

المقدمة

تشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي

تمهيد:

نسبة لاهتمام الأنظمة المحاسبية بتوفير معلومات تلبي إحتياجات مجموعاتٍ مختلفةٍ من مستخدمي تلك المعلومات لتمكنهم من اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم الشخصية، بالإضافة إلى التوجه نحو استدامة الشركات وضرورة التقرير عن الأنشطة التي تساهم في التنمية المستدامة، توجهت الإنتقادات إلى نظم التقرير التقليدية التي تركز على الجوانب الاقتصادية لأداء الشركات وتتجاهل الجوانب الأخرى (بيئية، إجتماعية وحوكومية)، بأنها لم تعد قادرة على تلبية إحتياجات أصحاب المصالح الذين تهمهم أمور الشركة بمختلف فئاتهم وإحتياجاتهم، لإغفالها العديد من الجوانب التي من شأنها أن تؤثر على قراراتهم، مما استدعى ضرورة تطوير التقارير المالية على نحو أفضل مما هي عليه، تمثل هذا التطوير في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة باعتبارها وسيلة تلبي إحتياجات العديد من الفئات التي تهتم بأداء الشركة على المدى القصير والطويل، لأنها تحقق تكامل المعلومات المالية وغير المالية مما يساهم في مساعدة أصحاب المصالح في الحصول على معلومات تتعلق بطبيعة أنشطة الوحدة الاقتصادية ودور مجلس الإدارة في الحد من الآثار السلبية لتلك الأنشطة، كما تساهم في تكوين الثروة لجميع الأطراف ذات المصالح، فالتقرير المتكامل هو التقرير الذي يوصل معلومات مالية وغير مالية عن الأداء الكلي للشركة لخدمة أصحاب المصالح والمساهمة في اتخاذ القرارات والوقوف على مدى قدرة الشركة على خلق القيمة في الحاضر والمستقبل ومدى مساهمتها في تحقيق الإستدامة، ونظراً للأهمية المتزايدة والفوائد الكبيرة التي تتحقق من خلال إعداد تقارير الأعمال المتكاملة لفئات عديدة من أصحاب المصالح كان لابد من البحث عن أدوات حديثة لضبط وتفعيل عملية إعداد وتأكيد ونشر هذه التقارير، مما وجه إهتمام مجتمع الأعمال الدولي والمؤسسات المالية بقضية الحوكمة وتفعيل آلياتها باعتبارها إحدى الأدوات الهامة التي تساهم في تعزيز الإستقرار المالي والتنمية المستدامة.

ظهر مفهوم حوكمة الشركات بسبب العديد من الأحداث التي وقعت خلال العقدين الماضيين من تغييرات مالية والتحول إلى نظام السوق المفتوح وانتهاج سياسات اقتصادية مثل الخصخصة وغيرها، لمواجهة الفساد المالي والإداري والمحاسبي والإفتقار إلى الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف بالإضافة إلى نقص الشفافية في التقارير المحاسبية وعدم الإهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية، بجانب عدم إظهار المعلومات المالية لحقيقة أداء الشركات مما نتج عنه انهياراً وفقداناً للثقة في الأسواق المالية

من جهةٍ والمعلومات المحاسبية من جهةٍ أخرى، مما تسبب في سلسلةٍ من الأزمات المالية التي نالت من الكثير من الشركات مثل الإنهيارات المالية التي حدثت في عددٍ من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997، وأزمة شركة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م، وكذلك أزمة شركة World Com الأمريكية التي كانت تعمل في مجال الإتصالات عام 2002م، الأمر الذي استوجب الإهتمام بالحوكمة وتفعيل آلياتها المحاسبية منها وغير المحاسبية في سبيل حل أزمة الثقة في الأنظمة المحاسبية ومخرجاتها لتحقيق استدامة الشركات، من خلال الإرتقاء بالأداء من إفصاح وشفافية والمسؤولية تجاه أصحاب العلاقة بتلك الشركات، فأصبحت حوكمة الشركات من الركائز الأساسية التي تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية إقليمية ودولياً، والمخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل تلك الأزمات، ومع تنامي الإهتمام بالقضايا الإستدامة بسبب تغير المناخ والتلوث البيئي وانقراض بعض الكائنات الحية كان لابد من العمل على خلق مجتمع مستدام، يعتبر المجتمع الاقتصادي هو ذو اليد العليا في المساهمة والحفاظ على التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة.

يعتبر مفهوم التنمية المستدامة من المفاهيم الحديثة في الفكر التنموي، وقد برز هذا المفهوم أولاً من خلال مؤتمر ستوكهولم سنة 1972م حول الإنسان والبيئة، الذي نظم من طرف الأمم المتحدة، حيث توالى الإصدارات على المستوى الدولي لإرساء مفاهيم ودعائم الإستدامة، تسعى المؤسسات الاقتصادية باختلاف أنشطتها إلى تحقيق الأداء الاقتصادي الذي يهدف إلى تعظيم أرباحها، وفي سبيل ذلك تغفل العديد من الآثار السلبية على البيئة (التلوث، استنزاف الموارد الطبيعية) وعلى المجتمع من خلال الاستغلال غير العقلاني للأيدي العاملة، وإهمال الآثار السلبية على العمال (أمن، صحة، تدريب، سكن....) مما وجه الأنظار إلى التنمية المستدامة ومدى مساهمة مؤسسات الأعمال في تحقيق هذه التنمية، باعتبارها إحدى أهم القضايا بالنسبة للمؤسسات التي تسعى إلى استدامة أعمالها، حيث أن الأداء الاجتماعي والبيئي الجيد يمثل أحد أهم العوامل لنجاح المؤسسات، ذلك النجاح الذي لم يعد مقتصرًا على الربحية والأداء الاقتصادي فقط، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات الأخرى الغير مالية وهي مساهمة المؤسسات في التنمية المستدامة من خلال تكامل الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. في هذه الدراسة سيتم الاستقصاء عن مدى التزام الشركات الصناعية بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة من أجل تفعيل الإستفادة منها في التنمية المستدامة، والعوامل التي تعتبر محفزة وملزمة لها للقيام بذلك، وأثر الإلتزام من قبل الشركات بإعداد ونشر هذه التقارير على مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع ككل وما إذا كانت تلك الشركات تطبق مبادئ الحوكمة

مما يفعل دور آلياتها لتحقيق التنمية المستدامة، ومن ثم دراسة دور آليات حوكمة الشركات باعتبارها الضامن والمراقب لعملية إعداد تقارير الأعمال المتكاملة من اجل تفعيل مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

مشكلة الدراسة:

من خلال استقراء الدراسات المتعلقة بمتغيرات الدراسة فقد لاحظ الباحث الضرورة الملحة لتوفير آليات لتمكين الشركات من المساهمة في التنمية المستدامة، وضرورة تفعيل الدور الذي تلعبه آليات حوكمة الشركات متمثلة في المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجان المراجعة ومجلس الإدارة في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة لتحقيق استدامة المؤسسات الاقتصادية، حيث ان نظم التقرير التقليدية لم تعد كافية للوفاء بجميع إحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية مما سبب قصوراً في الأداء الاستدائي للشركات.

اهتمت الدراسات المحاسبية في الآونة الأخيرة بتقارير الأعمال المتكاملة، نظراً للإنقادات التي وجهت إلى نظام المحاسبة المالية بوضعه الراهن والذي يقدم معلومات مالية غير قادرة على الوفاء بإحتياجات مختلف فئات المهتمين بهذه المعلومات، حيث بينت بعض الدراسات المهنية مثل دراسة (KPMG, 2011) ودراسة (IIRC, 2013) أن القوائم المالية بمفردها لا توصل معلومات كافية لقياس أداء الشركة، فهي تركز على المعلومات الاقتصادية دون المعلومات المرتبطة بالجوانب الاجتماعية والبيئية، وهذا الأمر وجه الأنظار نحو الاهتمام بالأداء غير المالي، فرأى كل من (Carroll et al., 2010; Eccles et al., 2014) أن هناك أسباب عديدة لاتجاه معظم الشركات المدرجة في أسواق المال إلى تقديم تقارير الأعمال المتكاملة بالرغم من عدم وجود إلزام بذلك ، كما ان الشركات التي تفصح عن أدائها الغير مالي تتنافس بصورة اكبر من غيرها من الشركات التي تفصح فقط عن الأداء المالي لها، وعن أهمية تقارير الأعمال المتكاملة، فقد أوضحت دراسة (Lewis, 2010) أن إعداد تقارير متكاملة سيضمن استدامة الأداء المؤسسي للشركة لاحتوائه على معلومات عن المسؤولية الاجتماعية، وأيضا معلومات عن أداء الشركة بشكل يعكس العلاقة بين أداء الشركة وقيمة الشركة في المستقبل، وأظهرت دراسة (Staden et al., 2013) ان تقارير الأعمال المتكاملة أحدثت تطوراً لتقارير الشركات على مدى العقود الثلاثة الماضية، وذلك من خلال تحليل محتوى وهيكل تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المنشورة في يناير 2013م، كما أوضح (Maroun et al., 2014) أن نشر الشركات في جنوب أفريقيا لتقارير متكاملة يعطي انطباعاً على أن منظومة

الحوكمة ومنظومة تقارير الأعمال تواكب المستويات العالمية، وركزت دراسة (Serafeim, 2015) على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة وتكوين قاعدة طويلة المدى للمستثمرين من جهة وفرص نمو الشركات من جهة أخرى، وتوصلت إلى أن الشركات التي تعلن عن تقاريرها المتكاملة لديها قاعدة طويلة المدى للمستثمرين، كما أن الشركات التي تتميز بمعدلات نمو مرتفعة تتجه إلى تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة، كما سعت دراسة (العلاوين، 2016م) إلى اختبار أثر تقارير الأعمال المتكاملة كأداة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة في ترشيد قرارات الإستثمار في تلك الشركات، كما هدفت إلى تقديم إطار لمجموعة من التقارير المتكاملة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات، واختبار هذا الإطار في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية لاختبار وتقييم هذا الإفصاح على ترشيد قرارات الإستثمار في تلك الشركات.

واتجه البعض من الباحثين إلى تناول محددات الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة وعلاقتها بمتغيرات أخرى حيث قامت دراسة (Wendy et al., 2014) بتقييم المعلومات المفصحة عنها في تقارير الأعمال المتكاملة في أستراليا وتحديد التحديات والمعوقات التي تواجه إعداد تلك التقارير، كما قامت بتحليل اعتبارات الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة متناولة معلومات 15 شركة، وتوصلت إلى أن تقارير الأعمال المتكاملة تعتبر مرحلة متقدمة لتقارير الإستدامة، ودراسة (عبد العال، 2017م) التي تناولت محددات الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة وأثر ذلك على نشاط سوق الأوراق المالية المصرية، مستخدمة الأبعاد التالية كمحددات لذلك الإفصاح وهي حجم الشركة، الأداء المالي، تركيز الملكية وفعالية مجلس الإدارة وطبيعة نشاط الشركة، وأثر كل تلك المتغيرات على مستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة، ومن ثم أثر مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة على نشاط سوق الأوراق المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة يتأثر إيجابيا بكل من حجم الشركة وتركيز الملكية وفعالية مجلس الإدارة، في حين عدم وجود أثر لكل من الأداء المالي وطبيعة نشاط الشركة على مستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة، ووجود علاقة إيجابية لمستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة ونشاط سوق الأوراق المالية.

ربطت بعض الدراسات بين تقارير الأعمال المتكاملة وقيمة الشركة مثل دراسة (عبد الدايم، 2015م) التي أبرزت العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وقيمة الشركة، من خلال الوقوف على الفروق الجوهرية لمحتوى التقارير الجزئية للإفصاح بين الشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، والفروق بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري،

والفروق بين مستوى الإفصاح للتقارير المتكاملة للشركات بين القطاعات المختلفة، واختبار العلاقة بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج المؤشر المصري ومحتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، والعلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وبين القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر داخلي لزيادة قيمة الشركة، بالإضافة إلى اختبار العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وبين القيمة السوقية المضافة كمؤشر خارجي لزيادة قيمة الشركة، وتوصلت إلى وجود فروق لمحتوى التقارير الجزئية والإفصاح المتكامل للشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، ووجود فروق جوهرية بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، وجود اختلاف لمحتوى الإفصاح للشركات بين القطاعات المختلفة ووجود علاقة بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج المؤشر المصري ومحتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، وجود علاقة ارتباط بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وبين القيمة الاقتصادية المضافة للشركة، وجود علاقة ارتباط بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة والقيمة الاقتصادية المضافة وبين القيمة السوقية المضافة كمؤشر خارجي لزيادة قيمة الشركة، ناقشت دراسة (Jenna et al, 2016) إشكالية مقدرة الشركة على تعظيم قيمتها، طارحة الإطار الصادر من المجلس الدولي للتقارير المتكاملة International Integrated Reporting Committee باعتباره تطوراً ملحوظاً في سياق إعداد التقارير، وقدرته على تعظيم قيمة الشركة، وذلك من خلال تقديم صورة أكثر شمولاً بإدماج المعلومات المالية وغير المالية في تقرير واحد، وقد توصلت الدراسة إلى أن الإطار يوفر ميزة التفكير المتكامل عند إعداد التقارير ويجب على الشركات الإعتماد عليه للحصول على بيانات عالية الجودة.، كما هدفت دراسة (Lueg et al, 2016) إلى توضيح مدى مساعدة المعايير والإرشادات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات في إعداد تقارير متكاملة، من خلال التحقق من دوافع أصحاب المصالح في تبني التقارير المتكاملة إلزامياً، بالتطبيق على شركة سجاد دنماركية، ودراسة (Barth et al, 2017) التي طرحت تساؤلاً يختص بمدى الارتباط بين جودة تقارير الأعمال المتكاملة وقيمة الشركة، متناولة عينة من الشركات الأمريكية المدرجة في سوق المال، وذلك من خلال تأثير هذه التقارير على صناعات القرارات داخل وخارج الشركات، أما دراسة (البسيوني، 2018م) سعت لدراسة وتحليل العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة كمتغير مستقل وتعظيم قيمة الشركة بهدف تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين (متغيرين تابعين) بالتطبيق على الشركات المدرجة في البورصة المصرية تحت

المؤشر (S&P/EGX) في الفترة من 2013 إلى 2017، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتبني تقارير الأعمال المتكاملة على تعظيم قيمة الشركة، بما تقدمه من نظرة عامة على استراتيجية الشركة، ووجود تأثير لتبني وتطبيق تقارير الأعمال المتكاملة على تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين، لما توفره هذه التقارير من إفصاحات أكثر شمولاً تمكن المحللين الماليين من وضع رؤية مستقبلية حول هذه الشركات.

نسبة لأهمية الإفصاح المحاسبي واعتباره أساس مهنة المحاسبة فقد استتبذت تصنيف جديد للإفصاح ليواكب الإهتمام المطرد بالإفصاح عن المعلومات الغير مالية بجانب المالية منها وهو الإفصاح السري كأحد أدوات تقارير الأعمال المتكاملة، فاهتمت الدراسات المحاسبية بذلك الإفصاح، حيث بحثت دراسة (Hussainey & et al,2011) في واقع الإفصاح السري للتقارير المالية السنوية في المملكة المتحدة، كما أشارت دراسة (Markley & et al,2013) إلى أن الإفصاح السري يساعد المحللين الماليين على فهم التقارير المالية وغير المالية، كما قدم (البسيوني، 2014م) دراسة نظرية تحليلية عن أثر الإفصاح السري كأحد ادوات التقارير المتكاملة على جودة المعلومات المحاسبية، مما يؤثر على ثقة أصحاب المصالح في التقرير المحاسبي وقدرتهم على التنبؤات، وتوصلت الدراسة إلى ان الإفصاح السري يزيد من جودة المعلومات المحاسبية مما يؤثر ايجابا ثقة أصحاب المصالح وقدرتهم على التنبؤات، ، كما تناولت دراسة (Samuel& et al,2014) أثر الإفصاح السري على تصنيف السندات من قبل وكالات التصنيف الائتماني، وتوصلت إلى ان الشركات التي تعرض بياناتها المالية وغير المالية باستخدام الإفصاح السري يسهل تصنيف سنداتها وتحليلها، مما يخفض من مخاطر الائتمان المتعلقة بتلك السندات، حيث يمكن تصنيف السندات بحسب الفئة التي تتناسب مع درجة خطورتها الائتمانية، وترى دراسة (احمد، 2014م) ان هناك أهمية كبيرة للمعلومات السرية Narrative Reporting باعتبارها عنصراً جوهرياً هاماً لفهم التقارير المالية وتعزيز الإفصاح المالي، و قد طبقت دراسة (Marta & et al,2015) على بعض الشركات البولندية، وهدفت إلى بيان كيفية عرض البيانات في ظل عدم التأكد في الملاحظات أو الإيضاحات المتممة للتقارير المالية، وأشارت إلى الإفصاح السري كأحد الأدوات التي تقوم بتوضيح أثر انخفاض الشهرة، وتوصلت إلى ضرورة استخدام الشركات في بولندا للإفصاح السري لعرض المخاطر التي تتعلق باستخدام الشركات

لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ولعرض المخاطر التي تتعلق بانخفاض القيمة بسبب انخفاض الشهرة.

اتجهت بعض الدراسات المحاسبية الأخرى إلى تطوير أطر لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وإضفاء ميزة التوكيد المهني على تلك التقارير، واختبار مدى نجاح هذه الأطر في تحقيق أهداف متعددة مثل دراسة (ابوجبل، 2014م) التي أجريت في بيئة الأعمال المصرية وهدفت إلى تقديم إطار لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة واختبار أثر ذلك على تطوير دور المراجعة الداخلية في خلق القيمة، ومساهمة ذلك في تقويم أداء المراجعة الداخلية، وتوصلت إلى أهمية اعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة واتفق عينة الدراسة على وجود العديد من المشاكل والتحديات التي تواجه اعداد ومراجعة تلك التقارير مما يتطلب توسيع دور المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية توافر مجموعة من السمات في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، كما قدم (غنيم، 2017م) إطار مقترح لتوكيد مراقبي الحسابات على افصاح الشركات المقيدة بالبورصة السعودية عن تقارير الأعمال المتكاملة، وقدمت الدراسة دليلا ميدانيا على قبول غالبية عينة الدراسة لهذا الإطار المقترح، كما قدمت دليلا تجريبيا على وجود تأثير إيجابي لهذا التوكيد على إدراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات.

تستوحذ حوكمة الشركات وتفعيل آلياتها الداخلية والخارجية في الوقت الحالي على اهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية المتخصصة والباحثين والأكاديميين وبخاصة بعد الأزمات المالية التي أطاحت بالعديد من الشركات وخلقت فجوة ثقة في الأنظمة المحاسبية ويرجع ذلك إلى الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة في زيادة الدقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات فقد أشار (عساف، 2001م) إلى ضرورة إبراز دور لجان المراجعة في بيئة الأعمال المصرية باعتبارها إحدى آليات الحوكمة الداخلية من أجل تحقيق مصداقية معلومات التقارير المالية والقوائم المالية السنوية والدورية، والثقة في نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي وتحقيق مصلحة حملة الأسهم والحد من التصرفات غير القانونية للإدارة التنفيذية، أما دراسة (عوض، 2003م) فسعت لاختبار وقياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، ودراسة (الرحيلي، 2008م) التي تناولت لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة بالتطبيق على بيئة الأعمال السعودية، ودراسة (عبد الله، 2010م) التي

بحثت في مشكلة القصور في جودة التقارير المالية وضغوط المتغيرات الاقتصادية مما استوجب ضرورة تكوين لجان المراجعة بالشركات المساهمة بصفة خاصة والشركات الفردية بصفة عامة باعتبارها إحدى دعائم الحوكمة، دراسة (محمود، 2010م) التي هدفت إلى معرفة أثر خصائص حوكمة الشركات ذات الصلة بهيكل التمويل على تخفيض فرص الإدارة للتلاعب في أرباح الأسهم، بما يؤثر على الدور التقييمي لأرباح الأسهم فيما يتعلق بتحديد أسعار الأسهم وتفسيرات التغييرات في هذه الأسعار، ودراسة (ابراهيم وآخرون، 2011م) التي أجريت على عينة من المتعاملين في سوق دمشق للأوراق المالية، لاختبار العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية، كما اختبرت دراسة (حسن، 2012م) دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم عن طريق استطلاع آراء عينة من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمدراء الماليين ورؤساء الأقسام لعينة من الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية، وذلك باستخدام طريقة المسح الشامل في جمع البيانات، وقام (Zhiying, 2012) بإبراز العلاقة بين حوكمة الشركات والإصلاحات المحاسبية المتجهة نحو اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الصين، مستخدماً الدراسة النظرية التحليلية لإبراز هذه العلاقة، وسعت دراسة (امين، 2013م) إلى بيان دور لجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القرار الإستثماري بسوق الأوراق المالية المصري،، واحتذت دراسة (العابدي، 2017م) حذو دراسة (حسن، 2012م) حيث تناولت بالاختبار دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على السوق المالي ودراسة (أحمودة وآخرون، 2019) التي قامت باستقصاء آراء بعض المحاسبين المهنيين في الجزائر عن دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق وتعزيز حوكمة الشركات، أما دراسة (محمد وآخرون، 2019م) فقد سعت إلى إبراز أهمية العمل بمبادئ حوكمة الشركات من أجل استمرار ونمو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر.

بالنسبة للتنمية المستدامة فقد تناولت بعض الدراسات عناصر هذه التنمية رابطة إياها بمتغيرات مختلفة مثل دراسة (نبيل، 1991م) التي ركزت على حدود المسؤولية الاجتماعية وسعت لتحديد إطار فكري للمراجعة الاجتماعية، وقد سعت دراسة (جهماني، 1998م) إلى بيان واقع المراجعة الاجتماعية والبيئية في الأردن، أما دراسة (السقا، 1999م) فاهتمت ببيان انعكاسات الأداء البيئي على أعمال المراجعة، والمشكلات الممكنة عند مراجعة الأداء البيئي، كما سعت دراسة (مخلول وآخرون،

2009م) إلى اختبار نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة، ومحاولة إيجاد أساليب مناسبة لإدارتها ومعرفة المعوقات التي تحول دون مساهمتها في دعم النظم البيئية، ويرى **(المسعودي، 2009م)** في دراسته التي أجراها في الجزائر والتي تناولت إشكاليات التنمية المستدامة في ظل العولمة في العالم الثالث، إن الحاجة ملحة لدراسة وتحليل هذه الموضوعات، وفهم جميع الإشكاليات التي تواجه عملية التنمية، والخيارات التي توفرها، وهدفت دراسة **(احمد، 2013م)** إلى تحليل إدراك معدي القوائم المالية لآثار ممارسات التنمية المستدامة والحوكمة على مؤشرات استدامة أداء الشركات المسجلة بالبورصة المصرية.

ربطت بعض الدراسات عملية إعداد وتوكيد تقارير الأعمال المتكاملة بمدى مساهمة الشركات في التنمية المستدامة متناولة المفاهيم الخاصة بالتنمية المستدامة، حيث سعت دراسة **(غلاب، 2011م)** إلى توضيح مفهوم التنمية المستدامة والعلاقة بينها وبين تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي بالإضافة إلى الأداء المالي في المؤسسات الصناعية، كما تناولت واقع حوكمة الشركات ودورها في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، تناولت دراسة **(الصاوي، 2012م)** مفهوم محاسبة التنمية المستدامة وهدفت إلى وضع إطار نظري لمفهوم الإستدامة، وقد تناولت دراسة **(Jensen & Berg, 2012)** الفرق بين محددات النموذج التقليدي لتقارير التنمية المستدامة وتقارير الأعمال المتكاملة ميدانياً على 309 شركة عاملة في سوق الأوراق المالية في ألمانيا خلال عامي 2009م و 2010م، واعتبر **(فتح الله، 2013م)** إن محاسبة ومراجعة التنمية المستدامة من المواضيع التي أغفلتها الدراسات المحاسبية حيث هناك قلة من البحوث التي تناولتها، وأن فهم ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إحدى تحديات المهنة التي يواجهها المراجعين الخارجيين، لتنامي الإهتمام بالتنمية المستدامة مما زاد العبء على مهنة المراجعة والضغط التي أثرت على جودة عملية المراجعة، فسعت الدراسة إلى بيان الدور الذي تلعبه مهنة المراجعة في مراجعة المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاستراتيجية وإحتياجات، ووضع إطار مقترح لتقييم إسهامات الشركات في مجال التنمية المستدامة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ان قواعد وآليات التنمية المستدامة اصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب الإفصاح عنها في القوائم والتقارير الختامية للشركات، وذلك عن أنشطتها البيئية والاجتماعية والاستراتيجية والاقتصادية والحوكومية، ويؤثر ذلك على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم والتقارير المالية، وانه قد اصبح من الضروري البحث عن آليات جديدة تواكب

التطور في أعمال الشركات والعمل على اعداد وتفعيل تقارير الأعمال المتكاملة وأن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجع الخارجي سيؤدي إلى الحد من الصراعات المحتملة التي قد تؤدي إلى خفض الالتزام المهني التنظيمي لمهنة المراجعة، كما ان هناك انعكاسات لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات التوكيد المهني للمراجع الخارجي تتبلور إلى جانب التاكيدات المهنية للمراجعة المالية للقوائم الختانية، في ضرورة ان يتضمن قياس عامل الأهمية المادية في تقارير الإستدامة مع الأخذ في الاعتبار التأثيرات الاقتصادية والبيئية والإجتماعية، وتضيف (بومعروف، 2014م) بأن عملية مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، من خلال دراسة البعد البيئي بات مؤشراً هاماً في تنافسيتها ومتغيراً هاماً من متغيرات التنمية المستدامة، واتفقت دراسة (Bouten & Hoozee, 2015) مع دراسة (Jensen & Berg, 2012) على أن التقارير المتكاملة تقدم استراتيجية متكاملة لأداء الشركة من خلال الربط بين المعلومات المالية والأداء المستدام، ودراسة (عثمان، 2017م) التي ركزت على دور محاسبة التنمية المستدامة في زيادة موثوقية التقارير المالية، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية التنمية المستدامة وبيان دور عناصرها في زيادة موثوقية التقارير المالية، كما ربط بعض الباحثين بين حوكمة الشركات والتنمية الاقتصادية في بحوث تتعلق بمجال الإدارة والاقتصاد الأمر الذي تعتبره الباحثة مزجاً وبرزاً للتكامل بين المتغيرات المحاسبية والاقتصادية مثل دراسة (القهاوجي، 2019) التي استهدفت استكشاف تأثير مؤشرات الحوكمة في التنمية الاقتصادية على صعيد العراق ودول الجوار باستخدام بيانات تجميعية سنوية متوازنة للمدة (1996 – 2017) ولسته بلدان هي العراق، ايران، تركيا، الأردن، السعودية والكويت.

بناءً على ما سبق عرضه من دراسات سابقة فقد اتضح للباحث أن أغلب الدراسات قد توصلت إلى أن التقارير المالية بصورتها التقليدية تغفل الجوانب غير المالية مما يؤدي إلى تضرر أصحاب المصالح في تلك التقارير بسبب نقص المعلومات المتاحة لهم، مما يسبب ضرراً في المجتمع ككل الأمر الذي يستدعي ضرورة تقديم تقارير تتصف بالشمول والتكامل وبشكل يحقق ترابط وانسجام الأداء المالي وغير المالي بما يوضح علاقة السببية والأثر.

تتمثل فجوة الدراسة في تغطية الجانب الذي لم يتم ذكره في الدراسات السابقة وهو البحث في العلاقة بين تطبيق إطار لتقارير الأعمال المتكاملة واسهامات الشركات في التنمية المستدامة وأثر آليات

حوكمة الشركات على تلك العلاقة، حيث لاحظت الباحثة اغفال الدراسات السابقة لعلاقة هذه المتغيرات مجتمعة، بالإضافة إلى عدم وجود دراسات سابقة في السودان تناولت هذه العلاقة.

وبناءً على ذلك تسعى الدراسة إلى الإجابة على الأسئلة التالية :

1. ما هو أثر كفاءة آليات الحوكمة على تقارير الأعمال المتكاملة ؟
2. ما هي العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات الصناعية السودانية في التنمية المستدامة؟
3. كيف تؤثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات الصناعية السودانية في التنمية المستدامة؟
4. هل تؤثر آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات الصناعية السودانية في التنمية المستدامة ؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة بالآتي:

أولاً: الأهمية العلمية:

1. تساهم الدراسة في توجيه أنظار الكتاب والباحثين إلى نواحي المحاسبة والمراجعة للتنمية المستدامة من حيث مداخل القياس لأداء المنشآت فيما يتعلق بمساهمتها في التنمية المستدامة، وكذلك الطرق التي يتم بها التقرير عن نتائج ذلك القياس لعرض ومراجعة المعلومات المرتبطة بإسهامات المنشآت في تلك التنمية.
2. تفسير أهمية التوجه نحو تقارير الأعمال المتكاملة للمساهمة في تلافى أوجه القصور في التقارير المالية التقليدية.
3. إثراء النقاش العلمي من خلال فتح الباب لتصورات جديدة للتعرف على تقارير الأعمال المتكاملة وعلاقتها بمساهمة الشركات في التنمية المستدامة في ظل وجود آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى إسهامها في زيادة المراجع العلمية المتخصصة في تقارير الأعمال المتكاملة.
4. كما تعد هذه الدراسة إنطلاقاً لإجراء بحوث مستقبلية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة وعلاقتها بالتنمية المستدامة.

ثانياً: الأهمية العملية :

1. يساهم البحث في ترشيد قرارات المتعاملين مع المؤسسات الاقتصادية، حيث تمثل المعلومات التي توفرها تقارير الأعمال المتكاملة خطوة نحو تحسين دور الجهات التشريعية في وضع ضوابط وتشريعات ملزمة للشركات بإعداد تقارير بها معلومات عن الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وبالتالي تنشيط وتنمية سوق الخرطوم للأوراق المالية.
2. يفيد البحث المستثمرين الحاليين والمرتقبين من خلال التأكيد على أهمية الإستفادة من الحوكمة في إعداد وتوكيد تقارير متكاملة مما يزيد من شفافية وموثوقية معلومات التقارير المالية في بيئة الأعمال في السودان.
3. يساهم البحث في تحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع السوداني من خلال تحفيز تبني الشركات الأفكار المتعلقة بالتنمية المستدامة وضرورة المساهمة في هذا المجال، من خلال مساهمة الشركات في حماية البيئة وتقديم المبادرات فيما يختص بالاسهامات الاجتماعية.
4. يخدم البحث معدي التقارير المالية، بالتعرف على تقارير الأعمال المتكاملة وأعمالها كمنهج للتقرير عن أداء الشركات لما له من مميزات وآثار إيجابية.
5. هذه الدراسة بجانبها النظري والميداني سوف تفيد عدة فئات من فئات المجتمع المستخدمة للتقارير التي تصدرها الشركات في ترشيد قراراتهم، كالمستثمرين، المحللين الماليين، مدراء الشركات بمختلف القطاعات، مفتشي الضرائب، المدققين الداخليين والخارجيين..... وغيرهم.
6. تساهم هذه الدراسة في توجيه الممارسة المهنية، وتوفير الدعم للجهات المهنية والتشريعية في السودان للعمل على استحداث وإصدار معايير وتشريعات ملزمة ومنظمة لعمليات الإفصاح عن أوجه النشاط المختلفة للشركات ضمن تقرير واحد ومتكامل من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

أهداف الدراسة

تحقق الدراسة الأهداف التالية:

1. اختبار أثر كفاءة آليات الحوكمة على تقارير الأعمال المتكاملة.

2. دراسة العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات الصناعية السودانية في التنمية المستدامة.
3. دراسة أثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات الصناعية السودانية في التنمية المستدامة.
4. اختبار تأثير آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات الصناعية السودانية في التنمية المستدامة.
5. دراسة مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وأهدافها والمبادئ والعناصر التي تحكم عمل هذه التقارير والمحتوى المعلوماتي لها والتحديات التي تواجه الشركات عند إعدادها.
6. دراسة آلية عمل التفكير المتكامل في تقارير الأعمال المتكاملة وما له من تأثير في قدرة الشركة على خلق القيمة بمرور الوقت.
7. دراسة موقف الشركات الصناعية السودانية من التوجه الجديد نحو التقرير المتكامل عن أعمالها، والعوامل التي تساعد على ضمان إلتزام تلك الشركات بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة.
8. بيان واقع حوكمة الشركات والتنمية المستدامة في الشركات الصناعية السودانية.

فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

❖ الفرضية الرئيسية الأولى:

توجد علاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

❖ الفرضية الرئيسية الثانية:

تؤثر آليات حوكمة الشركات على تقارير الأعمال المتكاملة.

وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة على تقارير الأعمال المتكاملة.
2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية على تقارير الأعمال المتكاملة.
3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية على تقارير الأعمال المتكاملة.
4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة على تقارير الأعمال المتكاملة.

❖ الفرضية الرئيسية الثالثة:

تؤثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

❖ الفرضية الرئيسية الرابعة:

تؤثر آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

وتتفرع منها الفرضيات التالية:

1. تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

مصادر الدراسة:

تتمثل مصادر جمع بيانات الدراسة فيما يلي:

مصادر أولية: عن طريق الاستبانة لاستطلاع آراء عينة من أعضاء ومديري مجالس الإدارات والمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين في الشركات الصناعية في المنطقة الصناعية - بحري.

مصادر ثانوية: الكتب، الدوريات، المجالات العلمية، الرسائل الجامعية، المؤتمرات والندوات والانترنت.

منهج الدراسة:

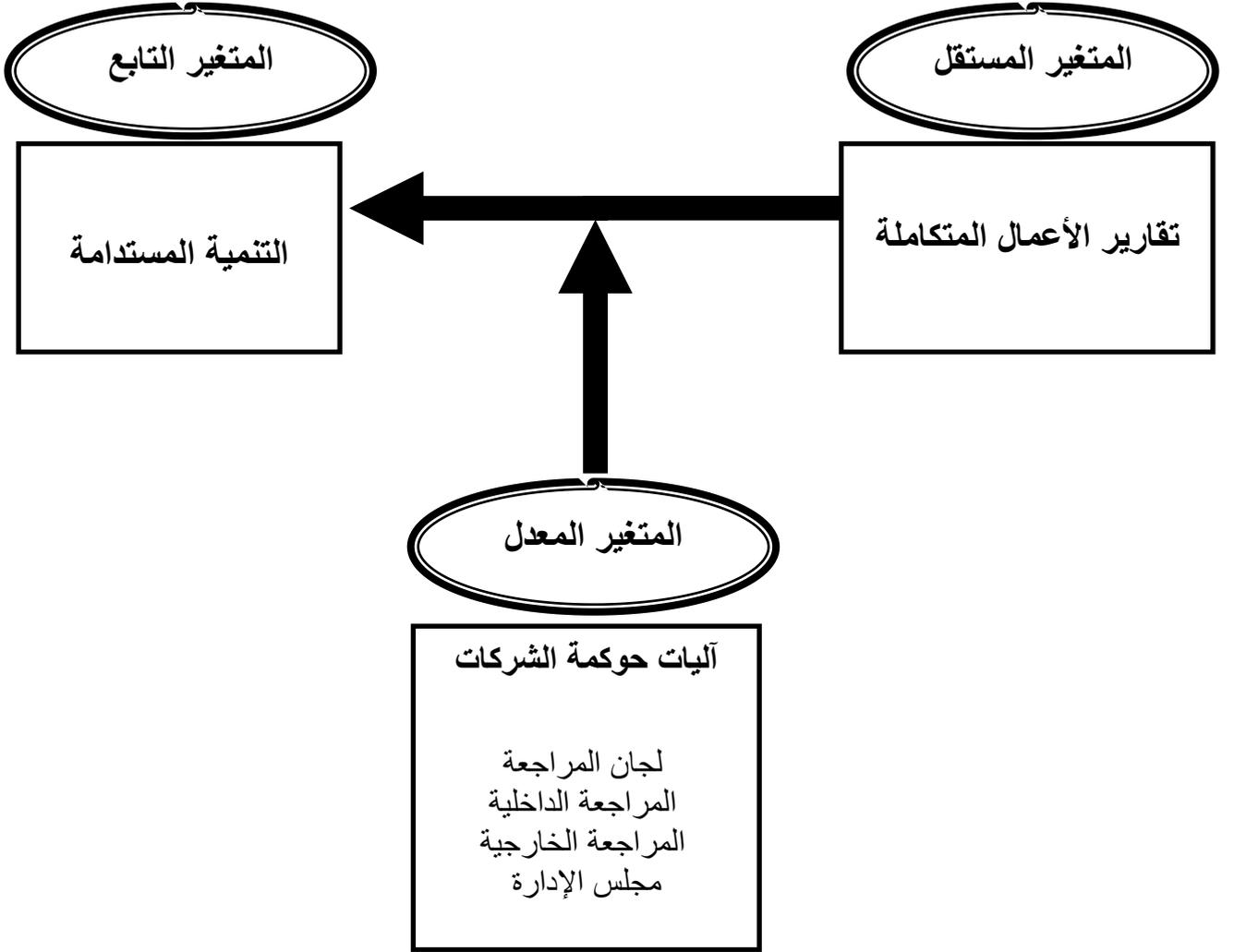
استخدمت الباحثة المنهج الوصفي وذلك من خلال الأسلوب الاستقرائي فيما يتعلق بتحليل وتقييم الكتابات والأفكار السابقة في مجال مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتطوير أداء آليات حوكمة الشركات وتحقيق التنمية المستدامة، كما استخدم الأسلوب الاستنباطي بغرض تحديد محاور وأفكار وإطار وفرضيات الدراسة.

حدود الدراسة :

الحدود الزمانية : بيانات استمارة الاستبانة لسنة 2022م

الحدود المكانية : عينة من الشركات الصناعية في المنطقة الصناعية - الخرطوم بحري
الحدود البشرية: أعضاء ومديري مجالس الإدارات، رؤساء أقسام، محاسبون مراجعون داخليون
لعدد من الشركات الصناعية في المنطقة الصناعية بحري.
الحدود الموضوعية: آليات حوكمة الشركات، تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

نموذج الدراسة:



المصدر: إعداد الباحثة، 2022م

هيكل الدراسة:

تشتمل الدراسة على مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، حيث تحتوي المقدمة على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، الفصل الأول بعنوان الإطار النظري لحوكمة الشركات ويتضمن ثلاثة مباحث: المبحث الأول يتناول نشأة، مفهوم، أهمية، أهداف، خصائص والأطراف المعنية بالإشراف على تطبيق حوكمة الشركات، أما المبحث الثاني مبادئ، أبعاد، ركائز، محددات ومقومات حوكمة الشركات، والمبحث الثالث آليات حوكمة الشركات.

الفصل الثاني بعنوان تقارير الأعمال المتكاملة ويتضمن ثلاثة مباحث: المبحث الأول يتناول طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة من منظور مهني، أما المبحث الثاني آليات إعداد وتأكد تقارير الأعمال المتكاملة، والمبحث الثالث المراحل والخطوات العملية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة. الفصل الثالث بعنوان التنمية المستدامة، ويتضمن ثلاثة مباحث: المبحث الأول يتناول الإطار النظري للتنمية المستدامة، أما المبحث الثاني يتناول الأداء المستدام للمؤسسات الاقتصادية، والمبحث الثالث المحاسبة عن التنمية المستدامة.

الفصل الرابع بعنوان الدراسة الميدانية ويتضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول يتناول نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري، أما المبحث الثاني يتناول إجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات. الخاتمة تتضمن النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

إنطلاقاً من أهمية الإسترشاد بالإتجاهات التي تناولتها الدراسات المحاسبية السابقة فيما يتعلق بدور الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات بتقارير الأعمال المتكاملة وتفعيل إسهامات الشركات في التنمية المستدامة، تستعرض الباحثة بعض الدراسات ذات العلاقة بمتغيرات البحث في ضوء معيار التتابع الزمني لها.

1. دراسة (Maretno, et, al , 2011)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار تأثير الآليات الداخلية والخارجية للحوكمة والآليات الرقابية في الشركات على أنشطة المسؤولية الإجتماعية، بالإضافة إلى التعرف على نوع العلاقة بين حوكمة الشركات وقيمة الشركة من خلال أنشطة المسؤولية الإجتماعية، سعت الدراسة إلى اختبار فرضيتين هما فرضية الاستثمار المفرط التي تعتمد على نظرية الوكالة، والتي تفترض بأن الإدارة العليا تستخدم تطبيق أنشطة المسؤولية الإجتماعية لتعزيز سمعتها مما يؤدي إلى الإضرار بالقيمة السوقية لها، وفرضية حل النزاعات المعتمدة على نظرية أصحاب المصالح، التي تفترض أن استخدام أنشطة المسؤولية الإجتماعية للحد من النزاعات المحتملة بين الإدارة العليا والأطراف الأخرى قد يساهم في رفع قيمة الشركة عن طريق الحد من مشاكل الوكالة، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الشركة لخيارات المسؤولية الإجتماعية مرتبط إيجابياً بالآليات الداخلية والخارجية للحوكمة وآليات الرقابة الأخرى، كما توصلت إلى أن أنشطة المسؤولية الإجتماعية التي تتعلق بتعزيز العلاقات الإجتماعية الداخلية في الشركة وعلاقات الموظفين تعزز من قيمة الشركة أكثر من غيرها من الأنشطة الأخرى، استخدمت الدراسة عينة من الشركات التي هي ضمن مؤشرات Russel 2000, S 500 خلال الفترة 1993 - 2004 ، كما استخدمت مقياس Tobin لقياس قيمة الشركة، ومعدل العائد على الأصول لقياس الأداء التشغيلي للشركة، وخلصت الدراسة إلى أن تأثيرات الآليات الداخلية مع أنشطة المسؤولية الإجتماعية كان إيجابياً على أداء وقيمة الشركة.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت أنشطة المسؤولية الإجتماعية للشركات بمعزل عن المسؤوليات الأخرى للشركات والتي تعتبر أبعاداً للتنمية المستدامة، أما دراسة الباحثة تناولت أثر آليات حوكمة الشركات

⁽¹⁾Maretno, A. Harjoto.& Hoje Jo, **Corporate Governance mechanisms and Firm Value: The Impact of Corporate Social Responsibility**, (journal of Business Ethics, Vol. 103, Issue 3 , 2011), pp .351- 383.

على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة، وهو ماتعتقد الباحثة أنه مفهوم أشمل لمسؤوليات الشركات.

2. دراسة (هاني 2011م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة التعرض بالمناقشة والتحليل للدعائم والركائز التي يمكن أن يستند عليها المدخل المقترح لممارسة مراجعة مخاطر الأمور البيئية بالتقارير المالية المتضمنة لها، ووجود مبادئ ومعايير محاسبية تسمح بالقياس والإفصاح عن الأمور البيئية، ووجود سياسات بيئية مستحدثة، ثم مدى إمكانية استيعاب مفهوم المراجعة لعملية فحص تلك السياسات البيئية، هدفت الدراسة إلى إيضاح المعايير والاعتبارات المنظمة لمراجعة مخاطر الأمور البيئية، وإيضاح أهم المحاور المقترحة لنطاق مراجعة مخاطر الأمور البيئية، والدور المهني المقترح لمراجعة عناصر الأمور البيئية والتقارير عنها. اعتمدت الدراسة على المنهج العلمي المعاصر الذي يتضمن المنهج الاستنباطي، توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن هناك ضرورة لتطوير إطار المراجعة عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، سواء من حيث النطاق أو المحتوى أو المخرجات، ليتضمن المراجعة عن مخاطر الأمور البيئية بالصورة التي تنعكس بالإيجاب على تقارير الأداء المالي والاقتصادي للمنظمات وتكمل نتائج المراجعة المالية، وأن تطبيق مدخل لمراجعة القياس والإفصاح عن مدى الالتزام والمخاطر البيئية لمنظمات الأعمال، يساعد في رفع جودة التقارير المالية لهذه المنظمات، أن تقارير المراجعة المالية بمفردها دون الاهتمام بمخاطر الأمور البيئية لايفي باحتياجات متخذ القرارات بنسبة لا بأس بها. ترى الباحثة أن الدراسة اقتصر على تقديم متطلبات العمل الميداني لمراجعة مخاطر الأمور البيئية، باعتبارها أداة هامة ولازمة للعمل المهني للمراجع الخارجي والداخلي، أما دراسة الباحثة تناولت أثر آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

(1) هاني رشدي شاکر عبد العزيز ، الاعتبارات المقترحة للعمل الميداني لمراجعة مخاطر الأمور البيئية وأثرها على جودة التقارير المالية لمنظمات الأعمال، (مصر: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 2، 2011م)، ص ص 187 - 212

3. دراسة (فاتح، 2011م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد مفهوم التنمية المستدامة والعلاقة بينها وبين تدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي وهل يقوم المدققون الداخليون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي بالإضافة إلى الأداء المالي في المؤسسات الصناعية وماهي درجة وعي تلك المؤسسات بأهمية تدقيق التنمية المستدامة، هدفت الدراسة إلى إختبار الفرضيات التالية: تقوم المؤسسات الصناعية بقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الأداء المالي، يقوم المدققون الداخليون والخارجيون بتدقيق الأداء الاجتماعي والبيئي، هنالك مستوى من الوعي لدى المؤسسات الصناعية بتدقيق التنمية المستدامة مستقبلاً، إن تدقيق والتحقق من جوانب التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية يؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات، كما هدفت الدراسة إلى بيان واقع التنمية المستدامة وحوكمة الشركات في المؤسسات الصناعية الجزائرية، بالإضافة إلى بيان الإتجاهات الحديثة للتدقيق والتحقق في مجال حوكمة الشركات. انتهجت الدراسة المنهج الوصفي والتاريخي واستخدمت الإستبانة والمقابلات الشخصية لجمع البيانات، وتوصلت إلى نتائج أهمها الحاجة الماسة للشركات للتنمية المستدامة وتبني مفهوم الأداء الاجتماعي والبيئي بالإضافة إلى الأداء المالي، كما تعتبر خدمة تدقيق التنمية المستدامة خدمة تأكيدية جديدة تضاف للخدمات التي يقدمها المراجع كما أنها توفر تأكيدات على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي.

ترى الباحثة أن الدراسة اقتصرت على دراسة تطور دور وظيفة التدقيق في مجال الحوكمة، أما دراسة الباحثة تناولت أثر آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة على الشركات الصناعية السودانية.

4. دراسة (معتز، 2011م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: إلى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟ وما هو الدور الذي تلعبه الآلية المحاسبية والإدارية للإفصاح المحاسبي في تدعيم الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة وتفعيل حوكمة الشركات؟، هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الإفصاح المحاسبي

(1) فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة – دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، (الجزائر: جامعة فرحات، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م).

(2) معتز ميرغني سيد احمد محمد، الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية ودوره في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة ميدانية، (السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2011م).

بالتقارير المالية ومبادئ حوكمة الشركات المساهمة، بالإضافة إلى اختبار أثر الإلتزام بالمتطلبات التشريعية والقانونية للإفصاح المحاسبي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية يوفر للشركات المساهمة السودانية معلومات ملائمة تساعد على تقييم المقدرة الربحية للمنشأة بما يدعم الشفافية والإفصاح، كما يشتمل الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية للشركات المساهمة السودانية على إفصاح ملائم عن عناصر المركز المالي بشكل يخدم مستخدمي التقارير المالية، أوصت الدراسة بإلزام الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية بتكوين ونفيع لجان المراجعة، وتشجيع الشركات على إدراج أسهمها بسوق الخرطوم للأوراق المالية. ترى الباحثة أن الدراسة اهتمت بتفعيل مبادئ الحوكمة من خلال تدعيم الإفصاح المحاسبي عن طريق الآليات الإدارية والمحاسبية، أما دراسة الباحثة اهتمت بآليات الحوكمة وتقارير الأعمال المتكاملة من أجل مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

5. دراسة (Ismail,2011)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسباب الإفصاح الإختياري في الشركات النيجيرية، وذلك من خلال إختبار أثر بعض المحددات على مستوى الإفصاح الإختياري، أوضحت الدراسة أن هذه المحددات تمثلت في كل من الملكية الإدارية، الملكية الأجنبية، ملكية كبار المساهمين، تشتت الملكية والحجم، الرفع المالي، الأداء، التسجيل في بورصات أجنبية وحجم مكتب المراجعة، وقد تم قياس مستوى الإفصاح الإختياري من خلال مؤشر مقسم إلى أربعة فئات (معلومات عن أداء الشركة، معلومات عن مجلس الإدارة، الإفصاح من خلال الأشكال والرسوم ومعلومات عن لجنة المراجعة)، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين مستوى الإفصاح الإختياري وكل من حجم الشركة والتسجيل في البورصات الأجنبية وحجم مكتب المراجعة، ووجود علاقة سلبية بين مستوى الإفصاح الإختياري وكل من الملكية الأجنبية، والملكية الإدارية والرفع المالي.

ترى الباحثة أن الدراسة ركزت على أسباب تفاوت مستوى الإفصاح الإختياري في الشركات النيجيرية، أما دراسة الباحثة ركزت على توضيح واقع تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة في الشركات الصناعية السودانية.

(1) Ismail A. Adelopo, **Voluntary Disclosure Practices amongst Listed companies in Nigeria**, (advances in accounting, incorporating advances in international accounting, Vol .27, Issue 2,2011), P. P 338 -345,

6. دراسة (محمود وآخرون، 2011م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السورية من خلال دراسة مدى تأثير جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بوجود حوكمة الشركات، واختبار درجة الوعي من قبل المتعاملين في سوق دمشق للأوراق المالية بأهمية وجود حوكمة الشركات. هدفت الدراسة إلى زيادة وعي المتعاملين في السوق بأهمية حوكمة الشركات، واختبار وجود علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية، تركزت الدراسة على عينة من المتعاملين في سوق دمشق للأوراق المالية في الفترة ما بين 2010-2011 عن طريق توزيع قائمة استقصاء لهم، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ان جودة التقارير المالية تتأثر بوجود حوكمة الشركات كما أن التطبيق السليم لمفهوم حوكمة الشركات بما يتضمنه من آليات يؤدي إلى تحقيق العديد من المنافع على مستوى الشركات سوق المال، كما توصلت إلى ان هناك وعي من قبل المتعاملين في سوق دمشق للأوراق المالية بأهمية تطبيق مفهوم حوكمة الشركات. اوصت الدراسة بضرورة توجيه القائمين على هيئة دمشق للأوراق المالية بتنفيذ الدور الرقابي والإشرافي وتوقيع الجزاءات على الشركات في حالة مخالفتها لتعليمات الهيئة المتعلقة بحوكمة الشركات.

تري الباحثة ان الدراسة اختبرت العلاقة بين حوكمة الشركات وتحسين جودة التقارير المالية دون البحث في الآثار الإيجابية لجودة التقارير، أما دراسة الباحثة سعت لاختبار العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة وأثر آليات حوكمة الشركات على تلك العلاقة.

7. دراسة (عفت، 2012م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في الندرة الواضحة في البحوث المحاسبية التي تناولت التنمية المستدامة من وجهة نظر محاسبية، فهدفت الدراسة إلى بيان مفهوم التنمية المستدامة من وجهة النظر المحاسبية وبيان المقصود بتقارير الإستدامة، وما مدى الحاجة إليها من قبل أصحاب المصالح، كما هدفت الدراسة إلى وضع إطار نظري لمفهوم تقارير الإستدامة ومفهوم محاسبة الإستدامة، واقتراح نموذج

(1) محمود ابراهيم، نغم احمد فؤاد مكية، دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السورية، (سوريا: مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 3، 2011م)، صص 45 - 58

(2) عفت أبو بكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الإستدامة، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 48، العدد 2، 2012م) صص 66 - 83

لشكل تقارير الإستدامة، وتحديد أهم الدوافع والمعوقات التي تصاحب إعداد ونشر تقارير الاستدامة. إتمدت الدراسة على المنهج الوصفي واستخدمت الإستبانة والمقابلات الشخصية لإجراء الدراسة، وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها: أنه لا يوجد إتفاق حول مفهوم التنمية المستدامة وهي أبعاد إقتصادية وإجتماعية وبيئية بالإضافة إلى أن الوحدات الاقتصادية تمر بثلاث مراحل عند تطبيق مفهوم الإستدامة وهي الإلتزام وعدم الإضرار، أوصت الدراسة بضرورة تحديد الشركات لرؤية الإستدامة فيها، وتدريب المحاسبين على التعامل محاسبياً مع قضايا الإستدامة حيث امتد دور المحاسبين في مجال التنمية المستدامة مما يتطلب نظرة أعمق ومعاصرة.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت الإفصاح المحاسبي عن تقارير الإستدامة، أما دراسة الباحثة تناولت دور تقارير الأعمال المتكاملة في مساهمة الشركات في التنمية المستدامة وإثر آليات حوكمة الشركات على ذلك.

8. دراسة (عصام، 2013م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في تأثير تفعيل الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات المراجع الخارجي التوكيدية، هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح لتقييم إسهامات الشركات في مجال التنمية المستدامة، وإلى بيان أن قيام الشركات بتطبيق ممارسات التنمية المستدامة يؤدي إلى ضرورة قيامها بقياس الانشطة ذات المضمون التنموي المستدام والتقرير عنها إلى جانب التقارير المالية المعتادة، وبيان مدى ادراك المراجعين الخارجيين في بيئة المراجعة المصرية لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة، كما هدفت إلى بيان العلاقة بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتدعيم الثقة والمصادقية في القوائم والتقارير المالية و العلاقة بين تطبيق المراجع الخارجي لمفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وتخطيط خدمات التوكيد المهني في مكاتب المراجعة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، والدراسة الميدانية بالاعتماد على الاستبيان لاستقصاء آراء الأطراف ذات التأثير المباشر في بيئة المراجعة وهم المساهمون والمراجعين الخارجيين، بحجم عينة بلغ 150 لكل فئة، ونسب استجابة بلغت 61% و 77% على التوالي، توصلت الدراسة إلى ان قواعد آليات التنمية المستدامة اصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب الإفصاح عنها في القوائم

(1) عصام محمد فتح الله، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقارير عنها - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 35، العدد 2، 2013) ص ص 289 - 354

والتقارير الختامية للشركات، وذلك عن أنشطتها البيئية والاجتماعية والاستراتيجية و الاقتصادية والحوكومية، ويؤثر ذلك على ممارسة المراجعين لأعمالهم عند مراجعة القوائم والتقارير المالية، كما أصبح من الضروري البحث عن آليات جديدة تواكب التطور في أعمال الشركات والعمل على إعداد وتفعيل تقارير الأعمال المتكاملة، وأن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجع الخارجي سيؤدي إلى الحد من الصراعات المحتملة التي قد تؤدي إلى خفض الالتزام المهني التنظيمي لمهنة المراجعة، وأن هناك انعكاسات لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة على خدمات التوكيد المهني للمراجع الخارجي، كما أن الرقابة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة تواجه بعض المعوقات مما يحد من تحقيق قواعد وآليات الأعمال المتكاملة لأهدافها المنشودة، قدمت الدراسة التوصيات بضرورة وجود إلزام قانوني للشركات المساهمة بإعداد تقارير متكاملة مشتملة على البعد المالي والاستدامي معاً، وأن يشترط لتسجيل شركات المساهمة تقديم تقارير أعمال متكاملة، بالإضافة إلى الاهتمام من قبل إدارة الشركات المساهمة بالتنمية المستدامة والاقرار والإفصاح عنها وذلك لاضفاء مزيد من الثقة في المعلومات المحاسبية ورفع جودة الإفصاح.

ترى الباحثة ان الدراسة ركزت على بيان وفهم التحديات التي تواجه المراجعين الخارجيين في مواجهة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والتقرير عنها وذلك من خلال تقديم إطار مقترح لتقييم إسهامات الشركات في مجالات التنمية المستدامة، كما اهتمت الدراسة بالكشف عن الدور الذي يمكن أن تؤديه مهنة المراجعة في مراجعة المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية و الاقتصادية والاستراتيجية لتؤخذ في الإعتبار عند إعداد تقرير المراجعة، أما دراسة الباحثة تناولت آليات حوكمة الشركات ومدى تأثير كل منها على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة وذلك من خلال تفعيل تقارير الأعمال المتكاملة.

9. دراسة (Rudiger,2013)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ماهية المحددات التي من الممكن أن تقيد عملية الإفصاح عن تقارير الإستدامة، وهدفت إلى بيان هذه المحددات، وبينت الدراسة أن حجم الشركة له تأثير إيجابي على مدى الإفصاح عن تقارير الإستدامة، كما أن الربحية تعتبر من المحددات التي تقيد عملية الإفصاح عن تقارير الإستدامة، كما اوضحت الدراسة أن عوائد السوق والعائد على الأصول والعائد على حقوق

⁽¹⁾Rudiger Hahn & Michael Kuhnen, **Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory and opportunities in expanding field of research**, (Journal of cleaner production, Vol. 2,2013), PP. 5-21

الملكية جميعها تعتبر من مقاييس الربحية، وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن تقسيم المحددات التي تقيد عملية الإفصاح عن تقارير الإستدامة إلى محددات داخلية تتمثل في حجم الشركة والربحية، ومحددات خارجية تتمثل في هيكل الملكية وضغط أصحاب المصالح والتخصص الصناعي.

ترى الباحثة أن الدراسة قد تناولت العوامل التي تحد من اتجاه الشركات إلى الإفصاح عن تقارير الإستدامة، أما دراسة الباحثة تناولت حوكمة الشركات وأثر آلياتها على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة .

10. دراسة (زينب، 2013م)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة الملحة لتطبيق التنمية المستدامة، وأن يعتبر مواكبة لاحتياجات الأفراد ولا بد من تطبيقها لتوفير الموارد، وخصوصاً البترول لأنه أهم مورد للطاقة من الموارد غير المتجددة، ودور المحاسبة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق التنمية المستدامة من خلال قياس التنمية المستدامة من جهة والتقرير عنها من جهة أخرى، حاولت الدراسة الإجابة عن التساؤلات حول كيفية قياس التنمية المستدامة والتقرير عنها، وأي المداخل يتم تطبيقها وما هو المدخل الملائم لتطبيقها، وهل يفيد القياس في التقرير عن التنمية المستدامة وهل يوجد تقرير أم لا؟، وهدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة في قطاع البترول، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود تحديات لقياس البعد البيئي والبعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي للتنمية المستدامة في قطاع البترول، وعدم اعتماد الشركات في قطاع البترول مداخل التقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت لاختبار مدى إمكانية تطبيق النظريات المحاسبية لقياس والتقرير عن التنمية المستدامة في قطاع البترول، أما دراسة الباحثة تناولت اختبار العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة في ظل آليات الحوكمة ميدانياً على الشركات الصناعية السودانية.

11. دراسة (إيمان، 2014م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في قصور الإطار الحالي للتقارير المالية حيث لا تعكس مدى التزام المنظمات تجاه تحقيق أهداف التنمية المستدامة، كما أن تلك التقارير التقليدية تركز وبشكل كبير على

(1) زينب إمام عبد الحافظ عمر، القياس والتقرير المحاسبي عن عمليات التنمية المستدامة، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)

(2) إيمان مصطفى محمد محمود، أثر تكامل الإفصاح عن القيمة المضافة وتقارير الاستدامة على تفعيل آليات الحوكمة، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2014م)

الوفاء بإحتياجات المستثمرين والدائمين دون غيرهم من أصحاب المصالح الآخرين، مما يدعو إلى ضرورة تطوير تلك التقارير ليمثل إحدى الآليات المحاسبية لتحقيق حوكمة الشركات. هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح يضيف ميزة التكامل للتقرير عن معلومات القيمة المضافة وتقارير الإستدامة واختبار أثر هذا الإطار على زيادة منفعة التقارير المالية كما اختبرت التقرير عن هذا الإطار عملياً، تتبع أهمية الدراسة في انها تقدم مقترح للمحتوى الملائم والضروري للتقارير التي تختص بالأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي للشركات كما أنها توفر مدخلاً سلوكياً لتوجيه مديري الشركات نحو القيمة المضافة، انتهجت الدراسة المنهجين الاستقرائي والاستنباطي وتوصلت إلى نتائج عدة أهمها ان الإطار الحالي للتقارير المالية لا يوفر صورةً كاملةً عن أنشطة الشركات الأمر الذي يعتبر من أوجه قصور هذا الإطار، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل الإطار المقترح الذي يوفر ميزة التكامل لمعلومات القيمة المضافة والإستدامة، كما أوصت بزيادة الاهتمام الاكاديمي بمشاكل القياس والإفصاح الخاصة بابعاد التنمية المستدامة وضرورة إضافة مقرر المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية للمقررات الدراسية في الجامعات.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى اختبار أثر تكامل الإفصاح عن القيمة المضافة وتقارير الإستدامة من أجل تفعيل آليات الحوكمة، أما دراسة الباحثة تناولت العلاقة بين التقارير المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة و أثر آليات الحوكمة على تلك العلاقة.

12.دراسة (هيثم، 2014م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الإفصاح المحاسبي التقليدي للقوائم المالية والايضاحات المتممة لايفي بحاجة المستخدمين الداخليين والخارجيين، وأن هناك مجموعة من التقارير التي يجب الإفصاح عنها من قبل الشركات منها تقارير الإدارة وتقارير الإستدامة وتقارير الحوكمة والتقارير البيئية والاستراتيجية، والتساؤل عن مدى تأثير الإفصاح السردى على جودة المعلومات المحاسبية، هدفت الدراسة إلى اختبار أثر استخدام الإفصاح السردى على جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي على ثقة أصحاب المصالح في التقارير وهل يؤدي ذلك إلى زيادة قدراتهم على التنبؤات المستقبلية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال المنهج الاستقرائي، توصلت الدراسة إلى العديد من

(1) هيثم محمد عبد الفتاح البسيوني، الإفصاح السردى كأحد ادوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة نظرية تحليلية، (مصر: جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية و التجارية، العدد 2، 2014م) ، ص ص 286 – 260

النتائج أهمها، أن الإفصاح السري يحد من المخاطر التي تلحق بالشركات، وبالتالي فإنه يعتبر وسيلة لتفادي المخاطر، وأن الإفصاح التقليدي لايفي بحاجة المستخدمين، وأن الإفصاح السري يعطي قدرة تنبؤية للشركات مما يساعد على مواجهة الأزمات المستقبلية، كما أن الإفصاح السري يعمل على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ويحد من ظاهرة عدم تماثل البيانات ويزيد من قابلية البيانات للفهم، وأوصت الدراسة بأن يكون هناك إطاراً أو معياراً محاسبياً خاصاً بالتقارير السرية والإفصاح السري.

ترى الباحثة أن الدراسة ركزت على بيان وفهم التحديات التي تواجه المراجعين الخارجيين في مواجهة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والتقارير عنها وذلك من خلال تقديم إطار مقترح لتقييم إسهامات الشركات في مجالات التنمية المستدامة، كما اهتمت الدراسة بالكشف عن الدور الذي يمكن أن تؤديه مهنة المراجعة في مراجعة المعلومات الخاصة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والاستراتيجية لتؤخذ في الاعتبار عند اعداد تقرير المراجعة، أما دراسة الباحثة تناولت آليات حوكمة الشركات ومدى تأثير كل منها على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة وذلك من خلال تفعيل تقارير الأعمال المتكاملة.

13. دراسة (نجوى، 2014م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في طلب أصحاب المصلحة في الشركات على معلومات مالية وكمية ونوعية مما استلزم تطوير نظام المعلومات المحاسبية المالية لكي ينتج هذه المعلومات وضرورة اضافة التوكيد المهني عليها، الأمر الذي قاد إلى التساؤل عن وجود تداعيات جوهريّة ملموسة للإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، هدفت الدراسة إلى الاختبار الميداني لقبول المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات للإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر، والوقوف على المشاكل والتحديات المصاحبة لاعداد ومراجعة تلك التقارير. انتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي، وتم توزيع قائمة استقصاء على عينتين، الأولى المراجعين الداخليين بالشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية (40 قائمة استقصاء)، والثانية 60 من مراقبي حسابات الشركات المساهمة في مصر، وبلغت نسبة الاستجابة 85% من اجمالي

(1) نجوى محمود احمد ابو جبل، تطوير اطار لمراجعة تقارير الاعمال المتكاملة – دراسة ميدانية ونظرية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2014م)، ص ص 30 – 95

قوائم الاستقصاء الموزعة. توصلت الدراسة إلى ان اعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يلقي قبولا من الاطراف المهمة في البيئة المصرية، وان هناك العديد من التحديات التي تواجه اعداد تقارير الأعمال المتكاملة، كما تواجه المراجع الداخلي بعض التحديات عند القيام بمراجعتها مما يتطلب توسيع دور المراجعة الداخلية لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأهمية توافر مجموعة من السمات في المراجع الداخلي لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. وقد اوصت الدراسة بضرورة تنوير المجتمع بأهمية اعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة واصدار معايير محاسبية بهذا الخصوص، والرقى بأداء الوحدات الاقتصادية من خلال الدور الحديث للمراجعة الداخلية.

ترى الباحثة ان الدراسة سعت إلى تقديم للإطار المقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام مدخل القيمة المضافة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ولم تتطرق إلى الآليات الداخلية الأخرى للحكومة، كما اقتصر على الاختبار الميداني لقبول المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات للإطار المقترح، أما دراسة الباحثة تناولت بالاستقصاء آراء فئة أكبر من المبحوثين ما يجعل من هذا البحث أشمل في تناوله لآليات الحوكمة مجتمعة والعلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

14. دراسة (H. ScottAsay , 2014)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل عن أثر الإفصاح السردى على قرارات المديرين التنفيذيين من خلال امداد المستثمرين بمعلومات كبيرة تفيدهم في اتخاذ القرارات، هدفت الدراسة إلى توضيح المؤثرات على قرارات المديرين وبيان ما اذا كان التلاعب يؤثر على سلوك المستثمرين، انتهجت الدراسة المنهج التحليلي الوصفي باستقاء اراء عينة من المحللين الماليين والمستثمرين، وتوصلت الدراسة إلى ان هناك خياران يؤثران على قرارات المديرين، وان التلاعب يؤدي إلى ردود فعل قوية لدى المستثمرين، كما ان الإفصاح السردى سوف يقوم على تقديم تقارير متكاملة يستفيد منها المستثمرين عند اتخاذ القرارات التي تتعلق باستثماراتهم.

(1)H. Scott Asay, Ropert Libby & Kristina M. Rennekamp, **Do Features that associate Managers with a message magnify investors reactions to narrative disclosures?**, (New York: cornell university, Journal of Accounting, Organizations and Society, Vol. 68 -69, 2018) , pp. 1–14, Available at: Available at
SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2357539> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2357539>,
Accessed 12/1/2020

ترى الباحثة أن الدراسة اختبرت أثر الإفصاح السردي على قرارات المدراء مستخدمة عينة محدودة تتكون من المستثمرين والمحللين الماليين، أما دراسة الباحثة تناولت مصطلحاً يعتبر تطوراً للإفصاح السردي وهو تقارير الأعمال المتكاملة.

15. دراسة (ناهد، 2015م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في توضيح محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية من خلال "دراسة نظرية وميدانية". واستخدمت الدراسة كلاً من، المنهج الاستقرائي، والمنهج الاستنباطي. وتكونت عينة البحث من معدي القوائم المالية بالشركات المساهمة المصرية المقيدة في البورصة والخاضعة للمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات باعتبارها أكثر الشركات استعداداً لتفهم أهمية إعداد التقارير المتكاملة، وكذلك مستخدمي هذه القوائم من مستثمرين ومقرضين ودائنين وجماعات ضغط وإعلام، وذلك بواقع (110) من معدي التقارير، و(140) من مستخدمي التقارير. وتمثلت أداة البحث في قائمة استقصاء لجمع البيانات والمعلومات. وتوصلت نتائج البحث إلى أن الوحدة الاقتصادية تخلق قيمة عندما تزيد الإيرادات المكتسبة (العائد على رأس المال)، ومن منظور خلق القيمة كمقياس للأداء الكلي للوحدة الاقتصادية يجب أن يكون هدف الوحدة ليس توليد الأرباح ولكن خلق قيمة للمساهمين. وأوصى البحث بضرورة الإلزام بتبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة من جانب جهات الإشراف والرقابة.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى توضيح محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح، أما دراسة الباحثة تناولت علاقة تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة في ظل حوكمة الشركات.

16. دراسة (سلوى، 2015م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في ضرورة تنمية الوعي المالي والاقتصادي لأصحاب المصلحة وبخاصة المساهمين والمستثمرون ومنظمات المجتمع المدني للوصول إلى تداعيات إطار التقارير المتكاملة على عملية خلق القيمة. هدفت الدراسة إلى الوقوف على الفروق الجوهرية لمحتوى التقارير الجزئية

(1) ناهدمحمد يسري الهواري، محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية: دراسة نظرية وميدانية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 4، مجلد 19 2015م)، ص ص 633 - 746

(2) سلوى عبد الرحمن عبد الدايم، ليلي محروس العقيلي، تقييم العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وقيمة الشركة - دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2015م)، ص ص 113 -

للإفصاح بين الشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، والفروق بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، والفروق بين مستوى الإفصاح للتقارير المتكاملة للشركات بين القطاعات المختلفة، كما هدفت إلى اختبار العلاقة بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج المؤشر المصري ومحتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، والعلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وبين القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر داخلي لزيادة قيمة الشركة، بالإضافة إلى اختبار العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وبين القيمة السوقية المضافة كمؤشر خارجي لزيادة قيمة الشركة. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي بالاعتماد على تحليل التقارير والقوائم المالية لعينة من الشركات المساهمة المصرية تتكون من مجموعتين، المجموعة الأولى 17 شركة مسجلة داخل المؤشر المسؤولية المصري كبديل للشركات التي تطبق التقارير المتكاملة، والمجموعة الثانية 17 شركة غير مسجلة في المؤشر المذكور انفا وذلك في الفترة من 2010م إلى 2013م. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها وجود فروق لمحتوى التقارير الجزئية والإفصاح المتكامل للشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، ووجود فروق جوهرية بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج مؤشر المسؤولية المصري، ووجود اختلاف لمحتوى الإفصاح للشركات بين القطاعات المختلفة، وجود علاقة بين مؤشرات الأداء للشركات داخل وخارج المؤشر المصري ومحتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، وجود علاقة ارتباط بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وبين القيمة الاقتصادية المضافة للشركة، وجود علاقة ارتباط بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة والقيمة الاقتصادية المضافة وبين القيمة السوقية المضافة كمؤشر خارجي لزيادة قيمة الشركة. اوصت الدراسة بضرورة الزام الشركات المصرية بإعداد التقارير المتكاملة والإفصاح عنها، وضرورة توافر قواعد بيانات للشركات عن كل التقارير الجزئية التي تصدرها لتمكين أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت بالاختبار الفروق الجوهرية بين مستويات الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة وانعكاسات ذلك على خلق القيمة، وانها لم تتعرض بالدراسة للتقارير المتكاملة للبنوك وشركات التأمين، أما دراسة الباحثة تناولت مفهوم التنمية المستدامة من خلال تفعيل آليات الحوكمة في إعداد تقارير الأعمال، حيث يعتبر مفهوم التنمية المستدامة هدف يتم من خلاله خلق القيمة.

17. دراسة (أحمد، 2015م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل تختلف جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية في شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عنها في الشركات الأخرى المدرجة في البورصة المصرية؟، هل يؤثر التزام شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات بالمسؤولية الاجتماعية على جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية؟، هل يؤثر التزام شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات بالمسؤولية الاجتماعية على جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية؟، هل يؤثر الاستثمار المؤسسي في شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وجودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية؟، سعت الدراسة لاختبار فروضها التالية: لا توجد فروق جوهرية بين جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية في شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات وفي الشركات الأخرى المدرجة في البورصة المصرية، لا يوجد تأثير جوهري لالتزام شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات بالمسؤولية الاجتماعية على جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية، لا يوجد تأثير جوهري لالتزام شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات بالمسؤولية الاجتماعية على جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية، لا يوجد تأثير جوهري للاستثمار المؤسسي في شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وجودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية، جمعت الدراسة بين الأسلوبين النظري والتطبيقي مستخدمة المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، وانتهت الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين مؤشرات جودة الأرباح المستخدمة كمقياس لجودة التقارير المالية، وإلى وجود تأثير سلبي جوهري للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات على مؤشرات جودة الأرباح المستخدمة كمقياس لجودة التقارير المالية، وإلى وجود تأثير سلبي جوهري لنسبة الإفصاح عن كل من المعلومات المتعلقة بالموظفين والمعلومات المتعلقة بحماية البيئة واستخدام الموارد الطبيعية والمعلومات المتعلقة بهيكل الملكية وحقوق المساهمين والمعلومات المتعلقة بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية على الانحراف المعياري لبواقي نموذج انحدار الاستحقاق الجاري المستخدم كمقياس لجودة الأرباح، وإلى وجود تأثير سلبي جوهري لنسبة الإفصاح عن كل من الاستثمار الاجتماعي والمشاركة المجتمعية والعلاقات مع الموظفين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمعلومات المالية والتشغيلية على جودة الأرباح المقاسة بالانحراف المعياري لصافي الدخل قبل البنود الاستثنائية، كما انتهى إلى أن

(1) أحمد جمعة أحمد رضوان ، أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على جودة التقارير المالية بالتطبيق على شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات،(مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2015 م)، ص ص 150 -

الاستثمار المؤسسي في شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات له أثر جوهري في دعم العلاقة بين مجالات المسؤولية الاجتماعية وكل من الانحراف المعياري لبواقي نموذج انحدار الاستحقاق الجاري والرقم المطلق للاستحقاق غير العادي، وأثر سلبي على العلاقة بين الجوانب المختلفة للمسؤولية الاجتماعية والانحراف المعياري لصافي الدخل قبل البنود الاستثنائية.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على جودة التقارير المالية بالتطبيق على شركات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات ، أما دراسة الباحثة تناولت مفهوم التنمية المستدامة من خلال تفعيل آليات الحوكمة في إعداد تقارير الأعمال، حيث يعتبر مفهوم التنمية المستدامة هدف يتم من خلاله خلق القيمة.

18. دراسة (جمال، 2015)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في الفجوة التي نتجت عن اغفال الدراسات المحاسبية على مستوى البلدان المتقدمة والناشئة لتقييم العلاقة بين أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي للمنشآت وقيمتها السوقية، وهدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح لقياس المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على الأداء المالي للشركات المسجلة لالبورصة المصريه، تتبع أهمية الدراسة في كونها من الدراسات القليلة التي اختبرت أثر المؤشر المصري لمسؤولية الشركات على عملية الضبط المالي، تمثل الفرض الرئيسي للدراسة في وجود أثر معنوي ايجابي لمكونات المؤشر المصري لمسؤولية الشركات وبين ضبط الأداء المالي لتلك الشركات. انتهجت الدراسة المنهج الاستنباطي وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها ان التنمية المستدامة هي من المفاهيم المهمة على مستوى العالم سواء من الناحية الاقتصادية أو الإجتماعية أو البيئية كما قامت الدراسة بإضافة علميه تضاف إلى مبادئ التنمية المستدامة وهي تقديم تقارير عن للتنمية المستدامة تتصف بالفعالية والشفافية لجميع الاطراف المستفيدة، وأوصت الدراسة بإضافة البعد التكنولوجي إلى أبعاد التنمية المستدامة كما أوصت بضرورة زيادة مستوى الإفصاح عن التنمية المستدامة في الشركات في شكل تقرير منفصل عن التقارير المالية.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى اختبار إمكانية ضبط الأداء المالي من خلال تحقيق التنمية المستدامة، أما دراسة الباحثة اهتمت بدمج تقارير الأعمال وتكاملها لتحقيق التنمية المستدامة.

(1) جمال كمال محمد عبد الرحيم، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)

19. دراسة (Shafie, 2016)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى التزام افضل 100 شركة مدرجه في بورصة ماليزيا بممارسات حوكمة الشركات خلال الفترة من عام 2008 إلى عام 2012، ومن ثم دراسة العلاقة بين ممارسة حوكمة الشركات والأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة ماليزيا، وتوصلت الدراسة إلى ان حجم مجلس الاداره له علاقة سلبية مع العائد على الاصول كما انه لا يعتبر من المتغيرات المؤثرة على حقوق الملكية كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقه بين استقلالية المجلس واداء الشركه مع وجود علاقة متباينه بين حوكمة الشركات وادائها.

ترى الباحثة أن الدراسة ربطت بين حوكمة الشركات والأداء المالي للشركات المدرجة في البورصة، أما دراسة الباحثة حاولت الربط بين ثلاثة متغيرات هي آليات حوكمة الشركات والتنمية المستدامة والتقارير المتكاملة.

20. دراسة (عصام، 2016م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية التقليدية غير كافٍ لإحتياجات أصحاب المصالح المختلفين لاتخاذ القرارات، والتوصل إلى مدى مساهمة المعلومات غير المالية بصورتها المدمجة، أو غير المدمجة مع المعلومات المالية في تمكين أصحاب المصالح، ومنهم مانحي الائتمان في البنوك المصرية في تكوين صورة متكاملة عن أداء الشركة وتقييم قدرتها على خلق القيمة، وقياس قدرتها على توليد تدفقات نقدية موجبة تمكن الشركة من سداد التزاماتها المترتبة على الائتمان الممنوح، هدفت الدراسة إلى تحديد أثر بدائل الإفصاح عن المعلومات غير المالية (قوائم مالية تقليدية، قوائم مالية تقليدية ومعلومات غير مالية منفصلة، معلومات مالية وغير مالية مدمجة)، كما هدفت إلى بيان أثر بدائل الإفصاح عن المعلومات غير المالية على متغيرات قرار منح الائتمان، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، والمنهج التجريبي عن طريق اختيار عينة من محلي الائتمان، حوالي 100 من العاملين في البنوك، في قسم الائتمان لأحد عشر بنكاً، وتقديم تقارير مالية لشركة في استمارة استقصاء، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير متزايد لإرفاق المعلومات غير المالية، سواءً في صورة تقرير منفصل أو في صورة مدمجة (تقارير اعمال متكاملة) على القرار المبدئي بالموافقة على القرض، أن أفضل الحالات تتمثل في البديل الثالث للإفصاح اي المحتوى المعلوماتي

⁽¹⁾Shafie Mohamed Zabri, Kamilah Ahmad, Khaw Khai Wah, **Corporate Governance Practices and Firm Performance: Evidence from top 100 Public Listed Companies in Malaysia**, (Procedia Economics and Finance journal, Vol. 35, 2016), pp. 287–296

⁽²⁾ عصام عبد المنعم احمد اسماعيل، أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية : دراسة تجريبية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 4، 2016م)، ص ص 161 – 228

للتقارير المتكاملة، وتشير النتائج لوجود فروق معنوية في قبول قرار منح الائتمان بحسب حالات الإفصاح المختلفة، كما توصلت الدراسة إلى ان المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة كان له الأثر الأكبر من البديلين الآخرين على مفردات قرار منح الائتمان، ويتضح ذلك من ارتفاع متوسط الحد الأقصى للقرض الممكن الموافقة عليه، وزيادة متوسط نسبة القرض للاصول الثابتة وانخفاض متوسط الح الأدنى لمعدل الفائدة، ووصت الدراسة بضرورة اصدار معيار محاسبي مصري خاص بتقارير الأعمال المتكاملة والزام الشركات بالتقيد بما يرد في المعيار .

ترى الباحثة أن الدراسة اقتصرت على دراسة واختبار أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرار منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد خرجت عن نطاق البحث الشركات الغير مقيدة بالبورصة، كما أنها أغفلت أثر هذا المحتوى المعلوماتي على قرارات أصحاب المصالح الآخرين مثل المستثمرين والمحليلين الماليين ، أما دراسة الباحثة تناولت الأثر المترتب على المجتمع ككل من خلال إعداد تقارير أعمال متكاملة ونشرها .

21.دراسة (عمر، 2016م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة أن مجلس الإدارة يتمتع بخصائص محددة لا بد من أخذها في الاعتبار قبل اتخاذ قرار توزيع أو احتجاز أرباح، وقد ينتج عن هذه الخصائص أثر في التوزيعات النقدية للأرباح حيث يهتم مجلس الإدارة بتحقيق أرباح للمنشأة بالقدر الذي يرضي المستثمرين، وهدفت الدراسة إلى قياس أثر خصائص مجلس الإدارة في معدل التوزيعات النقدية السنوية في المصارف السعودية، من خلال قياس العناصر المرتبطة بمجلس الإدارة في التوزيعات النقدية، تم استخدام نموذج الإنحدار المشترك Pooled Data Regression لاختبار بيانات الدراسة عبر سلسلة زمنية من 2010م إلى 2014م، توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمعدل التوزيعات في كل من : عدد اجتماعات مجلس الإدارة سنويا، نسبة الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، عدد سنوات التعاقد مع مجلس الإدارة، وملكية المديرين لأسهم في المصرف، وعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لحجم مجلس الإدارة وكذلك استقلال الأعضاء في معدل التوزيعات النقدية السنوية في المصارف السعودية.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت أثر خصائص مجلس الإدارة على توزيعات الأرباح في المصارف السعودية، أما دراسة الباحثة تناولت اختبار أثر كفاءة أداء مجلس الإدارة كإحدى آليات حوكمة

(1) د.عمر السر الحسن محمد، أثر خصائص مجلس الإدارة في التوزيعات النقدية السنوية – دراسة تطبيقية، (السودان: جامعة العلوم والتقانة، كلية العلوم الإدارية، مجلة العلوم الإدارية، العدد 2، 2016م)، ص 1 - 35

الشركات مستصحبة آليات أخرى للحوكمة لمعرفة أثرها مجتمعة على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة في الشركات الصناعية السودانية.

22.دراسة (أمجد، 2016م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة ترشيد قرارات الاستثمار، حيث أن ترشيد هذه القرارات له دور في تخصيص موارد المجتمع على الاستخدامات البديلة مما ينعكس على رفاهية المجتمع وتعزيز شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات الداخلية للشركات المساهمة، تمثل هدف الدراسة الرئيسي في اختبار أثر تقارير الأعمال المتكاملة كأداة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة في ترشيد قرارات الاستثمار في تلك الشركات، كما هدفت إلى تقديم إطار لمجموعة من التقارير المتكاملة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات، واختبار هذا الإطار في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية لاختبار وتقييم هذا الإفصاح على ترشيد قرارات الاستثمار في تلك الشركات، استخدمت الدراسة المنهج الايجابي، بالاعتماد على (245) قائمة استقصاء هي حجم العينة تعبر عنها فئتين، الفئة الأولى لآراء عينة من المستثمرين تمثل مستخدمي القوائم المالية لتحديد مدى الحاجة للمعلومات الواردة فيها وأثرها على ترشيد قرارات وأحكام المستثمرين، والفئة الثانية مديري الشركات يمثلون جانب عرض المعلومات المحاسبية، لتحديد موافقتهم على الإفصاح عن المعلومات التي يرغبها المستثمرين أو عدم موافقتهم لاعتبارات السرية وعدم تسريب تلك المعلومات للمنافسين، وتم اعتماد (210) استجابة، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمحاوَر الإطار المقترح لمجموعة التقارير المتكاملة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات على ترشيد قرارات الاستثمار، وان كل زيادة في مؤشرات الإطار المقترح لمجموعة تقارير الأعمال المتكاملة للإفصاح المحاسبي عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية للشركات المساهمة قدرها (0,928) تؤدي إلى زيادة ترشيد قرارات الاستثمار بمقدار واحد صحيح، اوصت الدراسة بضرورة الزام الشركات المساهمة بإعداد تقارير أعمال متكاملة، ووضع قوانين ولوائح بهذا الخصوص.

ترى الباحثة أن الدراسة في الجانب النظري اقتصر على تقديم إطار للتقارير المتكاملة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية المتعلقة باستراتيجية الإنتاج وبالتحديد عنصري الجودة والتكلفة دون

(1) أمجد عبد الفتاح العلوان، التقارير المتكاملة كأداة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية لترشيد قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية الأردني، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، العدد 3، 2016م)، صص 381 – 427

غيرهما من الاستراتيجيات أو العناصر، كما اقتصرَت الدراسة الميدانية على الشركات المساهمة المسجلة في بورصة عمان، مستخدمة آراء اقتصرَت على فئتين، الفئة الأولى المستثمرين باعتبارهم متخذي قرارات الاستثمار والفئة الثانية معدي القوائم المالية، أما دراسة الباحثة تناولت أثر إعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة على فئات إضافية من مستخدمي تلك التقارير.

23. دراسة (مؤمن، 2016م)⁽¹⁾:

تكمن مشكلة الدراسة في أن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية يفتقد إلى الإشارة بالالتزام بالمحافظة على دعائم التنمية المستدامة، مما قاد إلى التساؤل عن ماهية مبررات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية على دعم أهداف التنمية المستدامة، وماهية الاستراتيجيات المستخدمة لتطوير نطاق الإفصاح المحاسبي ومردوده على المحتوى المعلوماتي في ضوء تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات وتأثيره على التنمية المستدامة، هدفت الدراسة إلى الوقوف على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وبين التنمية المستدامة، والعلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وبين التنمية المستدامة، كما هدفت إلى توضيح العلاقة بين الالتزام بالمؤشر المصري وبين المحتوى لمعلومات التنمية المستدامة. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي وقائمة استقصاء، وتكونت العينة من 60 شركة مساهمة مصرية المدرجة وغير المدرجة في البورصة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة للإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي وبين التنمية المستدامة، وعلاقة بين الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وبين التنمية المستدامة، وإن الالتزام بالمؤشر المصري يؤثر على المحتوى لمعلومات التنمية المستدامة، اوصت الدراسة بالاتجاه نحو زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي واعداد تقارير غير مالية تكون الزامية ومكملة لتقارير التنمية المستدامة، وتفعيل تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة لمساعدة الشركات على زيادة نطاق الإفصاح مما يدعم متطلبات وأهداف التنمية المستدامة.

تري الباحثة أن الدراسة تناولت المسؤوليتين الاجتماعية والبيئية بشكل منفصل عن بعضهما، أما دراسة الباحثة دمجت المسؤوليتين في إطار تقارير الأعمال المتكاملة، والتنمية المستدامة.

(1) مؤمن فرحات السيد محمد، تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة- دراسة ميدانية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد 20، العدد 4، 2016م) ، ص ص 193 - 281

24. دراسة (عفاف، 2016)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة فيما بينه الواقع الحالي من الادراك من قبل أصحاب المصالح بان الابلاغ المالي وحده لا يستطيع جمع الابعاد الكاملة لاداء الشركة وثروتها مما مثل الحاجة إلى تقارير استدامة، والتساؤل عن مؤشرات قياس هذه الإستدامة، هدفت الدراسة إلى تطوير اطر تحليلية لمراجعة الإستدامة المحاسبية وذلك بتطوير بعض المؤشرات بما يخدم فلسفة الإستدامة المالية للشركات، استخدمت الدراسة مناهج تحليلية مطورة مثل منهج CAMELS و CAPELLO بالتطبيق على الشركات الخليجية الكبرى على موقع " www.argaam.com "بمجمع دراسة يتكون من 121 شركة لصناعات مختلفة، حيث قامت بتحليل البيانات المالية الفعلية لها وتحليل تقارير مجلس الإدارة والتقارير والايضاحات والإفصاحات المتعلقة بالشركات، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يختص بركائز الإستدامة ان معظم الشركات في دول الخليج لديها خطط استراتيجية وتخطيط مالي، بالإضافة إلى تباين مصادر الاموال واستخداماتها بناء على عوامل متعددة، تميز بعض الشركات عن غيرها في مستوى تطبيق الحاكمة المؤسسية، ان التباين في قدرة الشركات على الإستدامة يعزى إلى قدرتها على توليد الدخل الذاتي من مصادر مختلفة، ومن أهم التوصيات بناء أنظمة انذار مبكر للشركات، وأنظمة حماية وحاكمة قادرة على التنبؤ بالمشكلات المالية والفنية، وتقديم الحلول السريعة قبل وقوع الأزمات.

ترى الباحثة أن الدراسة اهتمت بتطوير أطر لمراجعة الإستدامة، أما دراسة الباحثة تناولت العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة في ظل اعداد ونشر تقارير تتصف بالتكامل والإنسجام ما بين الأداء المالي وغير المالي ما يعتبر مؤشراً لقياس استدامة الشركات.

25. دراسة (كمال 2017م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل توجد محددات من شأنها أن تعمل على تقييد عملية الإفصاح عن تقارير الاستدامة؟، هدفت الدراسة إلى اختبار الفرض القاضي بأن هناك مجموعة من المحددات يمكن أن تقييد عملية الإفصاح عن تقارير الاستدامة، وبيان ضرورة التوسع في الإفصاح عن

(1) عفاف اسحق ابوذر، راضي عقلة العنوم، مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج العربي، (الأردن: الجامعة الاردنية، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، مجلد 12، العدد 1، 2016م)، ص ص 133-164
(2) كمال عبد السلام حسن، أفاق ذوالنون إبراهيم، عصام عبد المنعم أحمد اسماعيل ، محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، مجلد 41، العدد 1، 2017م)، ص ص 365 - 385.

معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية عن أنشطة المنشأة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها وجود العديد من العوامل التي تؤثر على درجة ومستوى الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة، منها حجم المنشأة فكلما زاد حجم المنشأة كلما كانت أكثر استعداداً للإفصاح عن تقارير الاستدامة، بالإضافة إلى أن المنشآت ذات الحساسية البيئية والاجتماعية من الضروري أن تفصح عن تقارير الاستدامة لأنها تعد بمثابة وعي لمسئوليتها الأخلاقية أمام المجتمع بجانب مسؤوليتها المالية، فضلاً عن الوعي الثقافي الذي يحيط ببيئة المنشأة والضغط من قبل جماعات الضغط على الإفصاح عن هذا النوع من التقارير، وأوصت الدراسة بضرورة توعية المنشآت لأهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة لما تحتويه من معلومات موسعة وشاملة عن أداء أنشطة المنشآت الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

ترى الباحثة أن الدراسة اهتمت بالكشف عن محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة ، أما دراسة الباحثة تناولت العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة في ظل آليات حوكمة الشركات.

26. دراسة (وفاء ، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في ملاحظة زيادة عدد المنشآت التي فقدت القدرة على الإستمرار في مزاوله نشاطها وأعمالها، ووجود قصور في الإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة، وذلك لأن التقارير المالية التقليدية لم تعبر بصورة كافية عن الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر مما قد يؤدي إلى زيادة الطلب على مقاييس مالية جديدة ومقاييس غير مالية، هدفت الدراسة إلى وضع إطار نظري لمفهوم تقارير التنمية المستدامة، واطهار أهمية البعد الإقتصادي والبعد الإجتماعي والبعد البيئي وتقييم أداء المنشآت، والخروج بالاقترحات والتوصيات التي تساعد في تطوير دور تقارير التنمية المستدامة في تقييم أداء المنشآت، اعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي، المنهج الإستقرائي، المنهج التاريخي والوصفي، باستخدام استبانة استهدفت مجتمع الإدارة العامة والإدارة المالية وإدارة المراجعة في قطاع البترول، توصلت الدراسة إلى ان التنمية المستدامة تعتبر من المفاهيم التي نالت كثيراً من الاهتمام سواء من الناحية الإقتصادية أو الإجتماعية أو البيئية، أبعاد التنمية المستدامة هي بيئية واجتماعية واقتصادية لكل منها عدداً من الانشطة التي تتداخل لتحقيق التنمية المستدامة في الشركات، وان

(1) وفاء عمر التوم الحاج، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة وأثره على تقييم أداء المنشآت – دراسة ميدانية، (السودان: جامعة النيلين، كلية التجار، مجلة الدراسات العليا، مجلد 8، العدد 29، 2017م)، ص ص 98 – 130

مؤشرات التنمية المستدامة هي التي تعكس النواحي البيئية والاجتماعية و الاقتصادية التي يجب تبنيها عند قياس التنمية المستدامة، ولا بد ان يتم الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في شكل تقارير الإستدامة وعدم اظهار تقارير التنمية المستدامة في القوائم المالية يترتب عليه عدم مصداقية هذه القوائم، أوصت الدراسة بادخال البعد التكنولوجي كبعد رابع للتنمية المستدامة في المنشآت، زيادة الإفصاح عن التنمية المستدامة في المنشآت وذلك من خلال اصدار تقرير منفصل عن التقارير المالية بالقوائم الختامية، حيث يتمثل الطلب على تقارير التنمية المستدامة في حاجة أصحاب المصالح لمعلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمنشآت.

ترى الباحثة ان الدراسة تناولت قطاع البترول في السودان، أما دراسة الباحثة تناولت بالاستقصاء القطاع الصناعي في السودان.

27. دراسة (ايمن، 2017)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في اعتماد أصحاب المصالح على التقارير المالية لتقييم الشركة واتخاذ القرارات، وان القوائم المالية بمفردها لا توصل معلومات كافية لقياس اداء الشركة لتركيزها على المعلومات الاقتصادية دون المعلومات المرتبطة بالجوانب الاجتماعية والبيئية، مما ادى إلى ضرورة تطبيق إطار لتقارير الأعمال المتكاملة مما يسمح بخلق القيمة للشركة من وجهة نظر أصحاب المصالح بما ينعكس على استدامة الشركات. هدفت الدراسة إلى تحديد قابلية تبني تقارير الأعمال المتكاملة للتطبيق في بيئة الأعمال السعودية وتأثير ذلك على خلق القيمة للمنشأة، كما سعت إلى بيان أهمية الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة بالنسبة لإحتياجات أصحاب المصالح، ومدى تأثير تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح ومدى قدرة المنشأة على خلق القيمة، واختبار الاختلافات النوعية لإحتياجات أصحاب المصالح من المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة. استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي والاستنباطي تم استطلاع عدد من الشركات المسجلة بهيئة السوق المالية بجميع قطاعاتها (بنوك، الطاقة، الصناعات الاساسية، السلع الراسمالية،.....)، وتم اعداد قائمة استقصاء بغرض الدراسة الاستطلاعية، وتوزيعها على المديرون الماليون والتنفيذيون والمحاسبون، مدراء الموارد البشرية، مدراء البنوك، المسؤولون التنفيذيون في هيئة السوق المالية والمحللون الماليون. توصلت الدراسة إلى أهمية الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة بالنسبة لإحتياجات أصحاب المصالح، وان تقييم أصحاب المصالح ومدى قدرة

(1) ايمن صابر سيد علي، دراسة أهمية واثر الإفصاح غير المالي لتقارير الاعمال المتكاملة على خلق قيمة المنشأة واحتياجات اصحاب المصالح- دراسة ميدانية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد 21، العدد 2، 2017م)، ص ص 2 - 60

المنشأة على خلق القيمة يتأثر في ظل تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة، ووجود اختلافات لنوعية إحتياجات أصحاب المصالح من المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، اتفاق عينة الدراسة على التصنيف المقترح لعناصر تقارير الأعمال المتكاملة، كما بينت الدراسة الاستطلاعية ان غالبية الشركات في هيئة السوق المالية لا تفصح عن الأداء غير المالي أو تقارير الإستدامة إلا بقدر بسيط في تقارير مجلس الإدارة، اوصت الدراسة بضرورة الزام الشركات بالإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة والاهتمام بنشر الوعي لدى أصحاب المصالح عن أهمية المعلومات غير المالية لأنها تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت تأثير إعداد تقارير الأعمال المتكاملة على خلق القيمة في الشركات، أما دراسة الباحثة تناولت أثر إعداد تلك التقارير على التنمية المستدامة بإضافة هو أليات الحوكمة.

28. دراسة (محمود، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية تقييم المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بأبعادها المالية وغير مالية ومحاولة الإستفادة من بطاقة قياس الأداء المتوازن بتطوير ابعادها ومؤشراتها لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة، بغرض الوقوف على مدى تلبية هذه التقارير لإحتياجات المستخدمين وأصحاب المصالح، هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى الوقوف على مدى توفير المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة لبيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات، كما هدفت إلى تقييم الإفصاح للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة باستخدام أبعاد مقترحة لتطوير بطاقة الأداء المتوازن، بالإضافة إلى تقييم الإفصاح عن كل محتوى معلوماتي منفصل (أداء مالي، حوكمة والتزامات، أداء بيئي واجتماعي، عوامل الإستدامة وخلق القيمة) باستخدام الابعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والاستنباطي، حيث تمثلت عينة الدراسة في مجموعة تقارير الأعمال المتكاملة الصادرة عام 2016 عن شركة أعمال قطرية ذات مسؤولية محدودة، توصلت الدراسة إلى عدم وجود دلالة احصائية معنوية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح بها باستخدام الابعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن، وعدم وجود دلالة احصائية للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة عند تقييم الإفصاح عن كل محتوى منفصل (أداء مالي، حوكمة والتزامات، أداء بيئي واجتماعي، عوامل الإستدامة وخلق القيمة) باستخدام الأبعاد المقترحة لتطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن ، كما توصلت الدراسة إلى أنه لا يوفر المحتوى

(1) محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق، دولار قادر عباس وحسنا عطية حامد محمد، بطاقة قياس الاداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الاعمال، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 8، العدد 4، 2017م)، ص ص 799 – 833

المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة بيانات الإفصاح المالي وغير المالي التي تحقق منفعة كاملة لمستخدمي تلك المعلومات، أوصت الدراسة بضرورة تطوير بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم مدى توافر خصائص المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة لجأت إلى استخلاص النتائج من خلال الاطلاع على قوائم مالية لشركة مساهمة عامة، أما دراسة الباحثة استخدمت أسلوب الدراسة الميدانية، كما أن المقياس المستخدم لقياس منفعة تقارير الأعمال المتكاملة هو مستوى مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

29. دراسة (محمود، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أهمية تنشيط سوق الأوراق المالية لما يلعبه هذا السوق من دور كبير في تحقيق التنمية، من خلال تبني مستوى من الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة وتقصي النتائج الإيجابية جراء ذلك الإفصاح فيما يتعلق بسوق الأوراق المالية. هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة، والعلاقة بين الأداء المالي ومستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة، والعلاقة بين تركيز الملكية وذلك المستوى من الإفصاح، وعلاقة فعالية مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح في تلك التقارير، بالإضافة إلى العلاقة بين مستوى الإفصاح بتلك التقارير واختلاف طبيعة نشاط الشركة، والعلاقة بين مستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة ونشاط سوق الأوراق المالية. اشتملت الدراسة على جميع الشركات المدرجة بمؤشر EGX 100 خلال الفترة من 2014 إلى 2016 باجمالي عينة بلغ 178 مشاهدة، توصلت الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة يتأثر ايجابيا بكل من حجم الشركة وتركيز الملكية وفعالية مجلس الإدارة، في حين عدم وجود أثر لكل من الأداء المالي وطبيعة نشاط الشركة على مستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة، ووجود علاقة إيجابية لمستوى الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة ونشاط سوق الأوراق المالية. أوصت الدراسة بتبني مستوى عالي من الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة لما له من منافع تتمثل في تحسين سمعة الشركة وجذب المستثمرين مما يساهم في تنشيط سوق الأوراق المالية.

(1) محمود موسى عبد العال، محددات الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة وأثر ذلك على نشاط سوق الأوراق المالية- دراسة تجريبية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد 21، العدد 4، 2017م)، صص 1110 - 1148

ترى الباحثة أن الدراسة اهتمت بدراسة المتغيرات التي تؤثر على مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة من أجل تنشيط اسواق المال ولم تتناول أثر ذلك الإفصاح على قطاعات أخرى بالمجتمع، أما دراسة الباحثة اعتبرت أن مساهمة الشركات في التنمية المستدامة يعتبر هدفاً أشمل يهتم بقطاعاتٍ مجتمعيةٍ اوسع.

