات غير الهادفة للربح، فضلاً عن تداعيات مجالس إدارة تلك الوحدات والتأثير على البنود المحاسبية ذات الأثر الجوهري في العرض والقياس المحاسبي وانعكاسه على منفعة المعلومات المحاسبية.

### الأهمية العلمية:

- ١ - تقييم مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح سيمكن من رفع وتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في ظل تعدد المخاطر الناتجة من أداء سلوكيات وانتهازية مجالس الإدارات وإخلالهم بمبادئ نظرية الوكالة وهو ما يؤثر على استمرارية تلك المنظمات في تنفيذ الأنشطة ذات التأثير الجوهري في المجتمع
- ٢ - نتائج الدراسة قد توفر المعلومات المحاسبية عن أنشطة تلك المنظمات غير الهادفة للربح خاصة للجهات ذات الصلة ( وزارة التضامن الاجتماعي الممثلة في إدارة الجمعيات والمؤسسات الأهلية - الجهاز المركزي للمحاسبات - الجهات الرقابية الأخرى ) . بالإضافة إلى تسليط الضوء نحو ضرورة إصدار معيار محاسبي مصري ينظم المعالجات المحاسبية التي تضمن توافر الخصائص النوعية والمعززة للمعلومات المحاسبية للحد من فساد مجالس الإدارات وخفض المخاطر والعمل على حوكمتها .
- ٣ - المساهمة في استعادة ثقة المانحين والمتبرعين في جودة التقارير المالية المنشورة سنوياً إلكترونياً، خاصة وأن كثيراً من الدراسات التي تناولت قضية الإفصاح المحاسبي أوضحت وجود قصور في الإفصاح المحاسبي وهو ما يؤثر على انخفاض المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية .

### الأهمية العملية:

- ١ - تمثل قضية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية ومداخل تطويرها وانعكاسها على دقة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح مساهمة اجتهادية في ظل انعدام الثقة عبر التقارير المالية المنشورة والذي يترتب عليه ارتفاع حجم المخاطر والممثلة في انتهازية مجالس الإدارات في ظل قصور جهود المنظمات والهيئات المهنية ذات الصلة والممثلة في ( FASB / AICPA / IASB/ GASB ) بالإضافة إلى المعايير الأمريكية وخاصة المعيارين ( ١١٧ / ١١٦ / ٩٩ ) . وأصبح هناك ضرورة نحو إصدار معايير محاسبية للمنظمات غير الهادفة للربح تاخذ في الحسبان مراعاة تطوير نطاق الإفصاح الاختياري

٢ - يركز البحث على تحليل مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على كل من قرارات المانحين والمترعين وتحسين كفاءة مصادر التمويل الخارجي ، وهو ما يتسم بالندرة في الدراسات المحاسبية التطبيقية الحديثة خاصة ذات الارتباط في البيئة المصرية .

٣ - تحاول الدراسة الحالية استنتاج عدة مداخل نحو تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بهدف زيادة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية والتي تمثلت في ( مدخل نظرية الوكالة / نظرية الإشارة / النظرية الشرعية / مدخل التحسين المستمر / مدخل تكنولوجيا المعلومات ) وتأثير هذه المداخل على محددات الإفصاح الاختياري والسردي بهدف تحسين جودة التقارير المالية مما يعكس مؤشرات ذات دلالة في تفسير قياس أثر مداخل التطوير على جودة التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة المصرية.

#### رابعاً أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في قياس تأثير مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على دقة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة المصرية ، وينبثق منه عدة أهداف فرعية منها :

- ١ - تحليل وتوصيف دوافع الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية
- ٢- دراسة وتحليل مشكلات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية ، وكذلك جهود الجمعيات والمنظمات المهنية تجاه الإفصاح المحاسبي عن المنظمات غير الهادفة للربح .
- ٣ - التعرف على أثر مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من خلال الإفصاح الاختياري والسردي .

#### خامساً منهج البحث:

اعتمد الباحث على النموذج الإيجابي **Positive Model** والذي يقوم على فلسفة مرتكزات النظريات والقواعد المفسرة والمستقرة في أدبيات الفكر المحاسبي المعاصر، حتى يمكن من توصيف القضية البحثية موضع الدراسة من خلال التفسير والتحليل لكافة العوامل ذات الصلة بما يساعد في التنبؤ بها مما يسهل عملية وضع رؤية مقترحة بين متغيرات الدراسة البحثية قبل إجراء الدراسة التطبيقية لاختبار فرضياتها ، تمهيداً لإجراء الدراسة الإحصائية للحكم على نمطية التأثير لمداخل الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية المقترحة على جودته في المنظمات غير الهادفة للربح ، وقد تم استخدام مقاييس ثلاث متغيرات الدراسة وطبيعة تلك المنظمات باعتبارها ذات طبيعة خاصة في الفكر المحاسبي .

كما قام الباحث بدراسة تطبيقية مستخدماً أسلوب تحليل المحتوى لاستكشاف ملاءمة المعلومات المحاسبية المتداولة بين المنظمات غير الهادفة للربح في البيئة المصرية من خلال الاطلاع على على التقارير المالية المنشورة للمنظمات غير الهادفة للربح وفحصها لتقييم نطاق الإفصاح المحاسبي ومدى إمكانية اتساع نطاق الإفصاح إلى الاختياري والسردي والاستدلال على ذلك من خلال نتائج الدراسة عبر اختبار الفرضيات ذات الصلة .

#### سادساً : حدود البحث:

تمثل حدود الدراسة بشكل أساسي في الحدود المرتبطة بحجم العينة وطرق قياس المتغيرات والأساليب الإحصائية المستخدمة، يخرج عن نطاق البحث ما يرتبط بتأثير مداخل التطوير الإفصاح المحاسبي على الوحدات الهادفة لتحقيق الربح ، كما تقتصر الدراسة التطبيقية في شقيها الميداني على مجتمع ( الجمعيات والمؤسسات الأهلية ) في البيئة المصرية والخاضعة لأحكام القانون ٤٨ لسنة ٢٠٠٢ ولائحته التنفيذية - وزارة التضامن الاجتماعي قسم الجمعيات الأهلية والمديريات التابعة لها و ذات الصلة ، كما لن يتناول البحث الدراسة الأمبريقية نظراً لأن التطبيق ينصب على المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق ربح مما يصعب معه إعداد قائمة الدخل وقائمة

الأرباح، وأخيراً فإن قابلية تصميم نتائج البحث ستكون مقيدة على حجم العينة المختارة والسابق الإشارة إليها.

### سابعاً خطة البحث:

انطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه السابقة ودوافعه، والمتمثلة في التعرف على دراسة الوضع القائم لنطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح وكذلك عند دوافع البحث نحو صياغة تصور لمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي بعد دراسة أهم المشكلات التي تعاني منها المنظمات غير الهادفة للربح، حيث إن هذه المداخل سوف تعكس قدرة التقارير على تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وخفض المشكلات الناتجة عن ضعف نطاق الإفصاح المحاسبي وقصوره على الإفصاح الإجباري دون الاختياري والسردي بالإضافة إلى زيادة التوكيد والثقة وتفعيل مبدأ المساءلة المحاسبية وزيادة نطاق الإفصاح

المحاسبي عن الأداء غير المالي، فقد تم استكمال البحث على النحو التالي:

يتناول البحث القسم الثاني منه تقييم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بالوحدات : التوصيف والدوافع وأوجه التطوير، ثم ينتقل الباحث في القسم الثالث أهم مشكلات الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح. القسم الرابع : تقييم العلاقة بين مدخل تكنولوجيا المعلومات للتقرير الإلكتروني وجودة المحتوى المعلوماتي و القسم الخامس : تحليل دوافع للربح. القسم السادس: أهم مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية وتأثيرها على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية. القسم السابع: الدراسة التطبيقية بينما القسم الثامن يستعرض نتائج تحليل نتائج الدراسة التطبيقية التوصيات والتوجيهات البحثية المستقبلية المقترحة .

### القسم الثاني: تقييم الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية بالوحدات : التوصيف والدوافع وأوجه التطوير.

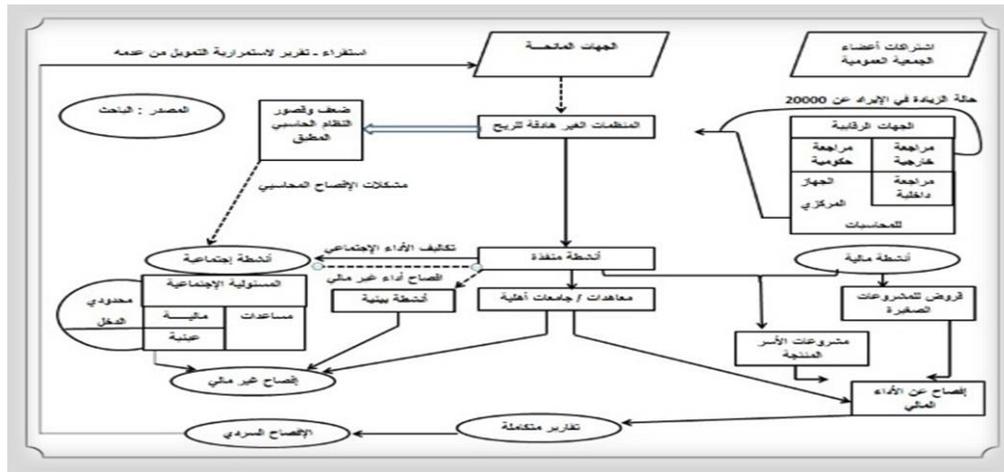
تلعب المنظمات غير الهادفة للربح في الوقت الحالي دوراً كبيراً ساهم بشكل فعال في خدمة المجتمع المدني عبر الأنشطة والخدمات التطوعية في إطار تحقيق النفع العام وتغليب اهتمامات تلك المنظمات على مصالح مجلس إدارتها ولا يمكن الحكم على ذلك إلا عبر أنشطة وفعاليات ونتائج يتم التعبير عنها بالقياس المحاسبي في القوائم المالية وهو ما تسعى لتحقيقه تلك المنظمات، ولكن صحيح الواقع يختلف عن الرؤية والتوقعات. وهنا تنشأ فجوة التوقعات نتيجة ضعف الاتصال المحاسبي والشفافية حيث يكون لدى مجلس إدارة تلك المنظمات استعداد للتلاعب في نطاق الإفصاح المحاسبي وتطويع بعض السياسات المحاسبية التي تخدم قراراتهم دون مراعاة مستخدمي تلك التقارير سواء من الجهات الرقابية والمانحين. (النشار ١٩٩٦، عبد الرازق ٢٠١٣).

ويرى الباحث أن قضية الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح تواجه بعض القصور على الصعيد المحلي و الدولي مثل عدم الوفاء بمتطلبات مستخدمي القوائم المالية مثل الإفصاح المحاسبي الإجمالي الذي يحافظ على توفير حد أدنى من المعلومات المحاسبية وفقاً لنمط تشريعي كما هو السائد في البيئة المصرية القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ والمعمول به حتى تاريخ كتابة الدراسة، حيث حدد إطار محدود للغاية لا يفي بنطاق إفصاح عادل يراعي الحقوق والواجبات في إطار نظرية الوكالة، كذلك تفتقد المنظمات غير الهادفة للربح إلى الإفصاح الاختياري والذي أصبح مطلباً لتطبيقه لأنه يهتم بالتركيز على الإفصاح (المالي / غير المالي) بصورة اختيارية غير إلزامية حيث يكون نمط الإفصاح غير المالي على الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع المدني والاتجاه نحو إعداد التقدير الأعمال المتكاملة، بجانب الاستجابة لمتطلبات الإفصاح الاختياري عبر نظريات ومداخل لتطويره مثل (النظرية الشرعية / نظرية الإشارة / نظرية الوكالة / مدخل التحسين المستمر / مدخل أصحاب المصالح) لما لها من تأثير في خفض حالة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، أيضاً ضعف الإطار المحاسبي في الجمعيات والمؤسسات الأهلية ساهم في خفض درجات الثقة وضعف مبدأ المساءلة المحاسبية، وأخيراً انتهازية مجلس الإدارة في التعسف المحاسبي للسياسات المطبقة للقياس وتطويعها للمصلحة الذاتية في ظل ضعف نظم الرقابة الداخلية، حيث أكدت دراسة (Lei et al, 2019) على أن انتهازية

مجالس إدارات المنظمات في استخدام التحيز وعدم الموضوعية وإخفاء المعلومات الجوهرية عن المستخدمين وإظهار جوانب القوة دون الإفصاح عن نقاط الضعف والتهديدات في المنظمات سيؤدي إلى خفض جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، ويمثل الإفصاح المحاسبي أهمية استراتيجية في منظمات الأعمال إذ بموجبه يتم التعرف والكشف عن أوجه الممارسات المحاسبية وطريقة عرضها عبر الأحداث الجوهرية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية وأصبح الإفصاح المحاسبي إلزامياً لمنظمات الأعمال بموجب تشريعات أصلت جودته ودرجة المنافع المعلوماتية وقد تصل عواقب عدم الالتزام بنطاق الإفصاح المحاسبي إلى الإيقاف من تداول أسهم منظمات الأعمال وهو ما حدا بالولايات المتحدة الأمريكية إلى إلزام كافة منظمات الأعمال بضرورة الإفصاح المحاسبي عقب أزمة الكساد العظيم حيث أصدرت قانون الأوراق المالية ١٩٣٣. وبشكل الإفصاح المحاسبي إظهاراً لكافة المعلومات عن الأداء المالي / غير المالي لخدمة القرارات من الأطراف ذوي العلاقة .

ويرى الباحث أن الإفصاح المحاسبي يمثل دالة في كافة أنواع القرارات الاستثمارية والاقتصادية بالرغم من تشابك الرؤى ووجود تباين بين المحاسبين والجهات المهنية في وضع تعريف موحد ومحدد لنطاق الإفصاح المحاسبي. إلا أن الإفصاح الإجمالي أو الإلزامي ( **Mandatory Disclosure** ) يحكمه كل من (المعايير المحاسبية المتعارف عليها – التشريعات واللوائح المكملة – متطلبات الأسواق المالية وفقاً للمؤشرات الحديثة التي تصنف بها منظمات الأعمال) ويشار في هذا السياق إلى أن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية إنما تدخل في نطاق الإفصاح المحاسبي الإجمالي (الإلزامي). وأكدت دراسة (AL-Ajeen, 2021) على أهمية الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح على دقة التقارير المالية وغير المالية بالاستناد على كل من (نظرية أصحاب المصالح، نظرية الشرعية) بجانب مبادئ وآليات الحوكمة في الكشف عن المعلومات المحاسبية التي تخدم مستخدمي التقارير بالإضافة إلى التركيز على جهود كل من (IASB, IPSASB, FASB, AICPA) التي استهدفت توحيد المصطلحات المحاسبية والتقارير المالية وخفض التناقض في تطبيق السياسات المحاسبية، وقد ألزمت الولايات المتحدة الأمريكية في تطبيق المعيارين (١١٦، ١١٧)، ونموذج (IRS) على المنظمات غير الهادفة للربح حيث يتطلب الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة المالية وغير المالية. وأكدت دراسة (زيدان وعبد المنعم، ٢٠٢٠) على أن الإفصاح المحاسبي في البيئة المصرية أصبح يحتاج إلى إصدار معيار محاسبي في منظمات الأعمال تنظم عملية القياس والإفصاح المحاسبي في ظل الكوارث والأزمات، حيث أن اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي سيمكن من تجويد التقارير المتكاملة وهو ما سوف يُجد من انتهازية مجالس الإدارة في ظل خفض الممارسات المحاسبية غير المشروعة نتيجة تفعيل المساءلة المحاسبية بالإضافة إلى أن وجود لجنة المراجعة الحكومية والتي ستتولى مراجعة تلك المنظمات في ضوء وجود معيار محاسبي في تلك المنظمات سيعزز مستويات الكفاءة والشفافية وتحسين الضوابط الرقابية، وقد أكدت دراسة (لطي، ٢٠١٩): أن الإفصاح والشفافية في الوحدات الحكومية والتنظيمات غير الهادفة للربح يتطلب تحسين الممارسات المحاسبية والرقابية لتجويد التقارير المالية، كذلك أن تفعيل الأطر المحاسبية للمنظمات غير الهادفة للربح من شأنه أن يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية وغير المالية، بالإضافة إلى أن تعزيز الدور الحكومي سيمكن من ضبط الإطار المحاسبي وإعادة التوازن بين الحقوق والواجبات لمجلس الإدارة والمجتمع المدني مما يساعد في خفض فجوة التوقعات. وقد أكدت دراسة (الباز، ٢٠١٦) على أهمية إصدار معيار محاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح يخدم الإطار المحاسبي المستخدم لزيادة المحتوى الاختياري وزيادة البعد النفعي في المعلومات المحاسبية بالاستناد على جهود كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأمريكي خاصة تلك المنظمات في الولايات المتحدة الأمريكية وكذلك بيان الممارسات المحاسبية الموصى بها (SORP) بالمملكة المتحدة وحاولت تلك الدراسة: (١) تقسيم الأصول إلى ثلاث فئات في المركز المالي للمنظمات غير الهادفة للربح لضمان زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية، (٢) إعادة تقسيم القوائم المالية إلى جزأين أحدهما يخدم الإفصاح الإجمالي والآخر يخدم متطلبات الإفصاح الاختياري وفقاً لمصادر التمويل من المانحين، (٣) التأكيد في المعيار المقترح على عدم وجود أي معالجات بديلة ضماناً لخفض الممارسات المحاسبية غير المشروعة والتي تحد من الشفافية والإفصاح وانتهازية مجالس الإدارات، (٤) الخروج المطلق من أفق القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ محاسبياً ويبقى على: نصوصه التي تضمن ضبط العمل الإداري والتنظيمي داخل المنظمات غير الهادفة للربح. وقد أكدت دراسة (شحاتة، ٢٠١٤) على أن الشفافية والإفصاح المحاسبي ما زالت تحتاج إلى استراتيجية تضمن الحفاظ على الحقوق والواجبات لكافة الأطراف واستندت على ركائز حوكمة الشركات في النهوض بمستويات الإفصاح المحاسبي والتي كانت من أهم أسباب إفلاس الشركات الكبرى لذا

طالبت الدراسة بضرورة تبني مبادئ وآليات الحوكمة في منظمات الأعمال سواء الهادفة للربح وغير الهادفة للربح حفاظاً على جودة التقارير المحاسبية. كما ركزت معايير المحاسبة الحكومية (GASB) على أهمية تطوير الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح حتى يتواءم مع نطاق الإفصاح المحاسبي للوحدات الهادفة للربح والتي يغلب عليها طابع الالتزام بالقوانين والتشريعات واللوائح، حيث إن هذه الوحدات تعاني من أوجه القصور التالية: انعدام واقع حقوق الملكية من منظور محاسبي، أيضاً انخفاض نظم المساءلة أمام الجمعية العمومية، كذلك لا تهدف إلى تحقيق أرباح خاصة وأنها لا يوجد مفهوم لرأس المال المستثمر في طبيعة أنشطتها المنفذة، و أخيراً عدم قابلية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات نظراً لأن الخدمات المقدمة أو السلع المباعة أحياناً ما تكون بسعر التكلفة أو بسعر أقل بكثير من سعر السوق وقد يطرأ أن توزعها على مستحقيها بالمجان (الباز، ٢٠١٧). ويرى الباحث أن أوجه القصور السابقة تُعد معوقات نحو تطبيق الأسس والمعايير المحاسبية التي تسيطر على كل من عنصر القياس والإفصاح المحاسبي. والذي يُعد بمثابة إعلام للمستفيدين خاصة الأفراد أو الجهات المانحة للتبرعات المالية وغير المالية لتلك المنظمات ومما لا شك فيه أن انخفاض جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح سيؤدي إلى: التحيز في القياس المحاسبي وعدم إظهار صحيح للواقع والتشويش وتشويه القرارات، بجانب انخفاض درجة المنافع من المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى انتشار ظاهرة تعقد التقارير من خلال استخدام أساليب وسياسات محاسبية بديلة يغلب عليها الشك المحاسبي، أيضاً انخفاض جودة التقارير المالية وغير المالية ومن ثم صعوبة إجراء المقارنات والمقابلات لأغراض التحليل المالي للأنشطة وسينعكس ذلك على انخفاض الفعالية والكفاءة نحو توقعات مستخدمي التقارير المالية للجمعيات الأهلية والمؤسسات الخيرية، وأخيراً التوحيد المحاسبي للمصطلحات المتعارف عليها وفقاً للمعايير لا يحظى باهتمام القياس لدى الجمعيات والمؤسسات بالإضافة إلى أن بعض الوحدات غير الهادفة للربح لا تميل أحياناً إلى استخدام قائمة التدفقات النقدية التي يحكمها المعيار الدولي (٧) والمصري (٤) بهدف التعرف على حركة السيولة النقدية في تلك الوحدات غير الهادفة للربح خاصة الجمعيات والمؤسسات الأهلية. ويلاحظ أن تطبيق المعيار الدولي (٧) ركز على أهمية نطاق الإفصاح المحاسبي في المنح والمساعدات الحكومية عبر التقارير المالية وغير المالية وهو ما تحتاجه تلك المنظمات من حتمية التقارير المتكاملة للحكم على استمراريتها ويؤكد هذا الشكل التالي:



#### المصدر: الباحث

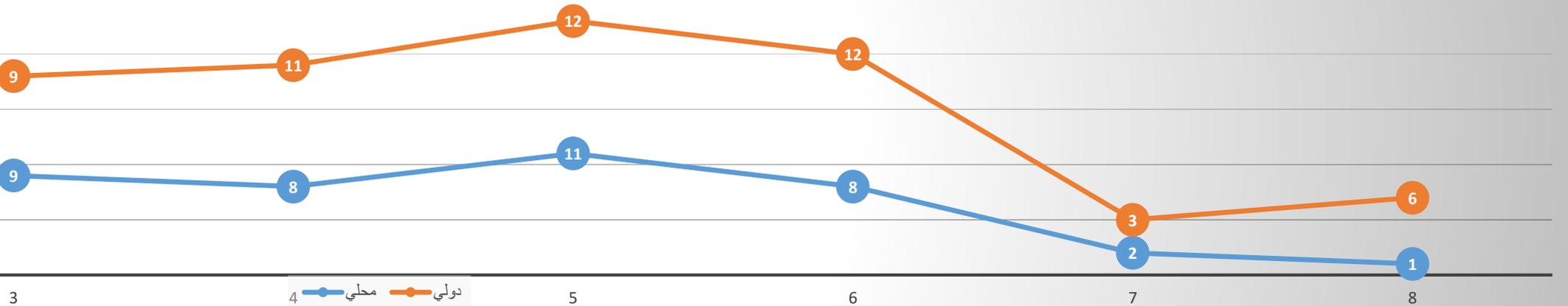
وكانت هناك جهود للفكر المحاسبي تجاه بعض القضايا المحاسبية الفرعية والتي لها تأثير على نطاق الإفصاح المحاسبي مثل المسؤولية الاجتماعية والأداء غير المالي وقصور الإفصاح