30. دراسة (محمود، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التوكيد المهني لمراقب الحسابات على المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، يعتبر مجالاً متطوراً من مجالات التوكيد المهني الايجابي، كما انه يضيف قيمة لمحتوى الإفصاح وينعكس ايجابياً على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرار، مما يقود إلى التساؤل عن المتطلبات المهنية لتوكيد مراقب الحسابات على افصاح الشركات عن تقارير الأعمال المتكاملة، وأثرها على قرارات أصحاب المصالح، هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار للتوكيد المهني لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المقيدة بالبورصة السعودية، ومعرفة مدى قبول مراقبي الحسابات لهذا الإطار المقترح، بالاضافة إلى التعرف على تأثير التوكيد المهني لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة وفقاً للإطار المقترح على ادراك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والاستنباطي، وإعداد قائمة استبيان (60 استبانة) لعينة من مراقبي الحسابات ممن يمارسون المهنة في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية وذلك لاختبار الفرض الأول، توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن قبول غالبية مراقبي الحسابات للإطار المقترح للتوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، إنما يعكس إدراك مراقبي الحسابات في البيئة السعودية لمدى الحاجة إلى مفهوم وأهمية التوكيد المهني للتقارير المتكاملة وان القيام بخدمات التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة يجب ان يقوم به فريق عمل يضم خبرات مختلفة يرأسه مراقب الحسابات للشركة، وذلك لتعدد الجوانب المختلفة لتلك التقارير، لاختبار الفرض الثاني تم استخدام الدراسة التجريبية، تمثلت عينة الدراسة في أصحاب المصالح المهتمين بالمعلومات غير المالية (مستثمرون ومحللون ماليون)، وتمثلت اداة الدراسة في هذا الجزء في تقرير التوكيد المهني الايجابي لمراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، بالاستفسار عن حالتين الأولى وجود تقرير توكيد مهني لتقارير الأعمال المتكاملة وتأثيره على ادراك أصحاب المصالح لملائمة

(1) محمود رجب يس غنيم، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الاعمال المتكاملة على قرارات اصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الاعمال السعودية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2017م)، ص ص 146 - 210

محتواه المعلوماتي في اتخاذ القرارات، والثانية عدم إرفاق ذلك التوكيد وتأثيره على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ القرارات، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة مرفق بها توكيد، على إدراك أصحاب المصالح لملائمة محتواه المعلوماتي في اتخاذ بعض القرارات، تعبر النتائج عن وعي أصحاب المصالح (مستثمرين ومحللين ماليين) بأهمية تقارير الأعمال المتكاملة والتوكيد المهني لمراقب الحسابات عليها، أوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية بإصدار معيار محاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، والزام الشركات المقيدة بالبورصة السعودية بالإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة، مصحوبا بتقرير توكيد مراقب الحسابات عليه.

ترى الباحثة ان الدراسة حددت متطلبات مهنية يجب توافرها في مراجعي تقارير الأعمال المتكاملة كما اختبرت أثر مراجعة هذه التقارير على أصحاب المصالح، كما انها لم تتناول الدور التوكيدي للمراجع الداخلي على تقارير الأعمال، أما دراسة الباحثة اهتمت بدراسة أثر آليات الحوكمة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

31. دراسة (Mary,2017)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في خلق الشركات للقيمة وارتباط ذلك بالمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، حيث ان خلق القيمة للشركات يتضمن تطوير نظام افصاح للمستفيدين داخل وخارج الشركة، هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة الإيجابية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة وبين درجة السيولة، والعلاقة العكسية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة وتكلفة راس المال، والعلاقة الإيجابية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة والتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، العلاقة الإيجابية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة وبين التدفقات النقدية التشغيلية، العلاقة الإيجابية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة ودقة تنبؤات المستثمرين بالتدفقات النقدية، العلاقة الإيجابية بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة وبين كفاءة الاستثمار، استخدمت الدراسة المنهج التجريبي والمنهج التحليلي وتحليل محتوى مستندات عينة من الشركات في جنوب افريقيا، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين المحتوى المعلوماتي

⁽¹⁾Mary E. Barth, Steven F. Cahan, Lily Chen, Elmar R. Venter, **The economic consequences associated with integrated report quality:Capital market and real effects**, (Accounting, Organizations and Society, Forthcoming , Vol. 62 ,2017), pp. 43 – 64.

لتقارير الأعمال المتكاملة وبين كل من درجة السيولة والتدفقات النقدية المتوقعة مما ينعكس على علاقة ذلك بدقة تنبؤات المستثمرين بالتدفقات النقدية وكفاءة الاستثمار، وعدم وجود علاقة بين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير و كل من تكلفة راس المال ، كما ان التوسع في المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة لا يقود إلى توقعات بزيادة التدفقات النقدية التشغيلية. ترى الباحثة ان الدراسة سعت إلى اختبار المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة وعلاقته بخلق القيمة بابعاده المختلفة، أما دراسة الباحثة تناولت أثر إعداد تقارير الأعمال المتكاملة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة وأثر آليات الحوكمة.

32. دراسة (عمر، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة فيما تواجهه الشركات من صعوبات في الوصول إلى مؤشرات لقياس التنمية المستدامة التي تسعى إلى تحقيقها، مما قاد إلى التساؤل عن مدى امكانية استخدام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كمؤشر ومقياس لقياس إسهامات الشركات في مجالات التنمية المستدامة، هدفت الدراسة إلى اختبار مساهمة المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركة الليبية للحديد والصلب، كما هدفت إلى اختبار ما اذا كانت المحاسبة الاجتماعية عن النشاط البيئي تعتبر مؤشراً لقياس التنمية المستدامة في المجال البيئي، وما اذا كانت المحاسبة الاجتماعية عن نشاط العاملين تعتبر مؤشراً لقياس التنمية المستدامة في المجال البشري، ان المحاسبة الاجتماعية عن نشاط المنتج والمستهلك تعتبر مؤشراً لقياس التنمية المستدامة في المجال الاقتصادي، وان المحاسبة الاجتماعية عن نشاط المجتمع المحلي تعتبر مؤشراً لقياس التنمية المستدامة في المجال الاجتماعي، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج التحليلي باستخدام تحليل المحتوى المعلوماتي المتعلق بالبيانات عن المسؤولية الاجتماعية في التقارير المالية لعينة الدراسة لسنة 2013، كما استخدمت اسلوب المقابلات الشخصية، توصلت الدراسة إلى نتيجة رئيسية مفادها ان المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي مؤشر هام لقياس مجالات التنمية المستدامة المختلفة، كما اوصت الدراسة بضرورة تطوير القوائم المالية الختامية وتوسيع الإفصاح عن القضايا الاجتماعية.

(1) عمر مصباح المزوغي ومختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية - دراسة تطبيقية للشركة الليبية للحديد والصلب، (ليبيا: الاكاديمية الليبية للدراسات العليا، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، مجلد 5، العدد الخاص، 2017م)، ص ص 181 - 202

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى الوصول إلى مؤشرات لقياس مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بالتطبيق على شركة ليبية تمثل قطاع الحديد والصلب، أما دراسة الباحثة تناولت بالاستقصاء عينة أوسع مما يعطي نتائج مؤكدة وأشمل.

33. دراسة (خليدة، 2017)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في الدور المطلوب من مراجع الحسابات ومدى قدرته في تحقيق التوافق بين معايير جودة الأداء ومبادئ حوكمة الشركات في ظل آلياتها وبالشكل الذي ينعكس في رفع جودة وفاعلية أدائه، وتمثل التساؤل الرئيسي للدراسة في التساؤل عن مدى إمكانية أن يؤثر التطبيق السليم لآليات الحوكمة عند ممارستها لدورها الإشرافي على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وسعت الدراسة إلى اختبار الفرضية الرئيسية القاضية بأن تحقيق التفاعل والتطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات من خلال قواعدها وآلياتها بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منها والمتفاعلة معها، ينعكس أثره على تحسين جودة أداء خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وتفرعت من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات كالتالي: لا توجد اختلافات بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات حوكمة الشركات حول دور ومهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، لا توجد اختلافات بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات حوكمة الشركات حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، لا توجد اختلافات بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات حوكمة الشركات حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، تم اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة من خلال استبيان موجه إلى فئتي الدراسة واللذان يمثلان الأطراف المساهمة في تطبيق آليات الحوكمة من المراجعين الخارجيين وجميع المستفيدين من خدمات المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أكثر لدور ومهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وأن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أكثر لدور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وأن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية لديهم قبول أكثر لدور ومهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

(1) خليدة عابي و فاتح سردوك، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، (الجزائر: جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12، 2017م)، ص ص 469 – 483

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت العلاقة بين حوكمة الشركات وتفعيل دور المراجع الخارجي، أما دراسة الباحثة تناولت العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة في ظل آليات الحوكمة.

34. دراسة (فاتح، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل عن مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لتقارير المحاسبة عن التنمية المستدامة، وهدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على المفاهيم والمبادئ التي تحكم إعداد تقارير المحاسبة عن التنمية المستدامة من حيث اعتمادها على مصفوفة واسعة من المؤشرات (إحتياجات، البيئية والإجتماعية) لقياس الأداء، حيث أن التقرير عن الإستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتطلب وجود إطار محاسبي يعتمد على أنموذج المحاسبة المالية التقليدية في هيكله، بينما يشتق مضمونه (إطار عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة) من مداخل عديدة قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة بدراساتها للربط بين المحاسبة والإستدامة لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهامات المؤسسة الاقتصادية في الأنشطة ذات المضمون التنموي المستدام.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف قام الباحث بدراسة ميدانية على إحدى المؤسسات الصناعية (مؤسسة صناعة الأسمنت عين الكبيرة - SCAEK) وذلك من أجل التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح، استرشادا بالمعايير الصادرة في هذا المجال عن المبادرة العالمية لتقارير الإستدامة. وتوصلت الدراسة إلى أن التقرير عن الإستدامة منعدم في المؤسسة محل الدراسة، أما عن التطبيق العملي للإطار المقترح، فإنها ليست بعيدة عن تطبيقه، لأنها تمتلك نظام معلومات مبعثر حول أبعاد التنمية المستدامة بداخلها، وقد حاول الباحث ملأ الحلقات المفقودة حول هذا النظام.

ترى الباحثة أن الدراسة من الدراسات الرائدة في مجال التنمية المستدامة حيث حاولت تقديم إطار مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في إحدى الشركات ، أما دراسة الباحثة ربطت بين متغيرات محاسبية أخرى مع متغير التنمية المستدامة لاختبار التأثير المتبادل بين جميع المتغيرات.

(1) فاتح غلاب، إطار محاسبي مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية- دراسة تحليلية لمؤسسة صناعة الاسمنت عين الكبيرة ، (الجزائر: جامعة سطيف، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2017م)

35. دراسة (عائشة، 2017م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى قيام شركة مصفاة الزاوية لتكرير النفط بقياس أثر محاسبة التنمية المستدامة والإفصاح عنها في القوائم المالية، هدفت الدراسة إلى اختبار الفرض القائل بأنه لا توجد مساهمة للشركة بالمحاسبة عن التنمية المستدامة في القوائم المالية وذلك فيما يتعلق بمجالات التنمية المستدامة الأربعة وهي البيئة، الموارد البشرية، المنتج والمستهلك والمجتمع المحلي، انتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي واستخدمت قائمة استبيان كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة في (30) موظف في الإدارة المالية في الشركة مجتمع الدراسة، توصلت إلى أن الشركة تساهم في أنشطة التنمية المستدامة وتعكسها في القوائم المالية، وإنها تقيس تكاليف أنشطة المحافظة على البيئة وتفصح عنها في القوائم المالية الختامية، وأن الشركة تقيس تكاليف أنشطة العاملين بالشركة وتفصح عنها في القوائم المالية الختامية، وإنها تقيس تكاليف أنشطة جودة المنتج وحماية المستهلك والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، وأن الشركة لا تقوم بقياس تكاليف أنشطة المجتمع المحلي والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية.

ترى الباحثة أن الدراسة حللت أثر مجالات التنمية المستدامة الأربعة على القوائم المالية، أما دراسة الباحثة سعت إلى اختبار علاقة تقارير الأعمال المتكاملة في ظل الحوكمة على التنمية المستدامة.

36. دراسة (حمزة، 2017م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أن حجم التحديات التي تواجهها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في سبيل استدامتها في النشاط مع قلة الموارد، أدى إلى ضرورة الاهتمام بالممارسات التي توطن العلاقة بينها وبين أصحاب المصالح والمجتمع ككل، تلك تتمثل في نشر والإفصاح عن أنشطتها في سبيل الإستدامة، مما قاد إلى المزايا التي يمكن أن تتمتع بها هذه الشركات من خلال اعداد ونشر تقاريرها وفق مبادئ المبادرة العالمية لاعداد التقارير، هدفت الدراسة إلى معرفة المزايا التي يمكن للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تكتسبها من خلال اعداد ونشر التقارير وفق مبادئ المبادرة العالمية للإفصاح، بالإضافة إلى معرفة مختلف المراحل التي تستوجب اعداد تقارير متكاملة ومتوازنة في هذا الشأن، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت إلى أن اعداد التقارير المتعلقة بالإستدامة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يمنحها جملة من الامتيازات ويمنحها عددا من المزايا، فهو يمكنها من تطوير رؤية استراتيجية متعلقة بالإستدامة ويطور من نظم إدارة العمليات ويحفز العاملين للوصول

(1) عائشة عامر، أثر محاسبة التنمية المستدامة على القوائم المالية في الشركات النفطية الليبية، (ليبيا : جامعة مصراته،

المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد والاعمال، 29 أكتوبر 2017م)، ص ص 203 – 219

(2) حمزة رملي، عروس نسرين، اعداد تقارير الاستدامة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاعتماد على الجيل الرابع من معايير المبادرة العالمية للإفصاح (4 Global Reporting Initiative G)، (الجزائر : جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 6-7 ديسمبر 2017م) .

إلى هذه الأهداف، بالإضافة إلى معرفة جوانب القوة والضعف وتحسين مكانتها لدى عملائها وتقوية علاقتها مع أصحاب المصالح وتحسين سمعتها، كما توصلت إلى ان مراحل اعداد تقارير الإستدامة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفقا لموجهات المبادرة العالمية لاعداد التقارير تختلف عن المراحل في المؤسسات الكبيرة.

ترى الباحثة ان الدراسة اقتصر في تناولها المزايا التي يمكن ان تكتسبها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال اعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة، وأغفلت الأثر على المؤسسات الكبيرة، أما دراسة الباحثة ركزت على الشركات الصناعية بمختلف أحجامها.

37. دراسة (Yaismir, 2017)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الظاهرة الجديدة التي تختص بالإبلاغ في الشركات (تقارير الأعمال المتكاملة) وضرورة تقييم مستوى المعلومات المفصح عنها والتميز بين الاتجاهات المختلفة لهذه التقارير والوقوف على ابعاد تلك الظاهرة وعناصرها، هدفت الدراسة إلى دراسة العناصر التي من الممكن ان يكون لها تأثير على مستوى الإفصاح الاختياري في تقارير الأعمال المتكاملة، مقسمة هذه العناصر إلى ثلاث مجموعات، الأولى تتعلق بالشركات، والثانية بعناصر التوكيد المهني والاخيرة تتعلق بمستوى تكامل التقارير السنوية، وذلك عن طريق دراسة العلاقة بين مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة والمنطقة التي تتواجد فيها الشركة، والعلاقة بين مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة والتأثير البيئي والاجتماعي للصناعة، العلاقة بين مختلف القوانين والتشريعات المطبقة في البلد ومستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، العلاقة بين حجم مكتب المراجعة ومستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة، العلاقة بين التوكيد المهني للتقارير ومستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، العلاقة بين مستوى تطبيق الحوكمة والوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية بالاسترشاد بالتعليمات والموجهات الصادرة من المنظمات المهنية وبين مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، العلاقة بين قرار نشر التقارير السنوية في المواقع الالكترونية للمنظمة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) وبين مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، والعلاقة بين طول وحجم التقرير ومستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، انتهجت الدراسة المنهج التجريبي مستخدمة التقارير السنوية لعام 2011م لعدد 91 من الشركات الاعضاء في البرنامج التجريبي المعد من قبل المنظمة الدولية للتقارير المتكاملة، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين المتغيرات التي لها علاقة بالمنطقة التي توجد فيها الشركة ومستوى

⁽¹⁾Yaismir Adriana Rivera-Arrubla, Ana Zorio-Grima and María A. García-Benau, **Integrated Reports: disclosure level and explanatory factors**, Social Responsibility journal, Vol. 13 Issue: 1, 2017), p.p.155 176.

الإفصاح في التقارير المتكاملة، كما توصلت إلى ان مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة يختلف من بلد إلى اخر، وان متغير الصناعة له تأثير كبير على مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، بحيث يختلف نوع وكم الإفصاح بحسب نوع الصناعة، المتغيرات القانونية والتشريعية لا تؤثر على مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، وجود تقرير التأكيد على التقارير المتكاملة يؤثر ايجابا على مستوى الإفصاح فيها، كما لا يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة على مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة، كما توصلت الدراسة إلى ان نشر التقارير السنوية في المواقع الالكترونية يساهم في الوصول إلى مستوى جيد من الإفصاح في التقارير المتكاملة، وان مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة لا يتأثر بطول تلك التقارير .

ترى الباحثة ان الدراسة اختبرت المؤثرات المختلفة على مستوى الإفصاح في التقارير المتكاملة ولم تدرس أثر ذلك الإفصاح على متغيرات تساهم في تحقيق التنمية المستدامة، أما دراسة الباحثة تناولت إسهامات الشركات في التنمية المستدامة من خلال إعداد تقارير الأعمال المتكاملة وأثر آليات حوكمة الشركات عليهما.

38. دراسة (Gaia, 2017)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة الاجماع العام على ان زيادة مدى (حجم) المعلومات المفصحة عنها في تقارير الأعمال (كميا) لا يدل على انه الإفصاح الأفضل (نوعيا) والذي يدل على أنشطة الشركة المختلفة، والانتقاد اللاذع من قبل المستثمرين والمحللين الماليين للتوسع في محتوى التقارير دون ان يزيد ذلك التوسع في الفائدة المرجوة لدى المستخدمين، هدفت الدراسة إلى اختبار مدى ارتباط الأداء المالي الضعيف للشركات بعدم الايجاز في التقارير المتكاملة، وتحديداً يرتبط بكل من التقرير المطول والغير قابل للقراءة، وارتباط الأداء المالي الضعيف للشركات بعدم الاكتمال وعدم توازن تقارير الأعمال المتكاملة، وتحديداً يرتبط بعدم التركيز على بعض المعلومات الهامة، واستخدام نبرة متفائلة في التقرير، علاقة الأداء غير المالي الضعيف للشركات بعدم الايجاز في التقارير المتكاملة، وتحديداً يرتبط بكل من التقرير المطول والغير قابل للقراءة، وعلاقة الأداء غير المالي الضعيف للشركات بعدم الاكتمال وعدم توازن تقارير الأعمال المتكاملة، وتحديداً يرتبط بعدم التركيز على بعض المعلومات الهامة،

⁽¹⁾Gaia Melloni, Ariela Caglio, Paolo Perego, **Saying more with less? Disclosure Conciseness, Completeness and balance in integrated reports.** (Forthcoming in the Journal of Accounting & Public Policy, Vol. 36, 2017), P P 220-238.

واستخدام نبرة متفائلة في التقرير، استخدمت الدراسة التقارير المتكاملة لعامي 2013 \ 2014 لعينة من الشركات المشاركة في البرنامج التجريبي للمعهد الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، توصلت الدراسة إلى ان الشركات التي تعاني من الأداء المالي الضعيف تميل بشكل ملحوظ إلى اطالة التقارير المتكاملة، كما ان تلك التقارير تكون غير قابلة للقراءة والفهم كما انها لا توازن بين المعلومات التي تشير إلى الأداء الضعيف وتلك التي تشير إلى الأداء القوي، وان الشركات ذات الأداء الاجتماعي الضعيف تميل إلى اطالة التقرير والإفصاح عن اقل قدر من المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي.

ترى الباحثة ان الدراسة تناولت محتوى التقارير المتكاملة من الناحية النوعية لتلك التقارير، ولكنها اغفلت جانب الحوكمة والتنمية المستدامة وعلاقتهاما بالتقارير، الأمر الذي تم التركيز عليه في هذا البحث.

39. دراسة (Ioana, 2017)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تقارير الأعمال المتكاملة والتي تعتبر من الممارسات الجديدة التي شاعت في مؤسسات الأعمال مما استدعى ضرورة اختبار مدى تناسق هذه الممارسات مع ما نصت عليه الاطر المطروحة بواسطة المنظمات المهنية بما يضمن كفاية المعلومات المفصوح عنها في تلك التقارير، هدفت الدراسة إلى اختبار مدى اتساق المعلومات المفصوح عنها في تقارير الأعمال المتكاملة في القطاع المالي الاوروبي، ومدى التزامها بالإطار الصادر عام 2016 عن المعهد الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، استخدمت الدراسة اسلوب تحليل المحتوى للتقارير المتكاملة الصادرة عام 2016 عن شركات قطاع الخدمات المالية للشركات المسجلة في اوروبا. توصلت الدراسة إلى ان الشركات المالية في اوروبا تطبق تقارير الأعمال المتكاملة بدرجات متفاوتة وان كل منها تهتم بالإفصاح عن معلومات دون الأخرى.

ترى الباحثة ان الدراسة اهتمت باختبار مدى اتساق المعلومات المفصوح عنها في تقارير الأعمال المتكاملة في القطاع المالي الأوروبي، أما دراسة الباحثة سعت للوقوف على واقع تقارير الأعمال المتكاملة في السودان من خلال عينة من الشركات الصناعية السودانية.

⁽¹⁾Ioana Sofian and Madalina Dumitru, **The Compliance of the Integrated Reports Issued by European Financial Companies with the International Integrated Reporting Framework**, (Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9, 2017) , P.P 1339-1360.

40. دراسة (Kuassi,2018)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في درجة تكامل المعلومات المعلنة بواسطة الشركات الفرنسية ومدى تطبيقها لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة، ودمج قضايا التنمية المستدامة ضمن ممارسات هذه الشركات، هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين زيادة مستوى الإفصاح عن قضايا التنمية المستدامة وبعض المؤشرات المؤسسية في مختلف الشركات، كما هدفت إلى التعرف على ما اذا كانت التطورات في التوجيهات والاسس المتعلقة بالقضايا التنموية المستدامة قد قادت الشركات الفرنسية إلى دمج هذه القضايا ضمن التقارير الدورية مما ساعد على انتشار تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة، اعتمدت الدراسة على المنهج التجريبي عن طريق تحليل مكونات مستندات (34) شركة من الشركات المدرجة في المؤشر الفرنسي (CAC40) على مدى تسع سنوات من 2006 إلى 2014، توصلت الدراسة إلى ان حجم ونوع الإفصاح عن المعلومات غير المالية يتغير باختلاف المؤسسات، وان هناك توجه نحو الموازنة ما بين الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وأهمية تبني مدخل التقارير المتكاملة. ترى الباحثة أن الدراسة اتجهت لتحليل العلاقة بين القضايا التنموية المستدامة والإفصاح عن تقارير متكاملة دون النظر إلى متغير الحوكمة باعتباره مؤثر قوي على تلك العلاقة، أما دراسة الباحثة تناولت أثر آليات الحوكمة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

41. دراسة (سعاد، 2018م)⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الطلب الملح من قبل أصحاب المصالح في الشركات لتوكيد تقارير الأعمال المتكاملة بغرض إضفاء الثقة عليها، هدفت الدراسة إلى تأصيل وتحميل دور المراجع الخارجي في توكيد تقارير الأعمال المتكاملة، واختبار أثر هذا المنتج المهني على قرارات الاستثمار ومنح الائتمان، في بيئة الأعمال المصرية من جهة، واختبار أثر بدائل الاستنتاج المهني ومستوى خبرة المستثمر ومناحي الائتمان من جهة أخرى على العلاقة محل الدراسة، وخلصت الدراسة في شقها النظري إلى وضع إطار لخدمة التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة، كما خلصت في شقها التجريبي إلى وجود أثر لتوكيد المراجع الخارجي على تقارير الأعمال المتكاملة على القرارات محل الدراسة من حيث

⁽¹⁾Kuassi M. Charles Zinsou, **Integrated or non-integrated reports: French listed companies at acrosroads?**, (Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 9 Issue 3,2018), p p. 253-288.

⁽²⁾ سعاد زغلول عبده موسى، أثر توكيد المراجع الخارجي على تقارير الاعمال المتكاملة على قرار الإستثمار ومنح الإئتمان- دراسة تجريبية، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م)

الموافقة على أو رفض منح الائتمان، وعدم وجود علاقة بشأن تحديد قيمة القرض ومعدل الفائدة وقيمة الضمانات، كما خلصت إلى وجود علاقة لبدائل الاستنتاج المهني ومستوى خبرة المستثمر على العلاقة محل الدراسة، وعدم وجود تأثير على مستوى التأهيل العلمي للمستثمر على العلاقة محل الدراسة، وأيضا خلصت الدراسة إلى وجود أثر جزئي لبدائل الاستنتاج المهني ومستوى خبرة مانحي الائتمان على العلاقة محل الدراسة.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى اختبار دور توكيد المراقب المالي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرار الاستثمار ومنح الائتمان، أما دراسة الباحثة اختبرت العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة بمؤثر وهو آليات الحوكمة.

42. دراسة (هيثم، 2018م)⁽¹⁾:

تمثلت المشكلة في هذه الدراسة في ازدياد مسؤولية الشركات تجاه أصحاب المصالح لشعورهم بالقلق تجاه المعلومات المنشورة والمتعلقة بالأداء المتكامل للشركة، وضرورة ان يستمد متخذي القرارات معلومات مستقبلية لتعظيم قيمة الشركة، وقدرة المحللين الماليين على الحصول على معلومات أكثر دقة، مما قاد إلى التساؤل عن مدى توفير تقارير الأعمال المتكاملة لمعلومات تساعد على تكوين وتعظيم قيمة الشركات ومن ثم يستفيد منها المحللين الماليين. هدفت الدراسة اختبار أثر تبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة على تعظيم قيمة الشركة، وأثر تبني ذلك المدخل على تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين، بالإضافة إلى توضيح العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة كمتغير مستقل بالمتغيرات التابعة (تعظيم القيمة ودقة تنبؤات المحللين الماليين). اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، والدراسة الاختبارية واستخدام قائمة استقصاء موجهة إلى ثلاثة فئات وهم المحاسبين (35 استمارة) والمحللين الماليين (36 استمارة) والاكاديميين (34 استمارة)، تمثل عينة الدراسة في الشركات التي تدرج تحت المؤشر المصري للمسؤولية الإجتماعية، كما استخدمت الدراسة أسلوب المقابلة الشخصية لبعض أفراد العينة. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتبني تقارير الأعمال المتكاملة على تعظيم قيمة الشركة، بما تقدمه من نظرة عامة على استراتيجية الشركة، ووجود تأثير لتبني وتطبيق تقارير الأعمال المتكاملة على تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين، لما توفره هذه التقارير من افصاحات أكثر شمولاً تمكن المحللين الماليين من وضع رؤية مستقبلية حول هذه الشركات، ووجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل والمتغيرات التابعة، وان تكامل المعلومات المالية وغير المالية ينعكس على دقة تحليل

(1) هيثم محمد عبد الفتاح البسيوني، دراسة وتحليل العلاقة بين تقارير الاعمال المتكاملة وتعظيم قيمة الشركة بغرض تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين – دراسة اختبارية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2018م)، ص ص 217 – 264

التدفقات المستقبلية، كما يخفض من ظاهرة عدم تماثل المعلومات مما ينعكس على دقة تنبؤات المحللين الماليين. اوصت الدراسة بأهمية التوصل إلى إطار لاعداد التقارير المتكاملة يتناسب مع طبيعة البيئة المصرية، والزام الشركات المدرجة في المؤشر المصري بالالتزام بهذا الإطار. ترى الباحثة ان الدراسة اقتصرت على عينة من المحاسبين القانونيين والمراجعين والاكاديميين، واغفلت مجموعات أخرى من المستفيدين من التقارير، أما دراسة الباحثة تناولت بالاستقصاء آراء عينة أكبر من المستفيدين.

43. دراسة (كمال، 2018م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في ان الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بشكل منفصل ينعكس سلبا على قرارات أصحاب المصالح بسبب عدم اظهار علاقة السببية بين المعلومات المالية وغير المالية مما يؤدي إلى فشل المنشآت في دعم واظهار عملية خلق القيمة والاحتفاظ بها مما ينعكس سلبا على قدرة المنشآت على تخفيض التكاليف وبالتالي عدم القدرة على خلق القيمة، هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية في بيئة الأعمال العراقية، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والاستنباطي باستخدام قائمة استقصاء، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذو دلالة احصائية معنوية لتقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية، اوصت الدراسة بضرورة الضغط من قبل أصحاب المصالح والأطراف الأخرى لدفع المنشآت إلى اعداد تقارير متكاملة على نحو ماجاء في جنوب افريقيا.

ترى الباحثة ان الدراسة اختبرت أثر تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة على تخفيض المنشآت الصناعية للتكاليف فيها، أما دراسة الباحثة تناولت مجموعة من الشركات الصناعية السودانية بالاستقصاء عن أثر آليات الحوكمة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

44. دراسة (محمد، 2018م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار أثر استقلالية وخبرة وحجم لجان المراجعة على مستوى الإفصاح الاختياري من خلال التساؤل الرئيسي التالي: " ماهو دور لجان المراجعة في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية؟"، وهدفت الدراسة إلى اختبار دور وجود لجان المراجعة متمثلة في

(1) كمال عبد السلام علي، به شدار نايف محمود و عصام عبد المنعم احمد اسماعيل، دور تقارير الاعمال المتكاملة في تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 9، العدد 1، 2018م)، ص ص 800 – 822

(2) محمد بهاء الدين محمد بخيت، دراسة تأثير أنشطة لجان المراجعة على الإفصاح الإختياري في التقارير المالية - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المقيدة بالبورصة المصرية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد، 22 العدد 4، 2018م)، ص ص 991 – 940

استقلالية لجان المراجعة، وخبرة أعضاء اللجنة، وحجم لجنة المراجعة، في تحسين مستوى الإفصاح الإختياري في التقارير المالية للبنوك التجارية المقيدة بالبورصة المصرية، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والاستقرائي لغرض بناء فرضيات الدراسة، تشكل مجتمع الدراسة من كافة البنوك التجارية المصرية بعينة مكونة من 13 بنكا مقيدا بالبورصة المصرية، وتم طرح 260 استبانة آراء وقائمة بنود الإفصاح الإختياري التي تتكون من 69 بندا على عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى تفاوت مستوى الإفصاح الإختياري في البنوك المصرية، كما اسفرت النتائج عن وجود علاقة إيجابية لاستقلالية وخبرة وحجم لجان المراجعة على مستوى الإفصاح الإختياري.

ترى الباحثة أن الدراسة اقتصر عينتها على البنوك التجارية المقيدة بالبورصة، أما دراسة الباحثة سعت لاختبار عينة من الشركات الصناعية السودانية، وللتوصل إلى أثر آليات الحوكمة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

45. دراسة (أشرف، 2018م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات حول موثوقية المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة التي تصدرها بعض الشركات، مما يوجه الأنظار إلى الصعوبات والتحديات التي تواجه تأكيد هذه التقارير، وماهية الآليات التي يمكن استخدامها لذلك التأكيد، وممارسي ذلك التأكيد، هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان التوكيد المشترك (الداخلي والخارجي) يعد الآلية الافضل لتوكيد تقارير الأعمال المتكاملة، وان افضل ممارس يمكنه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة، هو فريق عمل يضم خبرات متنوعة يرأسه مراجع خارجي، وما اذا كانت بيئة الأعمال المصرية تحتاج إلى تقارير الأعمال المتكاملة، والوقوف على التحديات التي تواجه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة والتي تحد من انتشاره، كما هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح واختبار مدى مساهمة هذا الإطار المقترح في الحد من التحديات التي تواجه توكيد تقارير الأعمال المتكاملة. استخدمت الدراسة المنهج المسحي التحليلي بإعداد قائمة استبيان، اخذت عينة الدراسة من المدراء الماليين واعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة المدرجة في البورصة، المراجعون الخارجيون والمستثمرون، كما استخدمت الدراسة اسلوب المقابلات الشخصية، توصلت الدراسة إلى انه توجد عدة مبررات للمطالبة بتأكيد التقارير المتكاملة منها تعزيز مصداقية هذه

(1) اشرف محمد ابراهيم منصور، مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة- دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، مجلد، 22 العدد 4، 2018م) ، ص ص 826 - 911

التقارير وزيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في هذه التقارير، بالإضافة إلى وجود عدة آليات يمكن استخدامها لتأكيد التقارير المتكاملة هي التأكيد الخارجي والداخلي والمشارك وان افضل بديل لتقديم خدمة التوكيد لهذه التقارير هو فريق عمل يضم خبرات متنوعة يراسه مراجع خارجي، يواجه تأكيد التقارير المتكاملة عدة تحديات أهمها وجود انتقادات للمبادئ الارشادية للتقارير المتكاملة، عدم ملائمة انظمة الرقابة لعملية اعداد التقارير المتكاملة، والطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة، بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة هذا التأكيد مقارنة بفوائده وعدم توافر الخبرات المناسبة وعدم وجود معايير منفق عليها لتأكيد التقارير المتكاملة وتخوف المراجعين من المسؤوليات التي يمكن ان يتحملونها نتيجة هذا التأكيد، اوصت الدراسة بتبني مقومات الإطار المقترح، وللمحد من تحديات تأكيد التقارير المتكاملة يجب تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة، وتبني مدخل التأكيد الجزئي، ومدخل التأكيد الاختياري، ومطالبة المراجعين بتطوير تاهيلهم وزيادة خبراتهم والحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد التقارير المتكاملة.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى لفت الأنظار إلى عملية تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، أما دراسة الباحثة تناولت علاقة ثلاث متغيرات هي تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة والحوكمة.

46. دراسة (فايقة، 2018م)⁽¹⁾ :

تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات المرتبطة بمدى وجود ارتباط بين خصائص مجلس الإدارة وجودة الأرباح، في جمهورية مصر العربية، وهدفت الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة وجودة الأرباح والتي تمثل مقياساً لجودة التقارير المالية، بالإضافة إلى إجراء دراسة تطبيقية لتأثير خصائص مجلس الإدارة على جودة الأرباح في البيئة المصرية، وسعت إلى اختبار خمسة فروض تتعلق بمدى وجود ارتباط بين كل من حجم مجلس الإدارة، والمديرين غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، والفصل بين وظيفتي مجلس الإدارة والعضو المنتدب في الشركة، وملكية أعضاء مجلس الإدارة، وعدد اجتماعات مجلس الإدارة وجودة الأرباح، تكونت عينة الدراسة من 40 شركة غير مالية مدرجة في مؤشر البورصة المصرية EGX 100، وقد تم قياس جودة الأرباح من خلال نسبة صافي التدفقات النقدية التشغيلية إلى صافي الأرباح، وقد اتضح من نتائج الدراسة وجود ارتباط غير معنوي بين خصائص مجلس الإدارة وجودة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية.

(1) فايقة جابر حسن الفولي، أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية ، (مصر: الغردقة، جنوب الوادي، كلية التجارة، أعمال المؤتمر الدولي الثاني: إدارة المنظمات الصناعية والخدمية: الممارسات الحالية والتوجهات المستقبلية، المجلد 2، 2018م) ، ص ص 112 – 127

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت أثر خصائص مجلس الإدارة على جودة الأرباح واعتبرت أن جودة الأرباح تمثل مقياساً لجودة التقارير المالية مستبعدة من العينة الشركات التي تعمل في القطاع المالي، أما دراسة الباحثة سعت لاختبار أثر مجلس الإدارة باعتباره آلية من آليات الحوكمة مستصحبة أثر آليات أخرى من آليات الحوكمة على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

47. دراسة (محمد، 2018م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي: مامدى تأثير تطبيق آليات الحوكمة على إدارة المخاطر المالية في البنوك التجارية العاملة في مصر؟، ويتفرع من هذا التساؤل مجموعة من التساؤلات وهي: إلى أي مدى تؤثر سمات أعضاء مجلس الإدارة على إدارة المخاطر المالية؟، مامدى أثر وضوح دور مجلس الإدارة على إدارة المخاطر المالية؟، إلى أي مدى تؤثر حماية حقوق المساهمين على إدارة المخاطر المالية؟، ما مدى أثر فعالية المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر المالية؟، إلى أي مدى تساهم استقلالية المراجعة الخارجية على إدارة المخاطر المالية؟، مامدى أثر الإفصاح والشفافية على إدارة المخاطر المالية؟، مامدى أثر ضمان حقوق أصحاب المصالح على إدارة المخاطر المالية؟، مامدى دور سياسات تتابع السلطة على إدارة المخاطر المالية؟، هدفت الدراسة لاختبار الفروض التالية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق آليات الحوكمة على إدارة المخاطر المالية (الائتمان، السيولة ورأس المال)، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسمات أعضاء مجلس الإدارة على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوضوح دور مجلس الإدارة على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحماية حقوق المساهمين على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لفعالية المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلالية المراجعة الخارجية على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح والشفافية على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لضمان حقوق أصحاب المصالح على إدارة المخاطر المالية، لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسياسات تتابع السلطة على إدارة المخاطر المالية، اعتمدت الدراسة على إجراء الدراسة الاستطلاعية في البنوك التجارية العاملة في مصر، وذلك على مرحلتين تمثلت المرحلة الأولى بالدراسة الميدانية عن طريق المقابلات الشخصية مع عدد من العاملين في البنوك التجارية في مصر، وتمثلت المرحلة الثانية في الدراسة الكمية من خلال تجميع بعض البيانات الإحصائية عن واقع البنوك العاملة في مصر، توصلت الدراسة

(1) محمد إبراهيم محمد البراوي، أثر تطبيق آليات الحوكمة على مخاطر الائتمان والسيولة ورأس المال، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 9، العدد 2، 2018م)، ص 371 - 384.

إلى أن هناك بعض العناصر الأساسية اللازمة لحوكمة البنوك التجارية العاملة في مصر، كما بينت الدراسة أن هناك علاقة بين الحوكمة وتحسين طرق إدارة المخاطر المالية في البنوك التجارية، وكذلك يوجد أثر للحوكمة على تحسين طرق إدارة المخاطر المالية، كما بينت الدراسة أنه لا يتوفر لدى أعضاء مجلس الإدارة إمكانية للإشراف على المدير التنفيذي وتقييمه، بالإضافة إلى أنه لا يوجد تقييم لمسؤوليات ونشاطات أعضاء مجلس الإدارة بصورة دورية حيث لا يوجد نظام واضح لتقييم تلك المسؤوليات، كما توصلت الدراسة إلى أن البنوك محل الدراسة لا تتوفر نظاماً لتلقي مقترحات المساهمين وشكواهم والتعامل معها بطريقة منظمة.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت مدى تأثير تطبيق آليات الحوكمة على إدارة المخاطر المالية في البنوك التجارية العاملة في مصر ، أما دراسة الباحثة سعت لاستصحاب آليات إضافية للحوكمة وهي لجان المراجعة والمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ومجلس الإدارة بالبحث والتقصي عن دورهم مجتمعين في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة متناولة القطاع الصناعي في السودان.

48. دراسة (صالح، 2018م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في أثر إدارة المخاطر كتوجه جديد لوظيفة المراجعة الداخلية الحديثة وشفافية التقارير المالية بالإضافة إلى تأثير حوكمة الشركات كأحد أنشطة المراجعة الداخلية الحديثة وتحسين شفافية التقارير المالية، هدفت الدراسة إلى اختبار وجود علاقة بين إدارة المخاطر كتوجه جديد لوظيفة المراجعة الداخلية وتحسين شفافية التقارير المالية، بالإضافة إلى اختبار وجود علاقة بين حوكمة الشركات كأحد أنشطة المراجعة الداخلية الحديثة وتحسين شفافية التقارير المالية واختبار وجود فروق جوهرية حول تصورات المبحوثين لإدارة المخاطر حسب المصارف المختارة في العينة. انتهجت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي، الوصفي والتحليلي. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها الالتزام بعملية الحوكمة ينعكس ايجاباً على الأطراف المستفيدة. واوصت الدراسة بتحول المراجعة الداخلية في المصارف من الدور التقليدي المهتم بالرقابة إلى مراجعة حديثة تبنى على إدارة المخاطر ودعم حوكمة الشركات.

(1) صالح حامد محمد علي وسامي احمد محمد علي، الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين شفافية التقارير المالية – بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية، (السودان: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا ، مجلة الدراسات العليا ، مجلد 12 ، العدد 47، 2018م) ، ص ص 216 – 233

ترى الباحثة ان الدراسة سعت إلى اختبار العلاقة بين الانشطة الحديثه للمراجعة الداخليه باعتبارها إحدى آليات الحوكمة وتحسين شفافية التقارير المالية بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية، أما دراسة الباحثة سعت لاستصحاب الآليات الأخرى للحوكمة وهي لجان المراجعة والمراجعة الخارجية ومجلس الإدارة بالبحث والتقصي عن دورهم مجتمعين في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

49. دراسة (Natasja, 2018)⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في التوجه الجديد الذي يعتبر تغييراً جوهرياً في تقارير الأعمال، والذي نتج عن الانتقادات التي وجهت إلى التقارير المالية العادية في أنها تغفل بعض النواحي غير المالية ولا تضمنها في التقارير السنوية الأمر الذي انعكس سلباً على أصحاب المصالح، من تلك السلبيات عدم التركيز على تعظيم الثروة لهم وإغفال بعض أنواع رأس المال بخلاف رأس المال النقدي، هدفت الدراسة إلى تطوير موجهات استرشادية للشركات التي تطبق تقارير الأعمال المتكاملة عن الأهمية النسبية وكيفية تحديد العناصر الهامة التي يجب أن تتضمنها تلك التقارير، استخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوى للشركات العشر الرائدة في تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة في جنوب افريقيا، بتحليل محتوى تلك التقارير لعامي 2014 و 2015 وذلك للوقوف على كيفية تحديد الأهمية النسبية، والعناصر التي تعتبر مهمة نسبياً، ومعنى الأهمية النسبية بالنسبة لتلك الشركات، توصلت الدراسة إلى أن كل الشركات في عينة الدراسة تطبق الإطار الدولي لتقارير الأعمال المتكاملة ماعدا شركة واحدة ، وأن الإفصاح عن العناصر ذات الأهمية النسبية تتباين من شركة إلى أخرى، وأن تحديد هذه العناصر أيضاً يختلف من شركة إلى أخرى، وأن معظم الشركات اتفقت على العناصر ذات الأهمية النسبية وهي التي تتعلق بالموظفين، القضايا البيئية والاجتماعية، العملاء والأداء المستدام.

ترى الباحثة أن الدراسة اعتمدت على تحليل بيانات عشر شركات فقط مطبقة لإطار تقارير الأعمال المتكاملة، أما دراسة الباحثة قامت بتوسيع العينة عن طريق استقصاء عدد أكبر من الشركات المطبقة وغير المطبقة لتقارير الأعمال المتكاملة للوقوف على الآثار الناجمة عن التطبيق وعدمه.

⁽¹⁾Natasja Steenkamp, **Top ten South African companies' disclosure of materiality determination process and material issues in integrated reports**, (Journal of Intellectual Capital, Vol. 19 Issue: 2, م2018), pp.230-247, <https://doi.org/10.1108/JIC-01-2017-0002>, Accessed 3/2/2022

50. دراسة (Rekh, 2018)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على أداء الشركات في دول مجلس التعاون الخليجي واستخدمت الدراسة بيانات على مستوى 349 شركة مالية وغير مالية مدرجة في أسواق الأوراق المالية لدول مجلس التعاون الخليجي للفترة بين عامي 2005-2012 وقد أظهرت نتائج الدراسة ان حوكمة الشركات تظهر كعامل حيوي مع كل مقاييس الأداء في جميع دول مجلس التعاون الخليجي، حيث ان الحجم الكبير لمجلس الإدارة يضر بأداء الشركات وان الشركات يجب ان تحدد حجم مجلس إدارتها من 8-11 عضواً، أما المتغيرات الأخرى مثل الاستفادة الحكومية ونوع التدقيق والمسؤولية الإجتماعية للشركات والرافعة المالية فتظهر سلبياً وذات دلالة احصائية مع مقاييس الأداء.

ترى الباحثة ان الدراسة تناولت أثر الآليات الداخلية للحوكمة على أداء الشركات، أما دراسة الباحثة تناولت أثر آليات الحوكمة على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

51. دراسة (ايمن، 2019م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما هو التوقيت الأمثل لإصدار التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية؟ وما هي العوامل المؤثرة فيه؟ وهل تؤثر خصائص مجلس الإدارة، وهيكل الملكية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية وقد هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل أثر كل من خصائص مجلس الإدارة وهيكل الملكية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير الماليه للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، وقامت الدراسة باختبار فروض الدراسة على عينة مكونه من 112 شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية وتنتمي إلى قطاعات غير مالية خلال الفتره من 2016-2017 واستخدمت نموذج الانحدار المتعدد، وقد خلصت الدراسة إلى ان الحوكمة الجيده تلعب دوراً هاماً في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال نشر التقارير المالية في التوقيت المناسب، أما بالنسبة للاختبارات التجريبية فإن النتائج التي توصلت إليها الدراسة قد كشفت ان متوسط فترة نشر التقارير المالية في الشركات المصرية تبلغ 72 يوماً وبالإضافة إلى أنه كلما تم نشر تقرير المراجعة خلال مدة قصيرة، كلما كان ذلك مؤشراً على جودة خصائص مراجع الحسابات الخارجي.

⁽¹⁾ Rekh Pillai, Husam-Aldin Nizar Al-Malkawi, **On the relationship between corporate governance and firm performance: Evidence from GCC countries**, (Research in International Business and Finance, Vol. 44, 2018), pp. 394-410.

⁽²⁾ ايمن عطوة عزازي سليم، مدى تأثير اليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت اصدار التقارير المالية: دراسة اختباريه على الشركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 23، العدد 1، 2019م)، ص ص 289 - 333

ترى الباحثة ان الدراسة اهتمت بدور الحوكمة في توقيت إصدار التقارير المالية وأنها اهتمت بالتوقيت وأغفلت جانب نوعية تلك التقارير، أما دراسة الباحثة اهتمت بالجوانب النوعية وتكامل التقارير المنشورة.

52. دراسة (محمد، 2019م)⁽¹⁾:

استهدفت الدراسة التعريف بدور المراجع الخارجي في توكيد الأعمال المتكاملة والتقرير عنها وأثره على قرارات المستثمرين من خلال قصور التقارير المالية في توفير معلومات غير مالية لأصحاب المصلحة، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم، وذلك لدراسة طلب أصحاب المصالح للمعلومات غير المالية سواء كانت إجتماعية أو بيئية أو حوكمية، والمتمثلة في تبني الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة، على أساس أن هذا التقرير وسيلة لتوصيل معلومات اجتماعية وبيئية وحوكمية إلى جانب المعلومات المالية. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن تقارير الأعمال المتكاملة تعمل على تحقيق ميزة تنافسية، وتوفر المعلومات الاستراتيجية من أجل اتخاذ قرارات استثمار أفضل، كما تساعد تقارير الأعمال المتكاملة متخذي القرار في الحد من حالات عدم التأكد المتعلقة باتخاذ القرارات المختلفة، وأوضحت الدراسة الميدانية وجود ارتباط بين تطبيق المراجع الخارجي في ليبيا لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة وتدعيم الثقة والمصادقية في القوائم المالية، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار نصوص تشريعية صريحة في ليبيا تبين مسؤولية المراجع الخارجي عند تقديم خدمات التأكيد، كما أوصت بضرورة إهتمام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في ليبيا (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، جهاز المراجعة المالية) بالخدمات المهنية الجديدة لمراجع الحسابات، ومن هذه الخدمات توكيد تقارير الأعمال المتكاملة.

ترى الباحثة أن الدراسة استهدفت التعريف بدور المراجع الخارجي في توكيد الأعمال المتكاملة والتقرير عنها وأثره على قرارات المستثمرين من خلال قصور التقارير المالية في توفير معلومات غير مالية لأصحاب المصلحة، أما دراسة الباحثة سعت لإضافة آليات حوكمية أخرى والتعرف على أثرها في مجال تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة.

53. دراسة (محمد، 2019م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في اختبار أثر الآليات الداخلية للحوكمة على مستوى الإفصاح عن معلومات الشمول المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة، واستهدفت عرض وتحليل أهمية كلا من تقارير الأعمال المتكاملة والشمول المالي وعرض محددات الإفصاح عن الشمول المالي بالبنوك، اعتمدت منهجية

(1) محمد أمبارك المرضي امنيسي، دور المراجع الخارجي في توكيد الأعمال المتكاملة والتقرير عنها وأثره على قرارات المستثمرين - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2019م)
(2) محمد مشرح علي احمد، دراسة أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على مستوى الإفصاح عن معلومات الشمول المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة - دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، مجلد 1، 2019م)، ص ص 409 - 448.

الدراسة على محورين: المحور الأول وهو المنهج الاستنباطي، والمحور الثاني هو المنهج الاستقرائي، توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للآليات الداخلية لحوكمة الشركات متمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر على مستوى الإفصاح عن معلومات الشمول المالي عند مستوى معنوية 5% حيث أن وجود وتفعيل هذه الآليات يؤدي إلى تحسين مستوى الإفصاح عن الشمول المالي وبالتالي الحد من عدم تماثل المعلومات وزيادة أداء البنك وتحسين سمعته، وأوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من الخبرات العربية والدولية الناجحة في مجال الشمول المالي وضرورة استحداث منتجات وخدمات مالية تناسب كافة أفراد المجتمع، ضرورة توجيه الشركات خاصة المقيدة بالبورصة بالتحول التدريجي نحو الإفصاح المحاسبي من خلال تقارير الأعمال المتكاملة لمساعدة أصحاب المصالح على تقييم قدرة المنشأة على خلق القيمة وأن يكون هناك إلزام من جانب البورصة للإفصاح من خلال تقارير الأعمال المتكاملة، ضرورة تفعيل آليات حوكمة الشركات خاصة الآليات الداخلية لما لها من دور كبير في تحسين مستوى الإفصاح الاختياري خاصة مستوى الإفصاح عن معلومات الشمول المال.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت لاختبار أثر الآليات الداخلية للحوكمة على مستوى الإفصاح عن معلومات الشمول المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة، أما دراسة الباحثة أضافت متغير ثالث وهو التنمية المستدامة للتعرف على درجة تفاعل المتغيرات الثلاث وكيفية تفعيلها.

54. دراسة (منى، 2019م)⁽¹⁾:

هدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح لتطوير أداء نشاط المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال باستخدام مدخل المراجعة على أساس القيمة وذلك لتفعيل دور المراجعة الداخلية بشأن تقارير الأعمال المتكاملة مما يمكن المراجعة الداخلية من زيادة القيمة المضافة للمنشآت ولمختلف فئات أصحاب المصالح بها بالإضافة إلى المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة الداخلية بقدر الإمكان، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، واشتقاق فروض الدراسة وبناء الإطار المقترح للمراجعة الداخلية على أساس القيمة لتقارير الأعمال المتكاملة بالإضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي لاختبار صحة فروض البحث ومدى إمكانية تطبيق الإطار المقترح في الواقع العملي في بيئة الأعمال المصرية من خلال دراسة تجريبية اجريت على عينة من أربع فئات وهي : أعضاء مجالس إدارة، المراجعين الخارجيين بصفتهم المستفيدين الأساسيين من خدمات المراجعة الداخلية، المراجعين الداخليين بصفتهم المسؤولين عن تقديم هذه الخدمات، قامت الدراسة بتحليل البيانات باستخدام اختبارات إحصائية، وكشفت النتائج التي تم التوصل إليها صحة

(1) منى محمد علي داود، إطار مقترح للمراجعة الداخلية على أساس القيمة لتقارير الأعمال المتكاملة ، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2019م).

فروض البحث وذلك بما يتفق مع الإطار النظري وبناء على نتائج اختبار فروض البحث إحصائياً تم قبول الفرض الأول والذي نص على أن تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة سوف يؤدي إلى زيادة أهمية تقديم المراجع الداخلي لخدمات تأكيد واستشارات بخصوص مؤشرات خلق القيمة في منشآت الأعمال. ترى الباحثة أن الدراسة سعت لاختبار أثر المراجعة الداخلية على تقارير الأعمال المتكاملة، أما دراسة الباحثة سعت لاستصحاب آليات حوكمية أخرى بجانب المراجعة الداخلية واختبار أثرها على تقارير الأعمال المتكاملة وتحقيق التنمية المستدامة.

55. دراسة (محمد، 2019م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: هل تؤدي العلاقة بين مداخل التنمية المستدامة وآليات الحوكمة إلى الحفاظ على بيئة التصنيع؟، وتفرعت التساؤلات التالية: ما أبعاد التنمية المستدامة؟ ما هي آليات الحوكمة؟ كيف تتحقق الإستدامة للمنشآت الصناعية؟، هدفت الدراسة إلى اختبار الفروض التالية: لاتوجد علاقة بين الملكية الإدارية وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، لاتوجد علاقة بين استقلال لجنة المراجعة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، لاتوجد علاقة بين حجم لجنة المراجعة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، لاتوجد علاقة بين عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، لاتوجد علاقة بين حجم مجلس الإدارة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، لاتوجد علاقة بين عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، لاتوجد علاقة بين استقلال مجلس الإدارة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية المدرجة بالبورصة المصرية، اعتمدت الدراسة على المنهج التطبيقي لبيانات فعلية، اشتمل مجتمع الدراسة على عينة من الشركات المساهمة المدرجة ببورصة الأوراق المالية المصرية والمدرجة بها ضمن مؤشر البيئة والحوكمة والمسؤولية الإجتماعية، في ضوء التحليل الإحصائي للبيانات المالية للشركات محل الدراسة تم التوصل للنتائج التالية: يحقق الإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة العديد من المزايا التي تنعكس على الشركة من خلال ما يوفره من معلومات شاملة لمتخذي القرارات والحد من عدم تماثل المعلومات وإعطاء صورة جيدة للمتعاملين مع الشركة وجذب المستثمرين الذين يفضلون الاستثمار الأخلاقي

(1) محمد عبد الفتاح حسنين درويش، مداخل التنمية المستدامة وعلاقتها بآليات الحوكمة بغرض الحفاظ على بيئة التصنيع، (مصر: جامعة عين شمس، معهد الدراسات والبحوث البيئية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية والإدارية البيئية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2019م).

تعزيز مركز الشركة التنافسي، إنخفاض مستوى الإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة في الشركات محل الدراسة، فضلا عن عدم وجود معايير محاسبية تنظم طريقة قياسها وأساليب الإفصاح عنها، كما نتج عن الدراسة وجود علاقة ارتباط عكسية بين الملكية الفكرية والتنمية المستدامة، عدم وجود علاقة ارتباط بين كل من استقلال لجنة المراجعة والتنمية المستدامة، لا توجد علاقة ارتباط بين حجم لجنة المراجعة والتنمية المستدامة، توجد علاقة ارتباط بين عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة والتنمية المستدامة، لا توجد علاقة ارتباط بين حجم لجنة المراجعة والتنمية المستدامة، لا توجد علاقة ارتباط بين عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة والتنمية المستدامة، لا توجد علاقة ارتباط بين استقلالية مجلس الإدارة والتنمية المستدامة.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى معرفة العلاقة بين آليات الحوكمة وممارسات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية فقط، أما دراسة الباحثة سعت للتعرف على العلاقة بين آليات الحوكمة والتقارير المتكاملة والتنمية المستدامة في الشركات الصناعية السودانية.

56. دراسة (لمياء، 2019م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على ماهية ممارسات المديرين إدارة التكلفة بالتركيز على السلوك غير المتماثل للتكلفة كأنعكاس للعوامل المؤثرة على سلوك التكاليف عند اختيار المديرين لمستوى الموارد، وكذلك طرح التساؤلات بشأن تردد المديرين في خفض الموارد غير المستغلة عندما ينخفض الطلب والذي ينتج عنه التكاليف الملتصقة وعدم تردهم في توظيف المزيد من موارد عند زيادة الطلب والبحث حول آليات الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السلوك غير المتماثل للتكلفة. سعت الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو توضيح دور آليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين على السلوك غير المتماثل للتكلفة، اعتمدت الدراسة على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي من أجل اختبار فروض البحث. وتوصلت الدراسة إلى أن الدوافع الانتهازية تؤثر على قرارات المديرين بشأن تغيير مستوى الموارد عند تغير حجم النشاط، وقد تتسم قراراتهم بأنها قرارات غير رشيدة تأخذ في الاعتبار المنفعة الشخصية للمديرين وليس قيمة المنشأة بالإضافة إلى ان فعالية آليات الحوكمة تتوقف على مساهمتها في تقييد السلوك الانتهازي للمديرين واستغلال الفرص لتحقيق المصالح الذاتية والتي تؤدي إلى اتخاذ القرارات التي تعمل في صالح المنشأة بما ينعكس إيجابيا على تعظيم قيمتها.

(1) لمياء كمال محمود محمد الزكي، تحليل دور آليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السلوك غير المتماثل للتكلفة، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالأسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 10، العدد 3، 2019م)، ص ص 790 – 818.

ترى الباحثة ان الدراسة اختبرت دور آليات الحوكمة للحد من إدارة التكاليف من قبل المديرين، أما دراسة الباحثة تناولت آليات الحوكمة في تأثيرها على ضبط عملية إعداد تقارير متكاملة بغرض إثراء إستفادة الشركات من التنمية المستدامة.

57. دراسة (فاطمه، 2019م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مساهمة الحوكمة في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على افصاح وشفافية القوائم المالية في قطاع البنوك التجارية. وهدفت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية: يساهم إصدار القوانين والتشريعات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، يساهم الإفصاح والشفافية في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية، تهتم المصارف في قطاع البنوك بالمملكة العربية السعودية وجمهورية السودان الديمقراطية بتطبيق حوكمة المصارف، واعتمدت الدراسة على نتائج الاستبيانات لخمسة بنوك في مدينة الرياض وخمسة بنوك في الخرطوم كما اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي ثم تحليل البيانات واختبار الفرضيات وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها ان النظام الحالي للبنوك في المملكة العربية والسعودية والسودان يطبق بعض معايير الحوكمة ولكن يحتاج إلى المزيد من الشفافية والإفصاح في القوائم المالية لضمان انضباط الاسواق المالية، اهتمام البنوك بتطبيق الحوكمة يساعد على جودة الأداء، تساعد الحوكمة على تقليل سلبيات المحاسبة الإبداعية، تؤثر الحوكمة إيجابياً على جودة التقارير المالية.

ترى الباحثة ان الدراسة اقتصرت على قطاع البنوك للتعرف على واقع الحوكمة فيه، أما دراسة الباحثة تناولت بالدراسة أثر تطبيق مفاهيم تقارير الأعمال المتكاملة على مجموعة من القطاعات من ضمنها قطاع البنوك.

58. دراسة (ايمان، 2019م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في الوقوف على العوامل المحدده لجودة المراجعة الخارجية والتي تؤثر على تدعيم جودة حوكمة الشركات، وهدفت الدراسة إلى اختبار العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية بأبعادها المختلفه (العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، العوامل المرتبطة بفريق المراجعة، العوامل المرتبطة بعميل المراجعة) كمتغيرات مستقلة، وجودة عملية المراجعة الخارجية كمتغير وسيط

(1) فاطمه الياس محمد نصر، تطبيقات الحوكمة في المصارف، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة ، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية العدد 1، 2019م)، ص ص 398 – 419.

(2) ايمان عبد الفتاح حسن قرني الجمهودي، دور العوتمل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في تحسين حوكمة الشركات المصرية : دراسة ميدانية، (مصر: جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة العدد 6، 2019م)، ص ص 499 – 525.

وحوكمة الشركات كمتغير تابع وقد اعتمدت الدراسة على استقصاء وتحليل آراء كل من الأكاديميين بكليات التجارة والمراجعين الخارجيين والمراجعين الداخليين ولجان المراجعة باعتبارهم بعض أطراف حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة إلى نتائج كالتالي: وجود علاقة إيجابية بين العوامل المؤثرة علو جودة عملية المراجعة الخارجية والمتمثلة في العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة، والعوامل المرتبطة بفريق المراجعة، والعوامل المرتبطة بعميل المراجعة، وبين تدعيم حوكمة الشركات المصرية. ترى الباحثة ان الدراسة ركزت على المراجعة الخارجية وجودتها من أجل تدعيم حوكمة الشركات، أما دراسة الباحثة ركزت على تدعيم الحوكمة من أجل تحقيق التنمية المستدامة عن طريق إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

59. دراسة (يمينة، 2020م)⁽¹⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي حول جودة التقارير المالية وأثرها على كفاءة القرارات الاستثمارية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية، كما سعت الدراسة إلى اختبار الفرضية الأولى الذي ينص على تميز القرارات الاستثمارية المتخذة في الشركات المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية بالكفاءة، والفرضية الثانية التي تنص على اعتماد كفاءة القرار الاستثماري في الشركات الصناعية المدرجة في سوق المال على جودة تقاريرها المالية بالإضافة إلى التعرف على مختلف الآليات الموضوعه لقياس جودة التقارير المالية ومستواها في الشركات الصناعية الأردنية كما هدفت الدراسة إلى عرض مختلف محددات كفاءة القرار الاستثماري، تكن مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية خلال الفتره بين 2013-2016 والموزعة على 10 قطاعات صناعية فرعية وتتضمن 58 شركة، أفرزت مجموعة من النتائج تتمثل في تسجيل تفاوت بين عدد الشركات ذات نقص الاستثمار والشركات ذات زيادة الاستثمار، ووجود علاقة عكسية بين جودة التقارير المالية وعدم كفاءة الاستثمار بحالتيه نقص الاستثمار أو زيادته مقاساً بحجم الانحراف عن الاستثمار الأمثل، بالإضافة إلى تأثر كفاءة الاستثمار بمتغيرات تتعلق بخصائص الشركة الداخلية تتمثل في حجم الشركة ومادية الاصول والعائد على الأستثمار.

(1)يمينة احمد عبدلي وهلال درحمون، اثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرار الاستثماري في الشركات الصناعية، (الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مخبر تنمية تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في الصناعات المحلية البديلة، مجلة الريادة لأقتصاديات الاعمال، مجلد 6، العدد3، 2020م)، ص ص 97 – 109

ترى الباحثة ان الدراسة تناولت أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرار الإستثماري في الشركات الصناعية، أما دراسة الباحثة تناولت أثر آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.

60. دراسة (قارة، 2020م)⁽¹⁾:

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما مدى نجاعة أهم الأدوات المستخدمة في إدارة مخاطر الائتمان المصرفي؟ كما هدفت الدراسة إلى إبراز أهم الأدوات المستخدمة لإدارة مخاطر الائتمان المصرفي والتطرق إلى الإطار العام لمخاطر الائتمان، اعتمدت الدراسة على اربعة أدوات: حوكمة البنوك كمدخل لتحسين الأداء من خلال أفضل الممارسات التي تنص عليها المبادئ الصادرة عن اللجان المختلفة، كفاية رأس المال، تقنية التوريق والمشتقات الائتمانية كمدخلين حديثين للتحوط ضد مخاطر الائتمان من خلال نقلها وتحويلها إلى اطراف أخرى، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي وتوصلت الدراسة إلى ان كل المداخل باستثناء الحوكمة لم تكن فعالة وكافية في مواجهة مخاطر الائتمان المصرفي في الواقع.

ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى اختبار واقع إدارة مخاطر الائتمان في البنوك باستخدام الحوكمة أما دراسة الباحثة اختبرت أثر آليات الحوكمة على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة بالتطبيق على الشركات الصناعية السودانية.

61. دراسة (غانم، 2022م)⁽²⁾:

تمثلت مشكلة الدراسة في التوصل إلى إطار مقترح يعكس العلاقة بين الإفصاح المتكامل وتعظيم قيمة المنشأة لترشيد قرارات المستثمرين. وتوصلت إلى النتائج التالية: تم اختبار الفرض الأول من خلال اختبار "ت" لعينة واحدة one sample t-test وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي بشأن محددات وضوابط الإفصاح المتكامل بالشركات الكويتية المسجلة في سوق الأوراق المالية. باختبار الفرض من خلال اختبار "ت" لعينة واحدة وتم قبول القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقضي منهم بشأن محددات خلق قيمة المنشأة.

(1) قارة عشيرة نصرالدين وعبدالرزاق حبار ، ادارة مخاطر الائتمان باستخدام الحوكمة، معيار كفاية راس المال، التوريق والمشتقات الائتمانية،(الجزائر: جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مخبر تنمية تافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في الصناعات المحلية البديلة، مجلة الريادة لأقتصاديات الاعمال،مجلد 6،العدد2، 2020م)،ص ص 344-362.
(2) غانم خالد الجفراوي، أثر محددات الإفصاح المتكامل على تعظيم قيمة المنشأة لترشيد قرارات المستثمرين وتحقيق التنمية المستدامة بسوق الأوراق المالية الكويتية: دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة مدينة السادات، كلية التجارة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، مجلد 13،ملحق، 2022م)،ص ص 1308-1342.

باختبار الفرض من خلال اختبار "ت" لعينة واحدة وتم قبول الفرض القائل بعدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم حول احتياجات المستثمرين من الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة عند اتخاذ قرار الاستثمار. من خلال استخدام معامل ارتباط بيرسون واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط تم اختبار الفرض الرابع، فتم قبول الفرض الإحصائي البديل القائل بوجود تأثير معنوي ذو دلالة معنوية بين دور الإفصاح المتكامل على محور تعظيم قيمة المنشأة. ترى الباحثة أن الدراسة سعت إلى التوصل إلى إطار مقترح يعكس العلاقة بين الإفصاح المتكامل وتعظيم قيمة المنشأة لترشيد قرارات المستثمرين أما دراسة الباحثة اختبرت دور آليات الحوكمة على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة بالتطبيق على الشركات الصناعية السودانية.

الفصل الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري لحوكمة الشركات وذلك من خلال ثلاثة مباحث كمايلي :

المبحث الأول: نشأة، مفهوم، أهمية، أهداف، خصائص، والأطراف المعنية

بالإشراف على تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الثاني: مبادئ، أبعاد، ركائز، محددات ومقومات حوكمة الشركات

المبحث الثالث: آليات حوكمة الشركات

المبحث الأول

نشأة، مفهوم، أهمية، أهداف، خصائص

والأطراف المعنية بالإشراف على تطبيق حوكمة الشركات

أولاً- نشأة حوكمة الشركات:

بتتبع تاريخ ظهور المصطلح نجد أنه على الرغم من الإستعمال الحديث لمصطلح حوكمة الشركات إلا أن ظهوره يعود لزمان بعيد، حيث تمتد جذور حوكمة الشركات إلى أدبيات العالم الإقتصادي آدم سميث في القرن الثامن عشر الميلادي عام 1776م عندما تطرق إلى المشاكل المحتملة للملكية الغائبة في الشركات في كتابه (ثروة الأمم) والإمكانية التي يمكن من خلالها أن يكون هنالك تضارب للمصالح، والتي تتخلل عملية السيطرة على الإدارة⁽¹⁾.

فالأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يرجع لنظرية الوكالة التي يعود ظهورها أولاً للأمريكيين (Berls & Means) عام 1932م في كتابهما (الشركة الحديثة والملكية الخاصة) اللذان لاحظا أن هناك فصل بين ملكية راس مال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة، مما يؤثر على مستوى الأداء في الشركة، ثم بعد ذلك جاء دور الأمريكيان الحاصلان على جائزة نوبل للإقتصاد Jensen & Meckling سنة 1976م حين قدما تعريفا لهذه النظرية الشهيرة " نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ الشخص (الرئيسي - Principal) صاحب راس المال لخدمات شخص آخر (العامل - Agent) لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة"⁽²⁾، وحسب هذه النظرية فإن المسيرين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، لأن المسير وفق نظرية الوكالة يلجأ الى وضع إستراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه عن طريق استغلال نفوذه، وشبكة العلاقات بالموردين والعملاء.... وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، وبذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولاً قبل مصالح المؤسسة (خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل)، لمواجهة هذا الإنحراف الذي تعتبره النظرية إخلالاً بشروط العقد الذي يربط المسير بالشركة يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي وللحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية

(1) مؤيد محمد علي الفضل، العلاقة بين الحاكمية المؤسسية وقيمة الشركة في ضوء نظرية الوكالة - دراسة حالة في الأردن، (الأردن: مؤتمر الإسراء الثاني، 2007م)، ص 4.

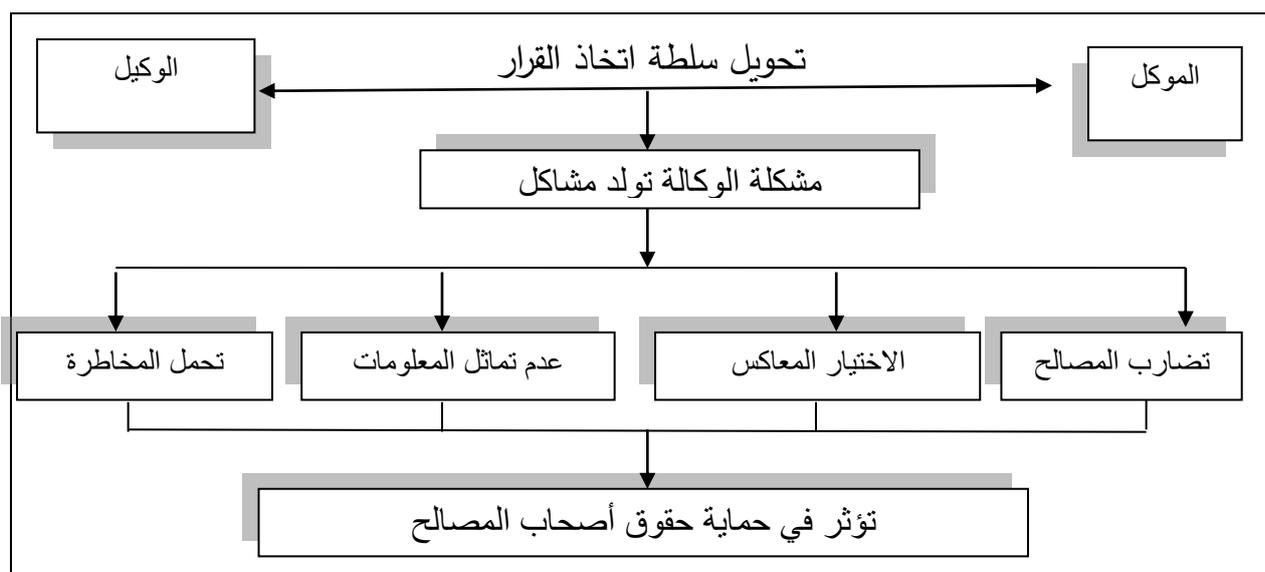
(2) د. عبد الوهاب نصر علي و د. شحاتة السيد، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م)، ص 4.

عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المديرين (رئيس ومرووس)، وكذا الرقابة المباشرة للمساهمين والممارسة الخارجية من طرف الأسواق (سوق الرقابة، السوق المالي، البنوك،....)، مما يؤدي الى حدوث صراع داخل الشركة بسبب فصل الملكية عن الإدارة، وعندها أشير الى إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات، إذ جاءت حوكمة الشركات كرد فعل وإستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمديرين ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة⁽¹⁾.

يوضح الشكل التالي مشاكل نظرية الوكالة التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات:

الشكل (1/1/1)

مشاكل نظرية الوكالة التي ساهمت في ظهور حوكمة الشركات



المصدر: حسام الدين الغضبان، محاضرات في نظرية الوكالة، (الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2015م)، ص 24.

يتضح من الشكل السابق ما يلي:

1. أن نظرية الوكالة تتطلب نقل السلطة من الموكل إلى الوكيل ، الأمر الذي يخلق مشاكل هي:
 - أ- تضارب المصالح.

(1) حسين عثمانى، و سعاد شعبانية، النظام المالي المحاسبي كأحد متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 6 - 7 مايو 2012م، جامعة محمد خضير، بسكرة، ص15.

ب- الاختيار المعاكس.

ج- عدم تماثل المعلومات.

د- المخاطر

2. مشاكل نظرية الوكالة تؤثر سلباً على حقوق أصحاب المصالح.

كما أعزى بعض الكتاب ظهور الحوكمة إلى العوامل الإقتصادية التي تتمثل فيما تهدف إليه حكومات الدول فيما يخص إستقرار أسواق راس المال لديها وجذب رؤوس الأموال، وتعزيز فرص العمالة وتحقيق أعلى معدلات نمو إقتصادي ممكنة وتنمية استثماراتها البشرية والطبيعية، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصادياتها ومؤسساتها بغرض الإستفادة ما أمكن من المؤسسات والصناديق المالية الدولية⁽¹⁾.

وبعد الإنهيارات المالية للكثير من الشركات العاملة في مجال القروض والإدخار، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بالإضافة إلى بعض المؤسسات المهنية بتأسيس هيئة (Treadway) التي تمثل دورها في تحديد أسباب سوء تمثيل الوقائع والأحداث في التقارير المالية وتقديم التوصيات التي من شأنها تقليل حدوث ذلك مستقبلاً، وقدمت الهيئة عام 1987م تقريرها الذي تضمن إحدى عشرة فقرة تتمثل بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة، ونادت كذلك بضرورة وجود بيئة رقابية سليمة ومستقلة مع مراجعة داخلية موضوعية تنظم عمل لجان التدقيق في الشركات⁽²⁾.

وفي عام 1999م أصدرت منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OECD) مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة (Principles of Corporate Governance) حيث تم الإعتراف رسمياً ودولياً بمصطلح الحوكمة⁽³⁾، وقد تضمنت هذه المبادئ الأطر الإدارية والقانونية لتطوير مفهوم حوكمة الشركات من خلال الحفاظ على حقوق حملة الأسهم، وتحقيق العدالة في التعامل معهم، والتأكيد على دور أصحاب المصالح، والحرص على الإفصاح والشفافية، والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة⁽⁴⁾.

(1) AprilKlien, **Audit Committee, Board of director characteristics and earning management**, (Journal of Accounting and economics, Vol. 33, Issue 3, 2002), P. 375

(2) Treadway Commission, **Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting**, (USA: National Commission on Fraudulent Financial Reporting, 1987), P 2

(3) OECD, **Principles of Corporate Governance**, (Organization for Economic Co- Operation and Development Publications Service, 1999), P 9

(4) نزمين أبو العطا، حوكمة الشركات – سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، (مصر: مجلة الإصلاح الإقتصادي، العدد 8، 2003م)، ص6.

ولقد أدى تعثر أهم وأكبر الشركات العالمية عام 2001م إلى إعادة التفكير في ضبط العلاقة بين مختلف الأطراف أصحاب العلاقة، حيث أدت الثغرات المالية الكبيرة والممارسات المحاسبية الخاطئة نتيجة تواطؤ شركة إنرون مع شركة آرثر أندرسون المكلفة بمراجعة حساباتها إلى فضيحة مالية⁽¹⁾، اعتبرت من بين أكبر حالات الإفلاس لشركة أمريكية، فعملية التكتّم التي مارستها الشركة من خلال إخفاء العمليات التي تمت بين كبار التنفيذيين، وعدم الإفصاح عن ملكيتهم لأسهم الشركة، والتلاعب في بيع وشراء الأسهم مثل إخلالا بمبادئ الحوكمة، والأسس التي تقوم عليها، ماساهم بشكل واضح في صياغة قانون (Sarbanes Oxley) عام 2002م⁽²⁾.

كما يرى بعض الكتاب أنه قد ظهرت الحاجة الى حوكمة الشركات في العديد من الدول المتقدمة والناشئة اقتصادياً خلال العقود الماضية للإعتبارات التالية⁽³⁾:

1. ما شهدته الإقتصاد الأمريكي مؤخراً من إنهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002م، وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول نحو النظم الإقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة في النمو الإقتصادي.

2. أدى إتساع حجم المشروعات الى إنفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل اقل تكلفة من المصادر المصرفية، فالتجّهت الى اسواق المال، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل مسبق، ودفع اتساع حجم الشركات وإنفصال الملكية عن الإدارة الى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية، ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات. ثم توالى بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها شركتي (انرون وورلد كوم) في الولايات المتحدة في عام 2001م، وقد دفع ذلك العالم للإهتمام بالحوكمة.

من خلال استعراض نشأة حوكمة الشركات تستنتج الباحثة أن أهم أسباب ظهور حوكمة الشركات تتلخص في التالي:

(1) حسن سلوم، بتول نوري، دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمات المالية العالمية، (الأردن: جامعة الزرقاء الخاصة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، التحديات، الفرص، الأفاق، 2018)، ص 8.

(2) إحسان بن صالح المعتاز، أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: إنهاء شركة أنرون والدروس المستفادة، (السعودية: مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، مجلد 22، العدد 1، 2008م)، ص ص 263-264.

(3) أ. عادل رزق، الإدارة الرشيدة أو الحكم الجيد (الحوكمة)، (مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الملتقى العربي الثاني، الإدارة الرشيدة خيار الإصلاح الإداري والمالي، ورشة عمل تقييم أداء الإدارات الحكومية من أجل التغيير والإصلاح، الفترة من 4-8 مايو 2008م)، ص 8.

1. ضبط الممارسات والأخلاقية من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين.
2. عدم كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الداخلية التي عجزت عن اكتشاف المشاكل المالية قبل وقوعها وبالتالي منعها.
3. الضعف الواضح في الرقابة الخارجية على المنشآت كالفائمين على سن القوانين أو مراجعي الحسابات.
4. ممارسات المراجعين الخارجيين بالتواطؤ مع العاملين في أقسام المحاسبة بالشركات، وسعيهم الدائم لإظهار المراكز المالية للشركات على غير حقيقتها.
5. إنهاء العديد من الشركات الكبرى نتيجة الممارسات التي تمت والفساد الذي رافقها وما ترتب عليه من آثار على المساهمين والدائنين وغيرهم مما استرعى اهتمام الجهات الرقابية المختلفة للبحث عن وإيجاد الإجراءات اللازمة للحد من هذه الآثار.

ثانياً - مفهوم حوكمة الشركات:

حظي مصطلح حوكمة الشركات Corporate Governance باهتمام العديد من الأكاديميين والباحثين والمحللين والممارسين في الآونة الأخيرة، وذلك في إطار حل مشكلة الوكالة التي تنشأ بين الإدارة والملاك، واختلفت الآراء الكثيرة حول ترجمتها بالعربية حيث رأى البعض تسميتها بالإدارة الرشيدة أو الإدارة الحكيمة، والبعض الآخر يرى تسميتها بالتحكم المؤسسي، ونرى أن لفظ " الحوكمة" سيكون أكثر شيوعاً وانتشاراً في الفترة المستقبلية وهو ما يتماشى مع لفظ " العولمة"، " الخصخصة" وغيرها.⁽¹⁾ كما يرى بعض الباحثين أن أقرب ترجمة لهذا المصطلح في اللغة العربية هو "حوكمة الشركات" وهي الترجمة الشائعة لدى الباحثين في دول الخليج العربي ومصر⁽²⁾.

يتصف مفهوم الحوكمة باتساع نطاقه وعادة ما يتحدد هذا المفهوم بعدة مؤشرات تم استخدامها منذ عام 1996م من قبل البنك الدولي، أهمها: (الاستقرار السياسي، وإبداء الرأي والمحاسبة، والفعالية الحكومية، وعدم اللجوء للعنف، وسيادة حكم القانون، والجودة التنظيمية، والسيطرة على الفساد)، وهناك

(1) محمد طارق يوسف، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات ومدى ارتباطها بالمعايير المحاسبية، (مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة دور المعلومات المحاسبية في دعم اتخاذ القرار الإداري، الفترة من 19-23 نوفمبر 2006م)، ص8.

(2) عفاف إسحق أبو ذر، إستراتيجية مقترحة لتحسين فاعلية الحاكمية المؤسسية، (الأردن: جامعة عمان العربية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2006م)، ص34.

مقاييس للمفهوم مشابهة منذ عام 1980م تم قياسها من قبل مؤسسة المخاطر الدولية، لازالت قيد العمل والقياس⁽¹⁾.

وقد كان من الصعوبة بمكان التوصل إلى تعريف موحد لهذا المصطلح، غير أن زيادة ترابط الأسواق المالية واستحداث أدوات مالية جديدة بصفة مستمرة، جعلت مجال حوكمة الشركات يتسع مع مرور الوقت، لذا نعرض بعض التعاريف الواردة في هذا الشأن.

لغويا يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثا في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من "الحكومة"، وهو ما يعني الإنضباط والسيطرة والحكم، وعليه فإن لفظ " الحوكمة " يتضمن بعض الجوانب أولها " الحكمة " وما تقتضيه من التوجيه والإرشاد، وثانيها هو " الحكم " وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك، وثالثها هو " الإحتكام " وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة، ورابعها هو "التحاكم " طلبا للعدالة خاصة عند إنحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين⁽²⁾.

فقد عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين على أنها "مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يقوم بها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية (هيئة الحوكمة) بهدف توفير التوجه الاستراتيجي وضمان تحقيق الأهداف والتأكد من ادارة المخاطر بشكل صحيح والتحقق من استخدام موارد المنشأة بشكل مسؤول"⁽³⁾.

وعرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"⁽⁴⁾.

ويعرفها البنك الدولي بأنها "الحالة التي من خلالها يتم إدارة الموارد الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع بهدف التنمية"⁽⁵⁾.

(1) نزار صديق الياس القهوجي، مستوى الحوكمة وتأثيرها في التنمية الاقتصادية للعراق ودول الجوار للمدة 1996م - 2017م، (العراق: جامعة الأنبار، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 11، العدد 26، 2019م)، ص 128.

(2) أشرف حنا ميخائيل، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات، (القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009م)، ص 92.

(3) عناني عبدالله، دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، (الجزائر: جامعة جوان، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 7، 2017م)، ص 242.

(4) محمد طارق يوسف ، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، (مصر: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009م)، ص 4.

(5) The World Bank, **Governance and Development**, The World Bank Publication, Washington, D. C. P. 1. 1991

أما برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) فيرى أن الحوكمة هي "ممارسات السلطات الإقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون المجتمع على كافة مستوياته"⁽¹⁾.

كما عرفت لجنة كادبري في تقريرها الشهير سنة 1992م على لسان السير أديان كادبوري على انها "النظام الذي تدار وتراقب به الشركات، مجال الإدارة المسؤولة عن حوكمة شركاتها ودور المساهمين في الحوكمة هو إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين والتأكد من أن هناك هيكل حوكمة ملائم وفي مكانه، أن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين أثناء فترة ولايتهم للتأكد من أن مجالس الإدارة تلتزم بالقوانين واللوائح وتعمل لمصلحة المساهمين وأعضاء الجمعية العامة"⁽²⁾.

في حين عرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بأنها " النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الشركات، ويحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف مثل مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح كما انه يحدد قواعد وإجراءات خاصة باتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وبذلك يحدد الإطار العام الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها وأليات الرقابة على أدائها"⁽³⁾.

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) فقد عرفها بأنها " العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح، لتوفير الإشراف على المخاطر، وإدارتها ومراقبتها، والتأكد من كفاية الضوابط الرقابية لإنجاز أهداف الشركة، والمحافظة على قيمتها من خلال الحوكمة"⁽⁴⁾ ،

عرفها احد الكتاب بأنها النظام الذي يتم من خلاله أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والشفافية⁽⁵⁾.

(1) United Nations Development Program, **Governance for Sustainable human development**, A UNDP policy document, N.Y.P.3.1997

(2) جون سولفيان، الدليل السابع لحوكمة الشركات، (واشنطن: مؤسسة التمويل الدولية، 2009م)، ص 9.
(3) فضيله بن شهيدة ، رمضاني محمد، دور العلاقة التبادلية بين حفظ حقوق المساهمين وتفعيل حوكمة الشركات-دراسة ميدانية لعينة من الشركات الجزائرية، (الجزائر: مجلة دفاتر بوانكس، العدد 7، 2017م)، ص41.

(4) IIA, **The Institute of Internal Auditors**, Standards of the Professional Practice Framework of Internal Auditing, 2130., 2002, P. 5

(5) د. طارق عبدالعال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، تطبيقات الحوكمة في المصارف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص25.

وعرفت الحوكمة على أنها مجموعة من المبادئ التي ترشد وتحد من سلطة طرف آخر، أي أن مجال الحوكمة الرئيسي هو رقابة أفعال وقرارات المديرين المؤثرة على مصالح الملاك والمقرضين وذلك بغرض التوصل الى توازن المصالح بين الملاك والإدارة⁽¹⁾.

في حين عرفها أحد الباحثين بأنها " نظام يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها"⁽²⁾.

كما عرفت على أنها " إطار عام للقواعد والممارسات التي تتم من خلال مجلس الإدارة، بالشكل الذي يضمن النزاهة والشفافية في علاقة الشركة مع أصحاب المصالح فيها"⁽³⁾.

ويعد مصطلح الحاكمية المؤسسية الترجمة للمصطلح Corporate Governance والذي يعني بشكل عملي أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة، وهي مجموعة العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين⁽⁴⁾.

كما عرفت الحوكمة بأنها الإجراءات المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصالح بالمنشأة، بهدف الإشراف والرقابة على القائمين بإدارة المنشأة، فيما يتعلق بإداراتهم لعمليات الرقابة والمخاطر⁽⁵⁾.

عرفها أحد الكتاب بأنها مجموعة من المبادئ المالية والمحاسبية والرقابية، يتم على أساسها إدارة الشركة والرقابة على كفاءة الأداء فيها، وكفاءة استخدام الموارد⁽⁶⁾.

كما عرفها أحد الباحثين بأنها نظام سليم في الرقابة المالية يتم من خلاله توجيه الشركة ومراقبتها، أي انها النظام الذي يتم من خلاله توجيه منظمات الاعمال ومراقبتها على اعلى مستوى ممكن وذلك بهدف تحقيق النزاهة والشفافية⁽⁷⁾.

(1) د. عبید بن سعید المطيري، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة: تحديات وقضايا معاصرة، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2004م)، ص105.

(2) Christine Mallin, **Corporate Governance**, (New York: Oxford University, Press Inc, Third ed., 2010) P.16

(3) Bob Tricker, **Corporate Governance, Principles, Policies and Practices** (New York: Oxford University, Press Inc, Second ed., 2012) P.23

(4) أسامة جمال عودة النصور، أثر أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تعزيز فاعلية وكفاءة حوكمة الشركات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (الأردن: جامعة جرش، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، المجلد 2، العدد 4، 2017م)، ص 71.

(5) حسام السعيد الوكيل ، دور المراجعة الداخلية في تقييم وتحسين إطار الحوكمة داخل المنشأة، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الاعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 4، المجلد 1، 2010م)، ص 252.

(6) د. عدنان بن حيدر، حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة، (بيروت: دار المصارف العربية، 2008م)، ص25.

(7) شوقي عبد العزيز بيومي، حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي، (مصر: جامعة الأسكندرية، كلية التجارة، المؤتمر الخامس لحوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، 10 سبتمبر 2005)، ص210.

ويعرفها باحث آخر على أنها " حقل من حقول الإقتصاد يبحث في كيفية ضمان أو تحفيز الإدارة الكفؤة في الشركات المساهمة باستخدام ميكانيكية الحوافز مثل العقود والتشريعات وتكوين الهياكل التنظيمية والذي يكون محصورا في الإجابة عن السؤال التالي: كيف يتم تحسين الأداء المالي؟"⁽¹⁾. كما ورد تعريف آخر لحوكمة الشركات على أنها عبارة عن مجموعة من النظم والقرارات والسياسات التي تتبعها الشركة من أجل تحقيق الجودة والتميز في اختيار الأساليب الفعالة والقادرة على تحقيق أهداف الشركة⁽²⁾.

ونذكر أحد الباحثين أن حوكمة الشركات هي مجموعة القواعد الطموحة الموجهة لإعانة ومساعدة المسيرين في الالتزام بالتسيير الفاعلة عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير، والتي أصبحت من المتطلبات المثلى في كل المحيطات الاقتصادية، والتي لا تستبعد أي عنصر من النشاط الإنساني⁽³⁾. وعرفها احد الباحثين بأنها : مجموعة من القوانين والأنظمة واللوائح والإجراءات التي تمكن الشركة من تعظيم قيمتها وربحيتها على المدى الطويل بشكل يصب في صالح المساهمين وأصحاب المصالح⁽⁴⁾. يتضح للباحثة أن تعريفات حوكمة الشركات متعددة تتراوح بين تعريفات ضيقة النطاق تحصرها في إطار القوانين والمعايير المحاسبية ومتطلبات الإفصاح وترتيبات الرقابة الداخلية، إلى تعريفات واسعة النطاق جعلت من الحوكمة المكون الأساسي في ثقافة المنظمات والمرشد الى طريق تحديد الأهداف وكيفية تنفيذها.

وبناءً على ما تقدم، ترى الباحثة ان التعريفات السابقة تتضمن العديد من الجوانب أهمها:

1. تعنى الحوكمة بوضع القوانين والمعايير التي تتضمن التحكم والسيطرة على الأمور من خلال وضع مجموعة من المعايير والمقاييس العادلة التي يمكن الإرتكاز عليها.
2. تعنى الحوكمة بمجموعة العلاقات بين مجلس الإدارة والملاك والمساهمين وأصحاب المصالح.
3. تسعى الحوكمة إلى الحفاظ على حقوق المساهمين ورعاية مصالحهم بشكل عادل.

(1) علاء عبد الوهاب ، التحكم المؤسسي وأثره في الرقابة والتوجيه على الشركات المساهمة العمانية، (سوريا: مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، المجلد 22، 2006م)، ص 249 – 275.

(2) فطيمة سايح، دور مجلس الإدارة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات العائلية – شركة رويبة (NCA) نموذجا، (الجزائر: جامعة زيان عاشور الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، المجلد 1، العدد 4، 2019م) ص 146

(3) دلال العابدي، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على السوق المالي، (الجزائر: جامعة عاشور زيان الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 8، العدد 14، 2017م)، ص 177.

(4) إمام حامد آل خليفة، صناديق الاستثمار ومفهوم الحوكمة، (مصر: شرم الشيخ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العربي الأول – متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، 2- 3 مايو 2007م)، ص 97.

4. أن الحوكمة هي النظام الذي يتحرى الدقة في تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة وذلك باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية.

5. أن الحوكمة تعني إحكام العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى.

6. الحوكمة نظام يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، والذي يتضمن العديد من العناصر والمبادئ والإجراءات التي تعمل معاً على توزيع الحقوق والمسؤوليات بين جميع الأطراف.

7. الحوكمة وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين والمقرضين، كما تؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، علاوة على تطوير القيمة الأساسية لاقتصاد السوق في المجتمع.

واستناداً على ما ورد ذكره من تعريفات يمكن للباحث أن يصيغ التعريف التالي: الحوكمة هي منظومة لضمان ممارسات جيدة وسليمة من قبل الإدارة، بحيث تزيد ثقة المستثمرين في مخرجات النظام المحاسبي وذلك من خلال مجموعة القواعد والمبادئ التي تركز على الشفافية والعدالة وتوجه وتسيطر وتحكم على الإدارة بما لديها من الآليات الرقابية التي تحد من التلاعب بالمعلومات الداخلية للشركات.

ثالثاً - أهمية حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لضمان الأداء الجيد في الشركة وتأكيداً لنزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات لأهدافها وبشكل قانوني وإقتصادي سليم، وتتمثل أهمية حوكمة الشركات في الآتي⁽¹⁾:

1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الوحدات الاقتصادية وكذلك الدول، ورفع مستويات الأداء المالي والإداري للوحدات الاقتصادية مما يؤدي إلى دفع عجلة التنمية الاقتصادية والعمل بها.

2. جذب الإستثمارات الأجنبية وتشجيع أصحاب راس المال للإستثمار في المشروعات القومية المساهمة في زيادة قدرة الوحدات الاقتصادية القومية على مواكبة المنافسة العالمية.

(1) د. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، (الأسكندرية: الدار الجامعية، 2008م)، ص 15.

3. زيادة درجة الشفافية والدقة في معلومات القوائم والتقارير المالية التي تنشرها الوحدات الاقتصادية لأغراض الاستخدامات الإدارية المختلفة وذلك لزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية بغرض اتخاذ وترشيد قراراتهم الاقتصادية، والمساهمة في توفير مجموعة من القواعد التي تساهم في تحديد أهداف الوحدات الاقتصادية.

4. تحقيق ضمان النزاهة والحيادة والإستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.

5. ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لإستثماراتهم، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم وخاصة صغار المستثمرين.

6. تعظيم القيمة السوقية للأسهم وتدعيم القدرة التنافسية للشركات في أسواق المال في ظل إستحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدث اندماجات أو إستحواذ أو بيع لمستثمر رئيس. وبين أحد الباحثين أن أهمية تطبيق حوكمة الشركات تتمثل في النقاط التالية (1):

1. تعد واحدة من أهم الآليات التي تساهم في قياس مدى انتظام وكفاءة أسواق راس المال الصاعدة والدولية.

2. تساهم في رفع كفاءة الأداء وبالتالي المساهمة في نمو الشركات على المدى البعيد وزيادة ربحيتها.

3. تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية اللازمة لتحسين سير عمليات الشركة، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالإلتزامات والتعهدات، ولضمان تحقيق الشركات أهدافها بشكل قانوني واقتصادي سليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم Shareholders للإضطلاع بمسؤولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات، وبما يؤدي الى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف.

كما تناول أحد الباحثين أهمية حوكمة الشركات من خلال المزايا والمنافع التي يمكن للشركات والدول من ان تجني ثمارها والمتمثلة في الآتي (2):

1. جذب الإستثمارات الأجنبية المباشرة.
2. رفع مستوى الأداء للشركات مما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي اليها تلك الشركات.

(1) تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي ، تقييم فعالية دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2009م)، ص 24.

(2) ميرا حمد لمين، الأزهر عزه، دور لجان مراجعة الحسابات في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، (الجزائر: مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الجزء 1، 2017م)، ص 235.

3. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
4. زيادة قدرة الشركات على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.
5. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات مما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
6. توفر قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة ان تحدد اهدافها وتحدد كيفية تحقيق تلك الأهداف.

والجدير بالذكر أن أهمية حوكمة الشركات يمكن النظر إليها من خلال بعض المتغيرات كالتالي:

1. الأهمية الاقتصادية للحوكمة:

تتزايد في البيئة الاقتصادية أهمية التزام الشركات بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة، حيث يعتبر إدراك الشركات لأهمية تحسين نظم الحوكمة لديها عنصراً أساسياً في تحقيق ذلك، إذ أنه وفي عالم أصبح يتسم بجرية الإستثمار وانتقال رأس المال، أصبح من الصعب على الشركات إجتذاب التمويل اللازم من المستثمرين دون أن تكون هنالك نظم حوكمة جيدة تستند إلى معايير دولية تساعد في إجتذابهم⁽¹⁾، فعلى الصعيد الاقتصادي تتنامى أهمية إتباع حوكمة الشركات بالتالي:

أ- تعظيم القيمة السوقية لأسهم الشركة، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على قيمة المنشأة، ودعم القدرة التنافسية لها في الأسواق المحلية والعالمية⁽²⁾.

ب- تجنب الإنزلاق في مشاكل مالية ومحاسبية، والمساهمة في دعم إستقرار الشركات العاملة في مختلف المجالات الاقتصادية⁽³⁾.

ج- تحقيق أكبر قدر من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم بما ينسجم وتحقيق أكبر عائد مناسب على إستثماراتهم⁽⁴⁾.

د- توفير مصادر تمويل محلية وعالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة إنتقال التدفقات النقدية⁽⁵⁾.

(1) Cynthia A. Williams & Peer. C. Zumbansen, **The Embedded Firm: Corporate Governance, Labor, and Finance Capitalism**, (Cambridge : York University, Research Paper No. 18, 2011) P.55: Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1934067>

(2) مؤيد محمد علي الفضل، مرجع سابق، ص 6.

(3) David Crowther and Shahla Seifi, **Corporate Governance and Risk Management**, (Ventus Publishing, 2010, P. 33

(4) Philip Brown, Wendy Beekes, & Peter Verhoeven, **Corporate Governance accounting and finance: Areview**, (Journal of accounting and finance, Vol. 51, No. 1, 2011) P. 63

(5) نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات – مرجع سابق، ص3.

2. الأهمية القانونية للحوكمة:

بالرغم من إختلاف القوانين والنظم الأساسية المرتبطة بحوكمة الشركات من دولة إلى أخرى، إلا أن النظام القانوني يمثل صمام الأمان بالنسبة لحوكمة الشركات، كما أن معايير الإفصاح والشفافية من جهة، والمعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى تعتبر عصب مبادئ حوكمة الشركات، وحوكمة الشركات تتداخل مع عدد من القوانين، مثل قانون الشركات، وأسواق المال، البنوك، المحاسبة والتدقيق، الضرائب، الخصخصة والبيئة وغيرها من القوانين، الأمر الذي جعل القانونيين يهتمون بأطر حوكمة الشركات وآلياتها، لأنها تعمل على حفظ حقوق جميع الأطراف في الشركة، ولذا فإن التشريعات الحاكمة واللوائح التنظيمية لعمل الشركات تعد العمود الفقري لأطر وآليات الحوكمة، حيث أن هذه القوانين تنظم وتحدد العلاقة بين الأطراف المعنية في الشركة والإقتصاد ككل⁽¹⁾.

3. الأهمية الإجتماعية للحوكمة:

يعتبر مفهوم المسؤولية الإجتماعية للشركات من المفاهيم التي تزامن تطورها مع الانفصال المتزايد بين الملكية والإدارة في الشركات الحديثة، في البداية كانت الفلسفة الإقتصادية الكلاسيكية تفترض بأن واجب الشركات هو تعظيم ربحيتها دون أن تقوم بأي واجب آخر تجاه المجتمع، وبخلاف ذلك فقد شرع المدراء التنفيذيين بالإهتمام بأهداف أخرى إلى جانب تعظيم الأرباح، مثل مصالح المستهلكين، والموظفين والدائنين والمجتمعات المحلية، وكان هذا التطور قد ارتبط بنشوء جماعات المصالح ولاسيما نقابات العمال، وفي الوقت نفسه كانت التشريعات الخاصة ببيئة الأعمال تتطور فأخذت الكثير من البلدان تمنح إعفاءات ضريبية للتبرعات المقدمة من الشركات والجمعيات الخيرية⁽²⁾، أن مفهوم حوكمة الشركات في إطارها الشامل يكون مرتبطا ليس فقط بالنواحي القانونية والمالية، وإنما إمتد ليشمل كافة النواحي الإقتصادية والإجتماعية، ومن هنا تبلورت فكرة تذكير الشركات بمسؤوليتها الإجتماعية، حتى لا يكون تحقيق الربح هو الشغل الشاغل لها، علاوة على ذلك فإن الدور الرئيسي الذي تلعبه الشركات كونها المصدر الرئيسي للثروة، وتوليد فرص العمل، وبالتالي يتحتم عليها القيام بواجباتها الإجتماعية

⁽¹⁾ Christine Mallin, **Corporate Governance**, (New York: Oxford University, Press Inc, Third ed. ,2010) P.73

⁽²⁾ Mark S. Schwartz, **Corporate Social Responsibility: An ethical approach**, (Broadview Press ,2011) P. 52

وفقا للمفاهيم الحديثة، كما أن التطورات الاقتصادية والإجتماعية والبيئية في عصر يتسم بالتغيير كان دافعا قويا لتتحمل الشركات المسؤولية الإجتماعية⁽¹⁾.

4. الأهمية المحاسبية والرقابية للحوكمة:

استأثرت حوكمة الشركات باهتمام رجال الفكر والباحثين والمنظمات المهنية والدولية، نتيجة لحالات الفشل والإفلاس المالي لكثير من الشركات الكبرى في العالم، والسبب في ذلك هو ضعف دور الأجهزة المالية والرقابية في هذه الشركات، بالإضافة إلى تواطؤ كبرى شركات التدقيق من خلال قيامها بالمصادقة على التقارير المالية التي كانت لا تعكس الواقع الفعلي لتلك الشركات، الأمر الذي جعل من هذه الإنهيارات وكأنها مثل الصعقة⁽²⁾. وقد اتفق العديد من الباحثين على أن إنهيار شركة Enron وغيرها من الشركات لم يكن نتيجة خرق في النظام، لكنه فشل ذريع في الرقابة ومبادئ التحكم المؤسسي، وقيام المسؤولين فيها بإخفاء بعض البيانات والمعلومات المالية، وتغطية الخسائر من الإحتياطات والمخصصات التي تخص صندوق معاشات الموظفين⁽³⁾.

من خلال استعراض أهمية حوكمة الشركات ترى الباحثة أن أهمية حوكمة الشركات تكمن في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركات، لاسيما ما يتعلق بتفعيل دور الجمعيات العامة للمساهمين للاضطلاع بمسئولياتهم، وحماية دورهم الرقابي على أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات، بما يكفل حماية حقوق أصحاب المصالح، كما يتضح أن هنالك أهمية للحوكمة بالنسبة للشركات بصفة عامة وبالنسبة للعلاقات بين مديري الشركات ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة خاصة، يمكن للباحث صياغة أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية:

1. حوكمة الشركات تضمن تحقيق النزاهة والحيادية والإستقامة لكافة العاملين في الشركات إبتداءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وانتهاء بالعاملين.
2. تساهم حوكمة الشركات في محاربة الفساد في الشركات.