د. مؤمن فرحات السيد محمد      قياس أثر مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية

عن الأداء المالي وجودة التقارير وقياس التكاليف والعوائد الاجتماعية والإصدارات المهنية كل هذه الجهود ما زالت تحتاج إلي تطوير واستطاع الباحث استعراضها في الجدول التالي

شكل توضيحي لجهود الفكر المحاسبي تجاه الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح على المستوى المحلي والدول :

الإجمالي		الفكر المحاسبي الدولي					اجتهادات الفكر المحاسبي المحلي والإقليمي					المتغيرات ذات الصلة بموضوع الدراسة
دولي		2021	2020	2019	2018	2017	2021	2020	2019	2018	2017	S... C...
3	2		3					1			1	الإفصاح المحاسبي الإجمالي
9	4	3	1	-	2	1	-	-	-	4	-	2 الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية
9	9	8	-	-	-	1	4	-	3	-	2	3 - الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي
11	8	4	6	1	-	-	6	2	-	-	-	4 - الإفصاح المحاسبي عن الأداء غير المالي



### ويستنتج الباحث من خلال تحليل ودراسة الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بالمنظمات غير الهادفة للربح ما يلي:

- (١) صعوبة إيجاد توافق أكاديمي يلقي قبول المنظرين والممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة تجاه تصميم إطار محاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح يستوفي متطلبات نطاق الإفصاح المحاسبي الإجمالي ويتطلع إلى التوسع نحو فلسفة الإفصاح الاختياري في ضوء مداخل التطوير والتي اجتمعت عليها الدراسات سألقة الذكر في متن البحث ومن هذه المداخل (مدخل النظرية الشرعية / نظرية الإشارة / نظرية الوكالة / المدخل الإلزامي / مدخل التحسين المستمر) .
- (٢) يُعد المدخل القانوني هو المصدر الرئيس لنطاق الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح الأمر الذي أدى إلى الاحتكام إلى التقديرات الشخصية لمجالس الإدارات والاتجاه نحو تضليل أصحاب المصالح وعدم تمكينهم من إجراء مقارنات للقوائم المالية في ظل القياس المرجعي لعدم وجود إطار محاسبي متعارف عليه يلائم بيئة المنظمات غير الهادفة للربح .
- (٣) ضعف الإطار المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح أدى إلى عدم توفير الثقة في عمليات الرقابة المالية نظراً لعدم وجود تقارير شهرية / أو ربع سنوية عن أوجه الأنشطة المنفذة يُعاني الإفصاح المحاسبي في منظمات غير الهادفة للربح من عدم توافق وتقارب التشريع المنظم 84 لسنة 2002 وبين الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما أدى إلى انتهازية مجالس الإدارة في التلاعب في قيم المفردات المحاسبية .
- (٤) إن جودة التقارير وتعقدتها يؤثر على نطاق الإفصاح المحاسبي فالإسهاب في استعراض معلومات غير ضرورية لمستخدمي التقارير يؤثر على قراراتهم نظراً لعدم وضوح الرؤية المحاسبية وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي . ( الباز ، 2016 ) .
- (٥) ما زالت البيئة المصرية تعاني من عدم وجود معيار محاسبي ينظم العمل المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح مثل (الصين ، كندا ، سويسرا ، استراليا ، نيوزيلندا) إلا أن هذه الدول استطاعت أن تحاكي التطورات والمتطلبات المحاسبية تجاه العرض والقياس المحاسبي من خلال إصدار نشرات وتوصيات مثل (المعيار 1004 الاسترالي / نشرة R120 / المعيار 124 ، 116 ، 117 ، 99 الأمريكي) واختصت تلك الإرشادات بالتنظيم المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح في حين ما زالت البيئة ساكنة تجاه تلك المنظمات ، (Gordon, 2013 , Morgan 2015) .

**القسم الثالث: مشكلات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتأثيرها على التقارير****(تقييم للوضع القائم)**

من المتفق عليه أكاديمياً وعملياً أن البعد المعرفي من الإفصاح المحاسبي يؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية، ومن ثم فإن التوسع في نمط المحتوى الإخباري لتلك المنظمات أصبح يمثل ركيزة أساسية ودالة في قرارات المانحين والحاجة إلى الثقة والتوكيد المحاسبي، بهدف الحد من فجوة التوقعات وباستقراء الدراسات ذات الصلة بالمنظمات غير الهادفة للربح تبين من أنها تعاني من القصور في القياس والإفصاح المحاسبي، بالرغم من أن الدراسات الحديثة على المستوى المحلي والدولي من إصدار توصيات وإرشادات للحد من مخاطر عدم الإفصاح المحاسبي العادل لتلك المنظمات (أبو الخير، ٢٠٠٧) ويرى الباحث أن مشكلات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح متمثلة في الآتي:

**١ - ضعف الإطار المحاسبي المطبق:**

إن الإفصاح المحاسبي لكي يفي بمتطلبات المستخدمين والمانحين فإنه يرتكز على وجود إطار محاسبي ملائم يعبر عن صحيح الواقع المحاسبي داخل تلك المنظمات غير أن التشريعات التي تنظم العمل الإداري والمالي والقانوني داخل المنظمات لم تحدد إطار محاسبي متكامل تضمن صحة وسلامة القياس المحاسبي في الجمعيات والمؤسسات والوحدات غير الهادفة للربح مما أثر على مصداقية النتائج والتباين في تطبيق السياسات والمبادئ المحاسبية يساهم بشكل كبير في زيادة الشك المحاسبي ووجود تلاعب في القيم المحاسبية للتأثير المتعمد في القوائم المالية، ويعزى السبب في ذلك إلى مرونة الإطار المستخدم في القياس المحاسبي للمنظمات خاصة في البيئة المصرية ويتضح مما سبق أن الإفصاح المحاسبي المطبق حالياً من دوافع استقراء القوائم المالية والتقارير يعد (إفصاح إلزامي / إجباري).

**٢ - عدم وجود معيار محاسبي للإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح:**

لا يزال حتى كتابة هذه الدراسة الوضع القائم للمنظمات في البيئة المصرية غير مكترث به محاسبياً حيث لم يصدر أي معيار محاسبي ينظم العلاقة المحاسبية في القياس والعرض وهو ما تسبب في عدم انسياب المعلومات المحاسبية لمستخدميها بصورة تضمن الثقة وتضمن عدم التشويش على المعلومات ذات النفع العام، كما أن ضعف القياس المحاسبي في ظل عدم وجود معيار محاسبي أدى إلى صعوبة الفهم والقراءة والتحليل والاعتماد على (القياس المرجعي) في الكشف عن عدالة وصدق البنود المحاسبية فوجود معيار محاسبي يحقق: الضبط المحاسبي لقياس البنود المالية / غير المالية، بجانب التشويش المتعمد في المحتوى الإخباري، كذلك ارتفاع ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى التصرف بالتبعية في استخدام الأسس المحاسبية للقياس دون تبرير، وأخيراً إظهار المعلومات ذات الأثر الإيجابي وإخفاء المعلومات ذات الأثر السلبي.

**(٣) صعوبة القياس المحاسبي للعوائد الاجتماعية:**

لا تواجه التكاليف الاجتماعية أي مشكلات محاسبية في القياس أو الإفصاح إنما تكمن المشكلة في قياس العائد أو المردود الاجتماعي والإفصاح المحاسبي عنه يحتاج إلى تتبع النشاط خاصة وأن القياس المحاسبي عنه يحتاج إلى تتبع النشاط خاصة وأن القياس المحاسبي للعوائد يواجه صعوبة القياس السنوي والواجب الإفصاح عنه نظراً لصعوبة تقديره، وهو ما يواجه انتقادات في العديد من الدراسات المحاسبية، ويعتقد الباحث أن صعوبة قياس العوائد الاجتماعية ما زال يحتاج إلى دراسة للفئات المستهدفة من التكاليف الاجتماعية وقياس درجات الرضا عن الخدمات

الاجتماعية المقدمة لأفراد المجتمع المدني ومن ثم سيكون الاعتراف بالعوائد الاجتماعية في التقارير المالية أثر إيجابي لمجلس الإدارة للتعبير عن إنجازات ثم قياسها لفئات مستهدفة من محدودى الدخل، ومن ثم فإن الإفصاح المحاسبي لتلك الأنشطة ومردودها سوف يؤدي إلى زيادة درجة الثقة في أداء مجالس الإدارات للتنظيمات غير الهادفة للربح: ( اشتقاق الفرض الأول )

#### (٤) انخفاض مبدأ الثقة والتوكيد:

تأتي عملية انخفاض الثقة والتوكيد من ضعف التقارير وعدم تعبيرها عن الوضع المالي وغير المالي للمنظمات غير الهادفة للربح على الرغم من وجود المعيار الدولي (IAS 20) والخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن حجم المساعدات الحكومية إلا أن طبيعة العمل والنظام المحاسبي غير ملزمة إلا بما هو ضروري وفقاً لرؤية التشريع المنظم لعمل الجمعيات والمؤسسات غير الهادفة للربح، ولعل ما يؤدي إلى زيادة الثقة والتوكيد في مصداقية التقارير المالية المنشورة هو تعزيز (مبدأ المساءلة) عن حجم الجهود وأوجه القصور أمام الجمعية العمومية لهذه التنظيمات تمهيداً لطرح الثقة والتجديد لرؤساء مجالس الإدارات، بالإضافة إلى اطمئنان المانحين عن تبرعاتهم المالية والعينية، ويلجأ أحياناً المانحون إلى وجود شروط وقيود على التبرعات لضمان وصولها إلى مستحقيها والحفاظ عليها من الاختلاس والفساد المالي. اشتقاق الفرض الثاني

#### (٥) قصور الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي:

يُعد الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي أحد أهم خيارات دوافع الطلب على الخدمات التوكيدية، حيث لا تقتصر فقط على أصحاب المصالح، بل يمتد ليضمن متطلبات أخرى مثل الجهات التنظيمية والإشرافية وهذا ما أكدته دراسة (Amin et al., 2021) أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي يمثل المخرج التي سيكون على أساسها إفصاحات أخرى لخدمة حل المشكلات المجتمعية. ويرى الباحث أن قصور الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي أصبح ظاهرة تستحق الدراسة خاصة في التنظيمات غير الهادفة للربح نظراً لتعارض المصالح بين أداء مجلس الإدارة ومتطلبات المجتمع المدني من الشفافية وتحقيق الأمان والطمأنينة لمصادر التمويل، وتكمن جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية عن الأداء المالي عندما يتخلى أعضاء مجالس الإدارات عن الذاتية وانعدام مبدأ المصالح الذاتية مما تتخفف معه درجات المخاطر. وتؤكد دراسة (هندي، ٢٠١١) أن حجم المخاطر يتأثر بنطاق الإفصاح المحاسبي في منظمات الأعمال، في حين اتفقت دراسة (أبو الخير، ٢٠٠٧) على أهمية وجود الثقة في المعلومات المحاسبية المالية حيث أنها ستساعد في اتخاذ القرارات وقابلية المعلومات للمقارنة، في حين أكدت دراسة (Chae et al., 2020) أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي يتوقف على القدرة الإدارية لأعضاء مجالس الإدارات لأنهم يمتلكون صلاحيات تمكنهم من السيطرة والتحكم في طرق العرض وفقاً للسياسات المحاسبية وتطويعها وفقاً لرغبتهم الذاتية مما يؤدي إلى إحداث تغيير في شكل ومحتوى التقارير المالية لإبراز الأداء الجيد دون السيئ أو يكون التحكم عبر انتقاء مصطلحات تحمل في طياتها الكثير من المعاني مما يؤثر على الفهم وقراءة التقارير خاصة في المنظمات غير الهادفة للربح، واستندت دراسة (Ernst and Young, 2014) على أن الإفصاح المحاسبي في منظمات

الأعمال عن الأداء المالي يمثل في مضمونه إفصاح إجباري قائم على فروض نظرية الوكالة إذ يمثل الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في القوائم المالية وأن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات سواء أكانت للمنظمات الهادفة للربح / غير الهادفة للربح سوف يجعل تلك القرارات غير رشيدة وأنه لا بد من التوسع في الإفصاح المحاسبي حتى يمكن الارتكاز عليها في إعداد التقارير المتكاملة. وساهمت دراسة (غنيم، ٢٠١٢) في قياس تأثير الإفصاح المحاسبي على تماثل المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى انخفاض منفعة المعلومات ومن ثم انخفاض جودة

التقارير المالية واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (مليجي، ٢٠١٥) والتي اهتمت بتقييم الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة والتي تُعد في مرحلة تالية للإفصاح عن الأداء المالي وأن الفكر المحاسبي المعاصر يبحث في تحسين جودة التقارير المالية بعدما أثبتت معظم الدراسات البحثية عن قصور الإفصاح عن الأداء المالي وعدم تمكن أصحاب المصالح من التقييم المالي بصورة أكثر شمولية عن أداء منظمات الأعمال (Ekwueme et al., 2013; Bachoo et al., 2013). وقد أكدت دراسة (علي، ٢٠١٩) على أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي بالنسبة لمراجعي الحسابات حيث بموجبه سيتمكن من تأكيدات على مصداقية المفردات المحاسبية والحصول على أدلة الإثبات وإضفاء الثقة من عدمه في القوائم المالية. فيما أشارت دراسة

(أبو موسى، ٢٠١٢) على أهمية وظائف نظم المعلومات المحاسبية خاصة ذات الارتباط بالأداء المالي حيث يساهم في وجود نظم متكاملة للمعلومات المالية وهو ما يفي بمتطلبات مستخدمي التقارير المالية. ويرى الباحث أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي يحتاج إلى جهود مهنية ملزمة للمنظمات غير الهادفة للربح لأن ذلك سيؤدي إلى زيادة الثقة والتوكيد في مصداقية التقارير، بالإضافة إلى الحد من الفساد المالي وضبط النفقات المحاسبية، بجانب كونه إطار مكمل للتقارير المتكاملة (CSR). (اشتقاق الفرض الثالث)

### (٦) انخفاض جودة التقارير المالية بسبب تدني جودة المحتوى المعلومات المحاسبية:

تُعد التقارير المالية وغير المالية محصلة عمل الإطار المحاسبي وتنفيذ السياسات المحاسبية المتعارف وامتثال هذه التقارير إلى الخصائص النوعية للمعلومات يجعلها ذات منفعة لاتخاذ القرارات من المستخدمين وللحكم على جودة التقارير من عدمه إنما يتوقف على أداء مجالس

الإدارات تجاه الأداء المالي المحاسبي وعدم التعسف والتأثير في استخدام السياسات المحاسبية البديلة التي تساعد في انحرافات قيم المفردات المحاسبية ووفقاً لنظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory) فإن جماعات أصحاب المصالح تتمثل في (العاملين / المورد / الهيئات التنظيمية والوكالات الحكومية والمانحين) حيث تمتلك هذه الجماعات التأثير على مجالس إدارة التنظيمات غير الهادفة للربح من التعرف على مخرجات النظام المحاسبي المطبق عبر كفاءة التقارير المالية (Menassa, 2010). واتفقت دراسة (Matsunaga et al, 2013) مع الدراسة البحثية حيال تأثير مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين للمنظمات الهادفة وغير الهادفة للربح على جودة التقارير المالية فقد يكونوا أكثر تحفظاً خاصة في المنظمات غير الهادفة للربح عند التوجه باستخدام سياسات وممارسات محاسبية غير مشروعة يكون لها الأثر السلبي على استقرار تلك التقارير والبعد المعرفي منها من خلال التركيز على جوانب غير أساسية لا تفي بمتطلبات أصحاب المصالح من خلال الإسهاب في عرض التقارير المالية فيما يترتب عليه إحداث تشويش وتعتيم في المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى انخفاض جودة التقارير المالية (Saha et al.; Ezat, 2019). وأكدت دراسة (عبد الوونيس، ٢٠٢١) أن مجالس الإدارات لديهم القدرة الإدارية في التلاعب بالمعلومات اللفظية أو الرقمية عبر التركيز على الجوانب الإيجابية في الأداء وحسن

الإدارة أو بطريقة أخرى استخدام أساليب القياس المرجعي في إجراء المقارنات عن طريق الأرصدة القياسية باستخدام التحليل الفني / الرأسي / الأفقي لإظهار الأداء الأفضل واستخدام لغة الأرقام لنشر فلسفة الإقناع الرقمي Persuasive. (اشتقاق الفرض الرابع)

### القسم الرابع : تقييم العلاقة بين مدخل تكنولوجيا المعلومات للتقرير الإلكتروني وجودة المحتوى المعلوماتي

على مدار العقود الثلاثة لقد أصبحت قضية الإفصاح المحاسبي خلال العقود الثلاثة من أهم القضايا المحاسبية التي تناولتها البحوث الحديثة إيماناً بأن دور الإفصاح المحاسبي أصبح يمثل دالة في

قرارات المستثمرين والأطراف الخارجية وأصحاب المصالح وقد زاد الاهتمام أكثر في العقدين الأخيرين . وفي ظل التطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات وعصر الرقمنة ووجود انتشار كبير لمواقع التواصل الاجتماعي حيث أحدثت تلك المواقع متطلبات إلزامية من المنظمات الربحية وغير الربحية نحو تبادل ونشر المعلومات المحاسبية للحكم على جودتها عبر القوائم المالية والتقارير المنشورة إذ أصبح الإفصاح المحاسبي عن الواقع إطاراً مكملاً لنظام الإفصاح المحاسبي التقليدي بل يصفه البعض بأنه أصبح يمثل إفصاح إجباري لنشر نتائج الأعمال عن الأنشطة والحكم على حالة عدم تماثل المعلومات المحاسبية والتي تؤثر على جودة المحتوى المعلوماتي وكذلك جودة التقارير المالية (Nuseir and Qasim 2021). وإذا كان نطاق الإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية هو المنتج النهائي للممارسات المحاسبية فإنه لا بد أن يعبر على كافة الأنشطة والأداء المالي وغير المالي بما له من تأثير على المانحين والمبرعين والمنظمات التمويلية التي تدعم المنظمات غير الهادفة للربح . وهناك حاجة ملحة لإصدار تفسيرات وتحليلات وتبريرات للمعلومات المحاسبية يراعى فيها الخصائص النوعية والمعززة بما يوازي الاتجاهات (تقارير الأعمال المتكاملة) للمنظمات غير الهادفة للربح لدعم تأكيدات للإفصاح الاختياري ونشرها عبر تكنولوجيا المعلومات وإصدار لتقارير الكترونية متوفرة فيها خدمات الثقة والتوكيد دون وجود وسطاء (lei et al,2019). ويتوافق الإفصاح الاختياري مع خصائص تكنولوجيا المعلومات والمواقع الالكترونية وهو ما يفرض على المنظمات غير الهادفة للربح ضرورة إنشاء مواقع لها حيث أنها تعد بمثابة دعم للأنشطة المنفذة وتسويقها لدي المنظمات المانحة والمبرعين من خلال نشر التقارير الالكترونية عبر وسائل تكنولوجيا المعلومات وهو ما يساعد في اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي وتضييق الفجوة بين متطلبات المستخدمين والمؤسسات المانحة نظراً لسرعة وصول المحتوى المعلوماتي لأصحاب المصالح من خلال توافر الوقتية في نشر المعلومات المحاسبية وتبادلها مع الجهات ذات الصلة بالأنشطة المنفذة ومن ثم سينخفض معه حالة عدم تماثل المعلومات والتي تعد إحدى المشاكل الرئيسية لنظرية الوكالة . هذا بالإضافة إلى توافر خاصية الإتاحة التي يوفرها مدخل تكنولوجيا المعلومات وإعطاء تفسيرات وتحليلات أكبر وملخص وافٍ لكافة الأنشطة الاجتماعية التي تخدم المسؤولية الاجتماعية ذات الأداء غير المالي . ويعتقد الباحث أن الإفصاح المحاسبي من خلال وسائل تكنولوجيا المعلومات سوف يقدم ويستعرض تقارير ومعلومات محاسبية عن كافة الأنشطة المالية وغير المالية في أي وقت للمستخدمين دون إبطاء عبر التصفح للمواقع الالكترونية للمنظمات غير الهادفة للربح مما يعزز خاصية الثقة والتوكيد في المعلومات المحاسبية المنشورة ، بجانب وجود خاصية الاستجابة السريعة للاستفسارات والردود عليها من قبل المانحين والمنظمات والمؤسسات المانحة والأفراد المانحين . ويعاني الإفصاح الاختياري في تلك المنظمات غير الربحية من عدم وجوب صفة الإلزامية لمجالس الإدارات والأمناء نحو تطبيقه لأنه سوف يساهم في سرعة تسويق الأداء والأنشطة المنفذة مدعوماً عبر التقارير المنشورة من قبل جهات رقابية من خلال خضوع كافة الأنشطة لأعمال المراجعة الداخلية الحكومية والخارجية (ويؤثر مدخل تكنولوجيا المعلومات باعتباره مدخل مقترح من مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح على جودة المحتوى المعلوماتي والتقارير المالية وغير المالية من خلال ( التقارير الالكترونية ) فكلما زادت كمية المعلومات المحاسبية في التقارير المحاسبية فيها أثر ذلك بالإيجاب على جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم جودة التقارير المالية وغير المالية إذ تمكن التقارير المالية وغير المالية الالكترونية من اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي سواء أكان اختياري أو سريديا ويستهدف من ذلك تعزيز قرارات المستخدمين تجاه تلك المؤسسات وتمويلها والتأكيد من عدم وجود ممارسات محاسبية غير مشروعة لمجالس الإدارات والانتهازية المفرطة التي ظهرت مؤخراً في الأداء .

( Michael &amp; Dixon 2019 )

### العلاقة بين مدخل تكنولوجيا المعلومات وجودة المحتوى المعلوماتي والتقارير المالية

يعتقد الباحث أن مدخل تكنولوجيا المعلومات مثل أهمية كبيرة في اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي الإلكتروني خلال العقدين الأخيرين حيث تم استخدامه في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي باعتماد ( الشبكات العصبية ) كأداة للتحسين والتطوير في عرض المعلومات المحاسبية مما انعكس على جودة المحتوى المعلوماتي وأصبح يمثل أداة رقابية على الممارسات المحاسبية غير المشروعة التي يرتكبها بعض أعضاء مجالس الإدارات والأمناء للمنظمات غير الهادفة للربح وهو ما أشارت إليه إحدى الدراسات الحديثة ( Eeachempati et al ;2022 ) كما أن قضية الإفصاح المحاسبي أصبحت محل اهتمام الدراسات والبحوث الحديثة خاصة في المنظمات غير الهادفة للربح بل إن البعض منها أصبح ينادي بضرورة استخدام مدخل تكنولوجيا المعلومات في زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الخيرية ووضح ذلك من خلال آخر إحصائية لإجمالي البحوث والدراسات في الفترة من ٢٠١٣ : ٢٠٢١ حيث بلغ إجمالي البحوث والدراسات في عام ٢٠١٣ ( ٢١١٧٨ ) في حين زادت إلى ( ٥٤٩٩٢ ) عام ٢٠١٩ غير أنها أخذت في الارتفاع عام ٢٠٢١ إلى ( ٥٩٣٧٢ ) ويدل ذلك على وجود اهتمام غير مسبوق تجاه قضية الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الربحية في البيئة الحديثة خاصة مدخل تكنولوجيا المعلومات ومنها :

١ - تعزيز المصداقية في المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي عبر التقارير المالية وغير المالية إلكترونياً ومن ثم سيمكن المنظمات المانحة والأفراد المانحين والمتبرعين من الحكم على أداء مجالس الإدارات والأمناء للمنظمات الخيرية .

٢ - الشفافية في استعراض إنجازات وجهود مجالس الإدارات مدعماً بالأشكال والرسوم البيانية والتحليل الإحصائي لتوكيد النتائج ومخرجات الأنشطة المنفذة .

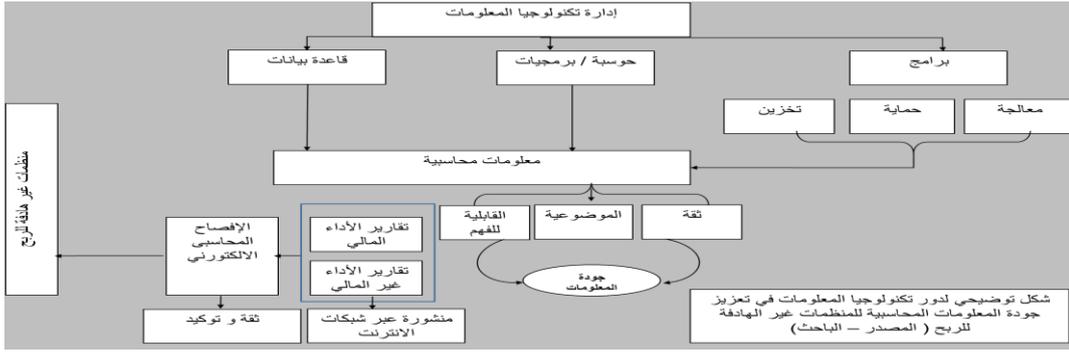
٣ - ارتفاع دقة المعلومات المحاسبية وامتثالها إلى الخصائص النوعية والمعززة للمعلومات المحاسبية ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية وغير المالية وخضوعها للملاءمة القيمية والوقتية

٤ - إنشاء قنوات على مواقع التواصل الاجتماعي لعرض إنجازات مجالس الإدارة وحجم التدفقات النقدية المتوقع تحصيلها وإنفاقها وكذلك حجم الفائض من حساب الإيرادات والمصروفات عبر البث التفاعلي مع أعضاء الجمعية العمومية والجهات المانحة .

٥ - السرعة في الوصول إلى المعلومات المحاسبية واستخدام القياس المرجعي في الحكم على أداء مجالس الإدارات عبر استدعاء القوائم المالية لأكثر من عام وإجراء مقارنات وتحليلات ( أفقية - رأسية - أفقية ) .

٦ - استخدام مواقع للمنظمات غير الهادفة للربح لنشر المعلومات المحاسبية سوف يساهم في خفض المخاطر التي تتعرض لها المنظمات والمؤسسات المالية المانحة . ( اشتقاق الفرض

الخامس



### القسم الخامس: دوافع ومساهمات المنظمات المهنية لتطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

عادة ما تقع على عاتق المنظمات والجمعيات المهنية ذات الصلة بالشأن المحاسبي إعادة تنظيم وهيكلية الأطر المحاسبية بهدف ضبط القياس المحاسبي وزيادة النفع والثقة والتوكيد في المحتوى الإخباري لمخرجات النظام المحاسبي بجانب الرقابة الفعالة والذاتية لدعم مبدأ المساءلة المحاسبية وفقاً لمدخل نظرية الوكالة ومراعاة حقوق الأطراف ذات الصلة بالمنظمات الأعمال سواء الهادفة للربح / غير الهادفة للربح وهذا يتطلب وجود نمط من الشفافية والإفصاح المحاسبي يساعد في إضافة البعد المعرفي لمستخدمي التقارير المالية والمانحين. ويشمل دور تلك المنظمات صياغة معايير وإرشادات وإصدارات تساهم في ضبط الإطار المحاسبي للجمعيات والمؤسسات الأهلية وتفعيل مبدأ الرقابة من جانب الممارسين كمهنة المحاسبة والمراجعة. وفي هذا الشأن يمكن عرض دوافع المنظمات المهنية تجاه تطوير مداخل الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح: حاجة المنظمات والجمعيات المهنية ذات الصلة لأن يخلق النظام المحاسبي والإطار الأمثل في دعم وزيادة المدخل النفعي للمعلومات المحاسبية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وتعزيز مبدأ التوازن في ظل استخدام (نظرية أصحاب المصالح)، بجانب الاستجابة الفورية لمتطلبات مستخدمي التقارير والجهات الرقابية والمانحين تجاه تعزيز مبدأ الثقة في مجالس الإدارات للمنظمات غير الهادفة للربح، كذلك العمل على خفض فجوة التوقعات بين العرض من المعلومات المحاسبية بواسطة مجالس الإدارات، ومستخدمي التقارير من جانب آخر وهذا من شأنه التوافق مع الجهود المحاسبية للاتحاد الدولي للمحاسبين الرؤية المستقبلية لمهنة المحاسبة والمراجعة (CPAB 2012)، أيضا انخفاض البعد المعرفي لمستخدمي التقارير المالية تجاه التخصص وقراءة التقارير من منظور فني محاسبي، وأخيرا رغبة ومتطلبات مستخدمي التقارير المالية والمانحين في تفعيل مبدأ المساءلة المحاسبية تجاه انتهازية مجالس الإدارات في استخدام الممارسات المحاسبية غير المشروعة وتطويعها وفقاً لمصالحهم الشخصية دون مراعاة متطلبات المجتمع المدني من الإفصاح المحاسبي عن الأداء المالي والغير مالي لتلك المنظمات غير الهادفة للربح (ياسين، ٢٠١٣).

### جهود الجمعيات والمنظمات المهنية لتطوير الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح

#### (١) جهود مجلس معايير المحاسبة FASB:

استطاع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وضع إطار تنظيمي يتضمن مرتكزات أساسية كحد أدنى للمعلومات المحاسبية الواجب إظهارها في التقارير المالية تضمن في طياتها تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالرغم من أن بيئة الوحدات غير الهادفة للربح تختلف في مضمونها من خلال الدليل المحاسبي وعدم التوحيد المحاسبي للمصطلحات المتعارف عليها وركز مجلس معايير المحاسبة المالية على أهمية تطبيق مبدأ مستوى الالتزام، وتخفيض ظاهرة عدم تماثل المعلومات والتي تعد آلية لانتهازية مجلس إدارة الوحدات غير الهادفة للربح، وإزاء ذلك فقد تم إصدار المعيار رقم (١١٧) والذي يهتم بضرورة الإفصاح المحاسبي عن إعطاء

تفصيلات عن كافة المصروفات التشغيلية بالإضافة إلى تصنيفها وفقاً لنمط الأنشطة والخدمات المقدمة وظيفياً، لأن القياس المحاسبي داخل الوحدات غير الهادفة للربح يفترق إلى عدم توحيد طرق الاعتراف والقياس لكافة أنواع المصروفات التي تتكبدتها تلك المنظمات، ويرى الباحث ان عدم التوحد سيؤدي إلى مشكلات عند تقييم أداء المنظمات غير الهادفة للربح عبر إجراء المقارنات وصعوبة إجراء التحليل المحاسبي للبنود الجوهرية مثل الأموال المقيدة وغير المقيدة والتبرعات المحلية والدولية المالية والعينية. ولم يكتفِ مجلس معايير المحاسبة المالية بذلك فقد توجت تلك الجهود والدراسات بإصدار المعيار (116) تحت مسمى (القياس المحاسبي عن الإسهامات المحصلة والمدفوعة) ويلانم هذا المعيار كافة الوحدات غير الهادفة للربح ومطالبتها بالإفصاح المحاسبي عن إجمالي الإسهامات والتبرعات التي تم تحصيلها وإظهارها بالقوائم المالية مع ضرورة الاتجاه نحو (الإفصاح الاختياري) والذي أصبح ركيزة أساسية نحو تطوير التقارير المالية المصدرة من الوحدات غير الهادفة للربح خاصة وأن هذه الجمعيات أو المؤسسات غير الهادفة للربح تخضع في تكوينها ونشأتها إلى: ضرورة إمسك دفاتر المنظمة، بالإضافة إلى وجود مجموعة مستنديه ودفترية، مع توافر إلزامية مراجعة الحسابات من مراجع داخلي، مراجع خارجي ويُعد تقرير إبداء الرأي، أيضاً الاعتماد على محاضر تسمح بالإفصاح عن كافة الأنشطة بسهولة المراجعة والتتبع المحاسبي، وأخيراً خضوع الوحدات غير الهادفة للربح إلى المتابعة من قبل غرفة غسل الأموال لدى البنك المركزي للتأكد من مصادر التمويل المسموح به من جهات خارجية.

وعرضاً لما سبق فإن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) قام بإصدار عدة إصدارات منها (93، 99، 124، 136) بجانب المذكرة التفسيرية رقم (42) بهدف تقنين والحد من الممارسات المحاسبية لانتهازية مجالس إدارة تلك الوحدات غير الهادفة للربح بجانب ضرورة الإفصاح عن: المساهمات غير النقدية (أصول ثابتة)، بجانب الإفصاح عن القيم الجارية لقسم الأصول بعد إعادة تقسيمها بالقيمة السوقية العادلة وإظهار تلك القيم في التقارير المالية، كذلك على الوحدات غير الهادفة للربح ضرورة الإفصاح المحاسبي عن حجم المنح والإعانات الحكومية والتي تُعد بمثابة مصدر تمويلي يستلزم متابعته والرقابة عليه ومن ثم ضرورة إظهار تلك القيم في التقارير المالية وأوجه الاستخدام. وكما أكد المعيار المحاسبي الدولي (IAS 20).

### (2) جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سلسلة من الإصدارات المهنية سبق الإشارة إليها سابقاً استهدفت المحاسبة والمراجعة للمنظمات غير الهادفة للربح والتأكيد على أهمية الشفافية والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للأنشطة لما لها من تأثير على جودة التقرير المالي الذي أصبح يحتاج إلى نظرة تطويرية باعتباره يمثل مخرجات الوظيفة المحاسبية في ظل ضعف المساءلة وعدم وجود معايير محاسبية ليضبط الإطار المحاسبي معها مما ينعكس على أداء دور الأجهزة الرقابية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى زيادة مخاوف الجهات المانحة لتلك الوحدات غير الهادفة للربح حيال خلق نظم المساءلة وهو ما أكدته دراسة (Felix et al, 2017). حيث ظهرت بعض الممارسات المحاسبية غير المشروعة في الوحدات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية نتيجة ضعف عنصر المساءلة المحاسبية ووجود انتهازية لمجلس الإدارة في التحكم والسيطرة على العرض المعلوماتي وإضفاء المعلومات التي من شأنها التعرف على أنماط الفساد المالي للقائمين على إدارة هذه المنظمات والتي أصبحت ظاهرة الفساد المالي أمر شائع نتيجة التعسف الإداري في استخدام أسس القياس المحاسبي مثل (أساس الاستحقاق النقدي) عن حجم الإيرادات والمصروفات (Chae . 2021)

### (3) جهود لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز

#### The Charity Commission for England and Wales.

استطاعت هذه اللجنة إصدار نشرة بالمارسات المحاسبية للتقرير القياسي والإفصاح المحاسبي في الجمعيات الخيرية بهدف تحسين جودة التقارير وتميزت هذه النشرة بأنها ركزت على المشكلات المحاسبية في القياس المحاسبي للجمعيات والمؤسسات الأهلية ومن بينها تضيق الفجوة بين متطلبات مستخدمي التقارير المالية والجهات المانحة وبين مجالس إدارة تلك الجمعيات التي تخدم البعد المعرفي للمستخدمين، وحاولت لجنة الأعمال تسليط الضوء على إلزامية الإفصاح السردى باعتباره آلية تحقق التوازن بين الواجبات والمسئوليات عبر قراءة وتحليل كافة البنود المحاسبية والاعتماد على فلسفة الإيضاحات المتممة كما هو متبع في المنظمات الهادفة للربح. ويرى الباحث أن نشرة لجنة الأعمال الخيرية تمكن مستخدمي القوائم المالية من الحصول على درجة أكبر من منفعة المعلومات المحاسبية وتقدير المساءلة حيث يعجز التشريع ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ عن الوفاء بالإفصاح الشامل لكافة البنود المحاسبية حيث يقتصر الاستفادة منه لفئة المراجعين الماليين في الوحدات الحكومية دون مراعاة مستخدمي التقارير والمانحين. (saha at al. 2019)

#### (٤) جهود مجلس المعايير المحاسبية في استراليا (AASB) Australian Accounting Standards Board.

اهتم مجلس المعايير المحاسبية في استراليا (AASB) بالمحاسبة عن التبرعات باعتبارها أحد أهم مصادر التمويل للوحدات غير الهادفة للربح فقد أصدر المعيار رقم (AASB 1004) والخاص بالمحاسبة عن التبرعات ويشترط هذا المعيار توافر النقاط التالية: ضرورة الإفصاح المحاسبي عن حجم التبرعات والجهات المانحة، وضرورة الإفصاح المحاسبي عن أوجه الاستخدام لتلك التبرعات، إبراز أهمية تخصيص التبرعات للأنشطة الأساسية للوحدات غير الهادفة للربح وفقاً لنظامها الأساسي واللائحة الداخلية لها، ضرورة إخطار الجهات الرقابية بقيمة التبرعات لسهولة تتبع القيم وأوجه إنفاقها ووجود أدلة وقرائن تثبت صحة البنود المقيدة محاسبياً، أخيراً ضرورة القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية من التبرعات وإظهارها وفقاً للإطار المحاسبي الذي يخدم نطاق الإفصاح المحاسبي. ويلاحظ أن جهود مجلس المعايير المحاسبية قدمت توصيات وإرشادات يمكن أن تساهم في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وتعزيز مبدأ المساءلة المحاسبية للحد من الفساد في إطار مفهوم الوكالة حيث يجب أن تتم مساءلة المسؤولين العموميين اللذين يعملون كوكيل Agent عن المالك (الجمعية العمومية أو الجمهور العام Principal) (لطي، ٢٠١٩).

#### (٥) المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين:

#### The New Zealand Institute of Chartered Accountants

أصدر المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح وتضمن هذا الدليل كافة البنود المحاسبية الموحدة والتي تمكن من القياس والضبط المحاسبي من تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، بالإضافة إلى سهولة الرقابة المحاسبية ومن إسهامات هذا الدليل: تصنيف الأموال والتبرعات وعرضها في القوائم المالية مع إعطاء تفصيلات شاملة عنها، والمعالجات المحاسبية للتبرعات والأصول الثابتة وإهلاكها.

توحيد المعالجات المحاسبية والتي تتفق مع الوحدات الهادفة للربح في ظل دليل محاسبي يساهم في ضبط الإطار المحاسبي والتحرر من التشريعات المنظمة لعمل تلك الوحدات غير الهادفة للربح واتساقاً مع ذلك فقد أكدت دراسة (Gross and Neely 2014) أن الجمود الفكري وعدم المرونة في الإطار المحاسبي لغياب الدليل سوف يكون مردوده أقل على درجة منفعة المعلومات المحاسبية. ويرى الباحث أن وجود دليل محاسبي سوف يمكن من تطوير نمط الإفصاح المحاسبي

من الإفصاح الإخباري إلى الإفصاح الاختياري ك مطلب حتمي في ظل التحديات ومشكلات الفساد المالي لتلك المنظمات غير الهادفة للربح.

### (٦) المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)

والذي تأسس في عام ١٩٠٢ ويضم في عضويته ٧٥٠٠٠ عضو من ذوي الاختصاص المحاسبي ويهتم بكافة القضايا المحاسبية على المستوى الدولي ومن أهم إصداراته (الكتيب المحاسبي الإرشادي للوحدات غير الهادفة للربح **Handbook, Section 4400 – 4460 Not for Profit Organization**) حيث تضمن هذا الكتيب إرشادات تساهم في ضبط الإجراءات المحاسبية عند القياس وإعطاء مزيد من الشفافية والإفصاح الكافي في القوائم المالية بما يساعد في تلبية احتياجات المستفيدين الحاليين والموقعين منها من خلال الإيضاحات المرفقة للقوائم

المالية. ويرى الباحث أن جهود الجمعيات والمنظمات المهنية والمعنية بالنظم المحاسبية قد شكلت رؤية مشتركة بأن قضية الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح أصبحت في حاجة إلى جهود تطويرية تتوافق عليها كل الرؤى، خاصة وأن هذه المنظمات لم تحظ بالاهتمام المحاسبي على الصعيد البحثي للمهتمين بقضية القياس والإفصاح المحاسبي بهدف إرساء وتعزيز مبدأ المساءلة المحاسبية والاتجاه من الإفصاح المالي إلى الإفصاح غير المالي، كما أن متطلبات المانحين ورغبتهم في التوكيد عن سلامة مبدأ المساءلة سيؤثر على قرارات المنح لتلك المنظمات غير الهادفة للربح. وهو ما أكدته المعيار الدولي للمحاسبة (٢٠) والخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات. وكذلك دراسة كل من (Arched et, al, 2016; Becker, 2018) حيث أكدتا على أهمية الإفصاح عن الأداء المالي / غير المالي للمنظمات غير الهادفة للربح مثل الإفصاح عن النشاط البيئي والمسئولية الاجتماعية التي أصبحت مصدراً أساسياً لتلك المنظمات التي تخدم المجتمع المدني كما أن الاجتهادات المحاسبية حيال القياس المحاسبي للعوائد الاجتماعية لم تصل بعد إلى قياس يلقي القبول العام في بيئة المحاسبة وهو ما يمثل صعوبات في الإفصاح المحاسبي نظراً لانخفاض القيمة المضافة ودرجة المنفعة من المعلومات المحاسبية مثل القياس المحاسبي عن العوائد الاجتماعية في الوحدات غير الهادفة للربح، بينما القياس المحاسبي للتكاليف الاجتماعية لا يمثل مصدر صعوبات عن الإفصاح المحاسبي إلا أن الإطار المحاسبي المطبق داخل نطاق تلك الوحدات لا يسمح بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية وهو ما يُعد انتكاسة في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية. وأكدت دراسة (Behan, et al, 2010; Zion, et al, 2014) على أهمية تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي في التقارير السنوية لمجلس الإدارة وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية وغير المالية وهو يعزز مصداقية تلك التقارير عن الأنشطة والخدمات التطوعية والأنشطة الاجتماعية حيث يترك تأثيره الإيجابي في تحليل الوضع القائم قبل وبعد الإفصاح المحاسبي والاعتماد على (القياس المرجعي) لزيادة جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وإجراء تقسيمات لأداء مجلس الإدارة من خلال كمية المعلومات المحاسبية وحسن إدارة موارد تلك الجمعيات والمؤسسات.

### دور مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

يمثل المعيار المحاسبي الدولي (٢٠) والخاص بالمنح والمساعدات الحكومية آلية لتطوير القياس والإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح وفقاً لأسباب التالية: إن المنظمات غير الهادفة للربح تتلقى منح وإعانات من الحكومة، كذلك أن هذه المنظمات لها شخصية معنوية مستقلة عن مجلس الإدارة وتتوافق وطبيعتها مع الشركات المساهمة من حيث الهيكل التنظيمي، بجانب احتياج المعيار الدولي (IAS 20) إلى قوائم مالية للقياس وهو يتفق مع القوائم المالية في المنظمات غير الهادفة للربح وإن اختلفت المسميات والمصطلحات مثل قائمة الدخل تشمل في المنظمات غير الهادفة

للربح حساب الإيرادات والمصروفات وقائمة التدفقات النقدية تسمى بحساب المقبوضات والمدفوعات بجانب قائمة المركز المالي، وأخيراً يساهم تطبيق المعيار الدولي (٢٠) في القياس عن الأداء المالي للمنح والمساعدات ومن ثم فإنه ملائم للمعالجة المحاسبية لمصادر المنح والمساعدات سواء في الداخل من خلال دعم الحكومات أو مصادر خارجية متعارف عليها. وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية في المعيار رقم (١٤) والمقابل للمعيار الدولي رقم (٢٠) المنح الحكومية بأنها كل إجراء حكومي يهدف إلى منح منفعة اقتصادية معينة في صورة موارد اقتصادية مقابل التزام المنشأة بتنفيذ شروط معينة للتعلق بأنشطتها الأساسية وإعداد تقارير توضح الأداء المنفذ في صورته الحالية والمزمع إنشاؤه في المستقبل. ويرى الباحث أن المنظمات غير الهادفة للربح تقع عليها نفس شروط المنح والمساعدات من خلال المانحين حتى يتولد لديه الثقافة في التبرع وأنه خصص لأنشطة بعينها تخدم المجتمع المدني. واتفقت لجنة معايير المحاسبة السعودية (٢٠٠٢) على أهمية القياس المحاسبي للمنح والمساعدات والتعويضات للمنظمات غير الهادفة للربح والتحويلات المالية والعينية حتى تتمكن من تخصيصها في الأنشطة الاجتماعية المخصصة وفقاً لشروط واعتبارات تفرضها الجهات المانحة. كما أن الالتزام بنطاق المعيار الدولي (20) كإطار محاسبي للمعالجات المحاسبية لقياس المنح سينعكس على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وجودة التقارير والتي تمثل في مجملها استقرار لمخرجات النظامي المحاسبي أي أنها تمثل تقارير مالية ذات عرض عام **General Purpose Financial Reports**. إذ تمثل تقارير واحدة لأطراف متعددة (سعادة، ٢٠١٩). ويهتم المعيار الدولي (٢) بالإفصاح عن