(1) Christine Mallin, **Corporate Governance**, (New York: Oxford University, Press Inc, Third ed. ,2010) P. 12

(2) Rob Gray, **The social accounting Project And Accounting Organizations And Society: Privileging Engagement, Imaginings, New Accountings and Pragmatism over Critique**, (Scotland: University of Glasgow, The Center for Social And Environmental Accounting Research, Accountability Transparency Sustainability, G12 8LE, 1999) Pp. 65-71

(3) Philip Brown, Wendy Beekes, & Peter Verhoeven, **Corporate Governance accounting and finance: Areview**, (Journal of accounting and finance, Vol. 51, No. 1, 2011) P 57.

3. تغادي وجود أخطاء عمدية أو غير عمدية أو إنحرافات في الشركة.
4. تساهم الحوكمة في تحقيق الإستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربطه بالإنتاج.
5. تفعيل دور المراجع الخارجي، وضمان استقلاليته وعدم خضوعه لضغوط الإدارة أو أي جهة أخرى.
6. تعتبر الحوكمة أداة تمكن من ضبط تصرفات إدارة الشركات وتوفير أطر عامة لحماية أموال المساهمين، وتحقيق نظام بيانات ومعلومات عادلة وشفافة تحقق الإنسياب في توفير النزاهة للأسواق المالية ولجميع أصحاب المصالح.
7. تحسين أداء السهم وبالتالي تعظيم الربحية من خلال توليد الثقة لدى المستثمرين وحملة الأسهم.
8. كما تساهم في زيادة قدرة الشركات على المنافسة على المدى الطويل نظراً لما تتمتع به من شفافية في معاملاتها وإجراءاتها المحاسبية.
9. تجنب حدوث مشاكل مالية ومنع حدوث إنهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال.
10. التطبيق الجيد للحوكمة وتفعيل آلياتها والتنسيق بينها يساعد على حل مشكلة الوكالة وتخفيض تكاليفها.

رابعاً - أهداف حوكمة الشركات:

تزايد الاهتمام بممارسات حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة كنتيجة لسوء سلوك الإدارة التنفيذية في بعض الشركات، والمخاوف من استغلال المدراء لمناصبهم في البعض الآخر، لذا تزايد الإدراك بأن حوكمة الشركات الجيدة لا تساعد فقط على تجنب المشاكل الإدارية والمالية، ولكن لها أيضاً إيجابيات أخرى، إذ تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية وتعزيز الرفاهية الاجتماعية وتوفير الحصانة القانونية⁽¹⁾.

وقد تم التأكيد على دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية وتخفيض احتمالية حدوث الأزمات المالية وذلك من خلال التأكيد على عدد من معايير الأداء بصور تضمن تدعيم الأسس والضوابط الاقتصادية في الأسواق، والحد من حالات الفساد والتلاعب وسوء الإدارة والرشوة بطريقة

(1) عباس حميد يحي التميمي، أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية على عينة من الشركات العراقية، (العراق: جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 74.

تؤدي ألى كسب ثقة العاملين في هذه الأسواق وتدعيم استقرارها وتخفيض التقلبات فيها، وبالتالي تساعد على تحقيق النمو الاقتصادي المنشود⁽¹⁾.

تعمل حوكمة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف من بينها⁽²⁾:

1. التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء مع تحسين الكفاءة الإقتصادية للشركات.

2. مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة لكلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون.

إن الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات ستساعد على جذب الإستثمارات ودعم الإقتصاد والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وكذلك إحكام الرقابة والسيطرة على أداء الشركات وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية⁽³⁾:

1. العدالة والشفافية في معاملات الشركة وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة مراجعة الإدارة حيث أن الحوكمة تقف في مواجهة الفساد.

2. حماية المساهمين بصفة عامة وتعظيم عائدهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات الإقتصادية.

3. منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

4. ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والمراجعة.

5. الإشراف على المسؤولية الإجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

6. تحسين الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاءة الأداء.

⁽¹⁾ Winkler, Adalbert, **Financial Development- Economic Growth and Corporate Governance**, (Goeth University Frankfurt Am Main, Department of finance, working paper Series: Finance and Accounting, No. 12, 1998) P. 18

⁽²⁾ محمد احمد ابراهيم خليل ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة نظرية تطبيقية، (مصر: كلية التجارة بينها، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 2005م)، ص 16.

⁽³⁾ عادل رزق، مرجع سابق، ص 33.

ويرى أحد الكتاب أن حوكمة الشركات تهدف إلى تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار مثل المديرين ومجالس الإدارة على بناء إستراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للشركة، بالإضافة إلى زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة وإستقرار العاملين⁽¹⁾.

كما أوضح أحد الباحثين أن أهداف الحوكمة تتمثل في⁽²⁾ :

1. تحسين أداء الشركات وزيادة ربحيتها ومساعدتها على النمو وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والدولية.

2. إلزام الشركات بقواعد وإجراءات العمل وفقا لمجال كل منها.

3. تعظيم دور الشركات ومساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية على مستوى الإقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على خلق الثروة للمجتمع وخلق فرص التوظيف.

4. تحسين العلاقات بين الشركة وكافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالشركة، من مساهمين وعملاء ومقرضين ومديرين وموظفين وموردين والمجتمع المحيط بها.

5. بناء وسيادة ثقافة العولمة الجيدة في المجتمع.

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية⁽³⁾:

1. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

2. تحسين وتطوير إدارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على أسس سليمة، بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء.

3. تجنب حدوث أزمات مصرفية حتى في الدول التي لا يوجد بها تعامل نشط على معظم شركاتها في أسواق الأوراق المالية.

4. تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصصة، وضمان تحقيق الدولة أفضل عائد على استثماراتها، وبالتالي إتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.

(1) د.محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2006م)، ص 25.
(2) د. حسين مصطفى هلال، من أجل استراتيجية وطنية للحوكمة من منظور إدارة الدولة والمجتمع والحكم الرشيد، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ندوة الإدارة الحديثة في إدارة منظمات الخدمة العامة ، الفترة من 13-19 مايو 2007م)، ص 95-96.

(3)Maureen Nevin Duffy, **Corporate Governance and client investing**, (Journal of Accountancy, online Issue, 2004), P P. 351 – 380.<https://www.aicpa.org/pubs/jofa>, Accesed 2/5/2020

5. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

ذكر أحد الباحثين أن حوكمة الشركات تسعى لتحقيق الأهداف التالية⁽¹⁾:

1. زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال بما ينعكس على تشغيل نظام السوق بصورة فعالة.
2. تمكين الشركة من التمتع بمركز تنافسي جيد بالنسبة لمثيلاتها في سوق راس المال بما يؤدي إلى زيادة اجتذاب المستثمرين الذين بإمكانهم تدعيم النمو المالي للشركة.
3. حماية حقوق المساهمين وتعظيم عوائدهم.
4. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
5. تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.
6. تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات وإجراءات المحاسبة والمراجعة بالشركة، بالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
7. زيادة فعالية تحقيق التنمية المستدامة التي تفي بالاحتياجات الحالية والمستقبلية.
8. تعميق ثقافة الالتزام بالمبادئ والمعايير المنطق عليها، ووجود أنظمة للرقابة الذاتية ضمن إطار أخلاقي نابع من العمل وأخلاق المجتمع وآدابه ومبادئه.
9. زيادة القدرة على النمو والتراكم في الثروة نتيجة العمل على زيادة المعلومات والخبرات والمهارات وصقل المواهب.

يتضح للباحثة أن الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات يتمثل في إرساء ضوابط ولوائح تساهم في زيادة موثوقية المعلومات الواردة في التقارير المالية التي تنشرها الشركات، بالإضافة إلى تحقيق الشفافية والعدالة لكل الفئات المستخدمة لتلك المعلومات، وإرساء مبدأ مساءلة الأطراف المعنية بتطبيق قواعد الحوكمة، وبالتالي حماية حقوق المساهمين ومراعاة مصلحة العمل والعمال، والحد من الفساد المالي والإداري الذي يعتبر استغلال السلطة أحد أشكاله، وكل تلك الأهداف تصب في مصلحة المجتمع من خلال انعاش الاقتصاد وتنمية الاستثمار، وتعظيم الربحية. وكما أن حوكمة الشركات موضوع متعدد

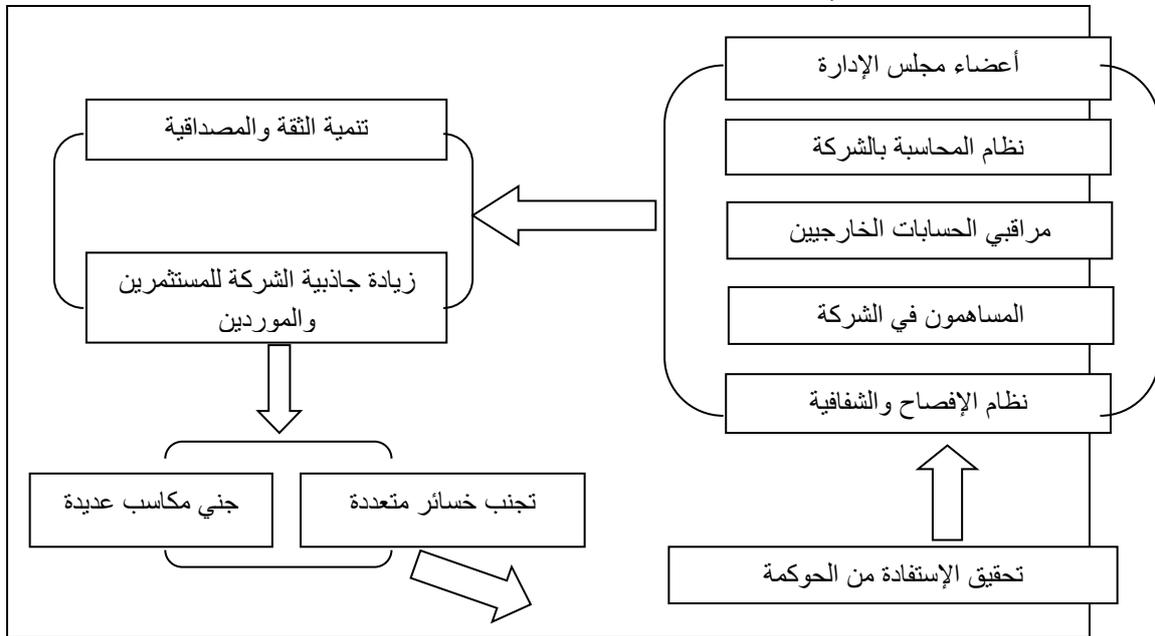
(1) صالح حامد محمد علي وسامي احمد محمد علي ، الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين شفافية التقارير المالية – بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية، (السودان: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مجلة الدراسات العليا، المجلد 12، العدد 47، 2018م)، ص 222.

الأوجه وأهم مافيه ضمان المساءلة للأفراد ممن يتحملون المسؤولية في محاولة لتقليل المخاطر وتحقيق العدالة والمساواة وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

وتسمح حوكمة الشركات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الإنهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدة محافظ وشركات، وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة إستفادة الشركات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة، والشكل الآتي يوضح ذلك:

الشكل (2/1/1)

الإستفادة من عمليات حوكمة الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، (القاهرة: مجموعة النيل العربية، بدون تاريخ) ص 189

إستناداً على ماسبق ترى الباحثة أن أهداف حوكمة الشركات تتمثل في الآتي:

1. رفع الكفاءة الإقتصادية للشركات من خلال الرقابة على الأداء.
2. إيجاد الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف ومن ثم المحافظة على ذلك من خلال متابعة الأداء.
3. تعزيز مبدأى المساءلة والمسؤولية، من خلال توضيح المسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة، وتقييم أداء كل فئة ومساءلة الكل في حالة قصور الأداء، وكل ذلك مما يرفع درجة الثقة.
4. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

5. المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات، بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.
6. عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.
7. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
8. تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
9. إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، والإضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
10. تجنب حدوث مشاكل مالية ومحاسبية على مستوى الشركات، مما يدعم إستقرار الإقتصاد بشكل عام، وعدم حدوث إنهيارات في أسواق المال المحلية أو العالمية.
11. أخيراً كل تلك الأهداف تساهم في تحقيق التنمية المستدامة.

خامساً - خصائص حوكمة الشركات:

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركات، لذا فهناك مجموعة من الخصائص، التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم. فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، نذكر أهمها فيما يلي⁽¹⁾:

1. الشفافية (Transparency): أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة. وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحاً مالياً وغير مالي، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.
2. المسؤولية (Responsibility): ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومنتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين.

(1) مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة مابين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، (سوريا : جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 1، المجلد 24، 2008م)، ص 97.

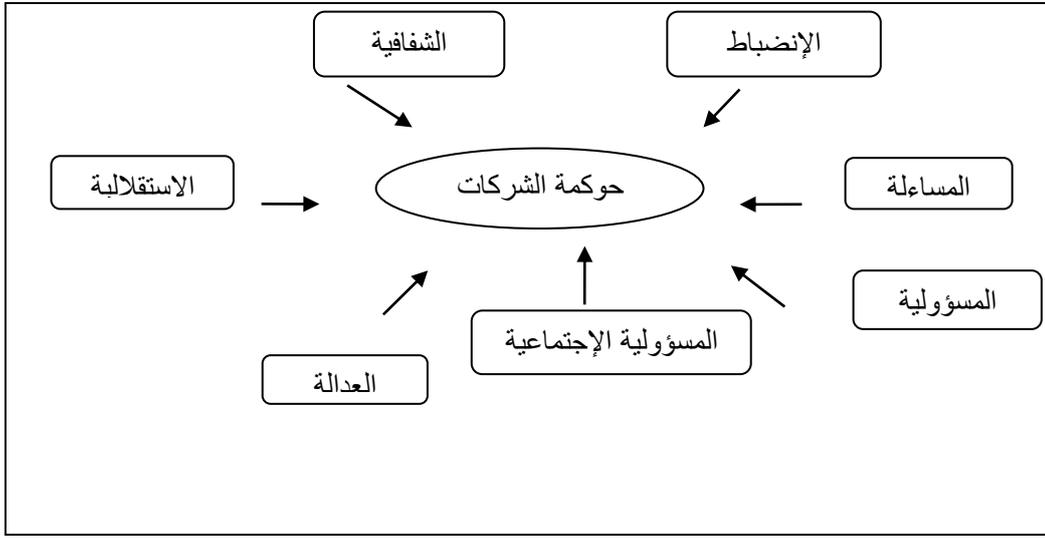
3. المساءلة (Accountability): وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين، وإيجاد آلية لتحقيقها.⁽¹⁾
4. الوضوح (Clarity): ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عن إعدادها، ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.
5. الاستقلالية (Independence): وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء ومؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية، ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة.
6. العدالة (la justice): بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة. ويرى أحد الباحثين أن لحوكمة الشركات مجموعة من الخصائص هي⁽²⁾:
1. الإنضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
 2. الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
 3. الإستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
 4. المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.
 5. المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
 6. العدالة: أي يجب إحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.
 7. المسؤولية الإجتماعية: أي النظر الى الشركة كعون إقتصادي جيد.
- وفيما يلي شكل يوضح خصائص حوكمة الشركات:

(1) حمدي عبد العظيم، *عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي*، (الإسكندرية: الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2008م)، ص 265.

(2) عزوي عمر، بوزيد السايح، *مداخلة بعنوان: دور حوكمة الشركات في تقييم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية*، (الجزائر: الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011م)، ص

الشكل (3/1/1)

خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثة 2022م

يتضح من الشكل السابق ما يلي:

1. أن خصائص حوكمة الشركات تتمثل في الإنضباط، الشفافية، الإستقلالية، المسؤولية، المساءلة، العدالة والمسؤولية.

2. هذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات والضامن الرئيسي لحوكمة جيدة.

سادساً - الأطراف المعنية بالإشراف على تطبيق حوكمة الشركات:

هناك أطراف تشرف على التطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحدد مدى النجاح أو الفشل في تطبيقها⁽¹⁾:

1. **المساهمون:** هي الجهة التي تقوم بتقديم رأس المال عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم الحق في اختيار أعضاء الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2. **مجلس الإدارة:** هو من يمثل المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، وهو الذي يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل اليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة الى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

(1) د. عبد الوهاب نصر علي و د. شحاتة السيد، مرجع سابق ص 12.

3. الإدارة: هي الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم تقارير الأداء الى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة الى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4. أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصلحة داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، وهؤلاء الأطراف لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

من خلال استعراض الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات نخلص الى أنه لكي يتم التطبيق السليم والفعال للحوكمة يفضل أن تكون هناك أطراف مسؤولة عن تطبيقها، وأن توجد علاقة مشتركة بين هذه الأطراف مما يساعد على اكتمال التطبيق بشكل يعزز من قوة وأهمية هذه المبادئ وذلك لتستطيع تحقيق أهدافها بما ينسجم ومصلحة أصحاب المصالح فيها، كما يتضح أن هناك ترابط بين أطراف الحوكمة، فالمساهمون هم المالكون ويقومون بتوكيل مجلس الإدارة الذي يقوم بمراقبة الإدارة التنفيذية بغرض حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة.

المبحث الثاني

مبادئ، أبعاد، ركائز، محددات ومقومات حوكمة الشركات

أولاً - مبادئ حوكمة الشركات:

تعرف مبادئ حوكمة الشركات بأنها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على شركات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة والتي تظهر من خلال النظام واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة⁽¹⁾.

تساهم الحوكمة من خلال المبادئ التي تستند إليها في حماية حقوق المساهمين والأطراف أصحاب المصلحة، لكن هذا لا يتأتى إلا بتوفر حزمة من الإجراءات الرقابية الداخلية الفعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، ويستند هذا على بعدين أساسيين هما⁽²⁾:

1. الالتزام: بهدف تلبية توقعات المساهمين، وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والشفافية.
2. الأداء: وهذا من خلال استخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى أداء الشركة باستغلال الفرص والتقليل من آثارها ومخاطرها.

تعد حوكمة الشركات بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم وتوجه وتسيطر على الإدارة، بما يعود بالفائدة على جميع الأطراف. وتستند تلك المبادئ إلى تجارب الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي (OCED)، حيث قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل متخصص لوضع تلك المبادئ، كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا إسهامات البنك الدولي، لقد كان لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية دوراً بارزاً في صياغة مبادئ حوكمة الشركات بحيث تحقق الأهداف التالية⁽³⁾:

1. تنمية الوعي نحو التطبيق الامثل لمبادئ حوكمة الشركات.
2. توفير اطار مفاهيمي وتطبيقي لضمان فعالية حوكمة الشركات.
3. الفهم الواعي للعلاقات المترابطة بين حوكمة الشركات والنمو الإقتصادي وتحقيق الإستقرار المالي.

(1) محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 15.

(2) عبد الحميد عبد المنعم عقدة، المراجعة وإدارة المخاطر في ظل مفهوم الحوكمة، (مصر: بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية، الإدارية والاقتصادية، 8 - 10 سبتمبر 2005م)، ص 54.

(3) Grant Kirkpatrick, **Improving Corporate Governance Standards; The Work of The OECD and the principles'**, (organization for economic cooperation and development. January 2004), P.61.

وغطت هذه المبادئ والإرشادات المجالات التالية⁽¹⁾:

1. **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:** حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون، مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
2. **حقوق المساهمين:** يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين، حيث أن لهم حقوق ملكية معينة، وهي: الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية، الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحق في الحصول على نصيب من الأرباح، حق المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين، الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
3. **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين، بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب، حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها، كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.
4. **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون، وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة، وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة.
5. **الإفصاح والشفافية:** تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة، وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة، أهداف الشركة، أعضاء مجلس الإدارة، الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين، و هياكل وسياسات حوكمة الشركات.
- و جدير بالذكر أنه يجب إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة، بهدف إتاحة التدقيق الموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية وصياغة التقارير المالية.
6. **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يتيح أسلوب ممارسة حوكمة الشركات الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين.

(1) أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تحليلية، (مصر: جامعة الاسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، المجلد 45، 2008م)، ص 10.

وقد تم تدعيم هذه المبادئ من قبل منظمة الشفافية الدولية وبنك كريدي لونييه، وأصبحت تضم سبعة محددات رئيسية لحوكمة الشركات المقبولة دولياً وهي⁽¹⁾:

1. الشفافية.
2. طريقة الإفصاح المحاسبي.
3. المحتوى المعلوماتي للإفصاح المحاسبي.
4. المراجعة.
5. الاستقلال.
6. العدالة.
7. الانضباط.

لا ريب أن هذه المبادئ هي بمثابة نقاط مرجعية تضم عدداً من العناصر المشتركة في ضوء حدوث تغييرات كبيرة في الظروف والتي تعد أساساً لحوكمة الشركات.

كما وضعت لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية (Basel Committee) عام 1999م إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية⁽²⁾:

1. قيم الشركة ومواثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير.
2. إستراتيجية للشركة معدة جيداً، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الأفراد في ذلك.
3. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز إتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.
4. وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.
5. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات.

(1) محمود ابراهيم، نغم أحمد فؤاد مكية، دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السورية، (سوريا: مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 3، 2011م)، ص 49.

(2) Clerp, E., **Corporate Low Economic Reform Program Directions Duties and Corporate Governance Facilitating Investors**, Proposal for Reform, Paer No. 3, Australian Government Publishing Service, 1997, PP. 1-65

6. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواضع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا، أو متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة.

7. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى.

8. تدفق المعلومات بشكل مناسب داخليا وخارجيا.

كما صاغ المجمع الأوربي للمتعاملين بالأوراق المالية (EASD 2000) مبادئ حوكمة الشركات كما يلي⁽¹⁾:

1. أن يتمتع حملة الأسهم بالحقوق الأساسية التي يجب حمايتها، وأن يكون لهم الحق في الحصول على معلومات كافية وفي توقيت ملائم.

2. تشجيع حملة الأسهم علي التصويت والقيام بالأفعال التي تساهم في حل المشاكل من خلال الآليات الملائمة.

3. تجنب الانحراف عن قاعدة "سهم واحد لصوت واحد" والكشف عن مخالفة ذلك عند حدوث المخالفة.

4. حصول حملة الأسهم علي دور تحكمي ، في ضوء الاعتبارات المتعلقة بمصالح الأقلية من حملة الأسهم.

5. العمل علي تحقيق مصالح المنشأة طويلة الأجل ، فأعضاء مجلس الإدارة وكلاء يقومون بوظائف الإشراف والتوجيه، أمام حملة الأسهم فيجب تسهيل إجراءات مجلس الإدارة ، لتحقيق تلك الوظائف.

6. تحقيق التوازن في مجلس الإدارة وتركيباته، وإتباع الشفافية في السياسات المحددة لمكافآتهم وتعيينهم.

7. الإفصاح الملائم عن المعلومات المهمة التي تمكن من التقييم الملائم لوضع المنشأة، وتحديد إجراءات الرقابة الداخلية من أجل سلامة ونزاهة البيانات المقدمة عن المنشأة.

8. تجنب تعارض المصالح، وعندما يحدث ذلك، يجب التحكم فيه والكشف عنه.

(1) د.عبد الفتاح أحمد علي، قياس البعد الإختباري للدور الحوكمي للمراجعة بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، (مصر:المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 28، العدد 4، 2004م)، ص ص 196-197.

و قد أكد البنك الدولي على أهمية تضمين قواعد وأسس حوكمة الشركات على الإعسار وحقوق الدائنين بجانب الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة وذلك كما يلي⁽¹⁾:

1. **الإعسار وحقوق الدائنين:** قاد البنك الدولي مبادرة لتحديد الأسس والخطوط الإرشادية للوصول لنظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق الخاصة بالعلاقة بين الدائنين والمدينين في الأسواق الناشئة.
2. **الشفافية في نظم المحاسبة والمراقبة:** بهدف الحصول على تقارير مالية شفافة تقدم في وقتها ويعتمد عليها كجزء من التقارير الخاصة بمبادرة الإلتزام بالمعايير والقواعد فقد راجع البنك الدولي مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول ، بهدف وضع أساس لمقارنة الأساليب المتبعة في تلك الدول.

وضع صندوق النقد الدولي قوانين للممارسات الجيدة بشكل أساسي من أجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية وتتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. قانون السياسات المالية:

- يشجع صندوق النقد الدولي الأعضاء على تطبيق المرونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية والتي تشمل أربع موضوعات هامة هي:
- أ- توضيح الأدوار والمسؤوليات.
 - ب- توافر المعلومات للجماهير.
 - ج- إعداد الميزانيات وتنفيذها التقارير عنها بطريقة واضحة.
 - د- تأكيد النزاهة.

2. قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:

تم وضع إجراءات الشفافية على أساسين هما:

- أ- السياسات النقدية والمالية يمكن أن تصبح أكثر فعالية إذا عرف المواطنون أهداف السياسة وأدواتها والتزمت الحكومة بها.
- ب- الإدارة الجيدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة عندما تعطي السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية.

(1) مصطفى حسن بسيوني السعدني، المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية، (مصر: بحث مقدم إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، 24- 26 سبتمبر 2005م)، ص ص 173 – 175.

(2) مصطفى حسن بسيوني السعدني، المرجع السابق ، ص 176.

من خلال إستعراض مبادئ حوكمة الشركات تستنتج الباحثة أن مبادئ حوكمة الشركات هي المرجعية الأساسية لأي دولة أو شركة تقوم بتبني نظام حوكمة الشركات لأنها تناولت الأبعاد المختلفة لهذا النظام وأبرزت أدوار أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة، وأظهرت كيفية إلزام كل طرف بواجباته ومسؤولياته المختلفة، وبالمقابل كفلت له حقوقه المختلفة بشكل قانوني وسليم، وعليه يتبين وجوب التزام الشركات المدرجة في السوق المالي بتوفير إفصاحات طوعية بالإضافة إلى الإفصاحات الإلزامية مما يعزز من قواعد الحوكمة، وذلك لأن الإطار العام للإفصاح الإلزامي يوفر غالباً الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح، في حين أن أصحاب المصالح يتطلعون بشكل دائم للحصول على المزيد من المعلومات التي تتعلق باستراتيجيات وأهداف وتوقعات الشركة.

ثانياً - الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات:

بالرغم من تعدد أبعاد حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الأبعاد التنظيمية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق قواعد الحوكمة، ومن بين الأبعاد التنظيمية ما يلي⁽¹⁾:

1. بعد إدارة الأرباح: قد تلجأ الشركة إلى إدارة أرباحها، باللجوء إلى زيادتها أو تخفيضها، لتحقيق أغراض معينة، لكن هذه الممارسات تصبح لا وجود لها في ظل تطبيق قواعد حوكمة الشركات، من خلال الحد من سلطة الإدارة، وإتاحة الفرصة للأطراف أصحاب المصلحة، لحماية حقوقهم.
2. البعد الاستراتيجي: إن تطبيق الحوكمة في الشركات يسمح بضبط العلاقات داخلها، ويمكن الحصول على معلومات تعكس الصورة الصادقة للعمليات التي قامت بها الشركة، ما يمكنها من تكوين بنك معلومات عن وضعية الشركة التاريخية والحاضرة، ويشجع على التفكير الاستراتيجي، ويحفز على صياغة استراتيجيات للمشاريع التي تقوم بها الشركة، من خلال دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة.
3. تقييم أداء الشركة: إن سعي الشركة المستمر إلى النمو والتوسع يحتم عليها إيجاد فرص عمل جيدة إنطلاقاً من مقوماتها الحالية، وحوكمة الشركة تواكبها في هذا السياق، لما لها من دور هام في زيادة كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة الشركة، ودعم قدرتها التنافسية.

(1) محمد سفير، مصطفى بوبكر، مولاي بوعلام، إرساء مبادئ حوكمة الشركات وأهميتها في إدارة المخاطر ومواجهة الأزمات، (الجزائر، المركز الجامعي أحمد زبانه غليزان، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، العدد 1، 2019)، ص 20-21.

كما تناول أحد الباحثين مجموعة من الأبعاد التالية لحوكمة الشركات⁽¹⁾:

1. **البعد الإشرافي:** هذا البعد يتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي للإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة، ومن بينهم أقلية المساهمين ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال، وإلى القيام بوضع قوانين وضوابط وآليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر.
2. **البعد الرقابي:** ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة فضلا عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم إستقلاله.
3. **البعد الأخلاقي:** ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من القواعد الأخلاقية، النزاهة، الأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.
4. **الإتصال وحفظ التوازن:** يتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة، أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، ويجب أن يحكم التوافق الوطني علاقات الشركة بالمنظمات الأهلية، أما العلاقة بين الشركة والهيئات الحكومية فيحكمها الإلتزام.
5. **البعد الإستراتيجي:** ويتعلق بصياغة إستراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الإستراتيجي والتطلع إلى المستقبل إستنادا إلى دراسة متأنية ومعلومات كافية على أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة إستنادا إلى معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.
6. **المساءلة:** ويحدد هذا العنصر الإعلان عن أنشطة وأداء الشركة والغرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانونا مساءلة الشركة.

(1) عبد الرزاق حسن الشيخ ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وإنعكاساتها على سعر السهم، (فلسطين: الجامعة الإسلامية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، 2012م)، ص 22.

7. الإفصاح والشفافية: ويتعلق الإفصاح والشفافية ليس فقط بالمعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن الإلتزام بمبادئ الحوكمة طبقاً لتوصيات سوق نيويورك للأوراق المالية. وللحوكمة في المؤسسات أبعاد مختلفة تتصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل مؤسسة، ولا تنحصر في بعد واحد وهو الربح والخسارة، وإنما هو ثلاثي الأبعاد كما يلي⁽¹⁾:

1. البعد الاقتصادي أو الاستثماري Investment Dimension: والذي يتضمن السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية وغير المالية، التي تساعد المؤسسة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة أسهم المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل، ويتضمن هذا البعد ما يلي:

أ- الإفصاح المالي Disclosure: ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير التدقيق الخارجي ومقاييس الإنجاز.

ب- الرقابة الداخلية: ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، إدارة المخاطر، الموازنة التقديرية وتدريب الموظفين.

2. البعد الاجتماعي والقانوني Social & Legal Deimension: يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية ويتضمن هذا البعد ما يلي:

أ- الهيكل التنظيمي Organisational Structure: ويشمل تحديد الواجبات، وتوزيع المسؤوليات وخطوط التفويض للسلطات، وتعيين الإدارة والإدارة التنفيذية.

ب- السلوك الأخلاقي Ethical Behavior: ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى السلوك المثالي والتقييد بقواعد السلوك المهني.

3. البعد البيئي: Environmental Dimension: العمل على حماية البيئة من إنتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.

(1) مها محمود رمزي ربحاوي، مرجع سابق، ص 99.

من خلال استعراض أبعاد الحوكمة يتضح أنها تهدف إلى بناء هيكل تنظيمي داخل الشركات لرفع مستوى الشفافية بتكامل جميع الأبعاد وتكامل أدوارها، كما تتبنى مصلحة جميع الأطراف التي لها علاقة بالشركة من خلال إنشاء علاقات بين مجالس الإدارات وفرق العمل والمساهمين من أجل تحقيق الأهداف المشتركة، وأنه في ظل الوعي الكامل بأهمية توجيه المؤسسات الاقتصادية نحو التنمية المستدامة، لا يمكن التوقف عند حكمة الأداء المالي فقط، وإنما يجب أن تمتد الحومة لتشمل التوليفة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، وهو ما يمكن أن يوصف بالحوكمة الشاملة المستدامة.

ثالثاً - ركائز ومحددات حوكمة الشركات:

لقد أصاب العالم الفرع من حالات الانهيارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والشركات والبنوك، والتي كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في الشركات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم. ومن الطبيعي أن يستتبع ذلك شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه الشركات في مراجعة الحسابات والفساد المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافات واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات⁽¹⁾:

من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم، باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية، تركز على المحاور التالية:

1. **أخلاقيات الأعمال:** لا ريب أن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية، هو البلمس الشافي من الممارسات اللاأخلاقية. إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة الشركات هو أحد الطرق لمجابهة هذه المعضلة، ومعضلات أخرى، وهو أمر آخذ في الازدياد، ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه، بل أيضاً كأداة فعالة لمكافحة الفساد. وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم والمبادئ الأخلاقية، يساعد الشركات على اجتياز حقول الغمام الفساد بها⁽²⁾.

(1) محمد عباس السراجي، الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية، (جريدة اليمن، إبريل 2009م)، ص 6، عن موقع: www.algomhoriah.net تاريخ الإطلاع 2020/5/3م
(2) جون د، سوليفان، تقديم: جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع، ص 18.

وتتص اتفاقية بازل، فيما يتعلق بأخلاقيات الأعمال، ضمن النسختين المعدلتين سنتي 2005 و2006، على ثلاث أمور هي⁽¹⁾:

أ- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع استراتيجية هذه المؤسسة.

ب- تحذر الاتفاقية المسيرين من القيام بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغية الحصول على عوائد مالية في المدى القصير، دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات.

ج- تفرض الاتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية للبنك، وعليه تطالب الاتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.

2. الرقابة والمساءلة: تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة، وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل⁽²⁾:

أ- أطراف رقابية عامة مثل: البنك المركزي، الهيئة العامة لسوق المال.

ب- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين، مجلس الإدارة.

ج- أطراف خارجية مثل: الموردين، العملاء، المقرضين.

د- لجنة المراجعة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.⁽³⁾

3. إدارة المخاطر: تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها، ذلك أنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها⁽⁴⁾.

من خلال استعراض ركائز حوكمة الشركات، تستنتج الباحثة أن التطبيق السليم لحومة الشركات يجب أن يستند على ركائز تعتبر الدعامات الرئيسية للحوكمة، وتعتبر الأخلاقيات المهنية في العمل الركيزة الأساسية التي تضمن تأسيس كيانات قوية ومحكومة تزيد من القدرة التنافسية للشركات.

(1) العايب عبد الرحمن، إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، (الجزائر: جامعة

باجي مختار، عنابة، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، نوفمبر 2009م)، ص 17.

(2) إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في

مصر، 2009م، ص 32، عن موقع: repository.ksu.edu.sa تاريخ الإطلاع 2020/7/2م.

(3) طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 47.

(4) أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، (الإسكندرية، دار الجامعة، 2006م)، ص 588.

لكي تتمكن الشركات والدول من الإستفادة من مزايا تطبيق مفهوم حوكمة الشركات يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، وتنقسم هذه المحددات الى مجموعتين⁽¹⁾:

المجموعة الأولى: المحددات الخارجية:

تمثل البيئة الإقتصادية أو المناخ العام للإستثمار الذي تعمل من خلاله الوحدات الإقتصادية، تختلف من دولة الى أخرى ولكن أهمها القوانين التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وسوق المال، والقوانين المتعلقة بالإفلاس والقوانين التي تنظم المنافسة وتعمل على منع الإحتكار ووجود نظام مالي يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات وبالشكل المناسب الذي يشجع على التوسع في الأعمال والمنافسة.

المجموعة الثانية: المحددات الداخلية:

تشتمل على القواعد والأساليب التي يتم تطبيقها داخل الوحدات الإقتصادية حتى تضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية إتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة مثل مجلس الإدارة، والإدارة والمساهمين وذلك بالشكل الذي لا يؤدي الى وجود تعارض في المصالح والإختصاصات بين هذه الأطراف.

رابعاً - مقومات حوكمة الشركات:

بعض الكتاب تناولوا ما أسموها مقومات يجب توافرها لتدعيم وتعزيز حوكمة الشركات هي⁽²⁾:

1. وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وحق تعيي وعزل مراقب الحسابات، كما توضح بالمقابل حقوق المجتمع على الشركة وواجباتها تجاههم.
2. وجود رؤية واضحة تحدد معالم استراتيجية الشركة مع الأدوات التي تكفل تحقيق هذه الرؤية وذلك من خلال ترجمتها الى خطط وأهداف قصيرة وبعيدة المدى.
3. وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات، ويفرز مجموعة من الأنظمة مثل: نظام داخلي للشركة، نظام للرقابة الداخلية، ثم بعد ذلك والأهم نظام لمحاسبة المسؤولين يوفر مجموعة من المؤشرات المالية والغير مالية اللازمة للمساءلة وتقييم الأداء.

(1) الهام محمد الصباحي، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المؤتمر العلمي للإتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق يومي 3-4 مايو 2008م)، ص ص7-8.

(2) د. حسين مصطفى هلال، مرجع سابق، ص 96 .

4. وجود لجنة لها من الصلاحيات ما يكفل لها حق ممارسة دورها الرقابي على أعمال المراجع الداخلي والخارجي، وحق متابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ ماتحويه هذه التقارير من اقتراحات وتوصيات.

5. وجود نظام فعال للتقارير تتسم بالشفافية وبقدر يكفل توفير المعلومات المناسبة عن أداء الشركة، ليس بإدارتها ومساهميها فحسب، بل أيضا لجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة ممن يستخدمون البيانات المالية المنشورة للشركة لاتخاذ القرارات، مثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين، المقرضين، العملاء، الموظفين، الجهات الحكومية ذات العلاقة، ويلعب الإفصاح عن المعلومات في نظام التقارير دوراً حيوياً في تحقيق الهدف الرئيسي لحوكمة الشركات، وهو تقليل مخاطر وأضرار تضارب المصالح المحتملة بين الشركة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

ويرى أحد الكتاب انه توجد ثلاثة مقومات أساسية لحوكمة الشركات يمكن استعراضها كما يلي⁽¹⁾:

1. **الإطار القانوني:** وهو الذي يحدد حقوق ومسؤوليات واختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة، وبصفة خاصة المؤسسين، والجمعية العمومية للمساهمين، ومجلس الإدارة، ولجانه الرئيسية، ومراقب الحسابات، كذلك يحقق عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات، وتجاوز تلك الاختصاصات. كما يجب ان يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة. أيضا يجب ان يكون الإطار القانوني لحوكمة الشركات في باب أو فصل مستقل من قانون الشركات او قانون سوق راس المال بدلا من تشتيت النصوص القانونية المتعلقة بالحوكمة في مواضع متفرقة بأكثر من قانون.

2. **الإطار المؤسسي:** ويتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات مثل هيئات سوق المال، وبورصات الأوراق المالية، والبنوك المركزية، وهيئات الرقابة الحكومية على الشركات. كما يتضمن أيضا الهيئات غير الحكومية المساندة للشركات غير الهادفة للربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية مثل جمعية المحاسبين والمراجعين، والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، كذلك يتضمن الإطار المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الائتماني والتحليل المالي، وشركات الوساطة في الأوراق المالية، وشركات الترويج وتغطية الإكتتاب. ولا يقل دور المؤسسات العلمية (الجامعات مثلا) أهمية عن دور تلك

(1) شوقي عبد العزيز بيومي، مرجع سابق، ص 193.

المؤسسات إذ يقع عليها عبئ تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها. وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية لصالح الشركات والإقتصاد القومي.

3. **الإطار التنظيمي:** ويتضمن عنصرين هما النظام الأساسي للشركة، والهيكل التنظيمي لها والذي يجب أن يوضح أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

ترى الباحثة أن الالتزام وتوافر هذه المقومات في الشركات المساهمة بصفة خاصة، سيؤدي حتما إلى تطوير الأداء وتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد بما يضمن زيادة ثقة المستثمرين وباقي أصحاب المصالح في الشركة، كما أن التعمق في هذه المقومات من شأنه ضمان التطبيق السليم للحوكمة. تساهم الحوكمة من خلال المبادئ التي تستند إليها في حماية حقوق المساهمين والأطراف أصحاب المصلحة، لكن هذا لا يتأتى إلا بتوفر حزمة من الإجراءات الرقابية الداخلية الفعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، ويستند هذا على بعدين أساسيين هما⁽¹⁾:

1. الالتزام: بهدف تلبية توقعات المساهمين، وأصحاب المصلحة بأكبر قدر من الأمانة والشفافية.
2. الأداء: وهذا من خلال استخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى أداء الشركة باستغلال الفرص والتقليل من آثارها ومخاطرها.

ومنه فإن هذا الخليط من الأدوات يؤسس لمقومات الحوكمة التي لا تتأتى إلا من خلال توظيف مجموعة من الآليات المختلفة لأجل تحقيق الأبعاد التنظيمية التي تسعى إلى تحقيق تطبيق حوكمة الشركات. يؤسس نظام الحوكمة في الشركات على مجموعة من الركائز تمثل المقومات الرئيسية لهذا النظام، والتي بالاعتماد عليها تستطيع الشركة تحقيق أهدافها، ومن أهم هذه الركائز نجد⁽²⁾:

1. **الضوابط القانونية:** تستلزم هذه الضوابط وجود قوانين وتشريعات تعنى بحقوق المساهمين كحق التصويت، وانتخاب مجلس الإدارة، وتعيين المدقق الخارجي، وتعنى كذلك بتنظيم مجلس الإدارة من حيث بيان صفاته، مسؤولياته واستقلالته ويبرز في هذا الجانب اهتمام العديد من المنظمات العالمية أهمها بورصة لندن التي أسست لجنة كاديبيري سنة 1992، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التي وضعت مجموعة من المبادئ سنة 1999 وطورتها فيما بعد، وإصدار الولايات المتحدة الأمريكية

(1) عبد الحميد عبد المنعم عقدة، مرجع سابق، ص 54.

(2) محمد سفير، مصطفى بوبكر، مولاي بوعلام، مرجع سابق، ص 19-20.

لقانون (Sarbanes -Oxley) الذي أكد على أهمية وجود نظام كفاء للرقابة الداخلية وغيرها من الجوانب.

2. لجان التدقيق والأنظمة الإدارية: يجب بعث لجان التدقيق داخل الشركات بحيث يتمتع أعضاؤها بالتراهة، الاستقلالية، المؤهلات العلمية والمهنية الكافية، بهدف ضمان الإفصاح الجيد والعاقل عن العمليات التي تقوم بها الشركة، كما أن إرساء أنظمة إدارية داخلية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءات من شأنه أن يوفر مؤشرات، تدل على مدى سلامته، وسلامة الأداء من خلال ضمان توفير المعلومات اللازمة للأطراف، أصحاب المصلحة.

3. وجود نظام حوكمة فعال: يعني وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات، وتساغه مجموعة من الأنظمة مثل نظام الرقابة الداخلية ونظام محاسبة المسؤولية، وكذا لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة، تهتم بالتجديد، والتحسين الدائم لخطوط الإنتاج، والتسويق، والتمويل، والموارد البشرية وهذا بدوره يؤدي إلى دعم كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها.

تخلص الباحثة الى أن حوكمة الشركات مفهوم مرتبط ببعض المفاهيم التي يجب توفرها في البيئة الداخلية للشركة من أجل ضمان التطبيق الأمثل لذلك المفهوم كما يلي:

1. المسؤولية الائتمانية تجاه المساهمين والذي يعكس مفهوم الوكالة.
2. الشفافية في الإفصاح والانفتاح على الأطراف المختلفة.
3. المساءلة القانونية أمام المساهمين وذوي المصلحة.
4. الرقابة الفاعلة بما يجنب الشركة المخاطر وتوفير الضمانات المعقولة لتحقيق الأهداف.
5. الإلتزام الأخلاقي أمام المساهمين والمجتمع وأصحاب المصالح.
6. تحديد المفاهيم والتعريفات التي يجب أن يلم بها مجلس الإدارة والإمام بالقوانين الحاكمة.
7. تحديد واضح للأنظمة للأغراض الإدارية والمالية وحدود الصلاحيات.

المبحث الثالث

آليات حوكمة الشركات

تتكون حوكمة الشركات من مجموعة من الآليات التي تعمل بصفة أساسية على ضمان وحماية حقوق المساهمين، وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة، وتخفيض حدة تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين في الشركة من جهة، وأصحاب المصالح من جهة أخرى، وبالتالي فإنها تهدف إلى حماية المالكين من التصرفات الإنتهازية، وتجعل المديرين يعملون على تحقيق مصالح أصحاب المصالح وعلى الأخص حملة الأسهم، إن الهدف من آليات الحوكمة هو دفع المديرين نحو تعظيم قيمة المنشأة من خلال تحسين الأداء المالي للشركة⁽¹⁾.

يمكن تعريف آليات حوكمة الشركات على أنها مجموعة من الوسائل التي تم تصميمها بهدف ترشيد وتوجيه ورقابة سلوك الإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق مصالح الملاك، ومن ثم التخلص من حدة مشكلة الوكالة بين الإدارة على التوازن بين مصالح جميع الأعضاء⁽²⁾.

تبرز المقالات الحالية العديد من آليات حوكمة الشركات، التي يمكن أن تعمل إما كمكملات أو بدائل لبعضها البعض، وبناءً على وجهة نظر مفادها أن حوكمة الشركات مفهوم متعدد الأبعاد، فقد حاول بعض الباحثين تطوير مؤشرات حوكمة الشركات التي تعمل على تجميع عدد من الآليات للتحقيق في كيفية ارتباط حوكمة الشركات بأداء الشركة، ومع ذلك لا يوجد مؤشر وحيد لحوكمة الشركات تم قبوله من قبل الباحثين، حيث تختلف الأبعاد والأسئلة الرئيسية المستخدمة في بناء هذه المؤشرات لأن وجهات النظر حول (آليات حوكمة الشركات الجيدة) تختلف بين البلدان والمستثمرين، وتتأثر بالبيئات القانونية والاقتصادية والسياسية والتاريخية والثقافية⁽³⁾.

تعني آليات حوكمة الشركات الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التي تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم، وبين الأقلية والأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم، كما تعرف على أنها مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى المؤسسة لحل مشاكلها، ويتوقف استخدام هذه الطرق على

(1) عبد الله علي أحمد القرشي، دراسة تحليلية لآليات الحوكمة على الأداء المصرفي- دراسة تطبيقية على قطاع البنوك اليمنية، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال غير منشورة، 2010م)، ص 95.
(2) د. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة - مراجعة استقصائية قضائية - مراجعة الأداء البيئي - مراجعة حوكمة الشركات - جودة المراجعة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2011م) ص 320
(3) جلييلة صحراوي، لحسن جديدين، واقع العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والأداء المالي - دراسة حالة البنك التجاري الكويتي 2010م-2017م، (الجزائر: المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت، معهد العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، مجلة المشكاة في الاقتصاد، التنمية والقانون، المجلد 3، العدد 6، 2017م) ص 46

نظام الحوكمة المطبق في البلد⁽¹⁾، وتعتبر الحوكمة الفعالة للشركات هي الطريقة المثلى لتقليص النزاعات الناشئة عن عقود الوكالة، لا سيما عندما تركز إجراءات الحوكمة على تحقيق المصلحة العليا لجميع المساهمين، وعليه فإن وجود هيكل حوكمة كفاء في الشركات سوف يحسن من متابعة أداء الإدارة ويحد من تصرفاتها الإنتهازية، كما يخفف من الأخطاء في التقارير المالية⁽²⁾، ولذا فإن إنشاء نظام حوكمة مؤسسية فعال ينبغي أن يعزز الرقابة الداخلية ويخفف من مخاطر الأعمال، الأمر الذي سوف ينعكس بشكل إيجابي على التقارير المالية⁽³⁾.

إن آليات حوكمة الشركات تهدف إلى إضفاء المزيد من الدقة والشفافية على المعلومات المحاسبية التي يتم الإبلاغ عنها، كما تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الأطراف ذات المصلحة ومجلس الإدارة⁽⁴⁾. إن الهدف من آليات الحوكمة هو دفع المديرين نحو تعظيم قيمة المنشأة، من خلال تحسين الأداء المالي للشركة⁽⁵⁾، ويمكن تعريف آليات حوكمة الشركات بأنها مجموعة من الوسائل التي يتم تصميمها بهدف ترشيد وتوجيه ورقابة سلوك الإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق مصالح الملاك، ومن ثم التخلص من حدة مشكلة الوكالة بين الإدارة والملاك بما يخدم مصالح جميع الأعضاء⁽⁶⁾، كما تعتبر الآليات هي الأساس لإنشاء نظام حوكمة الشركات، وتعرف الآليات بأنها: (الوسائل التي يتم من خلالها ضبط أفعال ومقدرات الإدارة على حماية مصالح حملة الأسهم، وتنقسم آليات الحوكمة إلى آليات داخلية وآليات خارجية وهي كالتالي⁽⁷⁾):

1. **الآليات الداخلية:** هي مجموعة من القواعد والوسائل والأساليب التي تتم داخل المنشأة للرقابة والإشراف على الأفعال والممارسات التي تتخذها الإدارة للحفاظ على مصداقية القوائم المالية للمنشأة.

(1) د. طارق عبدالعال حماد ، مرجع سابق ص 23

(2) Afify, H.A.E., **Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt**, (Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10. No.1, 2009), P P.56 -86.

(3) Amr Nazieh Ezat, and Ahmad A. El- Masry, A, **The impact of corporate governance on the timeliness of corporate internet reporting by Egyptian Listed companies**, (Egypt: Managerial finance, Vol. 34, 2008) P P. 848 - 867

(4) ايمن عطوة عزازي سليم، مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 23، العدد 1، 2019م)، ص 297.

(5) عبد الله علي أحمد القرشي، مرجع سابق، ص 95.

(6) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 444.

(7) د. عبد الفتاح أحمد علي، مرجع سابق، ص 199.

2. الآليات الخارجية: هي مجموعة من القواعد والإجراءات والعناصر التي تنتمي إلى مجالات مختلفة، وتعمل معاً بهدف ضبط ومتابعة أداء المنشأة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، والتقرير المالي والإفصاح للأطراف الخارجية ذات المصلحة

كما يرى أحد الباحثين أنه حتى يتم الضبط الرقابي والمالي لا بد من توافر آليات تضمن تحقيق الأهداف، وتتمثل آليات الحوكمة في الآتي⁽¹⁾:

1. هيئات الرقابة الحكومية على الشركات.

2. الجمعية العامة للمساهمين.

3. مجلس الإدارة ولجانه المختلفة.

4. الإدارة التنفيذية.

5. آليات المعايير المحاسبية.

6. آليات قياس الجودة.

وأشارت إحدى الدراسات أنه بالنظر لمبادئ حوكمة الشركات يتضح أنها تتضمن مجموعة من الآليات والتي يتم استخدامها لتنفيذ مبادئ الحوكمة وتتمثل في⁽²⁾:

1. آليات قانونية: تختص بتطوير النظام القانوني بما يضمن توفير الإطار القانوني لتحقيق أهداف حوكمة الشركات.

2. آليات رقابية: تهدف إلى تحقيق حوكمة الشركات مثل التحديد الدقيق لمسؤوليات الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة.

3. آليات تنظيمية: تختص بتطوير الهيكل التنظيمي للشركات بالشكل الذي يضمن تحقيق أهداف حوكمة الشركات مثل تحديد اختصاصات مجلس الإدارة.

4. آليات محاسبية: تختص بوجود نظام فعال لإعداد التقارير المالية يتسم بالشفافية ويوفر المعلومات الملائمة والتي يمكن الإعتماد عليها بصورة متكافئة من جميع المستخدمين في اتخاذ القرارات المختلفة .

تمثل الآليات المحاسبية محور ارتكاز لآليات حوكمة الشركات نظراً للعلاقة التبادلية والتأثيرية التي تربطها بالآليات الأخرى، فوجود قواعد محددة لمتطلبات الإفصاح والشفافية مثلاً للشركات التي يتم قيدها في

(1)د. فاروق جمعة عبد العال، دور آليات وأساليب المراجعة في معالجة فجوة التوقع في حوكمة الشركات في البيئة المصرية، (مصر: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث ، العدد الأول، 2006م)، ص36.

(2) د. محمد أحمد محمد العسيلي، توصيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات، (مصر: بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الخامس، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 8 - 10 سبتمبر 2005م)، ص 52.

البورصة، من الممكن أن تؤدي إلى تفعيل الآليات المحاسبية اللازمة لتحقيق تلك المتطلبات، ومن أهم مرتكزات الآليات المحاسبية نجد⁽¹⁾:

1. **آليات المعايير المحاسبية:** حيث يجب إنتاج المعلومات المالية، والإفصاح عنها وفقاً لمعايير محاسبية دولية، متعارف عليها، وذات جودة عالية؛
2. **آليات قياس الجودة:** يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تعكس وضعية الشركة في الوقت المناسب، ولمختلف الأطراف دون أن يحقق أحد من الأطراف السابق في الحصول عليها، وكما يجب أن تراعي هذه المعلومات مجموعة من الخصائص والمميزات حتى يتم عرضها؛

1. **آليات الرقابة على المعلومات:** من خلال ضمان قسط وافر من التأكد من صحة المعلومات التي يتم إنتاجها غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، حيث أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال لقد فرض قانون (Sarbanes – Oxly Act) متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطط اتصال فعال بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين بالشركة، كما أنط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لربائنها للجنة التدقيق⁽²⁾.

تستنتج الباحثة أن الهدف من آليات الحوكمة والضوابط هو التقليل من أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية، ورصد سلوك المديرين حيث يقوم طرف ثالث مستقل بمراقبة دقة المعلومات التي تقدمها الإدارة للمستثمرين هذا ويعتبر الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية المرجعية الرئيسية لتحديد هذه الضوابط.

(1) عدنان بن حيدر، مرجع سابق، ص 47.

(2) محمد عبد المطلب يس صالح، أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على تكوين المحافظ الاستثمارية في سوق الأوراق المالية – دراسة حالة سوق الخرطوم للأوراق المالية، (السودان: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة، 2012م)، ص 202.

ويحقق التنسيق بين آليات الحوكمة فوائداً للشركات وللأطراف ذات العلاقة تتمثل في (1):

1. إرساء ثقافة الشفافية والمساءلة داخل الشركة عن طريق:
 - أ- الوضوح داخل الشركة والتدفق الحر للمعلومات بين كافة الأطراف.
 - ب- إنشاء علاقة مساءلة قوية لضمان الالتزام باللوائح والتعليمات.
 - ج- منع المديرين من ارتكاب أي عمليات غش أو تدليس وكشفها في وقت مبكر.
 - د- تقليل احتمال وجود تضارب أو تعارض في القرارات الإدارية .
2. زيادة فعالية التقارير: التصنيف بين الآليات يساعد على ملاءمة التقارير التي تقدمها الإدارة للمراجعة الداخلية في الوقت المناسب، كما أن التصنيف مع لجنة المراجعة يضمن متابعة تنفيذ التوصيات التي تحتويها التقارير .
3. زيادة كفاءة العمليات التشغيلية: التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية يوفر الوقت والتكلفة لعملية المراجعة، وعمل المراجع لأنه يمنع تكرار الجهود المبذولة، واحتمال حدوث أخطاء محاسبية جوهرية، أو قرارات غير ملائمة.
4. إتاحة الفرصة لتحسين صورة المراجعة الداخلية.
5. المحافظة على الاستقلالية.

لجان المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات

أولاً - نشأة ومفهوم لجان المراجعة:

كان الباعث على نشأة فكرة لجان المراجعة هو المحافظة على استقلال المراجعة الخارجية وذلك باعتبار قيام اللجنة كحلقة وصل بين المراجع وإدارة الشركة غير أن هناك العديد من العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بلجان المراجعة مثل (2):

1. التطور الكبير في الأنشطة الاقتصادية واتساعها.
2. تعاظم أهمية شركات المساهمة.
3. ضعف النظام الرقابي في الشركات المساهمة.
4. قيام الإدارة بممارسة ضغوط على المراجع الخارجي حول بعض المسائل.
5. انتشار الدعاوى القضائية ضد المراجعين خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

(1) د. زكريا عبده السيد احمد، مقومات تفعيل لجنة المراجعة في تنسيق العلاقة بين آليات الحوكمة في الشركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، 2006م)، ص ص 961 - 962.

(2) محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص ص 451 - 452.

6. توجيه إنتقادات شديدة إلى مجلس إدارات الشركات المساهمة في الولايات المتحدة الأمريكية.

7. دور لجان المراجعة في الحد من حالات التلاعب والحاجة الى زيادة فعالية بيئة الرقابة الداخلية وتدعيم استقلال المراجع الخارجي.

8. حاجة أصحاب المصالح في الشركات إلى آليات إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة وزيادة الضغوط من جانب مستخدمي القوائم المالية على الشركات والبنوك لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.

تعتبر لجان المراجعة Audit Committee من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وكذلك تدعيم إستقلال عملية المراجعة، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار تشريعاتٍ ملزمةٍ لوجودها داخل شركات المساهمة⁽¹⁾.

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أزمة الكساد الكبير الذي هز الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر العشرينات من القرن الماضي، والذي كان بمثابة نقطة تحول للاقتصاد الأمريكي والعالمي، والذي أثر بدوره على المحاسبة والمراجعة وساهم في تطويرها بشكل كبير، وتمثلت الأسباب الرئيسية في هذه الأزمة أن القوائم المالية أصبحت مضللةً وأصبحت الحاجة أكبر لمحاسبٍ قانونيٍ مستقلٍ لاتأثير عليه من قبل مجلس الإدارة بالإضافة إلى ظاهرة اندماج الشركات ففي عام 1939م أوصت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) بلجان المراجعة وأهميتها⁽²⁾.

ترجع نشأة لجان المراجعة إلى عام 1940م نتيجة قيام العديد من إدارات الشركات بعمليات الغش والتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال حيث قامت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) باقتراح تشكيل لجان المراجعة كما أوصت في عام 1972م بأهمية تشكيلها من الأعضاء غير التنفيذيين في شركات المساهمة، وقد أوصت اللجنة التنفيذية لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في عام 1967م جميع الشركات المساهمة بتشكيل لجان المراجعة مكونة من أعضاء مستقلين، ويعد أول

(1) د. مجدي محمد سامي ، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، (مصر: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلد 46، العدد 2، 2009م)، ص 19.

(2) سوسن عبد الفتاح محمد ابو الجود، دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال بالبنوك التجارية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد 1، العدد 2، 2007م)، ص 116.

تشريع ملزم في الولايات المتحدة الأمريكية عندما طلبت بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) عام 1977م من شركات المساهمة العامة المدرجة لديها بتأسيس لجان مراجعة ليكون شرطاً للإدراج في البورصة لعام 1978م، حيث أكد رئيس البورصة أن لجان المراجعة الفعالة تستطيع العمل على تحسين التقارير المالية، وزيادة مصداقيتها⁽¹⁾.

والجدير بالذكر أن ظهور لجان المراجعة ودورها الرقابي يرجع إلى حدثين هامين بالولايات المتحدة الأمريكية خلال السبعينات⁽²⁾:

1. إصدار الكونغرس الأمريكي لقانون الممارسات المالية المنحرفة في الخارج، بعد كثرة المدفوعات المشكوك فيها والتي أفصح عنها في أوائل السبعينات حيث تم إلزام الشركات بالآتي:

أ- مسك السجلات المالية بتفاصيل معقولة بدقة وعدالة تعكس المعاملات والتصرفات في الأصول.
ب- إيجاد نظام كفي للرقابة الداخلية المحاسبية يعطي تأكيدات معقولة بأن أهداف مجلس الإدارة من هذا النظام قد تحققت.

2. اقتراح هيئة تداول الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية (SEC) بأن يحتوي تقرير مجلس الإدارة السنوي للمساهمين على بيان بوجود نظام رقابة محاسبية كفي خلال الفترة التي يتحدث عنها التقرير السنوي.

كما أنشأت إنجلترا لجان المراجعة بسبب إفلاس العديد من الشركات ومطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية غي مضللة ورغبة مجالس الإدارات في الشركات بتنفيذ سياسات الشركة في وجود رقابة فعالة ونادت عدة جهات في إنجلترا مثل بنك إنجلترا عام 1987م بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة، وفي عام 1991م تم تشكيل لجنة كادبوري التي أوصت في نهاية عام 1992م بتكوين لجان المراجعة في شركات المساهمة بالكامل خلال عامين⁽³⁾. ويرى أحد الكتاب أن فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة طرحت بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين⁽⁴⁾، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم

(1) سامح محمد رضا رياض احمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، (الأردن: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2011م)، ص 51.

(2) د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، دراسات في المراجعة، (حوان: جامعة حلوان، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، الجزء الأول، 2000م)، ص 208.

(3) سوسن عبد الفتاح محمد ابو الجود، مرجع سابق، ص 117.

(4) Wild, J. J., **Managerial Accountability to shareholders: Audit committees and the explanatory power of earnings for returns**, (University of Wisconsin, The British Accounting Review. Vol. 26, Issue 4, 1994), P 360

إستقلالية المراجع الداخلي، وحماية حياد المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.⁽¹⁾

لجنة المراجعة هي لجنة فرعية تابعة لمجلس الإدارة تتولى القيام ببعض المسؤوليات الخاصة بالمجلس، ويجب أن تشكل اللجنة بقرار مكتوب ضمن المحاضر الرسمية لمجلس الإدارة، ويذهب البعض إلى ضرورة موافقة أعضاء الجمعية العمومية للشركة (الملاك)، ويجب أن يتضمن القرار أسماء أعضاء اللجنة، أهدافها ومسؤولياتها، وصلاحياتها، كما يجب تبليغ ذلك القرار لكافة المعنيين داخل الشركة وخارجها⁽²⁾. كما يعتبر وجود لجان مراجعة تابعة لمجلس الإدارة لمتابعة أداء الوحدة الإقتصادي من ضمن مقومات حوكمة الشركات⁽³⁾.

لجنة المراجعة هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ويأتي دورها الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل نظام الحوكمة وتطويره بما يحقق أهداف الشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح بكفاءة عالية، ويتطلب ذلك وجود أعضاء في لجنة المراجعة يتوفر لديهم مقومات الأداء الملائمة التي تمكنهم من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية، الأمر الذي يسهم في الحد من المشاكل المختلفة التي تعاني منها الكثير من الشركات المساهمة⁽⁴⁾.

من خلال استعراض مفهوم ونشأة لجان المراجعة تستنتج الباحثة التالي:

1. ظهور مفهوم لجان المراجعة مرده إلى الانهيارات المالية لبعض الشركات العملاقة مما أدى إلى تراجع الثقة في التقارير المالية التي تقدمها الشركات.
2. اهتزاز ثقة المتعاملين والمستثمرين في التقارير المالية أدى إلى زيادة الاهتمام بتوفير ضوابط لحوكمة الشركات الفعالة.
3. التركيز على لجان المراجعة سببه ضرورة وأهمية تفعيل آليات لدعم حوكمة الشركات .

(1) Gerald Vinten, and Connie Lee, **Audit Committees and corporate control**,(Managerial Auditing Journal, Vol. 8, No. 3, 1993), P11

(2) غادة عمر محمد عبد العزيز ، دراسة تحليلية إنتقادية لبيان مدى فاعلية لجان المراجعة كأداة في عملية اختيار المراجعة وتحقيق الجودة في عملية المراجعة، (مصر: جامعة الأزهر، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، 2001م)، ص 30.

(3) الهام محمد الصباحي، مرجع سابق، ص 6.

(4) د. عيد بن حامد الشمري، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، (السعودية: جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي عشر، 2010م)، ص 3.

4. تساهم لجان المراجعة بالتفاعل مع الآليات الحوكمية الأخرى في تقديم معلومات مالية تعكس بدقة الحالة الحقيقية للشركة.

ثانياً - تشكيل لجان المراجعة:

حظي موضوع لجان المراجعة من حيث أهميتها وتشكيلها وتحديد مسؤولياتها وواجباتها بإهتمام العديد من المنظمات المهنية والهيئات المنظمة لسوق الأوراق المالية بالدول المتقدمة: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، اللجنة القومية للحد من الغش في القوائم المالية (NCFF)، هيئة تداول الأوراق المالية بأمريكا (SEC)، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA)، ومعهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وأمريكا (IIA- UK&USA) وغيرهم، كما شاركت جهود العديد من الباحثين والكتاب في الفكر المحاسبي في هذا المجال في السنوات الأخيرة، خاصة دراسة دورها وتحديد معايير لأدائها في تدعيم وظيفة المراجعة والمحافظة عليها وتحسين جودتها، باعتبار أن لجان المراجعة تعتبر قناة إتصال بين الإدارة والمراجعين، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى توفير أو زيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة المنظمة للاقتراحات الملائمة التي يقدمها المراجع ومايستتبعه ذلك من تحسين جودة الأداء المهني⁽¹⁾.

يتم تشكيل لجان المراجعة بحيث يكون جميع اعضائها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ويجب ان لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة، كما يجب أن يكون ضمن أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية، ومن مهامها دراسة نظام الرقابة الداخلية وابداء التوصيات بشأنه، ودراسة تقارير المراجعة الداخلية ومتابعة وضع الإجراءات التصحيحية وتقييم مؤهلات وكفاءة أداء واستقلالية المراجع الخارجي، واقتراح تعيينه واتعابه، والجدير بالذكر ان لجان المراجعة لها دور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من اشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة في عملية المراجعة⁽²⁾. ويمكن للجنة أن تعتمد على إدارة المراجعة الداخلية بالشركة في دراسة درجة أداء المراجعة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية الأخرى بالشركة، وكذلك الإعتماد على إدارة المراجعة الداخلية كمصدر للمعلومات بالنسبة للأخطاء أو المخالفات، ومدى مساهمة أعمال الشركة للقوانين واللوائح السارية⁽³⁾.

(1) د. مجدي محمد سامي ، مرجع سابق، ص 19.

(2) Mark L. Defond, Rebecca N. Hann, Xuesong Hu, **Does the Market Value Financial Expertise on Audit Committees of Boards of Directors?**, (University of Southern California, Journal of Accounting Research, Vol. 43, Issue 2, 2005), P. 160, From <https://onlinelibrary.wiley.com>, Accessed 2/7/2020

(3) د. سامي وهبة متولي، لجنة المراجعة ودورها في فعالية عمل المراجعين الداخليين ودعم استقلالهم، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، العدد 2، 1992م)، ص ص 1018 - 1022.

يرى أحد الباحثين أنه يتعين تكوين لجان المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن يتمتعون بالكفاءة والخبرة على أن تختص بما يلي⁽¹⁾:

1. فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتأكد من فعاليتها.
2. تقويم الإجراءات الإدارية للتأكد من الإلتزام بالقواعد والقوانين.
3. فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية.
4. فحص وتقويم أعمال المراجعة الداخلية.
5. فحص وتقويم أعمال المراجع الخارجي واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه.
6. التأكد من استجابة إدارة الشركة لملاحظات وتوصيات مراجع الحسابات الخارجي وهيئة سوق المال.

من خلال استعراض تشكيل لجان المراجعة يتضح للباحثة أن لجنة المراجعة هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ويأتي دورها الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفعالية، وتقديم توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل نظام الحوكمة وتطويره بما يحقق أهداف الشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح بكفاءة عالية، كما تضيف الباحثة بعض القواعد التي ترى أنها يجب أن تحكم تشكيل لجنة المراجعة:

1. يجب الحرص على تمتع اللجنة بالاستقلالية وأن يتوفر لدى معظم أعضائها المعرفة والدراية في الأمور المالية والمحاسبية، وأن تتوفر خبرة سابقة لدى عضو واحد على الأقل في مجال المحاسبة والأمور المالية.
2. أن لا يقل عدد اجتماعات اللجنة عن أربعة اجتماعات في السنة.
3. على اللجنة أن تنظم لقاءات دورية خلال العام مع المراجع الخارجي بمعزل عن الإدارة التنفيذية، لتدارس خطة عمل المراجعة.
4. على لجنة المراجعة متابعة مدى تقيد الشركة بالقوانين واللوائح المنصوص عليها من قبل الجهات المنظمة.

(1) د. مجدي محمد سامي ، مرجع سابق، ص 20.

5. يتعين على اللجنة أن تقوم بدراسة التقارير المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة والتحقق من أي تغيير يطرأ على السياسات المحاسبية.

6. دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية.

ثالثاً - مهام ومسؤوليات لجان المراجعة:

قام الكونغرس الأمريكي في عام 2002م بالموافقة على قانون (SOX) Sarbanes Sox Act الذي توسع في تحديد مهام ومسؤوليات اللجنة الداخلية والخصائص الأساسية التي يجب أن تتوفر في أعضائها وقد نص على أن تقوم لجنة المراجعة بترشيح المراجعين الخارجيين وتحديد أتعابهم، وأن تتألف اللجنة من أعضاء مستقلين ممن ليس لهم أية إرتباطات بالشركة وعدم حصولهم على أية مكافآت بخلاف الأتعاب وغيرها من المهام الأخرى⁽¹⁾.

ويمكن تلخيص مهام لجنة المراجعة على النحو التالي⁽²⁾:

1. مساعدة مجلس الإدارة في النهوض بمستوياته القانونية عن إدارة الشركة وتجاه حملة الأسهم بالحد من الأخطار الجوهرية في التقارير المالية سواء المنشورة أو غير المنشورة.
2. الحد من الغش ومخالفة القوانين واللوائح بما فيها المسؤوليات الأخلاقية والبيئية.
3. رفع كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية.
4. تحسين جودة التقارير المالية وزيادة درجة الثقة في المعلومات المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي.
5. التقليل من المعلومات الزائدة عن الحد وتحقيق اقتصاديات المعلومات.
6. التخفيف من حدة آثار مشكلة الوكالة بمساهمتها في تحقيق التناسق في المعلومات المتوافرة والمعدة من قبل الإدارة مع احتياجات الأطراف الخارجية وبالتالي التخفيف من ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
7. الإشراف على أداء الإدارة بهدف التحقق من الإلتزام بالممارسات القانونية السليمة ومدى مطابقتها للأخلاقيات والأعراف والقوانين.
8. المساهمة في تطوير السياسات المحاسبية وزيادة فاعلية النظم المحاسبية.

(1) أحمد كمال بيومي هلال، أثر هيكل الملكية وخصائص لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 50.

(2) محمد عبد المنعم الشواربي، دور دوران أعضاء لجان المراجعة في زيادة فعالية لجنة المراجعة وأثر ذلك على أتعاب المراجعة الخارجية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 4، 2018م)، ص 293

من مهام لجنة المراجعة الإشراف الفعال على عملية إعداد التقارير المالية الأمر الذي يتطلب أن تتوفر لدى أعضاء لجنة المراجعة قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمر المحاسبية والمعرفة بكيفية إعداد التقارير المالية لضمان تحقيق الشفافية في التقارير المالية من خلال:

1. مراجعة القضايا الرئيسية المتعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير، بما في ذلك البيانات الرسمية والتنظيمية الخاصة بالخبراء أو الجهات الرقابية، وتقييم آثارها على التقارير المالية للشركة.

2. دراسة القرارات الصادرة أثناء إعداد التقارير المالية بما في ذلك عمليات تقييم الأصول أو الخصوم أو الضمانات.

كما يتطلب أن يتوافر لديهم الوقت الكافي للتركيز على تفاصيل القوائم المالية للشركة، وأن يكونوا أكثر موضوعية عند تقييم مدى كفاية الإفصاح المالي حيث أن التقارير التي تعرض على لجنة المراجعة تكون في الغالب فنية في طبيعتها، ويمكن أن تشكل خلافاً بين المراجع والإدارة، لهذا يتعين على لجنة المراجعة أن تضم أعضاء من خلفيات متباينة على نطاق واسع ليكون لديهم الخبرة والمعرفة الفنية المطلوبة للإشراف الفعال على أعمال المحاسبة، وإعداد القوائم المالية، وأعمال المراجعة (داخلية وخارجية) فإذا أدرك المراجع أن لجنة المراجعة لا تستطيع فهم المسائل الفنية سيكون أقل ميلاً للإفصاح عن الجوانب السليمة في كافة المسائل المتصلة بالشركة إلى لجنة المراجعة، مما يؤدي إلى ضعف الحوكمة⁽¹⁾. لهذا طالبت البورصات الأمريكية أن يكون لكل أعضاء لجنة المراجعة معرفة مالية (Financial Literacy) أن يستطيع قراءة وفهم التقارير المالية، وأن يكون أحد أعضاء هذه اللجنة على الأقل خبير مالي (Financial Expertise)⁽²⁾.

لكي تكون لجنة المراجعة فعالة في إشرافها على إعداد التقارير المالية، فإنها لا تعمل من فراغ بل تعتمد على المعلومات التي تقدم إليها من الإدارة المالية، وموظفوا المراجعة الداخلية، والمراجعين الخارجيين للقيام للقيام بمسؤولياتها، فإن من المهم أن تقوم اللجنة بحوار مفتوح وصريح من خلال الإتصالات الفعالة مع أولئك المشاركين في العمل، فينبغي على لجنة المراجعة عند الدخول في حوار مع المراجعين الخارجيين والداخليين أن توجه الأسئلة التي تتعلق بالموضوعات التالية⁽³⁾:

⁽¹⁾Todd Dezoort, & Steven Salterio, **The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgments**, Auditing A Journal of Practice & Theory, 2001, Pp. 31 – 40.

⁽²⁾ Dr. Ashraf Gamal El- Din A. Rahman, **A Survey Pressed to the Conference Challenges of Accounting: Reality and future Expectations**, Board Practices Among Case 30 Companies in Egypt, 27-28 October 2008, Cairo, Egypt.

⁽³⁾ **Report of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees**, Whitehead Milstein Committee, 1999.

1. الآثار المحاسبية للعمليات الكبيرة الجديدة.
2. التغييرات في المبادئ المحاسبية الإختيارية أو استمرار العمل بها.
3. طرق تطبيق هذه المبادئ ومدى نشاطها أو تحفظها.
4. استخدام الإحتياطات أو أرصدة المستحقات.
5. التقديرات والإجتهاادات ذات المبالغ الكبيرة التي استخدمت في إعداد القوائم المالية.
6. التغييرات في نطاق المراجعة نتيجة لتقديرات المخاطر وتأثير أي عوامل بيئية خارجية على إعداد التقارير المالية وعلى عملية المراجعة.
7. أي موضوعات أخرى تعتقد لجنة المراجعة أنها قد تؤثر على التقارير المالية، بما في ذلك أي موضوعات أخرى على المراجع الخارجي أن يتعمل معها في ظل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. تستنتج الباحثة أن للجان المراجعة دور فعال في إطار إعداد التقارير المالية يمكن توضيحه كالتالي:
 1. أن لجنة المراجعة تقوم بالإشراف على إدارة المراجعة الداخلية وذلك لضمان استقلال أعضائها كما تقوم اللجنة بدراسة خطة عمل المراجعة الداخلية والتأكد من فعاليتها في إنجاز الأعمال الموكلة إليها، والاجتماع معها ودراسة ومناقشة التقارير التي ترفعها المراجعة الداخلية للإدارة، مما يساهم في تغيير سلوك المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية والتشغيلية، وتوجيه هذا السلوك نحو التكامل.
 2. قيام لجنة المراجعة بترشيح المراجع الخارجي والتوصية بتعيينه وتحديد أتعابه، يجعل من وجود لجنة مراجعة على علم ودراية بأهمية التقارير المتكاملة محفز قوي للمراجع الخارجي من أجل تطوير مهاراته بغرض إضفاء التوكيد المهني على التقارير المالية.
 3. عملية مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات والمساهمة في تحسينها وتطويرها من أجل استيعاب الفكر المتكامل في التقارير المالية يضمن معلومات تتسم بالشفافية والمصادقية ضمن هذه التقارير.

رابعاً - أهمية تشكيل لجان المراجعة:

إن إنشاء لجنة المراجعة يؤدي إلى منافع كثيرة لجميع الأطراف، وفيما يلي توضيح لأهمية إنشاء لجنة المراجعة بالنسبة لهذه الأطراف⁽¹⁾:

(1) محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، ط 2، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص 25.

1. أهمية إنشاء لجنة المراجعة بالنسبة لمجلس الإدارة: إن إنشاء لجنة المراجعة سوف يؤدي إلى مساعدة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بنواحي المحاسبة والتدقيق من خلال تحسين الإتصال بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، وذلك من خلال الإجتماع به بشكل مستمر وخاصة في أثناء ونهاية عملية التدقيق، وتوصيل نتيجة هذه الإجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل هذه المشاكل التي قد يواجهها المراجع الخارجي مع إدارة الشركة التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.

2. أهمية إنشاء لجنة المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي: تقوم لجان المراجعة بدور كبير في تدعيم استقلالية المراجع الخارجي مما يؤدي إلى قيامه بمهامه دون ضغط أو تدخل من إدارة الشركة، وعلى سبيل المثال هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما كدور لجان المراجعة في تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وحل المشاكل التي تنشأ بين إدارة الشركة والمراجع الخارجي وتقوم بزيادة تفاعل المراجع الخارجي مع قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

3. أهمية إنشاء لجنة المراجعة بالنسبة للمراجع الداخلي: تقوم لجان المراجعة باختيار رئيس قسم المراجعة الداخلية وتوفير الموارد اللازمة له، والاجتماع المستمر به لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وبين إدارة الشركة، وفي نفس الوقت قيام قسم المراجعة الداخلية بإرسال تقاريره إلى لجنة المراجعة والتي تعتبر قناة إتصال بين هذا القسم وبين مجلس إدارة الشركة، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة الاستقلالية وتفعيل الدور الذي يلعبه قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

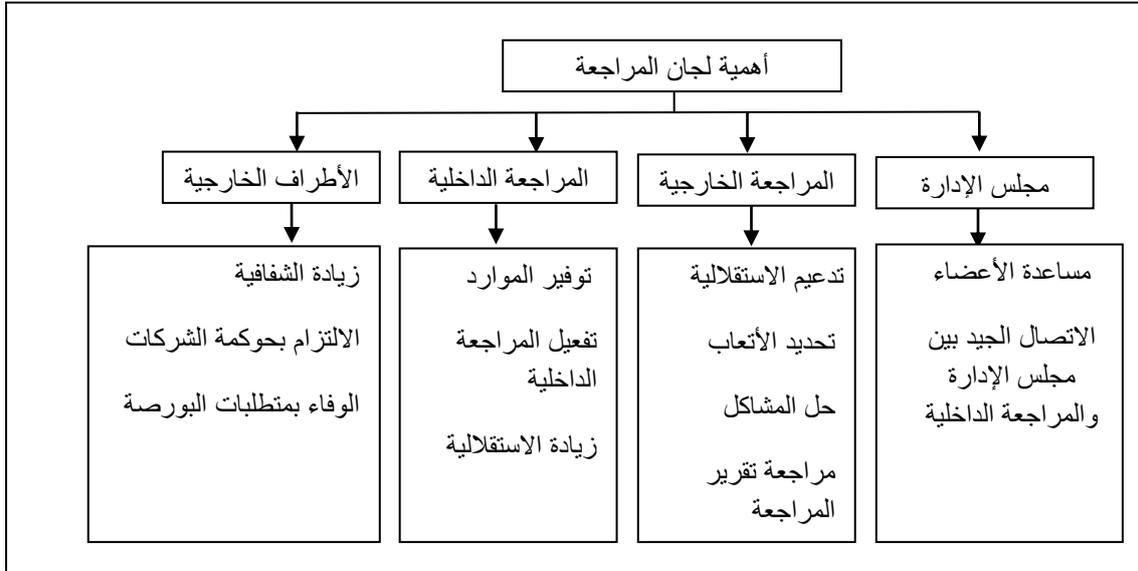
4. أهمية إنشاء لجنة المراجعة بالنسبة للمستثمرين والأطراف الخارجية: إن إنشاء لجان المراجعة داخل الشركات سوف يؤدي إلى زيادة الشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الشركات للأطراف الخارجية والذي يؤدي إلى زيادة الثقة لدى المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على المعلومات التي تصدرها الشركات في هذه التقارير، بل والأكثر من ذلك فإن البورصات المالية العالمية تطالب الشركات المسجلة بها بضرورة أن تقوم لجنة المراجعة بهذه الشركات بإصدار تقرير خاص بها يرفق ضمن القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي توضح فيه المسؤوليات التي قامت بتنفيذها خلال الفترة ورأيها في الإفصاح عن المعلومات والتقارير المحاسبية.

من استعراض لأهمية لجان المراجعة يتضح أن أهميتها تتبع من كونها إحدى الأركان الرئيسية لتفعيل منظومة الحوكمة، لما تمثله من مرجعية لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، ولما توفره من موثوقية

في التقارير التي تصدرها الشركات بسبب الخبرة المالية والقانونية التي يتمتع بها أعضائها، كما أنها تعتبر مهمة للمساهمين باعتبارها الطريق الأمثل للحد من السلوك الانتهازي للمديرين، يوضح الشكل التالي أهمية لجان المراجعة

الشكل (1/3/1)

أهمية لجان المراجعة



المصدر: غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2015م)، ص 254

يتضح من الشكل أعلاه أن لجان المراجعة تحتل موقعاَ هاماً في الشركات لأهمية الدور الذي تقوم به لأطراف متعددة داخل الشركة وخارجها.

خامساً - فعالية لجان المراجعة:

لكي تتجح لجان المراجعة في تحقيق الأهداف المتوقعة من تشكيلها، لا بد من توافر بعض الخصائص الأساسية التي في حالة افتقار لجان المراجعة لها فسيكون أداءها غير فعال.

هنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر على فعالية لجنة المراجعة في الشركات، أهمها مايلي⁽¹⁾:

1. كلما كان حجم الشركة كبير كلما كان هنالك إمكانية لتكوين لجنة المراجعة حيث تكون منافع تكوين اللجنة أكبر من تكاليف تكوينها.

(1) د. محمد صالح هاشم، الصعوبات التي تحد من قيام لجنة المراجعة بدورها تجاه الأطراف المختلفة ببيئة الأعمال المعاصرة في ضوء الإصدارات المهنية الدولية وقواعد حوكمة الشركات المصرية، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 76، السنة 49، 2010م)، ص 293.

2. كل ما زادت حصة أعضاء الإدارة في إمتلاك أسهم كلما زاد الطلب من المساهمين على ضرورة تكوين لجنة المراجعة حفاظا على مصالحهم واستثماراتهم.

3. توفير عدد قليل من الأعضاء غير التنفيذيين يشجع على تكوين لجنة للمراجعة نظراً لاستقلالهم عن الإدارة ورغبتهم في إحكام الرقابة على أعمال الشركة.

4. كبر حجم مكتب المراجعة الخارجي المسؤول عن المراجعة في أعمال الشركة يؤثر بشكل كبير في تشجيع عملائه من الشركة على تكوين لجنة المراجعة، إلا أنه من المفترض أن تتمتع بالإستقلالية والحيادية وفي سبيل ذلك فإن تكوين لجان المراجعة يدعم المراجع بشكل كبير.

ولتفعيل دور لجنة المراجعة في قيامها بتحقيق الدور المناط بها ينبغي البحث عن آليات متطورة تعينها على ذلك مثل⁽¹⁾:

1. إيجاد آلية للحوار المستمر مع إدارة الشركة في النواحي المالية ومناقشة الإدارة في أي تغييرات في السياسات المحاسبية.

2. إيجاد آلية للحوار مع المراجعين الداخليين والخارجيين للتأكد من سلامة الإجراءات المطبقة بالشركة والمتعلقة بالبيانات والتقارير المالية.

3. إيجاد آلية للحصول على تقارير مالية واضحة وصريحة وفي توقيت مناسب للتأكد والحكم على جودة ونوعية البيانات المالية ومدى مطابقتها مع مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

4. البحث عن تحقيق جودة فحص هذه التقارير ومناقشتها مع الأطراف المختلفة للحصول على إجابات وافية عن أي تساؤلات على عملية المراجعة.

5. البحث عن آلية لتطوير طريقة العمل الخاصة باللجنة ووضع الضوابط والإرشادات التي تتلاءم مع ظروف الشركة وأعضاء اللجنة.

هنالك مجموعة من المعايير التي تهدف إلى إرساء أفضل الممارسات في مجال الحوكمة لضمان فعالية أداء لجان المراجعة منها مايلي⁽²⁾:

1. **الاستقلال:** العضو المستقل هو عضو مجلس الإدارة الذي يتمتع بالاستقلالية التامة، ومما ينافي الاستقلالية، على سبيل المثال لا الحصر أي من الآتي:

أ- أن يكون مالكا لما نسبته خمسة في المئة أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

ب- أن يكون ممثلا لشخص ذي صفة إعتبارية يملك ما نسبته خمسة في المئة أو أكثر من أسهم الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

ج- أن يكون من كبار التنفيذيين خلال العامين الماضيين في الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

(1) تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي ، مرجع سابق، ص 100.

(2) د. عيد بن حامد الشمري، مرجع سابق، ص 10.

د- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي من كبار التنفيذيين في الشركة أو أي شركة من مجموعتها.

ه- أن يكون عضو مجلس إدارة في أي شركة ضمن مجموعة الشركة المرشح لعضوية مجلس إدارتها.

و- أن يكون موظفاً خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالشركة أو بأي شركة من مجموعتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكا لحصص سيطرة لدى أي من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.

2. **التأهيل العلمي والخبرة العملية:** يجب أن يكون من بين أعضاء لجنة المراجعة ممن يتوفر لديهم قدر كبير من الدراية والمعرفة بالأمور المحاسبية والمالية بحيث لا يقل مؤهل عضو لجنة المراجعة عن درجة البكالوريوس ويفضل من يحمل درجات علمية عليا في المالية والمحاسبة تمكنه من مناقشة بعض القوانين أو اللوائح أو المعايير المحاسبية والمراجعة ومتابعة التطور المهني لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة.

3. **بذل العناية اللازمة:** يتطلب من العضو بذل العناية اللازمة على سبيل المثال: التواجد بشكل دوري في الشركة ومعايشة الأحداث والمشاكل التي تحدث بالشركة والمتابعة المستمرة للإدارة المالية وإدارة المراجعة الداخلية والمناقشة والحوار المستمر مع المراجع الخارجي.

4. **دورية الاجتماعات:** يجب أن يحرص العضو على حضور الاجتماعات الدورية، ويمكن ألا يقل عدد الاجتماعات عن 6 ولا يزيد عن 12 اجتماع في العام حتى تكون هناك متابعة ومعايشة من جانب لجنة المراجعة للأحداث والأنشطة المختلفة بالشركة.

5. وأوضح أحد الباحثين أن هناك مجموعة من الخصائص التي تساعد لجان المراجعة على أداء دورها بفعالية وكفاءة، منها استقلال أعضاء اللجنة، وعدد اجتماعات اللجنة والخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة⁽¹⁾.

تستنتج الباحثة أن لجان المراجعة تلعب دوراً حيوياً في زيادة فعالية حوكمة الشركات حيث تعمل على رفع مستوى جودة التقارير المالية وتساهم في إضفاء الثقة فيها من خلال الدور الإشرافي الذي تمارسه على المراجعة الداخلية والخارجية للشركة، ولتتمكن لجنة المراجعة من الإشراف على وضبط عملية إعداد ونشر التقارير المالية ترى الباحثة أنه يجب أن تراعى النقاط التالية:

1. أن لجنة المراجعة يجب أن تتمتع باستقلالية أعضائها الأمر الذي يتطلب ألا تكون جزءاً من الإدارة أو لها أي ارتباط من خلال تعيين أعضاء لجنة المراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة

(1) نرمين وحيد عبد المنعم شاهين، ومحمد محمود عبد ربه، ومحمد كمال المنشاوي، دور لجان المراجعة في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية من منظور حوكمة الشركات - دراسة ميدانية، (مصر، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 2، 2018م)، ص 128.

التنفيذيين، مع عدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين أعضاء لجنة المراجعة والمديرين التنفيذيين بالشركة، وأن لا يمتلك العضو أسهم مؤثرة بالشركة التي يكون فيها عضواً من أعضاء لجنة المراجعة، وذلك لأن التقيد بهذا الشرط يمكن اللجنة من ممارسة دورها المنوط بها ممارسته بشأن تضمين كافة المعلومات المالية وغير المالية وحتى المعلومات التي تتعلق بهيكل ملكية الشركة ضمن تقارير متكاملة.

2. إن الاهتمام بالخبرة العلمية كأحد معايير تحقيق فعالية أداء لجنة المراجعة حيث أن تمتع عضو اللجنة بالخبرة العلمية والعملية الكافية يمكنه من تقييم حساسية المعلومات الواردة في التقارير المالية ومدى أهميتها في عملية إتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه المعلومات، وبالتالي يجب أن يتوفر لدى عضو لجنة المراجعة المعرفة الكافية بطبيعة نشاط الشركة و المجالات المالية والمحاسبية بالإضافة إلى الإلمام بالنواحي البيئية والاجتماعية التي تتعلق بنشاط الشركة من أجل المساهمة الفعالة في تضمين التقرير الأبعاد الاستراتيجية والاستدامة والحوكمة للإفصاح عن مسؤوليات الشركة تجاه البيئة والمجتمع.

3. يجب على عضو لجنة المراجعة بذل العناية اللازمة وذلك من خلال جمع المعلومات المالية وغير المالية عن استراتيجية وحوكمة الشركة وآفاقها وأدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي عمل فيه، ومحاولة الربط بين تقارير الحوكمة والأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي والاستراتيجي للشركة، بحيث تساعد أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات ضمن أداء الشركة الحقيقي.

4. الحرص على حضور الاجتماعات يضمن قيام أعضاء لجنة المراجعة بالتنسيق المستمر بين جميع أوجه الأداء في الشركة وحل الخلافات التي تنشأ بين الأقسام الأخرى وتبني فكرة التفكير المتكامل في الاجتماعات لنقله إلى جميع أقسام الشركة ، لتمكين أصحاب المصلحة من تقييم أداء المنشأة، وإجراء تقييم أبلغ عن قدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها.

المراجعة الداخلية كأحدى آليات حوكمة الشركات:

أولاً - مفهوم وتطور المراجعة الداخلية:

ظهرت المراجعة الداخلية مطلع القرن التاسع عشر، وقد لاقت قبولا كبيرا واقتصرت في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة المعلومات، وتسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء،

ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية، وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات⁽¹⁾. ويمكن القول أن المراجع الداخلي في مرحلة النشأة المبكرة كان مجال عمله مقتصرًا على الإدارات المحاسبية والمالية، وكان ينظر إلى المراجعة الداخلية على أنها وقائية وحمائية فحسب، وعرفت بالمراجعة المالية، وبعد ذلك بدأت الإدارة تدرك أنه يمكن الاستعانة بخدمات المراجع الداخلي في خدمات أخرى غير المحاسبية والمالية والشؤون الإدارية⁽²⁾.

ترجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) عام 1941م وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد لمهنة المراجعة الداخلية⁽³⁾، حيث قام المعهد عام 1947م بإصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية، وتم تعديل هذه القائمة عام 1957م، وفي عام 1964م تم اعتماد دليل للمراجعة الداخلية على أنها مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، في عام 1974م تم تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، قدمت هذه اللجان 1977م تقريرًا بنتائج دراستها، ومن ثم تم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثون في سان فرانسيسكو عام 1978م، بعد ذلك تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة من قبل (IIA) عام 1996م⁽⁴⁾.

أصبحت المراجعة الداخلية مطالبة بتزويد إدارات الشركات بالاستشارات والتحليلات بجانب تقييم الأنشطة التي تتولى مراجعتها، ويتم تحقيق ذلك من خلال أداء مجموعة من المهام أهمها تقييم مدى كفاية وسلامة نظم الرقابة في المنشأة، والتأكد من سلامة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات بالشركة، وتقييم كفاءة أداء العاملين، ومساعدة لجان المراجعة والتأكد من مدى تحقق الأهداف، والتأكد من عمل آليات الحوكمة، وتقييم كفاية أساليب إدارة المخاطر المصاحبة لنشاط المنشأة، وأخيرًا تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الرقابة الداخلية ويتم ذلك من خلال منهجية منظمة ومنضبطة. وتأكيدًا على ذلك أصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عام 1999م تعريفًا حديثًا للمراجعة الداخلية جاء فيه "

(1) راتب محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، ط1، (عمان: دار الجنادرية للنشر والتوزيع، 2010م)، ص 9.

(2) وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 12 - 13.

(3) خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، ط1، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 3.

(4) ميلود عزوز، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، (الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، 2017م)، ص 274.

أن المراجعة الداخلية نشاطاً استشارياً وتأكيداً موضوعياً مستقلاً، مصمماً من أجل تحسين عمليات المنظمة وزيادة قيمتها، إنها تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والحوكمة⁽¹⁾.

كما عرفت المراجعة الداخلية بأنها وظيفة رقابية تمارس في المؤسسات المختلفة منذ زمن طويل، وهي تتبع من الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة وتتأثر بأهدافها، وتتطور مع تطورها، ولقد نشأ الطلب على المراجعة الداخلية نتيجة الحاجة لوجود وسيلة تحقق مستقلة بغرض الحد من الغش، الأخطاء في السجلات المحاسبية وبغرض حماية الأصول⁽²⁾.

وعرفت أيضاً على أنها نشاط مستقل يهدف إلى إعطاء المنظمة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات وإعطاء نصائح من أجل القيام بالتحسينات اللازمة والتي تساهم في خلق قيمة مضافة⁽³⁾.

وعرفت أيضاً على أنها تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القسوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي وطرف المراقبات الأخرى⁽⁴⁾.

من خلال استعراض تعريفات للمراجعة الداخلية تستنتج الباحثة أنه يوجد إتفاق على اعتبار أن المراجعة الداخلية نشاط استشاري ورقابي مستقل يدار بواسطة موظفي المنشأة بغرض تفعيل وظيفة الرقابة الداخلية بها، وهي جزءاً لا يتجزأ من إدارة المنظمة، وتعتبر ركناً أساسياً في المنظومة الرقابية في أي منشأة، ومكون رئيسي في المنظمة يفيد كل من له علاقة بالأداء الرقابي فيها، مثل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية والمراجعين الخارجيين، علاوة على أنها نشاط يتعلق ببنث الثقة وتقديم المشورة للمنظمات فيما يتعلق بسبل تحقيق الأهداف المرسومة بأفضل السبل وأقل التكاليف.

ويمكن للباحثة أن تعرف المراجعة الداخلية على أنها تلك الوظيفة المستقلة التي تتم داخل المؤسسة، بواسطة موظفيها، للقيام بفحص كافة أوجه النشاط وفرض الرقابة عليها، وضمان أن الإجراءات

(1) د. أشرف محمد إبراهيم منصور، تحليل العوامل المؤثرة في فعالية نشاط المراجعة الداخلية من وجهة نظر أصحاب المصلحة في المراجعة الداخلية - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة بني سويف، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد3، 2018م)، ص 198.

(2) الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني، (الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية، النشرة الإلكترونية، 2004م)، ص 5.

(3) سارة محمد برمّة محمد، عبد الرحمن عادل خليل، المراجعة الداخلية في ظل الحوكمة المصرفية وأثرها في تحسين جودة الأرباح - دراسة ميدانية على بنك فيصل الإسلامي، (السودان: جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة العلمية، العدد 5، 2017م)، ص 141.

(4) زاهرة توفيق عواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، (عمان: دار الرابحة للنشر والتوزيع، 2009م)، ص 87.

المعمول بها مصرح بها وشرعية العمليات بالإضافة إلى ضمان صدق المعلومات التي تنتجها الأقسام المختلفة في المؤسسة وذلك لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها وإنجاح خططها.

أدت الفضائح المالية للعديد من الشركات العالمية في السنوات الأخيرة إلى زيادة الإهتمام بدور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات باعتبارها أساس لحوكمة الشركات، وقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية من مجرد القيام بالمراجعة المالية وامتدت لتشمل مراجعة جميع أوجه النشاط بالشركة، وقد استخدمت وظيفة المراجعة الداخلية مراجعة النظم وإدارة المخاطر، وكذلك في تحسين عمليات حوكمة الشركة، وأصبح هدف وظيفة المراجعة الداخلية هي إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عمليات المنشأة بصورة تأخذ في اعتبارها توقعات أصحاب المصالح في المنشأة، وفي مجال حوكمة الشركات هناك بعض الجوانب الخاصة التي يجب أن يتعامل معها المراجع الداخلي وتمثل تطورا في وظيفة المراجعة الداخلية وتشمل هذه الجوانب الآتي⁽¹⁾:

1. **تدعيم القيم الأخلاقية والنزاهة داخل المنشأة:** يأتي دور المراجع الداخلي في مساعدة الإدارة في هذا الجانب من خلال تقديم الإقتراحات بالنسبة للجوانب التي يجب أن يتضمنها دليل السلوك الأخلاقي للمنشأة مع التأكد من أن السلوكيات والقيم الأخلاقية مكتوبة وقد تم توصيلها إلى جميع أفراد المنشأة في المستويات الإدارية كافة.

2. **فحص وتقييم الرقابة الداخلية:** تقدم المراجعة الداخلية خدمات تأكيدية عن سلامة هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة.

3. **تقييم وإدارة المخاطر:** يعتبر تقييم المخاطر وإدارتها أحد الجوانب المهمة لحوكمة الشركات، ويقدم المراجع الداخلي خدماته التأكيدية والاستشارية بخصوص تقييم وإدارة المخاطر، وتقديم الإقتراحات لتحسين عمليات إدارة المخاطر.

من استعراض مفهوم وتطور المراجعة الداخلية تستنتج الباحثة أنه بالرغم من تطور المراجعة الداخلية من حيث المفهوم إلا أننا نواجه في الوقت الحاضر بعض الصعوبات التي تتعلق بفهم وظيفة المراجعة الداخلية وأهميتها بالنسبة للشركة، حيث تحولت المراجعة الداخلية من كونها مجرد أداة للرقابة الداخلية لتشمل مفاهيم أوسع وأكبر من ذلك، فهي لم تعد قاصرة على فقط على المراجعة المنتظمة لفعالية

(1) عفت أبو بكر محمد الصاوي ، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات في إطار برنامج الخصخصة في مصر مع دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، 2010م)، ص 41.

الرقابة الداخلية والتحقق من التلاعب، وإنما امتد دورها لتشمل التعريف بالمخاطر التي تتعرض لها الشركة وتقديم الاستشارات اللازمة للإدارة العليا في هذا الخصوص.

ثانياً - أهمية وأهداف المراجعة الداخلية:

تتبع أهمية المراجعة الداخلية من أهميتها لدى مستخدمي البيانات المحاسبية أو المستخدمين منها، وكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة المراجعة الداخلية أكثر أهمية نظراً لاستخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة لرسم السياسات المستقبلية وتصحيح الانحرافات⁽¹⁾.

ويذكر أن أهمية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر وتطبيق حوكمة الشركات تتمثل في الآتي⁽²⁾:

1. إنها وظيفة مستقلة، تمثل نافذة الوحدة الاقتصادية وعين الإدارة، حيث يمكن خلالها تقييم تأكيد موضعي حول فعالية إدارة المخاطر وعملية الرقابة عليها، وتطبيق حوكمة الشركات، كما أنها تقدم النصح والمشورة اللازمة للإرتقاء بمستوى الأداء.

2. أنها تساعد كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ولجنة المراجعة، في القيام بمسؤولياتهم من خلال الإمداد بالمعلومات التفصيلية التي يحتاجون إليها، من واقع التقرير الذي تعده والنصح والمشورة التي تقدم إليهم.

3. إنها تساعد الإدارة التنفيذية في تطبيق الحوكمة من خلال تأكيدها على مدى الإلتزام بالتشريعات واللوائح والقوانين.

4. إنها تساعد في دعم الهيكل الرقابي للوحدة الاقتصادية، ورفع كفاءة التشغيل والتحقق من الإلتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والإدارية، ومن جانب الإدارة التنفيذية وكذلك التحقق من توافر النتائج مع الأهداف، وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقه وفعاليتها.

أكدت معايير الحوكمة وقواعدها على ضرورة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية والتركيز على علاقتها مع كل من لجنة المراجعة والمراجع الخارجي، وتهدف المراجعة الداخلية إلى ضبط الأداء المالي والإداري لتحسين عمليات المنشأة بصورة تأخذ في إعتبارها توقعات أصحاب المصالح في المنشأة، هناك أهداف أساسية للمراجعة الداخلية يمكن تلخيصها كما يلي⁽³⁾:

(1) أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000م)، ص 39.
(2) د. نجوى أحمد السيسى، تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر من منظور حوكمة الشركات - دراسة ميدانية، (القاهرة: جامعة القاهرة، المؤتمر السنوي الرابع لكلية التجارة، يوليو 2007م)، ص ص 19-20.
(3) وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2010م)، ص 12.

1. فحص وتقييم مدى ملائمة تطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية عن طريق تقييم نظم الرقابة الداخلية.

2. تحديد مدى ملائمة إجراءات المحاسبة عن الأصول، ومدى كفاية الحماية لها.

3. التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الرسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتبويب مثل هذه المعلومات.

4. تقييم مدى نجاعة واقتصادية استخدام موارد المؤسسة والتقارير عن الإنحرافات إن وجدت وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات الصحيحة.

5. تقييم نوعية وجودة الأداء.

والجدير بالذكر أن أنشطة المراجعة الداخلية تتضمن ما يلي⁽¹⁾:

1. أنشطة ذات علاقة بالحوكمة: حظيت حوكمة الشركات باهتمام كبير من الجهات المنظمة والباحثين والأفراد، وقد ركزت الاستجابات التنظيمية على زيادة متطلبات الإفصاح المتعلقة بحوكمة الشركات،

مما أدى إلى زيادة الطلب على تأكيد داخلي لعمليات الحوكمة، وتعد وظيفة المراجعة الداخلية في وضع جيد لنوفير هذا التأكيد، وهي جزء لا يتجزء من حوكمة الشركات.

2. أنشطة ذات علاقة بإدارة المخاطر: ترتبط بتقييم عملية إدارة المخاطر، لضمان إدراك المنظمة للمخاطر التي تواجهها، وحسن إدارة هذه المخاطر، وتحديد الفرص المحتملة واستغلالها.

3. أنشطة ذات علاقة بالرقابة الداخلية، وتتضمن:

أ- تقييم أدوات الرقابة والتوصية بتحسينها.

ب- فحص المعلومات المالية والتشغيلية.

ج- فحص جدوى وكفاءة وفعالية الأنشطة التشغيلية.

د- فحص مدى الالتزام بالأنظمة واللوائح، وسياسات وتوجهات الإدارة والمتطلبات الأخرى.

وبالتطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية، فيمكن القول أنه وبالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، والمراجعون الداخليون يسعون بصفة أساسية وعامة إلى تحقيق الأهداف التالية⁽²⁾:

1. مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.

(1) د. أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سابق، ص 199.

(2) السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998م)، ص 194.

2. قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
3. تحديد مدى إلتزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.
4. حماية أصول المؤسسة.
5. منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.
6. تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.

وبناءً على ذلك تستنتج الباحثة الآتي:

1. أن المراجعة الداخلية تهدف إلى التحقق من مدى الإلتزام بالسياسات والاجراءات ووسائل الرقابة المصرح بها، والتحقق من مدى كفاية وفعالية أداء الإدارات والأقسام المختلفة بالشركة.
2. اكتسبت المراجعة الداخلية أهميتها من القيمة التي تضيفها للمؤسسة باعتبارها نشاط مستقل يقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واقتراح مامن شأنه تحسين العمل في المنظمة.
3. أن المراجعة الداخلية تهدف إلى مراجعة الأحداث والوقائع التي حدثت في الشركة للتحقق من دقة الأنظمة الرقابية ومدى الإلتزام بالضوابط، ومدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.

ثالثاً - خصائص وأساليب المراجعة الداخلية:

- هنالك بعض الخصائص التي يؤدي من خلالها المراجع الداخلي وظيفته، تتمثل في⁽¹⁾:
1. **المساعدة في التسيير:** فالمراجع الداخلي يعمل بجانب أي مسؤول عن الوظائف الأخرى، فيقدم مساعدات للمسؤولين لمعالجة المشاكل من كل الأصناف والمتعلقة بالإجراءات للسيطرة الجيدة على كل النشاطات.
 2. **لاتحكم على أداء الأشخاص:** إن هدف المراجعة الداخلية يتمثل في المساعدة على تحسين الأداء وليس الحكم على الأداء.
 3. **وظيفة مستقلة:** وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعي نتائج وتوصيات المراجع الداخلي ومدى ملائمتها وقبولها.
- تم تقسيم أساليب المراجعة الداخلية بغرض تحديد مسؤولية مراجع الحسابات بدقة في مجال تقييم نظام المراجعة الداخلية إلى الأقسام التالية⁽²⁾:

(1) احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، (الجزائر: جامعة الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2007م)، ص 50.
(2) اسارة محمد برممة محمد، عبد الرحمن عادل خليل، مرجع سابق، ص ص 141- 143.

1. **مراجعة إدارية:** تتمثل في خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، وعادة ما يتعلق هذا الأسلوب بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية، وتشتمل تلك الأساليب والإجراءات عادة على وسائل تحقيق هذه الأهداف منها:

أ- الموازنة التقديرية.

ب- التكاليف المعيارية.

ج- الرسوم البيانية.

د- الكشوف الإحصائية وتقارير الكفاية الدورية.

هـ- تحديد اختصاصات الإدارات المختلفة بحيث لا يوجد أي تدخل أو تنافر فيما بينها.

2. **الرقابة المحاسبية:** تهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة بالدفاتر وتستخدم جميع الوسائل التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق الهدف، ومن هذه الوسائل:

أ- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

ب- إعداد موازين المراجعة بصفة دورية.

ج- عمل مذكرة الصرف دوريا.

د- إصدار التعليمات بعدم قيد أي مستند ما لم يكن يحمل توقيعات الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده، ومالم يكن مرفقا به جميع الوثائق المؤيدة له.

3. **الضبط الداخلي:** يهدف إلى حماية أصول المنشأة أو موجوداتها من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال، ويقصد بالضبط الداخلي ذلك النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تهدف إلى عمليات المشروع ومراجعتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة وذلك يجعل عمل كل موظف بالمنشأة يراجع بواسطة موظف آخر وفي ذلك ضما لحسن سير العمل وعدم وقوع أخطاء أو غش أو تلاعب بأصول المنشأة وحساباتها، وتتمثل إجراءات الضبط الداخلي في الآتي⁽¹⁾:

أ- القيام بالتأمين على الأصول ضد جميع الأخطار التي تتعرض لها حسب طبيعتها، والتأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين اللذين يعهد إليهم بعهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها.

(1) متولي محمد الجمل ومحمد السيد الجزار، أصول المراجعة، (بدون ناشر، 1974م)، ص 155.

ب- وضع نظام سليم لمراجعة البريد الوارد أو الصادر وتتبع تداول المراسلات الوارد داخل نظام المؤسسة في الأقسام المختلفة، ومراعاة عدم تأخير الرد عليها واتخاذ مايلزم بخصوصها وأخيراً حفظ المراسلات الواردة وصور المراسلات الصادرة ومستندات المنشأة في ملفات مناسبة يسهل الرجوع إليها.

ج- إستخدام وسيلة المراجعة الحديثة وذلك لجعل سلطات الإعتماد متمشية مع درجة مسؤوليات الرؤساء.

رابعاً -فعالية المراجعة الداخلية:

تمثل المراجعة الداخلية في المنشآت إحدى الآليات الهامة لحوكمة الشركات مع بعض الضوابط كما يلي⁽¹⁾:

1. يجب أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية وأن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري الشركة، وإلا وجب عليه أن يبين أسباب عدم وجود مثل هذا النظام في الجمعية العامة السنوية، وأن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة متخصصة في المراجعة الداخلية.
2. يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول متفرغ بالشركة ويكون من القيادات الإدارية بها، ويتبع مباشرة للعضو المنتدب وأن يكون له إتصال مباشر والتشاور مع رئيس مجلس الإدارة ويحضر كل اجتماعات لجنة المراجعة.
3. يكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بقرار من العو المنتدب، بشرط موافقة لجنة المراجعة.
4. يجب أن يكون لمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.
5. يقدم مدير المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوياً إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها، وكذلك مدى إلتزامها بقواعد الحوكمة.
6. يصدر بتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية وأسماء مديريها ومن يعاونهم قرار واضح مفصل مكتوب من مجلس إدارة الشركة.
7. تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظام لتقييم وسائل ونظم إجراءات إدارة المخاطر في الشركة وتطبيق الحوكمة بها على نحو سليم.

(1) د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، العدد 2، 1992م)، ص ص 370-371.

8. يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءً على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، وعلى أن يستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الشركة وأن يتم تحديث ومتابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري.

ولتنفيذ دور المراجعة الداخلية في مجال حوكمة الشركات لا بد أن يتوافر لها بعض المتطلبات الأساسية والتي تشمل⁽¹⁾:

1. تدعيم الاستقلال النسبي للمراجع الداخلي من خلال تبعية قسم المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة.

2. تدعيم كفاءة المراجع الداخلي.

3. توصيف العلاقات بين قسم المراجعة الداخلية والأقسام الأخرى.

وللتأكد من تحقيق والمحافظة على فعالية المراجعة الداخلية، يلزم فحصها بشكل دوري، وتتطلب معايير المراجعة الداخلية إجراء تقييمات خارجية مستقلة لوظيفة المراجعة الداخلية مرة واحدة كل خمس سنوات على الأقل، ومع ذلك واستجابة للتحديات المتزايدة التي تواجه المراجعة الداخلية، تقوم بعض الشركات بإكمال هذه التقييمات بشكل أكثر تكرارية، ويحقق فحص فعالية المراجعة الداخلية (IAER) الفوائد الرئيسية التالية⁽²⁾:

1. تقييم دور المراجعة الداخلية في المنظمة، وتقييم مدى استقلاليتها وموضوعيتها.

2. تقديم رأي مستقل حول الجودة والقيمة التي توفرها وظيفة المراجعة الداخلية.

3. تقديم تأكيد للجان المراجعة بشأن إمكانية الإعتماد على المراجعة الداخلية بالشركة.

4. قياس وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الداخلية وتبني أفضل الممارسات، مما يبرز مجالات التحسين، ويتيح للمراجعة الداخلية البقاء في المقدمة.

ولضمان نجاح وظيفة المراجعة الداخلية ينبغي أن تؤدي بمستوى معين من الجودة، فالمراجع الخارجي الذي يرغب في استخدام وظيفة المراجعة الداخلية ينبغي عليه أن يدرك خصائص أو عوامل جودة المراجعة الداخلية، وفي هذا الصدد حددت المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية العوامل الضرورية لضمان جودة المراجعة الداخلية حيث قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام

(1) د. زكريا عبده السيد احمد، محددات إدراك المراجعين الداخليين لمسؤوليتهم في إدارة المخاطر وأثرها على محتويات تقاريرهم، (مصر: جامعة بنها، كلية التجارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 2، 2006م)، ص 63.

(2) د. أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سابق، ص 200.

1975م بإصدار معيار المراجعة رقم (9) بعنوان " آثار وظيفة المراجعة الداخلية على نطاق عملية المراجعة الحيادية" الذي أوضح فيه العوامل الثلاث التي تؤخذ في الاعتبار من قبل المراجعين الخارجيين لتقييم مدى اعتمادهم على عمل المراجعين الداخليين، وهي كفاءة المراجعين الداخليين، موضوعية المراجعين الداخليين وعمل المراجعين الداخليين المؤدى. وفي عام 1991م قام المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار معيار المراجعة رقم (65) بعنوان " مراعاة عمل المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية"، وفي نفس السياق أصدرت اللجنة الدولية لمهنة المراجعة عام 1982م الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (10) الذي حددت فيه الأسس والاعتبارات الواجب الإسترشاد بها عند تقييم وظيفة وأعمال المراجعة الداخلية والذي تم تعديله واستبداله عام 2004م بمعيار المراجعة الدولي رقم (610) بعنوان " مراعاة عمل المراجعة الداخلية"⁽¹⁾. وعلى الرغم من أهمية تفعيل المراجعة الداخلية، إلا أن هناك مجموعة من العوامل التي تحد من فعاليتها، مثل⁽²⁾:

1. عدم دعم وظيفة المراجعة الداخلية من قبل الإدارة.
 2. المماطلة في تنفيذ التوصيات التي وردت بتقارير المراجعة الداخلية.
 3. وجود تضارب في أدوار كل من المحاسبة والمراجعة الداخلية.
 4. عدم موضوعية واستقلالية المراجعة الداخلية.
 5. عدم أداء المراجعين الداخليين لدورهم الاستشاري.
- ويرى أحد الكتاب أن دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات يتمثل في الآتي⁽³⁾:
1. عمل التقييمات المناسبة لتوفير التأكيد الموضوعي والمستقل على أن عمليات الحوكمة وإجراءاتها في الشركة كافية ومناسبة من حيث التصميم ومن أنه يتم تطبيقها بفعالية.
 2. توفير النصائح والإرشادات لإجراء التحسينات المحتملة في عملية الرقابة والحوكمة وإجراءاتها لزيادة فعالية الشركة.

(1) أنس عبد القادر عياد عامر، وحسام عبد القادر عامر، أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على المراجعة الخارجية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 22، العدد 1، 2018م)، ص ص 13 – 14.

(2) Mu'azu Saidu Badara, Siti Zabedah Saidin, **The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the Public sector organizations**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No. 3, 2013, Pp 329-339

(3) عطا الله وارد خليل، ومحمد عبد الفتاح العشاوي، الحوكمة المؤسسية، (القاهرة: مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 181.

يذكر أنه لما كانت حوكمة الشركات هي العلاقة بين المستثمر وفريق الإدارة ومجلس إدارة الشركة، وهي عبارة عن نظام يوضح كيفية توجيه ورقابة الشركة، وعليه فإن المراجعة الداخلية تمثل جزء من منظومة الحوكمة الجيدة⁽¹⁾.

تستنتج الباحثة ضرورة فحص جودة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات بواسطة أطراف خارجية وذلك لضمان أدائها لوظيفتها بمستوى مرض من الجودة والكفاءة، وضرورة إعادة تأهيل موظفي قسم المراجعة الداخلية بتوفير الدورات التدريبية لهم وتزويدهم بكل ما هو جديد في المجال. وترى الباحثة أن المراجعة الداخلية في المنشآت تمثل إحدى آليات حوكمة الشركات الهامة والتي يجب أن تتضمن مايلي بغرض تفعيل دورها:

1. يجب أن يكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية وأن يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع مديري الشركة، وإلا وجب عليه بيان عدم أسباب عدم وجود مثل هذا النظام بالجمعية العامة السنوية، وأن يتولى تنفيذ هذا النظام إدارة متخصصة في المراجعة الداخلية.
2. يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول متفرغ بالشركة ويكون من القيادات الإدارية بها، ويتبع مباشرة للعضو المنتدب وأن يكون له إتصال مباشر والتشاور مع رئيس مجلس الإدارة ويحضر كل اجتماعات لجنة المراجعة.
3. يكون تعيين وتجديد وعزل مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد معاملته المالية بقرار من العضو المنتدب، بشرط موافقة لجنة المراجعة.
4. يجب أن يكون لمدير المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة التي تمكنه من القيام بعمله على أكمل وجه.
5. يقدم مدير المراجعة الداخلية تقريراً ربع سنوياً إلى مجلس الإدارة وإلى لجنة المراجعة عن مدى التزام الشركة بأحكام القانون والقواعد المنظمة لنشاطها، وكذلك مدى التزامها بقواعد الحوكمة.
6. يصدر بتحديد أهداف ومهام وصلاحيات إدارة المراجعة الداخلية وأسماء مديريها ومن يعاونهم قرار واضح مفصل مكتوب من مجلس إدارة الشركة.

(1) Roszaini Haniffa, & Mohammad Hudaib, **Corporate Governance Structure and Performance of Malaysian listed Companies**, (Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 33, No. 7-8, 2006) P P. 1034 - 1062

7. تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظام لتقييم وسائل ونظم إجراءات إدارة المخاطر في الشركة وتطبيق الحكومة بها على نحو سليم.

8. يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءً على تصور ودراسة للمخاطر التي تواجه الشركة، على أن يستعان في ذلك بآراء وتقارير مجلس الإدارة ومراقبي الحسابات ومديري الشركة وأن يتم تحديث ومتابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري.

المراجعة الخارجية كإحدى آليات حوكمة الشركات:

أولاً - مفهوم وأهمية وأهداف وخصائص المراجعة الخارجية:

تعرف عملية التدقيق الخارجي على أنها فحص انتقادي يقوم به شخص ذو خبرة ومستقل، يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات⁽¹⁾.

أما جمعية المحاسبة الأمريكية فتعرف المراجعة الخارجية على أنها عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات - بموضوعية - التي تتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية للتأكد من درجة تطابق تلك الحقائق مع المعايير الموضوعية، وتوصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات المعنيين⁽²⁾.

كما تعرفها منظمة العمل الفرنسي على أنها مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معقل ومستقل، استناداً على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم⁽³⁾.

وعرفها أحد الباحثين على أنها " ذلك الرأي الفني المحايد والمعبر عنه بتقرير يقدم إلى الأطراف أو المتعاملين المختلفين مع المؤسسة بناءً على عملٍ منظمٍ ومدروسٍ يقوم بتفحصٍ ومراقبةٍ لجميع المعلومات والبيانات المستخلصة في القوائم المالية وإعطاء رأيٍ فنيٍ محايدٍ يساعد هؤلاء المتعاملين في تأكيد مدى صدقية المعلومات والبيانات المحاسبية"⁽⁴⁾.

(1) بسطالي حداد، عبد الناصر عاشوري، بولعرس صلاح الدين، دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات - دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية، (جامعة الأزهر، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، المجلد 22، العدد 64، 2018م)، ص 490.

(2) حامد محمد أبو هيبه طلبه، أصول المراجعة، (عمان: دار زمزم للنشر، 2012م)، ص 13.

(3) شوقي جباري وآخرون، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات، (الجزائر: جامعة سكيكدة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11-12 أكتوبر 2010م)، ص 11.

(4) رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، (مصر: الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، 1987م)، ص 21.

تتلخص أهمية المراجعة الخارجية في الفائدة التي تقدمها للعديد من الأطراف الطالبين لنتائجها ومخرجاتها وعلى حسب حاجة كل طرف⁽¹⁾:

1. إدارة الشركة: يعتمدون اعتماداً شبيه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء، ولهذا تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

2. البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

3. الدولة: تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة كالتخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار لبعض المواد المحمية.

4. العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5. المساهمين: يولون اهتماماً بالغاً بنتائج المراجعة بغية التأكد من:

أ- قدرة الإدارة على التسيير الناجح.

ب- الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة.

ج- الكشف عن الأخطاء أو التلاعب ومنع حدوث ذلك أو الحد منه.

6. الدائنون والموردون: حيث أن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات المتداولة

بين المؤسسة ومتعاملها ودائنيها، كما أن درجة السيولة والربح مهمان لهم⁽²⁾.

تتمثل أهداف المراجعة الخارجية في الآتي⁽³⁾:

1. القيام بالتأكد والتحقق من مدى صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر.

2. المساهمة في إعطاء رأي محايد ودقيق يستند على المعرفة والخبرة وقوة الأدلة على مدى مطابقة

القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي.

3. تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي، من أجل التأكد من أن هذه النظم سليمة ومناسبة واقتراح أي

تحسينات.

4. تقييم الخطط والإجراءات، قصد اكتشاف الاختلالات واقتراح الحلول، فيما يتعلق بكل أوجه نشاط

الشركة، وليس النشاط المالي والمحاسبي فقط.

(1) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى تطبيق، (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2003م)، ص 10.
(2) خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، (الأردن: دار المستقبل للنشر والتوزيع، 1998م)، ص 11.

(3) فهيمة بديسي، التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة، (الجزائر: جامعة سكيكدة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11-12 أكتوبر 2010م)، ص 6.

5. تقييم النتائج المتوصل اليها مقارنة بالأهداف المرسومة.
6. مراقبة ودراسة النشاط التسييري والتشغيلي للشركة والحكم عليه وتحليل حسابات التكاليف والتأكد من مطابقتها للحسابات المالية.
7. الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من خلال منع الإسراف، وبالتالي المساهمة في تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة لها.
8. إن تحقيق نجاح المؤسسات وتحقيق أكبر كفاية إنتاجية سيسهم في تحقيق الرفاهية الاجتماعية وهو هدف تسعى الدولة لتحقيقه من خلال عملية التدقيق بالنسبة للمؤسسات. وللمراجعة الخارجية خصائص أساسية تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. الاستقلالية.
2. نشاط موضوعي.
3. نشاط هادف.
4. الشمولية.
5. الدورية.

يكون للشركة مراجع خارجي مستقل عن إدارتها الداخلية ويقوم مجلس الإدارة بناءً على توصية لجنة المراجعة بترشيح مراجع خارجي ممن تتوافر فيهم الكفاءة والخبرة والسمعة الحسنة، على أن يتم تعيينه بقرار من الجمعية العمومية بالشركة مع تحديد اتعابه السنوية، ويجب أن يكون المراجع الخارجي مستقلاً ومحايداً فيما بيديه من آراء وأن لا يقوم بأداء أي أعمال إضافية للشركة الا بعد موافقة لجنة المراجعة على الا يكون ذلك العمل الإلزامي من الأعمال التي تخضع لتقويم او مراجعة او إبداء رأي من قبل نفس المراجع عند مراجعته للقوائم المالية للشركة، كما يجب ان يتم الإفصاح عن المبلغ المدفوع للمراجع الخارجي مقابل تلك الأعمال الإضافية وبالتالي ونتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من اضاءة الثقة والمصادقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالية القوائم المالية التي تعدها الوحدات الإقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده مرفقا بالقوائم المالية فإن دور المراجع الخارجي أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة

(1) العايب عبد الرحمن ، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، (الجزائر: جامعة سكيكدة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11-12 اكتوبر 2010م)، ص 4.

الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الإقتصادية كما انه يحد من مشاكل عدم تماثل المعلومات والإنحراف الخلفي في الوحدات الإقتصادية⁽¹⁾.

تستنتج الباحثة أن المراجعة هي عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المالية للشركة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال الشركة وعن مركزها المالي في نهاية السنة.

ثانياً - الإلتزامات الفنية المطلوبة من المراجع الخارجي⁽²⁾:

1. الإلتزام بالنزاهة والموضوعية:

- أ- لا يجوز لمراجع الحسابات أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهمة المراجعة بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليف والخدمات الاستشارية.
- ب- لا يجوز للمراجع أن تخضع أحكامه المهنية لأراء الآخرين، وعند تقديم الخدمات الضريبية يفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مبرراً مقبولاً يؤيد هذا الموقف.

2. الإلتزام بالمعايير الفنية العامة:

- أ- على المراجع الخارجي ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتقانها بدرجة معقولة من الكفاءة المهنية، كما يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لأي عملية، كما يجب عليه أن يقوم بالتخطيط لأي عملية والإشراف عليها بطريقة كافية وملائمة، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية.
- ب- كما يتوجب على المراجع ألا يسمح بارتباط إسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها.

3. الإلتزام بالمسؤوليات تجاه العملاء: على المراجع الخارجي عدم إفساء أسرار العملاء التي يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا العميل أو بطلب من المحكمة أو اللجان القضائية أو عندما يرد على استفسارات تقصي الحقائق للجهات المهنية.

(1) محمد احمد ابراهيم خليل ، مرجع سابق، ص 12.

(2) يوسف محمد جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق هذه الفجوة، (فلسطين: الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 12، العدد 2، 2004م)، ص 373.

4. إلتزام المراجع بالحياد والاستقلال:

- أ- يقصد بالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات هو إلتزامه بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية.
- ب- من الأمور الهامة لمراجع الحسابات أن يحتفظ الجمهور بثقتهم في استقلاله وحياده، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي.

وتلعب وظيفة المراجعة الخارجية للقوائم المالية دوراً هاماً في طمأنة وتدعيم ثقة المساهمين ومستخدمي التقارير المالية في جودة الإفصاح المالي للشركات، وفي عدالة ومصداقية ما يصدر عنها من معلومات، كما إن الطلب على خدمات المراجعة الخارجية ينشأ من دور المراقبة التحذيرية Monitoring Role الذي تلعبه في علاقة الأصيل والوكيل بعقد الوكالة، فوفقاً لنظرية الوكالة يساعد قيام مراجع مستقل بهذا الدور في التقليل من عدم تماثل المعلومات بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين)، الأمر الذي يرجى منه حماية مصالح الأصيل حيثما يكون هناك تعارض بينهما وبين مصالح الوكيل، ويتسنى ذلك من خلال ما توفره المراجعة من تأكيد معقول بأن التقارير المالية خالية من التحريفات والتجاوزات الجوهرية أو الهامة، وحيث أن مستوى أداء خدمة المراقبة التحذيرية قد يختلف لذا فقد ظهر مفهوم جودة المراجعة.⁽¹⁾ كما أن تقرير المراجع الخارجي يمثل مصدراً هاماً في تعظيم منفعة استخدام المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمستخدمين الآخرين للتقارير المالية في إتخاذ القرارات السليمة الخاصة بالإستثمار، مما يستدعي ضرورة قيام المراجع بعملية الإفصاح الجيد عن المعلومات المالية دون محاولة إخفاء أية معلومات يمكن أن يستفيد منه فئة دون أخرى، مما يؤدي في النهاية إلى تنشيط وكفاءة سوق الأوراق المالية.⁽²⁾

ويعتبر تقرير المراجع الخارجي من أهم مكونات عملية المراجعة، حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية، وهو خلاصة عمل المراجع الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها، ويعتبر أحد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المراجع تجاه إدارة الشركة ومجالسها الخاصة

(1) خالد سعيد بركات، حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة في السوق المصري- دراسة ميدانية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، مجلد 27، العدد 75، 2007م)، ص 129 - 187.

(2) د. محمد حسين عبد الجليل صبيحي، دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية- داسة تحليلية، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 1، 2002م)، ص 5.

بها⁽¹⁾، يلقي تقرير المراجع الخارجي اهتماماً كبيراً من قبل العديد من الأطراف التي تسعى إلى تأكيد مصداقية وعدالة التقارير المالية، التي تستند عليها في اتخاذ قراراتها الاستثمارية، ويعرف تقرير المراجعة على أنه " خلاصة ماتوصل إليه المراجع من خلال مراجعته لأنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعد التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع، ويعد رأي المراجع حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في هذه البيانات المالية⁽²⁾.

ويعد تقرير المراجع وسيلة هامةً استناداً إلى الآتي⁽³⁾:

1. أنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهتمها التعرف على الأداء المالي للمنشأة.
2. أنه الوسيلة ذات الفاعلية لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي معلومات التقرير بقدر الإمكان.

3. يترتب على التقرير أموراً هامةً تتخذها الجمعية العمومية للمساهمين أهمها مايلي:

- أ- اعتماد البيانات المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها.
- ب- إبراء أو عدم إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة.
- ج- إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.
- د- رسم سياسات المنشأة.

4. إن اعتماد المدقق الخارجي على القوائم المالية للمنشأة يعد أساساً لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة.

5. يمثل إنعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العملية والعلمية، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

(1) علي الذنبيات، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية – نظرية وتطبيق، ط 3، (عمان: المكتبة الوطنية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، 2010م)، ص 31.

(2) علام محمد مرسي حمدان، أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، (الأردن: دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 2، 2011م)، ص 417.

(3) أسامة عبد المنعم و محمد فوزي أبو الهيجاء، جمال حسن العفيف، أثر خصائص مجلس الإدارة على فترة إصدار تقرير المدقق – دراسة تطبيقية، (الأردن: جامعة آل البيت، عمادة البحث العلمي، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 23، العدد 3، 2017م)، ص 106.

إن نشاط المراجعة الخارجية عرف تطوراً كبيراً في الوقت الراهن ولم يعد دوره يقتصر على تأمين المعلومات المالية واكتشاف ماطن الغش والخلل والاختلاس، بل تعدى ذلك إلى تقييم النتائج ومراقبة الخطط⁽¹⁾، يتمثل دور المراجعة الخارجية كأحدى آليات حوكمة الشركات في الآتي⁽²⁾:

1. الحصول على المعلومات التي تمكن من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير المالية.
 2. إعداد تقرير عن مدى إلتزام الشركة بقواعد حوكمة الشركات الصادرة من الهيئة العامة لسوق المال، وتوفير معلومات تساعد في تقييم الموقف المالي للمؤسسة.
- وتعد المراجعة الخارجية آلية مهمة من آليات حوكمة الشركات والتي قد تكون فعالة للرقابة وتقييد السلوك الانتهازي للمديرين وتخفيض التصاق التكلفة⁽³⁾، كما تلعب المراجعة الخارجية دوراً هاماً في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك وإدارة الشركة، حيث أنه غالباً ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين) عن الموارد التي يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك)، وبالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يريجه الملاك، والتي قد تضر بمصالح المساهمين ومصالح الشركة ككل، وتعتبر المراجعة الخارجية من أهم الآليات الحوكمية التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات لما يتمتع به المراجعون من استقلالية وحياد في إبداء الرأي وقدرة على كشف أسرار هؤلاء المسيرين⁽⁴⁾.

وتتمثل أهمية إستقلال المراجع الخارجي في الآتي⁽⁵⁾:

1. تدعيم الثقة في مهنة المراجعة وممارسيها.
2. زيادة الطلب على خدمات مهنة المراجعة.
3. زيادة جودة عملية المراجعة.
4. تحقيق الموضوعية في نتائج عملية المراجعة.
5. تحسين كفاءة وفعالية أسواق راس المال.

(1) زينب حوري، التدقيق بين الماضي والحاضر، (الجزائر: جامعة سكيكدة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر: الواقع والفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، يومي 11-12 أكتوبر 2010م)، ص 18.
(2) خالد أمين عبدالله، المراجعة من الناحية العلمية والعملية، (عمان: دار وائل للنشر، 2001م)، ص 13.
(3) لمياء كمال محمود محمد الزكي، تحليل دور آليات الحوكمة في الحد من تأثير دوافع المديرين الانتهازية على السلوك غير المتماثل للتكلفة، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالأسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد 10، العدد 3، 2019م)، ص 808.

(4) بسطالي حداد، عبد الناصر عاشوري، بولعرس صلاح الدين، مرجع سابق ص 492

(5) د. علي أحمد زين، د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي، دراسات في المراجعة، (القاهرة: دار الكتاب الجامعي، 2006م)، ص 7.

كما لا يخفى دور المراجع الخارجي في تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات، وعملية التسيير بالإضافة إلى مراقبة مصداقية القوائم المالية، حيث أن معايير التدقيق الدولية قد ألزمت المدقق الخارجي بإبداء رأيه قوة ونجاعة نظام الرقابة الداخلية والإبلاغ عن كافة أوجه القصور التي اكتشفها فيه عند أدائه لعملية التدقيق والتي من شأنها التأثير على مصداقية وجودة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة، كما دعت معايير التدقيق الدولية المدقق الخارجي من خلال معيارها رقم 265 إلى تبليغ أطراف الحوكمة عن كافة المخالفات وأوجه القصور التي تم اكتشافها ومدى استجابة الإدارة لتصحيحها سواء بطريقة كتابية أو شفوية حسب درجة خطورة هذه الانحرافات ودرجة تأثيرها على البيانات المالية للمؤسسة، كما أنه لا يوجد ما يمنع المدقق الخارجي حسب نفس المعايير من أن يبلغ أطراف الحوكمة بأمور الرقابة الداخلية الأخرى، ومدى قدرة الإدارة على التسيير بطريقة فعالة، وهنا تكون قد وقعت عليه مسؤولية جديدة تضاف إلى مسؤولياته التي تتعلق بتدقيق القوائم المالية⁽¹⁾.

يمكن تفعيل دور المراجعة الخارجية كإحدى آليات حوكمة الشركات من خلال الآتي⁽²⁾:

1. قيام المراجع الخارجي بإعداد تقارير عن فحصه لهيكل الرقابة الداخلية أو التصديق على تقرير الإدارة وعن مدى فاعلية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة، الأمر الذي يجعل القيام بارتكاب أي غش إداري أو إجراء أي تلاعب أمراً في غاية الصعوبة على أن يقدم هذا التقرير للجنة المراجعة قبل نشره لمناقشته وذلك بزيادة فاعلية هذا التقرير.
2. لكي يؤدي المراجع دوره بفاعلية يجب أن يكون مستقلاً عن إدارة الشركة ولا توجد بينه وبين أعضاء مجلس الإدارة أي علاقة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
3. لا يجوز لإدارة الشركة التعاقد مع المراجع الخارجي على أداء خدمات أخرى غير المراجعة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة على هذه الخدمات والأتعاب المقدرة لها، وذلك بما يحافظ على إستقلال المراجع الخارجي وبالتالي تفعيل دوره تجاه حوكمة الشركات.
4. ألا يرتبط قرار إستمرار المراجع الخارجي في أدائه لعملية المراجعة وتقدير أتعابه بتحكم الإدارة فيه.
5. قيام المراجع الخارجي بإعداد تقارير عن مدى إلتزام الشركة بقواعد حوكمة الشركات الصادرة من الهيئة العامة لسوق المال.

(1) بسطالي حداد، عبد الناصر عاشوري، بولعرس صلاح الدين، مرجع سابق، ص 493.

(2) تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي، مرجع سابق، ص 27-36.

وتجدر الإشارة إلى أن الإطار العام لحوكمة الشركات يتطلب ضرورة تعيين المساهمين لمراجع حسابات مستقل ومؤهل وذو كفاءة مهنية لإجراء مراجعة لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن كل جوانبها الهامة نتيجة نشاط الشركة، ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية، كما أن مراجع الحسابات يكون مسؤول أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية المراجعة وبذل العناية المهنية ومسؤول عما ورد بتقريره منذ لحظة تقرير المراجعة في الجمعية العمومية للشركة، وذلك أمام أي جهة إعتدت على هذا التقرير في إتخاذ القرارات⁽¹⁾.

وتلعب إجراءات المراجعة الخارجية دورا بارزا في تحسين جودة التقارير المالية من خلال مايلي:⁽²⁾

1. تحسين جودة المعلومات المحاسبية: إن المراجع الخارجي وعند ممارسة مهامه المتعلقة بعملية المراجعة فهو يقوم بتحديد مواقع القصور والضعف ويبلغها إلى الأطراف المختصة لتصحيحها، ومن جهة أخرى فإن التوجيهات التي يقدمها المراجع الخارجي إلى معدي القوائم أثناء أدائه لمهامه يمكن أن يكون لها الأثر الإيجابي في إضفاء جودة أكبر على المعلومات المحاسبية، ويزيد من صحتها ودقتها بحكم خبرته وإطلاعه الواسع والمستمر في مجال المحاسبة.

2. الاهتمام بمسألة الإفصاح والشفافية: إن عملية المراجعة الخارجية تلعب دورا كبيرا في سبيل ضمان الالتزام بالإفصاح الكافي، السليم والشفاف عن المعلومات والبيانات التي تصدرها الشركات، فالمراجع الخارجي ملزم حسب معايير التدقيق الدولية بإبداء الرأي حول سياسة الإفصاح المتبعة من قبل المؤسسة وتقييمها، والإشارة في تقريره إلى جميع جوانب القصور التي وقف عليها إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة قصد تحسينها.

3. حماية الشركة وأموال المساهمين: تلعب المراجعة الخارجية دورا كبيرا في حماية أصول الشركة وأموال المساهمين والحفاظ عليها، ويمكن التطرق إلى هذه النقطة من زاويتين:

أ- مايتعلق بالمراجع الخارجي ودوره في تقييم مدى ملاءمة فرض استمرارية المشروع والنتبؤ بالانهيارات المالية للمنشأة، الأمر الذي قد يمكن متخذي القرار من إتخاذ الاحتياطات والتدابير التصحيحية اللازمة.

(1) فريد محرم فريد، نموذج محاسبي مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء وقيمة الشركة المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية- دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2009م)، ص112.

(2) بسطالي حداد، عبد الناصر عاشوري، بولعرس صلاح الدين، مرجع سابق، ص ص 494- 495.

ب- مايتعلق بالمراجع الخارجي ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري.

ومن أكثر التعريفات شيوعاً وانتشاراً لجودة المراجعة هي أنها تقدير السوق لاحتمال قيام المراجع باكتشاف التحريفات الموجودة في النظام المحاسبي مع قيامه بالإفصاح عن هذه التحريفات في تقريره، ويتوقف احتمال قدرة المراجع على اكتشاف هذه التحريفات على قدراته التكنولوجية، وإجراءات المراجعة، وحجم العينة، كما يعد احتمال اكتشاف المراجع للتحريفات مقياس لاستقلال المراجع عن عميله⁽¹⁾.

والجدير بالذكر أن هناك عدة عوامل تتحكم في جودة عملية المراجعة الخارجية يمكن تفصيلها من خلال ما يلي⁽²⁾:

1. **استقلالية المراجع الخارجي:** حيث تعتبر من أبرز المتطلبات التي تفرضها حوكمة الشركات وذلك نظراً لما توفره له من قدرة على النقد وإبداء الرأي بكل موضوعية ومصداقية حول بيانات المؤسسة، فعلى المراجع الخارجي أن يكون متحرراً من أي علاقة من شأنها أن تفقده استقلاليته.
 2. **التزام الشركة بالمعايير الأخلاقية لتعيين المراجع الخارجي:** والأخذ بعين الاعتبار القواعد والقوانين وتوقعات أصحاب المصالح واحتياجات الشركة، ومبادئ الإفصاح والشفافية عند عملية الاختيار.
 3. **التزام الشركة بمعيار الكفاءة المهنية عند تعيين المراجع الخارجي:** لاتمام المراجعة يجب وجود فريق متكامل ومؤهل ويتمتع بقدر كبير من الخبرة والتأهيل العلمي، ولأن تقصير أحد أعضاء فريق المراجعة أو عدم تمتعه بالخبرة والكفاءة المطلوبة يخلق ثارا سلبية للمنشأة ولمكتب المراجعة، أصبح انتقاء المراجعين المكلفين بعملية المراجعة يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة عملية المراجعة.
- يتضح دور المراجع الخارجي فيما يختص بالحوكمة حيث يقوم بإخطار مجلس الإدارة بكافة الانتهاكات الجوهرية التي قد يتم اكتشافها أو توجي بالشك فيها، بما يدعم موثوقية المعلومات الواردة في التقارير، كما أن التزام المراجع الخارجي قانونياً بالمسؤولية عن بدل الأضرار المتكبدة نتيجة الإهمال في عملية تدقيق التقارير وتقريره باحتواء التقارير على جميع المعلومات الجوهرية والتي تتضمن توازن جميع وجهات النظر الإيجابية والسلبية، دون الوقوع في أي خطأ جوهري يضمن النزاهة والأمانة من أجل طمأنة الطوائف المختلفة المستخدمة للمعلومات الواردة فيها.

(1) Linda Elizabeth DeAngelo, **Auditor Size and Audit Quality**, (USA: University of Pennsylvania, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 3, 1981) P P. 183 -199

(2) عمر إقبال توفيق المشهداني، تدقيق التحكم المؤسسي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها، (الجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، 2012م)، ص 226.

مجلس الإدارة كأحدى آليات حوكمة الشركات:

أولاً - مفهوم وتشكيل مجلس الإدارة:

لقد تم تعريف مجلس الإدارة بأنه " مجموعة من الأعضاء المنتخبين بشكل مباشر من قبل حملة الأسهم ووفقاً لقانون الشركات، وتكون مهمتهم الأساسية هي تمثيل مصالح المالكين في الشركة والرقابة على المديرين التنفيذيين"⁽¹⁾.

ويمكن الإشارة إلى مفهوم ودور مجلس الإدارة حسب وجهات نظر مختلفة⁽²⁾:

1. حسب النظرية التعاقدية المالية للحوكمة: يتدخل مجلس الإدارة من أجل تحفيز ورفع أداء المسيرين، وذلك من خلال نظام المكافآت أو تهديدهم بالعزل من مناصبهم.
 2. حسب النظرية التشاركية للحوكمة: يعتبر مجلس الإدارة أداة لتسهيل خلق القيمة لجميع الأطراف الآخذة للمؤسسة، ويتدخل المجلس من أجل تقسيم مداخل المؤسسة، وتشجيع العمل الجماعي.
 3. حسب النظرية الاستراتيجية للحوكمة: يعتبر مجلس الإدارة أداة حصول على المعلومات ويساعد على خلق الكفاءات، ويلتزم بتسهيل وتطوير تلك الكفاءات والمساعدة على خلق فرص جديدة.
- يرجع الاهتمام بمجلس إدارة الشركة إلى الإقتصادي آدم سميث⁽³⁾، حيث أدت أزمات بيئة الأعمال إلى زيادة اهتمام الباحثين والهيئات التنظيمية لتحسين جودة التقارير المالية وكفاءة مجلس الإدارة، ويعد إصدار أدلة حوكمة الشركات من أبرز هذه الجهود، ويمثل مجلس إدارة الشركة عنصراً أساسياً في هذه الأدلة، إضافة إلى أنه عنصراً هاماً في القوانين التي تحكم عمل الشركات، وكذلك عنصراً رئيسياً في مقاييس وتقييمات حوكمة الشركات⁽⁴⁾، إذا كانت السلطة تخضع لولاية الجمعية العامة للمساهمين، فإن السيادة الفعلية تخضع لولاية مجلس الإدارة، إذ أنه الجهة المخولة بتسيير دفة أمور الشركة، هذا مرده إلى عدم اهتمام المساهمين بحضور اجتماعات الجمعيات العامة وتعذر إشرافهم ورقابتهم على شؤون الشركة بصفة فعالة لضخامة عددهم⁽⁵⁾.

(1) إبراهيم محمد الجزراوي، وبشرى فاضل خضير، نموذج مقترح للإفصاح عن حوكمة الشركات الداخلية وآلياتها الداخلية، (العراق: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، 2014م)، ص 335.

(2) محمد جلاب، مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة المصرفية في مواجهة الأطراف الآخذة (المودعين والمساهمين) مع الإشارة لحالة الجزائر، (الجزائر: مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، 2017م)، ص 14.

(3) صالح بن سليمان الرشيد، تأصيل مجلس الإدارة في الأدبيات السابقة: دراسة مرجعية، (السعودية، جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية، مجلة جامعة الملك سعود، المجلد 21، العدد 1-2، 2010م)، ص ص 89 - 117.

(4) Lawrence D. Brown, , & Marcus L. Caylor, **Corporate Governance and Firm Valuation**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 25, No. 4, 2006) P P. 409 - 434

(5) مصطفى كامل طه، الشركات التجارية، (القاهرة: دار الفكر الجامعي، 2007م)، ص 255.

يتكون المجلس من أعضاء يتخذون القرارات اللازمة لإدارة الشركة بأغلبية الأصوات⁽¹⁾، ويعتبر الناشطون في مجال حوكمة الشركات والباحثون والممارسون أن مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي راس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك في وضع استراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب أداءها وبالتالي تعظيم قيمة الشركة⁽²⁾، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، وممارسة القيادة وتوجيه الشركة بنزاهة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية⁽³⁾.

تقع مهمة ضمان تطبيق حوكمة الشركات - التي تعمل بالتضافر مع قواعد قانون الشركات - على عاتق رئيس مجلس الإدارة، باعتباره المسؤول عن نجاح تطبيق قواعد الحوكمة، وبالتالي عن تحقيق النتائج المرجوة منها⁽⁴⁾، يتولى إدارة الشركة مجلس إدارة لا يقل عدد أعضائه عن ثلاثة أشخاص ولا يزيد على ثلاثة عشر شخصا، ولم تغطي مبادئ حوكمة الشركات موضوع عدد أعضاء مجلس الإدارة بشكل مباشر ولم توصي برقم معين، وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد رقم محدد لعدد أعضاء مجلس الإدارة وذلك لاختلاف أوضاع الشركات وحالاتها، وبالرغم من ذلك فإن بعض التشريعات تلزم بتحديد عدد أعضاء المجلس كالقانون البرازيلي الذي حدد الأعضاء من 5 إلى 9 والقانون السويدي الذي حد بأن لا يكون عدد الأعضاء أقل من ثلاثة، وتقتضي مبادئ الحوكمة الرشيدة أن يتم انتخابهم وفق أسلوب التصويت التراكمي من قبل الهيئة العامة للشركة، بالاقتراع السري على أن يكون ثلث أعضاء المجلس على الأقل من الأعضاء المستقلين⁽⁵⁾.

يمثل مجلس الإدارة الشركة باعتباره ممثلها القانوني، ويتألف من عدد من الأعضاء يتم انتخابهم من قبل المساهمين، يدير المجلس أمور الشركة بهدف تحقيق غرض الشركة الذي أنشئت من أجله، يتأسس هذا المجلس رئيس مجلس الإدارة وهو أحد أعضاء المجلس وهو الذي يمثل الشركة أمام الغير⁽⁶⁾. ويدخل

(1) علي البارودي ومحمد السيد، القانون التجاري: الأعمال التجارية، التجار، الأموال التجارية، الشركات التجارية، عمليات البنوك والأوراق التجارية، (القاهرة: دار المطبوعات الجامعية، 1999م)، ص 430.

(2) Harbir Singh, & Farid Harianto, **Management – Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes**, (USA: Academy of Management Journal, Vol. 32, No.1, 1989) P. 127

(3) Private Sector Corporate Trust, Good Corporate Governance in State – Owned Corporations – Final Draft Guidelines, USA, 2002, P. 17

(4) د. سامي محمد الخرابشة، حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في البورصة، (عمان: مطبعة الجامعة الأردنية، 2013م)، ص 117.

(5) أسامة عبد المنعم و محمد فوزي أبو الهيجاء، جمال حسن العفيف، مرجع سابق، ص 101.

(6) محمود الكيلاني، الموسوعة التجارية والمصرفية: الشركات التجارية، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008م)، ص 121 – 122.

انتخاب أعضاء مجلس الإدارة في صلاحيات الجمعية العامة العادية⁽¹⁾. الأصل أن عضوية مجلس الإدارة ليست مجانية وإنما يستحق أعضاء مجلس الإدارة أجراً على القيام بعملهم ولكن يجب ألا يصل هذا الأجر أو المكافأة إلى حد مبالغ فيه، ولاداعي لإحاطة أعضاء مجلس الإدارة بمظاهر البذخ والإسراف ولا يجب أن يحصل هؤلاء على مكافآت تفوق ما قدموه من خدمات للشركة، ورغم هذا فإنه يجوز الإتفاق على أن تكون وظيفة العضو مجانية⁽²⁾.

من استعراض لمفهوم وتشكيل مجلس الإدارة ترى الباحثة الآتي:

1. أن مجلس إدارة الشركات المساهمة ممثلاً في رئيسها يمثل الشركة أمام الغير وأمام جميع الجهات بما في ذلك الجهاز القضائي، وأن رئيس مجلس الإدارة يمارس صلاحياته بموجب قانون الشركات والأنظمة الصادرة بمقتضاه، والأنظمة المعمول بها في الشركة، ويتولى تنفيذ القرارات التي تصدر عن مجلس الإدارة.

2. يعتبر مجلس الإدارة أداة تضبط سلوك الإدارة التنفيذية وتوجه هذا السلوك نحو خدمة المساهمين.

3. مجلس الإدارة أداة لخلق القيمة لكل الجهات التي لها علاقة بالمنظمة.

4. يعتبر مجلس الإدارة أداة معلوماتية وتعليمية تساعد على خلق الكفاءات.

5. أن مفهوم وتفسير مجلس الإدارة يختلف باختلاف النظريات المفسرة للحوكمة، ولكن ذلك لا يقلل من الأهمية البالغة لدوره ضمن نظريات الإدارة الحديثة.

6. أن دور مجلس الإدارة لم يعد يقتصر على كونه آلية للإسهام في خلق القيمة فقط بل هو سلطة عليا ومن خلال إحكام سيطرته على المؤسسة يساهم في البحث عن الفرص وخلق المعايير الاجتماعية.

ثانياً - اللجان التابعة لمجلس الإدارة:

يحتاج مجلس الإدارة في صدد توليه للمهام الموكلة إليه الحصول على معلومات متخصصة في مجال ما من مجالات عمل الشركة، ولتسهيل ذلك دعت قواعد حوكمة الشركات إلى تشكيل لجان تقوم بمعاونة المجلس في هذا المجال هما، لجنة المراجعة، ولجنة الترشيحات والمكافآت تتألف كل لجنة من هاتين اللجنتين من عدد من الأعضاء لا يقل عن ثلاثة، يتم اختيارهم من بين أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، شريطة أن يكون إثنان منه على الأقل من أعضاء المجلس المستقلين، وأن توكل إلى واحد منهم رئاسة تلك اللجنة، مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة أن تضع كل لجنة من اللجان التي

(1) صادق محمد الجبران، مجلس إدارة الشركة المساهمة في القانون السعودي، (بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية،

2006م)، ص 50.

(2) محمد السيد الفقي، مبادئ القانون التجاري، (بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية، 2002م)، ص 336.

يشكلها المجلس إجراءات عمل، يصادق عليها مجلس الإدارة ويكون الهدف منها تنظيم عمل تلك اللجنة، وتحديد التزاماتها، وتتخذ اللجان قراراتها وتوصياتها بالأكثرية المطلقة للأعضاء ويكون لها الصلاحيات التالية⁽¹⁾:

1. طلب أي بيانات أو معلومات من موظفي الشركة، الذين يتوجب عليهم التعاون لتوفير هذه المعلومات بشكل كامل ودقيق.

2. طلب المشورة القانونية أو المالية أو الإدارية أو الفنية من أي مستشار خارجي.

3. طلب حضور أي موظف للحصول على أي إيضاحات ضرورية.

ويتوجب على المجلس أن يشكل اللجان بأسرع وقت ممكن، وأن يحدد أهدافها ومسؤولياتها، وأن يفوضها بالصلاحيات اللازمة، كما يتوجب عليه أن يحدد المدد اللازمة لإنجاز أعمال هذه اللجان، وأن يضع وصفا رسميا للمؤهلات المطلوبة والجهود المراد بذلها، والإلتزام الومني المتوقع من أعضاء اللجان بخصوص ذلك، علاوة على ضرورة تحديد تكاليفات اللجان بحيث يحدد نطاق عمل كل لجنة والأهداف التي يراد تحقيقها من قبلها، الحال الذي ينبغي معه عند تشكيل لجان المجلس، أن يتم تحديد تفويضها وتشكيلها وإجراءات العمل فيها، على أفضل وجه، وأن يتم الإفصاح عنها من خلال المجلس، ويتعين على المجلس أن يعتمد مبدأ الشفافية عند تعيين أعضاء اللجان، وأن يفصح عن أسماء أعضائها، ويحق للمجلس أن يقوم بدمج مهام عدة لجان من لجانته متى كان ذلك ملائما، وترفع كل لجنة من اللجان المشكلة عقب كل اجتماع تعقده تقريراً مفصلاً إلى مجلس الإدارة توضح فيه نقاشاتها، والنتائج التي توصلت إليها، وما خلصت إليه من توصيات، والجدير بالذكر أن ثمة لجان أخرى يمكن بل يستحسن أن يشكلها المجلس كلما وجد ثمة داع لذلك مثل لجن المخاطر، لجنة الحوكمة، لجنة الشؤون التنفيذية ولجنة تطوير المنتج⁽²⁾.

يتضح للباحثة ضرورة توزيع العمل داخل مجلس الإدارة من خلال تشكيل لجان مختصة ذات صلاحيات ومدة محددة وذلك للتخفيف عن كاهل أعضاء المجلس ولتحسين قدرته على القيام بمهامه.

(1) عمر خضر فايز زلوم، محمود محمد عليان الشوابكة، حوكمة أطر مجلس إدارة شركة المساهمة العامة، (الأردن: الجمعية العلمية للبحوث والدراسات الاستراتيجية، مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 8، العدد 2، 2018م)، ص ص 262 – 263.
(2) عمر خضر فايز زلوم، محمود محمد عليان الشوابكة، المرجع السابق، ص ص 263-269.

ثالثاً - اختصاصات، صلاحيات، واجبات ومسؤوليات مجلس الإدارة:

يختص مجلس الإدارة بإدارة الشركة والأصل أن يحدد نظام الشركة اختصاصات المجلس وسلطاته، وفي حال عدم تحديد هذا النظام لاختصاصاته فيكون لمجلس الإدارة القيام بأعمال الإدارة والتصرفات الداخلة في غرض الشركة، رغم أنه من النادر الا يبين نظام الشركة اختصاصات مجلس الإدارة وسلطاته⁽¹⁾. إن مجلس إدارة الشركة هو الجهاز التنفيذي للشركة وله أوسع الصلاحيات في إدارة الشركة لتحقيق أغراضها، وعليه مراعاة الاختصاصات المقررة للجمعية العامة والأحكام الواردة في القانون ونظام الشركة⁽²⁾. وتستوعب سلطات المجلس القيام بكل الأعمال القانونية أو المادية اللازمة لتحقيق غرض الشركة⁽³⁾، وهذه محدودة بما هو منصوص عليه في القانون فلا يجوز لمجلس الإدارة أن يقوم بالأعمال التي تخرج عن غرض الشركة، وليس له أن يقوم بأعمال الإدارة اليومية لأنها من اختصاص رئيس مجلس الإدارة أو العضو المنتدب أو المدير العام، ويقصد بالأعمال اليومية الأعمال التي تقتضي السرعة في الإبرام أو التنفيذ مما لا يتفق والرجوع بشأنها إلى مجلس الإدارة، كما أن سلطات المجلس محدودة بالقيود المنصوص عليها في نظام الشركة وبالتالي نرى أن سلطات مجلس الإدارة ليست مطلقة وإنما ترد عليها بعض القيود⁽⁴⁾.

وكما أن لمجلس الإدارة سلطات وصلاحيات فإن عليه واجبات لابد من القيام بها، ويقسم البعض واجبات مجلس إدارة الشركة إلى واجبات تفرضها أحكام الوكالة على عضو من أعضائه، وواجبات نص عليها قانون الشركات، في حين يقسمها البعض إلى واجبات عامة وواجبات محددة من جهة وواجبات إيجابية وواجبات سلبية من جهة أخرى وكذلك يمكن تقسيم واجبات مجلس الإدارة إلى واجبات منصوص عليها صراحة بصورة مباشرة وواجبات ضمنية مفروضة بصورة غير مباشرة⁽⁵⁾.

يمثل مجلس الإدارة كافة المساهمين وعليه بعض الواجبات منها⁽⁶⁾:

(1) حمد الله محمد حمدالله، النظام التجاري السعودي، ط2، (جدة: خوارزم العلمية، 2004م)، ص 308.
(2) فوزي محمد سامي، الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة: دراسة مقارنة، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 466.
(3) صالح عوض البلوي، الرقابة على أعضاء مجلس الإدارة في شركات المساهمة، (الرياض: مكتبة القانون والاقتصاد، 2012م)، ص 36.
(4) مصطفى كامل طه، مرجع سابق، ص 281.
(5) أكرم ياملكي، القانون التجاري للشركات - دراسة مقارنة، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006م)، ص 289.
(6) Markus Schmid, Heinz Zimmermann, **Should Chairman and CEO Be Separated? Leadership Structure and Firm Performance in Switzerland**, Schmalenbach Business Review, Vol. 60, Issue 2, 2008, Pp. 182 - 204

1. بذل العناية المهنية اللازمة في إدارة الشركة.
2. تخصيص الوقت اللازم للقيام بالعمل بكل نزاهة وشفافية بما يحقق مصلحة الشركة وأهدافها وغاياتها.
3. لايجوز الجمع بين منصب رئيس المجلس أو أي منصب آخر تنفيذي في الشركة، ويمكن اعتبار الفصل بين المنصبين من ممارسات الحوكمة الرشيدة الناجحة والتي تساعد في تحقيق التوازن المناسب في السلطة وزيادة المساءلة، وتحسين قدرة المجلس على اتخاذ القرارات بشكل مستقل. ويعتبر الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي أحد آليات حوكمة الشركات والتي قد تزيد من استقلالية المجلس، وحسب نظرية الوكالة فإن الفصل بين المنصبين يساعد في الحفاظ على الضوابط والموازن الأساسية في مواجهة الإدارة، كما يزيد من الرقابة الفعالة، ويقلل من قرارات المديرين المتعمدة لتعديل الموارد⁽¹⁾.

بالإضافة إلى ضوابط أخرى تم تحديدها كالتالي⁽²⁾:

1. لايجوز لعضو مجلس الإدارة أو من يمثله أن يكون عضواً أو ممثلاً لعضو في مجلس إدارة شركة أخرى مشابهة أو منافسة لها في أعمالها أو مماثلة لها في غاياتها، وفي جميع الأحوال لا يجوز للشخص البيعي الجمع بين عضوية مجالس إدارة أكثر من خمس شركات، بصفته الشخصية أو بصفته ممثلاً للشخص الاعتباري.
2. لا يجوز للشركة أن تقدم قرصاً نقدياً من أي نوع لرئيس المجلس أو أي من أعضائه أو لأي من أقربائهم، باستثناء البنوك والشركات المالية على أن يتم الإفصاح عن ذلك.
3. وعلى الشركة أن توفر لأعضاء مجلس الإدارة كافة المعلومات والبيانات الخاصة بالشركة بما يمكنهم من القيام بأعمالهم والإلمام بكافة الجوانب المتعلقة بعمل الشركة.
4. على مجلس الإدارة التأكد من توافر الكفاءة والخبرة الإدارية والفنية اللازمة في أشخاص الإدارة التنفيذية للقيام بالمهام الموكلة إليهم، وله الحق بالاستعانة برأي أي مستشار خارجي على نفقة الشركة شريطة موافقة أغلبية أعضاء المجلس وتجنب تعارض المصالح.
5. على رئيس مجلس الإدارة أو أحد الأعضاء أو المدير العام للشركة أو مدقق حساباتها الخارجي تحت طائلة المسؤولية التقصيرية تبليغ الجهات الرقابية المعنية في حال وقوع أي خسائر جسيمة تؤثر

(1) لمياء كمال محمود محمد الزكي، مرجع سابق، ص 802.

(2) أسامة عبد المنعم و محمد فوزي أبو الهيجاء، جمال حسن العفيف، مرجع سابق ص 102.

على حقوق المساهمين، أو استغلال أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة لصلاحياته لتحقيق منافع ذاتية له أو التزوير أو الاختلاس.

تحرص التشريعات عادة على حماية الشركة والمساهمين والغير من أخطاء مجلس الإدارة أو أحد أعضائه نتيجة السلطات الواسعة التي يملكها عادة مجلس الإدارة وعدم الرقابة الفعالة من الجمعيات العامة، ومن مظاهر هذه الحماية تنص القوانين المنظمة لشركات المساهمة على مسؤولية مشددة سواء مدنية أو جنائية لأعضاء مجلس الإدارة سواء مجتمعين أم منفردين⁽¹⁾.

هنالك العديد من المسؤوليات على مجلس الإدارة تجاه عدد من الأطراف داخل الشركة لتمكينهم من الوفاء بمتطلبات التطبيق الفعال للحوكمة وهي كالتالي:

1. **مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه لجنة المراجعة**⁽²⁾: العمل على التأكد من توفير المعلومات الملائمة للجنة المراجعة حتى تستطيع أداء دورها بفعالية ويمكن تقسيم المعلومات التي يحتاجها أعضاء لجنة المراجعة لثلاث تقسيمات:

أ- معلومات عن الشركة: القوانين، اللوائح، هيكل الرقابة الداخلية، السياسات والطرق المحاسبية، متطلبات الإفصاح.

ب- معلومات عن المراجع الخارجي للشركة: نوع حجم مكتب المراجعة، نطاق عمله، استقلاليته والتقارير التي أصدرها.

ج- الإعداد الجيد والمسبق لاجتماعات لجنة المراجعة.

د- تسهيل عمليات الاتصال بين أعضاء لجنة المراجعة وكل من المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي.

هـ- التغيير الدوري لأعضاء لجنة المراجعة للحصول على الخبرات الجديدة والتأكد من استقلال لجنة المراجعة، حيث أن طول فترة بقاء الأعضاء في لجنة المراجعة من الممكن أن يؤثر على استقلال هؤلاء الأعضاء عن طريق بناء علاقات قوية مع الإدارة فضلا عن تقليل الحماس لديهم لأداء واجباتهم.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة عدم الإفراط في تغيير أعضاء لجنة المراجعة لأن ذلك له آثار سلبية، نتيجة ما ينتج من عدم استقرار اللجنة.

(1) سميحة القيلوبي، الشركات التجارية، ط5، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2011م)، ص 1051.

(2) عادل حسن عبد الفتاح الغرابوي، دراسة استطلاعية لمدى إمكانية تطبيق لجان المراجعة، (مصر: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2001م)، ص ص 88-89.

2. مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه الرقابة الداخلية:

يعد مجلس الإدارة هو المسؤول مسؤولية كاملة عن هيكل الرقابة الداخلية إذ يقوم مجلس الإدارة بتقويض الإدارة للقيام بمهام تصميم هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وتطبيقه ومتابعته وتشغيله، فبعد الفضائح المالية للعديد من الشركات العالمية زاد الاهتمام بالرقابة الداخلية، ودورها في حوكمة الشركات⁽¹⁾.

3. مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه عملية التقرير المالي:

يمكن لمجلس الإدارة أن يلعب دورا هاما وحاسما في عملية التقرير المالي، وذلك من خلال مساعدة الشركة في تخفيض فترة إصدار تقرير المراجع ومن ثم تقديم التقارير المالية في الوقت المناسب، وخلق الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حول استقامة التقارير المالية تخوفا من تعرض الشركة لأوضاع مالية أو إدارية سيئة أو تعرضها لخسائر جسيمة تؤثر في حقوق المساهمين أو الدائنين⁽²⁾.

4. مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه المراجعة الداخلية⁽³⁾:

وهنا تجدر الإشارة إلى أن منح المراجعة الداخلية الصلاحيات اللازمة، وتقديم الدعم الكافي لها لضمان استقلاليتها يقع على عاتق مجلس الإدارة وذلك من خلال الآتي:

- أ- اختيار مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحديد مرتبه ومزاياه.
- ب- مناقشة قرار عزل مدير إدارة المراجعة الداخلية.
- ج- التحقق من عدم وجود قيود على الموضوعات التي يجب أن تتضمنها خطة المراجعة.
- د- إتاحة حرية الإتصال لمدير إدارة المراجعة الداخلية بشكل مباشر مع مجلس الإدارة.
- هـ- إتاحة الفرصة لمدير إدارة المراجعة الداخلية لحضور اجتماعات مجلس الإدارة.
- و- التحقق من عدم وجود أية ضغوط أو قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ مهامهم.
- ز- التحقق من التحديد الواضح لاختصاصات المراجعين الداخليين وتقادي حالات التعارض فيما بينهم.
- ح- التحقق من عدم وجود تضارب مصالح أو تحيز أو اختلافات شخصية بين المراجعين الداخليين ومن يتم مراجعة أعمالهم عند توزيع مهام العمل.
- ط- التحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها كمحاسبين.

(1) عفت أبو بكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص 42.

(2) أسامة عبد المنعم و محمد فوزي أبو الهيجاء، جمال حسن العفيف، مرجع سابق ص 107.

(3) فتحي رمضان موسى، دور مجالس الإدارة في دعم وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الليبية، (ليبيا: الجامعة الأسمرية الإسلامية، كلية الإقتصاد والتجارة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 9، 2017م)، ص 242.

- ي- التحقق من عدم قيام المراجعين الداخليين بأية أعمال تنفيذية.
- ك- اعتماد الدورات التدريبية للمراجعين الداخليين، والسماح لهم بالحصول على شهادات عليا ذات علاقة بالمراجعة الداخلية.
- ل- ضمان وصول المراجعين الداخليين لكل السجلات والأفراد والممتلكات المادية التي لها علاقة بعملهم والحصول على كل البيانات والمعلومات الضرورية.
- وينبغي في إطار الحوكمة الرشيدة أن يكون هناك توضيح للخطوط الإرشادية والاستراتيجيات المطلوبة لتوجيه الشركات، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومسؤولية مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين ولذلك يجب العمل على⁽¹⁾:
1. العمل على أساس توافر كامل المعلومات من خلال أعضاء مجلس الإدارة، فضلا عن ضرورة توافر النوايا الحسنة، في أداء أعمالهم، كما يجب الالتزام بالقواعد المطبقة في الحوكمة الرشيدة لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
 2. يجب على مجلس الإدارة عند اتخاذ قرارات تؤثر على مجموعة من المساهمين العمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
 3. على مجلس الإدارة الالتزام بالمعايير الأخلاقية السارية، مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الأطراف ذات العلاقة.
 4. يجب على مجلس الإدارة القيام بإنجاز بعض المهام الأساسية، بما في ذلك:
 - أ- وضع استراتيجية للشركة مخطط لها مسبقا، وسياسة المخاطر، والموازنات، وخطط العمل، وتحديد أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ والأداء، والإشراف على النفقات الرأسمالية، وتصفية الاستثمارات.
 - ب- متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد الحوكمة الرشيدة وإجراء التعديلات اللازمة عند الحاجة إليها.
 - ج- ضرورة اختيار الإدارة التنفيذية العليا وتقرير رواتبهم والمزايا الممنوحة لهم حسب كفاءتهم، مع الأخذ بعين الاعتبار القيام بإيجاد خطط للتعاقد الوظيفي.
 - د- الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
 - هـ- ضمان الشفافية في عملية الترشيح لانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

⁽¹⁾OCED, **Principles of Corporate Governance**, 2006 , Pp. 66- 85, Available at : www.OCED.Org, Accecded date: 3/7/2020

و- التركيز على القضايا المهمة كتعارض المصالح ما بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين، بما في ذلك سوء استخدام موجودات الشركة وإحكام السيطرة على بعض العمليات المتعلقة بها.

5. يجب أن يكون هناك تقييم موضوعي لشؤون الشركة من قبل مجلس الإدارة، وأن يتم ذلك بشكل مستقل عن الإدارة التنفيذية العليا، وذلك عن طريق:

أ- تكليف عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن تتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي بالمهام التي قد يحدث فيها تعارض للمصالح المحتملة مثل: (التقارير المالية، التعيينات، مكافآت التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة).

ب- أن يقوم مجلس الإدارة بالتحديد الدقيق والإفصاح عن هدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.

ج- أن يقوم أعضاء مجلس الإدارة بتكيس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم.

6. يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة والدقيقة وفي التوقيت المناسب، ليتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

قام الإتحاد القومي لمديري الشركات وبالتعاون مع مؤسسة (Ernest & Young) بوضع وصايا لمساعدة مجالس إدارة الشركات المختلفة على تحسين ممارساتها الحاكمة وفقا لما تحتاجه كل الشركة بحسب الظروف البيئية والاقتصادية المحيطة بها، حيث طرحت الوصايا العشر التالية⁽¹⁾:

1. التفكير الجدي في إضافة أشخاص خارجيين مستقلين بهدف ملئ الفجوات في الخبرة ولتأكيد وضمان إشراف أكثر استقلالا ونزاهة من حيث اتخاذ القرارات من قبل مجلس الإدارة.

2. التفكير الجدي في جميع مراحل تطور الشركات وذلك بإنشاء لجنة دائمة للتدقيق أو القيام بإنشاء لجنة دائمة لتحديد المرتبات والترشيحات.

3. الضرورة الملحة للموازنة ما بين التركيز على التخطيط الاستراتيجي والإشراف القوي على النواحي الرئيسية في الشركة على سبيل المثال إدارة المخاطر والموارد البشرية.

(1) أسامة عبد المنعم علي، أثر راس المال الفكري والتدقيق الداخلي على الحاكمة المؤسسية للشركات الصناعية الأردنية، (الأردن: جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2008م)، ص 93.

4. وضع آليات متقنة يمكن عن طريقها تحديد الاختصاصات والسلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة والتأكيد الفعلي من حصول المجلس عليها.
 5. عند البحث الفعلي عن أعضاء جدد لمجلس الإدارة يجب القيام بالسعي إلى ضم مرشحين من ذوي الكفاءة والنزاهة و الخبرة في الصناعة.
 6. يجب القيام بوضع إرشادات لعمل مجالس إدارة الشركات مع التأكد من قيام أعضاء مجالس الإدارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجالس.
 7. زيادة درجة أداء المجلس عن طريق زيادة عدد الاجتماعات والوقت المخصص لإعداد الاجتماعات.
 8. التركيز الفعلي على المعلومات الخاصة بالشركة مع التركيز في نفس الوقت على هياكل وآليات عمل مجلس الإدارة.
 9. التفكير الجدي في تحديد مستوى معين كحد أدنى أو أعلى لملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم الشركات وذلك بهدف تحقيق أكبر قدر من التوافق بين مصالحهم ومصالح الشركة وأصحابها.
 10. عند إتباع الوصايا السابقة يجب أخذ الحيطة وقدر من الحساسية بشكل يتناسب مع مستوى نضج الشركة والبحث الدؤوب عن الحلول الأفضل لملاءمة لمراحل الحياة التي بلغتها الشركة.
- من استعراض لمسؤوليات مجلس الإدارة تصيغ الباحثة بعض المسؤوليات التي يجب أن توكل لمجلس الإدارة بغرض تطبيق الحوكمة في الشركات بصورة رشيدة:
1. المسؤوليات العامة: حيث يجب أن تتمحور مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة حول قيامهم بأعمالهم بطريقة تساهم في استدامة الشركة وتفعيل مساهمتها في التنمية المستدامة، وذلك من خلال مسؤوليتهم عن اختيار الإدارة التنفيذية، ومراقبة أدائها، ومسؤوليتهم أمام المساهمين.
 2. التنظيم: تتعلق واجبات مجلس الإدارة بتنظيم الشركة ومساعدة إدارتها للقيام بالمهام الموكلة إليها، والتأكد من التزامها بالقوانين والنظم، وتطوير أعمال الشركة وتشجيع الابتكارات، والنظر بعناية إلى نقاط القوة والضعف فيها، بالإضافة إلى توفير الآليات المناسبة التي تضمن الممارسات والإجراءات السليمة في الإدارة والتنظيم والرقابة والإشراف على الشركة مما يساهم في تحقيق الأهداف.
 3. القيادة: على مجلس الإدارة أن يساهم في وضع الأسس السلوكية والأخلاقية لكافة العاملين بالشركة، ووضع قواعد للقيم والسلوك القويم، والإفصاح عن أي تعارض محتمل في المصالح.

4. نزاهة التقارير المالية: على مجلس الإدارة التأكد من نزاهة ومصداقية التقارير التي تقدمها الشركة دورياً، وأنها تقدم الصورة الحقيقية والصادقة عن مركزها ومساهماتها في مجالات التنمية المستدامة المختلفة.

5. قنوات اتصال: على مجلس الإدارة أن يوفر قنوات اتصال بين جميع أقسام الشركة، والحرص على أن تكون هناك استراتيجية متفق عليها للاتصالات.

6. الضبط والرقابة: على مجلس الإدارة التأكد من تلقيه لتقارير سليمة تفصيلية ودورية عن أداء الشركة.

رابعاً - تفعيل دور مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات:

يعتبر مجلس الإدارة الركيزة الرئيسية في هيكل الحوكمة، حيث تتمثل مهامه الرئيسية في مراقبة قرارات الإدارة، نيابة عن المساهمين والتحقق من صحة المعلومات المعلنة لهم، كما أنه من أهم الآليات التنظيمية المسؤولة عن مهمة الإشراف والرقابة عن أنشطة وعمليات الشركة وإدارة المخاطر المرتبطة بها، وكذلك الإشراف على تصميم وتنفيذ أنظمة تتمتع بكفاءة عالية وفعالة للرقابة الداخلية المتعلقة بالتقارير المالية المنشورة، والتحقق من التزام الشركة بالقواعد التنظيمية والقوانين، كما أن مجلس الإدارة هو العنصر الأساسي في ممارسات الحوكمة الداخلية في الشركة، ويلعب دوراً رئيسياً في حوكمة الشركات والمؤسسات، وهو المسؤول عن رقابة سلوك المديرين وضمان تحقيق مصالح جميع الأطراف وبما يخفف من مشكلات الوكالة بين المساهمين الكبار أصحاب حق الرقابة ومساهمي الأقلية⁽¹⁾.

ويمكن تفعيل دور مجلس الإدارة في تحقيق الشفافية في التقارير المالية من خلال الآتي⁽²⁾:

1. ضرورة أن يتضمن مجلس الإدارة أغلبية من الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرات ومهارات فنية ومالية ورقابية، وذلك لتحقيق مصلحة الشركة ككل.

2. يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب للشركة.

3. قيام المجلس بتكوين لجنة من أعضائه ومن غيرهم ذلك للقيام بمجموعة من المهام المحددة.

4. على المجلس وضع الآليات والنظم التي تضمن احترام الشركة للقوانين واللوائح السارية والتزامها بالإفصاح عن المعلومات الجوهرية للمساهمين والدائنين وأصحاب المصالح الأخرى في جميع الأحوال يجب أن يكون إحترام القوانين واللوائح، وكذلك الإفصاح عن المعلومات الجوهرية مستندة على معايير جوهرية لا شكلية فقط.

(1) أيمن عطوة عزازي سليم، مرجع سابق، ص ص 297 - 298.

(2) تامر يوسف عبد العزيز علي الجندي، مرجع سابق، ص ص 32 - 33.

5. مجلس إدارة الشركة مسؤول بشكل عام عن إدارة المخاطر بالشركة على النحو الذي يتفق وطبيعة نشاطها وحجمها والسوق التي تعمل بها، وتقع عليه مسؤولية وضع استراتيجية تحديد المخاطر التي تواجه الشركة، وكيفية التعامل معها، ومستوى المخاطر التي تواجهها الشركة وعرض ذلك على المساهمين بشكل واضح.

تخلص الباحثة الى أن آليات الحوكمة هي الضامن الأساسي لفعالية وتطبيق مبادئ وإرشادات الحوكمة في الشركات، كما أنه من الضروري أن تتسم العلاقة بين هذه الآليات بالتفاعلية من أجل تنفيذ ظوابط الحوكمة.

الفصل الثاني

تقارير الأعمال المتكاملة

تتناول الباحثة في هذا الفصل الإطار النظري لتقارير الأعمال المتكاملة من خلال ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة من منظور مهني

المبحث الثاني: آليات إعداد وتأكد تقارير الأعمال المتكاملة

المبحث الثالث: المراحل والخطوات العملية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة

المبحث الأول

طبيعة تقارير الأعمال المتكاملة من منظور مهني

أولاً- نشأة وتطور تقارير الأعمال المتكاملة

نادى المهتمون بالفكر المحاسبي من باحثين ومنظمات مهنية بضرورة تطوير النموذج المحاسبي الحالي من اعتراف وقياس وإفصاح ليوأكب المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية بما يؤدي إلى تحسين مصداقية التقارير المالية، وتوفير معلومات صادقة تعبر عن واقع المنشأة وتؤدي إلى شفافية الإفصاح وبالتالي تلبية طموحات أصحاب المصالح في الحصول على المعلومات التي تساعد في ترشيد قراراتهم⁽¹⁾. وقد أظهرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية المحاسبية في الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً لتحديد دوافع ومكونات الإفصاح الاختياري، لما يوفره من معلومات إضافية مالية وغير مالية تؤثر على قرارات المستثمرين والمحليلين الماليين وغيرهم تمكنهم من اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة⁽²⁾.

والجدير بالذكر أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) اقترح دراسة موسعة لغرض تطوير التقارير المالية والتوجه نحو تعزيز الإفصاح⁽³⁾، كما أنه قد أخذ في الاعتبار إلزام الشركات بالإفصاح عن المؤشرات غير المالية في القوائم المالية التقليدية⁽⁴⁾، وتأتي أهمية التوسع في الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالمنشأة للحد من محاولات الإستفادة غير المشروعة من المعلومات الداخلية والتي يعتبر الإتجار بها مؤشراً لعدم كفاءة النظام المحاسبي مما يؤدي إلى سوء توزيع الثروات بين فئات المجتمع⁽⁵⁾، ونتيجة للإنقادات الموجهة للتقارير المالية التقليدية بسبب عدم اهتمامها بالجوانب الاجتماعية والبيئية التي تعمل فيها الشركات، وحتى مع إفصاح الكثير من الشركات عن أدائها الاجتماعي والبيئي في تقاريرها السنوية لكن مازال فيها القصور، لأن هذه التقارير كانت مالية في توجهها، ولقد استخدمت بعض الشركات أجزاء من تقاريرها السنوية للإفصاح عن معلومات مختارة لآثارها الاجتماعية والبيئية والتفاعلات التي تحصل بين

(1) راشد فالج العازمي، تطوير الإفصاح المحاسبي في ضوء المتغيرات المستحدثة في بيئة المحاسبة المالية، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه في المحاسبة المالية غير منشورة، 2013م)، ص 34.

(2) ايمان محمد سعد الدين، دراسة أثر الملكية العائلية على الإفصاح الاختياري بالتقارير السنوية المنشورة للشركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد 3، 2012م)، ص 149.

(3) سحر عبدالحليم علي مازن، دراسة أثر جودة الإفصاح المالي الاختياري على ممارسات إدارة الأرباح وانعكاسهما على الأداء المالي لمنشآت الأعمال، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2013م)، ص 24.

(4) أمجد عبد الفتاح العلاوين، التقارير المتكاملة كأداة للإفصاح عن المعلومات الاستراتيجية الداخلية لترشيد قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية الأردني، (مصر: جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 7، العدد 3، 2016م)، ص 386.

(5) توفيق عبد المحسن الخيال، الإفصاح الاختياري ودوره في ترشيد القرارات الإستثمارية في السوق المالي السعودي- دراسة ميدانية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للأقتصاد والتجارة، العدد 3، 2009م)، ص 10.

الشركة والمجتمع والبيئة التي تعمل فيها، إذ كانت هذه المعلومات التي تظهر في التقارير المالية تخدم إلى حد كبير رغبات إدارية وتنظيمية وتلبية المتطلبات والمعلومات التي يحتاج إليها أصحاب المصالح الذين لديهم القوة الاقتصادية الكبيرة في الشركة، وفي فترة السبعينيات قامت الشركات بالاعتماد على نهج أكثر اكتمالاً وتوازناً في إعداد تقاريرها، وكان التقرير البارز حينها الذي نشرته اللجنة التوجيهية لمعايير المحاسبة في المملكة المتحدة عام 1975م، وقد ركزت هذه اللجنة على وجهة نظر المستخدم بدلاً من منظور المساهمين أو المسؤولين، وفي منظور آدم سميث ينبغي أن يكون تقرير الشركات يحتوي على معلومات تغطي بشكل واسع كل من المقرضين والموظفين والزبائن والموردين والمجتمع المحلي وحتى الجمهور بشكل عام⁽¹⁾.

أدت هذه التوجهات والتغيرات وانهايات الشركات والأزمات المالية التي حصلت إلى اهتمام كافة الشركات في كيفية إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية عن أدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي يسهم في خلق القيمة على المدى الطويل⁽²⁾. وتعالق بعد الأزمة العالمية الأصوات بالتوسع في الإفصاح، حيث اتضح أن أهم الأسباب التي أدت إلى حدوث الأزمات المالية الحادة في الأسواق المالية العالمية والمحلية، هو عدم الشفافية في المعلومات المنشورة في التقارير المالية، فبرز مفهوم الإفصاح الاختياري أكثر من المتطلبات القانونية، الذي يتم بمبادرة من المنشآت لتقديم معلومات إضافية لمقابلة إحتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير المالي، وتقدم تلك المعلومات برغبة المنشأة ممثلة في الإدارة⁽³⁾.

وأدى ذلك إلى التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات وزيادة ثقة مستخدميها، وتغير شكل ومضمون التقرير المالي من خلال شموله الأبعاد الاستراتيجية والاستدامة والحوكمة للإفصاح عن مسؤوليات الشركة تجاه البيئة والمجتمع، وبما أن التقارير الاجتماعية والبيئية أصبحت تمارس بشكل واسع، وأن كمية المعلومات التي قامت الشركات بإعدادها قد توسعت أيضاً، فقد بدأت الشركات بفصل التقارير الاجتماعية والبيئية باستخدام وسائل الإعلام بدلاً من التقارير المالية السنوية، إذ أصبح التقرير المالي يركز بشكل كبير على توصيل المعلومات إلى الأشخاص الذين لديهم مصالح مالية في الشركة، وفي عام

(1) Chari D. Villiers, Jeffrey Unerman, Leonardo Rinaldi, **Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research**, (Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27, No. 7, 2014), P P. 1044-1045.

(2) Gareth Owen, **Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum**, (Accounting Education: an international journal, Vol. 22, Issue 4, 2013), P 343.

(3) فوزي محمد هيكال، إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوى الإفصاح الاختياري في شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، (مصر: جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد 3، 2012م)، ص 552.

1987م اقترحت وأيدت مناهج أخرى للتقرير المالي، وكثيراً ما أستخدم مصطلح التنمية المستدامة⁽¹⁾.

إن الشركات التي تسعى لتحقيق التنمية المستدامة تقوم بذلك من خلال توفير كافة المعلومات التي يحتاج إليها أصحاب المصالح بشكل متكافئ بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة، وإن هذه المؤشرات المالية تكون مرتبطة بالمدى القصير، وكان الإفصاح عن المعلومات غير المالية (الاجتماعية والبيئية والحوكمة) في البداية قد أخذ شكلاً منفصلاً عن التقارير المالية التقليدية، وصدور التقرير المنفصل وفقاً لمبادرة التقارير العالمية (GRI) من مدة 2000م إلى 2003م والتي تمثل المعيار العالمي الذي يتناول المعلومات المتعلقة باستدامة الشركات⁽²⁾، مما يعطي انطباعاً أن يتم التعامل معها بطريقة مختلفة عن المعلومات المالية لأنها غير مرتبطة بالتقرير المالي للشركة، وهذا ينعكس سلباً على قرارات أصحاب المصالح لعدم الأخذ في الاعتبار الربط بين المعلومات غير المالية والمعلومات المالية، فكان السبب في عدم تمكن أصحاب المصالح من تقييم أداء الشركة والتنبؤ في أدائها بالمستقبل، وبالتالي عدم إمكانية الاعتماد عليها، ونتيجة للانتقادات الموجهة للتقارير المعدة وفقاً لمبادرة التقارير العالمية (GRI) وعدم قدرتها لمعالجة ضعف الثقة بين المجتمع وممارسات أعمال الشركات، أدى ذلك إلى عمل تعديلات جوهرية على التقارير المالية الحالية، وتقارير الاستدامة، وتقارير الحوكمة، كرد على هذه الانتقادات، وأخذت الشركات بإصدار نماذج جديدة للتقرير عن أدائها غير المالي الذي يعمل على تكامل المعلومات المالية وغير المالية وجمعها في تقرير يعرف باسم التقرير المتكامل⁽³⁾.

ولعلاج المساوئ في التقارير التقليدية، بدأ التوجه نحو التقارير المتكاملة، حيث بدأت الشركات في جميع كل تقاريرها في تقرير واحد متكامل كجزء من استراتيجية الاستدامة التي تتشدها الشركات، ويهدف هذا التقرير إلى مقابلة الاحتياجات من المعلومات لكل الأطراف ذوي المصلحة في الشركة، للتأكد من فعالية تخصيص الموارد النادرة في الشركة، بحيث يبين هذا التقرير صورة مفصلة عن أداء الشركة وكيفية استخدامها لمواردها وعلاقتها بأنواع رأس المال المختلفة، كما أن التوجه نحو تقارير الأعمال المتكاملة قد جاء نتيجة لتزايد حساسية الجمهور نحو بعض المشاكل

(1) كريمة حسن محمد، تفعيل دور مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر نحو تأكيد الثقة في تقارير الاستدامة - دراسة ميدانية، (مصر: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 27، الجزء 3، العدد 2، 2013م)، ص 149 - 150.

(2) عشتر قسطنطين ايشو قليتا، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بإصدار تقرير الاستدامة وتطوير نموذج لهذا التقرير وفقاً

لمبادئ المبادرة العالمية للتقارير، (الأردن: جامعة الشرق، كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014م)، ص 43.

(3) عصام عبد المنعم احمد إسماعيل، أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الإنتمان للشركات المقيدة

بالبورصة المصرية - دراسة تجريبية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 20، العدد 4، 2016م)، ص 176.

البيئية والاجتماعية، والذي دفع الكثير من الشركات نحو توثيق أنشطتها في تقرير متكامل لكافة أبعاد الأداء خلافاً للتقارير التقليدية التي تركز فقط على المعلومات المالية والاقتصادية⁽¹⁾. اقترحت مبادرة التقارير العالمية (GRI) في عام 2006م جمع تقارير الاستدامة والتقارير المالية بتقرير واحد وذلك من أجل عدم التأثير والتشويش على أصحاب المصالح، حتى يتم بعدها ظهور أسس وقواعد للإفصاح عن استدامة الشركات ضمن التقارير المتكاملة المعدة من قبل المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC)، وهو تحالف عالمي تم تشكيله في عام 2010 مكون من المنظمين والمستثمرين والشركات وواضعي المعايير المحاسبية والشركات غير الحكومية، كبادرة للانتقال نحو إطار التقارير المتكاملة الدولية لتوفير كافة احتياجات أصحاب المصالح في القرن الحادي والعشرين، واستحداث نموذج تقارير مالية يشمل تجميع المعلومات المالية مع معلومات الاستدامة⁽²⁾، يضم المجلس (IIRC) مجموعة من خبراء العالم في الاستثمار وكبريات الشركات والهيئات المحاسبية العالمية (IASB, IFAC, FASB) والأكاديميين بهدف وضع نهج جديد لتقديم التقارير المالية، ويتمثل هذا النهج في إعداد التقارير المتكاملة تلبية لاحتياجات المستخدمين، على أسس مالية وإدارية بطريقة تعكس ترابط أداء المنشأة، وقد أكد (IIRC) أن التقارير المتكاملة هي تقارير تجمع المعلومات المالية وغير المالية حول استراتيجية المنشأة والرقابة والأداء والتوقعات بطريقة تعكس السياق البيئي والاجتماعي والاقتصادي الذي تعمل به⁽³⁾.

ويرى بعض الباحثين أن فكرة تقارير الأعمال المتكاملة ترجع إلى عام 1994م عندما قام الباحث (John Elkington) بتقديم مفهوم خط القاع الثلاثي (TBL)⁽⁴⁾، كما يرى البعض أن أول محاولات إعداد وإصدار تقارير الأعمال المتكاملة من خلال البنك الوطني في كندا عام 1989م، حيث أصدر البنك تقريراً عن المسؤولية الاجتماعية كجزء من الإستدامة، وفي عام 2002م أصدرت شركة (Novozymes) الدنماركية تقريراً متكاملاً عن العمليات والأنشطة التي تقوم بها

(1) أمجد عبد الفتاح العلاوين، مرجع سابق ، ص 387.

(2) وداد محمد الأرضي، تقييم وتطوير تقرير الإستدامة المعد في ضوء مبادئ المبادرة العالمية للتقارير (GRI) كمدخل لتوفير حاجات سوق المال المصري من المعلومات غير المالية، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة المصرية، العدد 2011، 2م)، ص 250.

(3) أمجد عبد الفتاح العلاوين ، مرجع سابق ، ص 389.

(4) Robert G. Eccles & Daniela Saltzman, **Achieving Sustainability through Integrated Reporting**, Stanford Social Innovation Review 9, No., 2011, p. 57 -58: www.scholar.google.com. accessed 20/5/2020

في مجال الإنزيمات والمكونات البيولوجية والكائنات الدقيقة والصيدلانية، وفي عام 2004م انضمت إليها شركة أخرى لرعاية مرضى السكر وهي شركة نوفو نورديسك⁽¹⁾.

وفي عام 2008م قامت شركة ناتورا وهي شركة برازيلية متخصصة في مجال صناعة مستحضرات التجميل والعطور بإصدار تقرير متكامل عن أعمالها، وفي نفس العام إنضمت إليها شركة فيليبس وهي شركة هولندية تعمل في مجال الإضاءة، وكذلك تعتبر شركة (Technologies Diversified Manufacturing Company United) أول شركة أمريكية تصدر تقريراً متكاملاً وكان ذلك عام 2008م، إنضمت إليها في عام 2009م الشركة الأمريكية للطاقة الكهربائية وشركة الطيران وشركة بيبسي، قامت جميع هذه الشركات بإصدار التقارير المتكاملة قبل ظهورها في الفكر المحاسبي، وحتى قبل إنشاء لجنة التقارير المتكاملة، ويرجع ظهور تقارير الأعمال المتكاملة والعمل بها لعام 2010م من قبل المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة في المملكة المتحدة (IIRC)، والتقرير الملكي (King III) حول الحوكمة في جنوب أفريقيا عام 2010م. وقد ألزمت بورصة جوهانسبرغ في عام 2010م الشركات والمنظمات المدرجة في البورصة بإعداد التقارير المتكاملة⁽²⁾. كما تطلب كل من الدنمارك والنرويج والسويد الإفصاح عن الإستدامة بدرجات متفاوتة، وتشتت التشريعات الفرنسية أن تقوم جميع الشركات الكبرى المدرجة وغير المدرجة بالإفصاح عن آثارها البيئية والاجتماعية لأنشطتها التي تقوم بها⁽³⁾.

تم إنشاء المجلس الدولي لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة (IIRC) The International Integrated Reporting Council في أغسطس من عام 2010م، بعد أن كان اللجان الدولية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة سابقاً، وذلك بهدف إعداد إطار مفاهيمي مقبول قبولاً عاماً للعمليات المنتجة والاتصال بواسطة الشركة لتعظيم القيمة، ويتكون المجلس من مجموعة أطراف وهم أصحاب المصالح، المستثمرين، المحاسبين، البورصات، المنظمين، الأكاديميين وواضعي ومعدّي التقارير والمجتمع المدني ككل، وذلك للتعامل مع المستجدات والتطورات، أصدر المجلس (IIRC) أول ورقة مناقشة في سبتمبر 2011م، حيث تناولت اقتراح مبدئي لتطوير إطار تقارير الأعمال المتكاملة، وفي عام 2013م تم نشر المسودة الاستشارية لإطار إعداد تقارير الأعمال

(1) جمال علي محمد يوسف، التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة المصرية- دراسة إستكشافية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي، الجزء 2، العدد 2، 2015م)، ص 172.

(2) دولار قادر عباس، استخدام بطاقة قياس الاداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الاعمال المتكاملة- دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م)، ص 26.

(3) Pricewaterhousecoopers International Limited: PWC, **Integrated Reporting Companies struggle to explain what value they create**, 2013, p. 10: www.pwc.nl/integratedreporting, accessed 18/5/2020.

المتكاملة، وقد قامت محاولات بغرض إعتقاد تقارير الأعمال المتكاملة، حيث تم عمل مذكرات التفاهم بين المجلس (IIRC) وعدد من الهيئات القائمة في مجال تقارير الشركات، ومبادرة التقارير العالمية (GRI) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث أدت هذه المبادرة العالمية إلى الاتجاه نحو تقارير الأعمال المتكاملة من جانب الأكاديميين والباحثين والمحاسبين والجهات ذات الصلة، وقد تم توقيع مذكرة تفاهم أولى في أكتوبر من عام 2012م بين المجلس (IIRC) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وذلك من أجل وضع رؤية مشتركة بين المجلسين لتطوير تقارير الشركات، حتى تتلاءم مع الممارسات المحاسبية لتعزيز تقارير الأعمال المتكاملة وتحقيق التكامل بين التقارير المالية وغير المالية⁽¹⁾.

من العرض السابق عن نشأة وتطور تقارير الأعمال المتكاملة تستنتج الباحثة أن أسباب ظهور هذه التقارير كالتالي:

1. نتيجة لسلسلة الإنهيارات لكبريات الشركات وماتبعها من أزمات مالية وإقتصادية على مدى العقود الماضية.
2. الشك في شفافية ومصداقية التقارير المالية التقليدية من قبل أصحاب المصالح الذين يعتمدون على تلك التقارير في إتخاذ قراراتهم.
3. أن التقارير المالية التقليدية تركز إلى حد كبير على عرض المعلومات المالية وتغفل المعلومات الأخرى غير المالية، الأمر الذي لايسمح بتوفر رؤية كافية لتمكين أصحاب المصالح من تكوين صورة واضحة تتصف بالشمول عن أداء الشركة.
4. وكذلك ما عانتها تقارير الاستدامة من القصور، بسبب كونها تبدو منفصلة عن التقارير المالية للشركة، فضلاً عن عدم قدرتها على الربط بين قضايا الاستدامة والإستراتيجية الأساسية للشركة.
5. وأن أصحاب المصالح والمستثمرين بحاجة إلى معلومات مستقبلية تمكنهم بشكل أكثر فاعلية على تقييم الشركة.

ثانياً - مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة:

يعد مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة من المفاهيم الحديثة نسبياً، حيث لاقى إهتماماً كبيراً من قبل الكثير من الشركات والمنظمات المهنية والهيئات، وهذا ما أدى إلى نشوء درجة كبيرة من عدم الاتفاق على ماهية ومفهوم تقارير الأعمال المتكاملة.

(1) هيثم محمد البيسوني، دراسة وتحليل العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة وتعظيم قيمة الشركات بغرض تحسين دقة تنبؤات المحللين الماليين - دراسة اختبارية، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2018م)، ص ص 225 - 226.

إذ يرى المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) أن تقارير الأعمال المتكاملة: "هي رسالة واضحة ومختصرة عن كيفية قيام إدارة الشركة بخلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وذلك من خلال جمع المعلومات المالية وغير المالية عن استراتيجية وحوكمة الشركة وآفاقها وأدائها الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه"⁽¹⁾.

ويعرف (King III Report) في جنوب أفريقيا تقارير الأعمال المتكاملة "على أنها تمثيل شامل ومتكامل لأداء الشركة من حيث تمويلها واستدامتها، ووفقا لهذا التعريف، فإن الهدف العام من تقارير الأعمال المتكاملة هو مساعدة أصحاب المصلحة على تقييم ما إذا كان بمقدرة الشركات أن تخلق القيمة وتحافظ عليها خلال المدى القصير والمتوسط والطويل (King III Report) على أن إعداد تقارير الأعمال المتكاملة هو النهج الذي تتبنى فيه الشركات مسؤوليتها تجاه الاقتصاد العالمي والجهات الثلاثة الرئيسة وهم المساهمون والمجتمع والبيئة"⁽²⁾.

كما عرفت من قبل (IFAC) على " أنها رسالة واضحة عن كيفية قيام الشركة بتكوين روابط تجمع بين أدائها المالي والإستراتيجية والحوكمة والتوقعات المستقبلية التي تؤدي إلى خلق القيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل، وتهدف هذه التقارير إلى أن تكون أكثر صلة بالقرارات التي تخص رأس المال المالي، وبالتالي فإن إعداد تقارير الأعمال المتكاملة يكون موجها بشكل أساسي على أولئك الذين يقدمون رأس المال المالي للشركات"⁽³⁾.

ويعرف مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) تقارير الأعمال المتكاملة: " بأنها تلك التقارير التي تربط بين تقارير الحوكمة والأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي والاستراتيجي للشركات، بحيث تساعد أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات ضمن أداء الشركة الحقيقي"⁽⁴⁾.

وعرف أحد الباحثين تقارير الأعمال المتكاملة على أنها: " مجموعة تقارير تغطي البعد المالي، وبعد الإستدامة معا، وترتبط بين الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكومية لشركة الأعمال بالأداء المالي في ظل الإستخدام الأمثل لتكنولوجيا المعلومات (IT) بدمج أدوات التوصيل الإلكتروني مع

(1) Akse, G.F.M., **Mapping of the capital indicators and their relationship towards value within the Integrated Report Framework**, (The Netherlands., university twente, Faculty of Management and Governance Business Administration, MSc Thesis, 2015) p.23.

(2) Indra Abeysekera, **A template for integrated reporting**, (Ustralia: University of Wollongong, Faculty of Commerce, Journal of Intellectual Capital, Vol. 14, No. 2, 2013) p. 229.

(3) International Federation of Accountants: IFAC, **Enhancing Organizational Reporting: Integrated Reporting Key**, 2017, p. 6: <http://integratedreporting.org>, accessed 20/4/2020.

(4) هيثم محمد البيسوني، الإفصاح السردي كأحد أدوات التقارير الاعمال المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة نظرية وتحليلية، (مصر، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 3، 2014م)، ص 8.

مجموعات التقارير المالية وغير المالية بغرض ترشيد المعلومات المحاسبية المتكاملة إلى المستخدمين وأصحاب المصالح⁽¹⁾.

كما عرفت تقارير الأعمال المتكاملة بأنها قدرة الشركات على النظر في أعمالها وكيفية خلق القيمة، بطريقة جديدة تؤدي إلى التغيرات في نظام إدارة أعمال الشركات، إذ كان في الماضي تركز الإدارة الداخلية على قائمة الدخل وقائمة الأرباح والخسائر، أما اليوم فأصبحت الشركات تعتقد أن خلق القيمة يتم بالتركيز على المعلومات الكمية والوصفية أكثر بكثير من تركيزها على المعلومات المالية أو النقدية.⁽²⁾

عرف أحد الباحثين تقارير الأعمال المتكاملة أنها تعد الوسيلة التي من خلالها يمكن توصيل المعلومات المالية وغير المالية سواء كانت كمية أو وصفية عن حوكمة واستدامة الشركة وأدائها المالي والإستراتيجي لمساعدة أصحاب المصالح على إتخاذ القرارات التي تحقق فيها مصالحهم ومنافعهم⁽³⁾.

وفي السياق نفسه ترى دراسة (Harvard Business School) أن تقارير الأعمال المتكاملة هي عبارة عن تجميع كل التقارير الفردية التي تقوم الشركة بإعدادها في تقرير واحد وبشكل مستقل، سواء كانت التقارير المالية، أو تقارير المسؤولية الاجتماعية، أو تقارير الحوكمة، أو تقارير الأداء البيئي⁽⁴⁾.

ويرى أحد الباحثين أن " التقارير المتكاملة ليست مجرد دمج للقوائم المالية وتقرير الإستدامة، بل هي لغة واضحة ونابعة من قلب المنشأة، ومعلومات جوهرية عن الأداء المالي والإستدامة وغيرهما من المصادر، لتمكين أصحاب المصلحة من تقييم أداء المنشأة، وإجراء تقييم أبلغ عن قدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها"⁽⁵⁾.

(1) Tianyuan Feng, Lorne Cummings, Dale Tweedier, **Exploring Integrated thinking in Integrated Reporting – An Exploratory study in Australia**, (Journal of Intellectual Capital, Vol. 18, No. 2, 2017) P 335.

(2) Integrated Reporting: IIRC, **Realizing the benefits: The impact of Integrated Reporting**, 2014, p. 7: <http://integratedreporting.org>, accessed 20/4/2020.

(3) وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ، ص 52.

(4) عبد الوهاب نصر علي، مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، (مصر، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 16، العدد 3، 2012م)، ص 328.

(5) Atkins Jill Frances and Aris Solomon and Simon Norton and Nathan Lael Joseph, **The emergence of integrated private reporting**, (Journal of Meditaria Accountancy Research, Vol. 23, Issue 1, 2015) P. 29

بينما يرى آخر أن التقارير المتكاملة " هي عملية تقوم على التفكير المتكامل الذي يؤدي إلى تقرير متكامل دوري من قبل المنشأة، حول خلق القيمة مع مرور الوقت، والإتصالات ذات الصلة فيما يتعلق بجوانب خلق القيمة"⁽¹⁾.

وأشار أحد الباحثين إلى أن تقارير الأعمال المتكاملة: " هي الإجراءات التي تقوم بها الشركات لتوفير ومعالجة احتياجات مقدمي رأس المال من المعلومات غير المالية، وذلك من خلال توفير نظرة ثاقبة عن العمليات الإستراتيجية التي تقوم بها الشركات من أجل خلق القيمة لها، ودمج أدائها البيئي والاجتماعي وأنشطة الإستثمار الاجتماعي في العمليات التي تقوم بها"⁽²⁾.

بينما يرى آخر " أن تقارير تقرير الأعمال المتكامل هو ذلك التقرير الذي يجمع المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية، متضمنة في ذلك معلومات الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها"، ويجب أن تكون هناك ارتباط بين المعلومات المالية والاقتصادية والبيئية والحوكومية فيما بينها من جهة، وبين استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها من جهة أخرى⁽³⁾.

من العرض السابق لمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة يمكن للباحث أن يعرف تلك التقارير بأنها تقارير تجمع بين المعلومات المالية وغير المالية بشكل أوسع وأشمل، وذلك لمساعدة أصحاب المصلحة لقياس أداء الشركة بشكل متكامل، كما أنها تصلح كبديل لتقارير الإستدامة والتي تهتم في المقام الأول بتوفير معلومات وصفية تتعلق بأداء الشركة في النواحي البيئية والاجتماعية. وتشمل تقارير الأعمال أيضا معلومات تعكس خطط الشركة الحالية والمستقبلية لخلق القيمة، وهي أحدث تطور للتقارير في بيئة الأعمال والشركات والمستثمرين، وتمثل أفضل آلية للتواصل والإفصاح تسعى من خلالها الشركات لشرح إستراتيجيتها لتعظيم القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

ثالثاً - أهمية تقارير الأعمال المتكاملة:

تتبع أهمية التقارير المتكاملة من تأثيرها الكبير الذي غير مشهد تقارير المنشآت، وفي إطار زمني قصير نسبياً، حيث أنها تدعو المنشآت وأصحاب المصالح إلى الحصول على نظرة أعمق في

(1) Stubbs Wendy and Colin Higgins, **Integrated Reporting and internal mechanisms of change**, (Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 27, Issue 7, 2014) P. 1069.