المعلومات المحاسبية عن المنح والمساعدات المتفق منها في الفترة الحالية والمتبقي وهو ما أكدته جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA, 2013) حيث قامت بإعداد دراسة عن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالي في منظمات الأعمال وتوصلت إلى أن ٧٣% من إجمالي حجم العينة يعتقدون أن الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية في منظمات الأعمال أصبح يمثل ضرورة استراتيجية للأطراف ذات العلاقة (Eisenschmidt and Schmidt 2013). وساهمت دراسة (Yang and Liu 2017) في التأكيد على مصداقية المعلومات المحاسبية والتي خضعت في عرضها لقياس محاسبي اتسم بالحيادية بعيداً عن التلاعب في قيم البنود المحاسبية بعيداً عن تحيز مجلس إدارة منظمات الأعمال وأن ذلك القياس الموضوعي سيحقق جودة في محتوى الإفصاح الاختياري والإجباري. ويمكن القول إن المعيار الدولي (IAS 20) الخاص بالمنح والمساعدات الحكومية والخارجية يجب أن يخضع لنطاق الإفصاح المحاسبي الإلزامي أو الاختياري لضمان مصداقية القياس المحاسبي والمحافظة على العرض الملئم من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. وقد أكدت دراسة (Koholgaand Jerry 2018) على أهمية قياس الجزء غير المنفذ من قيمة المنح والتبرعات في ضوء متطلبات المعيار الدولي والإفصاح عن المعلومات المستقبلية وأوجه الخطط اللازمة وحجم المخاطر المتوقعة داخل منظمات الأعمال. ويرى الباحث أن المعيار الدولي (٢٠) يُعد أساساً ملائماً لتطوير الإفصاح المحاسبي الإلزامي / الاختياري سواء للأنشطة المالية / غير المالية خاصة وأنه ورد في المعيار القياسي المحاسبي للمنح الحكومية النقدية (الأصول الثابتة) وضرورة التقييم وفقاً للقيمة العادلة أو تسجيلها بمبلغ رمزي وهو ما يعتبره الباحث فرصة لاستخدام الممارسات المحاسبية غير المشروعة ومن ثم فإن القياس المحاسبي للمنح (غير النقدية) تخضع لأسعار السوق عند تسجيلها مع أهمية الاعتماد في الاستمرارية في العرض بمبدأ التكلفة التاريخية للحفاظ على مقومات النظرية المحاسبية. وعرضاً لما سبق فإن المعيار الدولي (20) يحتاج إلى إعادة هيكلة في قياس البنود

المحاسبية خاصة القيم المسجلة بمبلغ رمزي، كما أنه يحتاج إلى التأكيد في استخدام السياسات المحاسبية والالتزام بمبدأ الثبات المحاسبي عند إجراء المعالجات المحاسبية للمنح الحكومية وعدم المبالغة في تقدير قيمة المنحة. ( اشتقاق الفرض السادس والسابع )

## القسم السادس: مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال الإفصاح الاختياري والسردي

نظراً لما تتمتع به المنظمات غير الهادفة للربح من خصائص وتباين في استخدام السياسات المحاسبية عنها في الوحدات الهادفة للربح . يرى الباحث إن نطاق الإفصاح المحاسبي داخل المنظمات غير الهادفة للربح أصبح يتطلب دوراً أشمل وفقاً للأسباب التالية: تتوافق مع متطلبات الإفصاح الإجمالي أو الإلزامي لما تفرضه عليها كافة التشريعات واللوائح المنظمة لعمل الجمعيات والمؤسسات الأهلية مثل القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ ولائحته التنفيذية والمعدلة بالقرار ٤٢٥ لسنة ٢٠٠٧، بجانب افتقاد الجمعيات والمؤسسات الأهلية باعتبارها وحدات غير هادفة للربح إلى نطاق الإفصاح الاختياري (الطوعي)، بالإضافة إلى عدم وجود معايير محاسبية مصرية تنظم القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح حتى كتابة هذه الدراسة، حيث إن أحد أهم مشكلات الوحدات الهادفة للربح هو افتقادها إلى الإفصاح الاختياري حيث إنه أصبح ضرورة ملحة نحو الالتزام به كونه يتعرض لمجموعة من الممارسات المحاسبية التي تتواءم مع طبيعة عمل المؤسسات والجمعيات الأهلية (منظمات غير هادفة للربح).

ومن هذه الممارسات المحاسبية التي يتطلبها الإفصاح المحاسبي الاختياري ( الأنشطة البيئية الأنشطة الاجتماعية ، الأنشطة التعليمية ، الأنشطة التطوعية ) ، ويمثل ذلك أحد أسباب تطوير نطاق الإفصاح في الوحدات غير الهادفة للربح وقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في دليله عن المحاسبة والمراجعة في المنشآت غير الهادفة للربح في كل من الإصدارات ( SOP 78 -10 ) - ( SOP 94 -10 ) - ( SOP 98 -2 ) على أهمية اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي داخل تلك المنشآت غير الهادفة للربح والانتقال من الإفصاح الإجمالي إلى الإفصاح الاختياري خاصة في ظل الاهتمام بالمستجدات الحديثة عن المسؤولية الاجتماعية والمشكلات البيئية، العوائق الاجتماعية. واتفق المعهد الأمريكي مع مجلس المعايير المحاسبية في استراليا والذي أصدر المعيار رقم (AASB 1004) والخاص بالمحاسبة عن التبرعات في الوحدات غير الهادفة للربح والإفصاح عن أوجه إنفاقها وفقاً للأغراض المخصصة لها سواء أكانت ذات ارتباط بالمسؤولية الاجتماعية أو المحافظة على البيئة من التلوث (الباز ، ٢٠١٦).

ويعرض الباحث أهم المداخل الأساسية المفسرة للإفصاح المحاسبي والتي تتمثل في :

ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>أن هناك توافق في الهيكل التنظيمي للوحدات غير الهادفة للربح عبر (مجلس الإدارة) والجمعية العمومية مع منظمات الأعمال وهناك تعاقدات مع أطراف أخرى ومن ثم يجب الإفصاح المحاسبي عن تلك الأنشطة والتعاقدات لضمان طرح الثقة في استمرارية مجلس الإدارة. كما أن متطلبات نظرية الوكالة تتشابه في الخصائص مع الوحدات غير الهادفة للربح وهو ما يؤكد على أن الإفصاح الاختباري أصبح ضرورياً في الوحدات غير الهادفة للربح للكشف عن الأنشطة ذات الارتباط بخدمة المجتمع المدني مثل أنشطة (المسؤولية الاجتماعية والبيئية).</p>	<p><b>(أ) مدخل نظرية الوكالة Agency theory:</b> حيث تعطي تفسيرات لأنماط التعاقدات التي تتم بين الإدارة وأصحاب المصالح والزامية الإدارة تجاه بنود التعاقدات ويمثل آلية نحو إقناع المساهمين بجدية مجلس الإدارة في الالتزام بالتعاقدات وعدم مخالفتها ويمثل ذلك انخفاض متتالي نحو تكاليف الوكالة وهو ما أكدته دراسة (Alvarez et al, 2008).</p>	
<p>يرى الباحث: يلائم هذا المدخل الوحدات غير الهادفة للربح حيث يكون مجلس الإدارة لديه اهتمام بإظهار الإيجابيات في إدارته للأنشطة المجتمعية بهدف زيادة جذب أكبر قدر من وعاء التبرعات و بث الثقة في الأداء، ويعد ذلك بمثابة إشارة يتم إرسالها إلى ذوي العلاقة مع الوحدات غير الهادفة للربح تحمل في طياتها نطاق أشمل من الإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية إلى الأطراف الأخرى وكذلك الجمعية العمومية لضمان استمرارية المجلس في إدارته بالرغم من أن القانون 84 لسنة 2002 ينص على إسقاط العضوية عن ٣/١ الأعضاء وأشخاص آخرين لأن القانون يسمح لهم بالاستمرار في الترشح للعضوية مرة أخرى وقد أكدت دراسة (Cordery et al, 2016). على أهمية تطوير الإطار المحاسبي</p>	<p><b>(ب) مدخل نظرية الإشارة Signal theory:</b> يُركز هذا المدخل على أهمية انخفاض التحيز في المعلومات المحاسبية في التقارير المالية كرسالة يتم إرسالها من قبل مجلس الإدارة على عدم التماثل في المعلومات بالسوق والمساهمين كنوع من التمييز الفكري والإداري للمجلس في حسن إدارته للشركة. ويعد هذا المدخل أحد أهم أسباب تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي للتسويق عن أداء المديرين بهدف طرح الثقة في استمرارية المجلس وهو ما سوف ينعكس على توافر معلومات محاسبية ذات منفعة متزايدة.</p>	<p>(١) الإفصاح الاختباري</p>

ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>والإتجاه من المقياس إلى مرحلة الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح والإتجاه نحو استخدام نظرية الإشارة <b>Signal Theory</b>.</p> <p>على الرغم من أن هناك انتقادات إلى النظام المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح إلا أن الإطار المحاسبي يسمح بتطبيق مدخل النظرية الشرعية حيث إنه سيعزز الارتباط الوثيق بين أنشطة الوحدات غير الهادفة للربح وأفراد المجتمع المدني ذوي العلاقة ويفرض رؤية متطورة من الإفصاح المحاسبي لتعكس المساهمات والاجتهادات والممارسات المحاسبية للأنشطة قبل الأطراف المانحة وأعضاء الجمعية العمومية والهيئات الرقابية على تطبيق النظم المحاسبية.</p>	<p><b>(ج) مدخل النظرية الشرعية:</b></p> <p>بمقتضى هذا المدخل فإن منظمات الأعمال ترتبط بمنظومة من العقود مع فئات المجتمع المدني تستهدف فيه إظهار اهتمام الشركة بمتطلبات المجتمع المدني من أنشطة يتم تنفيذها بموجب تعهدات يكون الهدف الاسمي منها هو (البقاء والاستمرارية) وإضفاء الشرعية على الأنشطة المنفذة واتساقها مع القيم المجتمعية وفقاً لمبدأ المسئوليات الاجتماعية وهو ما أشارت إليه دراسة كل من (Belal, 2008)</p> <p>(Gerayli and Pitenoiei, 2018)</p>	
<p>لقد أصبح الإفصاح المحاسبي عن أنشطة الوحدات غير الهادفة للربح موضع اهتمام منظمات المجتمع المدني والجهات الرقابية والمنظمات المهنية سواء (مجلس معايير المحاسبة المالية (CICA,FASB,SAFA) المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الجنوب الآسيوي للمحاسبين) على السواء حيث تواجه تلك الوحدات غير الهادفة للربح اهتمام تشريعي بصدور القانون ٣٨٤ لسنة ١٩٥٦ وتم تعديله بالقانون ٣٢ لسنة ١٩٦٤ ثم القانون ١٥٣ لسنة ١٩٩٩ ثم القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ والذي قدم تصور</p>	<p><b>( د ) المدخل الإلزامي التشريعي:</b></p> <p>يساهم هذا المدخل في زيادة المحتوى المعلوماتي في التقارير المالية من غير طواعية من مجلس الإدارة، وهو ما حدا إلى قيام هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC بإصدار تشريعات تجرم ظاهرة إخفاء المعلومات المحاسبية وعدم الإفصاح المحاسبي عن حجم مسئولية الإدارة في حالة</p>	<p>٢) الإفصاح الإلزامي</p>

ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>إطار محاسبي يخدم عملية القياس والإفصاح المحاسبي عبر تقارير تم تحديدها ويرى الباحث أن هذا الإطار الملزم قانوناً لا يفي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل التحديات التي تواجه تلك المنظمات حيث ظهرت ممارسات محاسبية غير مشروعة مثل (غسل الأموال) بالإضافة إلى انتهازية مجلس الإدارة والتحكم في عرض المعلومات المحاسبية. نظراً لأن الإطار المحاسبي داخل الوحدات غير مكتمل الجوانب التي ينبغي أن تحد من تلك الممارسات. فالتقارير المالية لهذه الوحدات لا تكفي بمتطلبات الجهات الرقابية ويتم إصدارها وفقاً لنمط إفصاح إلزامي ينص القانون ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ ولائحته التنفيذية في البيئة المصرية. وعليه فإن الإفصاح الإلزامي هو مطبق، ولكنه يركز على إطار محاسبي يسمح بالقياس وفقاً لنمط محدود من المعلومات المحاسبية يتسم بالمحدودية دون الإشارة إلى الإفصاح الشامل عن هيكل التمويل ويعزى هذا الضعف والندرة من الإفصاح إلى الالتزام بما يقرره التشريع المختص بنظام عمل الوحدات غير الهادفة للربح، وهذا يمثل تهديداً لعنصر استمرارية عمل الجمعيات فالإفصاح إذا كان إجبارياً فإنه ما زال يحتاج إلى تعديلات يسمح بالإفصاح عن القيمة المضافة للأنشطة الاجتماعية والذي يمثل النشاط الرئيسي لعمل أي جمعية أو مؤسسة ويمثل (الإفصاح الوصفي) عن الأنشطة والخدمات للوحدات غير الهادفة للربح أهمية ضرورية في ظل غياب (الدليل المحاسبي الموحد لكافة البنود المحاسبية ذات الأثر الجوهري في القوائم المالية وبما يتفق مع متطلبات مستخدمي هذه التقارير خاصة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات حيث يستلزم ضرورة إعطاء</p>	<p>إصدار تنبؤات أرباح غير موضوعية وكان لمجلس معايير المحاسبة المالية <b>FASB</b> الأمريكي توصيات وإرشادات من خلال تقرير خاص بالإفصاح الإلزامي. ومما لا شك فيه أن فاعلية قانون <b>Safe Harbor</b> كان يهدف إلى حماية جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الإلزامي ومهدد بالعواقب عبر المساءلة القانونية في حالة عدم الصدق والإلزامية والحياد بالتقارير المالية وقد أقر الكونجرس الأمريكي ذلك التشريع لحماية المساهمين من انتهازية مجلس الإدارة.</p> <p>واتساقاً مع ذلك على المستوى المحلي فقد أُلزم القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وتحديداً في المادة (١٦) المادة (١٤٤)، (٢٢) مجلس إدارة شركات قطاع الأعمال العام من ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الموازنات التقديرية والتنبؤات المالية. وحاولت مكاتب المراجعة الكبار (<b>Big4</b>) عبر أوراق عمل تتوافق مع رؤية المعايير المحاسبية الصادرة من الهيئات المهنية تقديم توصيات حيال انخفاض جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الإلزامية وضرورة تبني تعديلات على كافة المعايير <b>IFRS</b> بهدف تحسين جودة التقارير المتكاملة. (PWC,2019; Deloitte 2015;</p>	

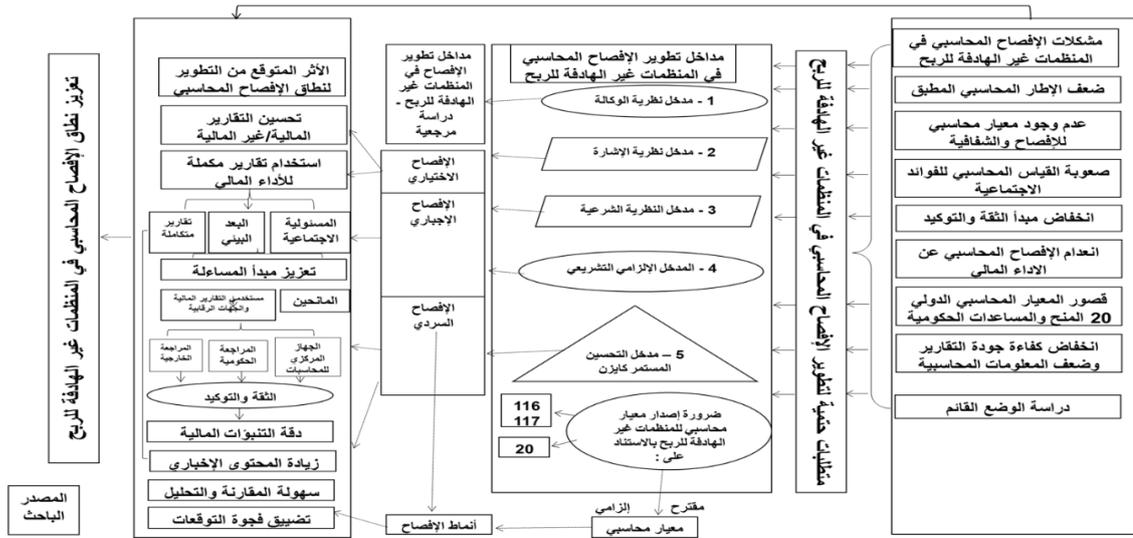
ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>معلومات كافية عن حجم الأنشطة التطوعية وتلقي التبرعات والأموال المقيدة وغير المقيدة وتفعيل المساءلة المحاسبية (Beattie, 2014; Andreini et al, 2014) وقد ألزم المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢) منظمات الأعمال ضرورة الإفصاح عن (المنح والإعانات الحكومية) وهو ما يمثل آلية لتطوير نطاق الإفصاح المحاسبي في الجمعيات الأهلية.</p>	<p>Ey. 2014; KMPG. 2013; BRLE, 2011; Deloitte 2011; IFAC 2011) قانون (King III) في جنوب أفريقيا حيث يلزم هذا التشريع كافة المنظمات على ضرورة الإفصاح الإلزامي عن الأداء المالي وفقاً لمقتضيات التنمية المستدامة يخضع في تنفيذه لآليات ومبادئ الحوكمة (Laptes&amp;Sofion 2016)</p>	

تتشابه الوحدات غير الهادفة للربح مع الوحدات الهادفة للربح من حيث الهيكل التنظيمي (الجمعية العمومية / مجلس الإدارة / تعيين مراقب حسابات) مكافآت مجلس الإدارة — انتهازية مجلس الإدارة ، كل هذه الخصائص والمشكلات تحكمها نظرية الوكالة ومن ثم يحرص أعضاء مجلس الإدارة على إظهار أهم الانجازات التي تحققت بجهودهم وأنها تعكس النجاح في تحقيق الأهداف من وجهة نظرهم وانطلاقاً من هذا الاتجاه فإن الفكر والاستمرارية في إظهار تحسين جودة المحتوى الإخباري والاستمرارية في إظهار كافة المستجدات والإيضاحات التي تحافظ على حقوق المجتمع المدني والمانحين سواء داخليين أو خارجيين ويتحقق ذلك بالاستناد إلى مدخل التحسين المستمر والذي يتوافق مع المدخل النفعي للمعلومات ويتحقق معه مقارنات مرجعية التي تساعد في	( ٥ ) مدخل التحسين المستمر كايزين:	(٣) الإفصاح السردى Narratives Disclosures
	<p>يُعد نموذج التحسين المستمر آلية للتعبير للأفضل والتطوير وهي فلسفة ترجع إلى (٢٠٢٠) (Taiichi) باليابان حيث يساهم في نجاح المنظمات الهادفة للربح سواء الصناعية / والمؤسسات المالية البنوك وشركات التأمين. ويتطلب مدخل التحسين المستمر سياسة (الفرز - الترتيب المنهجي واستبعاد الأنشطة التي تعوق التطوير، بل التركيز على كل الأنشطة ذات التأثير الواضح وهو ما بلأئم الإفصاح المحاسبي نحو الاتجاه للتطوير والخروج من نقطة البداية إلى مرحلة ونقطة أكثر فعالية في المحتوى المعلوماتي لنظم المعلومات المحاسبية. ويلاحظ أن الإفصاح السردى أصبح آلية لتحسين</p>	

ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>التحليل الأفقي والراسبي والفني للقوائم المالية والحكم على مصداقية وعدالة البنود المحاسبية التي أصبحت محل جدال محاسبي في ظل التلاعب في استخدام السياسات المحاسبية وعدم الثبات المحاسبي في القياس مما يترتب عليه انخفاض جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية .</p> <p>ويرى الباحث أن ثقة المجتمع المدني والمانحين لهذه الوحدات غير الهادفة للربح أصبح يحتاج إلى إفصاح شامل وعادل يحقق تلك الثقة التي باتت تتخفف في ظل وجود فساد مالي وإداري لتلك المنظمات.</p> <p>وإذا كانت تلك الجمعيات والمؤسسات والوحدات الأخرى غير الهادفة للربح مثل المستشفيات الخيرية والجامعات الأهلية التي تعمل تحت مظلة تلك الجمعيات كنشاط فرعي تطبق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) في نطاق محاسبي محدود لا يخدم قضية الإفصاح المحاسبي فإن الاتجاه نحو تطوير الإطار المحاسبي كخطوة أساسية يتضمن تطبيق (فلسفة التحسين المستمر لأنه يحقق ما يلي): تطبيق فجوة التوقعات بين العرض والطلب على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية المصدرة، بجانب دعم الأنشطة المضيفة للقيمة والتي تمكن مجلس الإدارة من التركيز عليها لزيادة مصادر التمويل عبر المنح والتبرعات، بالإضافة إلى ارتباط فلسفة التحسين في الأصل على حلقات الجودة في النموذج الياباني، ولا حرج من تطبيقها في الوحدات غير الهادفة للربح والاتجاه نحو مراحل متقدمة في التحول إلى استدامة التقارير</p>	<p>جودة التقارير المالية من النمط التقليدي إلى التقارير المتكاملة. حيث أكدت دراسة (Cooper et al, 2005) أن الإفصاح السردى يحتاج لتطبيقه نهج فلسفة التحسين المستمر التي ستؤدي إلى مطالبه منظمات الأعمال بدمج تقارير الحوكمة والأداء المالي في مسمى (التقارير المتكاملة) والتي وصفها المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) بأنها تقارير مضيئة للقيمة بالإضافة إلى التوسع في التنبؤات المحاسبية للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح. واتفقت دراسة الجمعية القومية للمحاسبية الأمريكيين (A.A.A) على أهمية تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي لخدمة المستخدمين والمجتمع المدني وضرورة إعداد مالية عن الأداء الاجتماعي والمسئولية الاجتماعية لخدمة متطلبات التنمية المستدامة.</p>	

ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>المالية، أيضا تساهم فلسفة التحسين المستمر في الحفاظ على الحد الأدنى من الإفصاح المحاسبي مع الاستمرارية في التطوير في العرض، وأخيرا يساعد كل من (فرض الاستمرارية، الفترة المالية، مبدأ الاعتراف بالإيرادات، مبدأ الإفصاح عن المعلومات المالية مثل حجم المديونية والإيرادات والمصروفات (النفقات)، الفائض / العجز / الأموال المقيدة، الأموال غير المقيدة) في الخروج من نطاق الإفصاح المحاسبي المحدود والمسيطر عليه من قبل انتهازية مجالس الإدارات فإن فلسفة التحسين المستمر تُعد أحد أهم نظريات تطوير الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح لأنها تتطلب توسيع هذا النطاق ليشمل كافة الموجودات (الأصول) وأسس المحاسبة عنها في ظل وجود نفقات جارية ورأسمالية، ومما لا شك فيه أن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية سوف يحقق أعلى قيمة مضافة وتحسين البعد التسويقي في المجتمع المدني والمانحين.</p> <p>باستقراء الدراسات الحديثة التي تعرضت لقضية الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح من خلال (مدخل تكنولوجيا المعلومات) وجد أن هناك ندرة وقصور غير أن دراسة H.Huang (2005; arthikeyan'u) تعد من أهم الدراسات التي تناولت أهمية تطبيق مدخل تكنولوجيا المعلومات في المنظمات غير الهادفة للربح</p>	<p>(و) مدخل تكنولوجيا المعلومات</p> <p>نظراً لما تتجه فيه الدولة لرقمنة عمليات الوحدات الحكومية و غير الهادفة للربح في الوقت الحالي لذلك تتوقف جودة المعلومات المحاسبية للنظام المحاسبي على مدى توافقها مع الخصائص النوعية للمعلومات مثل الوثوقية، الموضوعية، والقابلية للفهم. و لكي تتوافر هذه الخصائص فإنه لا بد من توافر بيئة تكنولوجية لتلك المعلومات ممثلة في (برامج- حوسبة- برمجة- قاعدة بيانات). حيث إن بيئة تكنولوجيا المعلومات ستقوم بإجراء معالجات و عمليات تشغيل للمعلومات المحاسبية.</p> <p>و يرى الباحث أن تكنولوجيا المعلومات لها تأثير على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من خلال:</p>	<p>الإفصاح الإلكتروني</p>