(2) Carol A. Adams, & Potter Brad, Prakash J. Singh, Jodi York, **Exploring the Implications of Integrated Reporting for Social Investment (Disclosures)**, (The British Accounting Review, Vol. 48, Issue 3, 2016) P. 285.

(3) شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين، (القاهرة: دار التعليم الجامعي، 2014م)، ص 234.

خلق القيمة، ورؤية متكاملة حول كيفية خلق المنشأة قيمتها في الحاضر والمستقبل، مع مراعاة رؤوس الأموال المالية وغير المالية⁽¹⁾، وتكمن أهمية تقارير الأعمال المتكاملة في الآتي:

1. تعزيز التواصل بين الشركات وأصحاب المصالح الذين يبحثون عن المعلومات البيئية والاجتماعية والإستراتيجية والحوكمة فيما يختص بالعمليات التي من خلالها تسعى الشركات لخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، بحيث تدعم عملية إتخاذ القرارات، ومن جهة أخرى فإن الغالب الأعم من أصحاب المصالح من المستثمرين الحاليين والمحتملين يطمحون في الحصول على معلومات غير مالية لتقييم كيفية تعامل الشركات مع المخاطر التي تواجهها واستغلال الفرص المتاحة، وكما أنها تعمل على تعزيز العلاقة والمساءلة بين مجالس الإدارة والمساهمين، ودعم مبادئ حوكمة الشركات التي تخدم مصالح المستثمرين طويلي المدى⁽²⁾.

2. مساعدة الإدارة وأصحاب رأس المال النقدي وغيرهم من أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، عن طريق توفير كافة احتياجاتهم من المعلومات التي تكون لديهم رؤية واضحة وموثوق فيها عن العمليات التي تقوم بها الشركات وأدائها والنتائج التي توصلت إليها، وكذلك توفير المعلومات التي تختص بمستقبل الشركة، أما بالنسبة للإدارة والمكلفين بالحوكمة (مثل مجلس الإدارة) فإن للمعلومات الواضحة والموثوقة أمر بالغ الأهمية وذلك لتمكنهم من الإشراف على كافة العمليات التي تقوم بها الشركات وتوجيهها بشكل صحيح ضمن الإستراتيجيات المرسومة⁽³⁾.

3. تغيير سلوك الشركات من الناحية الوظيفية والتشغيلية، وبالتالي تمكّنهم من زيادة رأس المال والإقتراض بسهولة أكبر وبتكلفة أقل لأن مقدم رأس المال والمقترض يمكن أن يقيس المخاطر على أساس أكثر وضوحاً وشفافية لما توفره هذه التقارير من معلومات مالية وغير مالية للعمليات التي تقوم بها الشركات⁽⁴⁾.

4. تساعد أصحاب المصالح على تقييم أداء الشركات بصورة صحيحة وعدم الوقوع في الأخطاء أثناء عملية التقييم، وذلك لما تقدمه هذه التقارير من المعلومات التي تخص كافة القضايا الإيجابية

(1) Deloitte, **Integrated Reporting as a driver for Integrated Thinking?**, Maturity of in the Netherlands, 2015, P.5 : <https://www2.deloitte.com>, accessed 8/4/2020

(2) For the Audit Committee Leadership Summit: ACLS, **Integrated reporting**, View Points , Issue 25, 2014, P.7: <http://www.ey.com>, accessed 3/5/2020

(3) International Federation of Accountants: IFAC, **Assurance ON (IR), AN Introduction To The Discussion**, 2014, P P. 2-3,: www.ifac.org, accessed 10/5/2020

(4) Du Plessis, J., Andreas Ruhmkorf, **New Trends Regarding Sustainability and Integrated Reporting For Companies: What Protection Do Directors Have?**, The University of Sheffield, Company Lawyer, Vol.36, No (2), 2015, P.58 , www.ssrn.com, accessed 21/3/2020

والسلبية التي تقوم بها الشركات، وبالتالي جعل أحكام أصحاب المصالح غير مشوهة، وإنما صحيحة اتجاه أرباح الشركات في المستقبل⁽¹⁾.

5. نتيجة للتطورات التي حصلت في البيئة الاقتصادية وشدة المنافسة بين الشركات، مما أدى إلى تغير الحياة الديناميكية للشركات والحاجة إلى وجود رقابة على المعلومات المالية وغير المالية عن كافة عملياتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة، واستخدام كافة النظم والإجراءات الإدارية والمالية (نظام الرقابة الداخلية) للمحافظة على حقوق أصحاب المصالح، وإعداد كافة السجلات المالية وغير المالية بغرض توصيل المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والاقتصادية، وبالتالي أصبح من الضروري إعداد تقارير الأعمال المتكاملة لحاجتها وأهميتها الكبيرة للواقع الذي تمر به الشركات⁽²⁾.

6. تتمثل أهمية تقارير الأعمال المتكاملة في كيفية خلق قيمة لأصحاب المصالح على المدى الطويل، وأن أفضل طريقة لخلق القيمة هو تحقيق الاستدامة، وذلك من خلال استغلال الفرص التي تسهم في خلق مجتمع مستدام، ويتطلب ذلك تحقيق توازن بين الأرباح والقضايا غير المالية، ولكي تتمكن الشركات من تحقيق التوازن بين الأرباح في المدى القصير وخلق القيمة على المدى الطويل، يجب عليها تحسين سمعة الشركة، ورضا العملاء، وكسب ثقة كافة الأطراف وأصحاب المصالح ومشاركة العاملين⁽³⁾.

7. تحقيق الشفافية في التقارير المالية والذي يتم عن طريق الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية، بالإضافة إلى عرض معلومات بجانب المعلومات المالية تشتمل على مايدور داخل الشبكة من تغيرات في الإدارة أو أسلوب العمل أو الأنظمة أو الخطط قصيرة وطويلة المدى وأحوال السوق بوجه عام⁽⁴⁾.

8. إعتبرها إشارة إلى تحسين أسلوب تقديم التقارير، وبصورة خاصة فيما يتعلق بالمسائل الإدارية، مثل مناقشات وتحليلات الإدارة⁽⁵⁾.

(1) Suhee Kim, & Karen Maas, & Paolo Perego, **The Effect of Publication, Format and Content of Integrated Reports on Analysts' Earnings Forecasts**, Handbook of Finance and Sustainability, 2017, P.6: www.ssrn.com, accessed 21/3/2020

(2) عصام محمد فتح الله، الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم مراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقارير عنها - دراسة ميدانية، (مصر، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 35، العدد 2، 2013م)، ص 305.

(3) إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة - دراسة ميدانية وتجريبية، (مصر، جامعة دمنهور، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)، ص 70.

(4) د. عمر السر الحسن محمد، حسام عيسى خليلو، دراسة تحليلية للعلاقة بين آليات حوكمة الشركات وتحقيق الشفافية في التقارير المالية للمصارف - دراسة ميدانية على المصارف التجارية السودانية، (سوريا: مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 2، 2015م)، ص 165.

(5) Stent Warwick & Tuyana Dowler, **Early assessments of the gap between integrated reporting and current corporate reporting**, (Meditari Accountancy Research Journal, Vol. 23, Issue 1, 2015), P. 9

9. توضح العلاقة بين القيم الإجتماعية والإقتصادية والبيئية والإستراتيجية والحوكمة ونموذج الأعمال في المنشأة وآثارها على القرارات في المدى الطويل⁽¹⁾.
10. النجاح على المدى الطويل يعتبر ضرورة لقضايا الإستدامة، لذا فإن التقارير المتكاملة أفضل وسيلة للتواصل مع قضايا الإستدامة، حيث أن قيمة التقرير المتكامل تكمن في قدرته على مساعدة المنشأة لتبرهن للمستثمرين أن الإستدامة في المنشأة تدار من منظور تجارية وأن إستثمارات المنشأة تهدف إلى معالجة المشكلات البيئية والإجتماعية والمادية للمنشأة، وأن إستراتيجية المنشأة أكثر شفافية، وتغرس ثقة أكبر في إستدامة نموذج الأعمال التجارية للمنشأة⁽²⁾.
11. التفكير المتكامل في التقارير المتكاملة يعتبر حالة ذهنية في جميع أنحاء المنشأة، وهو ما يعني كسر الجمود داخل المنشأة، كوسيلة لتعزيز أدائها بشكل عام من خلال توفير مبادئ وإطار عمل يساعد على تحسين نوعية المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال وغيرهم من أصحاب المصالح، وداخليا فإنه يحافظ على تخصيص أكثر كفاءة وإنتاجية لرؤوس الأموال⁽³⁾.
- ما سبق عرضه من أهمية التقارير المتكاملة تستنتج الباحثة الآتي:
1. أن أهمية تقارير الأعمال المتكاملة تتبع من تعدد وتنوع معلومات تلك التقارير، حيث تمتد لتشمل معلومات عن النواحي البيئية والإجتماعية، ومعلومات تتعلق بآليات الحوكمة وكيفية الإلتزام بها، مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة.
 2. كما أن أهمية تلك التقارير تتمثل فيما تقدمه من معلومات عن المخاطر التي تواجه الشركة وما إتخذته الإدارة من تدابير لمواجهة هذه المخاطر والحد منها مستقبلا.
 3. وتتضح أهمية المعلومات الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة للمستثمرين الحاليين والمرتبين والمحليلين الماليين من خلال ما تقدمه من تقديرات وتنبؤات مستقبلية مفصح عنها.
 4. كما تبرز أهمية الإفصاح عن تقارير متكاملة في ما توفره المعلومات البيئية والإجتماعية من قيمة مضافة للعديد من المؤسسات والجهات الرقابية والمجتمع ككل.
 5. وبصورة إجمالية توفر تقارير الأعمال المتكاملة معلومات عن السبل التي اتبعتها الإدارة عبر الزمن لخلق القيمة، الأمر الذي يفيد في تقييم قدرة الشركة على الإستمرار مستقبلاً.

(1) Tineke Lambooy, Rosemarie Hordijk & Willem Bijveld, **Communicating about integrating sustainability in corporate strategy: Motivations and regulatory environments on integrated reporting from a European and Dutch perspective**, (Critical Studies on Corporate Responsibility, Governance and Sustainability, Vol. 6, Issue 1, 2014) P. 219

(2) **Robert G. Eccles and Michael P. Krzus, and Sydney Ribot**, The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives, and Materiality, (Wiley Corporate F&A, 2015) P.9

(3) IIA, **Enhancing Integrated Reporting Internal Audit Value Proposition**, 2015, P. 3: <https://global.theiia.org>, accessed 30/4/2020

6. وتعود أهمية التقارير المتكاملة إلى أنها توضح لمقدمي رؤوس الأموال وباقي أصحاب المصالح، آلية خلق القيمة داخل المنشأة، والجوانب المختلفة لضمان نجاح المنشأة واستدامتها. كما يمكن توضيح أهمية تقارير الأعمال المتكاملة من خلال الحاجة إليها نتيجة للقصور الواضح في نموذج التقرير المالي الحالي وحاجة المستخدمين لمعلومات متكاملة وشاملة وممتدة النطاق عن الأداء الشامل للشركة (مالي وغير مالي).

رابعاً - أهداف تقارير الأعمال المتكاملة:

لقد حدثت تطورات كبيرة في محتويات وأهداف التقرير المالي، فقد اهتمت كثير من الجهات المهنية والتنظيمية بإصدار قوانين وتوجيهات لزيادة جودة التقرير المالي، إلى أن ظهر جيل جديد من التقارير أطلق عليه مصطلح "تقارير الأعمال المتكاملة" ليلبي احتياجات أصحاب المصالح المختلفين، ويساعدهم في إجراء التقييم الواعي لأداء الشركة من منظور استراتيجي، وتقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة لكافة الأطراف، فمن منظور خلق القيمة لا يقتصر هدف الشركة على توليد الأرباح، بل يمتد ليشمل كل ما من شأنه خلق قيمة لكافة أصحاب المصالح، ويتطلب ذلك التحول تجاه مقاييس السوق، والاعتماد على مزيج من المقاييس المالية وغير المالية من منظور استراتيجي⁽¹⁾.

تهدف التقارير المتكاملة بصورة عامة إلى معالجة أوجه القصور في التقارير الحالية من خلال اعتماد نهج شامل لدمج وتحقيق التكامل بين المسائل الاجتماعية والبيئية مع بيئة الأعمال والتقرير عنها⁽²⁾.

فمن حيث الجهة المستهدفة من التقرير المتكاملة تهدف تلك التقارير إلى⁽³⁾:

1. توفير المعلومات لتمكين المستثمرين والمساهمين في المنشآت مقارنة الشركة مع منافسيها.
 2. وظيفة التحول والتغير بشأن كيفية صنع القرارات الأساسية داخل الشركة.
- ومن جهة أخرى تهدف التقارير المتكاملة إلى إطلاع أصحاب المصالح على الأداء الذي تحقق، والأهداف والرؤى والإستراتيجية المعتمدة، والعوامل التي يمكن أن تؤثر على أداء الأعمال في المستقبل. والهدف الأكثر جوهرية للتقارير هو تحقيق الشفافية التي تؤدي إلى تحسين السمعة، وربط أصحاب المصالح مثل الموظفين بأهداف الشركة. وعلى النقيض من ذلك فإن إنعدام

(1) عصام عبد المنعم احمد اسماعيل، مرجع سابق، ص 166.

(2) Robertson Fiona Ann & Martin Samy, **Factors affecting the diffusion of integrated reporting – a UK FTSE 100 Perspective**, (Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 6, Issue 2, 2015) P. 194

(3) Paolo Perego, Steve Kennedy, Gail Whitman, **A lot of icing but little cake? Taking integrated reporting forward**, (Journal of Cleaner Production, Special Volume, 2016) P. 9

الشفافية والحوكمة من شأنه أن يفرض مخاطر جسيمة، بما في ذلك إرتفاع تكاليف التمويل، وفي نهاية المطاف فقدان رخصة العمل⁽¹⁾.

ويلخص (IIRC) أهداف التقارير المتكاملة ضمن إطارها في الآتي⁽²⁾:

1. تحليل جودة المعلومات المتوافرة لتوزيع رأس المال توزيعاً أكثر كفاءة.
2. تعزيز نهج متماسك وفعال لتقارير المنشآت التي تعتمد على نتائج التقارير المتنوعة، والإفصاح عن العوامل التي تؤثر نسبياً على قدرة المنشأة على خلق القيمة بمرور الوقت.
3. تعزيز المساءلة والإشراف على قاعدة واسعة من رؤوس الأموال (المالي، الصناعي، الفكري، البشري، الإجتماعي، العلاقات والطبيعي)، وتعزيز فهم للإعتماد المتبادل بينهم.
4. دعم التفكير المتكامل، وصناعة القرارات التي تركز على خلق القيمة على المدى القصير، المتوسط والطويل.

تتمثل الأهداف التي يمكن أن تحققها تقارير الأعمال المتكاملة في الآتي⁽³⁾:

1. تحفيز الشركات على إعداد تقارير بنهج أكثر شمولاً وفعالية بحيث تستوعب جميع فقرات التقارير الأخرى، والوصول إلى مجموعة كاملة من العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على قدرة الشركة في خلق القيمة بمرور الوقت.
2. الإفصاح عن تخصيص الموارد من قبل مقدمي رأس المال المالي الذي يدعم خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
3. تعزيز المساءلة والإشراف فيما يتعلق برؤوس الأموال الستة (المالي، التصنيعي، البشري، الفكري، الطبيعي، الاجتماعي)، وتعزيز فهم العلاقات والروابط فيما بينها.
4. تعزيز التفكير المتكامل واتخاذ القرارات والإجراءات التي تركز على خلق القيمة على المدى الطويل وكذلك المدى المتوسط والقصير.
5. زيادة الشفافية، وتحسين نوعية المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال المالي لتمكينهم من توزيع رأس المال على نحو أكثر كفاءة ونتاجية.

(1) KPMG, **Integrated Reporting: Performance insight through Better Business Reporting**, 2011, P.4: <http://www.kpmg.com>, accessed 20/4/2020

(2) IIRF, **The International Integrated Reporting Framework**, 2013, P.2 : <http://integratedreporting.org>, accessed 20/4/2020

(3) Wendy Stubbs, **Financial Capital Providers' Perceptions of Integrated Reporting Working Paper**, 2014, P. 5: www.ssrn.com, accessed 21/3/2020

كما تهدف تقارير الأعمال المتكاملة إلى الإفصاح لأصحاب المصالح عن عمليات الشركة وأدائها واستراتيجيتها بطريقة تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى الطويل، وعلى ضوء هذا يجب أن تتضمن تقارير الأعمال المتكاملة ما يأتي⁽¹⁾:

1. الهيكل التنظيمي وحوكمة الشركة التي يتم تطبيقها من أجل تحديد ومعالجة كافة القضايا التي تؤثر في الشركة من الناحية المالية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية.

2. أن تحتوي استراتيجية الشركة على جميع القضايا المذكورة في الفقرة السابقة.

3. تحديد الموارد المتاحة والمختلفة لدى الشركة مع وجود عملية منهجية تأخذ بالإعتبار جميع المخاطر التي تواجه الشركة ومؤشرات تقييم أدائها.

4. عدم تركيز مقاييس الأداء في المدى القصير فقط، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار مقاييس الأداء على التقييم الشامل.

5. الاستجابة إلى متطلبات واحتياجات جميع أصحاب المصالح من المعلومات، وذلك من خلال توفير كمية كافية من المعلومات عن أداء الشركة والموارد المتاحة.

6. توفير جميع المعلومات حول الهيكل التنظيمي للشركة والحوكمة ومدى كفاءة وفاعلية الفريق المختص في استخدام الموارد الحالية والمتاحة للشركة.

مما سبق عرضه من أهداف التقارير المتكاملة تستنتج الباحثة الآتي:

1. أن تقارير الأعمال المتكاملة تهدف إلى تحسين جودة المعلومات من خلال الدمج بين المعلومات المالية وغير المالية في سياق مترابط ومتصل بحيث تساهم في إعطاء نظرة شمولية عن أداء الشركة.

2. كما تهدف إلى زيادة كفاءة وفعالية تخصيص الموارد من خلال تحسين قدرة المستثمرين على التنبؤ بأداء الشركة في الفترات المستقبلية.

3. وتهدف إلى أن تعكس رأي الإدارة في تحديد ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية والمالية والاقتصادية، ودمج هذه القضايا في إستراتيجية المنشأة، ومن ثم أخذ هذه القضايا بعين الإعتبار عند صنع القرارات الإستراتيجية للمنشأة، والتقرير عنها وعن المخاطر والفرص والتطلعات المستقبلية في تقرير الأداء الرئيسي.

4. اعتماد منظور أكثر تطلعا وشامل دون التركيز الزائد على الأداء المالي على المدى القصير.

(1) John C Dumay, Cristiana Bernardi, James Guthrie & Paola Demartini, **Integrated reporting: A structured literature review**, Accounting Forum, No. 40, 2016, P P. 175 -176

5. كما تهدف تقارير الأعمال المتكاملة إلى توفير معلومات لأصحاب المصلحة في الشركة بحيث تلائم جميع النماذج القرارية.

6. تهدف تقارير الأعمال المتكاملة إلى توفير معلومات وصفية تتعلق بأداء الشركة في النواحي البيئية والاجتماعية.

خامساً - دوافع ومنافع استخدام تقارير الأعمال المتكاملة:

تتميز مرحلة التقارير المتكاملة بتزايد الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وحدث دمج بين المعلومات المالية وغير المالية، لتوفير مستويات عالية من الإفصاح والشفافية، حيث يشمل الإفصاح معلومات عن الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من منظور استراتيجي⁽¹⁾. إن من أهم الدوافع المهمة التي أدت إلى لجوء الشركات للإفصاح عن عملياتها من خلال تقارير الأعمال المتكاملة ما يلي:

1. القصور في التقارير التقليدية: عدم قدرة التقارير المالية التقليدية على توفير المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي للشركات لكي يتمكن أصحاب المصالح من تحديد مدى كفاءة وملاءمة سلوكها فيما يتعلق بالقضايا الاجتماعية والبيئية⁽²⁾. حيث تمثل التقارير المالية وبلا شك الطريقة الأساسية التي يجمع بها المستثمرون المعلومات حتى اليوم، لكن ثبت أن لدى هذا الشكل من التقارير بعض أشكال القصور، منها عدم قدرة التقارير المالية على التطور بشكل مترابط منطقياً مع التغيرات في الظروف الاقتصادية دون خسارة الموثوقية والوضوح، وفي السنوات الأخيرة تأثرت قيم المنشآت إلى حد كبير بالعناصر التي لم يتم تمثيلها بشكل صحيح في التقارير المالية، إضافة إلى أن المنشآت استخدمت أدوات مالية جديدة يتوجب الإفصاح عنها، كما أنها لاتفصح غالباً عن ما يتعلق بتفسير قدرة المنشأة على خلق القيمة على المدى الطويل، فهي لاتفصح ولاتقيس الأوجه المتعددة لأداء المنشأة، ولا تقدم ما يكفي من المعلومات غير المالية، لإدارة الجودة، ورضا العملاء، والأداء البيئي والاجتماعي⁽³⁾.

ويتضح قصور التقارير المالية التقليدية بالمعلومات التي تحتويها، كونها تنقل المعلومات الحالية والسابقة فقط دون الأخذ بالإعتبار المعلومات التي تخص المستقبل، وكذلك تركيزها على القضايا

(1) عصام عبد المنعم احمد اسماعيل، مرجع سابق، ص 166.

(2) Mohammad Enamul Hoque, **Why Company Should Adopt Integrated Reporting?** International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 7. No. 1, 2017, P. 243

(3) Dahms Derick, Investigating the relevance of selected aspects of integrated reporting in the banking industry, (South Africa, North- West University, Msc Thesis, Business School, 2012) P.18

المالية والإقتصادية أكثر من القضايا البيئية والاجتماعية، وهذا ما يحد من قدرتها على تلبية متطلبات أصحاب المصالح (1).

وأما من ناحية نقاط الضعف الخاصة بتقارير الاستدامة فإنها تتمثل بعدم قدرتها على الربط بين إستراتيجية الشركة والعمليات الخاصة بالاستدامة، وانفصالها عن التقارير المالية بتقرير مستقل، وتركيزها على الأداء الماضي، وكذلك عدم قدرتها على معالجة انعدام ثقة المجتمع في الأنشطة والممارسات التي تقوم بها الشركة (2).

2. **الأزمة المالية العالمية:** ولاسيما أزمة الرهن العقاري التي اثبتت قصور التقارير المالية التقليدية من جهة، وأكدت أهمية القضايا البيئية والإستراتيجية والاستدامة للشركات، وعلى الرغم من وجود بعض الإفصاحات غير المنظمة عن القضايا الاجتماعية والبيئية والحوكمة والاستدامة للشركات، لكنها لم توضع في إطار متكامل يرتبط بالمخاطر والاستراتيجيات والفرص التي تواجه الشركات (3).

تستنتج الباحثة أن قصور التقارير التقليدية يجعل منها تقارير مفترقة إلى الدقة، مما ينعكس سلباً على كفاءة قرارات تخصيص رأس المال، وتحليلات أصحاب المصالح.

وعلى الرغم من أن تقارير الأعمال المتكاملة لا تزال في بدايتها، إلا أن استخدامها يحقق الكثير من المنافع لكافة أصحاب المصالح، ومن هذه المنافع ما يأتي (4):

1. **منافع داخلية:** تشمل بما في ذلك إتخاذ القرارات الداخلية بشأن تخصيص واستخدام الأفضل من قبل الشركة للموارد المتاحة، وزيادة المشاركة والدعم من قبل المساهمين وأصحاب المصالح، وانخفاض مخاطر السمعة الجيدة للشركة.

2. **منافع خارجية:** تشمل بما في ذلك تلبية متطلبات المستثمرين الأساسيين الذين يرغبون في الحصول على المعلومات المالية وغير المالية عن العمليات التي تقوم بها الشركة وتؤثر في البيئة المحيطة بها، ومدى استجابته للإلتزاماتها ومسؤولياتها البيئية والاجتماعية.

3. **إدارة المخاطر التنظيمية:** تشمل بما في ذلك الإجراءات التي تتخذها الشركة لتلبية المتطلبات التشريعية ومتطلبات أسواق الأوراق المالية، ومعرفة وتحديد نقاط القوة والضعف في أداء الشركة، والفرص والمخاطر التي تواجهها، بما يمكنها من زيادة قدرتها على خلق القيمة مستقبلاً.

بالإضافة إلى المنافع السابقة فقد أضاف أحد الباحثين المنافع التالية لتقارير الأعمال المتكاملة (1):

(1) Richard Baron, *The Evolution of Corporate Reporting for Integrated Performance*, 2014, P. 22:

www.oecd.org, accessed 15/4/2020

(2) دولار قادر عباس، مرجع سابق ص 25.

(3) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 231.

(4) سعد محمد بيومي أحمد، إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي مع دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)، ص ص 38-39.

1. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة الشركة في التشجيع على الابتكار وتعزيز موقفها التنافسي، وذلك من خلال إجراء الدراسات وتحليل متطلبات أصحاب المصالح والحصول على فهم أدق لمتطلباتهم.
 2. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة على تعزيز ودعم سمعة الشركة وذلك من خلال إدراك أصحاب المصالح للأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والإستراتيجية والحوكمة، وهذا دعم لا يأتي إلا عن طريق الإفصاح الكافي عن جميع هذه الأبعاد.
 3. إن الإفصاح من خلال تقارير الأعمال المتكاملة يؤدي إلى تحفيز الموظفين وزيادة إدراكهم، إذ سيكون لدى الموظفين الحاليين والمحتملين توقعات بخصوص قضايا الشركة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وأن هذا سوف يؤدي إلى إستمرارهم وزيادة ارتباطهم مع الشركة، وكذلك تتمكن من جذب أفضل الخبرات والكفاءات.
 4. إن تقارير الأعمال المتكاملة تتجاوز الإفصاح التاريخي للمعلومات، وتحقق التواصل والتعاون بين الوحدات داخل الشركة، بحيث تجعل تركيزها الأساسي على الإستراتيجية بدلا من مجالها الوظيفي، وتحقق من مشاركة الإدارة بصورة جيدة في قضايا الاستدامة، وكذلك تساعد على فهم أفضل للمؤشرات المستقبلية للأنشطة التي تقوم بها.
 5. تعزيز المساءلة والإشراف فيما يتعلق برؤوس الأموال السنّة (المالي، التصنيعي، البشري، الفكري، الطبيعي، الاجتماعي) وإمكانية فهم الترابط فيما بينهم، وكذلك تعزيز التفكير المتكامل واتخاذ القرارات والإجراءات التي تركز على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
- يرى أحد الباحثين أهمية تقارير الأعمال المتكاملة في المنافع التي تقدمها للشركة وهي كالآتي⁽²⁾:
1. وجود دور فعال لتقارير الأعمال المتكاملة في خلق القيمة للشركة وذلك لأصحاب المصالح حيث أن التكامل بين تقارير الأعمال المتكاملة وبين تقرير الأداء المالي وغير المالي في تقرير واحد يعتبر خطوة مهمة في تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع من خلال دمج الإستدامة في إستراتيجية الشركة واشتقاق مقاييس الأداء التي تقيس مدى تقدم الشركات في هذا الإتجاه.
 2. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في توفير معلومات لكل أصحاب المصالح بشأن سبل تحسين قرارات الإستثمار وتخصيص رأس المال من خلال الربط بين الأداء وإستراتيجية الشركات وتقييم

(1) صدام محمد محمود، تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2017م)، ص 66.

(2) نجوى محمود احمد ابو جبل، تطوير اطار لمراجعة تقارير الاعمال المتكاملة – دراسة ميدانية ونظرية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2014م)، ص ص 50 - 51.

الأداء الكلي للشركات سواء الماضي أو الحاضر أو المستقبل من خلال الربط بين تقارير الإستدامة والتقرير المالي.

3. تقارير الأعمال المتكاملة تساعد على الدمج بين مؤشرات الأداء الأساسية التي تعكس بيانات عن الأداء المستقبلي مما يساهم في تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة في الماضي والحاضر والمستقبل.

4. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في تحقيق وفورات في الوقت والتكلفة وكفاءة استخدام الموارد نتيجة للدمج بين فريق التقرير المالي ومعدّي الأنواع الأخرى من التقارير.

5. تساعد التقارير المتكاملة في تخفيض المخاطر المرتبطة بسمعة الشركة، وتقديم رؤية أفضل للمخاطر والفرص التي تواجهها الشركة.

6. تؤثر التقارير المتكاملة ايجابيا على سمعة المنشأة وتحسين وضعها التنافسي في السوق.

7. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة على الفهم الأفضل للعلاقة بين استراتيجية المنشأة وأدائها في مجال الإستدامة وما يترتب عليه من نتائج مالية.

8. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في زيادة مستوى الشفافية وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن استراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال.

9. تساعد تقارير الأعمال المتكاملة في الحصول على التمويل المطلوب بتكلفة مناسبة وتحسين سمعة الشركة ووضعها التنافسي.

10. توفر تقارير الأعمال المتكاملة احتياجات جميع فئات أصحاب المصالح في المنشأة بدلا من التركيز على المنظور الضيق لنظرية الوكالة.

مما سبق عرضه من دوافع ومنافع التقارير المتكاملة تستنتج الباحثة التالي:

1. أن تقارير الأعمال المتكاملة تفيد أصحاب المصالح المهتمين بأمور الشركة بما في ذلك العملاء والعاملين والموردين وشركاء الأعمال وصانعي السياسات والمنظمات المجتمعية والمهنية، وذلك في تقييم مدى قدرة الشبكة على خلق القيمة بمرور الوقت.

2. كما تفيد تقارير الأعمال المتكاملة في توجيه أنظار الإدارة إلى عوامل النجاح الإستراتيجية من خلال الربط بين المعلومات المالية وغير المالية.

3. وتوفر مؤشرات عن الأداء الداخلي للشركة مما يساهم في تحقيق التحسين المستمر للأداء التشغيلي، من خلال تحديد نقاط القوة والضعف في النشاط.

4. وتوفر تقارير الأعمال المتكاملة مؤشرات عن مدى قدرة الشركة على إستغلال الفرص المتاحة وكيفية مواجهة المخاطر والتحديات.

5. كما توفر مؤشرات قوية عن مدى تفاعل الشركة في محيط البيئة الخارجية وعناصر المجتمع المحلي.

6. وتساعد على تقييم مدى قدرة الشركة للإستجابة للإلتزاماتها البيئية والاجتماعية.

سادساً - التجارب الدولية فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة:

هناك توجه عالمي بضرورة تحسين تقارير الشركات لتزويد من إمكانية فهم الأعمال التي تقوم بها، وقد ظهر الاهتمام بتقارير الأعمال المتكاملة على مستوى العالم بصورة عامة، وفي جنوب افريقيا بصورة خاصة، وسيتم استعراض الاهتمام وتجارب هذه التقارير من قبل بعض الدول، كما يأتي:

1. تجربة الاتحاد الأوروبي

تم تنظيم مؤتمر في عام 2012 في هولندا تحت رعاية البرلمان الأوروبي إذ تناول التقارير التي تقوم الشركات بإعدادها وصدارها في الاتحاد الأوروبي، وتم المطالبة بتعديل قانون إعداد التقارير المالية السنوية، وتقديم الإقتراحات في تعديل التوجيهات المحاسبية لتحسين الشفافية والإفصاح، حيث يطلب من الشركات الكبيرة التي لديها 1100 موظف أو أكثر من ذلك بالإفصاح عن المعلومات التي تخص القضايا البيئية والاجتماعية في تقاريرها السنوية، وكذلك تم التأكيد على ضرورة دعم تقارير الأعمال المتكاملة من خلال وجود إطار إلزامي وتعديل التشريعات الأوروبية، وفي عام 2014م أقر البرلمان الأوروبي توجيهها بخصوص الإفصاح عن المعلومات غير المالية، والمعلومات عن سياسة التنوع الخاصة بمجالس إدارات الشركات، ومن خلال هذا التوجيه يجب على الشركات التي يزيد عدد موظفيها عن 500 موظف تقديم المعلومات عن سياسة المخاطر والفرص والنتائج المتعلقة بالقضايا الاجتماعية والبيئية، والمتعلقة بالموظفين وحقوق الإنسان وقضايا مكافحة الفساد والرشوة⁽¹⁾.

2. تجربة جنوب افريقيا:

يشمل دليل حوكمة الشركات بجنوب افريقيا (King III) الصادر في سنة 2009م توصية للشركات بشأن اصدار التقارير المتكاملة، وأن هذا يعد دليلا من ضمن متطلبات القيود في بورصة جوهانزبرج بجنوب افريقيا، فإن الشركات المسجلة ملزمة بإصدار التقارير المتكاملة، ونتيجة لعدم

(1) إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة- دراسة ميدانية وتجريبية، (مصر: جامعة دمنهور، كلية التجارة رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)، ص 59.

وجود معايير أو مبادئ تتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة مما أدى إلى تكوين لجنة التقارير المتكاملة في جنوب افريقيا (IRC) لتطوير إطار هذه التقارير، إذ قامت هذه اللجنة بإصدار ورقة المناقشة في عام 2011 م إذ شملت إطارا للتقارير المتكاملة يحتوي على المبادئ الواجب اتباعها عن إعداد هذه التقارير⁽¹⁾.

3. تجربة المملكة المتحدة:

تعد المملكة المتحدة من الدول التي قادت العالم في إعداد تقارير الشركات، إذ تمكنت من القضاء على الصعوبات التي تواجهها في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة التي تجمع بين التركيز الإستراتيجي والمساءلة، فقد بدأت اغلب الشركات في تناول بعض القضايا الرئيسية لهذه التقارير، بالإفصاح عن المعلومات التي تشمل القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة والاستراتيجية من وجهة نظر مالية وتشغيلية⁽²⁾.

4. تجربة فرنسا :

قامت فرنسا في عام 2012م بإصدار قانون يطلب من الشركات التي يزيد عدد الموظفين فيها عن 500 موظف، أن تقوم بتقديم التقارير المتكاملة وهي الأقوى في دعم الاستدامة، والتي تتضمن معلومات عن أدائها البيئي والاجتماعي⁽³⁾.

5. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

قامت الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار قواعد صارمة تتعلق بالتقارير المالية، فتلزم البورصة الأمريكية (SEC) الشركات المتداول أسهمها بإصدار تقارير مالية سنوية، والتي يجب مراجعتها من جانب طرف خارجي، كما وتبحث البورصة الأمريكية عن مفهوم للتقارير المتكاملة، وذلك بهدف اعتراف البورصة الأمريكية بأن "تقارير الاعمال المتكاملة تعد مستقبل التقارير" خلال العشر سنوات المقبلة⁽⁴⁾.

(1) Charl Villiers, **Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research**, Accounting, (Auditing & Accountability Journal, Vol. 27, No.7, 2014) p p. 1050 -1052.

(2) شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتكاملة مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرون ، (القاهرة: دار التعليم الجامعي، 2014م)، ص ص 221-222.

(3) شحاتة السيد شحاتة، المرجع السابق ، ص ص 221-222

(4) هيثم محمد البسيوني، مرجع سابق، ص 230.

6. تجربة استراليا:

تعد استراليا أكثر الدول اقتناعاً بتقارير الأعمال المتكاملة حيث تمت العديد من المناقشات منذ عام 2010م بين الشركات وأصحاب المصالح والمجتمع المدني بشأن الإفصاح عن معلومات غير مالية متعلقة بالمسؤولية الاجتماعية وقضايا الاستدامة للشركات⁽¹⁾.

مما سبق من استعراض لتجارب الدول فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة يتضح التوجه العالمي نحو ممارسات تقارير الأعمال المتكاملة بالرغم من التحديات الكبيرة التي تواجه الشركات عند تبنيها لهذه الممارسات، وذلك بسبب المنافع التي عادت عليها جراء ذلك.

سابعاً - دور الهيئات والتنظيمات المهنية في جودة تقارير الأعمال المتكاملة:

من المنظمات المهنية والمبادرات التي كان لها دور في تطبيق التقارير المتكاملة نذكر⁽²⁾:

1. مبادرة الاستدامة في بورصة الأوراق المالية

Sustainable Stock Exchange Initiative (SSE)

قامت الأمم المتحدة بمبادرة الاستدامة في بورصة الأوراق المالية بالتعاون مع المستثمرين والجهات المنظمة والبلاد وذلك لتعزيز الشفافية للشركات والأداء وذلك على أساس القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة وتشجيع الإستثمار على أساس استدامي، وكان أول اجتماع لهذه المبادرة عام 2009م في نيويورك، ثم الحوار العالمي في الصين عام 2010م، وفي عام 2012م في البرازيل، وفي عام 2014م عقد في سويسرا، وتدعو المبادرة إلى تعزيز الإفصاح عن مؤشر (ESG) والأداء بين الشركات وباقي أصحاب المصالح في المجموعة الاستشارية ومن أشهرها بورصة جوهانسبرج في جنوب أفريقيا التي تطبق متطلبات التقرير المتكامل والتي جعلت الالتزام بمبادرة (SSE) شرطاً للتسجيل في البورصة، وتعطي مبادرة (SSE) حوافز للتحسين لمن يشترك في مبادرتها.

2. تحالف تقرير الاستدامة للشركة

Corporate Sustainability Reporting Coalition (CSRC)

لتحالف تقرير الاستدامة للشركة دوراً هاماً في تسهيل الحوار حول إعادة النظر في التوجيه المحاسبي للأمم المتحدة ومؤتمر التنمية المستدامة في عام 2012م ويضم في عضويتها المستثمرين والشركات ومنظمات غير حكومية، التي تمثل مجموعة الاهتمام البيئي والاجتماعي وتتضمن مبادرات التقرير العالمي (GRI)، مجلس التقارير المتكاملة العالمية (IIRC) ومنظمات

(1) هيثم محمد البيسوني، المرجع السابق، ص 231

(2) سلوى عبد الرحمن عبد الدايم، ليلى محروس العقيلي، تقييم العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وقيمة الشركة - دراسة تطبيقية، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2015م)، ص ص 139 - 142.

محاسبية ومنظمات تابعة للأمم المتحدة، ويسعى تحالف تقرير الاستدامة (CSRC) إلى البحث عن التأثير عن التشريعات التي تخدم أساسا الجهة المنظمة، بينما تسعى مبادرة الاستدامة في بورصة الأوراق المالية (SSE) إلى حشد الجهات المنظمة القائمة مثل البورصة، وفي بيان صحفي طلب تحالف تقرير الاستدامة (CSRC) من الشركات الإفصاح عن معلومات الاستدامة وضرورة تكاملها مع التقرير المالي وتفسير أسباب عدم القيام بذلك، مما يؤكد الاعتقاد بأنه ينبغي تطوير إطار السياسة الدولية لتعزيز الشفافية والمساءلة المحاسبية.

3. مجلس التقارير المتكاملة العالمية

International Integrated Reporting Council (IIRC)

في 17 ديسمبر 2009م أشار **Mervyn King** رئيس مبادرات التقارير العالمية (GRI) في منتدى الاستدامة بضرورة عمل إطار تقارير متكاملة استجابة للجهات والحوكمة، وفي وقت لاحق رئيس مجلس الإدارة لمشروع الاستدامة للمحاسبة (A4S) ومبادرات التقرير العالمي من تشكيل لجنة التقارير المتكاملة العالمية الذي يعرف الآن بمجلس التقارير المتكاملة العالمية (IIRC) وقد عمل المجلس منذ إنشائه على بلورة معنى عام للتقارير المتكاملة بناء على فكرة الأهمية النسبية التي تعتبرها القدرة على التأثير بشكل جوهري على قدرة التنظيم على خلق القيمة، وقد نشرت عدة وثائق من بينها إطار التقارير المتكاملة وكذلك بعض الأنشطة التي تشجع على التطبيق من خلال التعلم مثل شبكة الأعمال التجارية أو عن طريق خلق اهتمام المستثمرين مثل شبكة الأعمال للمستثمر، ويشترك مجلس التقارير المتكاملة العالمية (IIRC) بالجهود في تعلم الجهات المنظمة مثل المنظمة الدولية لبورصة الأوراق المالية واتحاد البورصات الأوروبية وواضعي المعايير وباقي الهيئات الهامة في محاولة لضمان التفاهم المتبادل والتعاون بين المنظمات الهامة الملائمة للتقارير المتكاملة.

4. مبادرات التقارير العالمية

International Yntegrated Reporting Council (IIRC)

أخذت مبادرات التقارير العالمية بمدخل أصحاب المصالح في تعريف الأهمية النسبية بهدف تحديد القضايا الهامة للشركات في دعم التنمية المستدامة، مما ساعد على نجاحها في نشر ممارسة تقارير الاستدامة التي تعطي أساسا متينا لانطلاق حركة التقارير المتكاملة، وتم تقديم إثنين من المقترحات، المقترح الأول في عام 2015م طلب من كل الشركات التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي في الأمم المتحدة (OECD) سواء كانت كبيرة أو متوسطة الحجم أن تقدم تقرير عن أداء مؤشر (ESG) وتوضيح أسباب الامتناع عن ذلك، ويجب أن يكون هناك قبول

عام لتطبيق المعايير الدولية التي تتكامل بكفاءة مع التقارير المالية مع مؤشر (ESG) لكل التنظيمات عام 2020م، وتقوم مبادرات التقارير العالمية (GRI) بمساعدة مجلس التقارير المتكاملة العالمية (IIRC) في مهمته عن طريق إضافة قسم على شبكة الانترنت لإزالة الغموض عن إرشادات (GRI) وإطار (IIRC).

5. معايير المحاسبة عن الاستدامة

Sustainability Accounting Standards Board (SASB)

هو تنظيم لا يهدف لتحقيق الربح ويقوم بوضع معايير الاستدامة بناء على الصناعة للاعتراف والإفصاح عن الآثار البيئية والاجتماعية والحوكمة من جانب الشركات التي تتداول أسهمها في بورصات الأوراق المالية في أمريكا، ولقد أصدر هذا المجلس معايير عن الرعاية الصحية والمؤسسات المالية وقطاع الاتصالات والتكنولوجيا، وقد ركز كل من (SASB) و (IIRC) على المستثمرين وتمكن الشركات من استخدام المعلومات غير المالية التي تدرج في التقارير المتكاملة. مشروع الإفصاح عن الكربون

Carbon Disclosure Standard Board (CDSB)

هو تنظيم لا يهدف لتحقيق الربح ونظام عالمي للشركات والمدن لقياس والإفصاح وإدارة ومشاركة المعلومات البيئية الحيوية وله مكاتب في جميع أنحاء العالم. مجلس معايير الإفصاح عن المناخ

Climate Disclosure Standard Board (CDSB)

وهذا المجلس يهدف إلى تشجيع الشركات على إصدار تقارير عن الأداء البيئي والاستدامة والمخاطر مع عمل إطار للتقرير الاختياري بهدف الحصول على المعلومات المتعلقة بالتغير المناخي ومعرفة آثاره على قيمة المستثمرين في التقارير المالية السائدة وعلى الأداء المالي للشركة.

7. المبادرة العالمية لتصنيف الاستدامة

Global Initiative for Sustainability Rating (GISR)

تهدف هذه المبادرة إلى الرقابة على عملية الاستدامة العالمية وهي لاتقوم بتقييم الشركات ولكنها تعتمد على معايير لتصنيف الشركات وفقا لترتيب ومؤشرات الاستدامة. يتضح للباحث أن هناك توجه موحد تشترك فيه المنظمات المهنية المهمة بتقارير الأعمال المتكاملة وتقارير الاستدامة، وهو خلق دافع لتحسين الأداء الاستدامي للشركات وصولا للجودة والمصداقية والاستفادة من كافة الجهود المبذولة من أجل تحقيق التنمية المستدامة، فالأطر والمبادرات المطروحة من شأنها أن تعزز جودة التقارير المتكاملة.

إن جودة تقارير الأعمال المتكاملة هي مدى انعكاس الفقرات والبنود والإجراءات الخاصة بإعداد هذه التقارير المتمثلة بالمفاهيم الأساسية والمبادئ التوجيهية وعناصر المحتوى التي نص عليها المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) في تقارير الأعمال المتكاملة التي تصدرها الشركات ونسبة إلتزامها بالبنود والإجراءات عند إعدادها لهذه التقارير، حيث يعد إطار المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة من المقاييس المناسبة لجودة تقارير الأعمال المتكاملة، ولكي يتم الوصول إلى الجودة المطلوبة لهذه التقارير على الشركات التركيز بشكل أكبر على جودة المعلومات المقدمة ومدى ملائمتها وقابلية فهمها ومدى إمكانية الوصول إليها وتوصيلها لمستخدمي هذه التقارير مع الأخذ في الاعتبار مدى معرفتهم وخبرتهم بالمسائل والبيانات الأساسية للعمليات والأنشطة لكل الشركات، ومدى توفير المعلومات والقضايا الخاصة بالعمليات التي كان يتوقع أصحاب المصالح الحصول عليها من هذه التقارير.

وكما أن جودة تقارير الأعمال المتكاملة ترتبط ارتباطاً إيجابياً ومباشراً بسيولة النقدية، والمخزون، وحوكمة الشركات، وأداء المسؤولية الاجتماعية للشركات، ومدى التحكم في جودة الحسابات، وجودة الإفصاح الشامل، إذ تساعد أصحاب المصالح بصورة عامة والمستثمرين بصورة خاصة على فهم استراتيجية الشركة ونموذج أعمالها بشكل أفضل مما يساعدهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بشكل جيد، وإضافة إلى ذلك الطريقة التي تفكر بها إدارة الشركة وكيفية استخدام التفكير المتكامل وماله من دور إيجابي وأساسي في توجه المستثمرين نحو القرارات التشغيلية والإستثمارية الجيدة مما يؤدي إلى تدفق نقدي أكبر للشركة.⁽¹⁾

كما أن هنالك توصيات عدة يمكن للشركات الاعتماد عليها في تحسين جودة تقارير الأعمال المتكاملة⁽²⁾:

1. ضرورة أتباع الشركات نهج أكثر تماسكاً من أجل زيادة إمكانية قراءة وفهم وسهولة استخدام المعلومات التي يحتويها التقرير من قبل أصحاب المصالح.
2. ضرورة معرفة والأخذ في الاعتبار آراء ومتطلبات ووجهات نظر أصحاب المصالح بشكل كبير عند إعداد التقارير.

(1) Mary E. Barth, & Steven F. Cahanb, & , Elmar R. Venterc & Lily Chen, , **Early Evidence On the Economic Consequences Associated with Integrated Report Quality**, (Chartered Institute of Management Accountants, Vol. 12, No. 4, 2016), p p. 15-17.

(2) Robert G. Eccles & Beiting Cheng & Daniela Saltzman, "**The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps**",(Harvard Business School Publishing Corporatoin, 2010), p p. 28-30.

3. من الأفضل إصدار بيان ضمان وتأكيد ينص على صحة ودقة المعلومات المالية وغير المالية التي تحتويها التقارير مما يؤدي إلى كسب ثقة أصحاب المصالح بالشركة والمعلومات التي أفصحت عنها.

تخلص للباحثة الى أن التوجه نحو تنظيم ممارسة إعداد تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المنظمات المهنية والدول، كان نتيجة للتوجه العام نحو الاستدامة عن طريق وضع منهاج جديد لتقديم تقارير تعتبر أكثر نفعاً للمستخدمين لها بمختلف طوائفهم واحتياجاتهم، مما كان له الأثر البالغ على تدعيم جودة تلك التقارير، كما أنه يتضح الإتجاه المتزايد لدى المنظمات المهنية والدول نحو التقرير المتكامل لما يحققه هذا التقرير من تكامل بين كل من الجوانب المالية وغير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الثاني

آليات إعداد وتأكيـد تقارير الأعمال المتكاملة

أولاً - النظريات التي تفسر التوجه نحو تقارير الأعمال المتكاملة:

هنالك العديد من النظريات التي تدعم وتؤكد على أهمية الإفصاح عن معلومات تقارير الأعمال المتكاملة، ويرتبط تعدد النظريات بتعدد واختلاف طبيعة ونوعية المعلومات الواردة بتلك التقارير، سيتم تسليط الضوء على النظريات الأكثر صلة والتي تفسر عمل تقارير الأعمال المتكاملة، وهي كالآتي⁽¹⁾:

1. **نظرية الوكالة:** وهي معنية بالبحث عن والحد من أسباب تعارض المصالح بين الملاك والإدارة، وبموجبها يكون الغرض الرئيسي من الإفصاح هو حماية الملاك (الأصيل) والحد من السلوك الانتهازي للإدارة (الوكيل) من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات فيما بينهما، ومن ثم تخفيض والحد من تكاليف الوكالة، وغيرها من التكاليف التي ترتبط بعدم كفاية الإفصاح أو الإفصاح المضلل.

2. **نظرية أصحاب المصالح:** يظهر دور نظرية أصحاب المصالح لأن العديد من المهتمين بأمور الشركة لاتربطهم بها علاقة تعاقدية مباشرة، وفي ظل النظرية يكون من حق كافة المهتمين بأمور الشركة الوصول إلى المعلومات المختلفة التي تتوافق مع احتياجاتهم، إذ يكون لدى الأطراف المختلفة احتياجات مختلفة من المعلومات، مما يتطلب ضرورة التوسع في الإفصاح وبنوده لمقابلة تلك الاحتياجات، وبالتالي يكون من الضروري الإفصاح عن كافة المعلومات التي تلبي احتياجات كافة المستخدمين داخل وخارج الشركة.

3. **النظرية الشرعية:** في ضوء هذه النظرية تسعى الشركات إلى الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية التي تؤكد على أن طريقة عمل الشركة وما تقوم به من أنشطة تتفق مع القيم والمعتقدات السائدة في المجتمع الذي تعمل من خلاله، ولذلك يرى البعض أن النظرية الشرعية هي الأكثر تأييداً للإفصاح عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات، إذ تسعى الشركات التي تتوسع في الإفصاح من خلال تقارير الأعمال المتكاملة إلى تحسين سمعة الشركة.

4. **نظرية أولوية المساهمين:** إن الهدف الرئيس للشركات ينبغي أن يتمثل في تعظيم قيمة المساهمين، ومن وجهة نظر هذه النظرية فإن دور تقارير الأعمال المتكاملة سيكون تناول القضايا

(1) محمود موسى عبد العال، محددات الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة وأثر ذلك على نشاط سوق الأوراق المالية - دراسة تجريبية على الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسؤولية الشركات، (مصر، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 21، العدد 4، 2017م)، ص ص 1119 - 1120.

البيئية والاجتماعية والحوكمة التي لها تأثير مباشر في قيمة الشركة، وأن كل هذه الجهود التي تحصل داخل الشركة تكون موجهة في النهاية نحو مصالح المساهمين.

5. **نظرية المحاسبة التقليدية:** تركز هذه النظرية على تعظيم قيمة المساهمين، ولا تغفل عن الأطراف المشاركة الأخرى وتأخذ بضرورة القضايا الاجتماعية والبيئية، ويستند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة إلى هذه النظرية لأنها تجمع بين النظريتين السابقتين من أجل تحقيق التوازن بين الفرص المتاحة لتحقيق الفوائد لكل من منتجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية⁽¹⁾.

6. **النظرية المؤسسية:** والتي توفر إطاراً لأهمية ممارسة الشفافية، وطبقاً لهذه النظرية فإن الشركات المساهمة ينظر إليها باعتبارها وحدات إقتصادية تمارس نشاطها في بيئة أو مجال تتواجد به مؤسسات تؤثر على سلوك تلك الشركات وتفرض عليها توقعات معينة وهذه المؤشرات تحفز الشركات على الإستقرار والبقاء في الأجل الطويل بما توفر لها من قوة وشرعية مؤسسية وفي المقابل فإن على الشركات أن تفعل كل ما هو صحيح وأن تلتزم بكافة متطلبات أي قوة خارجها وحيث تهدف تلك المؤسسات والقوى الخارجية إلى حماية كافة الأطراف ذوي المصالح بالشركة ومصالحهم وليس التركيز على المساهمين فقط وحيث يحمي نظام القوانين المدنية ومصالح كل تلك الأطراف مثل الإدارة والمساهمين والعاملين والموردين والعملاء ومانحو الإئتمان وحيث يهدف كل طرف إلى بقاء واستمرار الشركة⁽²⁾.

تخلص الباحثة أنه نتيجةً للانتقادات الموجهة إلى نظرية أولوية المساهمين على أنها تركز على تحقيق وزيادة الأرباح وبالتالي زيادة قيمة المساهمين وتعارضها مع نظرية أصحاب المصالح التي تركز على جميع الأطراف التي لها المصالح في الشركة، وعلى الرغم من تعارض هذه النظريتين مع بعضهما، فإن إعداد تقارير الأعمال المتكاملة سوف يعتمد على باقي النظريات لكونها تتوافق وتجمع ما بين النظريتين السابقتين إذ تركزان على إضافة قيمة للمساهمين بالدرجة الأولى وعدم اغفال الجوانب والقضايا البيئية والاجتماعية.

ثانياً - مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة:

على الرغم من أن هناك تفاوت في وجهات النظر بخصوص مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، إلا أنه يوجد اتفاق شبه مجمع عليه من قبل الهيئات المهنية والأكاديمية على وجود ثلاثة مداخل لإعداد هذه التقارير كما يأتي⁽³⁾:

(1) Dragu Ioana, Tiron-Tudor Adriana, **Research agenda on integrated reporting: new emergent theory and practice**, Procedia Economics and Finance, No. 15, 2014, P. 224: Available online at www.sciencedirect.com, accessed 10/4/2020

(2) Stephen Brammer, Gregory Jackson & Dirk Matten, **Corporate Social Responsibility and institutional theory: new perspectives on private governance**, Socio-Economic Review, Vol. 10, 2012, PP. 3-28

(3) وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ص 53.

1. **مدخل التقرير المجمع:** يكون التقرير وفق هذا المدخل عبارة عن تجميع كل من التقرير المالي وتقرير الاستدامة، وهذا يعطي صورة إلى تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة، ويعد كذلك الخطوة الأولى في سبيل الوصول إلى تقارير الأعمال المتكاملة.

2. **مدخل التقرير المالي المتكامل:** وفق هذا المدخل يكون التقرير عبارة عن وسيلة للإفصاح عن القضايا المالية من جهة وقضايا الاستدامة من جهة أخرى وكيفية الربط بينهما، وعلاقتهما باستراتيجية الشركة، والإفصاح عن القضايا الاجتماعية والبيئية بشكل كمي.

3. **مدخل التقرير الكلي:** وفقا لهذا المدخل يتم إعداد التقرير بشكل يعبر عن المنظور الكلي لأعمال الشركة وأصحاب المصالح، وكذلك يعكس قيمة الشركة بشكل سليم ومدخلها للأعمال. مما سبق من عرض لمداخل إعداد التقارير المالية تستنتج الباحثة أن التقرير المتكامل هو التقرير الذي يوصل بصفة مجمعة ومتكاملة وكلية، معلومات مالية وغير مالية تتضمن أبعاد بيئية واجتماعية وحوكومية واستراتيجية عن الشركة مما يفيد أصحاب المصالح.

ثالثاً - المبادئ الإرشادية لتقارير الأعمال المتكاملة:

أصدر المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) إطار عمل إعداد هذه التقارير في عام 2013م وهو يستند إلى المبادئ ويقدم الإرشادات الأساسية للشركات لأنشاء تقاريرها، وحدد المجلس من ضمن هذا الإطار المبادئ التوجيهية كما يأتي⁽¹⁾:

1. **التركيز على الإستراتيجية:** يجب أن يتضمن التقرير توضيحاً للأهداف الإستراتيجية التي تسعى الشركة إلى تحقيقها، والإجراءات والسياسات المتبعة من قبلها، فضلاً عن آلية الربط بين قدرتها على الوصول إليها وتحقيقها وخلق القيم المؤسسية والحفاظ عليها في المدى القصير والمتوسط والطويل.

2. **إتصال المعلومات:** يجب أن تعكس تقارير الأعمال المتكاملة صورة شاملة للشركة عن كيفية تجميع وتحقيق الترابط بين القضايا التي تؤثر على قدرتها في خلق القيمة بمرور الوقت.

3. **علاقات أصحاب المصالح:** يجب أن تظهر تقارير الأعمال المتكاملة رؤية عن طبيعة علاقات الشركة مع أصحاب المصالح، و إلى أي مدى تسعى الشركة وتأخذ في الاعتبار تلبية جميع احتياجات واهتمامات أصحاب المصالح المشروعة.

(1) محمود أحمد علي، أثر تفعيل تقارير الأعمال المتكاملة على قرار الإستثمار في الأسهم - دراسة تجريبية على شركات الأسمت في مصر، (مصر: جامعة سوهاج، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 27، العدد 2، 2013م)، ص ص 374-376.

4. الأهمية النسبية: يجب أن تتضمن تقارير الأعمال المتكاملة المعلومات التي تحتوي على مستوى عالٍ من الأهمية تؤثر بشكل كبير على قدرة الشركة في خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

5. الإيجاز: يجب أن تكون تقارير الأعمال المتكاملة موجزة وذلك عن طريق توفير معلومات موثوقة وتركز على المسائل المادية فقط.

6. الموثوقية والإكمال: يجب أن تحتوي تقارير الأعمال المتكاملة على جميع المعلومات الجوهرية والتي تتضمن توازن جميع وجهات النظر الإيجابية والسلبية، دون الوقوع في أي خطأ جوهري.

7. الثبات والقابلية للمقارنة: يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها تقارير الأعمال المتكاملة معدة على أساس الثبات مع مرور الوقت، وقابلية مقارنتها مع الشركات الأخرى.

وترى الباحثة أن المبادئ السابقة يجب أن تتوافق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، من أجل ضمان اتساق المعلومات المالية وغير المالية الواردة في تقارير الأعمال المتكاملة.

وبالإضافة إلى المبادئ المذكورة سابقاً ينص الإطار أيضاً على سبعة عناصر محتوى تقارير الأعمال المتكاملة وهي⁽¹⁾:

1. نظرة عامة على الشركة والبيئة الخارجية: هو ما يفسر طبيعة الأعمال والبيئة التي تعمل فيها الشركة، كالثقافة والأنشطة، والقيم، والملكية والهيكل التنظيمي، والأسواق الرئيسية والمشهد التنافسي، ووضع السوق (شدة المنافسة، وقوة المساومة للعملاء والموردين)، والمعلومات الكمية والتي تشمل عدد الموظفين وإيرادات الدول التي تعمل فيها الشركة، وأما فيما يتعلق بالبيئة الخارجية فيتم توفير المعلومات عن القوى السوقية (نقاط ضعف بالنسبة للمتنافسين وطلب العملاء)، والقضايا المجتمعية (حقوق الإنسان والصحة والفقير)، والتحديات البيئية (نقص الموارد، تغير المناخ).

2. الحوكمة: التي تشمل هيكل حوكمة الشركة الذي يدعم خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وذلك من خلال دمجها مع الإستراتيجية المتكاملة، التي تعد أمراً مهماً لتوسع الشركات عالمياً والقدرة على مواجهة المنافسة المتزايدة، فالشركات التي تملك إدارتها سمعة جيدة يكون لها تقييم سوقي جيد، وحيث تتضمن الحوكمة في تقارير الأعمال المتكاملة معلومات عن

(1) Michael Bray & Matt Chapman, **What does an Integrated Report look like?**, KPMG INTERNATIONAL, 2012, P. 2: www.kpmg.com, accessed 20/4/2020

هيكل إدارة الشركة، بما في ذلك المهارات والتنوع مثل الكفاءة والخبرة لمن هم مسؤولون عن الحوكمة، والعمليات الخاصة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية، وبناء رقابة الشركة بما في ذلك إدارة المخاطر وآليات تناول قضايا النزاهة والأخلاق، وكيف تنعكس ثقافة واخلاقيات وقيم الشركة في استخدامها وتأثيرها على رؤوس الأموال.

3. نموذج الأعمال: الذي يصف كيفية استخدام الشركة الأنشطة التجارية التي تقوم بها، لتحويل المدخلات إلى مخرجات، والنتائج التي تهدف إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة وخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

4. الفرص والمخاطر: من حيث إدارة المخاطر والفرص فقد أخذت تقارير الأعمال المتكاملة نهجاً واسعاً، إذ وضعت استراتيجية تتضمن تحديد وتخفيض المخاطر ضد رؤوس الأموال التي لها تأثير مباشر على الأداء، وبالتالي تؤثر على قدرة الشركة في خلق القيمة، إذ توفر تقارير الأعمال المتكاملة نظرة ثاقبة عن مصادر المخاطر والفرص سواء كانت داخلية أو خارجية أو الاثنين معاً، وتقييمات الشركة عن احتمالية أن تتحقق المخاطر أو الفرص وحجمها ومدى تأثيرها، والخطوات المحددة التي يمكن اتخاذها لخلق القيمة للشركة من الفرص المتاحة وتخفيض المخاطر التي تواجهها، بما في ذلك تحديد الأهداف الإستراتيجية المرتبطة ومؤشرات الأداء.

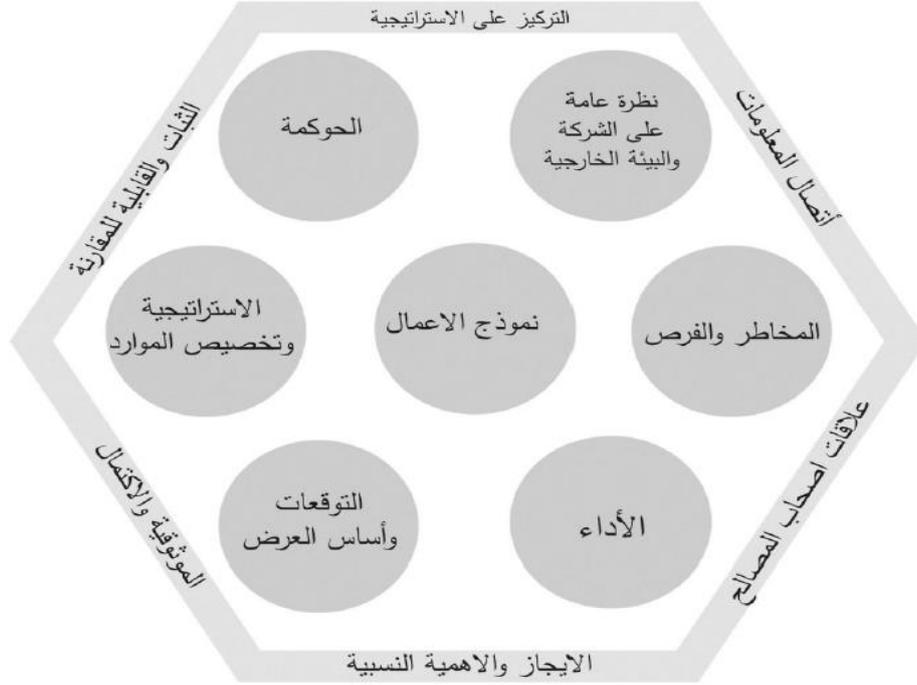
5. الإستراتيجية وتخصيص الموارد: يجب على تقارير الأعمال المتكاملة أن تقدم فهماً واضحاً عن الأهداف الإستراتيجية للشركة على المدى القصير والمتوسط والطويل وكيفية تحقيقها من أجل خلق قيمة بمرور الوقت، إضافة إلى خطط تخصيص الموارد التي لديها لتنفيذ الإستراتيجيات، وكذلك وصف النتائج المستهدفة على المدى القصير والمتوسط والطويل التي تربط بين استراتيجية الشركة وخطط وتخصيص الموارد مثل ارتباط نموذج أعمال الشركة والتغيرات الضرورية التي تحصل عليها من أجل تنفيذ الإستراتيجيات المختارة لتقديم فهم حول مدى قدرة الشركة على التكيف والتغيير، والميزة التنافسية للشركة التي تمكنها من خلق القيمة مثل كيفية تطوير وتوظيف الشركة لرأس المال الفكري، وال المدى الذي يتم فيه إدخال الإعتبارات الاجتماعية والبيئية في استراتيجية الشركة لإعطاء ميزة تنافسية.

6. الأداء: تحتوي تقارير الأعمال المتكاملة على معلومات كمية ونوعية تنص على مدى قدرة الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية وكيف تؤثر النتائج على رؤوس الاموال، وكذلك الترابط بين الأداء في المديتين الماضية والحالية من جهة، وبين أداء المدة الحالية والتطلعات المستقبلية للشركة من جهة أخرى.

7. التوقعات وأساس العرض: تقدم تقارير الأعمال المتكاملة معلومات عن توقعات الشركة عن البيئة الخارجية التي تعمل بها، والتهديدات والتحديات التي من المحتمل أن تواجهها الشركة وكيفية الاستجابة لها على المدى القصير والمتوسط والطويل، ومناقشة الآثار المتوقعة بما في ذلك آثار الأداء المالي المتوقع، وتوفير مدى إمكانية الحصول على رؤوس الأموال التي تستخدمها أو تؤثر عليها الشركة، وتوضح أيضاً ملخص الأطر والأساليب المهمة التي تستخدم لقياس وتقييم الأمور المادية، وتحديد الأهمية النسبية للشركة على أن يتم وصف والتعرف على القضايا المادية وتقييمها وترتيبها حسب الأولوية. ويوضح الشكل التالي المبادئ التوجيهية وعناصر محتوى تقارير الأعمال المتكاملة

الشكل رقم (1/2/2)

المبادئ التوجيهية وعناصر محتوى تقارير الأعمال المتكاملة



Source: International Integrated Reporting Council: IIRC, **Consultation draft of the International <IR> Framework**, 2013, P7: www.theiirc.org, accessed 8/5/2020

يتضح من الشكل رقم (1/2/2) أن الإطار العام للمبادئ التوجيهية وعناصر محتوى تقارير الأعمال المتكاملة يتضمن مجموعة من الإرشادات التي تساعد على ضبط محتوى التقرير المتكامل أثناء التوسع في الإفصاح عن المعلومات.

تمثلت المفاهيم الأساسية التي قام عليها إطار إعداد تقارير الأعمال المتكاملة الصادر عن المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) فيما يلي⁽¹⁾:

1. **تعظيم القيمة للشركة وللآخرين:** يتجلى تعظيم القيمة بواسطة الشركة مع مرور الوقت في الزيادة أو النقص أو تحويلات رأس المال، بسبب الأنشطة التجارية للمنظمة ومخرجاتها، وهذه القيمة تنتج من خلال أنشطة المنظمات، والتفاعلات والعلاقات، والمخرجات والنتائج، وعليه تكون عملية تعظيم القيمة لها اتجاهين:

أ- الاتجاه الأول يمثل الشركة من الداخل.

ب- الاتجاه الثاني يمثل العوامل المؤثرة على الشركة من الخارج، وذلك في إطار التنمية المستمرة للشركة.

2. **رأس المال:** يتكون رأس المال من الموارد والعلاقات المستخدمة والمتأثرة بواسطة الشركة، وتم تصنيف رأس المال وفقاً للإطار إلى:

أ- رأس المال المالي Financial.

ب- رأس المال الصناعي Manufactured.

ج- رأس المال الفكري Intellectual.

د- رأس المال البشري Human.

هـ- رأس المال الاجتماعي Social.

و- رأس المال العلاقات Relationship.

ز- رأس المال الطبيعي Natural.

ولا يتطلب الإفصاح عن جميع أنواع رأس المال عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، ولكن التركيز على رأس المال المناسب والملائم للشركة.

3. **تعظيم القيمة:** جوهر عمليات تعظيم القيمة يكون النموذج التجاري للشركة، الذي يوضح أنواع رأس المال والمدخلات بواسطة استخدام الأنشطة التجارية، وتكوين المخرجات (المنتجات والخدمات)، والنتائج (الخارجية والداخلية لأنواع رأس المال).

تخلص الباحثة إلى أن تبني مداخل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة ينسجم مع مداخل إعداد التقارير المالية والخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في كلاهما متشابهة، بالإضافة إلى أن هناك مجموعة من القواعد التي يمكن أن تساهم من وجهة نظر الباحثة في صياغة إطار متفق عليه بين كافة الأطراف المنتجة والمستخدمة لتقارير الأعمال المتكاملة مثل:

(1) هيثم محمد البسيوني، مرجع سابق، ص ص 226-227.

1. التركيز لاستراتيجي والتوجه المستقبلي لبيان قدرة الشركة على خلق القيمة.
 2. الدمج بين المعلومات والربط بين الأعمال والإنتاج لإبراز قدرة الشركة على خلق القيمة.
 3. الاستجابة لأصحاب المصالح ودعم الروابط معهم.
 4. الإيجاز والأهمية النسبية بتوفير معلومات موجزة والتركيز على القضايا الهامة.
 5. الموثوقية من خلال إدراج كافة القضايا الجوهرية وبشكل متوازن.
 6. الإتساق والقبالية للمقارنة من سنة إلى أخرى ومع الشركات الأخرى في القطاع.
 7. وأخيراً يجب أن تتسق مع معايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً حتى تكون كل المعلومات المالية وغير المالية المعروضة ضمن التقارير المتكاملة متسقة.
- رابعاً - التحديات التي تواجه إعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة:

إن من أهم متطلبات أصحاب المصالح هو الحصول على المعلومات التطلعية (Forward-looking) لتمكينهم من تقييم القيمة الاقتصادية الإجمالية للشركة بشكل أكثر دقة وفاعلية، فالعيب الرئيس للتقارير المالية هو اعتمادها على وجهة النظر التاريخية التي لا تقدم معلومات كافية لأصحاب المصالح لتمكينهم من القيام بتقييم قدرة الشركة على خلق القيمة واستدامتها على المدى القصير والمتوسط والطويل⁽¹⁾، إذ وصف (IIRC) أن التوجه المستقبلي هو أحد المبادئ التوجيهية الرئيسة لتقارير الأعمال المتكاملة، وهذا يتطلب من الشركة الإفصاح عن توقعاتها المستقبلية، وبالتالي تمثل متطلبات التقارير المتكاملة تحولا كبيرا في تركيز هذه التقارير من الأداء التاريخي إلى تضمين المعلومات التطلعية التي تشمل الأهداف والغايات والأداء، ونتيجة لذلك فإن الصعوبة بالنسبة لأولئك المسؤولين عن إعداد تقارير الأعمال المتكاملة هو كيفية الابتعاد عن الهيكل التقليدي والمنهج التفصيلي المنصوص عليه في (IFRS) إلى نهج تطلعي أكثر تكاملا، ولكي تتمكن من مواجهة هذه الصعوبة والتغلب عليها يجب على أولئك الأفراد الذين يعدون التقارير المتكاملة تطبيق أفكارهم على الأساليب التي يمكن من خلالها تقديم المعلومات التطلعية المفيدة وتجاهل المعلومات التي تضر بالأنشطة التجارية⁽²⁾.

ومن ناحية أخرى توازن تقارير الأعمال المتكاملة بين المعلومات الجوهرية التي تخص إستراتيجية الشركة والحوكمة والأداء والتوقعات بطريقة يمكن من خلالها أن تعكس القضايا الاقتصادية

(1) Maxi Steyn, **Organizational benefits and implementation challenges of mandatory integrated reporting Perspectives of senior executives at South African listed companies**, (Management and Policy Journal, Vol. 5, No. 4, 2014), P. 485.

(2) Wendy Stubbs, **Financial Capital Providers' Perceptions of Integrated Reporting**, Working Paper, 2014, P 9: www.ssrn.com, accessed 21/3/2020

والاجتماعية والبيئية التي تعمل فيها.⁽¹⁾ وبما أن التقارير المتكاملة تتطلب مقاييس مختلفة ومنهجيات جديدة لملئ الثغرات بالبيانات، والتي في الغالب هي عملية تستغرق وقتا طويلا للقيام بها، لذا يتوجب على الشركات القيام بالتحرك السريع في إعادة تصميم تقاريرهم والإستثمار في تكنولوجيا المعلومات لتوفير الجانب غير المالي للتقارير المتكاملة⁽²⁾، وتوفير المعلومات المهمة حول تأثير الشركة في بيئتها لاسيما في القضايا الاقتصادية والاجتماعية، وكما تم تسليط الضوء أيضا على الحاجة للمعلومات والبيانات والمنهجيات ونظم التجميع الأكثر ثباتا وموثوقية للسماح بالتكامل الفاعل بين القضايا البيئية والاجتماعية، وقياس وتجميع هذه البيانات يعد أحد التحديات التي تواجه الشركات لصناعة القرار الناجح، والصعوبة تكمن في أن جودة ومتانة المعلومات البيئية والاجتماعية غالبا ما تكون في محل شك، وبالتالي يجب أن يكون من الضروري جمع هذه البيانات لمدة طويلة نسبيا لكي يتضح كيف تربط هذه المعلومات بأعمال الشركة⁽³⁾. كما يمكن تناول التحديات التي تواجه الشركات عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة من النقاط التالية⁽⁴⁾:

1. لا يوجد اتفاق عام حول محتوى تقارير الأعمال المتكاملة من المعلومات، وخاصة المعلومات غير المالية.
2. لا تستطيع إدارة الشركات في الغالب على تحقيق التوازن بين القضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية من منظور إستراتيجي.
3. لم يحدث تطور لمعايير المحاسبة بحيث يتمكن من تلبية متطلبات إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.
4. عدم وجود إمكانية من تحقيق الدمج بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية بمختلف أنواعها وكذلك صعوبة ترابطها، مما يؤدي إلى الإفصاح عن المعلومات غير المالية بشكل منفصل عن التقارير المالية.
5. إن عدم توافر منهجية علمية صحيحة في إعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة يؤدي إلى زيادة تكاليف تجميع ودمج المعلومات المالية والمعلومات غير المالية والإفصاح عنها، وذلك نتيجة الحاجة المتزايدة إلى الخبراء، وإلى إستثمارات أوسع في تكنولوجيا المعلومات، ما يؤدي إلى زيادة الأعباء على المسؤولين وزيادة المتطلبات التنظيمية والهيكلية وتحديث نظام المعلومات داخل

(1) Ernst & Young: EY, EY's Excellence in Integrated Reporting Awards, 2014, P. 3: www.ey.com, accessed 3/5/2020

(2) Global Reporting Initiative: GRI, The sustainability content of integrated reports – a survey of pioneers, 2013, P. 29: www.globalreporting.org, accessed 16/3/2020

(3) Business Reporting Leaders Forum: BRLF, The perspectives of Australian stakeholders on the business case for Integrated Reporting, 2011, P. 10: www.brflf.net, accessed 9/4/2020

(4) شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 211 – 212.

الشركة بحيث يمكنها من تلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات التي تغطي كافة الأبعاد والقضايا التي تخص تقارير الأعمال المتكاملة.

وتواجه عملية إعداد التقارير المتكاملة تحديات ومخاطر تعوق تحقيق المنافع المرجوة منها وهي⁽¹⁾:

1. ارتفاع تكلفة الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة، والتي لا تشمل فقط تكاليف إعداد ونشر تلك التقارير، بل تمتد لتشمل التكاليف المرتبطة بالتأثيرات السلبية على المركز التنافسي والمركز التفاوضي للشركة.

2. فضلا عن المشاكل المرتبطة بالتأثيرات السلبية على المركز التنافسي والمركز التفاوضي للشركة.

3. المشاكل المرتبطة بالتشويش الزائد للمعلومات وعدم قدرة المستخدمين على التعامل مع المعلومات الإضافية التي تم الإفصاح عنها وتحليلها والإستفادة منها.

4. عدم توافر المنهجية العلمية الواضحة والمحددة التي توضح طبيعة تلك التقارير ومحتواها وطبيعة العلاقة بين ما تتضمنه من بنود، وكيف يتم تحقيق التوازن بين المعلومات المالية وغير المالية لكل بعد من أبعاد تلك التقارير.

5. إنتفاء صفة الإلزام بشأن الإفصاح عن تلك التقارير وعدم وجود معايير أو متطلبات محاسبية ملزمة في هذا الصدد، مما يؤدي إلى إنعكاسات سلبية تتمثل في إنخفاض ثقة أصحاب المصالح فيما تحتويه تلك التقارير من معلومات وأيضا صعوبة إجراء المقارنات الأفقية والرأسية.

تستنتج الباحثة أن التحديات الرئيسية التي تواجه الشركات عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة هي كالتالي:

1. تحديات تتعلق بالقصور في معايير المحاسبة في تبنيها لأطر تحدد وتوجه إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

2. تحديات تتعلق بالبيئة التشريعية والقانونية التي لم تتسجم مع فكرة التقارير المتكاملة ولم تتبنى وضع تشريعات خاصة بها.

3. تحديات اقتصادية تتعلق بتكلفة إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

4. تحديات تتعلق بتوجهات الإدارات الدؤوب نحو عدم التوسع في الإفصاح ضمن التقارير وبالرغم من ذلك إلا أن هذه التحديات والتي تمثل معوقات إعداد ونشر التقارير المتكاملة، لم تحد من انتشار هذه الممارسة في العديد من دول العالم، حيث أن المنافع التي تعود من وراء إعداد تقارير متكاملة ساهمت في تبني العديد من الدول والتنظيمات المهنية لهذه التقارير.

(1) محمود موسى عبد العال، مرجع سابق، ص 1119.

خامساً - خصائص تقارير الأعمال المتكاملة والتوصيات المتعلقة بها:

عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة يجب أن تستند الشركات بشكل علمي على طريق صحيح يمكنها من التطبيق العملي، ومن أجل تحقيق ذلك يجب الألتزام بمجموعة من الخصائص النوعية عند إعداد هذه التقارير، وهي كما يلي⁽¹⁾:

1. **القابلية للفهم:** يجب أن تحتوي تقارير الأعمال المتكاملة المعلومات المالية والمعلومات غير المالية لكي تمكن أصحاب المصالح من إجراء التحليل المالي وغير المالي بشكل متوازن بعيداً عن التعقيد.

2. **الحيادية:** يجب عدم تفضيل مجموعة من أصحاب المصالح على مجموعة أخرى، وأن تشمل تقارير الأعمال المتكاملة جميع المعلومات سواء كانت إيجابية أو سلبية.

3. **المساءلة:** يتوجب على معدي تقارير الأعمال المتكاملة الأخذ في الإعتبار أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تكون خاضعة للتفسير بناءً على مطالب أصحاب المصالح.

4. **الحدود:** يعني ذلك أن تقارير الأعمال المتكاملة يجب أن تحدد حدود البيئة الداخلية والخارجية التي تغطيها، والإفصاح عن هذه الحدود في متن التقارير.

5. **التوقيت المناسب:** يجب توفير المعلومات في الوقت المناسب حتى لا تفقد قدرتها وأهميتها في التأثير على قرارات أصحاب المصالح، والحفاظ على أن يكون الإفصاح بشكل منتظم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الصحيحة⁽²⁾.

أما فيما يتعلق بالتوصيات المتعلقة في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة التي يجب على الشركة أخذها بالاعتبار هنالك عدة توصيات صدرت من قبل مجلس إعداد التقارير المتكاملة في جنوب افريقيا، وهي كالتالي⁽³⁾:

1. لا يجب أن يخفض من طول تقارير الأعمال المتكاملة لتفادي التعقيد غير الضروري والطول المفرط الذي يسبب التشويش على مستخدمي هذه تقارير، وذلك عن طريق إزالة وعدم الإشارة إلى المستندات المدعمة للتقارير السنوية أو تقارير الاستدامة لضمان أن يكون التقرير المتكامل مرتبطاً مع المجتمع وأصحاب المصالح المحددين.

2. يجب أن تمثل تقارير الأعمال المتكاملة واقع الأنشطة التي تقوم بها الشركة والطريقة التي تجمع بها الشركة السلوكيات والعمل، لتجنب أن تصبح هذه التقارير عبارة عن عملية امتثال، وكذلك يجب أخذ عدة خصائص في الإعتبار عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة وهي الملائمة

(1) سعد محمد بيومي أحمد، مرجع سابق، ص 50.

(2) جمال علي محمد يوسف، مرجع سابق، ص 192.

(3) Global Reporting Initiative: GRI, The sustainability content of integrated reports – a survey of pioneers, 2013, P.P. 30 -31 : www.globalreporting.org, accessed 16/3/2020

والأهمية النسبية والعرض العادل والقابلية للمقارنة والتحقق والاتساق والوقتية والقابلية للفهم والوضوح.

3. يجب على الشركة أن تركز على القضايا الرئيسية وتحدد القضايا المادية التي يجب الإفصاح عنها إلى أصحاب المصالح، وذلك عن طريق توضيح موقفها من القضايا المتعلقة بالأمر الاجتماعي والبيئية والاقتصادية وحقوق الإنسان والعمالة ومكافحة الفساد، وكل هذا يساعد أصحاب المصالح على فهم إستراتيجية الشركة.

4. يجب تركيز الشركات على أهمية اتباع الإفصاح الكافي عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة للتأكيد للمستثمرين بأن إجراءات إدارة المخاطر في الشركة قوية، ويجب أن يحتوي الإفصاح على المخاطر الأساسية التي تواجه الشركة والمتعلقة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة الملائمة، والتي تؤثر على أداء محفظة الإستثمار.

5. يجب على الشركة أن تتخذ خطوات أكثر لتحديد أصحاب المصالح الرئيسيين والثانويين والإنخراط معهم بشأن معرفة احتياجاتهم من المعلومات المالية وغير المالية والمخاطر والفرص البيئية.

تخلص الباحثة إلى أنه نظراً لضخامة وتنوع المعلومات غير المالية التي يجب أن يشملها التقرير المتكامل، فيجب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية، واستهداف خلق القيمة كهدف لتلك التقارير، ومنفعة المعلومات الواردة فيها لكافة أصحاب المصالح.

سادساً - تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة:

عرف أحد الباحثين تأكيد التقارير المتكاملة على أنه "التحقق من مدى مصداقية إقرارات الإدارة التي وردت في هذه التقارير"⁽¹⁾، كما عرف "على أنه خدمة مهنية تصديقية تستهدف تقديم تأكيد إيجابي لمزاعم الإدارة فيما يتعلق بالجوانب الاقتصادية والاجتماعية والاستدامة والحوكمة والأخلاقية، بما يساعد مقدم تلك الخدمة على الوصول لاستنتاج إيجابي بشأن مصداقية وعدالة المزاعم، وفقاً لمعايير قياس محددة، لخدمة أصحاب المصلحة في هذه الشركات بما فيها الإدارة والجهات الرقابية"⁽²⁾.

(1) د. عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 332.

(2) محمود رجب يس غنيم، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2017م)، ص 168.

أ- دور المراجعة الخارجية:

يقوم إطار التقرير المتكامل على الجمع بين المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكومية في شكل واضح ومختصر ومتسق، وقد أكدت الدراسات على أهمية الحاجة إلى تكامل المعلومات المالية وغير المالية من خلال إعداد التقارير المتكاملة وفقاً لإطار المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، وأضافت الدراسات أنه يصعب إقامة الدليل على صدق تأكيدات (مزاعم) الإدارة غير المالية Non Financial Management Assertions من خلال الدور التقليدي لمراقب الحسابات، وكان الحل فيما اتفق على تسميته بالتوكيد المهني غير التقليدي، وهو أي توكيد بخلاف مراجعة القوائم المالية وفحصها المحدود، كما هو الحال في التقارير المتكاملة، وكانت استجابة المنظمات المهنية لطلب أصحاب المصالح على ما يؤكد لهم صدق الإفصاح الوارد في التقرير المتكامل، في صورة معايير التوكيد المهني الدولية (ISAES) ومعايير خدمات التصديق (SSAES) الأمريكية، حيث يقوم حالياً مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) بتعديل المعيار الدولي لخدمات التأكيد (ISAE3000) من أجل تقديم خدمات التأكيد على تقارير الأعمال المتكاملة⁽¹⁾.

إذا كان طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً على منفعة المعلومات التي توصلها هذه التقارير لهم، فإنهم يترددون في الاعتماد على هذه المعلومات رغم ملاءمتها لقراراتهم خاصة قرار الاستثمار والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها، ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعة هذه التقارير، بالإضافة إلى ذلك فإن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من قبل المراجعين تحقق المنافع التالية⁽²⁾:

1. سوف يؤدي إلى الحد من الصراعات المحتملة التي قد تؤدي إلى تخفيض الالتزام المهني التنظيمي.

2. إن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تعد مضيئة للقيمة من خلال إضفاء الصدق على المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الخطر المحتمل الناتج عن عمليات المراجعة.

(1) محمود رجب يس غنيم، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2017م)، ص ص 149 - 150.

(2) عصام محمد فتح الله، مرجع سابق، ص ص 308 - 309.

3. كما أن الحاجة إلى مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تنبع من:

- أ- إعلام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بمفهوم التوكيد المهني والتعرف على مدى استعدادهم لتطبيقه ووجهات نظرهم تجاه الالتزام المهني وتخطيط مهمة التوكيد.
- ب- التعرف على مدى تأثير تطبيق مفهوم التوكيد على تخطيط عملية ومراجعة التقارير المتكاملة.

المراجعة الخارجية لها دور مهم وفعال في إنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص من التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل البيانات والمعلومات المحاسبية المحتواه بالتقارير المالية، فالمراجع الخارجي يضيف الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال المصادقة على التقارير التي تعدها الشركة، وذلك بعد مراجعتها والتأكد من صحة البيانات والمعلومات الواردة بها⁽¹⁾.

وتتميز ارتباطات التأكيد بالخصائص التالية⁽²⁾:

1. أنها تقدم خدمات مهنية، لذا تتطلب ممارسة الحكم المهني من قبل الممارس القائم بها في ظل توافر الأمور التالية:

- أ- تمتع الممارس بالتأهيل العلمي والمهني اللازم.
- ب- بذل الممارس للعناية المهنية الواجبة.
- ج- التخطيط والإشراف على أداء ارتباطات التأكيد.
- د- جمع بيانات كافية وملائمة لإعطاء أساس معقول للاستنتاجات المتعلقة بالخدمة المهنية المقدمة.

2. استقلالية الممارس الذي يقوم بتقديم هذه الخدمات.

3. تهدف ارتباطات التأكيد إلى تلبية حاجات متخذ القرار إلى المعلومات الملائمة.

وتتضمن ارتباطات التأكيد مجموعة واسعة من الخدمات المهنية التي تم تحديدها من قبل بعض المنظمات المهنية، ففي عام 1997م قامت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة

(1) علي عبد الغني اللايد، يونس عليان الشوبكي، يوسف نيسان الحمدان، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية، (الأردن: مجلة التقني، المجلد 26، العدد 4، 2013م)، ص 106.

(2) علي كاظم حسين، دور معايير التدقيق الدولية في تعزيز ارتباطات التأكيد - بحث تطبيقي على عينة من مراقبي الحسابات، (العراق: جامعة بغداد، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 23، 2013م)، ص 355.

للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بوضع إطارٍ عامٍ للخدمات المهنية التي ينبغي تقديمها من قبل المراجعين الخارجيين، حيث اشتمل الإطار بالإضافة إلى خدمة مراجعة القوائم المالية على عدة أنواع من ارتباطات التأكيد، والتي تغطي الموضوعات التالية⁽¹⁾:

1. المعلومات المالية المستقبلية.
2. الرقابة الداخلية.
3. الالتزام بالقوانين واللوائح
4. قواعد البيانات الالكترونية
5. الأداء البيئي للمنشآت
6. العمليات والأداء في مختلف الجوانب والأنشطة

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المراجعة الخارجية من الآليات التي يمكن من خلالها التحقق من مصداقية وموثوقية التقرير المتكامل ويعتبر التأكيد الخارجي من قبل المراجع الخارجي الآلية الرئيسية لتعزيز مصداقية التقرير المتكامل، والتي تم وضعها لتأكيد القوائم المالية، وتم تكييفها وتطبيقها على الإفصاحات البيئية والاجتماعية والحوكومية، وإذا كانت نظرية الوكالة تمثل الإطار المفاهيمي الذي تقوم عليه مراجعة القوائم المالية، فلها أيضا صلة بعملية التقرير غير المالي، حيث يقوم المديرون (معدو التقارير) بإعداد القوائم المالية (والتقارير المتكاملة) لتوفير المعلومات لمساهميهم وغيرهم من مستخدمي التقارير عن الموارد (بما في ذلك الموارد غير المالية) الموكلة إلى المديرين، إن القوائم المالية والتقارير المتكاملة مؤكدة من قبل المراجعين لإثبات أن المديرين لايسيئون استخدام هذه الثقة أو يستخدمون هذه الموارد في غير منفعة مقدمي راس المال، وأن المعلومات التي يتم التقرير عنها يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات⁽²⁾.

ويعتبر التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة خطوة إيجابية، يتم التعبير من خلالها عن مدى صحة وصدق أداء الإدارة في المجال الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والحوكومي والأخلاقي، كما تعتبر خدمة التوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، خدمة مهنية تصديقية تستهدف عمل توكيد إيجابي لمزاعم الإدارة فيما يتعلق بالجوانب

(1) علي كاظم حسين، المرجع السابق، ص 357.

(2) أشرف محمد إبراهيم منصور، مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة – دراسة ميدانية على شركات المساهمة المصرية، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2018م)، ص 25.

الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والاستدامة والحوكومية والأخلاقية، بما يساعد مقدم تلك الخدمة على الوصول لاستنتاج ايجابي بشأن مدى مصداقية وعدالة تلك المزاعم وفقاً لمعايير قياس محددة لخدمة أصحاب المصلحة في هذه الشركات بما فيها الإدارة وجهات الرقابة، ووفقاً لطبيعة ارتباط تأكيد التقارير المتكاملة، يمكن القول أنه توجد مجموعة من الخبرات والمهارات التي يجب أن تتوفر في الممارس القائم على تنفيذ هذا الارتباط أهمها الخبرة في مجال القياس المالي وغير المالي لنشاط المنشأة، والمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة، والقوانين واللوائح المتعلقة بالتمتمة المستدامة، وتكنولوجيا المعلومات⁽¹⁾.

وفيما يتعلق بدور المراجعين الخارجيين في تأكيد التقارير المتكاملة، أكد المراجعون أن مراجعتهم للتقرير المتكامل تقتصر حالياً على قراءته للتأكد من أنه لا يحتوي على معلومات تتناقض مع القوائم المالية، وبدأت مطالبات المراجعين الخارجيين بتأكيد التقارير المتكاملة كاستجابة لما شهدته بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات أدت إلى نشأة طلب متزايد على أنواع جديدة من المعلومات المؤكدة لأغراض اتخاذ القرار داخل وخارج المنشأة، حيث لم تتمكن مهنة المراجعة من تلبية ذلك الطلب من خلال المراجعة التقليدية، حيث اتسع نطاق المعلومات التي يطالب بها المستخدمون، وأصبحت تتضمن معلومات مالية وغير مالية⁽²⁾.

ويتمثل الهدف من خدمة التوكيد المهني في إعداد تقرير يتضمن استنتاجاً إيجابياً أو توكيداً معقولاً على تخفيض خطر القيام بخدمة التوكيد إلى حد مقبول أو منخفض في ظل الظروف المحيطة بأداء الخدمة، وتتمثل في الآتي⁽³⁾:

1. تقديم توكيد إيجابي لتأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية (الوجود، الاكتمال، العرض، الإفصاح، الحقوق والتهديدات).
2. تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية والالتزام بالتشريعات واللوائح الاجتماعية وسلامة القياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة.

(1) محمود رجب يس غنيم، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2017م)، ص ص 168 - 170.

(2) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سابق، ص 27.

(3) حنان جابر حسن، إطار مقترح لمراجعة تقرير التنمية المستدامة - دراسة ميدانية على قطاع البترول في جمهورية مصر العربية، (جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المجلة العربية للإدارة، 2011م)، ص 35.

3. تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بالمسؤولية البيئية وسلامة قياس والإفصاح عن الأداء البيئي للشركة و والالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية.
 4. تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بمعدلات الانبعاث الفعلية مقارنة بالمعدلات القصوى، وسلامة القياس الفني والكمي والإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري، والالتزام بالقوانين واللوائح والاتفاقيات الرسمية الملزمة للشركة.
 5. تقديم توكيد إيجابي بشأن وفاء الإدارة بسلامة وخطة برنامج الاستدامة، وسلامة ربط خطة الاستدامة باستراتيجية الشركة، ونموذج الأعمال، ومخاطر الأعمال وسلامة قياس والإفصاح عن الأداء المستدام.
 6. تقديم توكيد إيجابي بشأن التزام الإدارة بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات، ومبادئ الحوكمة، والوفاء بمتطلبات الهيئة العامة للرقابة المالية.
- وبشأن مجال خدمة التوكيد المهني، يشمل التأكيدات على المزاعم التي أعدتها الإدارة عن فترة زمنية محددة، والتي تتضمنها التقارير المتكاملة، بشأن وفاء الشركة بمسؤوليتها في تحقيق الاستدامة من الناحية البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكومية والأخلاقية، وتتمثل في :
1. القوائم المالية السنوية التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة.
 2. تقرير المسؤولية الاجتماعية.
 3. تقرير الأداء البيئي.
 4. تقرير غازات الاحتباس الحراري.
 5. تقرير الاستدامة.
 6. تقرير الحوكمة.
- وبشأن نطاق الخدمة، يحددها القائم بها في ضوء معايير التوكيد المستخدمة ذات الصلة وشروط التكليف وحكمه على الأهمية النسبية ومخاطر التكليف وتقييم الرقابة الداخلية على أداء الشركة⁽¹⁾. وفيما يتعلق بالقائم بالخدمة، تقوم في معظم الحالات الإدارة بتعيين القائم بأداء الخدمة ويقدم لها تقريره الأمر الذي يؤثر على استقلال القائم بالتوكيد وعلى جودة تقارير التوكيد المهني، بالإضافة إلى احتمال غياب أو نقص الشفافية والمصادقية⁽²⁾.

(1) شحاته السيد شحاته، أثر توكيد مراقب الحسابات على الإفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسؤوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان – دراسة ميدانية وتجريبية، (مصر: مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 2، العدد 1، 2013م)، ص 139.

(2) شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 139.

ووفقاً للتوصيف المهني للتوكيد على المحتوى المعلوماتي للتقارير المتكاملة، فإن أهم الخبرات والمهارات التي يجب توافرها في القائم بالتوكيد المهني للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة⁽¹⁾:

1. الخبرة في مجال المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات.
2. الخبرة والمهارة في مجال كافة النظم التشغيلية والإدارية.
3. الخبرة والمهارة في مجال الهندسة البيئية والصحة البيئية والجيولوجيا البيئية.
4. الخبرة والمهارة في مجال القياس المالي وغير المالي.
5. الخبرة والمعرفة بالقوانين والتشريعات التي تتعلق بالتنمية المستدامة ودور الشركة في تحقيق هذه التنمية.
6. الخبرة والمهارة في مجال تكنولوجيا المعلومات وطرق رقابتها.
7. الخبرة في مجال الحوكمة

وبسبب تباين تأكيدات الإدارة في عناصر ومكونات تقارير الأعمال المتكاملة من جهة، ووجود تأكيدات إدارية نوعية وغير مالية وغير نمطية من جهة أخرى، فإنه من الصعب أن يتم التوكيد المهني في سياق مراجعة القوائم المالية التقليدية. والذي يقوم بها مراقب الحسابات فقط، وأن الحل في تطوير نموذج التوكيد المهني التصديقي.

ذكر أحد الباحثين المقومات التي يجب توافرها لدى القائم بمراجعة الأعمال المتكاملة تتمثل في⁽²⁾:

1. مفهوم توافر معايير محددة للأداء الاستدائي حتى يمكن للمراجع التحقق من الأداء والتقرير عن مدى وفاء المنشأة لالتزاماتها.
2. مفهوم الكفاءة العملية والعلمية للأشخاص القائمين بعملية المراجعة المتكاملة.
3. مفهوم نظام للمحاسبة عن النفقات والالتزامات الاستدائية حتى يمكن قياس نفقاتها وتسجيلها بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
4. مفهوم توافر نظام معلومات ونظام رقابة داخلية للبعد الاستدائي للمنشأة.
5. مفهوم توافر الأساليب الفنية اللازمة لمراجعة الأعمال المتكاملة.

(1) محمود رجب يس غنيم، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2017م)، ص 170.

(2) عصام محمد فتح الله، مرجع سابق، ص 309.

6. مفهوم الإلزامية: أي أن تكون عملية مراجعة الأعمال المتكاملة إلزامية للمنشأة يقصد بإطار عمل مراجعة التقارير المتكاملة ذلك الإطار المتفق عليه بشكل عام فيما يتعلق بمراجعة تلك التقارير وتشتمل عناصر إطار عمل مراجعة التقارير المتكاملة على العناصر التالية⁽¹⁾:

1. مراجعة تحديد محتوى التقرير: على المراجع الخارجي القيام بالآتي:
 - أ- تحديد الموضوعات والإرشادات المتعلقة بسياق الاستدامة وإرشادات وضع إطار التقرير.
 - ب- على المراجع اختيار مجموعة من المواضيع والمؤشرات الهامة والتأكد من وضعها في التقارير.
 - ج- ينبغي أن تعطى المعلومات الواردة في التقارير كافة الموضوعات والمؤشرات التي تعكس التأثيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكومية الجوهرية الخاصة بالمنشأة .
2. اختبارات العناصر الخارجية للمنشأة، وتشمل:
 - أ- الموضوعات والاهتمامات الرئيسية التي يهتم بها الأطراف المعنية.
 - ب- الموضوعات الرئيسية والتحديات المستقبلية من خلال التقارير المقدمة من المنشآت المنافسة.
 - ج- القوانين واللوائح والاتفاقيات الدولية ذات الصلة بسياق الاستدامة.
 - د- تأثيرات ومخاطر وفرص الاستدامة.
3. اختبارات العناصر الداخلية، تشتمل على:
 - أ- القيم الأساسية للمنشأة وسياستها واستراتيجيتها وأهدافها وأنظمة التشغيل الإدارية فيها.
 - ب- مصالح وتوقعات الأطراف المعنية .
 - ج- المخاطر التي تواجهها المنشأة.
 - د- الكفاءات داخل المنشأة والأسلوب الذي يمكنهم من المساهمة في التنمية المستدامة.
4. مراجعة سياق الاستدامة: على المراجع معرفة كيف تساهم المنشأة أو كيف تهدف إلى المساهمة مستقبلياً في تطوير أو تدهور الظروف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وتنميتها واتجاهاتها على المستويات المحلية أو الإقليمية أو العالمية، ويتم ذلك كالتالي:

(1) عصام محمد فتح الله، المرجع السابق، ص 314.

أ- على المراجع التأكد من فهم المنشأة محل المراجعة للتنمية المستدامة، وأن يركز على الأهداف والمعلومات المتاحة وكذلك مقاييس التنمية المستدامة فيما يتعلق بالموضوعات التي تشملها التقارير.

ب- أن يتم تقييم أداء المنشأة حول ظروف وأهداف التنمية المستدامة.

ج- أن تصف التقارير العلاقة بين الموضوعات الخاصة بالاستدامة واستراتيجيات المنشأة والمخاطر والفرص التي تواجهها.

5. مراجعة شمولية التقارير المتكاملة على النحو التالي:

أ- على المراجع أن يتأكد من أن التقارير المعدة قد تم وضعها بناء على السلسلة الكاملة للكيانات التابعة للمنشأة.

ب- أن تتضمن التقارير كافة الكيانات التي تتوافر بها شروط خضوعها لسيطرة أو تأثير المنشأة المعدة للتقارير.

ج- أن تشمل المعلومات الواردة بالتقارير كافة التصرفات والأحداث الهامة خلال الإطار الزمني للتقارير.

د- أن لاتحذف من التقارير أي معلومات ذات صلة يمكن أن تؤثر على تقييمات أو قرارات الأطراف المعنية أو يكون من شأنها أن تعكس جزء هام من تأثيرات المنشأة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

6. ينبغي على المراجع مراجعة جودة تقارير الأعمال المتكاملة للتأكد من أن التقرير يعكس النواحي الإيجابية والسلبية لأداء المنشأة.

7. مراجعة قابلية التقرير للمقارنة من قبل الأطراف المستخدمة لمقارنة البيانات التي توضح الأداء الشامل للمنشأة مع الأداء السابق لها وأهدافها مع أداء المنشآت الأخرى.

8. على المراجع أن يراجع دقة التقرير المتكامل

9. على المراجع أن يراجع توقيت التقرير للتأكد من أنه تم بناء على جدول زمني منظم ويتم توفير البيانات في وقتها للأطراف المعنية في الوقت المناسب.

10. على المراجع مراجعة وضوح التقرير للتأكد من إتاحة المعلومات فيه بأسلوب مفهوم ومتاح لجميع الأطراف.

11. على المراجع مراجعة توثيق التقرير.

يتضح للباحثة أن التغييرات التي طرأت على المجتمع أثرت بشكل ملحوظ على منهجية المراجعة وأسسها ومعاييرها وأساليبها وإجراءاتها، مما يتطلب من المراجع أن يكون على علم ودراية بالتطورات الحديثة في المجتمع وأن يواكبها وأن يطور أداءه لينسجم مع تلك التطورات حتى يتمكن من أداء مهمته بمستوى جودة عالي ومتميز يعود بالنفع على جميع الطوائف المعتمدة على تقريره في اتخاذ قراراتهم في ظل المتغيرات الاستدامة المعاصرة.