ملاءمة التطبيق في المنظمات غير الهادفة للربح	المدخل والنظريات المفسرة له	أنماط الإفصاح المحاسبي
<p>لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي لأنه سيمكن من الرقابة والسيطرة خاصة في الجمعيات التي تعمل في الولايات المتحدة الأمريكية وتخضع لرقابة الحكومة الفيدرالية وهي بذلك تخضع للنظرية الشرعية ، واتفقت دراسة كل من <b>Zhang.gutierrez ;Mathieson2010</b> ( <b>Dumont2013</b> ) على أن المنظمات غير الهادفة للربح لابد وأن تعمل عبر ثلاثة محاور أساسية ( المحور الأول التركيز على الأنشطة الاجتماعية والخدمية – المحور الثاني يركز على الهيكل التنظيمي ونزاهة مجالس الإدارات – المحور الثالث يركز على مدخل تكنولوجيا المعلومات لزيادة نطاق الإفصاح المحاسبي ويرى الباحث أن المحور الأول سوف يحقق المهام المثلى للأنشطة غير المالية والمحور الثاني سوف يكون تركيزه على أداء مجالس الإدارات وخفض الممارسات المحاسبية غير المشروعة والمساءلة المحاسبية ، المحور الثالث سوف يرتبط بالتقنيات والإفصاح المحاسبي وتحسين المحتوى المعلوماتي وانعكاسه على جودة التقارير المالية وغير المالية . وتفتقر البيئة المصرية الي توافر مدخل تكنولوجيا المعلومات إذ بلغ حجم الإنفاق على تكنولوجيا المعلومات من قبل المنظمات ٥% من أجمالي الميزانية الإجمالية بجانب عدم توافر متخصصين بالعدد الكافي مثل ( متخصص في أمن المعلومات – قواعد البيانات وصيانتها – إدخال البيانات واستعراضها بيانياً – تصميم الموقع الإلكتروني وإعداد تقارير ورفعها على الموقع بجانب عملية التحديث المستمرة ومتخصص في الاتصالات مع مواقع التواصل الاجتماعي وهو ما يعزز نطاق الإفصاح الإلكتروني</p>	<p>١- تمكن تكنولوجيا المعلومات من زيادة جودة المعلومات المحاسبية و من ثم تحسين المحتوى الإخباري عبر التقارير المالية و الغير مالية.</p> <p>٢- تعتمد تكنولوجيا المعلومات على خدمات الثقة و التوكيد و هو ما يعزز مبدأ المساءلة من جانب مستخدمي القوائم المالية و المانحين في المنظمات غير الهادفة للربح ( نظرية المصالح)</p> <p>٣- تمكن من إتمام كافة المعاملات المالية و الغير مالية مثل منظومة الدفع الإلكتروني و التحويلات البنكية لقبول التبرعات و المساعدات المالية وهي أنشطة يستلزم أن تتم وفقاً لمتطلبات الإفصاح الإخباري. <b>Chueva, et.al, 2016, p.261</b> (اشتقاق الفرض الخامس)</p>	



### ملخص الدراسة : (مداخل تطوير الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح)

#### تقييم العلاقة بين طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح وجودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية ومداخل التطوير المقترحة :

نالت الوحدات غير الهادفة للربح اهتماماً كبيراً في الأدبيات المحاسبية منذ نهاية القرن التاسع عشر في إنجلترا عبر فئة أطلقت مبادرة بعنوان (الإصلاح الاجتماعي) واستهدفت هذه الفئة البحث عن حلول لمشكلات الفقر والجهل والتوظيف غير أن البيئة المصرية اهتمت بنشاط الوحدات غير الهادفة للربح في عام ١٨٢١ وأنشأت أول جمعية أهلية بالإسكندرية باسم الجمعية اليونانية في إطار تحقيق الرفاهية الاجتماعية، وتخضع في تكوينها للمساءلة المحاسبية والرقابة في إطار تعزيز الوظيفة المحاسبية. وقد اهتمت الدراسات الأكاديمية بأهمية الوظيفة المحاسبية في الوحدات غير الهادفة للربح وتعد دراسة كلا من (Vermeer, T.E 2009 Bird & Morgan 1981) من أوائل الدراسات التي سلطت الضوء على الاهتمام بالوظيفة المحاسبية في الوحدات غير الهادفة للربح وأن التوسع في الممارسات المحاسبية يسبب مشكلات في الإفصاح المحاسبي. مثل التناقضات في المعلومات المحاسبية المالية وهو ما حدث في كبرى الجمعيات في إنجلترا خاصة مؤسسة (SORP) الخيرية والتي ظهرت بها مشكلات في القياس والعرض المحاسبي مما أثر بالسلب على فقدان الثقة والتوكيد في مجلس الإدارة وكذلك المانحين والمتبرعين مما أثر على فقدان تلك الجمعيات والمؤسسات الأهلية في الخروج عن الطبيعية المحددة لها. ويلاحظ أن نظم المعلومات المحاسبية تتأثر بطبيعة الوحدات غير الهادفة للربح وفقاً لنمط الإفصاح الإجمالي والاختياري من حيث استعراض المعلومات المحاسبية في إطار نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح والتي تسعى إلى إرساء صورة إيجابية لدى مستخدمي التقارير المالية عن مدى المصداقية في التقارير المالية ومن ثم يتحقق الحد الأدنى من الإفصاح المحاسبي. وعن الوظيفة المحاسبية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية العاملة في البيئة المصرية ما زالت تخضع في تكوينها إلى الإفصاح الإجمالي والذي أقره التشريع ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ والتعديلات التي طرأت عليه بالاستناد إلى القانون رقم ٧٠ لسنة ٢٠١٧ حديثاً فإن نطاق الإفصاح المحاسبي ما زال منخفض ويحتاج إلى إعادة هيكلة بما يحافظ على الوظيفة المحاسبية للجمعيات والمؤسسات الأهلية، فلم يشر في نصوصه وأحدث تعديلاته إلى أهمية اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي من الإفصاح الإجمالي إلى الإفصاح الاختياري لاتساع نطاق الشفافية وعرض المعلومات المحاسبية أمام المانحين والمتبرعين وأعضاء الجمعية العمومية للتعبير عن الأنشطة والعمليات وإجراء مقارنات تستخدم كمقياس مرجعي لتحليل المعلومات المحاسبية والحكم على مصداقية تلك المعلومات واستخدامها في ترشيد القرارات ذات الصلة بالنشاط التمويلي وأغراض المساءلة المحاسبية. ويعتقد الباحث أن القانون سالف الذكر جانبه الصواب في

الوظيفة المحاسبية حيث تجاهل نمط الإفصاح المحاسبي والذي يعد تمهيد للرقابة والمتابعة من قبل الجهات الرقابية والجهاز المركزي للمحاسبات خاصة في البيئة المصرية. وقد أصلت دراسة ( **parl et al, 2022** ) أهمية الرقابة والمساءلة المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح لأصحاب المصالح بالإضافة إلى التأكيد على أهمية إعداد التقارير المتكاملة ( **IR** ) التي تعزز اتساع نطاق الإفصاح الاختياري وخاصة وأن تلك المنظمات تعمل في بيئة غير تنافسية. وإن طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح كما كانت منخفضة ينخفض معها **عملية (التحسين المستمر )** وجودة المعلومات وعلى صعيد آخر فإن فترة التسعينيات وبداية القرن الحادي والعشرين افتقدت لأهمية اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح وقصور التقارير المالية وضعف خدمات التوكيد ومن ثم واجهت تلك الوحدات غير الهادفة للربح مجموعة من التحديات مثل الاستخدام المحدود لتكنولوجيا المعلومات وانعكاسه على الإفصاح الالكتروني لاستيفاء متطلبات المستخدمين والمانيين والمبشرين وقصورها على إفصاحات محددة في ظل حاجة المستخدمين إلى التحقق من مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة خاصة وأن الإفصاح المحاسبي بمثابة المخرجات النهائية التي تعزز الحكم على المصداقية في المعلومات المالية وغير المالية خاصة وأن الإفصاح المحاسبي الاختياري سوف يساهم في الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وهو ما سوف تنخفض معه تكاليف الوكالة إلى أدنى مستوي ويتوافق ذلك مع متطلبات النظرية الشرعية ونظرية الإشارة لتقديم إيضاحات ومبررات من شأنها الحكم على تصرفات مجالس الإدارات ومدى حرصهم على بذل العناية الإدارية الواجبة تجاه الوحدات غير الهادفة للربح . ( **Jung et al., 2018** ) ; **chnar & Rizgar 2023** )

وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثامن "لا يوجد تأثير معنوي لمدخل التحسين المستمر على تطوير أنماط الإفصاح كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح"

### تقييم العلاقة بين طبيعة الوحدات غير الهادفة للربح و مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي

يعتقد الباحث أن جانب كبير من الانتقادات التي صوبت تجاه النظام المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح لعدم كفاية الإفصاح المحاسبي والتي يعزى السبب فيها إلى قصور المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية وهو ما أكدته دراسة ( **Ericka et al., 2019** ) إن طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح تعمل في بيئة غير تنافسية ، بالإضافة إلى ضعف المساءلة المحاسبية وعدم موضوعية مجالس الإدارات في إصدار القوائم المالية التي تحتوي على غش وأخطاء محاسبية هذا بجانب افتقار التقارير المالية وغير المالية لجودة المعلومات المحاسبية مما أثر على نطاق الإفصاح المحاسبي بالسلب، وهذا يحتاج إلى اتساع نطاق الإفصاح الاختياري / السردى معتمداً على وجود مداخل لتطوير الإفصاح تضمن الحفاظ على قدر من الموضوعية تعتمد على الثقة والتوكيد.

وفى هذا السياق توصلت ( **Hofmann & McSwain, , 2013** ) إلى وجود افتقار للمعايير المحاسبية الخاصة للمنظمات غير الهادفة للربح وضعف المشاركة في الإفصاحات السردية وغسيل الأموال بجانب تحكم مجالس الإدارات والأمناء للجمعيات والمؤسسات الخيرية على النظام المحاسبي وتكوين ممارسات ومخصصات غير مشروعة ساهم في خفض كبير في التبرعات وإذا كان هناك تلاعب في المنظمات الربحية عن طريق التلاعب في إدارة الأرباح فإن الأمر ليس ببعيد عن تلك المنظمات غير الهادفة للربح التي تستخدم عمليات التلاعب المحاسبي وارتكاب مخالفات مالية غير مشروعة نتيجة ضعف النظام المحاسبي والمساءلة المحاسبية وضعف الرقابة ويمثل ذلك ( العواقب الاقتصادية لنغمة الإفصاح المحاسبي ) وهو ما يمثل انتهازية تلك المجالس القائمة على إدارة تلك الجمعيات والمؤسسات .

ونعتقد أن الفصائح المالية التي ظهرت في بعض الجمعيات والمؤسسات الكبرى كان بسبب ضعف نطاق الإفصاح المحاسبي وهو ما ظهر بقوة في تقارير مراجعة تلك الجمعيات ومنها (جمعية الهلال الأحمر) في المجتمع الأمريكي حيث تبين أن إجمالي الإيرادات ٣,٤ تريليون دولار للمنظمات غير الهادفة للربح (Wing; Roeger, & Pollak, 2010) ومن ناحية أخرى فإن أطول مدة مجلس الأمناء في المنظمات غير الهادفة للربح يساعد في إخفاء المعلومات المحاسبية ذات التأثير الجوهري الذي يؤثر في قرارات المانحين في ظل وجود مشكلات في نظرية الوكالة ومبادئ آليات الحوكمة وعدم تقديم تفسيرات وتحليلات أو مساءلة عن حجم التبرعات وما المتبع للمعيار المحاسبي ١١٧ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية ما زال يحتاج إلى تطوير إذ جانبه الصواب في التركيز على الأداء المالي دون الأداء غير المالي وهو ما حدا بالولايات المتحدة الأمريكية نحو تعزيز الرقابة على تلك المنظمات والمؤسسات غير الهادفة للربح إلى إلزامها بتقديم نموذج يساهم في زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي، ولزيادة جودة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الثقة والتوكيد في التقارير المالية وغير المالية غير أن تلك المنظمات حاولت ظاهرياً الالتزام بتقديم النموذج موضحاً به المعلومات المحاسبية اللازمة لعملية الرقابة، ولزيادة الشفافية لدي الجهات المانحة الكبيرة والأشخاص المتبرعين واستطاعت تقديم النموذج بمعلومات غير معبرة عن صحيح الواقع لأغراض الغش والخداع المالي إلا أن الوكالات المستقلة ذات الاهتمام بالمنظمات غير الهادفة للربح والتي تعمل بنظام الوساطة لدي القطاعات الخيرية غير الربحية ومنها (Guidestar BBB Wise Giving Alliance) استطاعت أن تنشأ صفحة متخصصة تهتم بالشأن المحاسبي للجمعيات والمؤسسات غير الهادفة للربح ونشر التقارير الأصلية للحفاظ على أموال المانحين بتقديم النموذج (أي أراس ٩٩٠) إزاء تلك المحاولات التي تحاول الحد من الممارسات المحاسبية غير المشروعة في المنظمات غير الهادفة للربح في الولايات المتحدة الأمريكية إلا أنها كانت وما زالت تفتقر إلى نظريات ومداخل ذات صلة بطريقة العرض المحاسبي للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية والتي من شأنها التأثير على سد الفجوة بين المتطلبات باتساع نطاق الإفصاح المحاسبي وبين المعروض منها عن طريق مجالس الإدارات، ويرى الباحث أن طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح يمكن أن تتأثر بالإيجاب حالة الاتجاه نحو تطبيق مداخل الإفصاح المحاسبي المقترحة في هذا السياق وذلك لارتباطها الوثيق بالإفصاح المحاسبي الاختياري والسردي ومن ثم سينعكس ذلك على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وهو ما سوف يعكف عليه الباحث قياسه إحصائياً لمعرفة مستوي الدلالة الإحصائية وتبرير نوعية العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وبين مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية وهو ما أكدته دراسة (elrefae et al: 2024) والتي تشير إلى وجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وحالة التماثل لها وبين جودة التقارير المالية للمنظمات الربحية العاملة في قطاع التأمين، يعتقد الباحث أنها تميل إلى العلاقة الطردية في ظل فرضية خضوع طبيعة الوحدات غير الهادفة للربح إلى حالات الطبيعة (ارتفاع / انخفاض) وكذلك مداخل التطوير وجودة المعلومات المحاسبية ويمكن أن يمثلها الجدول التالي

**جدول انعكاس حالات الطبيعة على متغيرات الدراسة (طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح - مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي - جودة المعلومات المحاسبية - نوعية العلاقة) (إجمالي المصدر):**

**(الباحث)**

متغيرات الدراسة	طبيعة الوحدات غير الهادفة للربح	مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي	جودة المعلومات المحاسبية	نوعية العلاقة المقترحة
حالات الطبيعة مرتفعة	مرتفعة	مرتفعة	مرتفعة	طردية
منخفضة	منخفضة	منخفضة	منخفضة	طردية

جدول العلاقة المقترحة بين مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي وطبيعة الوحدات غير الهادفة للربح  
تفصيلاً الإفصاح المحاسبي - جودة المعلومات المحاسبية - نوعية العلاقة ( إجمالياً ( المصدر  
: الباحث )

متغيرات الدراسة مداخل تطوير الإفصاح المقترحة ( المتغير المستقل )	نوع الإفصاح المحاسبي	طبيعة الوحدات غير الهادفة للربح	جودة المعلومات المحاسبية	جودة التقارير المالية المنشورة	نوعية العلاقة المقترحة
مدخل نظرية الوكالة	إجباري	تأثير إيجابي غير مفعّل	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي	طردية
مدخل نظرية الإشارة	اختياري	تأثير إيجابي غير مفعّل	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي	طردية
مدخل النظرية الشرعية	اختياري	تأثير إيجابي غير مفعّل	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي	طردية
مدخل التحسين المستمر	السردي	تأثير إيجابي غير مفعّل	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي	طردية
مدخل تكنولوجيا المعلومات	اختياري	تأثير إيجابي غير مفعّل	تأثير إيجابي	تأثير إيجابي	طردية

ويمثل اشتقاق الفرض الثامن بفروعه :

١/٨ : لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على كل من ( الإفصاح الإجمالي - الإفصاح الاختياري - السري ) طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح .

٢/٨ : لا يوجد تأثير معنوي لمدخل نظرية الوكالة باعتباره أحد مداخل التطوير في تطوير نطاق الإفصاح الاختياري في المنظمات غير الهادفة للربح كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح .

٣/٨ : لا يوجد تأثير معنوي لمدخل نظرية الإشارة باعتباره أحد مداخل التطوير في تطوير نطاق الإفصاح الاختياري كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح

٤/٨ : لا يوجد تأثير معنوي لمدخل النظرية الشرعية باعتباره أحد مداخل التطوير لنطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح

٥/٨ : لا يوجد تأثير معنوي لمدخل التحسين المستمر كإيزين على تطوير أنماط الإفصاح السري كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح .

القسم السابع : الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى التعرف على مداخل مقترحة لمعالجة مشكلات الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح، وتوصيف المتغيرات في قائمة الاستقصاء التي اعتمد عليها الباحث علاوة على ذلك توضيح أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في تحليل الاستقصاء وكذلك اختبار مقياس الدراسة بغرض الحصول على النتائج التي توضح مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة .

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الجمعيات والمؤسسات الأهلية أو ما يطلق عليها ( المنظمات غير الهادفة للربح ) من خلال المحاسبين العاملين بتلك المنظمات بالإضافة إلى المحاسبين في الجهات الحكومية ذات الصلة بالمنظمات غير الهادفة للربح . حيث اهتمت هذه الدراسة بقياس التأثيرات المباشرة لمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية على المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية كدليل تطبيقي على الجمعيات والمؤسسات غير الهادفة للربح في البيئة المصرية في ظل ندرة الأبحاث المحاسبية المعاصرة ؛ مما جعل أهمية كبيرة لموضوع البحث والدراسة. تم توزيع ٤٠٠ استمارة استقصاء بطريقة عشوائية بسيطة على كل فئات الدراسة لجمع البيانات اللازمة حول آرائهم ، ويعرض الجدول التالي رقم (٤) توزيع العينة والاستمارات الصحيحة وبلغت نسبة الاستجابة الكلية ٩٦,٠%.

جدول رقم (٤) توزيع عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

فئات الدراسة	الاستمارات الصحيحة	الاستمارات الموزعة	نسبة الاستجابة
محاسب الجمعيات والمؤسسات غير الهادفة للربح .	٦٧	٧٠	٩٥,٧%
محاسب بالمديريات التضامن قطاع الجمعيات الأهلية والمؤسسات الأهلية.	٢١١	٢٢٠	٩٥,٩%
مراجع الحسابات ( المحاسبين القانونيين	١٠٦	١١٠	٩٦,٤%
الإجمالي	٣٨٤	٤٠٠	٩٦,٠%

المصدر: الباحث اعتماداً على نتائج الدراسة

### ثانياً: الجداول التكرارية والنسبية *Frequency Tables*

استخدم الباحث هذه الجداول لاستنتاج عدد ونسبة الاستجابات من المستقضي منهم ووضعها في جدول من عمودين يمثل الأول العدد والثاني النسبة من حجم العينة كما هو موضح في الجداول التالية.

#### جدول (٥)

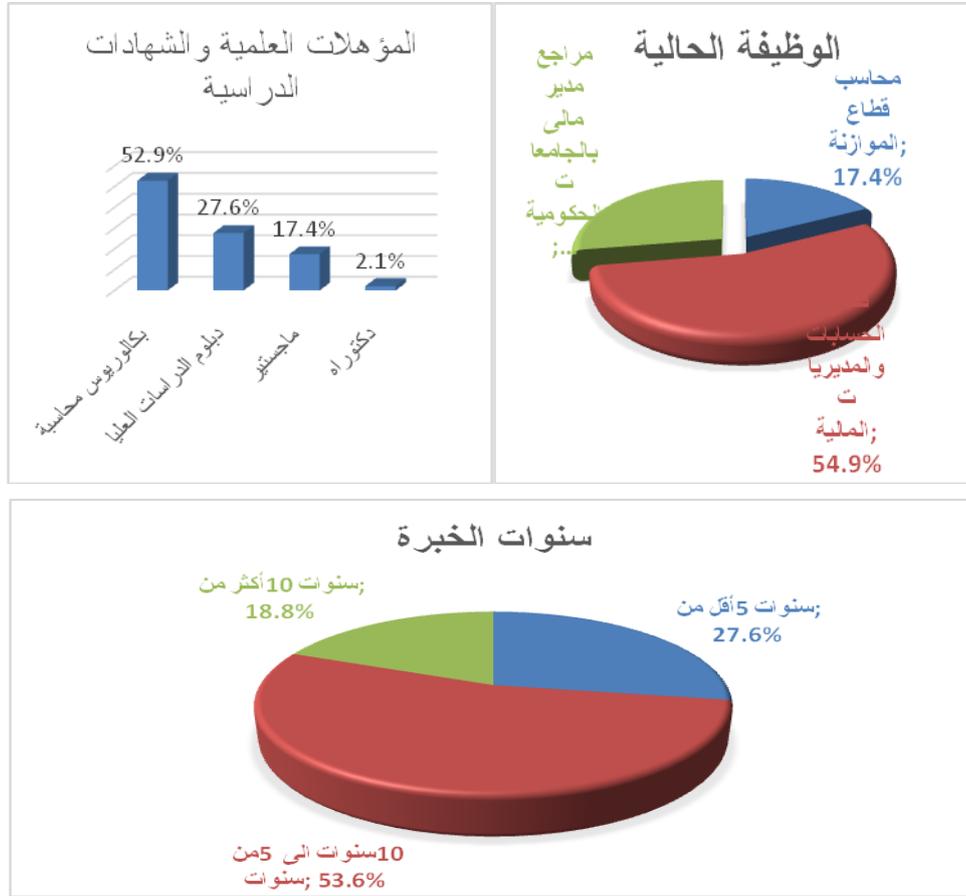
#### عدد ونسبة المبحوثين في العينة

النسبة	العدد	البيان
١٧,٤%	٦٧	محاسب الجمعيات و المؤسسات الأهلية .
٥٤,٩%	٢١١	محاسب وزارة التضامن الاجتماعي قطاع الجمعيات و المؤسسات الأهلية.
٢٧,٦%	١٠٦	المحاسبون .
٥٢,٩%	٢٠٣	بكالوريوس محاسبة.
٢٧,٦%	١٠٦	دبلوم الدراسات العليا.
١٧,٤%	٦٧	ماجستير.
٢,١%	٨	دكتوراه.
٢٧,٦%	١٠٦	أقل من ٥ سنوات.
٥٣,٦%	٢٠٦	من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات.
١٨,٨%	٧٢	أكثر من ١٠ سنوات.