يتضح دور حوكمة الشركات من خلال آلية المراجعة الخارجية في مراجعة والتأكد على تقارير الأعمال المتكاملة، كما يتضح أن الخدمات المهنية التي ينبغي تقديمها من قبل المراجعين الخارجيين قد امتد مداها ليشمل مراجعة جوانب التنمية المستدامة، وذلك يؤكد على دور آليات الحوكمة في مجال تقارير الأعمال المتكاملة وأنها توضح مدى ميول الشركة للانسجام مع متطلبات التنمية المستدامة.

وتخلص الباحثة الى ان دور المراجعة الخارجية في تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة يتضمن الآتي:

1. على المراجع الخارجي أن يفهم طبيعة الشركة والتأثيرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية لأنشطتها والمخاطر المرتبطة بها عند قيامه بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
2. على المراجع الخارجي تقييم المخاطر المرتبطة بانتهاج الشركة نهج التنمية المستدامة، واتباع الإجراءات اللازمة من أجل تخفيض خطر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إلى أدنى مستوى ممكن.
3. دراسة وتقدير مستويات وعوامل الأهمية النسبية للمعلومات الواردة في التقرير المتكامل وأن المعلومات الواردة فيه مهمة.
4. تحديد مدى الاعتماد على عمل المراجع الداخلي عند قيامه بتأكيد التقرير المتكامل.
5. التخطيط لعملية مراجعة التقرير المتكامل ووضع استراتيجية شاملة لنطاق مهمة المراجعة وتوقيتها وتحديد المشاكل المحتملة.
6. المساعدة في تحديد فجوات وتداخل أنشطة الجهات الأخرى الداخلية التي قامت بإعداد وتأكيد التقرير المتكامل.
7. الاستعانة ضمن فريق المراجعة الخارجية بخبراء في المجالات التي يتضمنها التقرير المتكامل (مالية ومحاسبية، اجتماعية، بيئية، تنمية بشرية، تكنولوجيا معلومات).

ب. دور المراجعة الداخلية:

تعد المراجعة الداخلية الأداة الرقابية التي تتولى تقييم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة، وتساعد المراجعة الداخلية في إنجاح الحوكمة وبالتالي أهداف الشركة من خلال الرقابة الداخلية، التي تعمل على تقييم الأداء المحاسبي والمالي للشركة، خاصة فيما يتعلق بإدارة المخاطر والرقابة عليها⁽¹⁾، ومما لا شك فيه أن المراجعة الداخلية توفر تأكيداً لفعالية أدوات وعمليات الرقابة الداخلية التي يتم الاعتماد عليها لانتاج التقرير، واستنتاج المراجع الداخلي أن أدوات الرقابة الداخلية للتقارير المالية وغير المالية الفعالة سوف تؤدي إلى تحسين مصداقية المعلومات الواردة في التقرير المتكامل⁽²⁾. اقتصرت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية وتسجيل الأخطاء إن وجدت، لكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم لفحص وتقويم مدى فاعلية الأساليب الرقابية وإمداد الإدارة بالمعلومات، وبهذا أصبحت المراجعة الداخلية أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وبموجب هذا التطور أصبح برنامج المراجعة الداخلية يتضمن تقويم نواحي النشاط الأخرى، واشتمل ذلك على وظيفتين هما⁽³⁾:

1. خدمة التأكيد الموضوعي: وهي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة، مثل العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن المعلومات.

2. الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة وخارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، مثل المشورة، تصميم العمليات، والتدريب.

وقد أكد المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) على أن للمراجعة الداخلية دوراً في تأكيد التقارير المالية، ويتطلب إطار التقارير المتكاملة (IR) أن تتعامل منشآت الأعمال مع التقرير المتكامل، على غرار الطريقة التي تتطلبها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، خاصة متطلبات المعايير المتعلقة بإدارة المخاطر والحوكمة، فوفقاً لمعيار المراجعة الداخلية (2100) " ينبغي أن يقيم نشاط

(1) علي عبد الغني اللاليد، مرجع سابق، ص 106.

(2) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سابق ص 25.

(3) صفاء أحمد العاني، محمد عبد الله العزاوي، التدقيق الداخلي في ظل حوكمة الشركات ودوره في زيادة قيمة الشركة، (الأردن: جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية العلوم الاقتصادية والإدارية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث حول إدارة منظمات الأعمال - التحديات العالمية المعاصرة، 27-29 نيسان، 2009م)، ص 4.

المراجعة الداخلية ويساهم في تحسين الحوكمة وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة باستخدام منهجية منظمة ومنضبطة"، ويبدأ دور المراجعة الداخلية بتوفير تأكيد على المقاييس غير المالية، وبمرور الوقت من المحتمل أن يتغير دور المراجعة الداخلية للتوسع من دورٍ تأكيديٍّ إلى دورٍ استشاريٍّ " تقديم توصيات فيما يتعلق بتعزيز أهمية وموثوقية التقارير ذات الصلة، ومع انتقال منشآت الأعمال من تلبية الحد الأدنى من المتطلبات للتقارير المتكاملة إلى اعتماد التفكير المتكامل بشكلٍ كاملٍ، سيصبح دور المراجعة الداخلية أكثر استراتيجية⁽¹⁾.

تطورت المراجعة الداخلية وزاد الاهتمام بها على الصعيدين الأكاديمي والمهني، وقد أثبتت التجارب العملية بأن أنشطة المراجعة الداخلية قادرة على تحقيق القيمة المضافة من خلال تحقيق البيئة الرقابية اللازمة، ومساعدة الإدارات بمختلف مستوياتها لتجاوز المخاطر التي قد تعوق بلوغ الأهداف الاستراتيجية أو المرحلية أو التخفيف منها، إلا أن القصور الواضح في فهم طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها الرائد جعل البعض يشكك في جدوى وأهمية هذا النشاط الهام، ويوفر مدخل التقارير المتكاملة فرصاً جديدة للمراجعة الداخلية لزيادة القيمة المضافة للمنشأة ولأصحاب المصالح من خلال تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات الاستشارية التي تتعلق بجوانب ومجالات متعددة لأداء المنشأة ولأصحاب المصالح من خلال تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات التأكيدية والاستشارية التي تتعلق بجوانب ومجالات متعددة لأداء المنشأة، بالإضافة إلى دورها الحالي في مجال الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، بهدف تحسين عمليات المنشأة ومساعدتها في تحقيق أهدافها⁽²⁾.

وفي ما يخص دور المراجعة الداخلية في مجال إعداد وتوكيد التقارير المتكاملة ذكر أحد الباحثين النقاط التالية⁽³⁾:

1. نمت وظيفة المراجعة الداخلية خلف دورها التقليدي في عملية التقرير المالي إلى مناطق مثل إدارة الخطر، مراجعة الممارسات الأخلاقية للشركة، ومراجعة قضايا الاستدامة، وأصبحت خدمات المراجعة الداخلية هي المصدر الأكثر انتشاراً كأداة رقابية لتأكيد نظم إدارة والتقرير عن الاستدامة.

(1) أشرف محمد إبراهيم منصور، مرجع سابق، ص 28.

(2) نجوى محمود أحمد أبو جبل، مرجع سابق، ص 56.

(3) هدى محمد عبد الله، دور آليات الحوكمة في تفعيل برنامج التوكيد المشترك لتقارير الاستدامة، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23، العدد 1، 2019م)، ص ص 579 - 583.

2. أن التقرير والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركة هو أحد المناطق سريعة النمو في التقرير التقليدي، الدليل على ذلك التطور هو زيادة إصدار التقارير التي تستخدم مسميات مثل تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركة، تقارير الاستدامة، التقارير المتكاملة، التقارير الاجتماعية والبيئية، تقارير التنمية المستدامة، وبالتالي هناك حاجة لتطوير مهارات وخبرات وظيفية المراجعة الداخلية في هذه القضايا، بالإضافة إلى الاهتمام بدور المراجع الداخلي كإستشاري مستقل للإدارة والمشاركة في أنشطة إدارة الخطر المرتبطة بممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركة وعمليات التقرير عنها، حيث تساعد المراجعة الداخلية في تصميم وتطبيق نظم الإدارة للمسؤولية الاجتماعية للشركة، وخلق وعي بها داخل الشركات وتنفيذ مراجعة للمناطق المتخصصة بالشركة.

3. أن لجنة المراجعة تستخدم وظيفة المراجعة الداخلية لتدعيم أدوارها في إدارة الخطر والحوكمة وكمصدر هام في مشاركة لجنة المراجعة في جهود خلق القيمة للشركة، كما أن رقابة لجنة المراجعة على وظيفة المراجعة الداخلية بشكل أكبر يؤدي إلى مستويات مرتفعة من مشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في أنشطة الاستدامة.

4. إن جودة التقارير المالية ترتبط بقوة آليات حوكمة الشركة الداخلية متضمنة لجنة المراجعة ووظيفة المراجعة الداخلية والعلاقة بينهما.

5. هناك اعتراف متزايد بأهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في المساهمة في تأكيد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة من خلال موقعها الممتاز داخل الشركة والتحول تجاه اتخاذ مدخل استراتيجي بشكل أكبر كما أن لها دور حيوي في التحرك تجاه التقارير المتكاملة.

6. أصبح هناك تركيز أقل على المراجعة التشغيلية ومراجعة الالتزام ومراجعة المخاطر المالية، بينما حوكمة الشركة وإدارة الخطر والمراجعة الاستراتيجية والأخلاقية والاجتماعية والاستدامة، أصبحت هي مناطق التركيز الأساسية للمراجعة الداخلية.

7. هناك أهمية زائدة للمراجعة الداخلية كآلية تأكيد وحوكمة حيوية وتحول دورها تجاه القضايا غير المالية، وتحولها لاتخاذ دور أكثر استراتيجية يقدم فرص لحوكمة استدامة وإدارة خطر ونظم تقرير أفضل من خلال ربط أدارة والتقرير عن الاستدامة بنظم وعمليات إدارة الخطر، كما أن

المراجعة الداخلية في علاقتها بقضايا الاستدامة ليست قاصرة على تأكيد تقارير الاستدامة ولكن أيضا لها دور في التقييم الذاتي الإداري لنتائج الاستدامة، ودور استشاري في إعداد التقارير وتصميم وتطبيق برامج المسؤولية الاجتماعية للشركة.

8. أن استخدام وظيفة المراجعة الداخلية في تأكيد تقارير المسؤولية الاجتماعية ينتج عنه مزايا متعددة:

- أ- التحقق من الالتزام التنظيمي والتشريعي.
 - ب- تحديد مناطق الخطر المحتملة التي يمكن أن تتسبب في تكاليف معالجة ضخمة وغرامات ودعاوى قضائية ضد الشركة.
 - ج- تحسين الصورة الذهنية للشركة لدى أصحاب المصلحة نظراً للتوافق مع المتطلبات القانونية والممارسات الأخلاقية والتنظيم الذاتي الكفئ.
- والجدير بالذكر أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يستخدم في تحسين وتطوير أداء المراجعة الداخلية، ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب منها⁽¹⁾:
1. توفر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مصداقية للاعتراف بالعاملين بإدارة المراجعة الداخلية كفاءة مشاركة ومسؤولة مما يؤدي إلى خلق اتجاهات إيجابية من جانب العاملين تجاه الإدارة وزيادة ارتباطهم بالمنشأة التي يعملون بها.
 2. الأثر الفعال على تحسين الانتاجية ومن ثم زيادة إمكانية تحقيق المنشأة لأهدافها وتعزيز قدرتها التنافسية ويشجع المديرين على التصرف كأنهم ملاك المنشأة.
 3. تحفيز إدارة المراجعة الداخلية على الاستمرار في طريقة التركيز على مهامها الأساسية التي تحقق قيمة حقيقية للمنشأة.
 4. تمثل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مقياساً للأداء يرتبط بصورة مباشرة بخلق الثروة لحملة الأسهم.
- وتتبع أهمية تطوير فعالية المراجعة الداخلية لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال العوامل التالية⁽²⁾:

(1) هالة الخولي، دراسة تحليلية انتقادية لمقياس القيمة الاقتصادية المضافة كأحد الاتجاهات الحديثة في مجال قياس وتقييم الأداء في منشآت الأعمال، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 56، 2000م)، ص 120.

(2) عبد اللطيف محمد خليل، نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة – بالتطبيق على البنوك التجارية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد 1، الجزء 2، 2003م)، ص 410.

1. أهمية المراجعة الداخلية من حيث بث الثقة والمصداقية في المعلومات التي يتم مراجعتها، حيث أن الإدارة العليا تستعين بالمراجعة الداخلية من خلال إمدادها بالمعلومات الموثوق فيها، والتي تمكن المنشأة من إتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم القيمة الاقتصادية المضافة لها.

2. تساعد إدارة المراجعة الداخلية على إرساء قواعد الرقابة والمساءلة وتوفير المعلومات عن الأهداف المخططة، وكيفية قيام الإدارات بتنفيذ أنشطتها ومدى ملائمة الأهداف والنتائج النهائية مع الأهداف المخططة وتقويم النتائج وتقديم التوصيات المناسبة إلى الإدارة العليا لتلافي وعلاج أوجه القصور وتقوية نواحي القوة في الأداء، وهذا يؤدي إلى تحسين القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة.

3. تختص المراجعة الداخلية بسمّةٍ ألا وهي وجودها داخل المنشأة مما يجعلها على ألفة ومعايشة يومية ومستمرة لمشاكل المنشأة وخصائص بيئة الرقابة والتغيرات الحادثة في البيئة الرقابية التي تؤثر على العائد على الاستثمار، وزيادة قدرة المنشأة على المساهمة في إدارة المخاطر، فضلا عن تقييمها الذاتي والمستمر لبيئة الرقابة ورقابة الجودة مما يؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة للمنشأة.

4. يساعد وجود المراجعة الداخلية على تخفيض الوقت اللازم لإنجاز العمل، وتدعيم وتطوير تقارير المراجعة، وجدوى التوصيات التي يقترحها فريق المراجعة بشأن تطوير تنفيذ العملية مجال المراجعة.

وقد اقترح أحد الباحثين آليات لتطوير دور المراجعة الداخلية على أساس القيمة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة كما يلي⁽¹⁾:

1. السمات التي يجب توفرها في المراجع الداخلي للقيام بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، تشمل:

أ- التهيئة المناسبة لفريق عمل المراجعة الداخلية لفهم وإدراك جميع القضايا الهامة المرتبطة بالمنشأة وإدراك الحقائق التنظيمية والسياسية التي تواجه المخططين الاستراتيجيين.

(1) نجوى محمود أحمد أبو جبل، مرجع سابق، ص 59 - 65.

- ب- دعم فريق المراجعة الداخلية بالتخصصات الفنية الملائمة والضرورية وذات العلاقة المباشرة والمستمرة بعمل المنظمة، ومعرفة أوسع من مجرد النواحي المالية والمحاسبية.
- ج- القدرة على التفكير التحليلي.
- د- القدرة على التنبؤ والتخطيط طويل الأجل.
- هـ- دعم ومساندة الإدارة العليا بالمنشأة لفريق المراجعة المختص بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
- و- إعادة تدريب المراجعين الداخليين بما يتلاءم مع مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بكفاءة.
- ز- أهمية إعادة التأهيل والتخطيط لنجاح مهنة المراجعة الداخلية في تجاوز التحدي الذي يواجهها، وتوفير الموارد والإمكانيات اللازمة لأداء نشاط المراجعة الداخلية وكفاءة استخدامها.
- ح- يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً ويتسم بالموضوعية والنزاهة وتجنب أي تعارض في المصالح عند أدائه لعمله.
- ط- يجب أن يتوافر لدى المراجع الداخلي المعرفة والمهارة والعناية لمهنية المطلوبة لأداء المهام الملقاة على عاتقه.
- ي- على مدير المراجعة الداخلية توفير برامج التدوير والتطوير المستمر وضمان الجودة لكافة الأنشطة، وأن يتابع باستمرار فاعلية تلك البرامج بما يسمح تحسين نشاطها وتحسين عمليات المنشأة وبما يتوافق مع المعايير والقواعد الأخلاقية.
- ك- أهمية توفير الموارد المادية والبشرية والتكنولوجية والإمكانيات اللازمة لنشاط المراجعة الداخلية مما يؤدي إلى تعظيم القيمة المحققة للمنشأة ولأصحاب المصالح.
- ل- أهمية حصول الدعم من الإدارة العليا ومجلس الإدارة لتطبيق التقارير المتكاملة.
- م- تطوير النظم لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير وخاصة المعلومات غير المالية.
- ن- أهمية الاستجابة من خلال الدور التأكيدي والاستراتيجي للمراجعة الداخلية بتقديم مجموعة متنوعة من الخدمات لتحقيق هدفٍ مشتركٍ وهو إضافة القيمة لأصحاب المصالح في المنشأة.
- س- أهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح بصفة مستمرة نتيجة التطور والتعقد في بيئة الأعمال.

2. النظر للمراجعة الداخلية من منظور شامل لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال تحديد الأنشطة المكونة لها والتي تبدأ بالتخطيط، التنفيذ، والإيصال وإعداد التقرير والمتابعة ومناقشة الإدارة وإخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي بما يكفل فاعلية الأداء، وتشمل:
- أ- أهمية وضع خطة للتحويل إلى الوضع المرغوب فيه مع التركيز على خلق القيمة، وقياس أداء نشاط المراجعة الداخلية والقيمة المحققة للمنشأة.
- ب- أن يعمل المراجعين الداخليين على تحديد المعلومات الكاملة وتحليلها وتقييمها وتسجيلها لتحقيق أهداف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
- ج- أهمية اعتماد المراجع الداخلي على متخصصين عند مراجعة مجال خارج نطاق خبرته.
- د- اتباع مدخل العملية عند أداء عمله مع الاحتفاظ باختبارات المراجعة التقليدية كحد أدنى مما يساعد في تخفيض الوقت اللازم لإنجاز العمل وجدوى التوصيات التي يقترحها فريق المراجعة بشأن تطوير تنفيذه لمجال المراجعة.
- هـ- السعي للوصول للمعلومات عن أفضل التطبيقات ووضعها كهدف يجب تحقيقه.
- و- يجب أن تكون التقارير معبرة باختصار ودقة عما يريد فريق المراجعة توصيله للجهة مستلمة التقرير.
- ز- تتضمن التقارير تعليقاتاً على الجوانب الإيجابية في العملية التي تم مراجعتها، بما يؤدي لنوع من التوازن بين الجهود الفعالة للإدارة وما حدث من أخطاء.
- ح- في نهاية العام يجب مناقشة الإدارة للتعرف على تقييمها لأداء فريق المراجعة مما يخلق نوعاً من الترابط بين فريق المراجعة وإدارة المنشأة وينعكس أثره الإيجابي على ماتحققه من قيمه مضافة.
- ط- أهمية توسيع نطاق المراجعة الداخلية لتشمل أنواعاً جديدةً من المخاطر، مع توضيح تمثيل المخاطر الإيجابية للمخاطر الحالية والمستقبلية وكيفية المساهمة في تحسين أداء المنشأة.
- ي- أهمية ربط المراجعة الداخلية بجدول القيمة للمنشأة من خلال ربط أهداف المراجعة الداخلية بأهداف المنشأة واستراتيجيتها ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال تحديد نقاط الضعف وفرص التحسين في عمليات المنشأة وعمليات الرقابة وتحقيق الفعالية لها.

ك- عدم الخلط بين مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ، والمراجعة التقليدية، فكليهما ليسا بديلين بل يكمل بعضهما بعضا.

ل- أهمية الاستفادة من الجهود المبذولة من الدول المتقدمة في تنمية الوعي بأهمية تقارير الأعمال المتكاملة.

م- ضرورة تحديد نطاق عمل المراجعة الداخلية ووضعها في الهيكل التنظيمي الذي يكفل لها الاستقلال الكافي.

ن- التحليل الوظيفي لدعم الوظائف والمهام المضيئة للقيمة واستبعاد أو التخلص من المهام غير المضيئة للقيمة بما يكفل فاعلية الأداء من منظور سلسلة القيمة.

س- ومن المبادئ الأساسية التي يجب أن يلتزم بها نشاط المراجعة الداخلية حتى يمكنه زيادة القيمة التي يحققها للمنشأة ولأصحاب المصالح كما يلي:

- ضرورة الربط بين أهداف المراجعة الداخلية مع استراتيجية وأهداف المنشأة ككل.
- يجب أن يتم التخطيط لنشاط المراجعة الداخلية في ضوء استراتيجية وأهداف المنشأة ككل.
- التأكيد على تحديد مسببات القيمة الأساسية في المنشأة.
- ضرورة التركيز على المخاطر التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القيمة المحققة لجميع فئات أصحاب المصالح، عند وضع المراجعة الداخلية لخططها.
- يساعد مدخل تقارير الأعمال المتكاملة المراجعة الداخلية على أن تصبح أكثر ملائمة، وأكثر قدرة على إضافة القيمة.
- أهمية الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية من خلال تقديمها تأكيدات مستقلة وموضوعية لإدارة المنشأة عن وسائل ومسببات خلق القيمة بالمنشأة والحفاظ عليها.
- تهدف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة إلى تصديق وإضفاء الثقة على محتوياتها سواء المعلومات المالية أو غير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة.
- أهمية تهيئة المنشأة لعملية التحول من الوضع الحالي إلى الوضع المرغوب فيه لنشاط المراجعة الداخلية من خلال تحقيق التوازن بين الخطر والتكلفة والقيمة.

3. أهمية قيام المراجعة الداخلية بتلبية احتياجات وتوقعات أصحاب المصالح:

أ- تحديد المستفيدين من خدمات المراجعة الداخلية: إن بقاء المنشأة واستمرارها مرتبط باحتياجات أصحاب المصالح وتتعدد الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة الداخلية ، ومنهم:

- **مجلس الإدارة:** يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة لمجلس الإدارة من خلال الفحص والتقييم والتأكيد لمدى تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات المحددة من جانب مجلس الإدارة وتقديم الحقائق مقرونة بالتحليلات والتوصيات اللازمة لها، وتقديم قاعدة معلومات للوظائف القيادية وذلك لتقوية سياساتها وإجراءاتها.

- **المديرون التنفيذيون:** يمكن لإدارة المراجعة الداخلية تحقيق القيمة للمديرين التنفيذيين من خلال ممارسة أنشطة الفحص والتأكيد حيث يمكنها تحديد مناطق الإسراف ونقص الكفاءة وتقديم التوصيات بشأن العلاج المناسب أو من خلال تقديم الاستشارات التي تطلبها هذه الإدارات بشأن مجالات ترشيد الإنفاق وتحقيق الوفورات ووسائل رفع الكفاءة في استغلال الموارد وزيادة الفعالية في تحقيق الأهداف.

- **لجان المراجعة:** يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للجان المراجعة من خلال توفير السبل اللازمة للتحقق من مدى ملاءمة نظم الرقابة الداخلية ومدى سلامة وموثوقية المعلومات المقدمة من قبل إدارات المنشأة، ومدى الالتزام باللوائح والقوانين ذات الصلة بالعمل المحاسبي ومدى سلامة وحماية أصول المنشأة.

- **المساهمين:** تقوم المراجعة الداخلية بدور رئيسي في إضافة قيمة للمساهمين، حيث تساهم بشكل مباشر في تحقيق أهدافهم لتؤكد سلامة ودقة المعلومات المالية .

- **سوق الأوراق المالية:** تساهم المراجعة الداخلية في التقرير عن مشاكل نظم الرقابة التي تؤثر في العائد على الاستثمار بتحقيق الرقابة الفعالة وتحسين إدارة المخاطر بتكلفة معقولة.

- **العملاء:** يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للعملاء عن طريق المساهمة في توقع الخطر وتقدير مستوى تكرارها ودرجة تأثيرها وتحقيق الجودة المرجوة من أنشطة المراجعة الداخلية.

- **المجتمع:** تقوم المراجعة الداخلية بدور رئيسي في إضافة قيمة للمجتمع حيث تساهم في مراجعة وفحص وتقييم المخاطر وخاصة في مجال مخاطر المنشأة ككل، والذي في ضوءه يتم الإشارة إلى قرارات غير سليمة المعتمدة على معلومات غير دقيقة، بالإضافة إلى كشف ومكافحة الاحتيال،

بالإضافة إلى التأكد من وضوح الرؤية لدى الإدارات المختصة عن مناطق القصور وأوجه الضعف والأسباب الكامنة ورائها لاتخاذ القرارات الملائمة لعلاجها والاجراءات المناسبة لعدم تكرارها مستقبلا.

- **الموردين:** يمكن للمراجعة الداخلية إضافة قيمة للموردين من خلال التأكد من جدوى إدارة المخاطر وتوصيل النتائج في الوقت المناسب، وتحسين الأداء وتنمية مواطن الكفاءة وتفعيل أساليب تحقيق الأهداف.

ب- ضرورة تفهم وإلمام المراجعين الداخليين لطبيعة نشاط المنشأة التي ينتمون إلى هيكلها التنظيمي، وتشمل:

- ينعكس تفهم وإلمام المراجعين الداخليين لطبيعة نشاط المنشأة التي ينتمون إلى هيكلها التنظيمي بصورة إيجابية على درجة كفاءة التوصيات التي يقدمها المراجعون الداخليون ضمن التقارير الموجهة للإدارة التنفيذية بالمنشأة.

- تخفيض تكلفة المراجعة الداخلية من خلال التخلص من المهام التي لا تضيف قيمة.

- تخفيض وقت وجهد وأتعاب المراجع الخارجي.

- تبني مدخل الجودة الشاملة سواء في تنفيذ أنشطة المراجعة الداخلية أو في التأكد والتحقق من مستوى تطبيق الجودة الشاملة من جانب إدارة المنشأة في ممارسة أنشطتها وأداء وظائفها المختلفة بما يحقق مزايا تنافسية إضافية للمنشأة.

تستدل الباحثة من خلال استعراض دور المراجعة الداخلية فيما يختص بالتقارير المالية، على أن هناك إهتمام متزايد بالدور الاستراتيجي لآليات الحوكمة وتحديدًا للمراجعة الداخلية في إطار إعداد وتوكيد تقارير الأعمال المتكاملة، ومن الضروري تفعيل هذه الآليات من أجل ان تضطلع بمهام الدور التأكيدي والاستشاري في ما يخص إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك في ظل تبني المؤسسات الاقتصادية والدول برامج طموحة مستندة على مفهوم التنمية المستدامة، والتي يستلزم تطبيقها ضرورة وجود نظم رقابية فعالة.

تلخص الباحثة دور وظيفة المراجعة الداخلية في تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة كما يلي:

1. يجب أن تشارك إدارة المراجعة الداخلية في إعداد التقرير المتكامل، كجهة استشارية يتم الرجوع إليها من قبل معدي التقارير المتكاملة، وأيضا كجهة تأكيدية على القضايا المطروحة ضمن التقرير المتكامل ومدى تناسقها وتعبيرها عن قضايا التنمية المستدامة.

2. يجب النظر إلى مسؤولية وظيفة المراجعة الداخلية بتأكيد المعلومات الواردة في التقرير المتكامل على أنه إحدى أهم المهام التي يجب الاهتمام بها وذلك لضمان جودة هذه التقارير، الأمر الذي يفيد في توجيه الأنظار نحو قضايا التنمية المستدامة.
 3. أن تحرص على تقديم معلومات تؤسس لنظام رقابة كفى وفعال وإدارة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة جراء التزامها بالاستدامة والتقرير عنها.
 4. مشاركة المعلومات مع الآليات الحوكمية الأخرى بغرض دعم التفكير المتكامل واعتباره منهج لإدارة الشركة.
 5. مراجعة عمل الأطراف الأخرى التي تشارك في إعداد التقرير المتكامل وتعزيز مبدأ المساءلة مما يضمن تحقيق التنمية المستدامة.
 6. الاستعانة بخبراء فنيين في مجالات مختلفة (مالية ومحاسبية، اجتماعية، بيئية) بهدف إعداد وتأكيد تقارير الأعمال المتكاملة.
- وتخلص الباحثة إلى أهمية دور المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة الفعالة لمراجعة وتأكيد تقارير الأعمال المتكاملة بالكفاءة المطلوبة.
- ج- دور لجان المراجعة:**

- كأحد الآليات الرئيسية لحوكمة الشركة تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تخفيض تكاليف الوكالة من خلال الرقابة على كفاءة سياسات التقرير المالي للإدارة، فلجان المراجعة لها أهمية متزايدة في اتخاذ مسؤولية جودة التقرير المالي وانضباط قرارات الإفصاح، فوجود لجنة مراجعة يرتبط بجودة تقرير مالي مرتفعة تتحقق من خلال إدارة أرباح أقل، إفصاحات اختيارية أكثر ودقة ومصداقية المعلومات المقرر عنها، تتضمن المسؤوليات الأساسية للجنة المراجعة في الآتي⁽¹⁾:
1. الإشراف على الأنشطة المالية للشركة.
 2. مساعدة مجلس الإدارة فيما يتعلق بالتقرير المالي والتواصل مع المراجعين الداخليين والخارجيين.
 3. رقابة موثوقية التقارير المالية.
 4. التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

(1) هدى محمد محمد عبدالله، مرجع سابق، ص ص 579 – 585.

تعد لجان المراجعة أحد الدعائم الأساسية لنجاح تطبيق حوكمة الشركات، بحيث تقوم بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية ومصداقية المعلومات المحاسبية باعتبارها مرآة تعكس للواقع الفعلي للمؤسسة نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة، وتقوم لجان المراجعة بتدعيم استقلال المراجعين الخارجيين من خلال المساهمة في انتقاء المراجعين الخارجيين والموافقة على الخدمات الاستشارية التي يقومون بها⁽¹⁾.

تقوم لجان المراجعة بتحسين جودة المعلومات المالية من خلال زيادة مصداقيتها وتحقيقها لمنفعة المستخدمين، كما أنها تعمل على تحسين نوعية وجودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية عن طريق تفعيل الإفصاح والرقابة على تلك القوائم لمساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات، ولجان المراجعة تقوم بالمهام التالية⁽²⁾:

1. دراسة التقارير المالية قبل عرضها للتأكد من أنها لا تتضمن أية بيانات أو معلومات خاطئة أو محرفة تؤدي إلى تضليل المستخدمين.

2. دراسة التقارير المالية الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات اللازمة.

3. التأكد من عدم تغيير السياسات المحاسبية المتبعة، أو أي تغيير على حسابات المؤسسة من جراء عملية المراجعة أو نتيجة لمقترحات المراجع الخارجي.

4. مناقشة التقارير المالية مع الإدارة كلما لزم الأمر، وتقديم التوصية بأن يوافق مجلس الإدارة على التقارير المالية مع دراسة تقارير المراجعة الداخلية والإجراءات التصحيحية لها.

كما على لجنة المراجعة أن تقوم بالمهام التالية فيما يختص بفحص التقارير المالية⁽³⁾:

1. فحص السياسات والممارسات المحاسبية بغرض التأكد من مسابقتها لتطور المعايير المهنية.

2. تقييم التقديرات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية مثل المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة نتيجة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المؤسسة.

3. التأكد من قدرة المؤسسة على الإستمرار في النشاط.

(1) مجدي محمد سامي، مرجع سابق، ص 29.

(2) شكري معمر فؤاد، التقارير المالية للمراجع، وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية - حالة تقرير المراجع حول سونلغاز، (الجزائر: جامعة أمحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في مالية المؤسسة غير منشورة، 2015م)، ص 204.

(3) جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2001م)، ص 101.

4. فحص جميع التسويات الهامة التي يقترحها المراجع الخارجي وتحديد أسبابها وأثرها على القوائم المالية.

5. فحص المعلومات الواردة بالتقرير السنوي ومجلس لإدارة عن عمليات المؤسسة، والتأكد من أنها تتفق مع المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

6. التأكد من مدى كفاية وملاءمة الإفصاح في التقارير المالية.

يتضح للباحثة الدور الكبير الذي تقوم به لجان المراجعة في الشركات من أجل ضمان تقارير مالية تتسم بالشفافية وإفصاح يكفي حاجة المستخدمين للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي، مما يدعم قدرة الشركة على المساهمة في التنمية المستدامة، كما يدعم استمراريته في أعمالها وخلق قيمة على المدى الطويل.

وتعتبر لجنة المراجعة هي المراقب النهائي لعملية التقرير المالي وغير المالي، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة، وعلى الرغم من أن دور لجنة المراجعة يركز بشكل تقليدي على الإفصاح المالي الإلزامي، إلا أن هذا الدور أصبح يشمل الإشراف والرقابة على كل من الإفصاح الإلزامي والاختياري كنتيجة لتعدد معايير التقرير الدولية وضغوط المساهمين لتشجيع الشركات على اعتماد آليات حوكمة فعالة مثل لجان المراجعة لتحسين شفافية وجودة التقارير المالية وغير المالية، هذا الدور الشامل للجنة المراجعة يؤدي إلى التركيز على التحقق من أن الشركات تتحمل مسؤولية التأثيرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية في ظل التقرير والإفصاح الاختياري عن معلومات الاستدامة، ويتمثل دور لجان المراجعة من خلال مهامها في تأكيد صحة البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، وذلك من خلال المراجعة الداخلية والخارجية، ولجنة المراجعة في الشركة هي التي تسهر على تطبيق الحوكمة وتضمن جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية بما يضمن جودتها وبالتالي الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، والجدير بالذكر أن الشركات التي بها لجان مراجعة تقلل بها الممارسات المالية غير الشرعية، كما يساهم الإعلان عن تشكيل لجان مراجعة في تنشيط حركة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية⁽¹⁾.

(1) علي عبد الغني اللاذ، يونس عليان الشويكي، يوسف نيسان الحمدان، مرجع سابق، ص 106.

تستدل الباحثة على الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة في مجال تقارير الأعمال المتكاملة عن طريق دورها الإشرافي والرقابي الذي يدعم مصداقية التقارير المتكاملة وبالتالي يدعم أداء الشركة لمواجهة متطلبات التنمية المستدامة.

وقد توصل أحد الباحثين إلى نتائج في هذا الصدد أهمها⁽¹⁾:

1. أن لجنة المراجعة لها تأثير إيجابي كبير على الإفصاح الاختياري.
 2. من العوامل التي تؤثر على العلاقة بين لجنة المراجعة ومجلس الإدارة والإفصاح الاختياري نوع العمليات التي يتضمنها الإفصاح وتوجهات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بشأن التأكيد على المعلومات الاستراتيجية والمالية وغير المالية وذلك تماشياً مع احتياجات المستثمرين لزيادة قدرتهم على التنبؤ بالأرباح المستقبلية.
- ويرى أحد الباحثين أنه بالنظر إلى الاهتمام الزائد بقضايا الاستدامة ولتخفيف الضغط من جانب المساهمين والجهات التنظيمية تقوم الشركات بالتقرير عن قضايا التنمية المستدامة بشكل متزايد ويتم تأكيد هذه التقارير طوعياً، وحتى تصبح الشركات مدركة للمخاطر المرتبطة بقضايا الاستدامة يتم مراقبة ممارسات الاستدامة والتقرير عنها ودعم اختصاصات المسؤولين عن حوكمة الشركة في اتجاه مقابلة توقعات المساهمين وأصحاب المصلحة، ومن المتوقع بالنسبة للجنة المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات أن يكون لها دور كبير في التأكيد الداخلي لتقارير التنمية المستدامة، إن خصائص لجنة المراجعة لها أثر على التأكيد الاختياري لتقارير الاستدامة، وأن التقرير عن الاستدامة أصبح منطقة أساسية تقع تحت إشراف لجنة المراجعة، وتتمثل هذه الخصائص في التالي⁽²⁾:

1. الخبرة المالية والمحاسبية: إن لجنة المراجعة يجب أن تتضمن عضو واحد على الأقل بمؤهلات وخبرات محاسبية أو مالية مناسبة للقيام بدورها بكفاءة، حيث أن ذلك يدعم مستوى الإفصاح الاختياري عن المسؤولية الاجتماعية للشركة بالاعتماد على معرفتهم بالأسواق المالية.
2. الاستقلال: فالرقابة الفعالة لممارسات الإدارة تتأثر بوجود مديرين مستقلين بلجنة المراجعة الذين لا تربطهم علاقة شخصية أو اقتصادية بالإدارة وبالتالي أكثر قدرة على العمل بشكل موضوعي

(1) Khaled S., Hisham K. & Khaled H., **The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta analysis**, (Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 24, 2015), P p 13 -28.

(2) هدى محمد محمد عبدالله، مرجع سابق، ص ص 575- 578.

ومستقل عن تأثير الإدارة ويمكنهم الحد من السلوك الانتهازي للإدارة وتخفيض فرص حجب المعلومات لمصلحتها الشخصية، لجنة المراجعة ذات المديرين المستقلين تؤكد على جودة وشفافية عملية التقرير المالي والتي بدورها تؤدي إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات، لذلك يبدو من المنطقي أن الرقابة الفعالة من خلال المديرين المستقلين في لجنة المراجعة تحفز الإدارة لتقديم معلومات إضافية دقيقة.

3. حجم لجنة المراجعة: من الخصائص ذات الأهمية، فلجان المراجعة ذات الحجم الأكبر أكثر احتمالاً لاكتشاف المشكلات في التقرير المالي وغير المالي، كما أن لجان المراجعة كبيرة الحجم تستطيع الوصول إلى مواردٍ ماديةٍ وإداريةٍ أكثر، مما يمكنها من مساءلة ومواجهة الإدارة عن سوء التقرير أو الممارسات الإدارية غير المناسبة.

4. دورية عقد الاجتماعات: لجنة المراجعة التي تجتمع بشكل دوري منتظم تقوم بدورها الرقابي بفعالية أكبر، حيث تسمح دورية الاجتماعات لأعضاء اللجنة بفرصٍ أكبر لمناقشة وتقييم القضايا المتعلقة بممارسات التقرير المالي وغير المالي للشركة، وبالتالي تحسن من مستوى الإفصاح الاختياري.

5. تعدد عضوية اللجنة: يسمح بإمداد اللجنة بالمعلومات الهامة عن الممارسات الحديثة لإدارة الشركات واكتساب خلفية واسعة لتحمل المسؤوليات الرقابية وبالتالي يؤثر على عملية التقرير المالي وممارسات الإفصاح بالشركة.

6. فترة العضوية في لجنة المراجعة: تؤثر على الأداء والمعرفة والخبرة لأعضاء اللجنة، حيث يجب أن تكون فترة العضوية ثابتة ومنطقية لتحقيق الاستقرار في عمل اللجنة، وهذه الخاصية ترتبط إيجابياً بمستوى الإفصاح الاختياري.

كما تناول أحد الباحثين أثر خصائص لجان المراجعة على الإفصاح الاختياري كالتالي⁽¹⁾:

1. أثر استقلالية أعضاء لجنة المراجعة على الإفصاح الاختياري: ترتبط أهمية استقلالية لجنة المراجعة بشكل وثيق بدورها الإشرافي المرتبط بأنشطة الشركة والمراجعين الخارجيين والتوجيه نحو

(1) محمد بهاء الدين محمد بخيت، دراسة تأثير أنشطة لجان المراجعة على الإفصاح الاختياري في التقارير المالية - دراسة تطبيقية على البنوك التجارية المقيدة بالبورصة المصرية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد، 22 العدد 4، 2018م)، ص ص 16 - 18.

تحقيق المزيد من مستوى الإفصاح الاختياري، حيث لا يوجد ما يمنع لجان المراجعة من تقديم المزيد من المعلومات في ظل انتفاء المنفعة ووجود استقلالية.

2. أثر خبرة لجان المراجعة على الإفصاح الاختياري: إن وجود عامل الخبرة لدى أعضاء لجان المراجعة قد يؤدي إلى تحديد شكل الإفصاح الاختياري فقد يرى أعضاء لجان المراجعة من منظور خبرتهم السابقة ضرورة أن يشمل الإفصاح على كافة البنود التي تتعلق بطبيعة نشاط الشركة وأن تضمن بنود الإفصاح الاختياري على القدر الكافي الذي يحقق تنفيذ المهام الرقابية والإشرافية الموكلة إليهم.

3. أثر حجم لجنة المراجعة على الإفصاح الاختياري: اختلاف حجم لجنة المراجعة يتبعه اختلاف مستوى الإفصاح الاختياري، وفي جميع الأحوال يجب أن يكون حجم لجنة المراجعة متفق مع المسؤوليات الواجب القيام بها، ويفضل أن يكون حجم اللجنة كبيرا لكي يشمل العديد من الخبرات ووجهات النظر والذي يساهم في تعميق نظرة الإفصاح الاختيارية.

من خلال استعراض العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة ومستوى الإفصاح في تقارير الاستدامة، يتضح أن هذه العلاقة تنطبق على تقارير الأعمال المتكاملة وتؤثر على مصداقيتها حيث يتأثر مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة بخبرة أعضاء اللجنة في المجال المالي والمحاسبي، واستقلال أعضاء اللجنة، وحجم اللجنة ودورية عقد الاجتماعات، والعضوية وتعددتها وفترتها أيضا، وكما تتأثر تقارير الأعمال المتكاملة بالبيئة الرقابية بالشركة والتي تعتبر متابعتها من مهام لجنة المراجعة الأساسية بالتعاون مع الآليات الأخرى للحوكمة مثل المراجعة الداخلية والخارجية ومجلس إدارة الشركة، من أجل تفعيل إسهام الشركة في قضايا التنمية المستدامة.

وتلخص الباحثة دور لجنة المراجعة في تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة كما يلي:

1. على لجنة المراجعة المشاركة في إعداد تقارير الأعمال المتكاملة كجهة استشارية والمشاركة في مراجعتها كجهة تأكيدية للمعلومات الواردة فيها والتحقق من تضمين التقرير كافة الجوانب المتعلقة بالتنمية المستدامة في شكل تقرير متكامل.

2. مراجعة التقرير المتكامل بصورة انتقادية للتحقق من مدى الاعتماد عليه وخلوه من التعاض بين المعلومات المالية وغير المالية.

3. تقييم وفحص كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والضوابط التي تختص بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة.

4. تعزيز روح الفريق عند إعداد وتأكيد التقرير المتكامل بين كافة الجهات الداخلية والخارجية التي تشارك في إعداد وتأكيد، من أجل ضمان تكامل المعلومات وتعبيرها بصدق وعدالة عن توجه الشركة نحو القضايا الاستدامة.

5. التأكد من أن الشركة لديها خطة فعالة لإدارة والتقرير عن الخطر المتعلق بالقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وأن التقرير عن إدارة الخطر في التقارير المتكاملة ملائم.

6. الرقابة على ومتابعة عمل المراجع الخارجي.

7. بالإضافة إلى الدور الفعال الذي تقوم به لجان المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات من خلال الدور الذي تقوم به من دراسة للتقارير المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي فيها ومناقشة كل من تقارير المراجعة الداخلية والخارجية، والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح المختلفة المنظمة لعمل الشركة، والمعايير الرقابية والمهنية بما يضمن خلق قيمة لأصحاب المصالح على المدى الطويل حيث أن التكامل بين تقارير الأعمال المتكاملة وبين تقرير الأداء المالي وغير المالي في تقرير واحد يعتبر خطوة مهمة في تحقيق التنمية المستدامة للمجتمع.

8. وباعتبار أن لجان المراجعة آلية من آليات حوكمة الشركات لها دور محوري في الإرتقاء بجودة التقارير المتكاملة، فهي الجهة التي تقوم بالتأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية، وحل النزاعات التي تنشأ بين الإدارة والمراجع الخارجي وبذلك دعم الشفافية في تلك التقارير.

كما يتضح للباحثة من العرض السابق الحاجة إلى لجان المراجعة في شركات المساهمة في السودان نظراً لحاجة بيئة الرقابة والمراجعة إليها، بل والحاجة الملحة لتلك اللجان مع التطور الملحوظ في تقارير الأعمال واتجاهها نحو نشر تقارير متكاملة تجمع جميع أوجه الأداء في الشركة (مالي وغير مالي)، وذلك لحماية حقوق أصحاب المصالح من مستثمرين ومقرضين وعملاء وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، ولتدعيم الهيكل الرقابي، خاصة في ظل العوامل الاقتصادية التي تسود بيئة الأعمال في السودان مما يدعو إلى ضرورة تحقيق قيمة للشركات من خلال التوجه نحو الاستدامة وكل ذلك فرض ضرورة تحسين عملية إعداد التقارير وتوسيع نطاقها لتشمل النواحي المتعلقة بالتنمية

المستدامة، مما يضيف الثقة والمصداقية عليها كأساس لاتخاذ القرارات من قبل أطرافٍ متعددة، حيث أن التقارير المتكاملة تعتبر إحدى الآليات في الهيكل الرقابي في الشركة باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى جميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

د- دور مجلس الإدارة:

باعتبار المؤسسة كيان مركزي رابط للعقود بين مجموعة من الأطراف، وفي ظل البعد التعاقدية فإن مجلس الإدارة يظهر كآلية يساهم في تخفيض خسائر القيمة الناتجة عن تكاليف الوكالة، حيث تقاس فعالية مجلس الإدارة من خلال قدرته على تخفيض هذه التكاليف التي يتحملها المساهمون، وهذا بهدف حماية مصالح المساهمين وهو الهدف الذي تسعى الحوكمة إلى تحقيقه، ولهذا نظام الحوكمة يستعمل مجموعة من الآليات الخارجية والداخلية التي من بينها مجلس الإدارة باعتباره أداة لضبط وتوجيه سلوكيات المسيرين، حيث يسعى إلى تنفيذ رقابة جيدة على المسيرين على مستويين⁽¹⁾:

1. الأولى مستوى الرقابة الاستراتيجية: حيث تنفذ من طرف مدراء خارجيين مستقلين يعملون على إضفاء مصداقية أكبر للمعلومات المحاسبية والمالية.

2. الثانية تتعلق بالاستراتيجية المتبناه من طرف مسيري المؤسسة ومدى تطابقها مع الاستراتيجية المنفذة من قبل مجلس الإدارة، حيث أن المجال الاستراتيجي هي ميزة المدراء الداخليين الذين يعيشون داخل المؤسسة حيث لا توجد حالة عدم تماثل المعلومات على اعتبار أنهم هم الذين يحضرون هذه المعلومات، على عكس الرقابة المالية المنفذة من طرف المدراء الخارجيين المستقلين اللذين لاعلاقة لهم بتحضير هذه المعلومات وإنما تتمثل مهمتهم في التأكد من صحتها ومصداقيتها.

يتولى مجلس الإدارة تسيير أمور الشركة بناءً على تفويض من الجمعية العامة للمساهمين، حيث تكون مهمته صياغة استراتيجيات ورؤى الشركة ومتابعة تنفيذها، بصورة تساعد على تحقيق مصالح الشركة وتوفير الحماية اللازمة لأصحاب المصالح المعنيين بأمور الشركة، وذلك من خلال توجيه ورقابة الإدارة التنفيذية، ويعتبر حجم مجلس الإدارة، وتشكيله، وعلاقته بالإدارة التنفيذية محورياً رئيسياً في حل مشاكل الوكالة، لذلك ركزت قواعد حوكمة الشركات بشدة على العديد من الأمور المتعلقة بتفعيل دور مجلس الإدارة والتي من أهمها⁽²⁾:

(1) دلال العابدي، مرجع سابق، ص 182.

(2) محمود موسى عبد العال، مرجع سابق، ص ص 1125 - 1126.

1. **استقلال مجلس الإدارة:** يعتبر استقلال مجلس الإدارة بعداً أساسياً في رقابة أفعال وتصرفات الإدارة التنفيذية والتأكد من اتخاذها للقرارات التي تكفل تحقيق المنافع لأصحاب المصالح المعنيين بأمور الشركة، من خلال مايلي:

أ- إن استقلال مجلس الإدارة يحسن من جودة وكمية المعلومات المفصح عنها.

ب- يدعم الإفصاح عن المعلومات غير المالية.

ج- يدعم الإفصاح البيئي الاختياري

2. **حجم مجلس الإدارة:** إن زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة يرتبط بزيادة مستوى الإفصاح عن معلومات التقارير المتكاملة، حيث أن زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة يرتبط بتنوع الخبرات والذي يرتبط بدوره بصورة جوهرية بطبيعة المعلومات المتنوعة التي تتضمنها تقارير الأعمال المتكاملة.

3. **ازدواجية منصبى رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب:** نادى العديد من الكتاب بضرورة الفصل بين الوظيفتين حتى لايتأثر الدور الرقابي لمجلس الإدارة على الإدارة التنفيذية، كما أوصت بذلك تقارير عدة أهمها تقرير منظمة التعاون والتنمية، وفي هذا الصدد أكدت الدراسات على أن ازدواجية منصبى رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب تؤثر سلباً على الإفصاح الاختياري.

وتناول أحد الباحثين العلاقة بين الدور الحوكمي لمجلس الإدارة وتقارير الأعمال المتكاملة كالتالي⁽¹⁾:

1. تضيف التقارير المتكاملة قيمة لمجلس الإدارة التي تتحقق من المشاركة مع أصحاب المصالح وتحسين في اتخاذ القرار.

2. للتقارير المتكاملة دوراً هاماً في بناء الثقة في الأعمال التجارية بعد الأزمة العالمية وحاجة مجلس الإدارة لاستعادة الثقة مع باقي أصحاب المصالح والتركيز في مساهمتهم نحو استقرار اقتصادي على المدى الطويل

3. العديد من الشركات تستخدم التقارير المتكاملة على أنها وسيلة عملية توضح كيفية خلق القيمة على المدى الطويل، وبالتالي الإسهام بشكل جيد ليس على نطاق الأعمال التجارية فقط ولكن بالنسبة للمجتمع ككل، بالإضافة إلى أهمية وتفسير الاستراتيجية.

4. نموذج الأعمال يعتبر هاماً لتقديم معلومات أكثر وضوحاً واكتمالاً للمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح.

(1) سلوى عبد الرحمن عبد الدايم، ليلي محروس العقيلي، مرجع سابق، ص 157-158.

5. يقوم أعضاء مجلس الإدارة بالتأكد من التوافق الثقافي والتنظيمي وتحقيق منافع من كفاءة تطبيق التقارير، وتعزيز الدور الحوكمي لمجلس الإدارة والشركة من المنظور الحديث ينظر لها إلى أبعد من تقديم خدمة للمساهمين فقط، وكلما زاد دور حوكمة المجلس كلما ازداد استخدام التقارير المتكاملة كأداة لفهم وتوصيل خلق القيمة في سياق واسع.
6. تدعيم قرار أفضل من خلال التفكير المتكامل والتقارير المتكاملة، فالتفكير المتكامل يزداد الطلب عليه وذلك لتقديم خدمة خلق القيمة طويلة الأجل عن طريق بناء الأعمال التجارية وتواصل المنظمات فيما بينها، مما يكسر الحواجز الداخلية ويعزز من اتخاذ القرار.
- وتختلف رؤية الإدارة تجاه الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة من حيث عناصر المحتوى وللمفاهيم الأساسية كما موضح في الجدول التالي:

الجدول (1/2/2)

الفرق بين اعتبارات مجلس الإدارة واعتبارات التقارير المتكاملة

اعتبارات الإدارة	اعتبارات التقارير المتكاملة
ماهي العوامل الأساسية التي تؤدي إلى خلق القيمة للأعمال التجارية؟	مفاهيم أساسية: خلق القيمة
كيف تؤثر أهداف التنظيم على المحتوى التشغيلي؟	عناصر المحتوى: رؤية التنظيم والبيئة الخارجية
كيف يمكن للمحتوى التشغيلي أن يساعد أو يعوق الأمور في المستقبل؟	عناصر المحتوى: الفرص والمخاطر - التوقعات المستقبلية
كيف تؤثر الموارد غير المستغلة وتوقعات أصحاب المصالح على الاستراتيجية والأنشطة الرئيسية؟	مفاهيم أساسية: أرصدة وتدفق راس المال بأنواعه المختلفة عناصر المحتوى الاستراتيجية وتخصيص الموارد نموذج الاعمال
كيف تعكس أهداف التنظيم كل من السياسات الداخلية والنظم والعمليات؟	عناصر المحتوى: الحوكمة
كيف يتم وضع الأداء في الماضي لمستقبل التنظيم؟	عناصر المحتوى: الأداء - التوقعات المستقبلية

المصدر: سلوى عبد الرحمن عبد الدايم، ليلي محروس العقيلي، تقييم العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وقيمة الشركة - دراسة تطبيقية، (مصر، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، 2015م)، ص 158.

وللوقوف على مدى مسؤوليات مجلس الإدارة فإن قواعد الحوكمة تتطلب وضع مجموعة من الإرشادات لتطبيق ما تتطوي عليه هذه المسؤوليات من مهام وهي (1) :

1. على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكافية، وبذل العناية الواجبة بما يحقق أفضل مصلحة للشركة وللمساهمين.

2. أن يعامل مجلس الإدارة كافة المساهمين بطريقة عادلة.

3. تطبيق معايير أخلاقية عالية وأن يأخذ بالحسبان مصالح أصحاب المصالح.

4. على مجلس الإدارة أن ينجز المهام المطلوبة مثل عمل خطة استراتيجية شاملة والإشراف والمراقبة وإجراء التغييرات اللازمة ولضمان نزاهة حسابات الشركة والإفصاح عن كافة المعلومات المتوفرة والصحيحة في الوقت المناسب.

وعليه فإنه يجب أن يراعى عند تشكيل مجلس الإدارة عنصر النوعية، أي أن تتوفر في أعضائه المهارة والكفاءة التي تؤهلهم للتعامل مع الجوانب المختلفة في قدرتهم وصولاً إلى اتخاذ قراراتٍ سليمةٍ وتحقيق القدرة على المتابعة والمساءلة من خلال نظامٍ فعالٍ لتقييم ومراجعة الأداء.

على مجلس الإدارة مراقبة المخاطر التي تحيط بنظام الرقابة الداخلية، ويلتزم أعضاء مجلس الإدارة الإطلاع على كافة الأمور التي تخص الشركة ويجب عدم استغلالهم لمناصبهم لتحقيق منافع شخصية، وأن يكونوا موضع ثقة عند أدائهم لأعمالهم، ويمكن لمجلس الإدارة إنشاء إدارة أو لجنة تتولى إدارة المخاطر (2).

والجدير بالذكر فيما يختص بالعلاقة بين إعداد تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة، يعد إعداد التقارير المتكاملة إيجاباً ناشئاً ومتطوراً في إعداد تقارير الشركات، وهو يهدف في الأساس بصفة عامة إلى تقديم تمثيل متكامل للعوامل الرئيسية الجوهرية في خلق القيمة الحالية والمستقبلية لأصحاب المصالح، ويرتكز معدو التقارير المتكاملة إلى أسس إعداد تقارير الاستدامة وإفصاحاتها في إعداد تقريرهم المتكامل، ومن خلال التقرير المتكامل، تعطي المنظمة بلاغا موجزا حول كيفية إسهام

(1) جلال العبد، حوكمة الشركات ماذا تعني؟ وما انعكاساتها على سوق المال وحملة الأسهم؟، شبكة اقتصاديات، مقالة على

موقع www.4eqt.com تاريخ 2020/7/4م

(2) محمد سفير، مصطفى بوبكر، مولاي بوعلام، مرجع سابق، ص 25.

استراتيجيتها وحوكمتها وأدائها وآفاقها في خلق القيمة على مر الزمن، ورغم أن أهداف إعداد تقرير الاستدامة وإعداد التقرير المتكامل قد تختلف، إلا أن إعداد تقرير الاستدامة يعد جزءاً جوهرياً من إعداد التقرير المتكامل⁽¹⁾.

تخلص الباحثة إلى أن فعالية دور مجلس الإدارة في مجال التقارير المتكاملة يتأثر بمجموعة من العوامل التي هي خصائص مجلس الإدارة، حيث كلما تحقق استقلال المجلس، وزاد عدد الأعضاء فيه وتم الفصل فيه بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب ارتفع مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة.

كما تصيغ الباحثة دور مجلس الإدارة وواجباته في مجال تقارير الأعمال المتكاملة:

1. تحديد الأهداف والاستراتيجيات للشركة سواء ما كان منها طويل الأجل أو قصير الأجل، وذلك بغرض دمج الاستدامة في إستراتيجية الشركة واشتقاق مقاييس الأداء التي تقيس مدى تقدم الشركة في هذا الإتجاه.

2. مراجعة الخطط والسياسات والمصادقة عليها والدمج بين مؤشرات الأداء الأساسية التي تعكس بيانات عن الأداء المستقبلي مما يساهم في تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة في الماضي والحاضر والمستقبل.

3. الإشراف على الإدارة وتقييم الأداء بغرض تحسين أسلوب تقديم التقارير المتكاملة، وبصورة خاصة فيما يتعلق بالمسائل الإدارية، مثل مناقشات وتحليلات الإدارة، وتوضيح العلاقة بين القيم الإجتماعية والإقتصادية والبيئية والإستراتيجية والحوكمة ونموذج الأعمال في المنشأة وآثارها على القرارات في المدى الطويل.

4. مراقبة الأعمال ومنع تضارب المصالح وضمان النزاهة بما ينسجم مع أهداف التقرير المتكامل.

5. مراجعة الإنجازات والتقارير وإبداء الملاحظات بمساعدة اللجان بما يخدم التفكير المتكامل في التقارير المتكاملة وترسيخ تلك الحالة الذهنية في جميع أنحاء المنشأة، وهو ما يعني كسر الجمود داخل المنشأة.

6. وضع مدونة للسلوك داخل الشركة ومراقبة الإلتزام وتوفير مبادئ وإطر عمل تساعد على تحسين نوعية المعلومات المتاحة لمقدمي راس المال وغيرهم من أصحاب المصالح، بالإضافة إلى إطلاع أصحاب المصالح على الأداء الذي تحقق، والأهداف والرؤى والإستراتيجية المعتمدة، والعوامل التي يمكن أن تؤثر على أداء الأعمال في المستقبل

(1) محمود رجب يس غنيم، أثر توكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح - دراسة ميدانية وتجريبية في بيئة الأعمال السعودية، (مصر: جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1، 2017م)، ص 163.

7. الإستعانة بالخبرات اللازمة للمساعدة في اتخاذ القرارات الفنية والقانونية والمالية فيما يتعلق بالتقارير المتكاملة مما يؤدي إلى تحفيز الموظفين وزيادة إدراكهم، إذ سيكون لدى الموظفين الحاليين والمحتملين توقعات بخصوص قضايا الشركة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وأن هذا سوف يؤدي إلى إستمرارهم وزيادة ارتباطهم بالشركة وتحسين أدائهم فيما يختص بإعداد التقارير المتكاملة.

المبحث الثالث

المراحل والخطوات العملية لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة

أولاً: المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة

تتمثل أهمية المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة في توفير المعلومات المالية وغير المحاسبية لأصحاب المصلحة في الشركات بحيث تكون ملائمة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم، فهي تمد أصحاب المصلحة بمعلومات غير مالية مهمة للغاية تخص الأداء الكلي للشركة (مالي وغير مالي) المرتبط بالأداء الاستراتيجي وإدارة مخاطر الأعمال، وهذا ما يؤيد الأدلة التجريبية التي تؤكد على أن تكامل الإفصاح المالي والمستدام يؤثر إيجابياً على قرارات المستثمرين مقارنة بالإفصاح عن كل من الأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي (ESG) بصورة مستقلة⁽¹⁾.

لكي تحقق تقارير الأعمال المتكاملة أهدافها يجب الأخذ في الاعتبار الأقسام الواردة أدناه، لكون هذه الأقسام ينظر إليها أنها مناسبة لإدراجها في هذه التقارير:

1. ملف التعريف لحالة الشركة (ما هو نطاق التقرير وحدوده؟): يجب أن يتضمن التقرير وصفاً موجزاً لنطاق تقارير الأعمال المتكاملة وحدودها، والتعرف على الهيكل التنظيمي للشركة، ومسئوليتها عن ضمان سلامة التقرير، والفترة الزمنية التي يغطيها التقرير، والنطاق الجغرافي وحدود البيئة الداخلية والخارجية للشركة، وتوجه أداء الإدارة والأداء التشغيلي، ومبادئ الإفصاح التي تم تطبيقها، وكذلك السياسة والممارسة المتعلقة بالسعي للحصول على تأكيد التقرير وذلك بالرجوع إلى الوثائق الداعمة الرئيسية التي قد تكون متاحة بشكل منفصل⁽²⁾.

2. نظرة عامة على الشركة، ونموذج الأعمال، وهيكل الحوكمة (كيف يمكننا خلق القيمة واتخاذ القرارات؟): يجب أن يتضمن التقرير لمحة عامة عن الشركة والطريقة التي تخلق بها القيمة، ووصفاً لهيكل إدارتها، وكذلك يجب أن يكون مستوى المعلومات المقدمة كافية لأصحاب المصالح لإجراء تقييم مستنير لقدرة الشركة على خلق القيمة والاستدامة في المدى القصير والمتوسط والطويل، وعلى مدى كفاءة وفعالية الفريق التنفيذي للشركة وهيكلها الإداري، ومسئوليتها في استخدام موارد الشركة، وفيما يلي المعلومات التي يمكن إدراجها في التقرير⁽³⁾:

⁽¹⁾Markus C. Arnold Alexander Bassen, Ralf Frank, **Integrating Sustainability Reports into Financial Statements – An Experimental Study**, 2012, P. 124: www.ssrn.com, accessed 21/3/2020

⁽²⁾ وجددي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 52.

⁽³⁾ Certified Management Accountants: CMA, **Excellence In Integrated Reporting awards**, 2017, PP.8 - 10: www.cma-srilanka.org, accessed 16/4/2020

أ- نظرة عامة على الشركة (إسم الشركة وحجمها وموقع عملياتها، والأنشطة الرئيسية لها وبما في ذلك منتجاتها وخدماتها، وكذلك الهيكل التنظيمي وبما في ذلك الأقسام الرئيسية والشركات التابعة والزميلة).

ب- بيان موجز لنموذج الأعمال الذي يصف الطريقة التي تقوم بها الشركة حاليا بإنشاء القيمة.
ج- وصف موجز للجوانب الجوهرية لهيكل الحوكمة (رسم بياني لهيكل الحوكمة مع ملاحظة مستويات اللجان والسلطات، وموجز لجوانب الحوكمة العامة بما في ذلك السياسات الرئيسية والنهج الأخلاقي والإلتزامات التي وافق عليها الهيكل التنظيمي للشركة).

3. فهم السياق التشغيلي (ما هي الظروف التي نعمل بموجبها؟): ينبغي أن توفر التقارير معلومات تسمح لأصحاب المصالح بتقييم قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل، وكذلك توفير المعلومات التي لها آثار على النظم المالية والاجتماعية والبيئية والاقتصادية وعلاقتها مع أصحاب المصالح، وفيما يلي المعلومات التي يشملها التقرير⁽¹⁾:

أ- وصف موجز للقضايا والاتجاهات المالية والاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكمة ذات الصلة بالأنشطة الحالية والمتوقعة للشركة، وعند تحديد هذه المعايير ينبغي على الشركة أن تتنظر وتحدد القضايا ذات الصلة بقطاعها ومنتجاتها وخدماتها والأسواق والمناطق التي تعمل فيها، فضلا عن القضايا والاتجاهات التي قد تكون خاصة بالشركة نفسها.

ب- اهتمام الشركة بالقضايا والاتجاهات المحلية والعالمية مثل تقلبات أسعار الصرف وأسعار السلع الأساسية وتغير المناخ والتطورات الجغرافية وعدم المساواة بين القضايا الاجتماعية والاقتصادية.

ج- الإفصاح عن الآثار المهمة الإيجابية والسلبية التي تخص الشركة وأنشطتها على النظم المالية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية، وتحديد تلك التي لها آثار جوهرية على قدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها.

د- ينبغي على الشركة أن تتنظر في جودة علاقاتها مع أصحاب المصالح وامكانية التأثير على قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها.

هـ. الإفصاح عن المخاطر والفرص الرئيسية التي لها تأثير على أنشطة الشركة الحالية والمتوقعة استنادا إلى قضاياها المادية وآثرها وعلاقتها.

⁽¹⁾ Gareth Owen, **Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum**, Accounting Education: an international journal, Vol. 22, No. 4, 2013, P. 348.

4. الأهداف الإستراتيجية والكفاءات (أين نريد أن نذهب وكيف ننوي الوصول إلى هناك؟):
ويجب على الشركة أن تقدم بيانا عن أهدافها وغاياتها الإستراتيجية ومؤشرات على الكفاءات التنظيمية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، وقائمة موجزة بمؤشرات الأداء الرئيسة، ويجب أن يشمل ذلك الفترات القصيرة والمتوسطة وطويلة المدى، وفيما يأتي المعلومات التي يشملها التقرير⁽¹⁾:
أ- بيان موجز للأهداف الإستراتيجية التي تم اتخاذها بهدف خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل، ويجب أن يوضح كيفية استرشاد هذه الأهداف الإستراتيجية بنموذج أعمال الشركة والقضايا المادية وآثره والمخاطر والفرص المحددة.
ب- الكفاءات التنظيمية (الأنظمة الداخلية، والعاملين، والثقافة) المطلوبة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية في سياق القضايا الجوهرية والتأثيرات والعلاقات، وقد يشمل ذلك النظم والموظفين والثقافة المتعلقة بالإدارة، والعلاقات مع أصحاب المصالح.
ج- قائمة بأهم مؤشرات الأداء الرئيسة مع شرح موجز لكل منها يوضح كيف يتم تحديدها وبما في ذلك الأطر المستخدمة.

5. التقرير عن أداء الشركة (كيف حققنا خلال الفترة المشمولة بالتقرير؟): إن الجزء المهم من التقرير المتكامل هو سرد لأداء الشركة، ويجب أن يتضمن ذلك شرحا موجزا عن أنشطة الشركة المتخذة فيما يتعلق بأهدافها وغاياتها الإستراتيجية، وفيما يلي المعلومات التي يشملها التقرير⁽²⁾:
أ- المعلومات عن الأنشطة التي قامت بها الشركة خلال الفترة المشمولة بالتقرير لمعالجة الأهداف الإستراتيجية والتأثيرات المادية وضمان امتلاك الشركة الكفاءات التنظيمية المطلوبة للوفاء بالتزاماتها الإستراتيجية.
ب- يوضح التقرير القيمة المالية المضافة من قبل الشركة وكيفية تطبيقها على سبيل مثال استحقاقات الموظفين والضرائب المدفوعة.
ج- الإفصاح عن العوامل التي تؤثر على التغير في الأرباح مثل متغيرات في حجم المدخلات أو المخرجات أو سعر البيع أو أسعار الصرف.
د- الإفصاح عن العوامل التي قد تؤثر على قدرات الشركة المستقبلية مثل النفقات الرأسمالية، ونفقات البحث والتطوير.

(1) Global Reporting Initiative: GRI, **The sustainability content of integrated reports – a survey of pioneers**, 2013, P 16 : www.globalreporting.org, accessed 16/3/2020

(2) Tianyuan Feng, **Revealing Integrated Thinking through Integrated Reporting- An Exploratory Study within an Australian Context**, (Macquarie University, Master's Thesis, 2014) P. 5

هـ - الإفصاح عن القيمة الاقتصادية المضافة بدلا من المسائل المالية على سبيل المثال القيمة المضافة إلى المجتمع.

6. أهداف الأداء في المستقبل (في ظل ادائنا الأخير، ما هي أهدافنا المستقبلية؟): بالإضافة إلى التقرير عن الأداء الحالي خلال المدة المشمولة بالتقرير، يجب أن يتضمن التقرير المتكامل معلومات تطلعية عن الأنشطة المتوقعة للشركة وأدائها، منطلقة من تقييم أدائها الأخير وفهم الاتجاهات المجتمعية وتوقعات أصحاب المصالح، وفيما يلي المعلومات التي يشملها التقرير⁽¹⁾:

أ- يجب أن يشمل التقرير معلومات فيما يتعلق بالأداء المالي المستقبلي وبما في ذلك وضع أهداف الأداء المستقبلي بحيث يكون متوافقاً مع تقييم الشركة لأدائها المجتمعي، وأن يكون متسقا مع استراتيجيتها ومؤشرات الأداء الرئيسية وأن يستجيب لتوقعات أصحاب المصالح.

ب- يجب أن يشمل التقرير البيئة الخارجية والمخاطر والفرص التي تم تحديدها وضمان تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

ج- يجب أن يشمل التقرير كيفية استجابة الشركة للتحديات والتهديدات المحتمل وقوعها في المستقبل.

د- كذلك يوفر التقرير مدى قابلية حصول الشركة على رؤوس الأموال التي تستخدمها.

7. سياسات الأجور والمكافآت (وما هو نهجنا اتجاه المكافآت؟): يجب أن يوفر التقرير المتكامل معلومات واضحة عن كيفية دفع أجور الموظفين بصفة عامة والإدارة العليا والمسؤولين التنفيذيين بصفة خاصة، وأن يتضمن المعلومات عن كيفية دفع أجورهم في المدة الحالية، والعوامل التي تؤثر على الأجور في المستقبل، ويجب أن يحتوي على المعلومات التي تتعلق بالمكافآت الحالية وإلى أي مدى تكون فيه المكافآت ثابتة ومتغيرة والعوامل التي تؤثر عليها، وكذلك يجب توفير المعلومات عن العناصر الرئيسية لتكاليف العمالة مثل المرتبات والأجور واستحقاقات السكن واستحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة⁽²⁾.

8. تقييم تحليلي (ماهي آراء الإدارة حول الشركة؟): يجب أن يتضمن التقرير المتكامل تقييم تحليلي بشكل موجز يعكس فيه آراء أعضاء الهيكل التنظيمي للشركة والفريق التنفيذي فيما يتعلق بطبيعة أداء الشركة الحالي والمستقبلي في سياق الأهداف الإستراتيجية للشركة، وكذلك يجب على

(1) إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة، دراسة ميدانية وتجريبية، (مصر: جامعة دمنهور، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)، ص 63.

(2) جمال علي محمد يوسف، مرجع سابق، ص 195.

الشركة أن تفصح عن إمكانية تحسين آثارها المادية الإيجابية، وكيف يمكنها القضاء على آثارها السلبية أو تحسينها⁽¹⁾.

ومن جانب آخر اختلفت بعض الآراء والدراسات حول ما تتضمنه تقارير الأعمال المتكاملة من محتوى معلوماتي، وحيث أدى هذا الإختلاف إلى ظهور قضيتين مهمتين هما⁽²⁾:

1. **التوسع في القياس المحاسبي:** إن الاهتمام الكبير بالقياس المحاسبي ليس فقط لقياس الأحداث والقضايا والعمليات والظروف التي تتعلق بالأداء الاقتصادي المالي للشركة، ولكن لقياس تلك الأحداث والقضايا التي تتعلق بالأداء المستدام سواء كان ذلك داخل الشركة أو خارجها وهذا ما تم المطالبة به من قبل العديد من الجهات وأصحاب المصالح سواء كانوا من مالكيين والمسؤولين والجهات الأخرى المستفيدة، وإضافة إلى الجهات الحكومية واللجان المهتمة بالمجتمع المدني، إلى الاهتمام بمتطلباتهم واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية التي تعبر عن التنمية المستدامة، وهذا ما تحاول المحاسبة عن التنمية المستدامة أن تعالجه، وبالتالي يجب على القياس المحاسبي أن يشمل كل من الآثار الداخلية والخارجية التي تسببها الشركة أثناء مزاوله نشاطها، إذ يتمثل القياس بما يعرف بالتكلفة المستدامة والعائد عن التنمية المستدامة.

2. **التوسع في الإفصاح المحاسبي:** إن الإفصاح المحاسبي لا يشمل فقط متطلبات أصحاب المصالح من المالكين والمسؤولين والمستثمرين والمقرضين فحسب، ولكن شمل متطلبات المجتمع ككل، وبالتالي فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة تحتاج إلى نموذج محاسبي يستند على أساس القيم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والاستراتيجية والحوكمة السائدة في الزمان والمكان، وهذا يعتبر أيضا إتجاها نفعيا لمهنة المحاسبة والتدقيق ولكن من وجهة نظر أوسع وأشمل من تلك التي تعتبر المحاسبة نظام للمعلومات المحاسبية للشركة فقط.

وفي هذا الصدد فإن التطور التاريخي كشف عن ظهور ثلاثة مفاهيم للإفصاح على مدى ثلاثة مراحل هي الإفصاح الكافي، والإفصاح العادل، ثم الإفصاح الشامل، ثم تطور مفهوم الإفصاح بالاستغناء عن المفاهيم الثلاثة بمفهوم واحد هو الإفصاح الفعال باعتبار أن الفعالية تستهدف تحقيق أهداف محددة، كما أشير إلى أن الإفصاح بصفة عامة يمكن أن يكون إلزامياً أو طوعياً "

(1) شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 199.

(2) عصام محمد فتح الله، مرجع سابق ص 302.

اختيارياً"، فالإفصاح الاختياري هو ذلك الإفصاح الذي يتم من قبل الشركة بهدف إبراز دورها تجاه المجتمع المحيط بها⁽¹⁾.

وقد قدمت اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) نموذجاً للتقرير المتكامل وما يحتويه من معلومات، يعتبر هذا النموذج خطوة على طريق التكامل بين نماذج وأطر الإفصاح المختلفة، جاء هذا الإطار كما يلي⁽²⁾:

1. نموذج التنظيم ونموذج الأعمال:

- أ- ماهية الأهداف العامة.
- ب- وصف للنشاط والأسواق والمنتجات والخدمات.
- ج- توضيح للعناصر الأساسية (راس المال المعرفي، الآثار البيئية.....).
- د- الأطراف الرئيسية ذوي المصلحة.
- هـ- الموقف تجاه المخاطر.
- و- الفرص والمخاطر والتحديات.
- ز- وصف للمجالات التجارية والاجتماعية والبيئية والإشرافية التي تعمل بها حيث متطلباتهم وتوقعاتهم.

2. الأهداف الاستراتيجية والاستراتيجيات:

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

3. الحوكمة وسياسات المكافآت:

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

(1) رضا إبراهيم صالح، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية، (مصر: جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد 31، العدد 1-2، 2009م)، ص 59.

(2) أمجد عبد الفتاح العلاوين، مرجع سابق ص 395 - 397.

4. السلوك والأداء وخلق القيمة - السلوك المالي والاجتماعي والبيئي:

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

5. النظرة المستقبلية:

- أ- تحديد وتعريف التحديات والفرص.
- ب- التوقعات المستقبلية للنتائج في المستقبل.

6. وصف لمقاييس الكفاية والإنتاجية:

- أ- الكفاية الاقتصادية.
- ب- القيم المضافة.
- ج- إدارة المصروفات العامة.
- د- النتائج والإيرادات.
- هـ- القيمة المضافة للموردين والمستثمرين.

7. الكفاية البيئية:

- أ- استهلاك الطاقة والمياه.
- ب- خفض التلوث.
- ج- خفض الضياع.

8. الكفاية الاجتماعية:

- أ- الزيادة في راس المال البشري (الغياب والحوادث والأمراض في مكان العمل، معدل دوران الأفراد، تدريب العاملين، استقرار الوظائف، الترقيات).
- ب- الزيادة في راس المال الاجتماعي.
- ج- العلاقات مع العملاء والموردين من حيث انتظام السداد والتحصيل.
- د- المخالفات للقوانين فيما يتعلق بالعملاء والموردين.

استناداً على ماسبق ترى الباحثة أنه لا بد أن تحتوي تقارير الأعمال المتكاملة على كافة المعلومات التي تتعلق بالقضايا البيئية والأخلاقية والاجتماعية والاقتصادية والحوكمة والاستراتيجية، والتي

تعطي أصحاب المصالح ومستخدمي هذه المعلومات المصدقية والثقة فيها، والتي يستطيعون من خلالها تقييم أداء وقدرة الشركة على خلق القيمة الاقتصادية والفرص الإستثمارية في المدى القصير والمتوسط والطويل.

ثانياً - مراحل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة:

هناك ثلاثة مراحل لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة هي⁽¹⁾:

المرحلة الأولى: تقارير الأعمال المتكاملة وتشمل تقارير الاستدامة أو تقارير المسؤولية الاجتماعية في التقرير السنوي.

المرحلة الثانية: يتم تمثيل المؤشرات المالية وغير المالية معاً في جداول أو رسوم بيانية، ومع ذلك، ليس هناك علاقة واضحة بين الاستدامة والتقارير المالية، ولا يتم شرح المؤشرات المالية وكذا الاعتبارات بين المؤشرات المالية وغير المالية بشكل واضح.

المرحلة الثالثة: تعتبر تقارير الأعمال المتكاملة هيكل مترابط مع علاقة واضحة بين التقارير المالية وغير المالية (وذلك تشابهاً مع معظم المعايير ذات الصلة)، وتوضح الشركة الاعتبارات التي تؤثر على كل من مؤشرات الأداء المالي وغير المالي، وتميل هذه التقارير إلى أن تكون أكثر شفافية وتطلعية وهي نتيجة للتفكير المتكامل في الشركة.

هنالك خطوات عملية للشركات بشأن العملية التي يتم من خلالها إعداد تقارير الأعمال المتكاملة وفي حين تسعى هذه الخطوات إلى أن تكون مفيدة لجميع الشركات، وبما في ذلك تلك التي أنتجت بالفعل تقارير مالية وتقارير عن الاستدامة، وفيما يأتي يتم التطرق إلى هذه الخطوات⁽²⁾:

1. ضمان الفهم التنظيمي لآثار التقرير المتكامل:

تتمثل الخطوة الأولى في هذه العملية في ضمان وجود فهم واتفاق واضحين داخل الفريق التنفيذي للشركة وهيكلها الإداري بشأن مبادئ وأهداف إعداد تقارير الأعمال المتكاملة والآثار المترتبة على إعدادها، ويجب أن يكون هناك وضوح على وجه الخصوص بشأن مدى اختلاف تقارير الأعمال

(1) هيثم محمد البيسوني، مرجع سابق، ص 227

(2) Integrated Reporting Committee: IRC, Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report, Discussion Paper, 2011, P P.19 -22: www.sustainabilitysa.org, accessed 23/3/2020

المتكاملة عن التقارير المالية والاستدامة، وأن يتم حصر كافة المسؤوليات والمتطلبات القانونية المرتبطة بالأبعاد التي تغطيها هذه التقارير وامكانية الوفاء من قبل الشركة.

2. التخطيط لعملية إعداد التقارير وتحديد نطاق التقرير وحدوده:

تمثل اتفاق على خطة لعملية إعداد وتقديم تقارير الأعمال المتكاملة بصورة مثالية، ويجب أن تؤدي الخطة إلى تحديد وتنفيذ الحوكمة المناسبة مع تحقيق الأهداف والأطر الزمنية المتفق عليها وأدوار المسؤوليات المكلفة بها، وسيضمن ذلك تحديد الكيانات التي سيتم مشاركتها في إعداد هذه التقارير وعلى سبيل المثال الشركات التابعة والمقاولات المشتركة وأصحاب المصالح، وبالإضافة إلى الاتفاق على طبيعة المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها على سبيل المثال معلومات عن أداء الشركة، والإفصاح عن نهج الإدارة المطبق، والإفصاح عن المخاطر والفرص ذات الصلة المرتبطة بأنشطة الشركة، وتتوفر مساعدات إضافية مفيدة بشأن وضع الحدود ومنها معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) حول جوانب التقارير المالية، ومبادرة التقارير العالمية (GRI) بشأن وضع حدود لتقارير الاستدامة، ومجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة فيما يتعلق بالإفصاح عن الغازات والاحتباس الحراري.

3. تحديد المخاطر والفرص المادية التي تؤثر على قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها:

يجب على الإدارة التنفيذية للشركة تحديد المخاطر والفرص التي تعد جوهرية للأنشطة الحالية والمستقبلية للشركة والتي تتعلق بقدرتها في خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل والإفصاح عنها من خلال هذه التقارير، وأن هذه المخاطر والفرص سوف تختلف بالنسبة لكل شركة وذلك حسب موقعها والصناعة وقاعدة العملاء، وكذلك يجب أن تشمل عملية تحديد المخاطر والفرص الإفصاح عن القضايا والمسائل والاتجاهات المالية والاجتماعية والبيئية والحوكمة، ومن جانب آخر يجب أن تحدث هذه العملية كجزء لا يتجزأ من الخطط الاستراتيجية للشركة، وكذلك مشاركة وأخذ آراء ومصالح أصحاب المصالح الذين يأترون على الشركة، وهناك أيضا مساعدات إضافية بشأن تحديد المسائل والاتجاهات المادية للشركة ومنها

المنظمة الدولية للمعايير بشأن المسؤولية الاجتماعية (ISO 26000) والمبادئ التوجيهية لإعداد التقارير الخاصة بالاستدامة.

4. تنفيذ النظم لضمان استجابة أصحاب المصالح في الشركة:

لكي تكون عملية الإفصاح عن طريق تقارير الأعمال المتكاملة فعالة وبشكل مثالي، يجب أن تتضمن هذه التقارير العلاقات بين الشركة وأصحاب المصالح، وإذا ما تمت هذه العملية بشكل جيد فإن ذلك سوف يعزز من قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها وذلك عن طريق بناء الثقة بين الأطراف، ولكي تتمكن الشركة من تحقيق ذلك عليها الأخذ في الاعتبار مشاركة وأخذ آراء أصحاب المصالح كما مبين في الخطوة السابقة، ومن خلال مشاركة أصحاب المصالح قد يصبح هناك اختلافات عديدة بين مجموعات معينة من أصحاب المصالح حول احتياجاتهم من المعلومات المالية والمادية واستراتيجية وخطط الشركة، وهذه الاختلافات تحتاج إلى أن تستحوذ عليها الشركة وتقييمها، وقد لا يؤدي ذلك إلى قيام الشركة بإعادة تقييم وجهة نظرها بشأن القضايا المادية والاجتماعية والاقتصادية والحوكمة، وتتوفر مساعدات إضافية من أجل مشاركة أصحاب المصالح ومنها معيار اشراك أصحاب المصلحة (Account Ability AA 1000) إطار الاستدامة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

5. إنشاء النظم الداخلية للحصول على بيانات الأداء وتقييمها بدقة:

يجب على الشركة أن تكون لديها أنظمة داخلية مناسبة للحصول على المعلومات المالية والاجتماعية والاقتصادية والبيئية والحوكمة بدقة عالية وذات صلة، وأن تكون هذه المعلومات تتعلق تحديدا بالمخاطر والفرص المادية المحددة ليتم إدراجها في تقارير الأعمال المتكاملة، وتتضمن الأنظمة الداخلية للشركة تحديد المبادئ السياسات والهياكل والإجراءات، وتشجيع الشركات على قياس مؤشرات الأداء الأساسية لها مقارنة مع أقرانهم.

6. توفير الضمانات الكافية:

إن متطلبات الضمان ودقة المعلومات المالية في التقارير المالية لم تتغير وفي تطور دائم، على العكس من ضمان المعلومات الخاصة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة فإنها أقل تطورا، وأن هذه الضمانات تساعد في تحقيق الحيادية عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، حتى لا يتم تفضيل مجموعة من أصحاب المصالح على حساب مجموعة أخرى، ويوصي في إتباع نموذج

ضمني مع الأخذ في الاعتبار التأمين الذي توفره الإدارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وغيرها من موفري الضمانات الخارجيين مثل شهادة ايزو.

7. تجميع وتصميم التقرير المتكامل:

بمجرد إتباع الخطوات المذكورة سابقاً، تكون الشركة في وضع جيد تستطيع من خلاله صياغة النص ووضع الصيغة النهائية لتصميم التقرير المتكامل ونشره، ومن حيث أسلوب الكتابة والمحتوى والتصميم يجب على الشركة أن تسعى إلى إصدار تقرير صريح الذي يمتاز بسهولة القراءة والجاذبية، والذي يركز على القضايا المادية للشركة، ويسهل المقارنة مع أقرانها من الشركات الأخرى ومع أدائها على أساس سنوي.

8. نشر التقرير المتكامل بشكل علني:

يجب على كل شركة أن تحدد الطريقة المناسبة لنشر تقريرها المتكامل، ويمكن أن يكون ذلك في شكل إعلان إعلامي بما في ذلك إعلانات النتائج في الصحف، أو استخدام المواقع الإلكترونية المتفاعلة.

تخلص الباحثة إلى أن هذه الخطوات العملية تساعد الكثير من الشركات وتتجلى أهمية هذه الخطوات في مساعدة الشركات التي ليس لها خبرة أو نظم قائمة لتحقيق الاستدامة أو التقارير المتكاملة، حيث تعتبر خطوات استرشادية.

ترى الباحثة أن إعداد التقرير المتكامل يبدأ ويستند على أهم خطوة من الخطوات الواردة أعلاه وهي اقتناع الإدارة العليا بضرورة والفوائد المتوقعة من إعداد ونشر مثل هذا النوع من التقارير.

ثالثاً - طبيعة وأنواع المعلومات التي توفرها تقارير الأعمال المتكاملة:

أشار التقرير الصادر عن (IFAC) عام 2011م إلى أن تقارير الأعمال المتكاملة تتضمن معلومات مالية وغير مالية تحقق التكامل بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والاستراتيجية للشركة، بالإضافة إلى معلومات تتعلق باستدامة الشركة، أي أن هذه التقارير تشمل كافة المعلومات التي تساعد أصحاب المصالح على تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها في الأجلين القصير والطويل، ويمكن تحديد ماتتضمنه تقارير الأعمال المتكاملة كما يلي⁽¹⁾:

1. المعلومات المالية:

أ- القوائم المالية الأساسية.

ب- تقرير مراجع الحسابات.

ج- الاستثمارات المالية مرتبطة بالطاقة المتوقعة.

(1) عصام عبد المنعم احمد إسماعيل، مرجع سابق، ص ص 184 - 186.

د- معلومات مالية قطاعية.

ه- طرق عرض مختلفة للمعلومات المالية.

2. المعلومات غير المالية، وتشمل معلومات متعلقة باستدامة الشركة مثل:

أ- استراتيجية الشركة (تقرير الرئيس التنفيذي، وصف المنافع والمخاطر والفرص).

ب- سجل خصائص الشركة (رؤية ورسالة الشركة، الاستراتيجية العامة للشركة، العلامات التجارية، المنتجات والخدمات الرئيسية، قيم الشركة، الأسواق التي تخدمها الشركة).

ج- إشراك أصحاب المصالح (قائمة بأصحاب المصالح الرئيسيين، القضايا ذات الأولوية لأصحاب المصالح).

د- الحوكمة (هيكل حوكمة الشركة متضمنا لجان مجلس الإدارة، عملية تفويض السلطة إلى كبار الموظفين التنفيذيين، ترشيح واختيار مجلس الإدارة ولجانه، دور مجلس الإدارة في تحديد الآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، سياسات الأجور بالنسبة لمجلس الإدارة وكبار الموظفين التنفيذيين).

ه- مؤشرات الأداء الاقتصادي (بيانات مالية وفقا لمعايير IFRS، القيم الاقتصادية المباشرة كالإيرادات وتكاليف التشغيل والأرباح المحتجزة والمدفوعات لأصحاب رؤوس الأموال، السياسات المحاسبية للشركة، معدلات الأجور، الحصة السوقية والمستقبلية للشركة، تقرير عن مستوى قدرة الشركة على الاستثمار مستقبلا وخطط الاستثمار).

و- مؤشرات الأداء البيئي (مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، نفقات تشغيل أنشطة الحفاظ على البيئة، الشهادات البيئية الممنوحة للبيئة، إجمالي الكميات المستخدمة من المياه والطاقة والمواد، إجمالي وزن النفايات، الشهادات البيئية الممنوحة للشركة، اكتشاف مصادر جديدة للطاقة).

ز- مؤشرات الأداء الاجتماعي (المزايا الممنوحة للعاملين، سياسة الأجور، صحة وسلامة الموظفين، وجود صندوق لمعاشات التقاعد والرعاية الصحية، معدل ساعات التدريب في كل عام لكل موظف، الجهود المبذولة لدعم الأعمال الخيرية في المجتمع المحلي، سلامة وجودة المنتجات، توفير حلول للمشكلات الاجتماعية).

تعد تقارير الأعمال المتكاملة وثيقة واحدة تقدم وتوضح الأداء المالي والأداء غير المالي للشركات، إذ تساعد على تجميع المعلومات والقضايا الخاصة بأداء الشركة والفرص والمخاطر التي تواجهها، ولهذا فهي تضم البعد الخاص بالتنمية المستدامة إلى جانب البعد المالي، وأن

الطريقة التي يتم فيها بناء تقارير الأعمال المتكاملة عبارة عن تجميع التقارير الجزئية والمحتوى المعلوماتي لها، وفيما يأتي أهم التقارير الجزئية التي يتم تجميعها⁽¹⁾:

1. التقارير المالية التقليدية

تتضمن هذه التقارير كل من قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية، وتعتبر هذا التقارير إلزامي الإعداد من قبل الشركات، إذ تعتمد الشركات في إعدادها وما يجب أن تحتويه من معلومات على الإطار المفاهيمي لمجلس المحاسبة الدولية (IASB)، إذ توفر المعلومات المالية عن أداء الشركة عن طريق تحديد صافي الربح والتدفق النقدي، ولهذا فتكون معلوماتها المالية كمية وموجهة لمدة قصيرة وليست ذات طابع مستقبلي، وبالتالي فإن هذه تقارير ليست قادرة على توفير صورة واضحة لمسببات القيمة.

2. تقارير مجلس الإدارة

وهي التقارير التي تساعد الإدارة في الإفصاح عن مركزها المالي وتدفقاتها النقدية وأدائها المالي، إذ توفر هذه التقارير المعلومات عن الشركة التي تمكن أصحاب المصالح من تحديد الفرص والمخاطر التي تواجه الشركة، والاستراتيجية وتخصيص الموارد المتاحة لها، وبالتالي فإن تقارير مجلس الإدارة توفر المعلومات عن رأس المال المالي، ورأس المال الصناعي لأنها تشمل على بيانات مالية وتشغيلية.

3. تقارير الاستدامة

وهي التقارير التي تشمل معلومات تتعلق بالقضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، والاستراتيجية، والحوكمة، وتحديد الجوانب الهامة ومشاركة أصحاب المصالح، إذ تقوم هذه التقارير بتوفير المعلومات المالية وغير المالية كمية ونوعية والتي تعبر عن أداء الشركة في الماضي، ومقارنة هذه النتائج مع المستقبل لأنها تأخذ بالاعتبار والاستراتيجية، الا أن هذه التقارير لا تقوم بالتكامل بين هذه المعلومات المختلفة، وتعتبر هذه من اهم العيوب الخاصة بتقارير الاستدامة، حيث انها توفر معلومات تفصيلية ولكن بشكل منفصل، وبالتالي فإن تقارير الاستدامة تعد جزءاً لا يتجزأ من تقارير الأعمال المتكاملة.

4. تقارير الحوكمة

تشمل هذه التقارير حسب مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الأمم المتحدة (OECD) الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها ونسب الملكية وحق التصويت وسياسة المكافآت لأعضاء مجلس الإدارة وكبار المسؤولين

(1) وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ص 56.

التنفيذيين وكذلك معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك المؤهلات وعمليات الاختيار التي تمت، والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة.

5. تقارير رأس المال الفكري

إن رأس المال الفكري عبارة عن مجموعة من الموجودات غير الملموسة المتاحة داخل الشركة، والتقارير المالية الحالية تعاني من نقص كبير في المعلومات الخاصة برأس المال الفكري وهذا ما يمثل أحد الأسباب الرئيسية لقصور هذا التقارير، ويتكون رأس المال الفكري من ثلاثة أنواع وهي : أنساني وعلاقاتي وتنظيمي.

استناداً على ماسبق من استعراض لمحتويات التقرير المتكامل ترى الباحثة أن التقارير المالية التقليدية يمكن إعدادها ضمن قالب موحد يخضع لمعايير تنظم طرق قياس والإفصاح عن المعلومات التي تشملها، أما ما تبقى من تقارير غير مالية ضمن تقارير الأعمال المتاملة يجب أن تخضع لطرق عرض ومقاييس تختلف في محتواها ودرجة تفصيلها من شركة إلى أخرى، وذلك لصعوبة إيجاد معايير موحدة تحكم وتنظم طريقة الإفصاح عنها، وتحدد نوعية المعلومات التي يجب أن تشملها.

رابعاً - التفكير المتكامل في تقارير الأعمال المتكاملة:

يتطلب إعداد التقارير المتكاملة من المنشآت أن تتعرف على وسائل الترابط بين جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تؤثر تأثيراً جوهرياً في قدرتها على خلق القيمة بمرور الوقت، وهذا الترابط لا يمكن تعريفه من خلال التفكير الأحادي بل يتطلب تفكيراً متكاملاً لجميع وحدات التشغيل الوظيفي داخل المنشأة، فضلاً عن رؤوس الأموال المستخدمة لخلق القيمة، وهذا يؤدي إلى صناعة القرارات المتكاملة، فالتقارير المتكاملة نتاج وانعكاس لعمليات الترابط والتفكير المتكامل في المنشأة، لذا فإنها لا تقتصر على التقارير فقط، بل هي عملية ونهج فريد من نوعه لخلق القيمة في المنشأة، وترجمة للأفكار ودمجها في التقارير المتكاملة للمنشأة تنقل نظرة شمولية لاستراتيجية وحوكمة وأداء وآفاق المنشأة⁽¹⁾.

إن مصطلح التفكير المتكامل صاغ من قبل (IIRC) وأصبح ضرورياً جداً للشركات التي لا تستطيع إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، لأنه يوفر الترابط بين جميع القضايا الداخلية والخارجية

(1) EY., *Integrated Reporting - Elevating value*, 2014, P. 5 : <http://www.ey.com>, accessed 3/5/2020

التي تؤثر على الشركة تأثيراً جوهرياً في مدى قدرتها على خلق القيمة بمرور الوقت، وجميع الاتصالات والمعلومات والقضايا التي تتعلق بجوانب خلق القيمة⁽¹⁾.

وقد عرف التفكير المتكامل من قبل (IIRC) على أنه التطبيق الفعال من قبل الشركة للعلاقات بين مختلف وحداتها التشغيلية والوظيفية، ورؤوس الأموال التي تستخدمها الشركة أو تؤثر عليها في اتخاذ القرارات والإجراءات المتكاملة من أجل خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، فضلا عن مساعدة الشركة وإدارتها وأعضائها على معالجة القضايا الداخلية المختلفة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية⁽²⁾.

كما يمكن تعريف التفكير المتكامل بأنه "تطبيق التفكير الجماعي في إتخاذ القرارات والإجراءات المتكاملة التي تساعد في خلق القيمة على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم ينطوي على أكبر قدر من التعاون بين أعضاء المنشأة لتحقيق مختلف الأهداف الإستراتيجية"⁽³⁾.
فيأخذ التفكير المتكامل في الإعتبار الإتصال والإعتماد المتبادل بين نطاق العوامل التي تؤثر على قدرة المنشأة لخلق القيمة بمرور الوقت، بما في ذلك⁽⁴⁾:

1. رؤوس الأموال التي تستخدمها أو تؤثر عليها المنشأة، والعمادات الهامة المتبادلة بما في ذلك المفاضلة بينهم.
2. قدرة المنشأة على الإستجابة للإحتياجات والإهتمامات لأصحاب المصالح.
3. كيفية صياغة المنشأة لنموذج الأعمال الخاص بها، واستراتيجية الاستجابة لبيئتها الخارجية والمخاطر والفرص التي تواجهها.
4. أنشطة المنشأة والأداء المالي وغيره، والنتائج فيما يتعلق برؤوس الأموال (الماضية والحالية والمستقبلية).

ومن وجهة نظر (IIRC) فإن الهدف الأساسي من التفكير المتكامل هو تعزيز التواصل بين الإدارات المختلفة، مع تدفق أفضل للمعلومات داخل الشركات، والإدارة العليا هي قادرة على تطوير فهم أفضل للترابط بين العوامل المختلفة التي تحدد قدرة الشركة على البقاء على المدى الطويل وبالتالي يمكن للمدراء اتخاذ قرارات أكثر إستراتيجية ومتكاملة، وكذلك دمج خلق القيمة

(1) Serafeim, George, **Integrated Reporting and Investor Clientele**, 2014, P. 31: www.ssrn.com, accessed 21/3/2020

(2) Cecile Churet & Robert G., Eccles, **Integrated Reporting, Quality of Management, and Financial Performance**, (Journal of Applied Corporate Finance, Vol. 26, No 1, 2014), P. 10

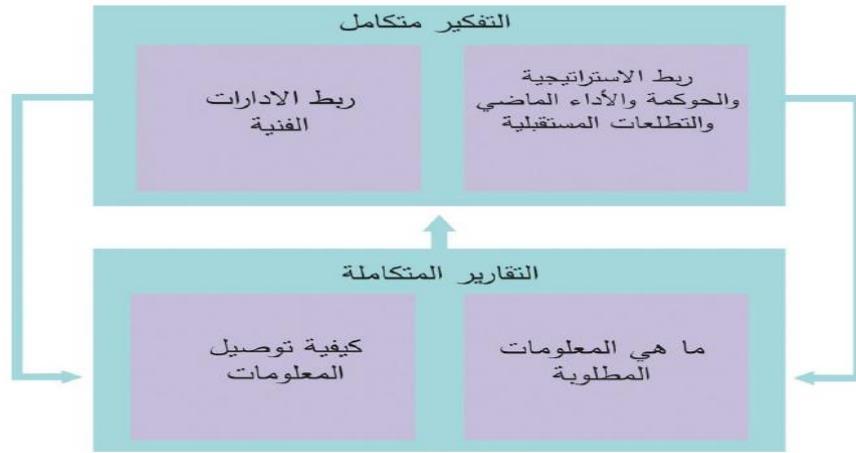
(3) Robertson Fiona Ann & Martin Samy, **Factors affecting the diffusion of integrated reporting – a UK FTSE 100 Perspective**, (Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 6, Issue 2, 2015) P. 195

(4) IIRF, **The International Integrated Reporting Framework**, 2013, P.2: <http://integratedreporting.org>, accessed 20/4/2020

على المدى القصير والمتوسط والطويل في استراتيجية الشركة، ومن ثم تحويل الإستراتيجية إلى عمليات يومية ونقل المسؤولية والعمل إلى الأفراد داخل الشركة، ولذلك فإن الهدف الآخر من التفكير المتكامل هو مساعدة الإدارة العليا في صياغة استراتيجية أفضل لاتخاذ القرارات التي تشمل الاستدامة.⁽¹⁾، ويوضح الشكل التالي علاقة التفكير المتكامل بالتقارير المتكاملة

الشكل (1/3/2)

علاقة التفكير المتكامل بالتقارير المتكاملة



Source: Tianyuan Feng, **Revealing Integrated Thinking through Integrated Reporting- An Exploratory Study within an Australian Context**, (Macquarie University, Master's Thesis, 2014), P. 21.

يتضح من الشكل السابق مايلي:

1. أن التفكير المتكامل هو متطلب أساسي للتعرف على وسائل الترابط بين جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تؤثر تأثيراً جوهرياً في قدرة الشركة على خلق القيمة بمرور الوقت.
 2. أن تحديد المعلومات المطلوبة وكيفية توصيلها من أجل إعداد تقارير متكاملة يتطلب ربط الاستراتيجية والحوكمة والأداء الماضي بالتطلعات المستقبلية، بالإضافة إلى ربط الإدارات الفنية. وتكمن فوائد التفكير المتكامل في الآتي:
1. تحسين الهيكل التنظيمي من خلال إدارة القضايا البيئية والاقتصادية والاجتماعية عن طريق جعل كل شخص مسؤولاً عن مثل هذه القضايا داخل المنشأة، إضافة إلى دعم الإدارة العليا.
 2. المساعدة في وضع خطط استراتيجية للأنشطة التشغيلية، وتمكن من التحسينات الداخلية والخارجية⁽²⁾.

⁽¹⁾ Tianyuan Feng, **Revealing Integrated Thinking through Integrated Reporting- An Exploratory Study within an Australian Context**, (Macquarie University, Master's Thesis, 2014), P. 21.

⁽²⁾ Lodhia Sumit, **Exploring the Transition to Integrated Reporting Through a Practice Lens: An Australian Customer Owned Bank Perspective**. (Journal of Business Ethics , Vol. 129, Issue 3, 2015) P. 595

3. يؤدي إلى فهم مشترك لأهمية القضايا البيئية والاجتماعية من قبل المديرين، وغيرهم من أصحاب المصالح⁽¹⁾.
 4. يعزز تقييم المنشآت بصورة أكثر شمولية، الأمر الذي يساهم في تطوير أعمال المنشآت بشكل أفضل، واتخاذ القرارات والإجراءات المتكاملة التي تساهم في خلق القيمة.
 5. وسيلة لكسر الجمود الداخلي، والحد من الإزدواجية، وتعزيز السلوك الإيجابي الذي يركز على النجاح على المدى الطويل.
 6. يساعد المنشآت في التعامل مع الظروف والأعمال المتغيرة التي غالبا ما تتطلب تغييرا في الإستراتيجية⁽²⁾.
 7. يساهم في تدفق المعلومات في التقارير الإدارية والتحليل، والفهم الشامل لنموذج الأعمال التجارية.
 8. يساعد في تكامل نظم المعلومات التي تدعم التقارير والإتصالات الداخلية والخارجية، بما في ذلك إعداد التقارير المتكاملة⁽³⁾.
- ومن جانب آخر فمن الضروري معرفة أهم الدوافع التي أدت إلى لجوء الشركات للتفكير المتكامل، فمن بين الدوافع الرئيسة للتفكير المتكامل ما يلي⁽⁴⁾ :
1. تغيير ظروف الأعمال والقضايا التي تواجه الشركة والتي تتطلب تغييرا كبيرا في استراتيجيتها.
 2. الاعتماد على الهيكل التنظيمي المترابط، والإدارة الرشيدة على مستوى مجلس الإدارة أو الرئيس التنفيذي.
 3. الحاجة إلى تحسين إدارة المخاطر في البيئية التي يسود بها تعقيد الأعمال.
 4. تلبية متطلبات واحتياجات أصحاب المصالح بالمعلومات التي تخص القضايا البيئية والاجتماعية.
 5. استراتيجية المكافآت المرتبطة بتحسين التكامل، إلى جانب مؤشرات الأداء الرئيسة المناسبة.
- تستنتج الباحثة أن التفكير المتكامل يساعد على دعم إتخاذ القرارات في منشآت الأعمال، ويساهم في خلق ميزة تنافسية للشركات التي تتبنى التفكير المتكامل، ومن ثم تحقيق الاستقرار المالي.

(1) Atkins Jill Frances, and Aris Solomon and Simon Norton and Nathan Lael Joseph, **The emergence of integrated private reporting**, (Journal of Meditaria Accountancy Research, Vol. 23, Issue 1, 2015) P. 204

(2) Deloitte, **Integrated Reporting as a driver for Integrated Thinking?**, 2015, P.7 :

<https://www2.deloitte.com>, accessed 8/4/2020

(3) CGMA, **Integrated Thinking: The next step in integrated reporting**, 2014, P.9 : <http://www.cgma.org>, accessed 9/4/2020

(4) South African Institute of Chartered Accountants: SAICA, **Integrated Thinking An exploratory survey**, 2013, P. 19: www.saica.co.za, accessed 8/4/2020

خامساً - تقارير الأعمال المتكاملة وخلق القيمة:

هنالك تحول بصفة مستمرة في مفهوم قيمة الشركة، بسبب تأثيرها على الاستدامة على المدى الطويل، بجانب الطلب على القيمة ومساءلة المنشآت من قبل أصحاب المصالح فيما يختص بتحقيق القيمة، حيث أن تحقيق القيمة يعتمد ليس فقط على داخل المنشأة، بل يعتمد على الموارد المتاحة والبيئة الخارجية للشركة، وعلاقتها مع أصحاب المصالح، لذا تؤكد التقارير المتكاملة أن خلق وزيادة القيمة يكون من خلال ما توفره تلك التقارير من نظرة شاملة لمصالح المستخدمين وما تحققه من توازن بين رؤوس الأموال⁽⁶⁾.

يتم خلق القيمة في تقارير الأعمال المتكاملة من خلال نموذج أعمال الشركة، والذي تم تعريفه من قبل (IIRC) على أنه النظام الذي يوضح كيفية استخدام الشركة أنشطتها التجارية لتحويل المدخلات إلى مخرجات والنتائج التي تسعى إلى تحقيقها من أجل خلق القيمة للشركة على المدى القصير والمتوسط والطويل⁽¹⁾.

ويجب على الشركة أن تحدد المدخلات الرئيسية والجوهرية لفهم متانة نموذج الأعمال التجارية ومرونته، وكيفية ارتباطه برؤوس الأموال التي تعتمد عليها الشركة، وكذلك يجب أن يتضمن وصفا موجزا ومفيدا عن كيفية ارتباط هذه المدخلات بالفرص والمخاطر والاستراتيجية وأداء الشركة، وتتمثل المدخلات بما يأتي⁽²⁾:

1. رأس المال المالي: يتمثل بمجموعة من الموارد المالية التي تستخدمها الشركة في إنتاج السلع وتقديم الخدمات، ويتم الحصول عليها من خلال التمويل مثل القروض أو حقوق الملكية أو من خلال العمليات الإستثمارية.

2. رأس المال التصنيعي: يتمثل بما تحتويه الشركات من وحدات المادة المصنعة التي تستخدمها في إنتاج السلع وتقديم الخدمات مثل المباني والمعدات والآلات، والبنية التحتية التي تشمل الطرق والجسور والمصانع والمواني ومصانع معالجة المياه.

⁽⁶⁾ Hsiao Pei-Chi, **Usefulness of Integrated Reporting Concepts to Investment Decision-making: Empirical Evidence from Taiwan**, MSc Thesis Management Studies in Accounting, Waikato University, New Zealand, 2015, P. 25

⁽¹⁾ Integrated Reporting: IIRC, **Business Model Background Paper for (IR)**, 2013, p.9: <http://integratedreporting.org>, accessed 20/4/2020

⁽²⁾ Gaia Melloni, **Intellectual capital disclosure in integrated reporting: an impression management analysis**, (Journal of Intellectual Capital, Vol. 16, No. 3, 2015, p.664

3. **رأس المال الفكري:** يتمثل بالموجودات غير الملموسة والتي تشمل العلامات التجارية وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر وسمعة الشركة والملكية الفكرية وغيرها التي تعتبر شريان حياة الشركة، إذ يعتبر بندا رئيسيا في كسب القدرات المستقبلية للشركة، ورابطا وثيقا بين الإستثمار في البحوث والتطوير والابتكار والموارد البشرية والعلاقات الخارجية التي تحدد الميزة التنافسية للشركة.

4. **رأس المال البشري:** يشمل المهارات والخبرات والقدرات والدوافع على الإبتكار لدى الموظفين، والطرق التي يتم من خلالها الحفاظ على المستويات المطلوبة من خلال برامج التدريب والتنمية، التي تتوافق مع دعم إطار حوكمة الشركة ونهج إدارة المخاطر والقيم الأخلاقية مثل تقدير حقوق الانسان، والقدرة على فهم وتطوير وتنفيذ استراتيجية الشركة، والولاءات والدوافع لتحسين العمليات التجارية والسلع والخدمات.

5. **رأس المال الاجتماعي والعلاقات:** يتمثل بالعلاقات بين كل من الشركات وأصحاب المصالح والشبكات الأخرى، من أجل تحقيق النجاح والقدرة على تبادل المعلومات لتعزيز الرفاهية الاجتماعية، ويشمل رأس المال الاجتماعي العلاقات والقواعد المشتركة والقيم والسلوكيات، والعلاقات والثقة والرغبة في المشاركة، التي تسعى الشركة لتطويرها وبناءها وحمايتها مع العملاء والموردين والشركاء وأصحاب المصالح الآخرين.

6. **رأس المال الطبيعي:** يتمثل بجميع الموارد والعمليات البيئية المتجددة وغير المتجددة التي توفر السلع والخدمات لتساعد الشركة على التقدم والازدهار في الماضي والحاضر والمستقبل، إذ يشمل رأس المال الطبيعي الهواء والماء والمعادن والغابات والتنوع البيولوجي والصحة والنظام البيئي.

ويتمثل جوهر نموذج الأعمال في ما تقوم به الشركة لتحويل المدخلات إلى مخرجات من خلال الأنشطة التجارية التي تقوم بها الشركة، والتي تشمل العمليات والأدوات والتخطيط وتصنيع المنتجات أو نشر المهارات والمعارف المختصة في تقديم الخدمات⁽¹⁾، ومدى مساهمة نموذج الأعمال في النجاح على المدى الطويل وتقديم المبادرات التي تؤثر على فعالية وكفاءة الأنشطة التجارية مثل تحسين العمليات وتدريب الموظفين وإدارة العلاقات، ويجب أن يتضمن وصفاً للأنشطة التجارية وكيفية تحقيق الشركة لنفسها تميز في السوق وذلك من خلال تميز منتجاتها

(1) Jeremy Grist & Kelly Gilman, **The concept of “value creation” in Integrated Reporting**, 2013, p p. 2-3: www.ey.com, accessed 3/5/2020

وتجزئة السوق وقنوات التسليم والترويج، وكذلك التشجيع على ثقافة الابتكار من حيث توليد المنتجات والخدمات الجديدة التي تسبق طلب العملاء عليها، وتعزيز الكفاءة وتحسين استخدام التكنولوجيا في عملية المدخلات لتقليل أدنى حد ممكن من الآثار الاجتماعية والبيئية الضارة، وإيجاد استخدامات بديلة للمخرجات⁽¹⁾.

إن ناتج عمليات الأنشطة التجارية للشركة تتمثل بالمخرجات والتي تشمل المنتجات والخدمات الرئيسية التي تحددها الشركة وهناك أيضا نوع آخر من المخرجات وتتمثل بالنفايات والمنتجات الثانوية الأخرى⁽²⁾.

ومن جهة أخرى يجب على الشركة أن تفصح عن نتائج أنشطتها التجارية وآثرها على رؤوس الأموال، ويمكن أن تكون هذه النتائج أما داخلية (الإيرادات والتدفقات النقدية ومعنويات الموظفين)، أو خارجية (رضا العملاء والمدفوعات الضريبية والآثار الاجتماعية والبيئية)، ومن هنا تظهر الحاجة إلى تحديد ووصف النتائج ولاسيما النتائج الخارجية التي تدفع الشركة إلى إعادة النظر في رؤوس الأموال على نطاق أوسع، وهذا التوسع هو داخل نطاق العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات، والتي تركز عليها تقارير الأعمال المتكاملة لتوفير نظرة أكثر وضوح وشمولية⁽³⁾.

والجدير بالذكر أن تركيز نموذج أعمال الشركة على المدخلات والأنشطة التجارية والمخرجات والنتائج، يساعد الإدارة على تحديد مدى تماشي الأنشطة التجارية الخاصة بالشركة بفاعلية مع تحقيق الأولويات الإستراتيجية وخلق القيمة على المدى الطويل، ويوفر أيضا إطارا متماسكا لتحديد الفرص والمخاطر والعلاقات الرئيسية، وسلسلة التوريد وقضايا البيئة الخارجية التي تعتمد عليها الشركة في النجاح على المدى الطويل، كما هو موضح بالشكل التالي⁽⁴⁾:

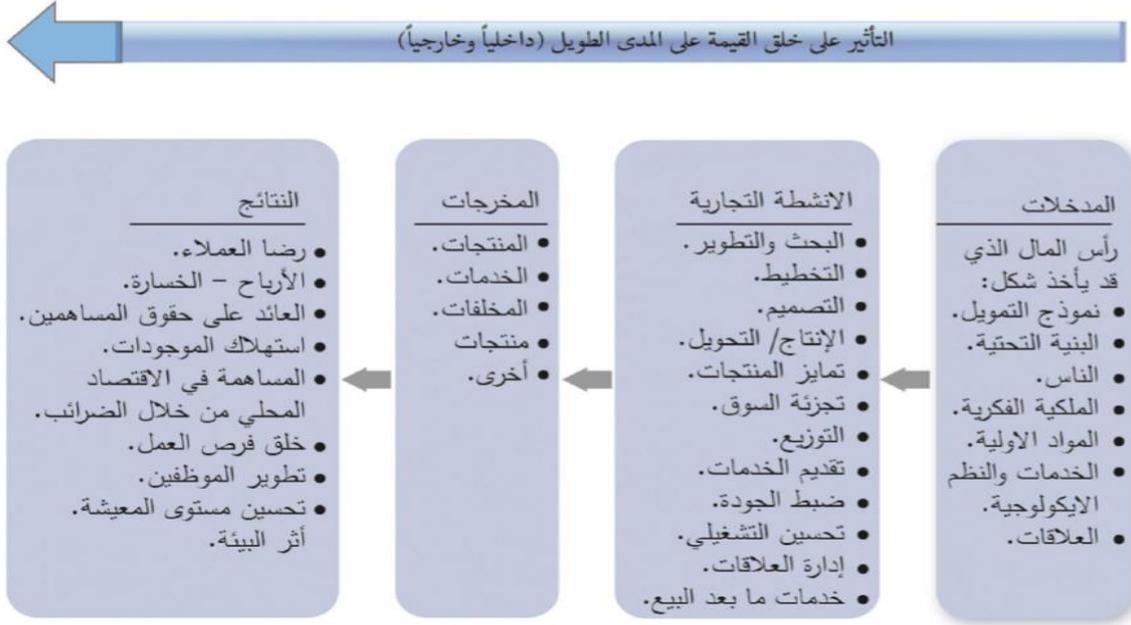
(1) IIRC, **The International (IR) Framework**, 2012, p p. 16-18: www.integratedreporting.org, accessed 12/3/2020

(2) Pricewaterhousecoopers International Limited: PWC, **Integrated Reporting Companies struggle to explain what value they create**, 2013, p. 15: www.pwc.nl/integratedreporting, accessed 18/5/2020

(3) International Integrated Reporting Council: IIRC, **The International (IR) Framework**, 2013, p 13: www.theiirc.org, accessed 2/5/2020

(4) به شدار نايف محمود، دور تقارير الأعمال المتكاملة في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية – دراسة ميدانية، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، 2017م)، ص 39.

الشكل (2/3/2)
خريطة نموذج الأعمال



Source: Integrated Reporting: IIRC, **Business Model Background Paper For (IR)**, 2013, p.10

<http://integratedreporting.org>, accessed 20/3/2020.

يتضح من الشكل السابق الآتي:

1. يتم خلق القيمة في تقارير الأعمال المتكاملة من خلال نموذج أعمال الشركة.
 2. أن خلق القيمة يعتمد على العناصر داخل المنشأة والموارد المتاحة والبيئة الخارجية للشركة وعلاقتها مع أصحاب المصالح.
 3. أن تركيز نموذج أعمال الشركة على المدخلات والأنشطة التجارية والمخرجات والنتائج، يساعد الإدارة على تحديد مدى تماشي الأنشطة التجارية الخاصة بالشركة بفاعلية مع تحقيق الأولويات الإستراتيجية وخلق القيمة على المدى الطويل.
- وفيما يتعلق بدور تقارير الأعمال المتكاملة في خلق القيمة للشركة، فإنها تتمثل بتوفير المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد أصحاب المصالح على معرفة قدرة الشركة على خلق القيمة من عدمه⁽¹⁾، إذ تعد هذه التقارير الأداة التي توضح مدى قدرة وإمكانية الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها لأنها لا تركز على القيمة النقدية فقط، وإنما تمتد لتشمل مجموعة واسعة من

(1) إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة- دراسة ميدانية وتجريبية، (مصر: جامعة دمنهور، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)، ص 71.

القضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والاستراتيجية والحوكمة. وأكد (IIRC) إن خلق القيمة هي قلب تقارير الأعمال المتكاملة، وهي أحد المفاهيم الأساسية التي تعتمد عليها هذه التقارير، فالشركات تقوم بخلق القيمة من خلال تضافر جميع العوامل والقضايا في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، وتتفاعل هذه العناصر مع بعضها البعض لخلق القيمة، وحيث توضح هذه التقارير إلى أي مدى يمكن أن تخلق الشركة القيمة، وذلك من خلال توضيح العلاقات والترابط بين القضايا المختلفة والتفاعلات التي تحصل بين الأنشطة في ظل مجموعة من الفرص والمخاطر⁽¹⁾.

واضافة إلى ذلك فإن عملية خلق القيمة للشركة تتم من خلال مدى إمكانيتها على تحويل الموارد والعمليات إلى قيمة اقتصادية مضافة، وذلك عن طريق نموذج أعمالها الذي يمثل استراتيجية وأهداف الشركة في وصف الأنشطة الداخلية والخارجية⁽²⁾.

ومن خلال رؤوس الأموال الستة التي تعد عنصراً أساسياً في نموذج الأعمال وعملية خلق القيمة، أو إظهار التفاعل والترابط بين مدخلات نموذج الأعمال (رؤوس الأموال) على وجه التحديد وتأثيرها على الأداء المالي للشركة على المدى الطويل، وكذلك تفاعل وتأثير هذه المدخلات مع العوامل الخارجية والتي تشمل المناخ الاقتصادي والتغيرات الاجتماعية والتقدم التكنولوجي والحوكمة والقضايا البيئية، وأنها قادرة على تخفيف المخاطر والتكيف مع التغير والتفاعل مع البيئة المحيطة⁽³⁾.

ومن العوامل التي تؤثر على خلق القيمة للشركات⁽⁴⁾:

1. الأداء: يساعد ذلك في توفير المدى الذي تخلق فيه الشركة القيمة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التي تسعى إليها.

2. المسؤولية الاجتماعية: تعني مسؤولية الشركة عن جميع أنشطتها الاجتماعية والبيئية أمام أصحاب المصالح، ويجب على الشركة الاهتمام بالأنشطة التي تضيف لقيمتها، والحد من المخاطر، وزيادة ثقة أصحاب المصالح، وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية لها أثر في خلق القيمة.

(1) Tomoki Oshika & Chika Saka, **Sustainability KPIs for Integrated Reporting**, 2013, p. 9: <https://hq.ssrn.com>, accessed 5/5/2020

(2) Pricewaterhousecoopers International Limited: PWC, **Implementing Integrated Reporting**, 2015, p. 16 – 18: www.pwc.blogs.com, accessed 7/5/2020

(3) Peter A. Soyka, **The International Integrated Reporting Council (IIRC) Integrated Reporting Framework: Toward Better Sustainability Reporting and (Way) Beyond**, 2013, p.8-9: www.scholar.google.com, accessed 18/5/2020

(4) محمود أحمد علي، مرجع سابق، ص 386.

3. **الحوكمة:** إن الحوكمة الجيدة لدى الشركات عبارة عن آلية تساعد في الإستقرار ومواجهة التحديات للإستمرار في خلق القيمة، ونقل الثقة والمرونة في قدرة الشركة على تنفيذ نموذج أعمالها بنجاح.

4. **الابتكار والتوقعات المستقبلية:** وتشمل بما في ذلك البحوث التي تقوم الشركة في استثمارها للابتكار وضمان مرونة وكفاءة نموذج الأعمال لخلق القيمة بمرور الوقت.

5. **مشاركة أصحاب المصالح:** إذ ترتبط قدرة الشركة على خلق القيمة إرتباطا وثيقا بسلاسل التوريد والمجتمعات والمستهلكين الذين يؤثرون على خلق القيمة، فهذه العلاقة تكافلية بين نجاح الشركة والمجتمعات والبيئية الطبيعية التي تواجه الشركة، وهذا يعتمد على نتائج نموذج الأعمال للبيئة وللمستهلكين وأصحاب المصالح المتأثرين بأنشطة الشركة، إذ تتمثل تلك التفاعلات في زيادة المبيعات والحصة السوقية وسمعة الشركة والروابط مع المجتمع بشكل أفضل.

تستنتج الباحثة أن خلق القيمة هو الهدف من نموذج الأعمال الذي يصنف رءوس الأموال، ويوضح دور كل نوع منها على خلق القيمة، مع الأخذ بعين الاعتبار التأثيرات والعوامل الأخرى.

الفصل الثالث

التنمية المستدامة

تتناول الباحثة في هذا الفصل المفاهيم المختلفة للتنمية المستدامة والأدأ المستدام

للمؤسسات الاقتصادية من خلال ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للتنمية المستدامة

المبحث الثاني: الأداء المستدام للمؤسسات الاقتصادية

المبحث الثالث: المحاسبة عن التنمية المستدامة

المبحث الأول

الإطار النظري للتنمية المستدامة

أولاً- التطور التاريخي لمفهوم التنمية المستدامة:

نشأ مفهوم التنمية المستدامة وتزايد الإهتمام به بشكل متسارع وبقوة في أواخر القرن الماضي، وذلك نتيجة للنقص الملحوظ للنمو والتنمية، كما أن التدهور في الوضع البيئي على المستوى العالمي أدى إلى ضرورة دمج البعد البيئي في التنمية والتخطيط الإنمائي، وعلى إثر ذلك عقدت الكثير من الندوات والمؤتمرات حول البيئة والتنمية، أما عن التسلسل التاريخي لبروز مفهوم التنمية المستدامة فكان كالآتي⁽¹⁾:

عام 1972م: إنشاء نادي روما الذي جمع عدد كبير من رجال الأعمال من مختلف الدول، دعا هذا النادي إلى ضرورة إجراء أبحاث تخص مجالات التطور العلمي لتحديد حدود النمو في الدول المتقدمة. عام 1986م: نادي روما ينشر تقريراً مفصلاً حول تطور المجتمع البشري وعلاقة ذلك باستغلال الموارد الاقتصادية وينشر توقعات سنة 2100م، ولعل من أهم نتائجه هو أن مسار النمو الإقتصادي في العالم سوف يحدث خلافاً خلال القرن الواحد والعشرون بسبب التلوث وتعرية التربة ونضوب الموارد والطاقة وغيرها من الممارسات الضارة بالبيئة، وفي نفس السنة انعقدت قمة الأمم المتحدة حول البيئة البشرية في استوكهولم، تم فيه الدعوة إلى ضرورة الربط بين البيئة والمشاكل الاقتصادية.

عام 1987م: برز مصطلح التنمية المستدامة عام 1987م من خلال التقرير الذي أعدته اللجنة

العالمية لشؤون البيئة والتنمية World Commission For Environment and Development المشكلة بقرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة عام 1983، وقد استخدم هذا المصطلح آنذاك للتعبير عن الجهود والبرامج الموجهة إلى المشكلات التي تعاني منها البشرية والمتعلقة باستنزاف الموارد الطبيعية وسوء استخدام الإنسان لها، والتغيرات الطبيعية وما تسببه من أمراض وفقر وبطالة⁽²⁾، وقد عرفت اللجنة للتنمية والبيئة (WCED) في عام 1987م التنمية

(1) فروحات حدة ، إستراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة – دراسة حالة الجزائر، (الجزائر: مجلة الباحث، العدد7، 2010م)، ص 125.

(2) Frank Birkin, & Wood Word, " Management accounting for sustainable Development, Part 1: Introduction Management Accounting, Vol. 75, No. 6, 2006.

المستدامة في شكل قاعدة ذهبية للأجيال هي " يجب علينا أن نتعلم أن نقابل إحتياجات الحاضر دون أية تضحية بقدرة أجيال المستقبل على مواجهة إحتياجاتهم"⁽¹⁾.

عام 1992م: على غرار الكوارث الصناعية التي حدثت في العالم (مثل كارثة تشيرنوبيل)، وإنتباه جماعة الخضر إلى ضرورة الإهتمام بالبيئة، فعقدت قمة الأرض في البرازيل في ريو دي جانيرو بالبرازيل حضرها أكثر من 100 رئيس دولة و30000 مشارك من كافة دول العالم.

عام 2002م: إجتماع أكثر من 100 رئيس دولة وعشرات الآلاف من المتخصصين في جوهانسبورغ، والتوقيع على المعاهدة التي تضمن وسائل المحافظة على الموارد الطبيعية والتنوع البيولوجي.

عام 2006م: قام المجلس الأوروبي في مدينة بروكسل باعتماد استراتيجية التنمية المستدامة حيث حددت سبعة استراتيجيات للتنمية المستدامة⁽²⁾.

عام 2012م: جددت دول العالم عبر منظمة الأمم المتحدة إلتزامها بالتنمية المستدامة عبر المؤتمر الدولي الذي أقيم في ريو دي جانيرو في البرازيل وذلك من خلال المؤتمر الدولي الذي أقيم تحت عنوان المستقبل الذي نصبو إليه⁽³⁾.

مما سبق من استعراض للتطور التاريخي للتنمية المستدامة تستنتج الباحثة أن أسباب ظهور المفهوم كان بسبب التدهور الملحوظ في النواحي البيئية نتيجة للأنشطة الاقتصادية المتنامية والمتطورة، وظهور المشكلات التي عانت منها البشرية والمتعلقة باستنزاف الموارد الطبيعية وسوء استخدام الإنسان لها، والتغيرات الطبيعية وما تسببه من أمراض وفقر وبطالة، مما وجه الأنظار إلى أن استدامة المؤسسات الاقتصادية لا تنحصر في الجانب الاقتصادي لها وتحقيقها للأرباح، وإنما يجب أن يشمل مفهوم الاستدامة تلك الجوانب البيئية والاجتماعية لأداء المؤسسات الاقتصادية، وأهميتها لنجاح الأعمال التجارية، مما يعني أن الدمج بين الأبعاد الثلاثة (بيئي، اجتماعي واقتصادي) من الممكن أن يساهم في تحسين الأداء المالي.

(1) ضياء الدين زاهر، التعليم العربي وثقافة الإستدامة، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، 2003م)، ص 200.

(2) Council of the European Union, **Review of the European Union Sustainable Development Strategy (EU-SDS) – Renewed strategy**, 2006, 10117/06, Brussels, P 9

(3) منشورات الأمم المتحدة، الوثيقة الختامية لمؤتمر الأمم المتحدة للتنمية المستدامة، رقم الوثيقة A/COFN. 216/L.I. ريو دي جانيرو، البرازيل، 20-22 يونيو 2012م.

ثانياً - مفهوم التنمية المستدامة:

أدى الارتباط الوثيق بين البيئة والتنمية إلى ظهور مفهوم التنمية المستدامة والتي أصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار في عملية التخطيط التنموي أو التنفيذ للمشاريع التنموية، وهي تنمية تتصف بالإستقرار والتواصل والتفاعل بين الأنظمة الثلاثة الحيوية والإقتصادية والإجتماعية، أما هدف التنمية المستدامة فينصب على الإهتمام بشكل رئيسي بتقييم الأثر البيئي والإجتماعي والإقتصادي للمشاريع التنموية، وحيث أن البيئة هي المخزون الطبيعي للموارد التي يعتمد عليها الإنسان وأن التنمية هي الأسلوب التي تتبعه المجتمعات للوصول إلى الرفاهية والمنفعة، فإن الأهداف التنموية والبيئية يكمل بعضها البعض⁽¹⁾.

وتتعدد تعريفات التنمية المستدامة، وقد ورد مفهوم التنمية المستدامة لأول مرة في تقرير اللجنة العالمية للبيئة والتنمية عام 1987م، التي رأسها جرو هارلم برونديتلاند (Gro Herlm Brundtland) رئيسة وزراء النرويج آنذاك، والتي أصدرت تقريرها المعنون مستقبلنا المشترك (Our common future)، وعرفت التنمية في هذا التقرير على أنها " تلك التنمية التي تلبي إحتياجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال القادمة في تلبية حاجياتهم"⁽²⁾.

عرفت التنمية المستدامة من قبل (Edward Barbier) وهو أول من استخدم تعبير التنمية المستدامة "بأنها ذلك النشاط الاقتصادي الذي يؤدي إلى الارتفاع بالرفاهية الاجتماعية مع أكبر قدرٍ من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة وبأقل قدرٍ من الأضرار وإساءة البيئة"⁽³⁾.

ويعرف البنك الدولي التنمية المستدامة " بأنها تلك العملية التي تهتم بتحقيق التكافؤ المتصل الذي يضمن إتاحة نفس الفرص التنموية الحالية للأجيال القادمة، وذلك بضمان ثبات راس المال الشامل أو زيادته المستمرة عبر الزمن، حيث أن راس المال الشامل يتضمن: راس مال صناعي (معدات وطرق....)، بشري (معرفة ومهارات)، إجتماعي (علاقات ومؤسسات) وبيئي (غابات ومرجانيات)⁽⁴⁾. عرفت منظمة الأغذية والزراعة حيث يمثل هذا التعريف إطاراً عاماً للتنمية المستدامة، حيث يحدد خمس عناصر رئيسية هي:

(1) كمال محمد منصور، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، (الجزائر: جامعة

فرحات عباس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، المؤتمر العلمي الدولي، 2008م)، ص 20.

(2) عثمان محمد غنيم، وماجدة أبو زنط، التنمية المستدامة فلسفتها وأساليب تخطيطها وأدوات قياسها، (عمان: دار الصفا للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 25.

(3) عبد حسون محمد، التنمية المستدامة- المفهوم والعناصر والأبعاد، (الجزائر: مجلة ديالي، العدد 67، 2015م)، ص 341.

(4) زينب صالح الأشوح، التنمية المطردة والحفاظ على البيئة من المنظور العالمي والمصري، (مصر: المجلة المصرية للتنمية

والتخطيط، المجلد 12، العدد 2، 2004م)، ص 97.

1. الموارد المتعددة في البيئة.

2. احتياجات الإنسان.

3. التكنولوجيا والمؤسسات.

4. صيانة العنصران الأول والثاني، استيفاء العناصر الأخرى وتجديدها.

ومن هنا تضمن التنمية المستدامة كلا من سلامة البيئة ورفاهية الإنسان، من خلال الحفاظ على البيئة وتنمية الموارد وتحديد المصادر، باستخدام التكنولوجيا والعلم وتطوير كل ما له صلة بسلامة البيئة، ويمكن الوصول لرفاهية الإنسان مع ضمان استمرار هذه الرفاهية والاستمتاع بالموارد المتاحة⁽¹⁾.

عرفت هيئة الأمم المتحدة من خلال المبدأ الثالث في مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي انعقد في ريو دي جانيرو عام 1992م التنمية المستدامة بأنها " القيام بعملية التنمية بحيث يكون هناك نمو متساوي للحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل، وأشار المبدأ الرابع الذي أقره المؤتمر إلى أنه كي تتحقق التنمية المستدامة ينبغي أن تكون الحماية البيئية جزءاً لا يتجزأ من عملية التنمية ولا يمكن التفكير فيها بمعزل عنها"⁽²⁾.

وعرفت بأنها نتيجة تفاعل مجموعة في أعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع من أجل تلبية الحاجات الأساسية والصحية للإنسان، وتنظم تنمية اقتصادية لفائدته والسعي إلى تحقيق انسجام اجتماعي في المجتمع بغض النظر عن الاختلافات الثقافية اللغوية والدينية للأشخاص ودون رهن مستقبل الأجيال القادمة على تلبية حاجياتها⁽³⁾.

كما عرفت بأنها " عملية موازنة للوفاء باحتياجات الإنسانية البشرية في إطار حماية البيئة الطبيعية من أجل توفير هذه الإحتياجات في الحاضر والمستقبل"⁽⁴⁾.

هي عملية مجتمعية واعية ودائمة موجهة وفق إرادة وطنية مستقلة من أجل إيجاد تحولات هيكلية وإحداث تغييرات سياسية واجتماعية واقتصادية تسمح بتحقيق نمو مطرد لقدرات المجتمع المعني وتحسين مستمر لنوعية الحياة فيه⁽⁵⁾.

(1) صلاح عباس، التنمية المستدامة في الوطن العربي، ط 1، (القاهرة: مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2010م)، ص ص 17-18.

(2) ف. دوجلاس موشيسيت، مبادئ التنمية المستدامة، ط 1، (ترجمة بهاء شاهين، القاهرة: الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2000م)، ص 17.

(3) كمال رزيق، التنمية المستدامة في الوطن العربي من خلال الحكم الصالح و الديمقراطية، (مجلة العلوم الانسانية، السنة الثالثة، العدد 3، 2002م)، ص 3.

(4) غادة علي موسى، مخاطر غياب الأمن الإنساني على البيئة والتنمية المستدامة، (مصر: شرم الشيخ، المنظمة العربية للتنمية البشرية، بحوث وأوراق عمل مقدمة للمؤتمر العربي السادس للإدارة البيئية بعنوان التنمية البشرية وأثرها على التنمية المستدامة، 2007م)، ص 159.

(5) سحر قدوري الرفاعي، التنمية المستدامة مع تركيز خاص على الإدارة البيئية: إشارة خاصة للعراق، أوراق عمل المؤتمر العربي الخامس للإدارة البيئية المنعقد في الجمهورية التونسية فيسبتمبر 2006، المنظمة العربية للإدارة - جامعة الدول العربية، 2007، ص 24.

عرف المفكر ويليام روكس هاوس وهو مدير حماية البيئة الأمريكية، فهو يعرف التنمية المستدامة على أنها تلك العملية التي تقرر بضرورة تحقيق نمو اقتصادي يتلاءم مع قدرات البيئة وذلك من منطلق ان التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة هما عمليات متكامله وليست متناقضة⁽¹⁾.

كما يُعرفها صارت قوجيتيرا، فقال عنها تنمية توفق بين التنمية البيئية الاقتصادية والاجتماعية فتتسا دائرة صالحة بين هذه الأقطاب الثلاثة فعالة من الناحية الاقتصادية، عادلة من الناحية الاجتماعية وممكنة من الناحية البيئية، انها تنمية تحترم الموارد الطبيعية والنظم البيئية وتدعم الحياة على الأرض وتضمن الناحية الاقتصادية دون نسيان الهدف الاجتماعي، الذي يتجلى في مكافحة الفقر والبطالة وعدم المساواة والبحث عن العدالة⁽²⁾.

كما تم تعريفها كالتالي " تعبير عن التنمية التي تتصف بالإستقرار وتمتلك عوامل الإستثمار والتواصل، وهي ليست واحدة من تلك الأنماط التنموية التي درج العلماء على إبرازها مثل التنمية الإقتصادية، أو التنمية الإجتماعية أو الثقافية، بل هي تشمل هذه الأنماط كافة، فهي تنمية تنهض بالأرض ومواردها، وتنهض بالموارد البشرية وتقوم بها، فهي تنمية تأخذ بعين الإعتبار البعد الزمني وحق الأجيال القادمة في التمتع بالموارد الأرضية"⁽³⁾.

تُعرف أيضا بأنها " محاولة الحد من التعارض الذي يؤدي إلى تدهور البيئة عن طريق إيجاد وسيلة لإحداث تكامل بين البيئة والإقتصاد"⁽⁴⁾.

وعُرفت على أنها" نتيجة تفاعل مجموعة في أعمال السلطات العمومية والخاصة بالمجتمع من أجل تلبية الحاجات الأساسية والصحية للإنسان، وتنظم تنمية اقتصادية لفائدته والسعي إلى تحقيق انسجام اجتماعي في المجتمع بغض النظر عن الاختلافات الثقافية اللغوية والدينية للأشخاص ودون رهن مستقبل الأجيال القادمة على تلبية حاجياتهم"⁽⁵⁾.

يمكن تقديم تعريف التنمية المستدامة في أربعة مراحل متمثلة في الآتي⁽⁶⁾:

-
- (1) عثمان محمد غنيم، ماجدة ابو زنت، مرجع سابق، ص 25.
 - (2) ريدة ديب، سليمان مهنة، التخطيط من أجل التنمية المستدامة، (سوريا: مجلة جامعة دمشق لعلوم الهندسة، المجلد 25، العدد الأول، 2009م)، ص 3.
 - (3) نوزاد عبد الرحمن الهيتي، التنمية المستدامة في المنطقة العربية: الحالة الراهنة والتحديات المستقبلية، (مصر: مجلة الشؤون العربية، العدد 125، 2006م)، ص 103.
 - (4) محمد عبد الكريم علي عبد ربه، ومحمد عزت محمد إبراهيم غزلان، إقتصاديات الموارد والبيئة، (الإسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2000م)، ص 290.
 - (5) كمال رزيق، التنمية المستدامة في الوطن العربي من خلال الحكم الصالح والديمقراطية، (مجلة العلوم الإنسانية، السنة الثالثة، العدد 25، 2002م)، ص 3.
 - (6) صالح إبراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، (الجزائر: مجلة الإدارة والإقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 93، 2012م)، ص 7.

1. المرحلة الأولى: فيها التنمية المستدامة تنقل المجتمع إلى عصر الصناعات والتقنيات النظيفة التي تستعمل أقل مايمكن من الطاقة والموارد، وينجم عنها أدنى حد من الغازات والملوثات التي ترفع درجة حرارة الأرض وتؤدي إلى تآكل طبقة الأوزون.

2. المرحلة الثانية: في هذه المرحلة يتم السعي إلى تحقيق استقرار النمو السكاني والحد من الهجرة إلى المدن لمنع الاكتظاظ السكاني فيها وما ينجم عنها من مخلفات ملوثة للبيئة، وذلك عن طريق توفير كافة الخدمات لسكان الأرياف.

3. المرحلة الثالثة: جعل التنمية المستدامة سبباً دائماً لتطوير نوعية الإنسان ، مع الأخذ في الحسبان قدرة النظام البيئي الذي يحتضن الحياة وإمكاناته.

4. المرحلة الرابعة: تكون التنمية المستدامة متمثلةً بالإدارة المثلى للموارد الطبيعية، وذلك من خلال الحصول على الحد الأقصى من منافع التنمية الاقتصادية بشرط المحافظة على خدمات الموارد الطبيعية ونوعيتها.

أما مفهوم التنمية المستدامة من منظور إسلامي فهي عبارة عن إستراتيجيات التنمية العمرانية الناجحة، التي تستند إلى تأسيس مبدأي المشاركة والمحلية كأبرز مفاهيم التنمية المتواصلة في اتخاذ القرار التنموي، باعتبار أن المشاركة تأسس آليات الشورى وفضائلها في إقرار العدالة والمصلحة العامة وأن المحلية اساساً للمعرفة الدقيقة لاحتياجاتهم إزاء القرار التنموي من أرض الواقع⁽¹⁾.

وعلى مستوى المؤسسات الاقتصادية فإن مفهوم التنمية المستدامة يدور جوهره حول مقابلة احتياجات المؤسسة الاقتصادية من الموارد دون الإضرار بحق الأجيال القادمة في تلك الموارد، أي أن يكون الاستخدام في حدود تجعل هذه الموارد قابلة للتجديد ذاتياً، وهو الأمر الذي سيزيد من قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار لفترة أطول، كما أنه سيمكنها من إنتاج أكبر قدرٍ من المخرجات بأقل المدخلات، وسيقلل ذلك من مقادير المخلفات الضارة المنتجة مما يؤدي في النهاية إلى تقليل التكاليف الإجمالية لهذه المؤسسات⁽²⁾.

مما سبق من استعراض لمفهوم التنمية المستدامة تستنتج الباحثة أن المصطلح لاقى إهتماماً من قبل العديد من الباحثين والمؤسسات المهنية، وعلى مستوى صانعي القرار في الدول المختلفة مما يدل على أهميتها البالغة في تحقيق التوازن في جميع المجتمعات، وأنها تنمية تتسم بالاستقرار وتمتلك عوامل

(1) نوزاد عبد الرحمن الهيتي، مرجع سابق، ص 4.

(2) محمد عباس بدوي، يسري محمد البلنجا، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، (القاهرة: دار الكتب والوثائق القومية المكتب الجامعي الحديث، 2013م)، ص 21.

الاستمرار والتواصل، وهي تنمية تشمل كافة الأنماط التنموية الأخرى من تنمية اقتصادية، أو اجتماعية، أو ثقافية، أو بيئية.

كما يمكن للباحثة أن تعرفها من وجهة نظر محاسبية على أنها النتيجة الحتمية لرغبة المؤسسات الاقتصادية لمراعاة الأبعاد البيئية والاجتماعية إلى جانب البعد الاقتصادي، بهدف تشجيع التوزيع العادل للثروات وحماية مستقبل وفوائد الأجيال القادمة، وعلى الدول والمؤسسات الاقتصادية والأفراد تحمل مسؤولية تحقيق التنمية المستدامة، كما تضيف الباحثة مفهوم إدارة الاستدامة في الشركات والذي تعتبره الباحثة إدارة متكاملة للأداء الاجتماعي والبيئي بجانب الأداء الاقتصادي، مما يمكن الشركة من تحديد الفرص الجديدة لإنشاء علاقات مع أصحاب المصلحة في الشركة، والمخاطر التي تتعلق بالاستدامة.

ثالثاً - خصائص التنمية المستدامة:

التنمية المستدامة مفهوم مرتبط بالتوفيق بين البيئة والتنمية، بحيث يتم مراعاة الجوانب البيئية وأخذها في الاعتبار لدى اتخاذ قرارات التنمية، وهي تنمية إنسانية بالدرجة الأولى، غايتها الإنسان وتأهيله دينياً وتعليمياً وثقافياً وصحياً، وتلبية حاجاته الأساسية، وتحقيق قيم الحرية والمساواة والعدالة داخل المجتمع، إذا ما تم إعداد الإنسان الصالح كان به حمل رسالة الاستخلاف في الأرض بتعميرها والسعي في منابها واكتشاف السنن الكونية والحفاظ على مواردها ومنع التبدير والإسراف والإفساد، وهي تنمية إذا تم تناولها من المنظور الإسلامي كان فيها صلاح الفرد والمجتمع، وأمن وسلامة العالم، فكل القيم الإنسانية التي نادت بها التقارير والمنظمات والمؤتمرات الدولية للتنمية المستدامة، سبقها الإسلام بتشريعات وتعاليم منذ أكثر من 1400 سنة، وتتمثل خصائص التنمية المستدامة في الجوانب التالية⁽¹⁾:

1. **التمركز حول البيئة:** يتم التركيز على ارتباط التنمية بالبيئة، حيث تأخذ تكاليف البيئة في الاعتبار ضمن عناصر تكاليف المشروع.
2. **ذات بعد قومي:** تتطلب التنمية المستدامة بعداً استراتيجياً لارتباطها بالبشر والموارد النامية والتلوث الذي لا يعرف الحدود السياسية بين الدول، فينتقل عبر الماء والهواء والكائنات الحية.
3. **الاهتمام بنوعية حياة الإنسان:** فالتنمية المستدامة تنمية إنسانية بالدرجة الأولى تهتم بالارتقاء بالإنسان من كافة الجوانب، التي تحقق سعادتها الحقيقية في دنياه وآخرة.

(1) عبد العزيز قاسم محارب، التنمية المستدامة في ظل تحديات الواقع من منظور إسلامي، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2010م)، ص ص 180-184.

4. **تنمية متوازنة:** توازن بين التنمية الاقتصادية وحماية البيئة في نفس الوقت، بما يكفل تحقيق التوازن بين أنشطة الإنسان والبيئة بأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لتحسين فرص حياة الإنسان في حاضره ومستقبله.

5. **التركيز على البعد الزمني:** فهي تنمية طويلة المدى تؤثر على الجيل الحاضر والأجيال القادمة.

6. **ذات بعد مستقبلي:** فهي تنمية راعي حق الأجيال القادمة في الموارد الناضبة.

7. **التمركز حول ضمان الاحتياجات الأساسية للأفراد:** تتركز اهتمامات التنمية المستدامة على الإنسان وتلبية حاجاته الأساسية، لتحسين نوعية حياته المادية والمعنوية.

8. **تنمية متكاملة:** تراعي البعد البشري والحفاظ على القيم الاجتماعية والاستقرار النفسي والروحي للفرد والمجتمع لضمان الحرية والمساواة والعدالة والارتباط الوثيق بين التنمية البشرية والتنمية المستدامة.

9. **تنمية تحقق تساوي الفرص للجميع:** حيث تلبى الاحتياجات الإنسانية والفرص المتساوية للجميع.

10. **تنمية ذات بعد إخلاقي:** ترتبط بفكرة العدالة والمشاركة المجتمعية والتكافل ومراعاة الفئات الضعيفة وتلبية احتياجاتها.

11. **تنمية متعددة الجوانب:** تهتم بالجوانب المعنوية والمادية للإنسان، فيؤخذ البعد الديني والاجتماعي والاقتصادي والثقافي والبشري والبيئي، في إستراتيجية التنميه المستدامه، فهي حق من حقوق الإنسان في حياة طيبة كريمة تكفل فيها حرته وأمنه على نفسه ودينه وعقله ونسله وماله، فهي تنمية غايتها الإنسان تركز على مبادئ العدالة والمساواة وهيئة تنمية ذات بعد مؤسسي لأنها تنمية شاملة ذات بعد استراتيجي لا تقتصر على مجرد الجهود الفردية المحكوم بعمر الفرد، بل إنها رسالة حياة ممتدة لاستمرار حضارة الإنسان وإطالة عمر الموارد الناضبة.

رابعاً - أبعاد التنمية المستدامة:

إن أهم الخصائص التي جاءت بها التنمية المستدامة هو الربط بين الإقتصاد والبيئة والمجتمع، بحيث لا يمكن النظر إلى أي من هذه المكونات الثلاثة بشكل منفصل، فلا بد من أن تكون النظرة التحليلية إليهم متكاملة معاً، وفيما يلي أبعاد التنمية المستدامة⁽¹⁾:

(1) باتر محمد علي وردم، العالم ليس للبيع: مخاطر العولمة على التنمية المستدامة، (عمان: الأهلية للنشر والتوزيع، 2003م)، ص 189.

1. **البعد الإقتصادي:** النظام المستدام إقتصاديًا هو النظام الذي يتمكن من إنتاج السلع والخدمات بشكل مستمر، وأن يحافظ على مستوى معين قابل للإدارة من التوازن الإقتصادي ما بين الناتج العام والدين، وأن يمنع حدوث إختلالات إجتماعية ناتجة عن السياسات الإقتصادية.

2. **البعد البيئي:** النظام المستدام بيئيًا يجب أن يحافظ على قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية، وتجنب الإسراف في الموارد المتجددة وغير المتجددة، ويتضمن ذلك حماية التنوع الحيوي والإتزان الجوي وإنتاجية التربة والأنظمة البيئية الطبيعية الأخرى التي لا تصنف عادة كموارد إقتصادية.

3. **البعد الإجتماعي:** يكون النظام مستدام إجتماعيًا في حالة تحقق العدالة في التوزيع، وإيصال الخدمات الإجتماعية، كالصحة والتعليم إلى محتاجيها والمساواة في النوع الإجتماعي والمحاسبة السياسية والمشاركة الشعبية.

يمثل تضافر جهود الثلاث مجالات البيئية والإقتصادية والإجتماعية فعالية التنمية المستدامة، وكل مجال منهم يحتوي على العديد من الأنشطة المتداخلة الفعالة التي تحقق التنمية المستدامة⁽¹⁾.

يتمثل ترابط أبعاد التنمية المستدامة الثلاثة فيما بينها وفق أحد الباحثين المختصين في مايلي⁽²⁾:

1. **اقتصاديًا:** النظام المستدام اقتصاديًا هو النظام الذي يتمكن من إنتاج السلع والخدمات بشكل مستمر وأن يحافظ على مستوى معين قابل للإدارة من التوازن الإقتصادي ما بين الناتج العام والدين العام، وأن يمنع حدوث إختلالات إجتماعية ناتجة عن السياسات الإقتصادية.

2. **بيئيًا:** النظام المستدام بيئيًا يجب أن يحافظ على قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية، تجنب الاستنزاف الزائد للموارد المتجددة وغير المتجددة، ويتضمن ذلك حماية التنوع الحيوي والإتزان الجوي وإنتاجية التربة والأنظمة البيئية الطبيعية الأخرى التي لا تصنف عادة كموارد إقتصادية.

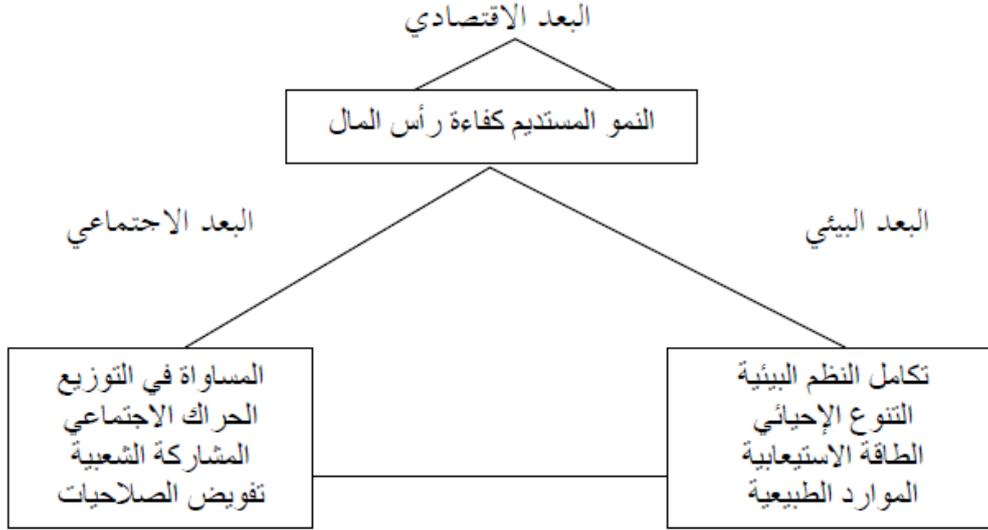
3. **اجتماعيًا:** يكون النظام مستدامًا اجتماعيًا في تحقيق العدالة في التوزيع، وإيصال الخدمات الاجتماعية كالصحة والتعليم إلى محتاجيها والمساواة في النوع الاجتماعي والمحاسبة السياسية والمشاركة الشعبية.

(1) Sebhatu, Samuel Petros, **ISO 14001 as a driving force for sustainable development and value creation**, (Emerald Group Publishing Limited, 2007) P. 18

(2) باتر محمد علي وردم، مرجع سابق، ص 189.

الشكل (1/1/3)

ترابط أبعاد التنمية المستدامة



المصدر: العايب عبدالرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، (الجزائر: جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م)، ص 26.

من الشكل السابق يتضح للباحثة مايلي:

1. أن أبعاد التنمية المستدامة الرئيسية هي:

أ- البعد الاقتصادي: حيث تتحقق الاستدامة الاقتصادية للشركات من خلال إنتاج السلع والخدمات بشكل مستمر، بحيث لايسبب خللاً في المنظومة الاجتماعية بسبب ممارساتها الاقتصادية.

ب- البعد البيئي: وتتحقق الاستدامة البيئية للشركات من خلال المحافظة على قاعدة ثابتة من الموارد الطبيعية، وعدم إهدارها في سبيل تحقيق أغراضها ومنافعها الاقتصادية.

ج- البعد الاجتماعي: وتتحقق الاستدامة الاجتماعية للشركات من خلال تحقيق العدالة في التوزيع للمنتجات والخدمات، والمشاركة في خدمة المجتمع المحلي.

2. أن أبعاد التنمية المستدامة متداخلة فيما بينها ومترابطة ويجب الالتزام بها مجتمعة من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

كما يضيف بعض الباحثين أبعاد أخرى للتنمية المستدامة بالإضافة إلى الأبعاد الثلاثة المذكورة أعلاه وهي:

1. البعد البشري⁽¹⁾:

إن البشر في مفهوم التنمية البشرية هم هدف التنمية وغايتها، لذلك فإن هنالك مجموعة أبعاد يجب أخذها بعين الاعتبار عندما تكون بصدد الاهتمام بالإنسان، وهي على النحو التالي:

- أ- **تثبيت النمو الديمغرافي:** وتعني العمل على تحقيق تقدم كبير في سبيل تثبيت نمو السكان، ذلك النمو السريع يحدث ضغطاً على الموارد الطبيعية، وعلى قدرة الحكومات على توفير الخدمات، كما أن النمو السريع للسكان في بلد الماء يحد من التنمية ويقلص من قاعدة موارد الطبيعية.
- ب- **مكانة الحجم النهائي للسكان:** للحجم النهائي الذي يصل إليه السكان في الكرة الأرضية حدود، لأن قدره الأرض على إعالة الحياة البشرية غير معروفة بدقة، حيث يقدر استقرار عدد السكان عند حوالي 11.6 مليار نسمة، وهو أكثر من ضعف عدد السكان الحاليين، وضغط السكان حتى المستويات الحالية، هو عامل متنامي من عوامل تدمير المساحات الخضراء، والإفراط في إستغلال الموارد الطبيعية.
- ج- **أهمية توزيع السكان:** إن توسع المناطق الحضرية ولاسيما في المدن الكبرى لو عواقب ضخمة على المدن، حيث رمي النفايات والمواد الملوثة، تشكل خطراً على السكان وتدمر النظم البيئية المحيطة بها، وبالتالي فالتنمية المستدامة تعني النهوض بالتنمية الريفية، للمساعدة على إبطاء محاولات الهجرة نحو المدن.
- د- **الاستخدام الكامل للموارد البشرية:** تهدف التنمية المستدامة إلى استخدام الموارد البشرية الاستخدام الكامل، وذلك بتحسين التعليم والخدمات الصحية بمحاربة الجوع، وأن تصل الخدمات الأساسية إلى الذين يعيشون في فقر مطلق، وذلك يعني توجيه الموارد وإعادة تخصيصها، لضمان الوفاء بالاحتياجات البشرية الأساسية، مثل تعلم القراءة والكتابة وتوفير الرعاية الصحية.
- هـ- **الصحة والتعليم:** إن التنمية البشرية تتفاعل تفاعلاً قوياً مع باقي الأبعاد الأخرى للتنمية المستدامة، من ذلك مثال: أن السكان الذين نالوا التغذية الجيدة بما يكفيهم للعمل أمراً يساعد التنمية الاقتصادية

(1) خالد مصطفى قاسم، ادارة البيئة والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، (الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر، 2007م)، ص 32.

ومن شأن التعليم أن يساعد الفلاحين وغيرهم من سكان البادية على حماية الغابات والأراضي البيولوجية.

و- **أهمية دور المرأة:** للمرأة أهمية خاصة ففي كثير من الدول النامية تقوم النساء والأطفال بالزراعة المعيشية والرعي وغير ذلك من الأعمال الشاقة، كما أنها أول من يقدم الرعاية للأطفال، ومع ذلك كثيراً ما تتلقى صحتها وتعليمها الإهتمام مقارنة بصرحة الرجال وتعليمهم، ففي شأن الاستثمار في صحة المرأة وتعليمها، أن يعود على الاستدامة بمزايا متعددة.

ز- **الاسلوب الديمقراطي في العالم:** إن اعتماد النمط الديمقراطي في الحكم يؤدي إلى تحقيق التنمية المستدامة، وتشكل السياسات الوطنية من تحقيق الحرية والأمن والاستقرار الداخلي واحترام حقوق الإنسان والعدالة الاجتماعية من أجل تنمية بشرية مستدامة.

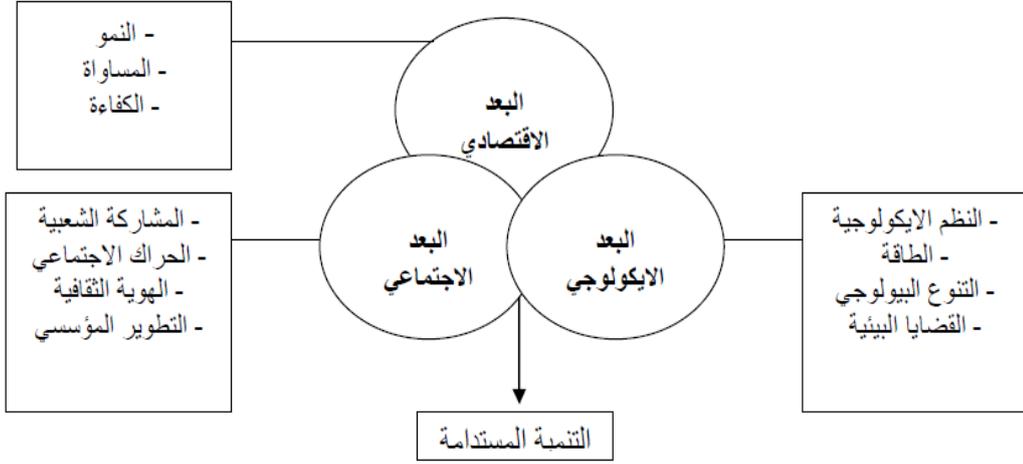
2. **البعد التكنولوجي:** تتطلب إجراءات منع التلوث من المنشآت نفقات إضافية وتكنولوجيا حديثة، تعجز عنها الدول النامية، والمنشآت الحرفية ومع غياب الرقابة على النفايات والإهمال في تطبيق العقوبات، تتلوث الأرض والمياه والهواء، وتهدف التنمية المستدامة إلى التحول إلى تكنولوجيات أنظف وأكثراً تقلل استهلاك الطاقة غيرها من الموارد الطبيعية إلى أدنى حد ممكن، ومن شأن التعاون التكنولوجي أن يعمل على سد الفجوة بين الدول الصناعية والدول النامية، وأن يزيد الإنتاجية ويحول دون مزيد من التدهور في نوعية البيئة والتكنولوجيا المتوافقة مع البيئة يجب ألا تؤدي إلى إهدار موارد طبيعية والتلوث وأن تكون رخيصة وتعتمد على تكثيف العمل وأن لا تكون قابلة للإساءة الاستخدام وأن تكون مناسبة للثقافات المحلية، وأن تعتمد على أشكال المعرفة القائمة، وأن تكون في وسع الجميع تفهمها، وأن تعتمد على اللامركزية، وأن تعتمد على أكبر قدر ممكن من التدوير⁽¹⁾.

كما يوضح الشكل التالي تداخل أبعاد عملية التنمية المستدامة وأن كل بعد من الأبعاد الرئيسية يتكون من عدد من المنظومات الفرعية الأخرى:

(1) عبد القادر قاسم محارب، مرجع سابق، ص 195.

الشكل (2/1/3)

تداخل أبعاد عملية التنمية المستدامة



المصدر: عثمان محمد غنيم وماجدة ابو زنط، التنمية المستدامة؛ فلسفتها واساليب تخطيطها وادوات قياسها، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2007م)، ص 42.

يتبين للباحثة مايلي:

1. أن هناك مجالات أساسية تعتمد عليها عملية التنمية المستدامة، ولضمان أن تكون التنمية المستدامة متواصلة لابد وأن يكون هناك توازنا بين الأنظمة التي تتضمن علاقات بشرية وطبيعية والتي تضم المحيط الحيوي والتقني والإجتماعي.
2. أن للتنمية المستدامة ثلاثة أبعاد رئيسية تتمثل في البعد البيئي الذي يشدد على الإستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية وضرورة المحافظة على الموارد المادية والبيولوجية والأمن البيئي بشكل عام، والبعد الإقتصادي الذي يمثل توازن الأمن البيئي مترجم إلى لغة الأعمال، ويعني توفير السلع والخدمات بشكل مستمر وأن تركز منظمات الأعمال مفهوم رعاية البيئة وصيانتها أثناء قيامها بأعمالها، الأمر الذي يساهم في رفاهية المجتمع من خلال تحقيق الكفاءة الإقتصادية بالإستخدام الأمثل للموارد الطبيعية، أما البعد الإجتماعي فيتناول العلاقة بين الطبيعة والبشر وتحسين سبل الرفاهية من خلال تحقيق العدالة الإجتماعية وضمان الحصول على الخدمات التعليمية والصحية واحترام حقوق الإنسان والثقافات المتعددة، والمشاركة الفعلية لجميع قطاعات المجتمع في صنع القرارات.

خامساً - مبادئ التنمية المستدامة:

تضمنت العديد من الإتفاقيات جملة من المبادئ الأساسية التي تعتبر روح هذه الإتفاقيات، والتعاون الدولي في سبيل الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، وأهم هذه المبادئ⁽¹⁾:

1. المنع prevention : بمأنه من المكلف ومن الصعب تقنيا إصلاح البيئة الطبيعية بعد تدميرها، فإن مبدأ منع التلوث والتدمير هو المبدأ الرئيسي في الإتفاقيات البيئية الدولية، وهذا المبدأ له العديد من الأولويات التطبيقية حيث أنه يتطلب بذل الجهد وتطبيق تقنيات واضحة ومؤثرة لمنع التلوث قبل أن يحدث.

2. الوقاية Precaution: هو من أهم المبادئ البيئية التي ظهرت في إتفاقيات البيئة العالمية، ويعتمد على حقيقة أن العالم قد لا يتمكن من تحديد التأثيرات البيئية والصحية الحقيقية للنشاط الإقتصادي، أو طرح منتج أو سلعة أو تصريف لبعض المخلفات في الطبيعة، وبالتالي عدم وجود أدلة علمية على التأثير الفعلي للمادة الملوثة، لا يعني طرح هذه المادة أو التعامل بها، بل يعني عدم الموافقة على طرح هذه المادة قبل أن يتم التأكد علمياً من عدم وجود مضار لها.

3. مبدأ الملوث هو الذي يدفع Polluter-Pays: وقد تم تطوير هذا المبدأ أثناء مؤتمر البيئة الإنسانية العالمي في ستوكهولم عام 1972م، ويعني أن الجهة المسببة للتلوث سواءً كانت شركة أو مصنع أو منشأة سياحية أو حتى دولة عليها أن تدفع ثمن إصلاح وتنظيف هذا التلوث، وبالإضافة إلى ذلك فإن الجهة المنتجة لمادة ما " مثل أحد المصانع " أو الجهة التي تقوم بنشاط إقتصادي في منطقة طبيعية " مثل شركات قطع الأخشاب أو التعدين " أن تدفع كلفة العملية الإنتاجية، كل القيمة المطلوبة لتطبيق المواصفات البيئية في العملية الإنتاجية مثل تقليل إنبعاثات المواد الغازية من المداخن أو تنظيف المناجم من المواد السامة أو معالجة المخلفات السائلة.

إضافةً إلى المبادئ السالفة الذكر، تضمنت الإتفاقية العالمية للأمم المتحدة عشرة مبادئ للتنمية المستدامة، حيث توافق الشركات الموقعة على هذه الإتفاقية على مراعاة هذه المبادئ في كل ما تقوم به من أنشطة في أي دولة في العالم، وهي⁽²⁾ :

(1) باتر محمد علي وردم، مرجع سابق ، ص 296.

(2) observatoire de la responsabilite societal de l' entreprise, **developpement durable et entreprises**, 2 edition, afnor, 2008, PP. 40 – 41.

1. حقوق الإنسان

- أ- المبدأ الأول: على المؤسسات تأييد واحترام وحماية حقوق الإنسان المعلنة في كافة دول العالم.
ب- المبدأ الثاني: التأكد من عدم التورط في أعمال تنطوي على مخالفة لمبادئ حقوق الإنسان.

2. العمل

- أ- المبدأ الثالث: تويد المؤسسات حرية المشاركة وتعترف إعترافاً فعلياً بحق المساومة الجماعية.
ب- المبدأ الرابع: القضاء على كافة أشكال الإلزام والإجبار على العمل.
ج- المبدأ الخامس: الإلغاء الفعلي لعمالة الأطفال.
د- المبدأ السادس: القضاء على التمييز في الوظائف والمهن.

3. البيئة

- أ- المبدأ السابع: يتعين على المؤسسات أن تتبنى أسلوباً حذراً عند التعامل مع التحديات التي تواجه البيئة.
ب- المبدأ الثامن: تبني المبادرات التي تنمي الشعور بالمسؤولية البيئية.
ج- المبدأ التاسع: التشجيع تطوير ونشر التكنولوجيا الصديق للبيئة.

4. محاربة الفساد

- أ- المبدأ العاشر: يتعين على المؤسسات أن تعمل على محاربة كافة أشكال الفساد، بما في ذلك الإبتزاز والرشوة.

مما سبق من استعراض لمبادئ التنمية المستدامة، تستنتج الباحثة أن المبادئ سالفه الذكر هي بمثابة المرشد للمؤسسات نحو المساهمة بفعالية في التنمية المستدامة، وتحدي للعمل على تحقيق الأهداف المحددة للتنمية المستدامة، كما أن تطبيق مبادئ الاستدامة يصب في مصلحة المؤسسات الاقتصادية، ومن الآثار الهامة التي تنعكس على المؤسسات نتيجة تبنيها مبادئ التنمية الاقتصادية ما يلي:

1. دعم قدرة الشركة على التخطيط الاستراتيجي.
2. تعزيز مركز المؤسسة الاقتصادية في السوق وتحقيق ميزة تنافسية من خلال تعزيز سمعتها.
3. المحافظة على مستوى آمن لأنشطة الشركة التشغيلية.
4. تحقيق رضا العاملين في الشركة.
5. ترشيد استغلال الموارد وخفض التكاليف وذلك من خلال تحسين كفاءة الأداء التشغيلي.
6. تقليل مخاطر العمل وتعزيز فرص نمو مشاريع الشركة.

سادساً - مؤشرات قياس التنمية المستدامة:

ترتبط مؤشرات قياس التنمية المستدامة بأهداف عملية التنمية لذلك تختلف هذه المؤشرات في عددها ونوعها من فترة إلى أخرى ومن منطقة إلى أخرى نظراً لاختلاف أهداف التنمية وتعددتها واختلاف الأولويات كما تختلف مؤشرات قياس التنمية المستدامة عن مؤشرات التنمية التقليدية، حيث أن هذه الأخيرة تقيس التغيير الذي طرأ على جانب معين من جوانب عملية التنمية على أساس أن هذه التغييرات مستقلة بينما تركز مؤشرات التنمية المستدامة على تداخل وترابط الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئة وأي تغيير يطرأ على جانب منها ينعكس على الجوانب الأخرى، أن للمؤشر الجيد في قياس التنمية المستدامة خصائص عدة نلخصها في ما يلي⁽¹⁾:

1. أنه وثيق الصلة بالموضوع المراد دراسته، حقيقي ويعكس الواقع وله القدرة على قياس مدى التقدم الحاصل في مجال معين.
 2. قابل للمقارنة ومؤسس على بيانات تجمع بشكل منتظم.
 3. حساس تجاه التغيير عبر الزمان والمكان.
- وتكتسي مؤشرات قياس التنمية المستدامة أهمية بالغة حيث تسمح لمتخذ القرار وواضع السياسات معرفة ما إذا كانوا على الطريق الصحيح، كما تساعد على قياس التقدم المحقق نحو التنمية المستدامة، وقد حدد قسم التنمية المستدامة التابع لدائرة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية للأمم المتحدة مجموعة من المؤشرات المتعلقة بقياس التنمية المستدامة وهي مصنفة لأربع فئات رئيسية كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول (1/1/3)

مؤشرات التنمية المستدامة للأمم المتحدة

نوع المؤشر	المؤشر	الرقم المتسلسل
اقتصادي	نصيب الفرد من الدخل	1.
اقتصادي	نسبة الاستثمار من الناتج الاجمالي	2.
اقتصادي	الميزان التجاري	3.
اقتصادي	نسبة الديون من الناتج الاجمالي	4.
اقتصادي	كثافة استخدام المواد والمعادن	5.

(1) عثمان محمد غنيم وماجدة ابو زنت، مرجع سابق، ص ص 262-267.

اقتصادي	نسبة المساعدات الخارجية من الناتج الاجمالي	.6
اقتصادي	نسبة معدل استهلاك الطاقة السنوية للفرد	.7
اقتصادي	نسبة استهلاك الطاقة من المصادر المتعددة	.8
اقتصادي	كثافة استغلال واستهلاك الطاقة	.9
اقتصادي	كميات النفايات الصناعية والمنزلية	.10
اقتصادي	كميات النفايات الخطيرة	.11
اقتصادي	ادارة النفايات المشعة	.12
اقتصادي	تدوير النفايات	.13
اقتصادي	المسافة المقطوعة للفرد بواسطة وسائل النقل	.14
اجتماعي	نسبة السكان تحت خط الفقر	.15
اجتماعي	معامل جيني لتوزيع	.16
اجتماعي	معدل البطالة	.17
اجتماعي	نسبة معدل اجور الذكور من الاناث	.18
اجتماعي	مستوى التغذية للاطفال	.19
اجتماعي	معدل الخصوبة	.20
اجتماعي	العمر المتوقع عند الميلاد	.21
اجتماعي	السكان المتوفرون على الصرف الصحي	.22
اجتماعي	السكان المتوفرون على مياه الشرب	.23
اجتماعي	الاطفال المحصنون ضد الامراض	.24
اجتماعي	الاطفال في مرحلة التعليم الاساسي	.25
اجتماعي	الشباب في مرحلة التعليم الثانوي	.26
اجتماعي	معدل الامية	.27
اجتماعي	مساحة المسكن للفرد	.28
اجتماعي	عدد الجرائم لكل مئة الف من السكان	.29
اجتماعي	معدل النمو السكاني	.30
اجتماعي	سكان الحضر من التجمعات الرسمية وغير الرسمية	.31
بيئي	انبعاث غازات البيوت البلاستيكية	.32

بيئي	درجة استهلاك طبقة الازون	33.
بيئي	درجة تركيز الملوثات في المناطق الحضرية	34.
بيئي	مساحة الاراضي الزراعية الدائمة	35.
بيئي	استعمال المخصبات	36.
بيئي	استعمال المبيدات الزراعية	37.
بيئي	نسبة مساحة الغابات إلى المساحة الكلية	38.
بيئي	كثافة استغلال اخشاب الغابات	39.
بيئي	مساحة الاراضي المتصحرة	40.
بيئي	نسبة السكان المقيمين في المناطق الداخلية	41.
بيئي	معدلات الصيد حسب النوع	42.
بيئي	معدلات تراجع مستوى المياه الجوفية	43.
بيئي	نسبة مساحة المحميات الطبيعية من المساحة الكلية	44.
بيئي	أنواع النباتات والحيوانات المنقرضة	45.
مؤسسي	الاستراتيجية الوطنية للتنمية المستدامة	46.
مؤسسي	تطبيق المعاهدات الدولية الخاصة بالاستدامة	47.
مؤسسي	نسبة عدد المشاركين في شبكة الانترنت من مجموع السكان	48.
مؤسسي	عدد خطوط الهاتف لكل ألف فرد	49.
مؤسسي	نسبة الإنفاق على البحث العلمي	50.
مؤسسي	الخسائر البشرية والاقتصادية نتيجة الأخطار الطبيعية	51.

المصدر: عثمان محمد غنيم وماجدة ابو زنط، التنمية المستدامة؛ اساليب تخطيطها وادوات قياسها، (عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2007م)، ص ص 270-272.

مما سبق من استعراض لمؤشرات قياس التنمية المستدامة في الجدول السابق تخلص الباحثة إلى الآتي:

1. تختلف مؤشرات قياس التنمية المستدامة في عددها ونوعها من فترة إلى أخرى ومن منطقة إلى أخرى نظراً لاختلاف أهداف التنمية وتعدد واختلاف الأولويات، وبالرغم من ذلك نجد أنها مترابطة ومتداخلة بسبب ترابط وتداخل مجالات التنمية المستدامة.

2. أن المؤشرات الاجتماعية والتي تعتبر مقياس للمساهمة في المجتمع المحلي تعطي مؤشراً للمجال الاجتماعي المتعلق بالتنمية المستدامة.
3. أن المؤشرات الاقتصادية والتي تعتبر مقياس للمساهمة في الرفاهية الاقتصادية للمجتمع كافة تعطي مؤشراً للمجال الاجتماعي المتعلق بالتنمية المستدامة.
4. أن المؤشرات البيئية والتي تعتبر مقياس للتكاليف البيئية تعطي مؤشراً للمجال البيئي المتعلق بالتنمية المستدامة.
5. أن المؤشرات المؤسسية تعطي مؤشراً للمجال المؤسسي المتعلق بالتنمية المستدامة.
6. اختيار المؤشر المناسب لقياس التنمية المستدامة يعتمد على ظروف الدولة المعنية وبحسب القطاع الصناعي.

المبحث الثاني

الأداء المستدام للمؤسسات الاقتصادية

أولاً - مفهوم وأهمية الأداء المستدام للمؤسسات الاقتصادية:

تزايد التأكيد الدولي على أهمية الحفاظ على البيئة من خلال إصدار القوانين والتشريعات المنظمة للبيئة، مما أدى بالمنظمات إلى إدراج القضايا البيئية في أجندتها وأعمالها وأنشطتها بغية تحقيق التنمية المستدامة⁽¹⁾، وحيث تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق أقصى عائد ممكن من خلال الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة، ظهر التخوف من الإفراط في استخدام الموارد الطبيعية ونتيجة لذلك نودي بضرورة الاهتمام بالتنمية المستدامة، ومع زيادة اهتمام الأطراف ذات العلاقة بالأمور غير المالية لمنشآت الأعمال فإن أنظمتها المحاسبية تعد قاصرة على توفير هذه المعلومات وبالتالي يتطلب تطويرها بهدف توفير التقارير غير المالية ذات البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الأمر الذي أدى إلى ظهور ممارسات التنمية المستدامة كجزء أساسي في السياسات والاجراءات الداخلية للشركات والمؤسسات الاقتصادية⁽²⁾.

إن ما يميز الوضع على المستوى العالمي في مجال التنمية المستدامة هو غياب الربط بين السياسات التنموية والسياسات البيئية والاجتماعية، إذ يلاحظ وجود فجوات عميقة بين السياسات التنموية والسياسات البيئية والاجتماعية المتبعة من طرف الدول، ومن بين ما ترتب على ذلك أن ظهرت آراء تنادي بوقف التنمية أو تغيير اتجاهها تفاديا للإضرار البيئي وتحقيقا للعدالة الاجتماعية، وعلى الرغم من ذلك، فإنه مما لا جدال فيه هو أنه لا يمكن إيقاف التنمية من أجل تحقيق السلامة البيئية والعدالة الاجتماعية، كما أنه لا يمكن الاستمرار بالتنمية دون مراعاة الآثار البيئية والاجتماعية للمشاريع الاقتصادية، وبالتالي بات من الضروري العمل على التوفيق بين التنمية والبيئة والمجتمع، إن هذا الوضع ليس وليد العصر الحالي، بل هو ما امتازت به الأنشطة الاقتصادية في كل الحضارات التي مرت بها البشرية، فدائما وجد الانسان نفسه غير قادر على تحقيق التوافق بين رغبته الملحة على إشباع المتطلبات المتزايدة للمجتمع الذي يعيش فيه وندرة الموارد التي تمتاز بها الطبيعة والتي منها

(1) ابو حفص رواني، المراجعة البيئية للمؤسسات كأداة لتحقيق التنمية المستدامة، (الجزائر: جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مجلة روى الاقتصادية، العدد 6، 2014م)، ص ص 185 - 200 .

(2) عبد الوهاب نصر علي، مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، 2012م)، ص ص 23 - 25.

يستمد احتياجاته من أجل تحقيق تلك الرغبات. فموضوع الاهتمام بالبيئة والمجتمع وترقيتهما يعدا من الموضوعات المهمة والأساسية والمرتبطة بتصرفات الانسان وتعامله مع الغير وهذا على مر العصور. نتيجة لذلك، أصبحت ضرورة التوفيق بين المسائل التنموية والمسائل البيئية والاجتماعية هاجساً يلاحق البشرية جمعاء، فكيفية تحقيق تنمية اقتصادية بأقل قدر من التلوث والإضرار البيئي وبالحد الأدنى من استهلاك الموارد الطبيعية وتحقيق العدالة الاجتماعية أصبح من المتطلبات التي يجب مراعاتها عند رسم السياسات التنموية للدول وأصبح التفكير في الحلول اللازمة للمشاكل البيئية والاجتماعية عند إقامة المشاريع الاقتصادية والسهر والسعي الدائم على تطبيقها من طرف هذه المشاريع ضرورة ملحة تلتزم بها كل من الدول والحكومات وكذلك المؤسسات الاقتصادية، وهذا نظراً لأن تفاقم الوضع في المجال البيئي هو نتاج للتطور الاقتصادي الحديث والذي أدى إلى ظهور تكتلات في شكل مؤسسات اقتصادية، هذه الأخيرة أدت إلى ظهور ظواهر متفاوتة للتدهور البيئي والتي هي نتيجة أنشطة هذه المؤسسات الاقتصادية والناجمة عن التصنيع المكثف والاستعمال اللامحدود للموارد الطبيعية المحدودة والاعتماد اللامتناهي على التطورات التكنولوجية المتسارعة. إن قيام المؤسسات الاقتصادية بالاستغلال الجائر للموارد الطبيعية من جهة وغياب وعدم الالتزام بمعايير الحفاظ على البيئة من جهة أخرى هو الذي أدى إلى تفاقم ظاهرة التلوث وما ترتب عليها من آثار على المجتمع بصفة عامة. "فمن بين المخاطر التي نجمت عن ممارسة هذه المؤسسات لأنشطتها الاقتصادية هو مساهمة هذه الأخيرة في تحقيق ندرة الموارد على الرغم من أن هذه الموارد ضرورية لها حتى يمكن ان تحقق نموها وتضمن بقاءها. وبالتالي، فإن المؤسسة تجد نفسها أمام اشكالية كيفية المواصلة في مزاولة نشاطها الانتاجي وتحملها لمسئوليتها الناجمة عن هذا النشاط الذي يؤدي إلى المساهمة في ندرة الموارد والاضرار بالبيئة⁽¹⁾.

إن ما يميز المؤسسات الاقتصادية في ما يتعلق بالبيئة والأضرار التي تلحق بها من جراء ممارستها لأنشطتها الانتاجية ينطبق أيضا على الوضع الاجتماعي خاصة في ما يتعلق بعلاقتها مع عمالها، ذلك أن التطور التكنولوجي الذي تنسب اليه كل المشاكل البيئية هو أيضاً سبب المشاكل الخاصة بالصحة والسلامة المهنية وتوفير ظروف العمل المناسبة. فالتكنولوجيات الحديثة المطبقة في مجال

(1) العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، (الجزائر: جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في الاقتصاد غير منشورة، 2011م)، ص 43.

الانتاج هي التي قادت إلى إحداث التغيير في الطرق والأساليب الانتاجية. فالسعي المستمر لتحسين مستويات الانتاجية قاد إلى اعادة النظر في أنماط العمل داخل الورشات، مما ترتب عليه تغير ظروف العمل ومنه ظهور اعتبارات جديدة تربط العلاقة بين المؤسسة وعمالها، مما نجم عنه مسائل اجتماعية لم تكن معروفة قبل تبني المؤسسات للفكر التaylorي والفوردي في الانتاج.

ولكي يتم تصحيح هذا الوضع اقتصاديا، فإنه يتعين على المؤسسات الاقتصادية تغيير نظرتها للعالم وذلك بتقليل الاهتمام فقط بالاعتبارات التي تركز على الأرباح والخسائر قصيرة الأجل والاهتمام بالعائد المترتب على التواصلية البيئية في الأجل الطويل ويكون ذلك بانتهاج توجهات تحتوي على المزيد من الممارسات الأخلاقية والصديقة للبيئة والأكثر عدالة اجتماعيا، وهذا على عكس الاعتقاد الذي كان سائدا والذي مفاده أنه عندما يتعلق الأمر بتطبيق السياسات الاجتماعية والبيئية، فإن ذلك يقلص من مستويات النمو الاقتصادي.

ولقد سمح بروز مفهوم التنمية المستدامة بتحقيق توفيق بين هذين المعتقدين وذلك بتطبيق آراء وأفكار مبنية على مراعاة الابعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في آن واحد و دون التفريط في أي واحد منهما، ويكون ذلك بتبني المؤسسات الاقتصادية لمبادئ التنمية المستدامة في الإدارة والتسيير. في هذا المجال، فإن الأجندة 21 المنبثقة من مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية الذي عقد في ريو دي جانيرو في عام 1992 والذي اعتمده زعماء أكثر من مئة بلد قد "وصفت المؤسسات بأنها تؤدي دورا حيويا في التنمية الاجتماعية والاقتصادية للبلدان، انطلاقا من مبدأ أن هذه المؤسسات مهما كان شكلها أو حجمها أو طبيعة نشاطها أو مكان تواجدها تتحمل المسؤولية عن الأثر البيئي للنشاط الذي تمارسه⁽¹⁾.

ولذلك تعدى مفهوم الأداء من المفهوم المالي إلى مقاربات أكثر شمولية تتضمن أبعاد اجتماعية وبيئية ومع ظهور أطراف أخرى تسمى بأصحاب المصلحة، عرف الأداء مفهوما جديدا ذلك أن إستمرارية المؤسسات لا تركز فقط على الجانب المالي لنشاطاتها، والذي تسعى من خلاله إلى إشباع رغبات المساهمين فقط، وبناءً عليه توسعت مسؤولية المؤسسات ولم تعد محصورة على المساهمين فقط، وإنما إندمجت أطراف أخرى معنية يطالبون بضرورة أخذهم بعين الإعتبار والإستماع إليهم على أساس أن أصواتهم أصبحت هدفا حيويا لأداء وإستمرارية المؤسسات، فظهر مفهوم الأداء المستدام في الكتابات الإدارية من أجل تطوير إستعمال إستراتيجيات التنمية المستدامة من طرف المؤسسات وتقديم تقارير

(1) العايب عبد الرحمن، المرجع السابق، ص 44.

حول مسؤولياتها الاجتماعية إلى مختلف أصحاب المصلحة، حيث يعرف الأداء المستدام على أنه " تجميع للنتائج الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية" وحسب كثير من الباحثين، فإن الأداء المستدام هو الذي يراعي ويدمج الأبعاد الثلاثة للأداء (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي والبعد البيئي)⁽¹⁾.

ويشير أحد الباحثين إلى أن الأداء المستدام " أداء المنظمة الكلي الذي قد يتضمن سياسات وقرارات الأعمال التي تختلق نتائج اجتماعية وبيئية و/أو اقتصادية بجانب المالي"⁽²⁾.

كما يعرف النشاط المستدام على مستوى المنشأة "بأنه النشاط الذي يتضمن اتخاذ قرارات في الحاضر لا تقيد الاختيارات المتاحة في المستقبل"، ومن ناحية أخرى تعرف استدامة الشركات بأنها استراتيجية أعمالٍ تسعى لاستخدام أفضل ممارساتٍ للأعمال، بما يحقق التوازن بين احتياجات أصحاب المصالح الحاليين والمحتملين وتبعاً لذلك فإن أداء استدامة الشركات يقيس إلى أي مدى تدمج الشركات العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية داخل عملياتها وبالتالي تأثيرها على المنشأة والمجتمع.

وعلى مستوى الشركة هناك أربعة جوانب للاستدامة كما يلي⁽³⁾:

1. يقصد بالجانب المالي : العائد المناسب لمستوى المخاطر.
2. يقصد بالتأثير الاجتماعي: تأثير عمليات وأنشطة المنشأة على المجتمع في ضوء العقد الاجتماعي وتأثير أصحاب المصالح.
3. يقصد بالتأثير البيئي: تأثير عمليات وأنشطة المنشأة على البيئة.
4. يقصد بثقافة المنظمة: العلاقة بين المنظمة وأصحاب المصالح الداخليين وخاصة الموظفين والعاملين.

وقد أبرزت الجهود المختلفة بأن أداء الاستدامة الجيدة يتمثل في العديد من النقاط منها مايلي⁽⁴⁾:

1. تعتبر تقارير الاستدامة مقياساً لمدى فعالية المبادرات التي يتم إطلاقها وتنظيمها.
2. بيان ماتقوم به الشركة بخصوص اتجاه البيئة والموارد البشرية والمنتج والمستهلك والمجتمع.
3. ترسيخ مبادئ الحاكمة من أجل تحقيق التنمية المستدامة.
4. تساهم في زيادة القدرة على تحسين مستوى التأثير على المجتمع.

(1) العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة – حالة قطاع الأسمنت بالجزائر، (الجزائر: جامعة المسيلة، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والإستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، يومي 10- 11 نوفمبر 2009م)، ص 571.

(2) William baue, **Sustainability Reporting Auditing**, 2004 P 2 Available at:

<http://www.socialfunds.com/news/article.cgi/1443.html>, Accessed 3/7/2020

(3) د. حنان هارون فريد، أثر الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للمسؤولية الاجتماعية والاستدامة على دقة تنبؤات المحللين الماليين، (مصر: مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 2، العدد 3، 2016م)، ص 14.

(4) د. حنان هارون فريد، المرجع السابق، ص 15.

إن تناول قضايا الاستدامة هاماً للشركات لأنه يسمح لها من جهة بالتخفيف من ما يرتبط بالتحديات التي تعترض الاستدامة من مخاطر مالية ومخاطر متعلقة بالسمعة، ويعزز من جهة أخرى الوعي بمساهمتها في التنمية المستدامة، فعلى سبيل المثال بينت دراسة حديثة أنجزتها منظمة Ernst & Young ومجموعة Green Biz أن الطلب على الكشف عن الآثار البيئية والاجتماعية قد زاد من الاستجابة للقوى الداخلية والخارجية المتعلقة بمخاطر الاستدامة البيئية⁽¹⁾.

إن المؤسسات التي تعمل على تحقيق التنمية المستدامة من خلال إحداث تغييرات سواء تعلق بالسياسات أو العمليات أو المنتجات، يمكنها تحقيق مجموعة من المنافع تتمثل فيما يلي⁽²⁾:

1. خلق ميزة تنافسية: إن النظر إلى عمليات المؤسسة من خلال عدسة التنمية المستدامة من شأنه أن يخفض التكاليف ويزيد من العوائد، فالمؤسسات التي تطور منتجات تقدم حلولاً جديدة لمشاكل قديمة سوف يؤدي هذا التطوير إلى زيادة حصتها في السوق، كما أن إنتاج نفس المستوى من الإنتاج في ظل مدخلات أقل، ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، سيكون له أثر بيئي واقتصادي إيجابي، كما سيكون له تأثير إيجابي على هيكل التكلفة الخاص بالمؤسسة.

2. تخفيض المخاطر: إن المؤسسات التي تقوم بإعداد ونشر تقارير الإستدامة، هي المؤسسات التي يزيد فيها احتمال تخفيض المخاطر التي تتعلق بعدم الإتفاق مع القوانين وتجنب التهديدات التي قد تترتب على تلويثها للبيئة، والتي يمكن أن تؤثر سلباً على أدائها المالي وسيولتها، وذلك بالمقارنة مع المؤسسات التي لا تعد ولا تنتشر هذه التقارير.

3. الإحتفاظ بولاء أصحاب المصلحة: إن عدم إستجابة المؤسسات لتحديد التأثير البيئي والإجتماعي والإقتصادي لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية، سوف يعرضها لمخاطر جوهرية مما قد يهدد ولاء أصحاب المصلحة، فالمؤسسات التي تستجيب الآن هي التي يمكن أن تتخذ قراراتها وأختياراتها بنفسها وإلا ستكون مدفوعة للإستجابة لجمعيات الضغط أو تتصاع لمعايير يضعها الآخرون.

4. تفعيل حوكمة الشركات: إن المؤسسات التي تعد وتنتشر تقارير عن مقدرتها عن الإستدامة، من شأنها أن ترفع مستوى الإفصاح والشفافية بشأن الأداء المالي والبيئي والإجتماعي، الأمر الذي يعمل على تفعيل الحوكمة باعتبار أن الشفافية من مبادئ حوكمة الشركات.

(1) استعراض الممارسات الجيدة المتعلقة بتعزيز دور الإبلاغ من قبل الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، (جنيف: مذكرة مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 32، مجلس التجارة والتنمية، 4 - 6 نوفمبر 2015م)، ص 4.
(2) عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة - وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الثالث، دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص 524.

إن جدوى التنمية المستدامة باتت واضحة بما لا يتطلب التأكيد، فهي تفتح أبواباً لفرص جديدة ومكاسب كبيرة ناتجة عن زيادة الفعالية، وتدفع عجلة الابتكار، وتحسّن سمعة الشركات، وتؤهل سمعة الشركات المستدامة لاستقطاب الموظفين والزبائن والعملاء والمستثمرين وكسب ولائهم، كما تضمن لها استمرارية شرعية وقبول مزاولة نشاطاتها التجارية، هذا هو سبب ازدهار الشركات المستدامة وتحقيقها عوائد جذابة للمستثمرين، وهو السبب الذي دفع 9000 شركة حول العالم للتوقيع على الالتزام بالمبادئ العالمية العشرة للاتفاق العالمي للأمم المتحدة، التي تعد بمثابة دليل للسلوك التجاري المستدام⁽¹⁾.

مما سبق من استعراض لأهمية التنمية المستدامة يتضح للباحث أن استدامة المؤسسات الاقتصادية من المواضيع التي اكتسبت أهمية في السنوات الأخيرة نسبة لما تحقّقه من مميزات على مستوى المؤسسة والمجتمع والأفراد.

ثانياً - الخطوات والمراحل الرئيسية لوضع برنامج الإستدامة للمؤسسات الاقتصادية:

إن تطبيق أبعاد التنمية المستدامة وإدماجها في إدارة المؤسسة الاقتصادية، لا بد أن يتم عن طريق وضع برامج وخطوات متتالية تعتبر مداخل لاستدامة تلك المؤسسات، تتمثل خطوات وضع برنامج الاستدامة للمؤسسات فيما يلي⁽²⁾:

1. وضع رؤية للاستدامة: تمثل الخطوة الأولى في برنامج الاستدامة والتي يجب أن تحاول التركيز على نقاط القوة الداخلية للمؤسسات والاستفادة من الفرص الخارجية، مما يخلق ميزة تنافسية للمؤسسات، بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف ومعالجتها، ومواجهة التهديدات التي تواجهها المؤسسة في البيئة الخارجية وتؤثر على نشاطها بل واستمرارها في الأجل الطويل.

2. تخصيص الموارد: بمجرد قيام المؤسسة بوضع الرؤية للتنمية المستدامة الخاصة بها، تتحدد الخطوة التالية في تحديد فريق عمل التنمية المستدامة وهي تخصيص الموارد، وفي الشركات الكبرى يتم تخصيص وظيفة على المستوى التنفيذي مثل تعيين مدير تنفيذي للتنمية المستدامة، ويشمل فريق عمل التنمية المستدامة أفراد من الأقسام المختلفة للمؤسسة، بما يضمن الخبرات المتنوعة ووجهات نظر مختلفة لفريق العمل مما يدعم أفكار تحقيق التنمية المستدامة للمنشأة، وتتمثل مهام عمل فريق

(1) تقرير لجنة التنمية المستدامة والأعمال، أعمال أفضل لعالم أفضل، الملخص التنفيذي، دافوس، يناير 2017م، ص 8.
(2) جمال كامل محمد عبد الرحيم، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي - دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015م)، ص 30 - 31.

التنمية المستدامة في جمع وتحليل المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للمؤسسة لأغراض اتخاذ القرارات والخطط الاستراتيجية وتحقيق رؤية التنمية المستدامة للمنشأة.

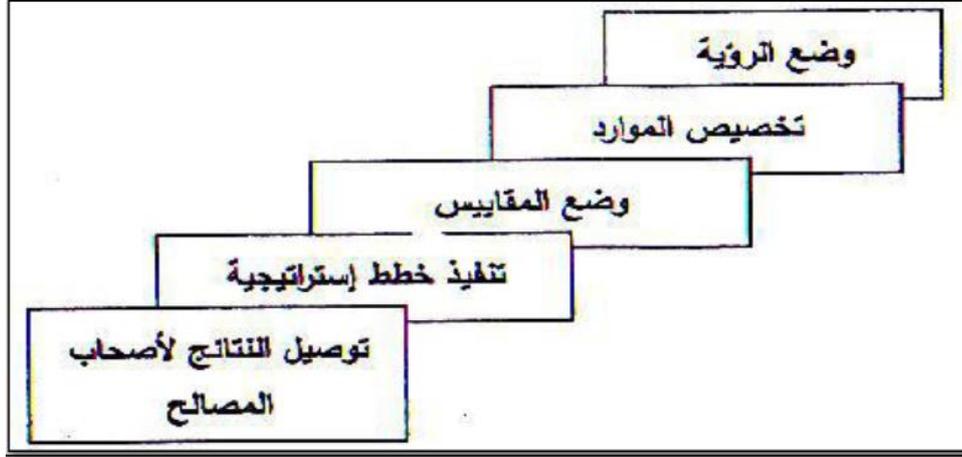
3. وضع مقاييس الأداء: يمثل وضع مقاييس الأداء الجانب الهام لاستدامة المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال نظام متكامل يتضمن أدوات المحاسبة عن التنمية المستدامة، مما يضمن تقييم الأداء والكشف عن الفرص الاستراتيجية والتحقق من الكفاءة الاقتصادية لعملياتها، وعلى مستوى الأثر البيئي لعمليات وأنشطة المؤسسات، يتم وضع نظام لقياس مدى التقدم المحقق نحو تحقيق أهداف الاستدامة، وتشمل تلك المقاييس معدلات استخدام الطاقة، وقياس انبعاث الغازات، واستخدام المياه، وإعادة التدوير، والنتائج من النفايات، وتوليد الطاقة المتجددة. بينما يتضمن الأثر الاجتماعي لعمليات المؤسسات، قياس المنافع والتكاليف من الأنشطة الاجتماعية، ومساهمتها في المجتمع، والمحاسبة عن الاستثمارات الاجتماعية والعائد الاجتماعي، وتتضمن تلك الخطوة تجميع البيانات الفعلية السنوية على مستوى المؤسسة ومقارنتها بالمعايير والمعدلات المقبولة والمحددة دولياً.

4. تنفيذ الخطط الاستراتيجية: بمجرد أن يتم وضع رؤية المؤسسة للاستدامة، واختيار فريق العمل، ووضع المقاييس، يتم تنفيذ الخطط الاستراتيجية للاستدامة بما يتلاءم مع الوضع التنافسي للمؤسسة ونقاط القوة الداخلية والفرص المتاحة خارجياً.

5. توصيل النتائج لأصحاب المصالح: جهود المؤسسات لتحقيق الاستدامة يجب أن يتم توصيلها بفعالية إلى أصحاب المصالح، وذلك من خلال الإفصاح عن تقارير الاستدامة، وما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية عن أداء المؤسسات على مستوى الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (البيئي، الاجتماعي والاقتصادي) بما يفيد في عمليات اتخاذ القرارات.

الشكل (1/2/3)

الخطوات الرئيسية لوضع برنامج الإستدامة للمؤسسات الاقتصادية



المصدر: عفت أبوبكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة - دراسة تطبيقية، (مصر: جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، دراسة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2012م)، ص 9.

من الشكل السابق يمكن تلخيص الخطوات الرئيسية التي يجب اتباعها عند وضع برنامج لاستدامة المؤسسات الاقتصادية حيث تبدأ بتحديد الرؤى والأهداف ثم البحث عن موارد ومن ثم وضع مقاييس تتناسب مع طبيعة الأنشطة المستدامة للشركة، والبدء في تنفيذ الخطط والتقارير عن ذلك لأصحاب المصالح.

تمر المؤسسات الاقتصادية بثلاث مراحل عند تطبيق مفهوم الاستدامة كما يلي⁽¹⁾:

1. المرحلة الأولى: تتمثل في الإلتزام، وهو الحد الأدنى لتحقيق الاستدامة، ويقصد بتلك المرحلة أنه ينبغي على المؤسسات أن تلتزم وتمتثل للقوانين واللوائح والتشريعات الوطنية والدولية المتفق عليها للحفاظ على البيئة.

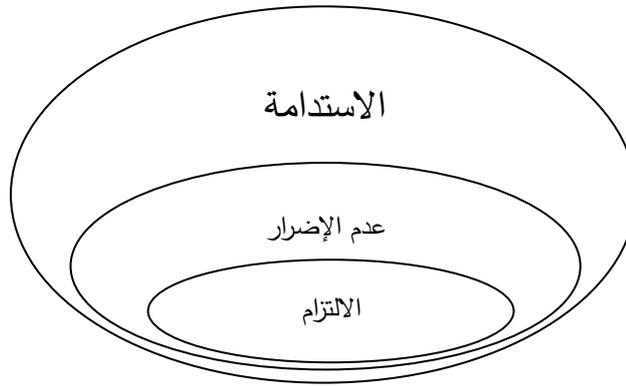
2. المرحلة الثانية: تتمثل في عدم الإضرار، ويتضمن ذلك أن المؤسسات يجب أن تكون لديها الوعي الكافي بقدرتها على خلق آثار بيئية واجتماعية واقتصادية حقيقية ومحتملة، وبناءً على هذا الوعي ينبغي على المؤسسات وضع وتنفيذ سياسات وإجراءات للحد من أي ضرر يمكن أن ينتج عن عملياتها التشغيلية، على سبيل المثال (أيزو 14001).

(1) عفت أبو بكر محمد الصاوي، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة، (مصر: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 48، العدد 2، 2012م)، ص 12.

3. المرحلة الثالثة: تتجاوز هذه المرحلة الإلتزام وعدم الإضرار، بمعنى أن المؤسسات يمكن أن تساهم في تحقيق الاستدامة على المستوى الوطني من خلال الإنخراط في الاستثمار الاجتماعي والحوار مع أصحاب المصالح، والعمل على تحقيق التكامل بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

الشكل (2/2/3)

مراحل التنمية المستدامة في المؤسسات



المصدر: فاتح غلاب ، إطار مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر: جامعة سطيف، كلية الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2016م)، ص 23.

من الشكل التالي يتضح أن تطبيق الاستدامة في الشركات يحتاج إلى مايلي:

1. تهيئة للمناخ العام في الشركة وقناعة الإدارة العليا بأهمية تطبيقها على كافة المستويات.
2. وضع برنامج بخطوات متتابعة للإنخراط في التنمية المستدامة.
3. تبدأ مراحل استدامة الشركة بالالتزام بالقواعد والتشريعات التي تختص بالتنمية المستدامة ثم التحول إلى تنفيذ هذه التشريعات داخل الشركة من خلال وضع سياسات داخلية ملزمة في الشركة لعدم الإضرار بالبيئة من خلال عملياتها، ومن ثم التوسع في خلق القيمة من خلال التوجه نحو التقرير عن أدائها المستدام.

إدماج وظيفة الاستدامة، تلجأ المؤسسات الاقتصادية إلى الاستعانة بجملة من الأدوات والتي صُنفت إلى ثلاث فئات كما يلي⁽¹⁾:

1. الاعتماد على المعايير والمواصفات القياسية الدولية.
 2. تطبيق المبادرات الدولية الصادرة من جمعيات ومنظمات دولية.
 3. تطبيق نماذج التميز الإداري
- إن تعدد الأدوات المستخدمة لقياس مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في التنمية المستدامة، يثير الإرتباك ولكن في الحقيقة هذه الأدوات تمثل إطار عمل متكامل للوقوف على مساهمة المؤسسة الاقتصادية في التنمية المستدامة، وهي ممثلة في الشكل التالي:

الشكل (3/2/3)

إطار متكامل للأدوات المتاحة لإدماج وظيفة الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية



Source: Piotrma Zurkiewicz, Devcomm-sdo, **Corporate Environmental Responsibility: is a Common Framework Possible?**, World Bank, 2004, p 06.

يتضح من الشكل السابق أن الأدوات المستخدمة لإدماج وظيفة التنمية المستدامة في الشركات هي كمايلي:

1. الأنظمة الإدارية.

(1) العايب عبد الرحمن، وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة المؤسسات العمومية لصناعة الأسمت في الجزائر،(الجزائر: جامعة سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 11، 2011م)، ص 172.

2. معايير حسن التدبير .
3. مدونات السلوك.
4. معايير الثقة.
5. معايير الأداء .
6. الإبلاغ عن الأداء .

ثالثاً - مرتكزات وأبعاد استدامة المؤسسات الاقتصادية:

إن تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية يستند إلى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالات التنمية المستدامة، وفي هذا الصدد أصدر البنك العالمي للإنشاء والتعمير عشرة مبادئ أساسية ترتكز عليها التنمية المستدامة تتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

1. **المبدأ الأول:** تحديد الأولويات بعناية، اقتضت خطورة مشكلات البيئة وندرة الموارد المالية التشدد في وضع الأولويات وتحديد المشكلات الواجب التصدي لها بفعالية.
2. **المبدأ الثاني:** الاستفادة من كل دولار، أي التأكد من فعالية التكلفة، بحيث يسمح هذا التأكيد بتحقيق إنجازات كثيرة بموارد محدودة.
3. **المبدأ الثالث:** اغتنام فرص تحقيق الربح لكل الأطراف، بحيث بعض المكاسب في مجال البيئة سوف تتضمن تكاليف ومفاضلات، والبعض الآخر يمكن تحقيقه كمنتجات فرعية لسياسات صممت لتحسين الكفاءة والحد من الفقر والعمل على خفض الدعم لاستخدام الموارد الطبيعية، وهو أوضح سياسة لتحقيق الربح للجميع.
4. **المبدأ الرابع:** استخدام أدوات السوق حيثما يكون ممكناً، إن الحوافز القائمة على السوق إلى خفض الأضرار الضريبية هي الأفضل من حيث المبدأ والتطبيق.
5. **المبدأ الخامس:** الاقتصاد في استخدام القدرات الإدارية والتنظيمية، حيث يجب العمل على تنفيذ سياسات أكثر تنظيماً وقدرة.
6. **المبدأ السادس:** العمل مع القطاع الخاص، يجب على الدولة التعامل بجدية وموضعية مع القطاع الخاص، باعتباره عنصراً أساسية في العملية الاستثمارية.
7. **المبدأ السابع:** الإشراف الكامل للمواطنين، أي المشاركة الشعبية.
8. **المبدأ الثامن:** توظيف الشراكة التي تحقق نجاحاً، يجب على الحكومات الاعتماد على الارتباطات الثلاثية التي تشمل: الحكومة، القطاع الخاص، منظمات المجتمع المدني، وتنفيذ تدابير متضافرة للتصدي لبعض القضايا البيئية.

(1) الهام الشيلي، دور استراتيجية الجودة الشاملة في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر: جامعة سطيف، قسم علوم التسيير، رسالة ماجستير في الإدارة غير منشورة، 2014م)، ص ص 67 - 68.