المصدر: الباحث اعتماداً على نتائج الدراسة

يوضح الجدول السابق أن أكثر من نصف عينة الدراسة يعملون كمحاسبين في قطاع الحسابات والمديريات المالية كما أن ٥٢,٩% منهم حاصلين على بكالوريوس في المحاسبة، وأيضاً ٥٣,٦% منهم سنوات خبرتهم بالعمل تتراوح بين ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات وهو ما يوضحه الشكل التالي:

## الشكل رقم (٥) عدد ونسبة المبحوثين في العينة



**المصدر: الباحث اعتماداً على نتائج الدراسة**

**(١)- صدق وثبات أداة الدراسة :**

تم الاعتماد على معامل الثبات وهو يمثل معامل ألفا متوسط المعاملات الناتجة عن تجزئة الاختبار إلي أجزاء بطرق مختلفة وبذلك فإنه يمثل معامل الارتباط بين أي جزئين من أجزاء الاختبار . ومعامل الصدق الظاهري وهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات وذلك لقياس مدى صلاحية واعتمادية استمارة الاستقصاء المستخدمة في قياس استجابات مفردات عينة البحث، وقد تم استخدام Cronbach's Alpha لقياس الثبات وكانت النتيجة مقبولة لجميع بنود الدراسة (٥٤) بقيمة بلغت ٠,٩٩٤ . كما بلغت قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة لكلٍ من العوائد الاجتماعية، مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة، الأداء المالي، جودة المعلومات المحاسبية، تكنولوجيا المعلومات، دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة، العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة، تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري/ السري) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح ٠,٩٩٢ ، ٠,٩٣٣ ، ٠,٩٤٠ ، ٠,٩٤٤ ، ٠,٩٤٣ ،

٠,٩٣١، ٠,٩٢٢، ٠,٩٦٧، ٠,٩٣٢، ٠,٩٦١، على التوالي ونلاحظ ان جميع هذه المعاملات أكبر من ٠,٧ وبالتالي تشير إلى ثبات أداة الدراسة وقبولها للاعتماد عليها في التحقق من فرضيات الدراسة. وقد تم حساب معاملات الصدق الظاهرية لكلٍ من العوائد الاجتماعية، مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة، الأداء المالي، جودة المعلومات المحاسبية، تكنولوجيا المعلومات، دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة، العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة، تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح فكانت كما يلي: ٠,٩٦٠، ٠,٩٦٦، ٠,٩٧٠، ٠,٩٧٢، ٠,٩٧١، ٠,٩٦٥، ٠,٩٦٠، ٠,٩٨٣، ٠,٩٦٥، ٠,٩٨٠، على التوالي وبالتالي تشير إلى صلاحية أداة الدراسة وقبولها للاعتماد عليها في التحقق من فرضيات الدراسة.

وأيضاً تم استخدام الصدق العملي الاستكشافي والتوكيدي للتأكيد على النتائج السابقة وأوضح النتائج ان معاملات التشعب لجميع البنود على المحاور التي تنتمي إليها أعلى من ٠,٣٠ كما أن جميع معاملات التشعب معنوية ودالة إحصائياً عند مستوي دلالة ٥% مما يدل على أهمية تلك البنود في قياس كل محور بالدراسة وبالتالي فهي مقبولة باستخدام كلا من التحليل العملي الاستكشافي والتوكيدي مما يؤكد على صدق الاتساق العملي لأداة الدراسة وكانت النتائج كما يلي:

الأداء المالي		مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة		العوائد الاجتماعية	
معامل التشعب باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي الاستكشافي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي الاستكشافي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي الاستكشافي
0.748	0.809	0.814	0.914	0.998	0.985
0.962	0.960	0.948	0.940	0.999	0.986
0.929	0.945	0.807	0.907	0.964	0.987
0.936	0.952	0.966	0.948	0.948	0.980
0.926	0.925	0.961	0.933	0.949	0.981
0.956	0.957			-	
دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة		تكنولوجيا المعلومات		جودة المعلومات المحاسبية	
معامل التشعب باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي الاستكشافي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي الاستكشافي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشعب باستخدام الصدق العملي الاستكشافي
0.919	0.910	0.928	0.921	0.734	0.893
0.843	0.921	0.827	0.901	0.728	0.889
0.972	0.955	0.974	0.964	0.965	0.947
0.831	0.916	0.815	0.895	0.992	0.951
0.951	0.941	0.953	0.948	1	0.956
-	-	٠,٩٦٤	0.950	-	-

جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية		تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية		العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة	
معامل التشبع باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشبع باستخدام الصدق العملي الاستكشافي	معامل التشبع باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشبع باستخدام الصدق العملي الاستكشافي	معامل التشبع باستخدام الصدق العملي التوكيدي	معامل التشبع باستخدام الصدق العملي الاستكشافي
0.928	0.928	0.91	0.952	0.787	<b>0.901</b>
0.835	0.892	0.568	0.675	0.966	<b>0.948</b>
0.967	0.953	0.959	0.973	0.78	<b>0.895</b>
0.826	0.894	0.982	0.979	0.943	<b>0.920</b>
0.956	0.947	0.995	0.978	0.951	<b>0.928</b>
٠,٨	0.831	٠,٩٩٥	0.977	-	-
طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح					
معامل التشبع باستخدام الصدق العملي التوكيدي		معامل التشبع باستخدام الصدق العملي الاستكشافي			
		0.784			
		0.952			
		0.974			
		0.979			
		0.976			

المؤشر	العوائد الاجتماعية	مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة	الأداء المالي	جودة المعلومات المحاسبية	تكنولوجيا المعلومات	دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة	العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة	تحديث الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) لمدخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح
قيمة مربع كاي	٤٧٨,١٠٣	٧٤١,٢٧٥	٢٢٥,٦٦٢	٩٠٠,٤٥٤	٩١٧,٣١١	٨٨٣,٥٥٥	٨٥٤,١٢٣	١٩٠,٨٨٧	١٠١٥,٨١٧	٦٣,١٥٠
مستوى المعنوية	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠
مؤشر جودة التوفيق (GFI)	٠,٦٦٧	٠,٧١٢	٠,٨٤٩	٠,٧٢٨	٠,٧٣٦	٠,٧٠٠	٠,٧٠٢	٠,٨٤٨	٠,٦٩٥	٠,٩٤٤
مؤشر جودة التوفيق المعياري (NFI)	٠,٩١١	٠,٧٦٤	٠,٩٣٥	٠,٧٨٦	٠,٧٨٢	٠,٧٢٧	٠,٧٢٣	٠,٩٦١	٠,٧٣٠	٠,٩٨٣
مؤشر جودة التوفيق الممتاز (IFI)	٠,٩١٢	٠,٧٦٥	٠,٩٣٧	٠,٧٨٧	٠,٧٨٤	٠,٧٢٨	٠,٧٢٤	٠,٩٦٣	٠,٧٣١	٠,٩٨٤
مؤشر توكير لويس (TLI)	٠,٨٢٣	٠,٥٣٠	٠,٨٩٥	٠,٥٧٣	٠,٦٣٩	٠,٤٥٦	٠,٤٤٨	٠,٩٣٨	٠,٥٥٢	٠,٩٦٨
مؤشر جودة التوفيق المقارن (CFI)	٠,٩١٢	٠,٧٦٥	٠,٩٣٧	٠,٧٨٧	٠,٧٨٤	٠,٧٢٨	٠,٧٢٤	٠,٩٦٣	٠,٧٣١	٠,٩٨٤
المتوسط التربيعي الجذر التربيعي (RMR)	٠,٠٤٩	٠,١٤٩	٠,٠٢٣	٠,٠٦١	٠,١٣٩	٠,١٥٠	٠,١٨٩	٠,٠٥٦	٠,١٣٤	٠,٠٢٤

وقد بلغت معاملات KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) والخاص بكفاية حجم العينة المستخدم لكلٍ من العوائد الاجتماعية، مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة، الأداء المالي، جودة المعلومات المحاسبية، تكنولوجيا المعلومات، دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة، العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة، تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) لمدخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح فكانت كما يلي: ٠,٨٦٧، ٠,٧٨٠، ٠,٨٨٢، ٠,٧٨٦، ٠,٨٤٥، ٠,٧٧٣، ٠,٨٠٨، ٠,٩٠٢، ٠,٨١٧، ٠,٨٨٢

على التوالي وبالتالي تشير إلى أن حجم العينة المستخدم كافٍ لهذه الدراسة بجميع محاورها. وأوضحت النتائج أن مؤشرات جودة التوفيق الكلية لنموذج القياس جيدة وعالية مما يدل على وجود تماسك داخلي قوي للمقياس ومن ثم إمكانية الاعتماد عليه، كما أظهرت النتائج أن قيمة الجذر التربيعي لمتوسط

مربعات البواقي (RMR) بالحدود المسموح بها مما يدل على جودة النموذج الكلي وكانت المؤشرات كما يلي:

#### قطاعات متغيرات الدراسة:

قبل التطرق الى التحقق من صحة او خطأ فرضيات الدراسة تم استخدام التحليل العنقودي السريع k-mean cluster analysis والهدف من ذلك هو تقسيم متغيرات الدراسة إلى عنقودين بحيث يتم دراسة كل متغير في حالتي الارتفاع والانخفاض. بالإضافة إلى تحليل التباين الأحادي المصاحب للتحليل العنقودي السريع والذي يهتم بدراسة المعنوية بين العنقودين المقسمين.

#### - العوائد الاجتماعية

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم العوائد الاجتماعية إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول العوائد الاجتماعية المنخفضة، والعنقود الثاني العوائد الاجتماعية المرتفعة

#### - مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة، والعنقود الثاني الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة

#### - الأداء المالي

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم الأداء المالي إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول الأداء المالي المنخفض، والعنقود الثاني الأداء المالي المرتفع

#### - جودة المعلومات المحاسبية

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم جودة المعلومات المحاسبية إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة، والعنقود الثاني جودة المعلومات المحاسبية المرتفعة

#### - تكنولوجيا المعلومات

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم تكنولوجيا المعلومات إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول تكنولوجيا المعلومات المنخفضة، والعنقود الثاني تكنولوجيا المعلومات المرتفعة

#### - دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة، والعنقود الثاني دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المرتفعة

#### - العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة، والعنقود الثاني العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المرتفع

**- تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية**

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض، والعنقود الثاني تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع .

**- جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية**

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة، والعنقود الثاني جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة .

**- طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح**

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة، والعنقود الثاني طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة .

**- مداخل مقترحة لمعالجة مشكلات الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح**

تم الاعتماد بشكل مبدئي على تقسيم المداخل المقترحة لمعالجة مشكلات الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح إلى عنقودين باعتبار أن كل عنقود متجانس ومختلف عن العنقود الآخر، حيث تم تسمية العنقود الأول المداخل المقترحة لمعالجة مشكلات الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة، والعنقود الثاني المداخل المقترحة لمعالجة مشكلات الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

Sig.	F	المسافة بين المراكز النهائية للعناقد		المراكز النهائية للعناقد	المراكز المبدئية للعناقد	حجم العينة	المتغير	
		العنقود الثاني	العنقود الأول					
0.000	1326.886	٢,٤٤	٠,٠٠	1.92	1.00	٢٢٢	العنقود الأول	العوائد الاجتماعية
		٠,٠٠	٢,٤٤	4.36	5.00	١٧٨		
0.000	1198.064	١,٦٣	٠,٠٠	٢,٨٤	٢,٢٠	٢٣٧	العنقود الأول	مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة
		٠,٠٠	١,٦٣	٤,٤٧	٥,٠٠	١٦٣		
0.000	943.804	١,٣٦	٠,٠٠	٣,١٨	٢,٦٧	٢٥٢	العنقود الأول	الأداء المالي
		٠,٠٠	١,٣٦	٤,٥٤	٥,٠٠	١٤٨		
0.000	1397.168	١,٩١	٠,٠٠	٢,٥٤	١,٨٠	٢٤١	العنقود الأول	جودة المعلومات المحاسبية
		٠,٠٠	١,٩١	٤,٤٥	٥,٠٠	١٥٩		

0.000	1278.604	١,٦٤	٠,٠٠	٢,٩٢	٢,٣٣	٢٤٣	العنقود الأول	تكنولوجيا المعلومات
		٠,٠٠	١,٦٤	٤,٥٦	٥,٠٠	١٥٧	العنقود الثاني	
0.000	1297.019	١,٧١	٠,٠٠	٢,٨٣	٢,٢٠	٢٣٤	العنقود الأول	دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة
		٠,٠٠	١,٧١	٤,٥٤	٥,٠٠	١٥٧	العنقود الثاني	
0.000	1295.035	١,٦٧	٠,٠٠	٢,٨٤	٢,٢٠	٢٤٣	العنقود الأول	العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة
		٠,٠٠	١,٦٧	٤,٥١	٥,٠٠	١٥٧	العنقود الثاني	
0.000	1069.110	٢,٢٣	٠,٠٠	١,٩٦	١,٠٠	٢٢٤	العنقود الأول	تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السرد) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
		٠,٠٠	٢,٢٣	٤,٢٠	٥,٠٠	١٧٦	العنقود الثاني	
0.000	1262.546	١,٥٩	٠,٠٠	٢,٩٤	٢,٣٣	٢٤٣	العنقود الأول	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية
		٠,٠٠	١,٥٩	٤,٥٣	٥,٠٠	١٥٧	العنقود الثاني	
0.000	1312.862	٢,١٩	٠,٠٠	٢,٢٩	١,٤٠	٢٣٣	العنقود الأول	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح
		٠,٠٠	٢,١٩	٤,٤٨	٥,٠٠	١٦٧	العنقود الثاني	
0.000	1431.002	١,٨٢	٠,٠٠	٢,٦٥	١,٩١	٢٤١	العنقود الأول	مداخل معالجة الإفصاح في المنظمات غير الهادفة للربح
		٠,٠٠	١,٨٢	٤,٤٧	٥,٠٠	١٥٩	العنقود الثاني	

يوضح الجدول السابق وجود اختلاف معنوي ودال إحصائياً لجميع متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى العنقودين الأول والثاني مما يؤكد على اختلاف العناقيد التي تم تقسيمها بالتحليل العنقودي عن بعضها البعض، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%

**ف1: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على قياس العوائد الاجتماعية**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.879	0.233	0.000	1065.203	0.837	0.915	العوائد الاجتماعية المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-0.640	5.205	0.011	9.134	0.432	0.657	العوائد الاجتماعية المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-1.273	6.543	0.011	9.713	0.493	0.702	العوائد الاجتماعية المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.841	0.873	0.000	445.371	0.733	0.856	العوائد الاجتماعية المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين العوائد الاجتماعية المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية 5% ، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير مرتفع بلغت قيمته 83,7% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته 83,7% من التباين الموجود بالعوائد الاجتماعية المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض والعوائد الاجتماعية المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 91,5%

كما أوضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين العوائد الاجتماعية المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية 5% ، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات

المحاسبية المنخفض تأثير منخفض بلغت قيمته  $43,2\%$  أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته  $43,2\%$  من التباين الموجود بالعوائد الاجتماعية المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة سلبية متوسطة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و العوائد الاجتماعية المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما  $65,7\%$

وأوضحت النتائج أيضا وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين العوائد الاجتماعية المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية  $5\%$  ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته  $49,3\%$  أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته  $49,3\%$  من التباين الموجود بالعوائد الاجتماعية المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و العوائد الاجتماعية المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما  $70,2\%$

وأوضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين العوائد الاجتماعية المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية  $5\%$  ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته  $73,3\%$  أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته  $73,3\%$  من التباين الموجود بالعوائد الاجتماعية المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و العوائد الاجتماعية المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما  $85,6\%$

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع-منخفض) على قياس العوائد الاجتماعية (مرتفعة-منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية  $5\%$ .

كما أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (منخفض-مرتفع) على قياس العوائد الاجتماعية (مرتفعة-منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية  $5\%$ .

**ف ٢: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.387	2.086	0,000	181,311	0.452	0.672	مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-1.800	9.200	-	-	1.000	1.000	مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات

						المحاسبية المنخفض
-	4.236	0.108	2.982	0.187	0.432	مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة
0.410						مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.809	1.023	٠,٠٠٠	٤٢٠,١٦٢	0.725	0.852	مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة
						مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية **5%** ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير منخفض بلغت قيمته **45,2%** أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته **45,2%** من التباين الموجود بمبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية متوسطة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما **67,2%**

كما أوضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية **5%** ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير مرتفع جدا بلغت قيمته **100,0%** أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر التباين الموجود بمبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة . كما وضحت النتائج وجود علاقة سلبية تامة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما **100,0%**

وأوضحت النتائج أيضا وجود تأثير غير معنوي بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية **5%** ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته **18,7%** أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته **18,7%** من التباين الموجود بمبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية متوسطة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما **43,2%**

وأوضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية **5%** ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته **72,9%** أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن

المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته **72,5%** من التباين الموجود بمبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما **85,2%**

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية **(مرتفع-منخفض)** على قياس مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة **(مرتفعة-منخفضة)**، وذلك بمستوى معنوية **5%**.

كما أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية **(منخفض)** على قياس مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة **(مرتفعة)**، وذلك بمستوى معنوية **5%**.

وبينت النتائج أيضا وجود تأثير سلبي غير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية **(المرتفع)** على قياس مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة **(منخفضة)**، وذلك بمستوى معنوية **5%**.

**ف3: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على الأداء المالي**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.168	2.823	0,000	25,019	0.103	0.321	الأداء المالي المنخفض	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
0.750	3.250	-	-	1.000	1.000	الأداء المالي المرتفع	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-0.008	3.373	0.967	0.002	0.000	0.008	الأداء المالي المنخفض	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.815	1.010	0,000	313,860	0.689	0.83	الأداء المالي المرتفع	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين الأداء المالي المنخفض عند مستوى دلالة إحصائية 5%، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير منخفض بلغت قيمته 10,3% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته 10,3% من التباين الموجود بالأداء المالي المنخفض. كما أوضحت النتائج وجود علاقة طردية ضعيفة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و الأداء المالي المنخفض حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 32,1%

كما أوضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين الأداء المالي المرتفع عند مستوى دلالة إحصائية 5%، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير مرتفع جدا بلغت قيمته 100,0% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر التباين الموجود بالأداء المالي المرتفع. كما أوضحت النتائج وجود علاقة طردية تامة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و الأداء المالي المرتفع حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 100,0%

ووضحت النتائج أيضاً عدم وجود تأثير بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين الأداء المالي المنخفض عند مستوى دلالة إحصائية 5%، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منعدم حيث بلغت قيمته 0,0% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع لا تساهم بتفسير أي جزء من التباين الموجود بالأداء المالي المنخفض. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية ضعيفة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و الأداء المالي المنخفض حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 0,8%

ووضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين الأداء المالي المرتفع و بين الأداء المالي المنخفض عند مستوى دلالة إحصائية 5%، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته 68,9% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته 68,9% من التباين الموجود بالأداء المالي المرتفع. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و الأداء المالي المرتفع حيث بلغ معامل الارتباط بينهما 83,0%

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع- منخفض) على قياس الأداء المالي (مرتفع- منخفض) وذلك بمستوى معنوية 5%.

كما أنه يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (منخفض) على قياس الأداء المالي (مرتفع)، وذلك بمستوى معنوية 5%.

وبينت النتائج أيضاً وجود تأثير سلبي غير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (المرتفع) على قياس الأداء المالي (منخفض)، وذلك بمستوى معنوية 5%.

**ف4: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.526	1.502	٠,٠٠٠	٤٣٢,١٢٦	0.662	0.813	جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
- 0.906	5.816	٠,٠٠١	١٤,٩٥١	0.483	0.695	جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.805	1.005	٠,٠٠٠	٢٩٢,٤٦٦	0.652	0.808	جودة المعلومات المحاسبية المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير مرتفع بلغت قيمته ٦٦,٢% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته ٦٦,٢% من التباين الموجود بجودة المعلومات المحاسبية المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٨١,٣%

ووضحت النتائج أيضاً وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته ٤٨,٣% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٤٨,٣% من التباين الموجود بجودة المعلومات المحاسبية المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و جودة المعلومات المحاسبية المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٦٩,٥%

ووضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين جودة المعلومات المحاسبية المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته ٦٥,٢% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٦٥,٢% من التباين الموجود بجودة المعلومات المحاسبية المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية

بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و جودة المعلومات المحاسبية المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٨٠,٨% وبناءً على النتائج السابقة ترفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع-منخفض) على قياس جودة المعلومات المحاسبية (مرتفعة-منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

كما أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع) على قياس العوائد الاجتماعية (منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

**ف٥: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على تكنولوجيا المعلومات (التقارير الإلكترونية)**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
تابع	مستقل	R	تابع	مستقل	R	تابع	مستقل
0.370	2.178	٠,٠٠٠	١٨٤,٠٠٧	0.454	0.674	تكنولوجيا المعلومات المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-0.620	5.228	٠,٠٢٣	٦,١٨٨	0.256	0.506	تكنولوجيا المعلومات المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.805	1.099	٠,٠٠٠	٣٧٦,٥٢٧	0.710	0.842	تكنولوجيا المعلومات المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين تكنولوجيا المعلومات المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير متوسط بلغت قيمته ٤٥,٤% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته ٤٥,٤% من التباين الموجود بتكنولوجيا المعلومات المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و تكنولوجيا المعلومات المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٦٧,٤%

ووضحت النتائج أيضا وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين تكنولوجيا المعلومات المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته ٢٥,٦% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٢٥,٦% من التباين الموجود بتكنولوجيا المعلومات المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية متوسطة بين مداخل

تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و تكنولوجيا المعلومات المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٥٠,٦%

ووضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين تكنولوجيا المعلومات المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته ٧١,٠% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٧١,٠% من التباين الموجود بالعوائد الاجتماعية المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و تكنولوجيا المعلومات المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٨٤,٢%

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع- منخفض) على قياس تكنولوجيا المعلومات (مرتفعة- منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

كما أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع) على قياس تكنولوجيا المعلومات (منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

#### ف٦: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.440	1.949	٠,٠٠٠	٢٩٢,٣٠٩	0.569	0.755	دوافع وجهود المنظمات المحاسبية	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

المحاسبية المنخفض	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع	ذات الصلة المنخفضة				
0.548	0.301	٧,٧٤٣	٠,٠١٢	5.493	-0.712	دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة
0.852	0.725	٤٠٦,١٧٩	٠,٠٠٠	1.022	0.820	دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المرتفعة

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير مرتفع بلغت قيمته ٥٦,٩% أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته ٥٦,٩% من التباين الموجود دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٧٥,٥%

ووضحت النتائج أيضا وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته ٣٠,١% أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٣٠,١% من التباين الموجود بدوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية متوسطة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٤٠,٨%

ووضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته ٧٢,٥% أى أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٧٢,٥% من التباين الموجود بدوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و دوافع جهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٨٥,٢%

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع- منخفض) على قياس دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة (مرتفعة- منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

كما أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع) على قياس دوافع وجهود المنظمات المحاسبية ذات الصلة (منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

**ف٧: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية عن المعلومات المحاسبية على العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.389	2.065	٠,٠٠٠	٢١٠,٤١٧	0.488	0.698	العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-0.480	4.672	٠,٠٨٢	٣,٣٩٧	0.159	0.398	العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.812	1.022	٠,٠٠٠	٣٦٣,٢٧٠	0.702	0.838	العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير منخفض بلغت قيمته ٤٨,٨% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته ٤٨,٨% من التباين الموجود بالعواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض و العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٦٩,٨%

ووضحت النتائج أيضا وجود تأثير غير معنوي بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته ١٥,٩% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ١٥,٩% من التباين الموجود بالعواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية متوسطة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المنخفضة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٣٩,٨%

ووضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المرتفعة عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته ٧٠,٢% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٧٠,٢% من التباين الموجود بالعواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المرتفعة. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع و العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المرتفعة حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٨٣,٨%

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع-منخفض) على قياس العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة المرتفعة (مرتفعة-منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

كما أنه يوجد تأثير سلبي غير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع) على قياس العواقب الاقتصادية لانتهازية مجلس الإدارة (منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

**١- لا يوجد تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام ثمانية سيناريوهات مختلفة، والتي اعتمدت عليها الدراسة الحالية والخاصة بتصميم مستويين لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مستويين لطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح في ظل وجود مستويين لجودة الإفصاح، ويمكن توضيحهم كما بالجدول التالي:

م	جودة الإفصاح	تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السري) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح
١	مرتفعة	مرتفع	مرتفع
٢	مرتفعة	مرتفع	منخفض



جودة إفصاح مرتفعة وطبيعة منظمات غير هادفة للربح مرتفعة	جودة إفصاح مرتفعة وطبيعة منظمات غير هادفة للربح منخفضة
--	--

**ويوضح الجدول التالي مسارات المعاملات المباشرة بين المتغيرات:**

بيان المسار	المسار	المسار المعياري	الخطأ المعياري	قيمة ت	المعنوية	نوع العلاقة	
جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة	<---	تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري)	0.946	0.933	0.018	52.720	***
		السردية) لمدخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع					
		تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري)	0.214	0.298	0.014	14.944	***
		السردية) لمدخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض					
جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة	<---	تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري)	0.106	0.069	0.027	3.909	***
		السردية) لمدخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع					
		تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري)	0.942	0.867	0.022	43.408	***
		السردية) لمدخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض					

طردية								تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
	***	8.109	.026	.318	.210	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	
طردية								تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
	***	20.074	.032	.697	.652	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	
طردية								تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
	***	4.766	.037	.161	.176	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	
عكسية								تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
	.032	-2.141	.046	-.064	-.099	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	
عكسية								جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
	***	-8.550	.027	-.346	-.232	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	
طردية								جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
	***	8.184	.034	.272	.277	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	
طردية								جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
	***	23.842	.039	.833	.920	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	
طردية								جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
	***	4.917	.048	.141	.237	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	

بالنسبة للسيناريو الأول والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع ٥٢,٧٢٠ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما ٤,٧٦٦ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥%، وهذا مانج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير ٢٣,٨٤٢ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى ٥% مما يعنى أن هناك تأثير إيجابي معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو الثاني والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع ٥٢,٧٢٠ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما ٨,١٠٩ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥%، وهذا مانج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير - ٨,٥٥٠ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى ٥% مما يعنى أن هناك تأثير سلبي معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو الثالث والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض ١٤,٩٤٤ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما - ٢,١٤١ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥%، وهذا مانج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير ٢٣,٨٤٢ وهى قيمة عالية الدلالة

الإحصائية عند مستوي ٥% مما يعنى ان هناك تأثير **إيجابي** معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو الرابع والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية **المنخفض** كمتغير وسيط على العلاقة بين **ارتفاع** جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح **المنخفضة** فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوي دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض ١٤,٩٤٤ وهى قيمة دالة إحصائيا عند مستوي معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما ٢٠,٧٠٤ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوي دلالة ٥%، وهذا مانتج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير - ٨,٥٥٠ وهى قيمة دالة إحصائيا عند مستوي ٥% مما يعنى أن هناك تأثير **سلبي** معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين ارتفاع جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو الخامس والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية **المرتفع** كمتغير وسيط على العلاقة بين **انخفاض** جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح **المرتفعة** فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوي دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع ٣,٩٠٩ وهى قيمة دالة إحصائيا عند مستوي معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما ٤,٧٦٦ وهى قيمة دالة إحصائيا عند مستوي دلالة ٥%، وهذا مانتج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير ٤,٩١٧ وهى قيمة دالة إحصائيا عند مستوي ٥% مما يعنى أن هناك تأثير **إيجابي** معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو السادس والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية **المرتفع** كمتغير وسيط على العلاقة بين **انخفاض** جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح **المنخفضة** فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوي دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على تحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع ٣,٩٠٩ وهى قيمة دالة إحصائيا عند مستوي معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجمالي / الاختياري / السردي) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

/ الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما ٨,١٠٩ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥%، وهذا مانج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير ٨,١٨٤ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى ٥% مما يعنى أن هناك تأثير إيجابي معنوي لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو السابع والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على تحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض ٤٣,٤٠٨ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما -٢,١٤١ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى دلالة ٥%، وهذا مانج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير ٤,٩١٧ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى ٥% مما يعنى أن هناك تأثير إجابى معنوي لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

بالنسبة للسيناريو الثامن والخاص بوجود تأثير معنوي لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة فتوضح النتائج السابقة وجود هذا التأثير عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على تحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض ٤٣,٤٠٨ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية ٥%، كما أن هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهما -٢٠,٠٧٤ وهى قيمة عالية الدلالة الإحصائية عند مستوى دلالة ٥%، وهذا مانج عنه وجود تأثير معنوي لجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة على طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة لهذا التأثير ٨,١٨٤ وهى قيمة دالة إحصائية عند مستوى ٥% مما يعنى أن هناك تأثير إجابى معنوي لتحديث (الإفصاح الإجابى / الاختياري / السردى) من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض كمتغير وسيط على العلاقة بين انخفاض جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%.

**٨٤ : لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على كل من (الإفصاح الإجمالي/ الاختياري/ السردى) كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل المسار، وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

بيان المسار	المسار	المسار المعياري	الخطأ المعياري	قيمة ت	المعنوية	نوع العلاقة
جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع	1.113	.950	69.883	***	طردية
جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض	.205	.288	12.955	***	طردية
جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع	.279	.157	11.545	***	طردية
جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض	.917	.849	38.236	***	طردية
مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	.302	.529	8.966	***	طردية

طردية	***	13.15 8	.034	.475	.447	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
طردية	.024	2.262	.043	.104	.098	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
طردية	.002	3.057	.044	.086	.134	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
عكسية	***	-8.113	.040	-.480	-.321	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
طردية	***	11.52 8	.036	.413	.419	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	18.18 7	.051	.839	.928	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة

طردية	.798	.256	.047	.007	.012	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
-------	------	------	------	------	------	---	----------	---

يوضح الجدول السابق معنوية العلاقة بين كل من جودة الإفصاح (مرتفعة- منخفضة) ومداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (المرتفع- المنخفض) حيث تراوحت القيم الإحصائية المحسوبة للاختبار بين ١١,٥ و ٦٧ وهي قيم عالية الدلالة الإحصائية ، كما وضحت النتائج أيضا وجود علاقة معنوية بين كل من مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (المرتفع- المنخفض) وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح (مرتفعة- منخفضة) حيث تراوحت القيم الإحصائية المحسوبة للاختبار بين ٢,٢٦ و ١٣,١٦ وهي قيم دالة إحصائية عند مستوي ٥% ، الأمر الذي أدى إلى وجود تأثير معنوي مباشر وغير مباشر بين كل من جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح حيث تراوح مقدار هذا التأثير بين ٩,٧% إلى ٩٦,٢%

**١/٨: لا يوجد تأثير معنوي لمدخل نظرية الوكالة باعتباره أحد مداخل التطوير في تطوير نطاق الإفصاح الاختياري في المنظمات غير الهادفة للربح كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل المسار، وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

نوع العلاقة	المعنوية	قيمة ت	الخطأ المعياري	المسار المعياري	المسار المعياري	بيان المسار
طردية	***	14.047	.036	.574	.508	مدخل نظرية الوكالة المرتفع <-- -
طردية	***	14.612	.021	.423	.305	مدخل نظرية الوكالة المنخفض <-- -

طردية	.125	1.536	.055	.063	.084	مدخل نظرية الوكالة المرتفع	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	24.083	.032	.697	.763	مدخل نظرية الوكالة المنخفض	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	7.760	.015	.156	.118	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	مدخل نظرية الوكالة المرتفع
طردية	***	11.412	.026	.325	.300	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	مدخل نظرية الوكالة المنخفض
طردية	.028	2.190	.019	.034	.042	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	مدخل نظرية الوكالة المرتفع
طردية	.689	.401	.033	.009	.013	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	مدخل نظرية الوكالة المنخفض
عكسية	.004	-2.887	.016	-.068	-.045	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
طردية	***	25.836	.026	.667	.674	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة

طردية	***	52.797	.020	.940	1.040	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة طبيعية المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	4.511	.033	.088	.148	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<-- -	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة

يوضح الجدول السابق معنوية العلاقة بين كل من جودة الإفصاح (مرتفعة- منخفضة) ومدخل نظرية الوكالة (المرتفع- المنخفض) حيث بلغت القيم الإحصائية المحسوبة لاختبار العلاقة بين جودة الإفصاح المرتفعة ومدخل نظرية الوكالة المرتفع ١٤,٠٤، كما بلغت ٢٤,٠٨ بين جودة الإفصاح المنخفضة ومدخل نظرية الوكالة المنخفض وهي قيم عالية الدلالة الإحصائية، كما وضحت النتائج أيضاً وجود علاقة معنوية بين كل من مدخل نظرية الوكالة (المرتفع- المنخفض) وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح (مرتفعة- منخفضة) حيث تراوحت القيم الإحصائية المحسوبة للاختبار بين ٢,١٩٠ بحالة ارتفاع المتغيريين و ١١,١٤ بحالة انخفاض المتغيريين وهي قيم دالة إحصائياً عند مستوي ٥%، الأمر الذي أدى إلى وجود تأثير معنوي مباشر وغير مباشر بين كل من جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح حيث تراوح مقدار هذا التأثير بين ٩,٧% إلى ٩٦,٣%

٢/٨: لا يوجد تأثير معنوي لمدخل نظرية الإشارة باعتباره أحد مداخل التطوير في تطوير نطاق الإفصاح الاختياري كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل المسار، وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

نوع العلاقة	المعنوية	قيمة ت	الخطأ المعياري	المسار المعياري	المسار	بيان المسار
طردية	***	٥٩,٦١٠	.014	.941	.854	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة مدخل نظرية الإشارة المرتفع <---
طردية	***	29.947	.012	.380	.349	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة مدخل نظرية الإشارة المنخفض <---

عكسية									جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
	***	-7.856	.022	-.124	-.171			<---	مدخل نظرية الإشارة المرتفع
طردية									جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
	***	70.045	.018	.889	1.238			<---	مدخل نظرية الإشارة المنخفض
طردية									مدخل نظرية الإشارة المرتفع
	.021	2.306	.036	.114	.083			<---	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة
طردية									مدخل نظرية الإشارة المنخفض
	***	11.873	.044	.732	.524			<---	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة
طردية									مدخل نظرية الإشارة المرتفع
	.063	1.859	.048	.074	.090			<---	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة
طردية									مدخل نظرية الإشارة المنخفض
	.318	1.000	.059	.049	.059			<---	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة
عكسية									جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
	***	-4.110	.036	-.224	-.147			<---	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة
طردية									جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
	***	4.878	.057	.280	.279			<---	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة

طردية	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
***	20.063	.048
طردية	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
.178	1.348	.077
	.062	.104

يوضح الجدول السابق معنوية العلاقة بين كل من جودة الإفصاح (مرتفعة- منخفضة) ومدخل نظرية الإشارة (المرتفع- المنخفض) حيث بلغت القيم الإحصائية المحسوبة لاختبار العلاقة بين جودة الإفصاح المرتفعة ومدخل نظرية الإشارة المرتفع ٥٩,٠٦، كما بلغت ٧٠,٠٤ بين جودة الإفصاح المنخفضة ومدخل نظرية الإشارة المنخفض وهي قيم عالية الدلالة الإحصائية، كما وضحت النتائج أيضا وجود علاقة معنوية بين كل من مدخل نظرية الإشارة (المرتفع- المنخفض) وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح (مرتفعة- منخفضة) حيث تراوحت القيم الإحصائية المحسوبة للاختبار بين ١,٨٦ بحالة ارتفاع المتغيرين و ١١,٨٧ بحالة انخفاض المتغيرين وهي قيم دالة إحصائية عند مستوى ٧% ، الأمر الذي أدى إلى وجود تأثير معنوي مباشر وغير مباشر بين كل من جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح حيث تراوح مقدار هذا التأثير بين ٩,٧% إلى ٩٦,٣%

ف٣/٨: لا يوجد تأثير معنوي لمدخل النظرية الشرعية باعتباره أحد مداخل التطوير لنطاق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية ، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل المسار، وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

نوع العلاقة	المسار	المسار المعياري	الخطأ المعياري	قيمة ت	المعنوية
طردية	مدخل النظرية الشرعية المرتفع	.932	.925	.019	48.547
طردية	مدخل النظرية الشرعية المنخفض	.262	.335	.013	19.458
عكسية	مدخل النظرية الشرعية المرتفع	-.014	-.009	.029	-.471

							المالية المنخفضة
طردية	***	50.975	.020	.877	1.042	مدخل النظرية الشرعية المنخفض	جودة المحتوى المالي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	4.255	.022	.141	.093	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	مدخل النظرية الشرعية المرتفع
طردية	***	21.948	.031	.806	.680	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	مدخل النظرية الشرعية المنخفض
طردية	***	4.561	.034	.143	.157	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	مدخل النظرية الشرعية المرتفع
عكسية	.009	-2.609	.049	-.091	-.128	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	مدخل النظرية الشرعية المنخفض
عكسية	***	-6.770	.023	-.240	-.158	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	جودة المحتوى المالي للتقارير المالية المرتفعة
طردية	***	5.931	.035	.205	.206	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	جودة المحتوى المالي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	25.689	.037	.862	.952	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	جودة المحتوى المالي للتقارير المالية المرتفعة
طردية	***	5.414	.055	.178	.298	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	جودة المحتوى المالي للتقارير المالية المنخفضة

يوضح الجدول السابق معنوية العلاقة بين كل من جودة الإفصاح (مرتفعة- منخفضة) ومدخل النظرية الشرعية (المرتفع- المنخفض) حيث بلغت القيم الإحصائية المحسوبة لاختبار العلاقة بين جودة الإفصاح المرتفعة ومدخل النظرية الشرعية المرتفع ٤٨,٥٤، كما بلغت ٥٠,٩٧ بين جودة الإفصاح المنخفضة ومدخل النظرية الشرعية المنخفض وهي قيم عالية الدلالة الإحصائية، كما وضحت النتائج أيضا وجود علاقة معنوية بين كل من مدخل النظرية الشرعية (المرتفع- المنخفض) وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح (مرتفعة- منخفضة) حيث تراوحت القيم الإحصائية المحسوبة للاختبار بين ٤,٥٦ بحالة ارتفاع المتغيريين و ٢١,٩٥ بحالة انخفاض المتغيريين وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى ٥%، الأمر الذي أدى إلى وجود تأثير معنوي مباشر وغير مباشر بين كل من جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح حيث تراوح مقدار هذا التأثير بين ٩,٧% إلى ٩٦,٤%

٤/٨: لا يوجد تأثير معنوي لمدخل التحسين المستمر كإيزين على تطوير أنماط الإفصاح السردية كمتغير وسيط على العلاقة بين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل المسار، وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

نوع العلاقة	المعنوية	قيمة ت	الخطأ المعياري	المسار المعياري	بيان المسار	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
طردية	***	46.202	.019	.916	.885	مدخل التحسين المستمر كإيزين المرتفع
طردية	***	24.545	.013	.372	.320	مدخل التحسين المستمر كإيزين المنخفض
عكسية	.001	-3.286	.029	-.065	-.096	مدخل التحسين المستمر كإيزين المرتفع

طردية	***	57.999	.020	.878	1.146	مدخل التحسين المستمر كإيزين المنخفض	<---	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	6.545	.028	.268	.183	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	مدخل التحسين المستمر كإيزين المرتفع
طردية	***	11.231	.041	.601	.463	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	مدخل التحسين المستمر كإيزين المنخفض
طردية	.205	1.267	.036	.040	.046	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	مدخل التحسين المستمر كإيزين المرتفع
طردية	.003	2.930	.053	.121	.155	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	مدخل التحسين المستمر كإيزين المنخفض
عكسية	***	-6.787	.030	-.308	-.204	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
طردية	***	7.991	.050	.398	.400	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة	<---	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة
طردية	***	25.225	.039	.881	.975	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفعة
عكسية	.857	-.180	.064	-.007	-.012	طبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المرتفعة	<---	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفضة

يوضح الجدول السابق معنوية العلاقة بين كل من جودة الإفصاح (مرتفعة- منخفضة) ومدخل التحسين المستمر كإيزين (المرتفع- المنخفض) حيث بلغت القيم الإحصائية المحسوبة لاختبار العلاقة بين جودة الإفصاح المرتفعة ومدخل التحسين المستمر كإيزين المرتفع ٤٦,٢، كما بلغت ٥٧,٩٩ بين جودة الإفصاح المنخفضة ومدخل التحسين المستمر كإيزين المنخفض وهي قيم عالية الدلالة الإحصائية، كما وضحت النتائج أيضا وجود علاقة معنوية بين كل من مدخل التحسين المستمر كإيزين المنخفض وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح المنخفضة حيث بلغت القيمة الإحصائية المحسوبة للاختبار بين ١١,٢٣ وهي دالة إحصائية عند مستوى ٥%، الأمر الذي أدى إلى وجود تأثير معنوي مباشر وغير مباشر بين كل من جودة الإفصاح، وطبيعة المنظمات غير الهادفة للربح حيث تراوح مقدار هذا التأثير بين ٩,٧% إلى ٩٦,٣%

**٥/٨: لا يوجد تأثير معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية**

لدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل الانحدار البسيط وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

معلومات التقدير		ملخص النموذج				المتغير	
B	الثابت	Sig.	F	R <sup>2</sup>	R	تابع	مستقل
0.371	2.199	.000	199.059	0.474	.688	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض
-0.550	4.970	.011	8.101	0.310	.557	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع
0.808	1.058	.000	393.483	0.719	.848	جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفع	مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع

توضح نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وبين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض عند مستوى

دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تأثير متوسط بلغت قيمته ٤٧,٤% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض تفسر ما قيمته ٤٧,٤% من التباين الموجود بجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنخفض وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٦٨,٨%

ووضحت النتائج أيضا وجود تأثير معنوي و ذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض عند مستوى دلالة إحصائية ٥%، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع منخفض بلغت قيمته ٣١,٠% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٣١,٠% من التباين الموجود بجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض. كما وضحت النتائج وجود علاقة عكسية متوسطة بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المنخفض حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٥٥,٧%

ووضحت نتائج الجدول السابق وجود تأثير معنوي و ذو دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وبين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفع عند مستوى دلالة إحصائية ٥% ، ووفقا لنتائج التحليل الإحصائي هذا التأثير الخاص بمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تأثير مرتفع بلغت قيمته ٧١,٩% أي أن مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع تفسر ما قيمته ٧١,٩% من التباين الموجود بجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفع. كما وضحت النتائج وجود علاقة طردية قوية بين مداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المرتفع وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرتفع حيث بلغ معامل الارتباط بينهما ٨٤,٨%

وبناءً على النتائج السابقة نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل أي يوجد تأثير إيجابي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع-منخفض) على قياس جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية (مرتفعة-منخفضة)، وذلك بمستوى معنوية ٥%.

كما أنه يوجد تأثير سلبي معنوي لمداخل تطوير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (مرتفع) على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية (منخفض)، وذلك بمستوى معنوية ٥%

### القسم الثامن : النتائج و التوصيات والتوجهات المستقبلية

أولا النتائج:

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:ـ

- ١- يؤثر الإفصاح المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح في جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية من خلال دوره في خفض حالة عدم تماثل المعلومات المحاسبية ، بجانب الحد من الممارسات المحاسبية والانتهازية لمجالس الإدارة والأمناء بالإضافة إلى جذب ثقة المتبرعين والمانحين والمؤسسات المانحة الكبرى ومن ثم اتساع فرص مصادر تمويل تلك المنظمات .
- ٢- انخفاض نطاق الإفصاح المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح في البيئة المصرية خلال فترة الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة التي تمت في البيئة المصرية والعربية نتيجة الاعتماد على الإفصاح الإجمالي كمتطلب حتمي لنظرية الوكالة ، كما توصلت الدراسة أن هناك علاقة طردية بين الاعتماد على مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي (الوكالة/الإشارة/الشرعية/التحسين المستمر/تكنولوجيا المعلومات) وجودة المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى (الأداء المالي/غير المالي/العوائد الاجتماعية/مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة)
- وانتهت بوجود تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية مرتفع بمعدل ٩١,٥٪ للعوائد الاجتماعية، مبدأ الثقة والتوكيد والمساءلة والأداء غير المالي أقرب من ٩٥ % وهو ما ثبت في الفرض الأول والثاني والثالث والرابع كما أن هذه النتائج تتفق مع دراسة كل من (Amin et al,2021 , IAs , Menassa 2010 ; Chae et al,2020) ، ويفسر ذلك الباحث أن المنظمات غير الهادفة للربح تستطيع تحقيق مبدأ (الثقة والتوكيد وتعزيز المساءلة المحاسبية وتحليل وتفسير للعوائد الاجتماعية دون قياسها لصعوبة حصرها فعلياً واختلاف آراء الدراسات المحاسبية تجاه عملية قياسها إذا ما زالت قضية محاسبية تحتاج إلى اجتهادات محاسبية. بجانب أن هناك أنشطة غير مالية لا يتم الإفصاح المحاسبي عنها ومن ثم تستطيع المنظمات غير الهادفة للربح الإفصاح عن الأنشطة غير المالية مثل أنشطة (المسؤولية الاجتماعية) .
- ٣- هناك تأثير معنوي وذو دلالة إحصائية بين مدخل تكنولوجيا المعلومات للتقرير الالكتروني وجودة المحتوى المعلوماتي في ظل الإفصاح الالكتروني والتي جاءت بمستوى دلالة إحصائية

٥% وقد بلغ معامل الارتباط بينهما وصل إلى ٦٧% وهو ما يثبت صحة **الفرض الخامس** وتتفق هذه النتائج مع دراسة كلٍ من

(Eachempati et al ;2022: Nuseir and Qasim 2021) ويعزى ذلك إلى أن مدخل تكنولوجيا المعلومات أصبح ذا أهمية كبرى في اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي وتحسين الشفافية عبر موقع المنظمات غير الهادفة للربح .

٤ - هناك علاقة ارتباط سلبية وذات دلالة إحصائية بين مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية ودوافع وجهود الهيئات والمنظمات ذات الصلة إذ بلغ معامل الارتباط في ظل حالات الطبيعة والتي ارتفعت إلى نسبة ٨٥% ووجود مستوى معنوية ذات دلالة إحصائية بمقدار ٤% وهو ما يثبت صحة **الفرض السادس والسابع**

٥- وجود علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة إحصائية معنوية بين تطبيق مداخل الإفصاح المحاسبي وطبيعة الوحدات غير الهادفة للربح من ناحية وبين جودة المعلومات المحاسبية والتقارير المالية حيث كانت إشارة الدلالة الإحصائية كقيمة إجمالية أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥) وهو ما يثبت صحته **الفرض الثامن وفروعه** وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Hofman&Mcs wain2013 ; Ericka et al .2019 ; Pollak2010)

ويرجع ذلك من وجهة نظر الباحث إلى أن مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي أثبتت مصداقيتها بالتطبيق في المنظمات الربحية كما أن اتساع نطاق عمل تلك المنظمات غير الهادفة للربح وممارسة أنشطتها في بيئة غير تنافسية فإن ذلك سيعزز من اتساع نطاقه باستخدام المداخل السابق الإشارة إليها ، كما أنها حافز لدى الجهات والمنظمات المانحة الكبيرة والمتبرعين من الأفراد نحو التحقق من استثماراتهم الاجتماعية داخل تلك المنظمات وتحسين الشفافية و المصدقية وزيادة الثقة والتوكيد

ثانياً التوصيات :

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الشق النظري والتطبيقي فإن الباحث يوصي بما يلي :

١ - الاستعانة بمداخل تطوير الإفصاح المحاسبي في المنظمات غير الهادفة للربح لقياس كمية وجودة الإفصاح المحاسبي

عن المحتوى المعلوماتي المحاسبية في التقارير المالية وغير المالية وهو ما قد يوفر محتوى معلوماتي سوف يساهم في

زيادة ثقة المنظمات المانحة والمتبرعين من الأفراد لتعزيز قراراتهم تجاه تمويل هذه المنظمات .

٢ - توجيه اهتمام المنظمات غير الهادفة للربح نحو زيادة نطاق الإفصاح الاختياري والسردى عن الأداء المالى وغير

المالى نظراً لعدم وجود بيئة تنافسية لتلك المنظمات وهو ما يعزز قرارات التمويل والمساءلة المحاسبية

٣ - توجيه اهتمام الهيئات والمنظمات ذات الصلة في البيئة المصرية والعربية والدولية نحو ضرورة إصدار معيار

محاسبي دولي ينظم الوظيفة المحاسبية لتعزيز وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي والتقارير المالية وغير المالية .

٤ - ضرورة إضافة باب مستقل في القانون ٧٠ لسنة ٢٠١٤ قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية في البيئة

المصرية يكون مسؤولاً عن القياس والإفصاح المحاسبي للمنظمات غير الهادفة للربح لحماية الجهات المانحة

وإضفاء الثقة والتوكيد تجاه التقارير المالية المنشورة وخدمة متطلبات مهنة المحاسبة والمراجعة .

التوجيهات البحثية المستقبلية :

فى ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن تحديد أهم المجالات التى قد تشكل نواة لبحوث منتظرة مستقبلاً كما يلي

١. أثر استخدام مدخل التحسين المستمر فى تطوير نطاق الإفصاح المحاسبي فى المنظمات غير الهادفة للربح.
٢. قياس أثر الإفصاح الاختياري فى المنظمات غير الهادفة للربح على جودة التقارير المالية.
٣. أثر نطاق الإفصاح المحاسبي فى تعقد التقارير المالية / غير المالية فى المنظمات غير الهادفة للربح دراسة حالة.
٤. نحو إطار محاسبي متكامل لدعم متطلبات الإفصاح السردى فى المنظمات غير الهادفة للربح (دراسة حالة).
٥. قياس تأثير مداخل تطوير الإفصاح المحاسبي فى خفض فجوة التوقعات فى المنظمات غير الهادفة للربح (دراسة ميدانية).
٦. دراسة للقياس المرجعي فى كشف الممارسات المحاسبية غير المشروعة للمنظمات غير الهادفة للربح (دراسة انتقادية تحليلية).
٧. نحو إطار محاسبي متكامل لتعزيز مبدأ المساءلة تجاه الفساد المالي فى المنظمات غير الهادفة للربح.
٨. أثر تعقد التقارير المالية عبر الإفصاح الشامل على البعد المعرفي للمانحين (دراسة حالة).
٩. قياس البعد النفعي للمعلومات فى تقييم جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية فى المنظمات غير الهادفة للربح.
١٠. تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية فى المنظمات غير الهادفة للربح كمدخل لاستخدام التقارير المتكاملة (دراسة حالة) .

المراجع العربية:

- أبو الخير، مدثر طه، (٢٠٠٧) " أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد ٢٧، العدد ٢، ص ص ٦٠-١.
- أبو موسى، أحمد عبد السلام، (٢٠١٢)، " مخاطر تعهد نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المصرية، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد ٣٢، العدد ٢، ص ص ٥٢-١.
- الباز، ماجد مصطفى، (٢٠١٦)، "معييار محاسبي مصري مقترح لتطوير الوظيفة المحاسبية الشاملة في الجمعيات الأهلية مع دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس بالإسماعيلية، ص ص ٢٧٤-١.
- النشار، تهناني، (١٩٩٦)، " قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة للربح: إطار محاسبي مقترح، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، ص ص ٤٣-١.
- بدوي، محمد عباس، (٢٠١٢)، الاعترافات المحددة لنطاق الأهداف الوظيفية للمحاسبة في الوحدات غير الهادفة للربح، مجلة المال والتجارة الناشر، نادي التجارة، المجلد ٥١٤. فبراير، ص ص ٢٩-٥.
- جاري، أحمد سعد، (٢٠١٥)، "المحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي الحكومي" دراسة تحليلية لحسابات الجامعة المستنصرية،  
[https://www.researchgate.net/publication/338254103\\_almhasbt\\_n\\_almnh\\_wa\\_lmsadat\\_alhkwmty\\_fy\\_zl\\_alnzam\\_almhasby\\_alhkwmty\\_drast\\_thlylyt\\_lhsabat\\_al\\_jamt\\_almstnsryt](https://www.researchgate.net/publication/338254103_almhasbt_n_almnh_wa_lmsadat_alhkwmty_fy_zl_alnzam_almhasby_alhkwmty_drast_thlylyt_lhsabat_al_jamt_almstnsryt)

حسنيين، علاء علي أحمد، (٢٠٢٠)، العواقب الاقتصادية لمستوى جودة الإفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة أدلة وقرائن عملية مبكرة من بيئة الأسهم المصري، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٤، العدد ١، ص ٦٦-١.

زيدان، محمد، وعبد المنعم، محمد، (٢٠٢٠) " الانعكاسات والآثار المحاسبية لأزمة فيروس كورونا (COVID - 19) رؤية تحليلية من منظور محاسبي"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد ٤، العدد ٢، ص ٢٨-١.

سعادة، طارق إبراهيم، (٢٠١٩)، " إطار مقترح لقياس تقييم جدوى الإفصاح في ضوء المبادئ الحاكمة وآليات القياس ومحددات التطوير، دراسة تحليلية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٣، العدد ٢، ص ٤٩٧-٤٠٢.

عبدالرازق، عبد الفتاح، (٢٠١٣)، " مدخل مقترح لتطوير الأداء المالي في الجمعيات التعاونية للبناء والإسكان: دراسة تطبيقية بمركز القاهرة للملاحة الجوية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، ص ١٠٦-٦٥.

عبد العال، محمود موسى، (٢٠٢١)، " أثر الإفصاح عن وسائل التواصل الاجتماعي على خدمات مراقب الحسابات، بحث مرجعي مقدم إلى اللجنة الدائمة لترقية الأساتذة والأساتذة المساعدين في المحاسبة والمراجعة (الدورة ١٣).

عبد الونيس، إيمان محمد، (٢٠٢١)، " قياس أثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على العلاقة بين القدرة الإدارية وتعدد التقارير المالية في الشركات المتبادلة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٤، العدد

علي، عبد الوهاب، (٢٠١٩)، "متى يكون توكيد مراقب الحسابات على تقارير استدامة الشركة خدمة مهنية متكاملة" المؤتمر العلمي الثالث بكلية التجارة - جامعة طنطا: بعنوان "التنمية المستدامة والشمول المالي" الرؤيا والآثار والتداعيات".

غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٣)، " دور الإفصاح الإلكتروني في الحد من عدم تماثل المعلومات وانعكاس ذلك على كفاءة سوق رأس المال المصري "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد ٣٣، العدد ١، ص ٢٤-١.

لظفي، أمين السيد أحمد، (٢٠٠٥) "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة" الدار الجامعية، الإسكندرية.

لظفي، أمين السيد أحمد، (٢٠١٩)، مراجعة الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد باستخدام نموذج عملية مراجعة الأداء بالتطبيق على قطاع التعليم، مجلة المراجعة والرقابة، العدد ٤، ص ٦٠-١.

لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠٢٠) " دور المراجعة العامة في تحقيق الإصلاح والتحسين الحكومي " مع دراسة حالة مصر، مجلس المراجعة والرقابة، العدد ٥، ص ص ١-١٢.

مليجي، مجدي عبد الحكيم، (٢٠١٥)، أثر الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١٩، العدد ٤، ص ص ١-٦٠.

نبيل، ياسين، (٢٠١٣)، " إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في الوحدات غير الهادفة للربح، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الأول، ص ص ١٦٥-٢٢٧.

هندي، منير إبراهيم، (٢٠١١)، معايير المحاسبة الدولية: مدخل التحليل المالي وتقييم الأداء، سلسلة الفكر الحديث في الإدارة المالية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية.

### المراجع الأجنبية:

**AL-Ajeen, T., Y. (2021)** "The Determinants of the extent of Information disclosure in the annual Report Organizations: An empirical investigation *PHD – Faculty of Commerce, Tanta university*, 1-311.

**Álvarez, I. G., Sanchez, I. M. G., & Dominguez, L. R. (2008).** Voluntary and compulsory information disclosed online: The effect of industry concentration and other explanatory factors. *Online Information Review*.

**Amin, M. H., Mohamed, E. K., & Elragal, A. (2021).** CSR disclosure on Twitter: Evidence from the UK. *International Journal of Accounting Information Systems*, 40, 100500.

**Andreini, D., Pedeliento, G., & Signori, S. (2022).** CSR and service quality in nonprofit organizations: the case of a performing arts association. *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, 19(2), 127-142.

**Arshad, R., Bakar, N. A., & Othman, F. (2016).** Board competencies, network ties and risk management disclosure practices in non-profit organizations. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 32(5), 1319-1328.

**Bachoo, K., Tan, R., & Wilson, M. (2013).** Firm value and the quality of sustainability reporting in Australia. *Australian Accounting Review*, 23(1), 67-87.

**Becker, A. (2018).** An experimental study of voluntary nonprofit accountability and effects on public trust, reputation, perceived quality, and donation behavior. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 47(3), 562-582.

**Behn, B. K., DeVries, D. D., & Lin, J. (2010).** The determinants of transparency in nonprofit organizations: An exploratory study. *Advances in Accounting*, 26(1), 6-12.

**Beattie, V. (2014).** Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework. *The British Accounting Review*, 46(2), 111-134.

**BIRD, P. and MORGAN-JONES, P., 1981.** Financial reporting by charities. ICAEW, London,

**Blankespoor, E. (2018).** Firm communication and investor response: A framework and discussion integrating social media. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 80-87

**B CLERKIN, M. QUINN (2021).** Institutional agents missing in action? Management accounting at non-governmental organisations <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102276>

**Bray, M., & Chapman, M. (2012).** What does an integrated report look like? <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0269749114003972>

**KPMG (2012),** *Integrated Reporting—Performance insight through Better Business Reporting*, (2).

Business Reporting Leaders Forum (BRLF), (2011) "The Perspectives of Australian Stake holders on the Business Case , For Integrated Reporting "available online at, [http://www.brfl.net/Links/BRLF\\_working\\_group\\_Business\\_case\\_for\\_integrated-Reporting/20draft\\_11042011](http://www.brfl.net/Links/BRLF_working_group_Business_case_for_integrated-Reporting/20draft_11042011).

**Chae, S. J., NAKANO, M., & FUJITANI, R. (2020).** Financial reporting opacity, audit quality and crash risk: Evidence from Japan. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(1), 9-17.

**CIONCA, D; Luminița R, V. BOGDA;( 2023 )** " Factors influencing the accounting information reporting of non-profit organizations. **Economic Sciences TOM XXXII,**

**CHUEVA, T.I., NIYAZOVA, G.M., METSLER, A.V., SHKURKIN, D.V., AZNABAEVA, G.H. and KIM, L.I., 2016.** Approaches to the development of endowment funds in Russia as an instrument of mixed financing of the social sphere *International Review of Management and Marketing*, 6(1S).p. 261-266

**Cooper, C. L., Argyris, C., & Starbuck, W. H. (Eds.). (2005).** *The Blackwell encyclopedia of management*. Blackwell.

**Cordery, C. J., Fowler, C. J., & Morgan, G. G. (2016).** The development of incorporated structures for charities: A 100-year comparison of England and New Zealand. *Accounting History*, 21(2-3), 281-303.

**de Almeida, K. X., dos Santos, R. C., Mesquita, M. D. S. S., & de Lima, R. A. D. A. (2020).** agency conflicts and asymmetry of accounting information: between decision making and corporate management/conflitos de agencia e assimetria de informacoes contabeis: entre a tomada de decisao e a gestao corporativa. **International Journal of Professional Business Review**, 5(2), 234- 256

**Dumont, G. E. 2013a.** "Nonprofit Virtual Accountability: An Index and Its Application," *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* (42:5), pp. 1049-1067.

**E Costa, C Pesci, M Andreaus, E Taufer (2019 )** " Empathy, closeness, and distance in non-profit accountability" **Accounting, Auditing & Accountability Journal**

**Eisenschmidt, K., & Schmidt, M. (2013).** The impact of forward-looking information quality on analysts' behaviour—evidence from Germany. *Available at SSRN 2226891*.

**Ekwueme, C. M., Egbunike, C. F., & Onyali, C. I. (2013).** Benefits of triple bottom line disclosures on corporate performance: An exploratory study of corporate stakeholders. *J. Mgmt. & Sustainability*, 3

**Ernst & Young (2014),** "Disclosure effectiveness: what Companies can do now [https://www.reit.com/sites/default/files/meetings/REITWise16/The%20Future%20of%20Financial%20Reporting/Full%20Document\(s\)/EY%20-%20Disclosure%20Effectiveness%20-%20What%20Companies%20can%20do%20Now.pdf](https://www.reit.com/sites/default/files/meetings/REITWise16/The%20Future%20of%20Financial%20Reporting/Full%20Document(s)/EY%20-%20Disclosure%20Effectiveness%20-%20What%20Companies%20can%20do%20Now.pdf).

**Ezat, A. N. (2021).** The impact of earnings quality on the association between readability and cost of capital: Evidence from Egypt. *Journal of Accounting in Emerging Economies*,

**Felix, R., Gaynor, G., Pevzner, M., & Williams, J. L. (2017).** Societal trust and the economic behavior of nonprofit organizations. *Advances in accounting*, 39, 21-31.

**Gerayli, M. S., & Pitenoei, Y. R. (2018).** Managerial ability and financial reporting readability: A test of signaling theory, *J. Knowledge Acc*, 9(2), 191-218.

**G Elrefae, A Alshehadeh, O ALbzour,( 2024 )** "The entrepreneurship of accounting work and its role in reducing information asymmetry: Evidence from insurance companies **Journal: Uncertain Supply Chain Management Vol 12 (1)**|

**Gross, A., & Neely, D. G. (2014).** The role of the paid preparer in nonprofit reporting quality. *Advances in accounting*, 30(1), 55-66.

**Habib, A., & Hasan, M. M. (2017).** Managerial ability, investment efficiency and stock price crash risk. *Research in International Business and finance*, 42, 262-274.

**Hofmann, M; & McSwain, D, (2013).** "Financial disclosure management in the nonprofit sector: A framework for past and future research," **Journal of Accounting Literature, Elsevier, vol. 32(1), pages 61-87. DOI: 10.1016/j.acclit.2013.10.003. Publisher version of record available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0737460713000207>**

**H Huang, U Karthikeyan –( 2015) A Preliminary Study of Information Technologies Usage in Nonprofit Organizations ; Twentieth Americas Conference on Information Systems, Puerto Rico**

**Jung, J., Naughton, P., Tahoun, A., and Wang, C. (2018).** “Do firms strategically disseminate? Evidence from corporate use of social media”. **The Accounting Review, 93(4), 225-252.**

**International Federation of Accounts (IFAC) (2011) "Integrating the Business Reporting Supply chain available online at:<https://www.ifac.org/publications/integrating-business-reporting-supply-chain>**

**Koholga, O., & Jerry, M. (2016).** International financial reporting standards adoption and financial reporting information overload: Evidence from Nigerian banks. *GSTF Journal on Business Review (GBR)*, 4(4)., pp. 55-63.

**Lei, L. G., Li, Y., & Luo, Y. (2019).** Production and dissemination of corporate information in social media: A review. *Journal of Accounting Literature*, 42, 29-43.

**Lee, R., and Blouin, M. (2014).** "Towards a Model of Web Disclosure Adoption by Nonprofit Organizations," **Americas Conference on Information Systems (AMCIS), E. McLean, R. Watson and T. Case (eds.), Savannah, GA, USA: AIS, pp. 1 - 9.**

**Matsunaga, S. R., Wang, S., & Yeung, P. E. (2013).** Does appointing a former CFO as CEO influence a firm's accounting policies? *Available at SSRN 2206523.*

**Menassa, E. (2010).** Corporate social responsibility: An exploratory study of the quality and extent of social disclosures by Lebanese commercial banks. *Journal of Applied Accounting Research*, pp. 1-4.

**Price Waterhouse Coopers (Pwc), (2019), “Implementing Integrated Reporting "Pwc's Practical guide for a New Business Language” available online at <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance.html> .**

**Pärl, Ü., Paemurru, E., Paemurru, K. and Kivisoo, H. (2022), "Dialogical turn of accounting and accountability integrated reporting in non-profit and public-sector organisations", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol.34 No. 1, 51. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2019-0178>**

**Eachempati, PR Srivastava, A Kumar, KH Tan (2021 ) " Validating the impact of accounting stock market: A deep neural network approach <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0040162521003358>**

**Rashid, C. A. & Sabir Jaf, R A. (2023). The Role of Accounting Measurement and Disclosure of Social Capital in Improving Quality of Accounting Information. *Iranian Journal of Management Studies (IJMS)*, 16 (4), 927-945. DOI: <http://doi.org/10.22059/ijms.2023.343053.675103>**

**Richardson, S. M., Parrish, J. L., and Rosenthal, D. A.( 2011) . "Toward a Theory of Emergent Leadership for Collaborative Information Systems Development among Social Enterprises," *Americas Conference on Information Systems (AMCIS)*, V. Sambamurthy and M. Tanniru (eds.), Detroit, Michigan, USA: AIS, p. 1 to 9.**

**Saha, A., Morris, R. D., & Kang, H. (2019). Disclosure overload? An empirical analysis of International Financial Reporting Standards disclosure requirements. *Abacus*, 55(1), 205-**

**Yang, J. H., & Liu, S. (2017). Accounting narratives and impression management on social media. *Accounting and Business Research*, 47(6), 673-694.**

**Y Song, M Zhu - Finance Research Letters,( 2023 ) " he staggered tenure of CEO and board secretary and information disclosure quality" *Finance Research Letters Volume 58, Part D*,**

**Van Helden, G. J., & Hodges, R. (2017). Public sector accounting and budgeting for non-specialists. Bloomsbury Publishing. <https://www.bloomsbury.com/uk/public-sector-accounting-and-budgeting-for-nonspecialists-9781137376985/>**

**Vermeer, T.E., RAGHUNANDAN, K. and FORGIONE, D.A., 2009. Audit Fees at U.S. Non- Profit Organizations. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*,28 (2)**

**Wing, K., Roeger, K., & Pollak, T. (2010). The nonprofit sector in brief: Public charities, giving, and volunteering, 2010. Washington, DC: National Center for Charitable Statistics, Urban Institute Available at: <http://www.urban.org/UploadedPDF/412209-nonprof->**

**Zainon, S., Atan, R., & Wah, Y. B. (2014).** An empirical study on the determinants of information disclosure of Malaysian non-profit organizations. **Asian Review of Accounting.**

**Zhang, M., Espada, M. C., Estébanez, R. P., & Urquía-Grande, E. (2020).** Accounting transparency of non-governmental organizations: a bibliometric analysis. In *Information Technology and Systems: Proceedings of ICITS 2020* (pp. 645-659). **Springer International Publishing.**

**Zhang, W., Gutierrez, O., and Mathieson, K. (2010)** . "Information Systems Research in the Nonprofit Context: Challenges and Opportunities," **Communications of the Association for Information Systems (27:1), pp. 1-12**