9. **المبدأ التاسع:** تحسين الأداء الإداري المبني على الكفاءة والفعالية، من خلال تبني المديرين أدنى التكاليف.

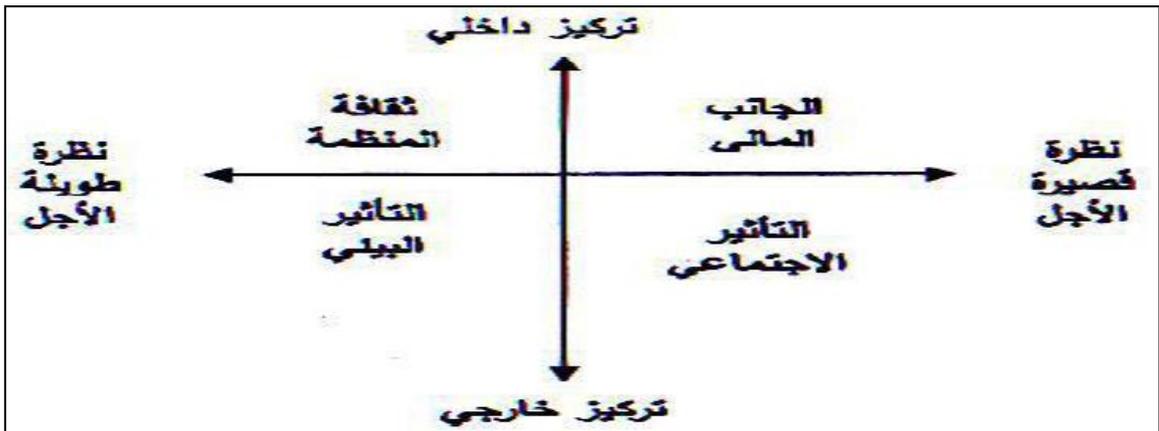
10. **المبدأ العاشر:** إدماج البيئة من البداية في سياسات الدول واستراتيجيات المؤسسات وكذلك الاستثمارات الجديدة المزمع إنشائها مستقبلاً.

تتمثل أبعاد استدامة المؤسسات في ثلاثة أبعاد هي الجدوى الاقتصادية، المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية البيئية، ويجب أن تكون هذه الأبعاد مترابطة بطرق مختلفة بحيث لا يمكن للمسؤولية البيئية والاجتماعية أن تقف بمعزل عن الجدوى الاقتصادية، ويجب على المؤسسات مواصلة تقديم المنتجات والخدمات التي يرغبها المجتمع، من أجل توليد الأرباح والنمو، وفي ذات الوقت الذي تواصل أعمالها عليها أيضاً أن تأخذ في الاعتبار أثرها الاجتماعي والبيئي كجزء لتوليد قيمة مستدامة⁽¹⁾.

وعلى مستوى المؤسسات الاقتصادية هناك أربعة جوانب للاستدامة، يمكن أن تظهر في الشكل التالي:

الشكل (4/2/3)

مصفوفة استدامة المؤسسات



Source: Stat His Gould, **Accounting for Sustainability**. Finance & Management, IFAC.2011, P.19

من الشكل السابق تستنتج الباحثة أن للمؤسسات الاقتصادية أربعة جوانب تتعلق بالاستدامة هي :

1. الجانب المالي: ويقصد به العائد المناسب لمستوى المخاطر التي تواجهها المؤسسة.

2. الجانب الاجتماعي: ويقصد به الأثر المترتب على المجتمع جراء أنشطة المؤسسة.

3. الجانب البيئي: يقصد به الأثر المترتب على البيئة جراء أنشطة المؤسسة.

4. الجانب الثقافي: يقصد به علاقة المنظمة بأصحاب المصالح

⁽¹⁾ Stat His Gould, **Accounting for Sustainability**. Finance & Management, IFAC.2011, P.19

رابعاً- الإطار العام لمساهمة الشركات في التنمية المستدامة:

يمكن تصور الإطار العام للأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة عن طريق مؤشرات تحمل الأبعاد الاجتماعية والبيئية، إن تحقيق التنمية المستدامة يرتبط بالأنشطة ذات البعد البيئي والاجتماعي، لذلك فإن نتائج تقييم الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية تؤدي بالضرورة إلى الحكم على مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة⁽¹⁾.

ونجد أن هناك إتفاق على الأنشطة المؤدية إلى استدامة المؤسسة الاقتصادية، وهي⁽²⁾:

1. مجال الموارد الطبيعية: فيتضمن مجال الموارد الطبيعية والمساهمات العامة الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي، ويمتد نطاق هذا المجال لأكثر من المنطقة الجغرافية للمؤسسة الاقتصادية، وترتبط بامتثال المؤسسة للمتطلبات القانونية لتجنب مسببات تلوث الهواء والمياه والضوضاء، ووضع برامج للتخلص من المخلفات الصلبة واتباع أكثر الطرق الفنية كفاءة لتقليل كميات المخلفات، ومساهمة المؤسسة في المحافظة على المصادر النادرة للمواد الخام والطاقة ومحاولة اكتشاف مصادر جديدة لها.

2. مجال المساهمات العامة: يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع وليس لأفراد المنظمة الجغرافية التي تعمل بها المؤسسات، وترتبط بمساهمات المؤسسات في تدعيم المؤسسات العلمية والثقافية والخيرية، والمساعدة في التسهيلات الخاصة بالعاية الصحية وبرامج الحد من الأوبئة والأمراض، والعمل على حل المشاكل الإنسانية فيما يتعلق بتوظيف الأقليات، والمعوقين والعناية بالطفولة، وتوفير وسائل نقل العاملين بما يؤدي إلى تخفيف الضغط على وسائل النقل العامة، والاشتراك في برامج التخطيط الحضاري التي تهدف إلى تخفيف معدل الجرائم، والمساعدة في تنفيذ برامج الإسكان التي تختص بإنشاء المساكن وتجديدها⁽³⁾.

3. مجال الموارد البشرية: يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمؤسسات من حيث تحسين أحوالهم بصفة عامة، لذا فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً، وتتضمن

(1) بلال فايز عمر، أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، (مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، 2014م)، ص 243.

(2) محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، (القاهرة: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000م)، ص 30.

(3) محمد عباس بدوي، نفس المرجع، صص 30-31.

أنشطته مساهمة المؤسسات في توفير فرص عمل متكافئة لجميع الأفراد دون تفرقة بينهم حسب الجنس أو اللون أو العقيدة، وإعداد برامج تدريب العمال لزيادة مهاراتهم، واتباع سياسة للتقني تحقق رضاهم الوظيفي، واتباع نظام أجور وحوافز يحقق لهم مستوى معيشي مناسب يتفق مع المستويات الموجودة في المؤسسات الأخرى في الصناعة أو في المجتمع، توفير ظروف عمل آمنة وقد أدت التطورات التقنية إلى التأكيد والاهتمام بالناحية النوعية للموارد البشرية، لذلك تحظى اعتبارات التدريب والتكيف مع طرق الإنتاج المتغيرة والمقدرة على الابتكار باهتمام خاص من قبل المؤسسات، كما تهتم التشريعات بحماية الموارد البشرية وتحدد سياسات التوظيف وشؤون العاملين، وتنظم معالجة هذه الأمور من حيث الشكل والمضمون، كما تستجيب المؤسسات لهذا المجال لما له من نتائج اقتصادية إيجابية، فتحقق سلامة العاملين في النواحي الصحية والنفسية ووقايتهم من أخطار المهنة مما يؤدي إلى زيادة كفاءتهم الإنتاجية⁽¹⁾.

4. مجال مساهمة المنتج والخدمة: يتحدد نطاق هذا المجال بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضاهم عن المنتج أو الخدمة، وتتضمن هذه الأنشطة القيام بالبحوث التسويقية لتحديد الاحتياجات التي تتلاءم مع المقدرة الاستهلاكية للعملاء، وإعلامهم بخصائص السلعة أو الخدمة وبطريقة استخدامها، وبحدود ومخاطر ومدة صلاحية الاستخدام⁽²⁾.

(1) محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، ط 2، (القاهرة: جامعة المنصورة، 2012م)، ص 31.

(2) محمد عباس بدوي، نفس المرجع، ص 33.

المبحث الثالث

المحاسبة عن التنمية المستدامة

أولاً - مفهوم المحاسبة عن التنمية المستدامة:

يمكن القول أن تطور الاهتمام بقضايا التنمية المستدامة قد انعكس على الفكر المحاسبي، وحاولت الدراسات المحاسبية تحسين مجالات القياس والإفصاح المحاسبي وتوسيع مضمونه ليشمل مجالات جديدة من أهمها الإفصاح عن الإسهامات الاجتماعية والبيئية إلى جانب الإسهامات الاقتصادية للوحدات الاقتصادية، مما يخلق تحدياً للمحاسبين ومنظور جديد لمسؤوليتهم، وذلك من خلال توسيع مجالات عملهم ليشمل قضايا جديدة مثل حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وغيرها من جوانب الاستدامة، وظهرت محاسبة الاستدامة Sustainability Accounting وتتضمن مجموعة عمليات القياس والإفصاح عن معلومات الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للشركة⁽¹⁾.

إن الوظيفة المحاسبية يقع على عاتقها إيجاد وسيلة للتعبير عن نتائج قياس إسهامات الشركات في تحقيق التنمية المستدامة وعرض النتائج على الأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي يستوجب وجود نظام معلومات محاسبي عملي يمكن تطبيقه في مؤسسات الأعمال لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهاماتها في مجال التنمية المستدامة، يقوم النظام المحاسبي في المؤسسة بوظيفة خدمية تتمثل في معالجة مجموعة من البيانات من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص وإظهارها في قوائم تساعد الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويمكن النظر إلى المحاسبة كنظام معلومات على أنها مجموعة من النظم والطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع من أجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة بهدف إنتاج معلومات مالية، حيث أن مخرجات النظام المحاسبي يواجه تحدياً بالغ الأهمية إذ نجد تعدداً وتنوعاً لمستخدمي المعلومات المحاسبية فضلاً عن ذلك تعدد الأهداف التي يجب أن تخدمها تلك المعلومات. من السمات العامة لمجتمع المعرفة، التزايد المستمر للمشكلات البيئية الناتج عن اتجاه كثير من المؤسسات إلى سوء استثمار البيئة الطبيعية، وسوء التصرف بالنفايات الصناعية، والاستخدام غير المنظم للمواد الكيماوية الضارة، ووقوع الحوادث الصناعية، والعملية المحاسبية في الوقت الراهن قائمة على قياس الأحداث التي لها آثار داخلية على اقتصادات المؤسسة فقط، ونظم القياس الحالية عاجزة عن قياس الآثار الخارجية

(1) حنان هارون فريد، مرجع سابق، ص 15.

للمؤسسات، مما أدى الى وجود قصور في مخرجات النظام المحاسبي لقياس مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الرفاهية الاجتماعية، إذ أن مخرجات النظام المحاسبي لاتعتمد القياس لآثار الأنشطة الاجتماعية والبيئية، أي قياس المنافع التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاجتماعية التي قام المشروع بتنفيذها⁽¹⁾.

وتعرف محاسبة الاستدامة بأنها عبارة عن نظام للمعلومات يختص بوظيفتي قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمنشأة والتقرير عن نتائج هذا القياس بما يكفل تقييم إسهامها في تحقيق التنمية المستدامة⁽²⁾.

يعرف مشروع Sigma المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها " استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي⁽³⁾. ويشار للمحاسبة عن التنمية المستدامة بالتكاليف الخاصة بالمؤسسات، وتتضمن التكاليف العامة الأخرى مجالا واسعا من التكاليف الاجتماعية، والتكاليف الخاصة خلال دورة حياة المنتج⁽⁴⁾. استحدث مفهوم المحاسبة والإبلاغ المتعلقين بالاستدامة باتباع نهجين متوازنين⁽⁵⁾:

1. فأما الأول فهو نقاش فلسفي مرتبط بالمساءلة وآثارها في التنمية المستدامة، ويقوم هذا المنهج على إعادة تقييم أهمية الآثار الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، فضلا عن المخاطر المتصلة بها وتفاعلها في نظم المحاسبة الخاصة بالشركات.

2. وأما النهج الثاني فيتناول البعد الإداري المرتبط بعدة مفاهيم وأدوات لتحقيق الاستدامة، وقد تطور هذا النهج مقارنة بالمحاسبة التقليدية المالية والمتعلقة بإدارة التكاليف.

وتعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة من المتطلبات الضرورية في الوقت الحالي لإعداد تقارير التنمية المستدامة، حيث أن التعبير عن الأداء الغير مالي يتم قياسه من خلال قدرة المؤسسة على المحافظة على المقاييس المتعلقة بالبيئة والاقتصاد والمجتمع، وقد جاء هذا التوجه متماشياً مع التوجه السابق لقياس الأداء غير المالي للمؤسسات والذي تناول نظام لتقييم الأداء مستنداً إلى بطاقة

(1) عبد الرزاق قاسم شحادة وآخرون، تحديات مهنة المحاسبة في ظل متطلبات التنمية المستدامة، (العراق: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014م)، ص 495.

(2) محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 38.

(3) فاتح غلاب، إطار مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر: جامعة سطيف، كلية الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2016م)، ص 64.

(4) ناجية ألان، المحاسبة عن التنمية المستدامة من منظور المؤسسات الإنتاجية، ص5، مقال متاح على الموقع الإلكتروني www.iefedia.com تاريخ الاطلاع 2020/6/3

(5) استعراض الممارسات الجيدة المتعلقة بتعزيز دور الإبلاغ من قبل الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، (جنيف: مذكرة مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 32، مجلس التجارة والتنمية، 4 - 6 نوفمبر 2015م)، ص 5.

العلامات المتوازنة للأداء Balanced Scorecard الذي تناول أربعة محاور هي المحور المالي ومحور الزبائن ومحور العمليات والمراحل الداخلية، ومحور التعلم والنمو، ومن الملاحظ أن هذا النظام جاء متماشيا مع متطلبات تطبيق التنمية المستدامة من حيث أن محاور الزبائن والعمليات والمراحل الداخلية والتعلم والنمو، ماهي إلا مقاييس أداء غير مالي تركز على المجتمع والمجتمع والبيئة من خلال الاهتمام برغبات الزبائن ومتطلباتهم وقدرتهم على الدفع والعمل على التحسين والتطوير في أداء وكفاءة وفاعلية الأداء المقدم من قبل الإدارة والموظفين، في سبيل تحقيق الرفاهية للمجتمع والأفراد فيه وضمان ولاء الموظفين والزبائن للمؤسسات لتحقيق الميزة التنافسية والربحية المطلوبة، إلا أن التنمية المستدامة تأخذ بعدا أكثر تركيزا على المجتمع والبيئة⁽¹⁾.

وفي مجال المحاسبة عن الاستدامة، يظهر دور المحاسبين في دعم جهود الاستدامة للوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال الدور القيادي الذي يلعبه المحاسبون في عمليات القياس والرقابة والحوكمة، وعمليات الإفصاح وتوصيل قيمة الاستدامة طويلة الأجل للمنشأة، ويحدد الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار العام لعمل المحاسبين في مجال استدامة الشركات خلال عدة آليات تتضمن الآتي⁽²⁾:

1. إدارة الاستدامة ، وذلك من خلال إدارة المخاطر ، وقياس وإدارة الأداء، والإفصاح عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للوحدة الاقتصادية.
2. إعداد التقارير الخارجية لاستدامة الشركات، ويتضمن ذلك تقديم معلومات دقيقة وملائمة وموثوق بها لأصحاب المصالح والمساهمين.
3. دعم النظم غير المالية وتشمل بيانات أداء الاستدامة، ويساعد المحاسبون في تقييم وتحسين تلك النظم.
4. دعم اعتبارات وجوانب الاستدامة في ممارسات الأعمال، وقرارات الإنفاق الرأسمالي وتخصيص التكاليف والتكامل مع استراتيجية الأعمال.
5. زيادة الشفافية ووضع سياسات لمعالجة القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية وإدارة المخاطر والتواصل مع أصحاب المصالح.

(1) متعب عايش البقمي، سليمان حسين البشناوي، واقع المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الصناعية – دراسة تطبيقية في المؤسسات الصناعية الأردنية، (العراق: مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014م)، ص 461.

(2) حنان هارون فريد، مرجع سابق، ص 15 .

6. التوجه طويل الأجل ووضع سياسات لمعالجة قضايا الاستدامة.

ويلعب المحاسبون دوراً مهماً في ممارسة محاسبة استدامة المنشأة على أساس أنشطتهم الفعلية لإدارة معلومات الاستدامة باعتبارهم خبراء تنظيميين ومنهجين، فضلاً عن تحديد الأداء الرئيسي للمنشأة، وكيفية قياس المعلومات وشكلها وكيفية المساعدة في معالجة جميع البيانات وتحويلها لمعلومات تتعلق بالنواحي الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمنشأة. ونظراً لمعرفة المحاسبين بالطرق والأساليب المحاسبية في جمع، وإعداد وتحليل وتفسير المعلومات كخبرة فنية، لذا يتم الاعتماد عليهم في تحديد مؤشرات الاستدامة وتصميم الطرق لجمع معلومات الاستدامة وإعداد تقارير الاستدامة ذات معلومات دقيقة وموثوقة وملائمة لاحتياجات أصحاب المصالح⁽¹⁾.

تؤثر أبعاد المسؤولية الاجتماعية على قيمة المنشأة من خلال مساهمات المنشآت في الحفاظ على البيئة، وهو ما يخلق الانتماء من البيئة الخارجية للمنشأة كونها تراعي حقوق المجتمع المدني ومن ثم ينعكس على قيمة المنشأة، وارتفاع قيمة الأسهم ليس فقط من منظور الأرباح المحققة ولكن من كونها لديها عقيدة أخلاقية بمدى أهمية المسؤولية الاجتماعية والإفصاح المحاسبي عن ذلك ضمن تقارير متكاملة يوضح بها كافة البنود المحاسبية المرتبطة بأبعاد المسؤولية الاجتماعية وطرق قياسها من خلال التوصيات والمبادئ العالمية الصادرة عن (IIRC)⁽²⁾.

والجدير بالذكر أن هناك اتفاق في البحوث العلمية على أهمية الدور الاستراتيجي للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في دعم متطلبات التنمية المستدامة، من خلال مايلي:

1. الإفصاح المحاسبي عن التحسين المستمر والسلامة المهنية.
2. الإفصاح المحاسبي عن توفيق الأوضاع لمتطلبات الأمن البيئي وعدم مخالفة التشريعات المنظمة لها.
3. زيادة المحتوى المعلوماتي عن خطة منظمات الأعمال تجاه المسؤولية الاجتماعية.
4. الإفصاح عن مدى الالتزام بالمعايير العالمية للمساءلة الاجتماعية.
5. المساهمات المالية المخصصة لدعم المسؤولية الاجتماعية لخدمة المجتمع المدني.

(1) كمال عبد السلام حسن، آفاق دنون إبراهيم، عصام عبد المنعم احمد إسماعيل، محددات الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة، (مصر: جامعة المنصورة، كلية التجارة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 41، العدد 1، 2017م)، ص 376.

(2) مؤمن فرحات السيد محمد، تقييم أثر الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة- دراسة ميدانية، (مصر: جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 20، العدد 4، 2016م)، ص 218.

هناك ثلاثة من الأسباب التي تدفع بالمديرين لتطبيق نظام المحاسبة عن الاستدامة هي⁽¹⁾:

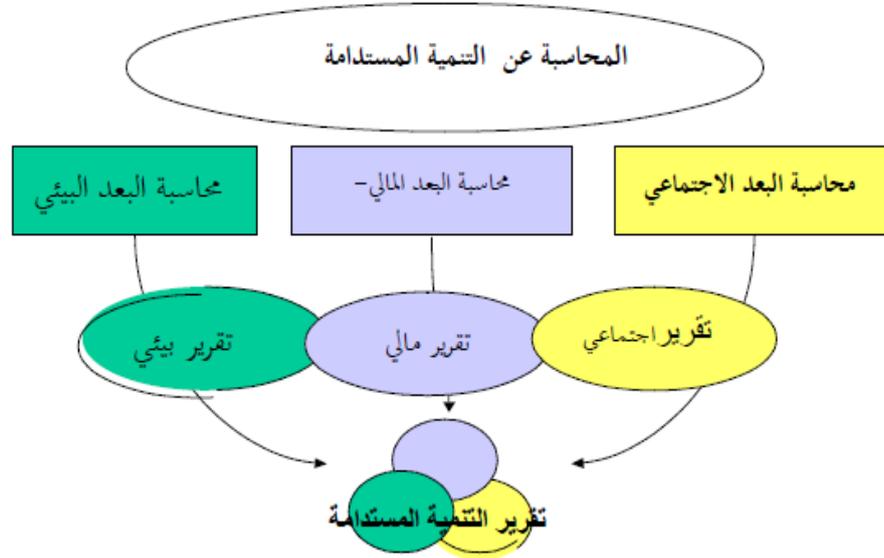
1. الضغط التشريعي: إن إدخال معلومات الاستدامة بشكلٍ إلزاميٍّ من خلال التشريع، هو الإحتمال الأول والأسهل للتطبيق لفرض متطلبات التقرير عن الاستدامة والإمتثال المؤسسي اللازم لاستمرار أنشطة المؤسسات.

2. التنظيم الذاتي: وهو نشاط طوعي حيث المؤسسة تقيد أفعالها أو تلتزم بإجراءاتٍ اختياريةٍ (مثل الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية)، لسعيها إلى تحسين أدائها وسمعتها بطريقةٍ طوعيةٍ، من أجل منع المزيد من اللوائح الحكومية الإلزامية، للحفاظ على القبول الاجتماعي والسمعة، أو لمنع المؤسسات المنافسة (مثلا عن طريق تحمل تكاليف إدارة المعلومات).

3. إدارة الأعمال من أجل الاستدامة: إدخال المحاسبة عن الاستدامة لتحقيق أهداف (مثل التكلفة الاقتصادية وإمكانية خفض أو زيادة إيرادات المبيعات)، بالإضافة إلى الأنشطة الاجتماعية والبيئية، كل ذلك يمثل دافعا لإدارة المؤسسات من خلال خلق إدارة الاستدامة داخلها.

الشكل (1/3/3)

طريقة عمل المحاسبة عن التنمية المستدامة



Source: Mark Angelskin, **A Sustainability Accounting System for Canada, An Assessment of the State of Sustainable Development Accounting and Indicator Reporting at the National, Provincial, Municipal-Community and Corporate Level**, The Pembina Institute, 5 November, 2002, p 48.

(1) فاتح غلاب ، إطار مقترح لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، (الجزائر: جامعة سطيف، كلية الاقتصاد والتجارة وعلوم التسيير، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2016م)، ص 76.

من خلال الشكل السابق يمكن للباحثة تعريف المحاسبة عن التنمية المستدامة على أنها تحديد وقياس وتوصيل الآثار المترتبة على أنشطة المؤسسة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والطبيعية.

كما ترى الباحثة أن المحاسبة عن التنمية المستدامة تحقق مجموعة من الفوائد هي:

1. تعتبر المحاسبة عن التنمية المستدامة أداة مفيدة لمعرفة هوية الشركة وتقييم المخاطر البيئية والاجتماعية التي تواجهها.

2. تساعد المحاسبة عن التنمية المستدامة إدارة الشركة في تحديد كفاءة استخدام الموارد وتدعم في ربط الشركة بالقضايا الاجتماعية والبيئية مع الفرص المالية.

3. تقوم المحاسبة عن التنمية المستدامة بمقارنة وقياس أداء الشركة من النواحي البيئية والاجتماعية والاقتصادية وتحديد أفضل الممارسات التي تحقق الأهداف بأقل التكاليف، عن طريق جمع المعلومات عن النفقات البيئية والاجتماعية ذات الصلة وربطها بالفوائد المالية بالشركة.

4. التأكيد على أن التكاليف البيئية والاجتماعية يمكن أن تنخفض مع مرور الوقت بشرط الالتزام بالاستدامة في الشركة.

5. تشجيع المشاركة بين أصحاب المصالح في الشركة.

وعليه يمكن اعتبار أن الدور الجديد للمحاسب في ما يختص بالأمر المتعلقة بإسهامات الشركات في التنمية المستدامة مثل تحديا وفرصا له، حيث اتسع دور المحاسب من مجرد جمع وتحليل والإفصاح عن العمليات المتعلقة باستدامة الشركات إلى منفذ لمفهوم التنمية المستدامة ومشارك في تحقيق استدامة الشركات.

ثانياً - مداخل المحاسبة عن التنمية المستدامة:

هناك ثلاثة مداخل نحو تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. **مدخل من الداخل إلى الخارج:**

وفقا لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن الاستدامة من وجهة نظر مديري المؤسسات في محاولتهم المساهمة في التنمية المستدامة، حيث يحتاج المديرون المعلومات الملائمة والموثوق بها لدعم عمليات اتخاذ القرارات التي تتعلق بحل المشاكل الاجتماعية والبيئية التي تتأثر بنشاط الشركة، بالإضافة إلى المساهمة في تعزيز الوضع التنافسي لها في السوق.

(1) حنان هارون فريد، مرجع سابق، ص ص 15 - 16.

ويعتمد هذا المدخل على تعريف الشركة لاستراتيجية الأعمال وتحليل القضايا ذات الصلة، وتحويل استراتيجيتها إلى مؤشرات أداء رئيسية، وينظر إلى المحاسبة عن التنمية المستدامة بأنها عملية جمع وتوصيل المعلومات لدعم عمليات اتخاذ القرارات الداخلية لتنفيذ استراتيجية الشركة، ويتم تدعيم هذا المدخل من خلال بطاقة الأداء المتوازن للاستدامة والرقابة الإدارية للاستدامة.

2. مدخل من الخارج إلى الداخل:

وفقاً لهذا المدخل تبدأ عمليات تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة من وجهة نظر أصحاب المصالح، ويتبنى هذا المدخل فكرة أن المؤسسة الاقتصادية هي كيان اجتماعي موجود في المجتمع وسوف يتم الحكم على مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية بواسطة أصحاب المصالح، ومن ثم لا بد أن يتم الحوار مع أصحاب المصالح للتعرف على توقعاتهم ووجهات نظرهم، ثم التركيز على تلبية تلك التوقعات وتوفير المعلومات المطلوبة للأطراف الخارجية.

3. المدخل المزدوج:

يتم دمج هذا المدخل بين المدخلين السابقين، حيث يتبنى وجهة نظر أن تطوير المحاسبة عن التنمية المستدامة يجب أن تجمع بين وجهة نظر مديري المؤسسات، وأصحاب المصالح، ووفقاً لهذا المدخل فإن المحاسبة عن التنمية المستدامة توفر معلومات مفيدة تساعد في الآتي:

- أ- رقابة الالتزام بالسياسات والتشريعات البيئية.
- ب- تدعيم عمليات التحسين المستمر لعمليات المؤسسة.
- ج- توفير المعلومات لأغراض إتخاذ القرارات الداخلية على مستوى إدارة الشركة.
- د- توفير المعلومات لأغراض الإفصاح والتقرير الخارجي لأصحاب المصالح.

ثالثاً - مفهوم وأسباب التوجه نحو إصدار تقارير التنمية المستدامة:

يمكن أن يؤدي الإبلاغ من قبل الشركات دوراً رئيسياً في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، لأن تقديم التقارير العالية الجودة والقابلة للمقارنة دولياً يساهم في الاستقرار المالي، ويعزز الإدارة الرشيدة، فضلاً عن الممارسات المسؤولة اجتماعياً وبيئياً، وهي عناصر أساسية للتنمية المستدامة، ويمثل الإبلاغ مصدراً أساسياً للمعلومات عن أداء الشركات ويمكن أن يشكل جزءاً هاماً من آلية رصد واستعراض لمساهمة الشركات في التنمية المستدامة، وقد كان الإبلاغ من قبل الشركات مدفوعاً دائماً باحتياجات ومطالب الأطراف الفاعلة الاقتصادية السائدة في مراحل معينة من التنمية، وبعد الأزمة الاقتصادية

والمالية التي نشأت في بداية القرن العشرين، خضع الإبلاغ من قبل الشركات لتغييرات هامة، استجابةً لاعتراض المجتمع بالدور الحيوي الذي يؤديه ذلك الإبلاغ في الاستقرار المالي، وفي أوائل السبعينات من القرن العشرين، كان لابد من تعديل الإبلاغ من قبل الشركات ليلاي مطالب الشركات عبر الوطنية كي يتسنى مقارنة الحسابات المالية للمؤسسات التابعة لها، وكانت تقود هذا الاتجاه في البداية احتياجات المستثمرين الدوليين وغيرهم من أصحاب المصلحة المتأثرين بعدم إمكانية مقارنة تقارير الشركات الأجنبية بنظمهم المحاسبية الوطنية.

وبدأ مفهوم الإبلاغ المتعلق بالاستدامة يتطور في سبعينات القرن الماضي في شكل بحوث ودراسات تجريبية، إلا أنه حظي باهتمام كبير منذ مطلع تسعينات القرن الماضي استجابة للشواغل المتزايدة التي أثارها المجتمع بشأن التنمية المستدامة، ومثلما أورد إتحاد المحاسبين الدولي في ورقته رقم (8) في أكتوبر 2013م بشأن السياسات، يعترف العديد من الجهات التنظيمية بأن الإبلاغ المالي لا يمكن أن يلبى جميع احتياجاتها من المعلومات، ولذلك فهي لاتزال تلتزم مزيداً من المعلومات المختلفة التي تشمل على سبيل المثال، المعلومات المتصلة باستراتيجية المنظمة وإدارتها، وإدارة المخاطر فيها ومواردها البشرية والنهج المتبع إزاء قضايا الاستدامة الأوسع نطاقاً، مثل القضايا البيئية والاجتماعية⁽¹⁾.

وتزايد استخدام الشركات الكبرى والأصغر حجماً للتقارير الثلاثية (تقارير التنمية المستدامة) عن نتائج أعمالها، نتيجة التنافس من أجل جذب العملاء ورؤوس الأموال، وينبع هذا المفهوم من فكرة أن الشركات لم تعد مجرد كيانات إقتصادية، وهو الأمر الذي يدفع الإدارة إلى التفكير في المشروع التجاري ليس فقط من المنظور الإقتصادي ولكن أيضاً من المنظورين الإقتصادي والبيئي⁽²⁾.

والجدير بالذكر أن هناك العديد من الدوافع التي تحفز منشآت الأعمال نحو الإفصاح عن الاستدامة، وتتمثل هذه الدوافع في⁽³⁾:

1. تعزيز الأداء المالي للمنشأة.

(1) استعراض الممارسات الجيدة المتعلقة بتعزيز دور الإبلاغ من قبل الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، (جنيف: مذكرة مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 32، مجلس التجارة والتنمية، 4 - 6 نوفمبر 2015م)، ص ص

3 - 2

(2) فؤاد محمد حسين الحمدي، مواطنة الشركات والمؤسسات: المفهوم والعوائد، (ورقة مقدمة إلى المؤتمر الثاني المنعقد تحت شعار " مواطنة الشركات والمؤسسات.... والمسؤولية الاجتماعية، مركز دراسات وبحوث السوق والمستهلك، يومي 24 - 25 يونيو 2009م)، ص 12.

(3) أحمد عبد القادر شرف، مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية وانعكاسه على إدراك أصحاب المصالح - دراسة مقارنة، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015)، ص 40.

2. جذب استثمارات جديدة.
 3. تعزيز سمعة المنشأة.
 4. فتح أسواق جديدة.
 5. تحسين علاقتها مع أصحاب المصالح.
 6. الرغبة في أداء أفضل في ظل وجود المخاطر التي تحيط بالمنشأة.
 7. الرغبة في الالتزام بالقوانين والتشريعات لتجنب المساءلة والعقاب لاعتبارات مجتمعية وأخلاقية.
 8. محاولة التواصل مع أصحاب المصالح من خلال الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية إلى جانب المعلومات المالية، وأداء الإدارة في تحقيق فوائد للمنشأة على المدى الطويل من خلال تحقيق أهداف الاستدامة، فضلا عن مساهمته بصورة إيجابية في تعزيز الأداء المالي للمنشأة وزيادة الميزة التنافسية⁽¹⁾.
- تستنتج الباحثة أن التطورات في دنيا الأعمال زادت ضغوط المساءلة على المنشآت سواء من قبل أصحاب المصالح أو من قبل المنظمات الدولية التي دعت إلى التوسع في الإفصاح من خلال إظهار الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة المنشأة بجانب الآثار الاقتصادية، ونتيجة لذلك ظهر ما يعرف بتقارير الاستدامة كنشاط طوعي للمنشآت التي لديها وعي اجتماعي وبيئي.
- في ضوء التقرير عن المؤسسة فإن إصطلاح الإستدامة Sustainability يستخدم بوجه عام للإشارة إلى أن موضوع تقارير الإستدامة قد نشأ من أحد العمليات التي بدأت مع ظهور التقارير البيئية، وأن التقارير البيئية والاجتماعية مازالت يتم إنتاجها، وتهدف تقارير الإستدامة إلى إعطاء مدخلا أكثر شمولاً لإمكانية المساءلة المحاسبية لأصحاب الشأن، وجدير بالتأكيد أنه مازال هناك أقلية من المنظمات الكبيرة التي تنتج مثل تلك التقارير إلا أن عددها تزايد مع مرور الوقت⁽²⁾.
- وتقارير التنمية المستدامة هي عبارة عن كشف المؤسسة للقضايا البيئية والاجتماعية والإقتصادية والتي تعتبر الركائز الأساسية للتنمية المستدامة، ويتكون تقرير الإستدامة من الإفصاح عن الأداء المتواصل للمؤسسة⁽³⁾.

(1) Maxi Steyn, **Organisational Benefis and Implementation Challenges of Mandatory Integrated Reporting Sustainability**, (Accounting Management and Policy Journal, Vol. 5, Issue 4, 2014), P 486.

(2) أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007م)، ص 556.

(3) William baue, **Sustainability Reporting Auditing**, 2004, P 2

Available at: <http://www.socialfunds.com>, accessed 18/2/2021

كما عرفت تقارير الاستدامة بأنها قيام المنشآت بدمج معلومات الأنشطة الاجتماعية والبيئية بجانب نشاطها الاقتصادي في تقاريرها السنوية أو في صورة منفصلة للتعبير عن مدى مسؤوليتها تجاه المجتمع وتحسين صورتها وتقييم أدائها من قبل جميع أصحاب المصالح⁽¹⁾.

وعرفت أيضا تقارير التنمية المستدامة بأنها إعلان صريح وواضح من قبل المنشآت لأصحاب المصالح عن الممارسات التي تقوم بها في جميع أنشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ومدى التزامها بمسؤوليتها تجاه المجتمع، وإعطاء صورة واضحة عن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة في مسيرتها وتوفير المزيد من الشفافية لعملياتها⁽²⁾.

كما تم تعريفها بأنها عرض هيكلي منظم للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي للمنشأة، وبما يوفر لأصحاب المصالح صورة شفافة عن كيفية تأثير الأمور غير المالية على النواحي المالية، وبما يساعد على تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل⁽³⁾.

وبحسب (GRI) فهي ممارسة القياس والكشف عن كون المنشأة مسؤولة أمام الجهات المعنية الداخلية والخارجية للأداء التنظيمي عن تحقيق التنمية المستدامة⁽⁴⁾.

ومع ذلك ففكرة التقارير الثلاثية لاتعني قيام الشركة بتقسيم المسؤولية القانونية إلى عنصر اقتصادي وآخر اجتماعي وثالث بيئي، والنظر إلى أي منهم بمعزل عن الآخر، بل على العكس، يجب النظر إلى كافة العناصر كوحدة واحدة، حيث إن أي عنصر منهم يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للشركة، فمن الناحية الاقتصادية، تضمن تقارير التنمية المستدامة عن نتائج أعمال الشركة توافر الشفافية والمعلومات المالية في الوقت المناسب لكل من المستثمرين والعاملين والعملاء والشركاء التجاريين والموردين، أما من الناحية الاجتماعية، يهتم هذا النوع من التقارير بالصالح العام للمجتمعات التي تعمل فيها الشركات، كما تحتاج إلى توفير معلومات عن الممارسات والمعايير الأخلاقية، والتنمية المهنية، والممارسات الخاصة بتعيين العاملين والتبرعات الخيرية، إلى جانب عدة مواضيع هامة أخرى.

(1) Natali Gurvitsh, Inna Sidorova, **Survey of Sustainability reporting untegrated in to annual reports of Estonian companies for the years 2007 – 2010: Based on companies listed on Tallinn Stock Exchange as of October 2011**, (Procedia Economics and Finance, Vol. 2, 2012), P.27

(2) Linda Hughen, Ayalew Lulseged & David R. Upton, **Improving Stakeholder Value through Sustainability and Integrated Reporting**, (The CPA Journal, Vol. 84, Issue 3, 2014), P.58

(3) أحمد عبد القادر شرف، مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية وانعكاسه على إدراك أصحاب المصالح – دراسة مقارنة، (مصر: جامعة القاهرة، كلية التجارة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، 2015)، ص 47.

(4) Global Reporting Initiative (GRI), **Sustainable Reporting Guidelines**, Version G3.0,2006, p.6, www.globalreporting.org, accessed 16/3/2022

أما المعلومات المتعلقة بالأثر على البيئة فتتضمن أثر أنشطة الشركة على البيئة بمفهومها الواسع، بما في ذلك البيانات الخاصة بأمان المنتج، واستخدام الموارد في الإنتاج، ومعايير ومواثيق الإنتاج⁽¹⁾. كما أن الدور الإنمائي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة يتأصل في عدة استراتيجيات أولها استراتيجية تطوير التقارير التقليدية إلى تقارير متكاملة والذي يؤدي إلى⁽²⁾:

1. تطوير الدور الحوكمي للتقارير غير المالية والتقارير المالية.
 2. اتباع سياسة الشفافية والإعلام المحاسبي لضمان تماثل المحتوى المعلوماتي.
 3. الاتجاه نحو الإفصاح الإلزامي للمعلومات غير المالية في إطار الالتزام بنظرية الوكالة.
- من ضمن الركائز لأهداف التنمية المستدامة هي الحوكمة الرشيدة، والحوكمة في الواقع هي الركيزة التي يبني عليها كل شيء، فإذا كانت المؤسسات ضعيفة، تصبح احتمالات نجاح أهداف التنمية المستدامة أقل بكثير؛ ولذلك تدعو هذه الأهداف إلى "مؤسسات فعالة وشفافة وخاضعة للمساءلة على جميع المستويات". وينطبق هذا على الجميع؛ القطاعين العام والخاص، محليا وعالميا، وعلى الشركات الخاصة والمؤسسات المملوكة للدولة؛ للتأكد من أن استثماراتها تتم بشفافية على أساس من المنافسة الحرة، حتى تعود بالنفع على المواطنين⁽³⁾.

تستنتج الباحثة أن تقارير الاستدامة هي تقارير ثلاثية الأبعاد تحتوي على المعلومات الخاصة بالأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للشركة، حيث أن إفصاح الشركات عن البعد الاقتصادي فقط لم يعد هو المحدد الوحيد لوضع الشركة أو مقياساً لنجاحها.

والجدير بالذكر أن للمحاسب دور كبير في تقارير التنمية المستدامة، حيث تعتمد متابعة الإستدامة على مستوى المؤسسات على توليد وتحليل والتقرير عن وتدقيق معلومات دقيقة سواء مالية أو غير مالية، ويتطلب هذا الأمر من المحاسبين الحصول على فهم كامل لأبعاد الإستدامة والتحديات التي تفرضها لتحقيق نمو طويل الأجل لقيمة حملة الأسهم، وإن دور المحاسبين في الإستدامة يتجاوز مهام جمع وتحليل البيانات والتقرير عن المعلومات المتعلقة بالإستدامة، حيث تتعدد الأدوار التي يمكن أن يؤديها المحاسب لمتابعة أهداف الإستدامة والتي يمكن أن تشمل ما يلي⁽⁴⁾:

1. مساعدة منظمات الأعمال لإبراز مفهوم الإستدامة " التنمية المستدامة " .

(1) كمال عبد السلام حسن، آفاق ذنون إبراهيم، عصام عبد المنعم احمد إسماعيل، مرجع سابق، ص 374.

(2) مؤمن فرحات السيد محمد، المرجع السابق، ص 225.

(3) كريستين لاجارد، الحوكمة الرشيدة وأهداف التنمية المستدامة، مقال في جريدة العرب الاقتصادية الدولية، 2 أكتوبر

2018م

(4) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 526 – 527.

2. دعم جهود المنظمات لبناء والمحافظة على علاقات مع أصحاب المصلحة.

3. إدارة المخاطر المتعلقة بالإستدامة لأغراض الإستثمار.

إن الإستدامة تمثل تحدياً جديداً وفرضاً جديداً للمحاسب، حيث تتطلب من المحاسب تنمية مهاراته وخبراته وقدراته التحليلية والإحصائية وليس المالية فقط حتى يحافظ على موقعه ومكانه كمنتج للمعلومات، ونتيجة لأن المحاسبين يمتلكون مهارات جمع وتحليل البيانات والتقارير عن المعلومات وتفهم عملية التدقيق، لذلك فهم الأقدر على مقابلة التحديات التي تفرضها قضايا الإستدامة⁽¹⁾.

ورغم النقاش الجاري بشأن تفاصيل محددة للإبلاغ المتعلق بالاستدامة، هناك فهم مشترك مفاده أن هذا النوع من الإبلاغ يشير إلى الإجراء الذي يتمثل في تحديد كمية المعلومات المتعلقة بالاستدامة والإفصاح عنها في التقرير السنوي أو في وثيقة منفصلة، وينبغي أن يحقق الإبلاغ المتعلق بالاستدامة قيمة في مجال اتخاذ القرارات للمستثمرين والعملاء والموظفين وغيرهم من أصحاب المصلحة الرئيسيين المتأثرين بأنشطة الشركة. وينبغي أن تؤدي هذه المعلومات إلى زيادة شفافية الشركات وإمكانية مساءلتها، وأخيراً يسمح ذلك الإبلاغ للشركات بإظهار أدائها وقيمتها الاقتصادية في الأجل الطويل، فضلاً عن تحمل مسؤوليتها عن الآثار المترتبة على أنشطتها، وإظهار مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة⁽²⁾.

تعبر التقارير المالية المتعلقة بالتنمية المستدامة عن إسهامات الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، ولذلك تلجأ الشركات إلى إتباع مدخل القياس متعدد الأبعاد، من خلال اتباع مجموعة من الإرشادات الموضحة كما يلي⁽³⁾:

1. أن يكون المستفيدون من قياس مجال التنمية المستدامة يشمل العديد من الأطراف.

2. أن تمتد لغة التقرير لتشمل أساليب تعبير أخرى إلى جانب أسلوب التعبير الكمي النقدي.

3. يرتبط مضمون التقرير بنتائج قياس تأثيرات الأنشطة التي يدور جوهرها حول المصلحة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتأثيراتها على استدامة التنمية.

مما سبق من استعراض للأنشطة التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية في ما يختص بمساهمتها في مجالات التنمية المستدامة، يتضح للباحثة أنها أنشطة متداخلة ومتراصة، وليس من الضروري أن تنقيد كل المؤسسات بهذه الأنشطة، ولكن عليها أن تتوسع في استجابتها قدر الإمكان للمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة من خلال قيامها بالأنشطة السابقة.

(1) عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق، ص ص 526 – 527.

(2) استعراض الممارسات الجيدة المتعلقة بتعزيز دور الإبلاغ من قبل الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، (جنيف:

مذكرة مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 32، مجلس التجارة والتنمية، 4 – 6 نوفمبر 2015م)، ص 6.

(3) محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، مرجع سابق ص ص 128 - 129.

تستنتج الباحثة أن تقارير التنمية المستدامة هي الأداة التي يمكن توظيفها لمساعدة المؤسسات للتوجه نحو الاستدامة، كما أنها توضح كيف يمكن للمحاسبة المالية التقليدية أن تمتد لتأخذ في الحسبان تأثيرات الاستدامة على مستوى الشركة من خلال توسيع مدى المعلومات ذات القيمة النقدية المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والتي يتم إتخاذ القرارات على أساسها، كما أن تقارير التنمية المستدامة تعبر عن ممارسة الشركات فيما يختص بالقضايا الاجتماعية والبيئية، مما يساهم في زيادة الثقة في أداء الشركة.

وقد أوضح أحد الباحثين دور وأهمية المراجعة الخارجية في مجال تقارير التنمية المستدامة كما يلي⁽¹⁾:

1. أنه كاستجابة للاهتمام بمصداقية معلومات الاستدامة التي يتم الإفصاح عنها، تتجه الشركات بشكل متزايد للتأكيد الاختياري لتقارير الاستدامة من خلال طرف ثالث مستقل، مما يساعد على تحسين ثقة أصحاب المصالح في مصداقية معلومات الاستدامة المقدمة وتعزيز سمعة الشركة.

2. عملية التأكيد المستقل قد تحفز الشركات لتحسين إدارة الخطر ونظم المعلومات المحاسبية للإفصاح عن معلومات إستدامة أكثر دقة، وتقوية التزام الشركة بالاستدامة وتدعيم التقرير والإفصاح عن معلومات الاستدامة عالية الجودة والتي تؤدي إلى خلق قيمة مستدامة للشركة.

3. إن منفعة معلومات الاستدامة تعتمد على جودة عالية التوكيد، وهناك عدة عوامل يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد مدى مساهمة التأكيد في تعزيز الثقة في معلومات الاستدامة:

- أ- أن التأكيد ليس مطلب إلزامي ولا يوجد معيار دولي ينظم تأكيد معلومات الاستدامة.
- ب- المرحلة المبكرة لنمو سوق التأكيد تعني أنه لا توجد متطلبات محددة فيما يتعلق بطبيعة القائم بالتأكد وبالتالي يوجد تنوع في مقدمي خدمات تأكيد الاستدامة.
- ج- تنافسية سوق خدمات تأكيد الاستدامة من حيث شركات المراجعة والشركات المتخصصة.
- د- تعقد عملية التأكيد لمعلومات الاستدامة للتنوع في جوانب الاستدامة مثل قضايا اجتماعية، حقوق الإنسان، الاعتبارات الأخلاقية، القضايا البيئية.

4. توجد أسباب عديدة لقيام الشركات بتأكيد تقارير الاستدامة الخاصة بها مثل:

- هـ- الحاجة لتدعيم المصداقية.
- و- تحسين نظام التقرير الداخلي.
- ز- الحاجة لمقارنة أداء استدامة الشركة مع الشركات الأخرى.

(1) هدى محمد محمد عبدالله، مرجع سابق، ص ص 585 – 587.

ح- توضيح رؤية الشركة وتوجهاتها البيئية والاجتماعية.

ط- التكلفة الإضافية المترتبة على عدم اللجوء لتأكيد تقارير الاستدامة.

حتى تحافظ المنشأة على بيئتها ومن ثم المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، يجدر بها القيام بمراجعة أدائها المستدام بصورة مستمرة دورية ومنتظمة، وذلك بهدف التمكن من اكتشاف أوجه القصور أو عدم كفاية هذا النظام، والعمل على معالجتها في أقرب وقت، ووفقاً لنتائج اتفاقيات الأنكسوى المنعقدة بجوهانسبرج التي نصت على أن التنمية المستدامة هي إحدى أهم المسائل التي تواجه الحكومات والمنشآت في الألفية الجديدة، فعلى المراجع الخارجي أن يقوم بمجموعة الترتيبات الأولية لمهمة المراجعة والتي تتضمن مايلي⁽¹⁾:

1. التأكد من دعم الإدارة العليا للمراجعة المستدامة، لأنها تتحمل المسؤولية النهائية عن أدائها المستدام.

2. التعرف على طبيعة عمل المنشأة وكذلك طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه.

3. التعرف على التشريعات والقوانين واللوائح المتعلقة بالتنمية المستدامة، وذلك بهدف معرفة ما إذا كانت الأمور البيئية يترتب عليها مخالفات نظامية من عدمه.

رابعاً - مؤشرات تقارير التنمية المستدامة:

تعكس تلك المؤشرات الإجابة على التساؤل المتعلق بما إذا كانت المؤسسات تتحرك بعيداً أو إتجاه الإستدامة ولقد تزايدت المبادرات التي طورت مجموعة من المؤشرات لتقييم مساهمات الشركات في التنمية المستدامة والتي من بينها مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) التي أنشئت في عام 1997م بناءً على مبادرة من إئتلاف الإقتصاديات المسؤولة بيئياً (CERES) في شراكة مع برنامج الأمم المتحدة بالمبادرة المذكورة، تجمع الشركات والمنظمات غير الحكومية والمنظمات والجمعيات التجارية، وممثلي أصحاب المصالح الآخرين، وتعرف المبادرة المذكورة كمبادرة دولية طويلة الأجل والتي تهدف إلى تطوير ونشر المبادئ التوجيهية للإبلاغ الطوعي عن التنمية المستدامة، من خلال المؤسسات التي ترغب في معالجة الأبعاد البيئية والأنشطة الإجتماعية ومنتجاتها وخدماتها، وهي مبادرة ترغب في زيادة تأثير تقارير الإستدامة في التقارير المالية للمؤسسات، حيث أن تصميم المبادئ التوجيهية يهدف إلى التحسين المستمر مما يعكس الأبعاد الثلاثة للإستدامة (البيئية، الإقتصادية والإجتماعية)، منذ عام

(1) عصام محمد فتح الله، مرجع سابق، ص ص 313-314.

1997م ومبادرة الإبلاغ العالمية تعمل على تطوير إطار مشترك للإبلاغ عن الجوانب الثلاثة للتنمية المستدامة؛

- الجوانب الإقتصادية: الأجور، الفوائد والإنتاجية للقوى العاملة وخلق فرص العمل والإستعانة بمصادر خارجية للنفقات، والإنفاق على البحث والتطوير، والإستثمار في التدريب وغير ذلك من أشكال راس المال البشري؛

- الجوانب البيئية: تأثير العمليات والمنتجات والخدمات على الهواء والماء والتربة والتنوع البيولوجي والصحة البشرية؛

- الجوانب الإجتماعية: الصحة والسلامة في العمل، والحفاظ على الموظفين الحاليين، قانون العمل، وحقوق الإنسان والأجور وظروف العمل على المقاولين من الباطن⁽¹⁾.

يمثل القياس المحاسبي عنصراً أساسياً من عناصر المحاسبة، والذي لقي الاهتمام على مر العصور التي تطورت المحاسبة خلالها، وقد استجاب القياس المحاسبي بشكل جزئي لقياس الآثار البيئية، وذلك بجعل القياس المحاسبي يتضمن أبعاداً متعددة، ليخدم أغراضاً متعددة تذهب إلى ما هو أبعد من الأهداف التقليدية للمخرجات المحاسبية، والتي تمثل أهدافاً جديدة تسعى المحاسبة إلى تحقيقها بتوفير المعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات التي تساهم في تحسين وتحقيق الرفاهية الاجتماعية، ومن ثم إخضاع التأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والبشرية للقياس المحاسبي، وإن أسلوب القياس والتقرير عن أداء الشركات الاجتماعي يهدف إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية المؤدية لاستدامة التنمية، والتي اعتمد في قياسها على المدخل متعدد الأبعاد للقياس، والذي يتميز بالتالي⁽²⁾:

1. يوفر المعلومات التي تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى، لتحقيق التنمية المستدامة.

⁽¹⁾ Emmanuelle champion et Corinne gendron, **Chantier responsabilite sociale corporative document synthese en appui a la reflexion du chantier rse**, (Chaire economie et humanism, 2003), P 13.

⁽²⁾ عمر مصباح المزوغي، ومختار الهادي الطويل، دور المحاسبة الاجتماعية في قياس مجالات التنمية المستدامة في الشركات الصناعية- دراسة تطبيقية بالشركة الليبية للحديد والصلب - مصراته، (لبيبا: مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، المجلد 5، العدد الخاص، بحوث الندوة العلمية الأولى للعلوم الاقتصادية، 2017م)، ص 187.

2. المعلومات التي يتضمنها هذا الأسلوب تضيء دلالة بيئية واجتماعية واقتصادية وبشرية أكثر وضوحاً بما فيها تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية، واجتماعية، واقتصادية، وبشرية في التنمية المستدامة.

3. يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المتخصصة المختلفة التي يتركز اهتمامها في التعرف على الأداء البيئي والاجتماعي في سبيل سعيها لتحقيق التنمية المستدامة.

في سنة 1999م، نشرت المبادئ التوجيهية للتقرير عن التنمية المستدامة وبعد فترة من الشروحات الوافية للتجارب والمشاورات المكتملة، ظهرت النسخة الرسمية للمبادئ التوجيهية عام 2000م، ثم نسخة أخرى عام 2002م التي تعتبر كتكملة لمجموعة من التجارب والتحليل والتشاور ومراجعة المبادئ التوجيهية التي صدرت عام 1999م، وفي عام 2007م تم إدخال عدة تعديلات على المبادئ التوجيهية الصادرة عام 2002م، إتخذ كل من الإتفاق العالمي للأمم المتحدة ومنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية والمجلس الأوروبي للوزراء والمفوضية الأوروبية والمنتدى الإقتصادي العالمي من هذه المبادئ التوجيهية مرجعاً في مراسلاتهم لأصحاب المصلحة، كما أن أكثر من 130 مؤسسة في 21 دولة تعتمد على المبادئ التوجيهية في وضع تقاريرها عن التنمية المستدامة⁽¹⁾.

الجدير بالذكر أنه بإمكان المؤسسات الإعتماد على مؤشرات الأداء التي أعدتها مبادرة الإبلاغ العالمية للرفع من مستوى التقرير الحالي ليشمل باقي أبعاد التنمية المستدامة كما هو موضح في الجدول التالي:

(1) لعابيد عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الإقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة - حالة قطاع الأسمت بالجزائر، (الجزائر: جامعة المسيلة، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والإستراتيجيات الإقتصادية في الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009م)، ص 11.

الجدول (1/3/3)

مؤشرات الأداء الصادرة عن مبادرة الإبلاغ العالمية

رقم الأعمال	العملاء	المؤشر الإقتصادي
المشتريات المحققة	الزبائن	
المشتريات المحققة تبعا للعقود المبرمة		
الأجر والإمتيازات الإجتماعية	الأجراء	
الأرباح والفوائد الممنوحة	المستثمرين	
الضرائب والرسوم - الهبات	السلطات	
إجمالي المواد حسب النوع	العمومية	
النسبة من المنتجات المعاد إستعمالها (فضلات)	المواد	
المنتجة		
المستهلكة	الطاقة	
حجم الإستهلاك		
المساس بطبقة الأوزون	المياه	
الرمي في المياه	الرمي	المؤشر البيئي
الفضلات حسب نوعها وتوجهاتها		
أثرها على البيئة		
ماتم إسترجاعه بعد نهاية الفترة	المنتجات	
حجم الغرامة والحوادث	والخدمات	
عدد العمال		
خلق مناصب الشغل	المطابقة	
نمط المعلومات، المفاوضات، الإستشارات	الشغل	
الإجراءات الوقائية		
حوادث العمل، برامج محاربة السيدا	العلاقات	
عدد الساعات سنويا وحسب كل عامل	الإجتماعية	
السياسات والبرامج لضمان ذلك	الصحة	المؤشر الإجتماعي
نصيب النساء ضمن فريق الإدارة	الضمان	ظروف العمل

<p>مدى مطابقة السياسات مع إتفاقيات هيئة الأمم الأدلة التي تدل على أخذ هذه الجوانب في العلاقات مع الموردين سيرورة الرقابة من الأمام ومن الخلف اللاتمييز حرية التفاوض والانضمام إلى الجمعيات عمل الأطفال العمل بالقوة الإنضباط الأمن: تكوين أفراد الأمن على حقوق الإنسان الحياة المحلية الرشوة المشاركة في الأحزاب والمؤسسات الأسعار والمنافسة الصحة، أمن الزبون، الشكاوى معلومات عن المنتج الإشهار إحترام الحياة الخاصة</p>	<p>التكوين الإستراتيجية</p>	<p>حقوق الإنسان المجتمع المنتوج</p>
--	---------------------------------	---

المصدر: سامية خرخاش، نادية خرخاش، معايير قياس وأداء المنظمة في ظل التنمية المستدامة، (الجزائر: جامعة المسيلة، أبحاث الملتقى الدولي حول: أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، الجزء الأول، منشورات مخبر السياسات والإستراتيجيات الإقتصادية في الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009م)، ص 464.

من خلال استعراض الجدول السابق والذي يبين مؤشرات الأداء التي أعدتها مبادرة الإبلاغ العالمية تستخلص الباحثة مايلي:

1. أن كل مؤشر من المؤشرات الموضحة في الجدول يمثل أحد مجالات التنمية المستدامة المتداخلة والمتراطة، حيث أن كل نشاط يتكامل ويترابط مع كل من مجالات التنمية المستدامة داخل الشركة.
2. أن كل مؤشر يقوم بقياس الأنشطة التي تقوم بها الشركة في سبيل مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.

3. أن مؤشرات قياس التنمية المستدامة تختلف عن مؤشرات قياس التنمية التقليدية، حيث أن هذه الأخيرة تقيس التغير الذي استجد على أحد جوانب التنمية، استناداً على أن هذه التغيرات مستقلة عن بعضها ولا علاقة لها بجوانب التنمية الأخرى، أما مؤشرات قياس التنمية المستدامة تعكس الترابط والتداخل بين جوانب تلك التنمية، وأن أي تغيير يطرأ على أحد جوانبها يؤثر على بقية الجوانب.

4. لكي تتحقق التنمية المستدامة لأبد من التركيز على الأبعاد المختلفة للتنمية المستدامة مجتمعة وبنفس المستوى والأهمية.

وتركز المبادئ التوجيهية لمبادرة الإبلاغ العالمية على المبادئ التالية في الإبلاغ عن الإستدامة⁽¹⁾:

1. الشفافية

2. الشمولية

3. سياق الإستدامة

4. الشمول التام

5. الدقة

6. الوضوح

7. حسن التوقيت

8. قابلية المقارنة

9. الوجاهة

10. الحياد

11. القابلية للتدقيق

12. لكن دون الأهمية النسبية؟

حيث تسترشد هذه المبادئ بالتقليد العريق لمبادئ الإبلاغ المالي غير أنه هناك بعض الإضافات، لاسيما الشمولية (إنخراط أصحاب المصلحة المتعددين في عملية الإبلاغ بكاملها) وسياق الإستدامة (النظر إلى أداء الشركة في السياق الأوسع الذي يمثله المجتمع أو المحيط العالمي)، ولكن مبادرة

(1) روجر ادامز، الأدوات والإرشادات والمعايير فيما يتعلق بالإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وعن الإستدامة، (نيويورك وجنيف: مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركة على المجتمع: الإتجاهات والقضايا الراهنة، 2002م)، ص 109.

الإبلاغ العالمية ما تزال تفتقر إلى مفهوم "الأهمية النسبية" بوصفها إحدى المبادئ التي يستند إليها في الإبلاغ.

خامساً - نماذج التقرير عن التنمية المستدامة:

في ظل مدخل الإفصاح عن التنمية المستدامة متعدد الأبعاد، يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن أداء الشركات في مجال التنمية المستدامة، وهي:

1. قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة:
تظهر أهمية هذا النوع من التقرير في الإفصاح عن إسهامات الشركات في الأنشطة الأربعة المتعلقة بمجالات التنمية المستدامة⁽¹⁾.

2. قائمة المركز المالي للوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة:
تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي⁽²⁾.

3. تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد:
يوفر هذا النوع من التقرير معلومات تعكس نتائج العمليات البيئية والاجتماعية التي يطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية.

4. القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية عن التنمية المستدامة:
تهدف القائمة إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي⁽³⁾.

سادساً - مزايا وعوائق إصدار تقارير التنمية المستدامة:

من المفترض أن يكون لهذا التقرير محتوى معلوماتي للعديد من أصحاب المصلحة، فمثلا البنوك والمستثمرين لاتخاذ قرارات عن المخاطر والفرص، ويحتاجه العاملون الحاليون والمرقبون عند إتخاذهم لقرارات التوظيف، كما يعتمد العملاء على هذا التقرير عند إتخاذهم لقرارات شراء المنتجات والخدمات ومن ناحية أخرى يحتاج المجتمع وجماعات الرأي العام معرفة كيفية قيام المنظمات بتناول ومعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية الخارجية، فجميع أصحاب المصلحة في مشروعات الأعمال في حاجة إلى تقارير متوازنة ودقيقة وشفافة ووقتيّة ويمكن الوثوق بها، وتعكس مدى تقدم منظمات الأعمال تجاه

(1) محمد عباس بدوي، يسري محمد البلتاجي، مرجع سابق، ص 135.

(2) محمد عباس بدوي، المرجع السابق، ص 143.

(3) حنان سعدي سيف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، (الجزائر: جامعة قسطنطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2014)، ص 107.

هدف الإستدامة، الأمر الذي يجعل من الممكن النظر إلى تقارير الإستدامة باعتبارها إفصاح موجه لأصحاب المصلحة في منظمات الأعمال، كما أنه من المتفق عليه أن تقارير الإستدامة تتضمن جميع الأقسام (الموارد البشرية، الأبحاث والتطوير، الصحة والأمان والتصنيع و.....)، وأن عملية التقرير عملية مستمرة تشمل جزء من إطار أكبر يتضمن إقامة إستراتيجيات، التفاعل مع أصحاب المصلحة، وتطبيق الخطط وتقييم النتائج⁽¹⁾.

وتكمن أهمية الإفصاح عن الاستدامة لمنشآت الأعمال في دور المنشأة في تحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية التي عجزت عن تغطيتها التقارير التقليدية إلى جانب الأهداف الاقتصادية⁽²⁾. ومن أهم الفوائد التي يمكن إكتسابها من إعداد تلك التقارير هي كما يلي⁽³⁾:

1. الوقوف على التحسينات التي حدثت في الإدارة الداخلية.
2. إدارة المخاطر وحماية السمعة.
3. الضغوط التي تمارسها مجموعة الشركات النظيرة / الضغوط السياسية.
4. تسهيل عمل أصحاب المصلحة.
5. إجتذاب المستثمرين والمستثمرين / الإحتفاظ بهم.
6. تأمين / تدعيم " رخصة العمل " .
7. تحقيق ميزة تنافسية.
8. الإدارة الداخلية – تحسين الأداء، وتوحيد السياسات والإبلاغ بها.
9. التشاور مع أصحاب المصلحة – تعزيز الحوار.
10. المستخدمون – تحقيق جاذبية ووفاء أكبر في أي شركة تتعهد بالشفافية.
11. المخاطرة والسمعة – توقع المخاطر وتحسين السمعة، وهي أعلى ما تملكه أية شركة. وتساعد هذه المزايا المختلفة مجتمعة في زيادة الميزة التنافسية.

(1) عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 525.

(2) عصام علي فرج بدر، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية – دراسة ميدانية، (مصر: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 4، الجزء 2، 2013م)، ص 76.

(3) روجر ادامز، مرجع سابق، ص 108.

ويمكن تقسيم مزايا تقارير الاستدامة التي تحققها المنشآت إلى نوعين، كالتالي⁽¹⁾:

1. المزايا الداخلية :

- أ- زيادة فهم المخاطر والفرص التي تواجه المنشآت.
- ب- التأكيد على ضرورة خلق الصلة بين الأداء المالي وغير المالي.
- ج- بناء استراتيجيات وسياسات وخطط عمل طويلة الأجل تسهم في تبسيط العمليات وخفض التكاليف وتحسين الكفاءة.
- د- قياس وتقييم أداء المنشآت فيما يتعلق بالقوانين ومعايير الأداء، والمبادرات الطوعية.
- هـ- تجنب الفشل في تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
- و- مقارنة الأداء داخليا بين المنشآت المختلفة للوصول إلى أداء متميز نحو البيئة والمجتمع.

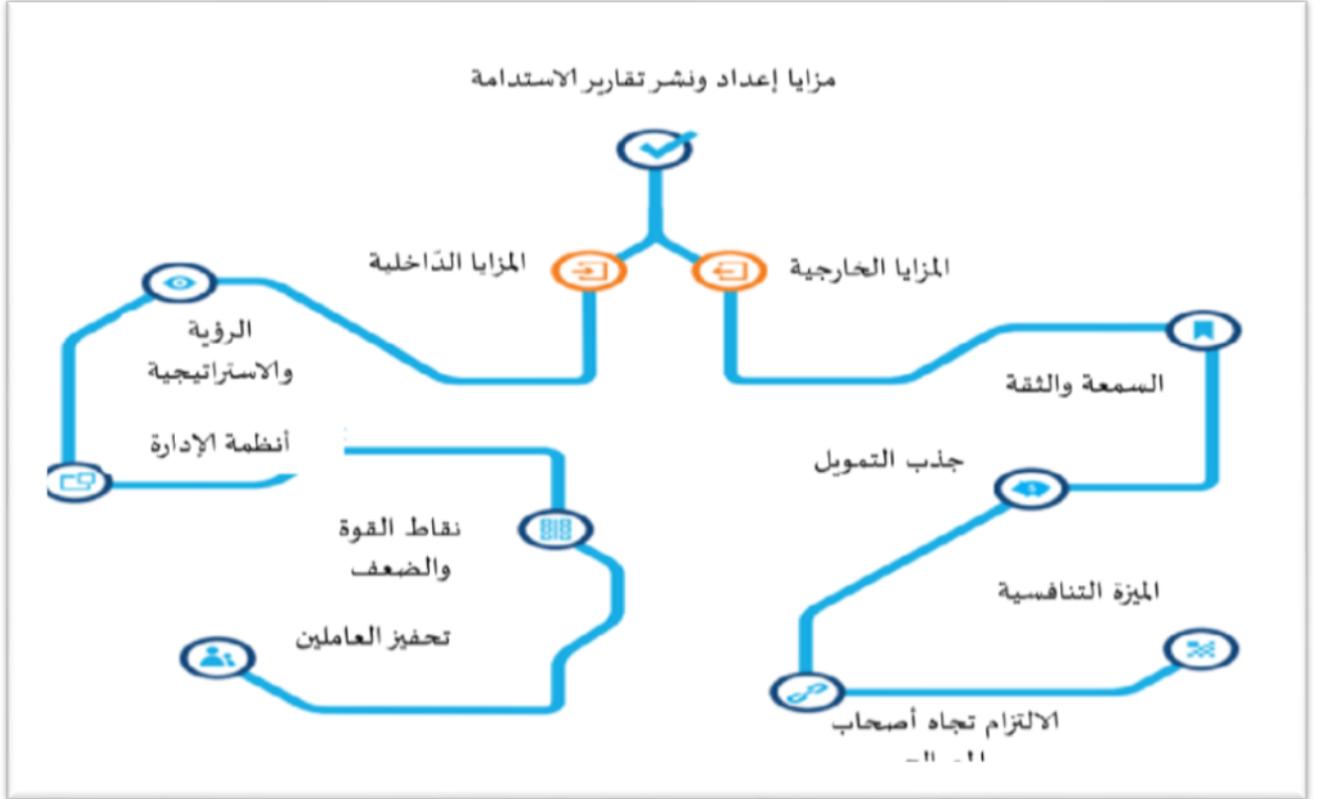
2. المزايا الخارجية:

- أ- التخفيف من الآثار البيئية السلبية، والإفصاح عن الإنجازات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.
- ب- تحسين سمعة العلامة التجارية وولاء العملاء مع منشآت الأعمال.
- ج- تمكين أصحاب المصالح الخارجيين لفهم القيمة الحقيقية للمنشأة، والأصول الملموسة وغير الملموسة.
- د- إظهار كيف تؤثر المنشأة وتتأثر بالمجتمع والبيئة والاقتصاد المحيط بها.

(1) عشتار قسطنطين ايشو قلبتا، مرجع سابق، ص 32.

الشكل (2/3/3)

مزايا إعداد تقارير الاستدامة



المصدر: حمزة رملي، عروس نسرين، اعداد تقارير الاستدامة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

بالاعتماد على الجيل الرابع من معايير المبادرة العالمية للأفصاح (Global Reporting Initiative G 4)،

(الجزائر : جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي ، الملتقى الوطني حول اشكالية

استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، 6-7 ديسمبر 2017م)، ص 6 .

يتضح من الشكل السابق:

1. أن إعداد تقارير الاستدامة في الشركات يحقق لها مميزات عديدة يمكن تقسيمها إلى:

أ- مميزات داخلية: تتمثل في:

- تطوير رؤية واستراتيجية خاصة باستدامة الشركة، من خلال تقديم منتجات وخدمات بصورة

مستدامة.

- تحسين نظم الإدارة والعمليات الداخلية وتحديد الأهداف من خلال توضيح التي حققت فيها الشركة تقدماً والمجالات التي تحتاج إلى تحسين.
- تحديد نقاط القوة والضعف، من خلال إعطاء أشارات مبكرة تنذر بنقاط الضعف في الشركة.
- تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين مما يحسن من سمعة الشركة.
- ب- مميزات خارجية: تتمثل في:
 - تحسين سمعة وصورة الشركة من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة.
 - الحوار مع أصحاب المصالح.
- أما فيما يختص بالعوائق أو الأسباب التي تمنع الشركات من إصدار تقارير الاستدامة فهي⁽¹⁾ :
 1. شكوك حول المزايا التي يمكن أن تمنح للمنشأة جراء إصدارها لهذا النوع من التقارير.
 2. المنافسون لا ينشرون مثل هذا النوع من التقارير.
 3. تعترض المنشآت بل أصحاب المصالح لايهتمون بهذا النوع من التقارير لذا فهي لن تزيد من حجم المبيعات.
 4. المنشآت بالفعل لديها سمعة جيدة عن الأداء البيئي.
 5. لدى المنشآت العديد من الأساليب الأخرى التي يمكن أن تستخدمها للتواصل بشأن القضايا البيئية.
 6. إن إعداد مثل هذه التقارير يعد مكلف جدا.
 7. يكون من الصعب جمع بيانات منسقة عن كافة عمليات وأنشطة المنشأة وكذلك من الصعب اختيار مؤشرات صحيحة.
 8. يمكنها أن تدمر سمعة المنشأة لما قد يكون لها من تأثيرات قانونية سلبية.
- يتضح للباحثة أن منافع إصدار مثل هذه التقارير تفوق العوائق والمشكلات التي يمكن أن تظهر جراء إصدارها.

⁽¹⁾ Pat Maubane, Andre Prinsloo & Nadia Van Rooyen, **Sustainability reporting Pattern of Companies Listed on the Johannesburg Securities Exchange**, (Public Relation Review, Vol. 40, Issue 2, 2014), P 155.

هناك تحديات رئيسية ينبغي التصدي لها لتعزيز دور الإبلاغ من قبل الشركات في جدول الأعمال المتعلق بتحقيق أهداف التنمية المستدامة⁽¹⁾:

1. المبادئ الأساسية:

أ- الإبلاغ المالي وغير المالي مترابطان ترابطاً وثيقاً باعتبارهما جزءاً لا يتجزأ من الإبلاغ المتعلق بالاستدامة، وتكفل نوعيتهما مبادئ إبلاغ أساسية مماثلة، كإمكانية مقارنة المعلومات المبلغ عنها وموثوقيتها ويسر فهمها ووجاهتها، واعتماد معيار لتقييم تكاليف وفوائد جمعها والكشف عنها.

ب- استناداً إلى مبادئ الإبلاغ يمارس معدو البيانات المالية وغير المالية سلطتهم التقديرية لاختيار المعلومات الرئيسية التي تبلغ بها الأطراف الخارجية.

2. الافتقار إلى التنسيق وإمكانية المقارنة والتناسق.

أ- لا توجد هيئة دولية واحدة لتنسيق أنشطة الإبلاغ المتعلقة بالاستدامة، حيث من الأهمية بمكان ألا يقتصر المسؤولون عن التنظيم وواضعوا المعايير وغيرهم من الجهات المعنية بتطوير أطر الإبلاغ على الاعتراف والنهوض بالحاجة إلى تعزيز الإبلاغ من قبل الشركات، بل عليهم الاعتراف والنهوض أيضاً بالحاجة إلى ممارسات وترتيبات متنسقة ومتقاربة على الصعيد العالمي.

ب- تؤدي المجموعة الواسعة من المؤشرات والأطر والمبادئ التوجيهية الصادرة عن منظمات متعددة إلى ازدواجية كبيرة في الجهود، وعدم الوضوح بشأن المسائل التي تعتبر هامة وتنوع النهج المتبعة، وتفاوت نوعية المعلومات، فيصعب إجراء ذلك مقارنة تلك المعلومات وفهمها، وتتباين شمولية التقارير ونوعيتها.

3. نطاق متطلبات الإبلاغ: تركز أغلبية متطلبات ومبادرات الإبلاغ المتعلقة بالاستدامة على الشركات المسجلة والشركات الخاصة الكبرى دون كيانات القطاع العام بما فيها الوكالات الحكومية والشركات المملوكة للدولة.

4. الأهمية النسبية: ثمة احتمال ألا تكشف الشركات عند تقييم الأهمية النسبية إلا عن المؤشرات التي تبين التأثيرات الإيجابية.

(1) استعراض الممارسات الجيدة المتعلقة بتعزيز دور الإبلاغ من قبل الشركات في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، (جنيف: مذكرة مقدمة في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الدورة 32، مجلس التجارة والتنمية، 4 - 6 نوفمبر 2015م)، ص ص 23 - 17.

5. **الصفة الإلزامية مقابل الصفة الطوعية:** ادماج العوامل البيئية والاجتماعية والعوامل المتعلقة بالإدارة في تقارير الشركات يكون حسب الاقتضاء، على أن تترك حرية تحديد التوازن المناسب بين القواعد الطوعية والإلزامية.

6. **الموثوقية والضمان:** إن ضمان موثوقية التقارير المتعلقة بالاستدامة يمكن أن يعزز مصداقيتها ويزيد من جودة الإبلاغ.

7. **الامتثال:** إن وجود نظام امتثال يتسم بالكفاءة ويشمل آليات للإنفاذ يكفل تنفيذ المتطلبات على نحو مناسب.

8. **الموارد:** ستحتاج الشركات إلى مجموعة من الموارد التكنولوجية والمالية لجمع البيانات والإبلاغ عن المعلومات، وسينبغي تعيين عددٍ كافٍ من الموظفين وتدريبهم، ويحتاج المبلغون إلى هياكل تدعم الإبلاغ المتعلق بالاستدامة.

من استعراض للمفاهيم المختلفة لتقارير التنمية المستدامة يتضح للباحثة أن الهدف الرئيسي لإعداد هذه التقارير هو قياس الأداء الكلي للشركة، ومدى توجهها نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة عند سعيها لتحقيق الأرباح، والإفصاح عن هذا الأداء لجميع الأطراف المعنية (داخلية وخارجية)، فيما يتعلق بجميع مساهماتها الإيجابية والسلبية في مجال الأداء البيئي والمجتمعي والحوكمة، من أجل تقليص المخاطر التي تواجه الشركة مستقبلاً، وضمان فرص جديدة لها.

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

تتناول الباحثة في هذا الفصل نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري وإجراءات الدراسة الميدانية التي قامت بها وذلك من خلال ثلاثة مباحث كمايلي :

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن المنطقة الصناعية الخرطوم بحري

تقع المنطقة الصناعية بحري في الناحية الشمالية الشرقية من مدينة الخرطوم بحري، ويحدها من الجنوب حي عمر المختار ، ومن الناحية الشمالية مزارع طيبة الأحامدة، ومن ناحية الشرق منطقة كافوري أما من ناحية الغرب فتحدها أحياء شمبات والصافية والمغربيين⁽¹⁾.

تعتبر منطقة بحري الصناعية من أوائل المناطق الصناعية بالبلاد، حيث شهدت ميلاد الصناعة السودانية الحديثة وهي من المناطق التي عاصرت التقنيين في مجالات الاستثمار الصناعي ومواكبة وتطور تلك القوانين وتشريعاتها، بدأت الصناعة بهذه المنطقة منذ زمن بعيد وبالتحديد في أربعينات القرن الماضي وتطورت عبر الحقب الزمنية إذ كانت في الخمسينات تركز على الصناعات في مجال المواد الغذائية، وفي فترة الستينات كان أكثر ما يميز المنطقة الصناعية بحري صناعة النسيج ومطاحن الغلال، أما فترة السبعينات والثمانينات فقد شهدت توسعاً وامتداد في الكثير من الصناعات المختلفة .

يمكن القول أن طفرة صناعية قد حدثت وبالذات في مجال صناعة الغزل والنسيج، البطاريات السائلة والجافة وصناعة البطاطين، كما أن حقبة التسعينات شهدت الكثير من صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام صناعات الأدوية وشهدت نهاية الحقبة قيام مطاحن الغلال العملاقة.

تتميز منطقة بحري الصناعية بالآتي:

- أ- من أقدم وأعرق المناطق الصناعية بالبلاد.
- ب- تحظى بخدمات صرف صحي معقولة.
- ت- مستثمرة بها رؤوس أموال ضخمة.
- ث- بها أكبر مطاحن للغلال بالبلاد (سيقا - وينا).
- ج- تتمتع بقدر لا بأس به من البنيات التحتية.
- ح- بها أكبر طاقة صناعية بالبلاد.
- خ- بها مصانع لا توجد في غيرها من المناطق الصناعية بالبلاد، مثال:
 - صناعة البطاريات الجافة (مصنع النيل الأبيض للبطاريات).
 - صناعة البطاطين (مصنع البطاطين الوطني).

(1) الإدارة العامة للتخطيط والبحوث - التقرير الختامي للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2003م) ، ص2.

- أطباق البلوسترين (مصنع أطباق البلوسترين).
- السراميك (مصنع سراميك أطلس).

تبلغ المساحة الكلية للمنطقة الصناعية بحري حوالي 4767488 متر مربع وعدد المنشآت القائمة بها 1022 منشأة، وتتكون المنطقة من تسعة مربعات صناعية تتفاوت في مساحتها وعدد المصانع التي بها، يوضح الجدول رقم (1/1/4) إحصائية عدد القطاعات الصناعية بالمنطقة الصناعية بحري، وذلك كالآتي :

جدول رقم (1/1/4)

موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2003م

القطاع	عاملة	متوقفة	تحت التشييد	لم تبدأ الإنتاج	خالية	الإجمالي
الغذائيات	72	70	11	20	10	183
الغزل والنسيج	21	22	5	8	1	57
الكيمويات	72	28	21	18	19	158
المنتجات التعدينية غير المعدنية عدا البترول والفحم	23	18	3	4	2	50
المنتجات المعدنية والماكينات والمعدات	21	7	-	3	1	32
المنتجات المعدنية الأساسية	13	8	-	4	-	25
صناعة الورق ومنتجات الورق والطباعة والنشر	21	7	1	0	1	30
المنتجات الخشبية والحديدية	6	6	0	1	0	13
الإجمالي	249	166	41	58	34	548

المصدر : هيئة الاستثمار والصناعة- الإدارة العامة للتخطيط والبحوث ولاية الخرطوم 2002-2003م

من الجدول رقم (1/1/4) يتضح أن 45% من جملة المصانع تعمل وأن 30% هي المصانع المتوقفة عن الإنتاج . وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الإنتاج بعد 11% والمصانع الخالية تبلغ نسبتها 6%، أما المصانع التي هي تحت التشييد فتبلغ نسبتها 8%، وهذا يعني أن هناك ضعفاً في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي.

جدول رقم (2/1/4)

موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2010م

م	القطاع	عاملة	متوقفة مؤقتا	متوقفة تماما	تحت التشييد	المجموع
1	الغذائيات	63	19	43	6	131
2	الغزل والنسيج	8	3	10	0	21
3	الملابس وصبغها	7	0	5	0	12
4	الجلود والحقائب والأحذية	8	0	6	0	14
5	المنتجات الخشبية	2	0	0	0	2
6	الورق	4	0	2	2	8
7	الطباعة ووسائل الإعلام	21	7	8	0	36
8	المنتجات الكيماوية	72	13	26	19	130
9	المنتجات المطاطية	3	2	3	0	8
10	مواد البناء	31	3	6	3	43
11	المعادن	0	0	1	1	2
12	منتجات المعادن	43	10	15	6	74
13	الالات	7	1	1	0	9
14	المعدات الكهربائية	8	0	0	1	9
15	الأثاثات	16	1	3	0	20
16	التبغ	2	0	0	0	2
	المجموع	295	59	129	38	521

المصدر: وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية - 2010م
 من الجدول رقم (2/1/4) يتضح أن 56% من جملة المصانع تعمل وأن 11% هي المصانع المتوقفة بينما نجد أن 25% متوقف تماما عن الإنتاج. وتبلغ نسبة المصانع التي لم تبدأ الإنتاج بعد (تحت التشييد) 8%. وهذا ما يؤكد أن هناك ضعفا في الإقبال على الاستثمار في المجال الصناعي بناءً على نتائج بيانات الجدول رقم (2/1/4) مما يتوجب على وزارة الصناعة معالجة الأمر مع الجهات ذات الاختصاص.

جدول رقم (3/1/4)

موقف القطاعات الصناعية الرئيسية بمنطقة بحري الصناعية عام 2016م

النسبة المئوية الكلية	العدد الكلي	مصانع الجيلي	مصانع بحري	
40%	390	12	378	الصناعات الهندسية
19%	157	-	157	الصناعات الغذائية
16%	135	3	132	الصناعات الكيماوية
3%	26	-	26	الغزل والنسيج
	708	15	693	الجملة

المصدر: وزارة الصناعة ولاية الخرطوم التقرير الختامي لمنطقة بحري الصناعية- 2016م

يتضح من الجدول (3/1/4) ان المنطقة الصناعية الخرطوم شمال تنقسم الي المنطقة الصناعية الخرطوم بحري وبها (693) مصنع عامل ، ومنطقة الجيلي الصناعية مكونة من (15) مصنع عامل ، وان مجتمع دراسة الباحثه يتمثل في المصانع العاملة بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري ، حيث تعتبر من اكبر المناطق الصناعية بولاية الخرطوم وتضم العديد من القطاعات الصناعية والتي تم تصنيفها مؤخراً الي اربع قطاعات متمثلة في قطاع الصناعات الهندسية وقطاع الصناعات الغذائية ، قطاع الصناعات الكيماوية، وقطاع صناعة الغزل والنسيج، ويحتوي كل قطاع على العديد من انواع الصناعة ، وذلك بدلاً من التصنيف المعتمد لسنة 2010م .

المنشآت الصناعية المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية:

أصبحت ظاهرة المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية ظاهرة واضحة للعيان ولا يمكن تجاوزها ولا بد من الوقوف عندها ومحاولة إيجاد الحلول الناجعة لها.

إن إغلاق المصانع ولفترات طويلة يشكل وضعا مقلقا على الاستثمار الصناعي والقطاع الاقتصادي بالبلاد وله مردوده السلبي الاقتصادي، ونجد أن هذا التوقف باختصار يعني الآتي:

- طاقات مقيدة ومكبلة.
 - رؤوس أموال مجمدة.
 - موارد مهدرة في حين نحن في أشد الحاجة إليها (الأراضي).
 - بنيات اساسية غير مستغلة .
- نلاحظ ان عدد المصانع المتوقفة بمنطقة بحري الصناعية قد بلغت 166 من اصل 548 بالمنطقة الصناعية وذلك بنسبة 40%. ويمكن تصنيف المصانع المتوقفة الي مجموعتين ، مجموعة توقفت منذ عشرات السنين وهذه تعتبر ميئوس منها وتحتاج الي قرارات حاسمة وشجاعة لتبدا العمل من جديد ، ومجموعة اخري تتارجح ما بين التشغيل والتوقف وهذه يمكن انقاذها بقليل من التدابير والسياسات والمعينات.

كما يلاحظ ان بعض هذه المنشآت بها مساحات شاسعة من الأراضي كما اصبح الكثير منها بؤرة للكثير من الممارسات الخاطئة نتيجة للسكن العشوائي .

مشاكل ومعوقات الصناعة بمنطقة بحري الصناعية:

من خلال استقراء واقع المنطقة الصناعية ببكري وعلي ضوء نتائج الحصر وجدت العديد من المشاكل والمعوقات التي يعاني منها قطاع الصناعات التحويلية بهذه المنطقة الصناعية المهمة.

1. البنيات والخدمات الاساسية والتي تقوم عليها التنمية عامة ومن امثلتها :
 - أ. الطاقة الكهربائية : وهي مشكلة مشتركة بين معظم القطاعات الصناعية فهي عصب الحياة والدينامو المحرك للنشاط الصناعي فهي لذلك تعتبر أول معوقات الإنتاج من حيث :
 - عدم توفر الطاقة الكهربائية الكافية بالمنطقة الصناعية بحري .
 - تذبذب التيار والقطع المبرمج والغير مبرمج يؤدي إلى خسائر كبيرة .
 - التعرفة العالية تؤدي إلى رفع تكلفة المنتج النهائي .
 - اللجوء إلى التوليد الذاتي يؤدي أيضاً إلى ارتفاع التكلفة إضافة إلى آثاره السالبة على البيئة .
 - ب. المحروقات : قلة الإمداد بالمواد البترولية ، وارتفاع أسعارها من وقت لآخر يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتج النهائي .

ج. الطرق : الطرق الفرعية والجانبية تحتاج إلى السفلة والتعبيد ، وكذلك لابد من ردم الحفر التي بالقرب من المصانع والتي يجعل منها فصل الخريف بركاً ومستنقعات .

د. البيئة والصرف الصحي : لابد من تأهيل الشبكة القائمة للصرف الصحي ، وكذلك لابد من معالجة مشكلة الأشجار والغابات التي تسد الشوارع ، وكذلك عدم إنارة الشوارع يجعل المنطقة في ظلام دامس ليلاً .

2. السكن العشوائي : نجده في داخل المصانع المشيدة وبالقطع الخالية والشوارع الجانبية ، مما يشكل هاجساً أمنياً وصحياً .

3. التسويق : هنالك ضعف في منافسة المنتجات الصناعية الوطنية للمنتجات المستوردة المشابهة لها وذلك للأسباب الآتية :

- ارتفاع تكلفة الإنتاج.

- إغراق السوق بالمنتجات المشابهة المستوردة بطرق قانونية وغير قانونية .

4. قدم التكنولوجيا والماكينات : الكثير من المصانع يتعامل تكنولوجياً وخطوط إنتاج عفا عليها الدهر وتجاوزتها التكنولوجيا وليس هنالك اهتمام بعملية الإحلال والإبدال .

5. الإدارة : الكثير من المنشآت الصناعية تعاني من سوء الإدارة ولأزالت الإدارة فيها تعتمد على العلاقات السرية ، والكثير من الإدارات تنفقد إلى التخطيط السليم والإشراف العلمي على عمليات الإدارة.

6. التمويل : إن صيغ التمويل في الجهاز المصرفي لم تكن في كثير من الأحيان في صالح القطاع الصناعي سواء من ناحية سعر الفائدة أو فترة السماح .

7. الرسوم : وهي متعددة قانونية وغير قانونية ، والضرائب والجهات المتحصلة أصبحت تمثل هاجساً للقطاع الصناعي وتثقل كاهله من ناحية مادية ومن ناحية التعنت في طريقة التحصيل والجبابة .

8. تعدد التشريعات والقوانين ذات الصيغة الضرائبية والجبائية وعدم وجود الدراسات المتعمقة في الواقع الصناعي من قبل تلك التشريعات والقوانين .

9. عدم التكامل والترابط بين السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية والسياسات الصناعية .

ويشير واقع الصناعة إلى أن هنالك بعض القطاعات تحقق نجاحات و تعمل على إستغلال نسبة مقدرة من طاقتها الإنتاجية المتاحة بينما تتعثر قطاعات أخرى تتصاعد فيها معدلات الطاقة العاطلة و توقف بعضها تماما , كل هذا نتيجة للتحديات التي تواجه القطاع الصناعي والمشاكل المختلفة التي تحول دون إنطلاق هذا القطاع وتوقف بعض المصانع وهي⁽¹⁾ . :-

- 1/ ضعف التمويل المتاح و إرتفاع تكلفته .
- 2/عدم توفر مدخلات الإنتاج الصناعي بالكميات والمواصفات المطلوبة والسعر المناسب عالمياً.
- 3/ الضرائب و الرسوم والجبايات المتعددة التي تضعف القدرة التنافسية للإنتاج الوطني.
- 4/ضعف البنيات الأساسية وعدم توفر العديد من الخدمات الضرورية في المناطق الصناعية.
- 5/ إرتفاع تكلفة مدخلات الإنتاج التي تحددها الدولة مثل الكهرباء , المحروقات و سكر الصناعات و عدم توفير الإحتياجات المطلوبة بأسعار إقتصادية مقارنة بالدول المنافسة .
- 6/ إغراق الأسواق بالمنتجات المستوردة منخفضة التكلفة و رديئة الجودة.
- 7/ السياسة الخاصة لتصدير بعض المواد الخام التي تحتاجها الصناعة المحلية.
- 8/ عدم إستقرار السياسات التي لها أثر مباشر على التنمية الصناعية .
- 9/ التقاطع في الإختصاصات وعدم التنسيق بين الجهات المختصة و التدخل المستمر من الأجهزة الحكومية
- 10/ عدم الإلتزام بتطبيق المواصفات على المنتجات .
- 11/ أثر المشاكل الخاصة في توقف بعض المصانع التي تمد مصانع أخرى ببعض المدخلات أو المكونات
- 12/ عدم إعتراف سلطات الجمارك بالأسعار المقدمة في فواتير بالنسبة للواردات.
- 13/ عدم تطبيق الإمتيازات الجمركية الممنوحة بموجب قانون تشجيع الإستثمار بحجة أن هذا النشاط الصناعي الجديد غير مدرج بقوائم الجمارك .
- 14/ التحصيل المقدم لضريبة القيم المضافة مما يلقي على المنشأة الصناعية بأعباء تمويلية جديدة علماً بأن هذه الضريبة تحصل كضريبة مبيعات .
- 15/ عدم توفر الطاقة الكهربائية في بعض المناطق الصناعية الجديدة و إلزام المستثمرين الجدد بتحمل تكاليف المحولات و مد الشبكة لمصانعهم .

⁽¹⁾وزارة الصناعة والاستثمار – الإدارة العامة للمناطق الصناعية ، ادارة منطقة بحري الصناعية ،تقرير للحصر الميداني لبيان معلومات المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري،(الخرطوم ، 2016م) ، ص ص 1-2 .

- 16/ عدم وجود أسس ومعايير موحدة لتقدير العوائد بين المحليات المختلفة .
- 17/ تواصل عمل الشركات الحكومية و شبه الحكومية في العديد من المجالات و إنشاء الجديد منها مما يخلق تشوهات في السوق و يقود إلى منافسة غير متكافئة .
- مهام وإختصاصات الإدارة العامة للمناطق الصناعية :-**
1. تمثل الإدارة العامة الكليات التنسيقية بين المناطق الصناعية والجهات ذات الصلة و تتولى كافة الشؤون الإدارية .
 2. تطبيق الأسس والضوابط لضمان صحة البيئة و الحفاظ على الأمن الصناعي بالتنسيق مع الجهات ذات الصلة .
 3. الإطلاع على المستندات و السجلات الخاصة بالإنتاج و العمل على معالجة المعوقات التي تتعرض لتنفيذ العملية الإنتاجية .
 4. مراقبة إستقلال الإمتيازات وفق الأغراض المصدقة لها .
 5. القيام بالدراسات و الإحصاءات و التقارير التي تساعد على إتخاذ القرار .
 6. حصد الأنشطة الصناعية المختلفة وتصنيفها و تحديد العامل منها و المتعطل و الأسباب .
 7. رصد كمية الإنتاج ومعرفة إمكانية الصادر .
 8. مسح واقع الخدمات المتوفرة .
 9. القيام بمهام متابعة تنفيذ الخدمات و ضمان إستمراريتها .

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية وإجراءات الدراسة

يشتمل هذا القسم من البحث الإجراءات الإحصائية التي قامت الباحثة باتباعها بهدف الوصول إلى نتائج تخدم الأهداف التي يحاول هذا البحث تحقيقها، وقد اشتملت تلك الإجراءات الإحصائية على منهج البحث العلمي المتبع، والمجتمع الذي طبقت عليه الدراسة، وإجراءات إعداد تصميم استبانة البحث وكيفية تطبيقها، والكيفية التي نفذ بها البحث، إضافة إلى التحقق من صدق وثبات استبانة البحث، والأساليب الإحصائية الوصفية التي قامت الباحثة باستخدامها في تحليل وتفسير ومناقشة نتائج فرضيات البحث. هذا ويمكن تفصيل إجراءات البحث كما يلي:

إجراءات الدراسة

بهدف دراسة " دور آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة " استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي والذي يقصده " صفة البحث التي تستهدف الوصف الكمي والكيفي لظاهرة اجتماعية أو إنسانية أو إدارية أو مجموعة من الظواهر المترابطة معاً من خلال استخدام أدوات جمع البيانات المختلفة، مما يجعل الظاهرة أو الظواهر محل البحث واضحة بدرجة يسهل معها تحديد المشكلة تحديداً واقعياً تمهيداً لاختيار الفروض والتساؤلات حولها (الأشعري، 2016، ص.118).

مصادر بيانات الدراسة:

اعتمدت الباحثة في هذا الجانب على المصادر التالية:

- أ- المصادر الثانوية: والذي اعتمدت فيه على الكتب والدوريات العلمية والتي تناولت في حيثياتها ومحتواها النظري حول أثر آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة. إضافة لذلك الرجوع إلى التقارير والندوات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.
- ب- الأسلوب الميداني (الاستبانة): واعتمد على المسح الميداني لأخذ آراء عينة البحث حول وجهة نظرها فيما يتعلق بأثر آليات حوكمة الشركات على العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة، وذلك عن طريق أخذ عينة ملائمة بواسطة استبانة تضمنت واشتملت على أبعاد البحث الأساسية وقد صممتها الباحثة خصيصاً لهذا الغرض.

مجتمع البحث: يقصد بالمجتمع " الكل الذي يمثل الأصل تمثيلاً كاملاً بجميع طبقاته وشرائحه وخصائصه وبشكل موحد يعكس الإطار العام لوجوده سواء أكان ذلك من الأحياء الأرضية أو الجوية أو المائية في مكان محدد ووقت محدد ايضاً يمكن دراسته دراسة شاملة نسبياً أو جزئياً، إلا إذا كان المجتمع صغيراً فإنه يمكن التحكم في حجمه من أجل الوصول إلى نتيجة معينة". (الأشعري، 2016، ص35)، هذا ويتكون مجتمع البحث الحالي من جميع العاملين في المنطقة الصناعية - بحري والمستهدفون بالبحث والذين هم على رأس العمل خلال فترة تطبيق هذا البحث للعام الجامعي 2021م.

عينة البحث: بما أن أسلوب المسح الشامل يحتاج إلى وقت وجهد وتكلفة، ولتحديد حجم العينة الملائم وفقاً للأطر والنظريات والمعادلات الإحصائية، فقد عمدت الباحثة إلى استخدام معادلة حجوم العينات لريتشارد جيجر التالية:

$$n = \frac{\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{d}\right)^2 \times (0.50)^2 - 1\right]}$$

حيث أن:

N: تمثل حجم المجتمع الكلي للبحث

Z: تمثل الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (0.95) وتساوي (1.96).

d: تمثل نسبة الخطأ ويساوي (0.05)

وبتطبيق المعادلة أعلاه، تبين للباحثة أن حجم العينة الملائم من مجتمع الدراسة هي في حدود (353) فرداً. ولضمان الحصول على العدد المطلوب من عينة البحث، قامت الباحثة بتوزيع عدد (400) استبانة، ونتيجة للمتابعة اليومية فقد تم الحصول على (381) استبانة والتي لاحقاً استبعد منها عدد (9) استبانات لعدم صلاحيتها للتفريغ والتحليل الإحصائي، ليصبح إجمالي حجم العينة بحدود (372) استبانة وهي التي خضعت لبياناتها للترميز والتفريغ بالحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والمعروفة اختصاراً بـ (SPSS) ومن ثم تم تحليلها وتفسير نتائجها بهدف الاجابة على فرضيات البحث وتحقيق الأهداف التي يسعى إلى بلوغها.

خصائص مجتمع البحث:

وتم فيه حساب التكرارات والنسب المئوية وإجراء الرسومات البيانية (الأعمدة البيانية) لاستجابات وآراء عينة البحث المستهدفة، وهو ما توضحه الجداول والأشكال التالية:

جدول (1/2/4)

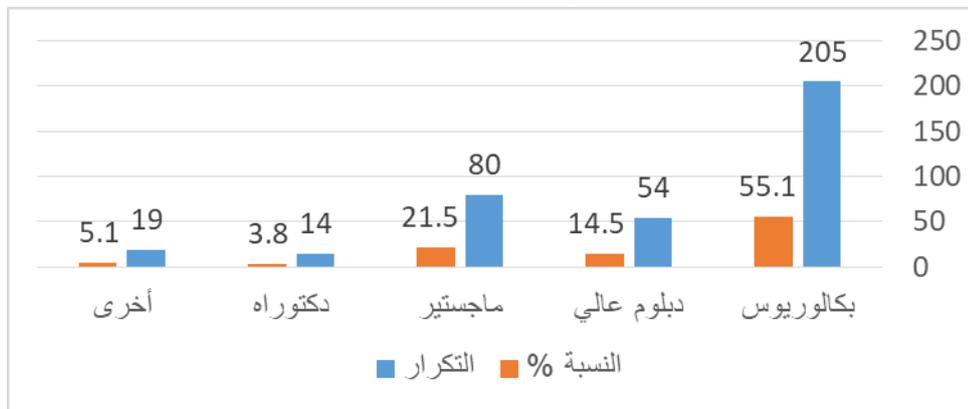
خصائص عينة البحث وفقاً للمؤهلات العلمية

فئات المؤهل	التكرار	%
بكالوريوس	205	55.1
دبلوم عالي	54	14.5
ماجستير	80	21.5
دكتوراه	14	3.8
أخرى	19	5.1
المجموع	372	100

الجدول من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة الإحصائية SPSS، 2022م

شكل رقم (1/2/4)

التوزيع النسبي المئوي للفئات العمرية بيانياً



الشكل من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة SPSS، 2022م

فيما يتعلق بتوزيع فئات عينة البحث وفقاً للمؤهلات العلمية، يتضح من النسب المئوية للجدول (1/2/4) والشكل البياني (1/2/4) أن أكثر من نصف عينة البحث (55.1%) من حملة مؤهل البكالوريوس، (21.5%) من حملة مؤهل الماجستير، (14.5%) من حملة مؤهل الدبلوم العالي، (3.8%) من مؤهلات الدكتوراه (5.1%) من حملة المؤهلات العلمية الأخرى.

جدول (2/2/4)

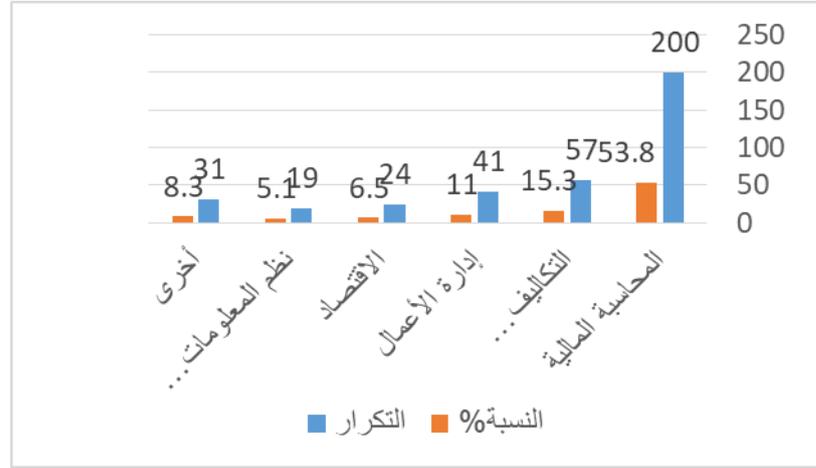
خصائص عينة البحث وفقاً للتخصصات العلمية

التخصصات العلمية	التكرار	%
المحاسبة المالية	200	53.8
التكاليف والمحاسبة الإدارية	57	15.3
إدارة الأعمال	41	11
الاقتصاد	24	6.5
نظم المعلومات المحاسبية	19	5.1
أخرى	31	8.3
المجموع	372	100

الجدول من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة الإحصائية SPSS، 2022م

شكل رقم (2/2/4)

التوزيع النسبي التخصصات العلمية بيانياً



الشكل من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة SPSS، 2022م

فيما يتعلق بتوزيع فئات عينة البحث وفقاً للتخصصات العلمية، يتضح من النسب المئوية للجدول (2/2/4) والشكل البياني (2/2/4)، أن أكثر من نصف عينة البحث من تخصصات المحاسبة المالية، (15.3%) من تخصصات التكاليف والمحاسبة الإدارية، (11%) من تخصصات إدارة

الأعمال، (6.5%) من تخصصات الاقتصاد (5.1%) من تخصصات نظم المعلومات المحاسبية، (8.3%) من حملة التخصصات الأخرى.

جدول (3/2/4)

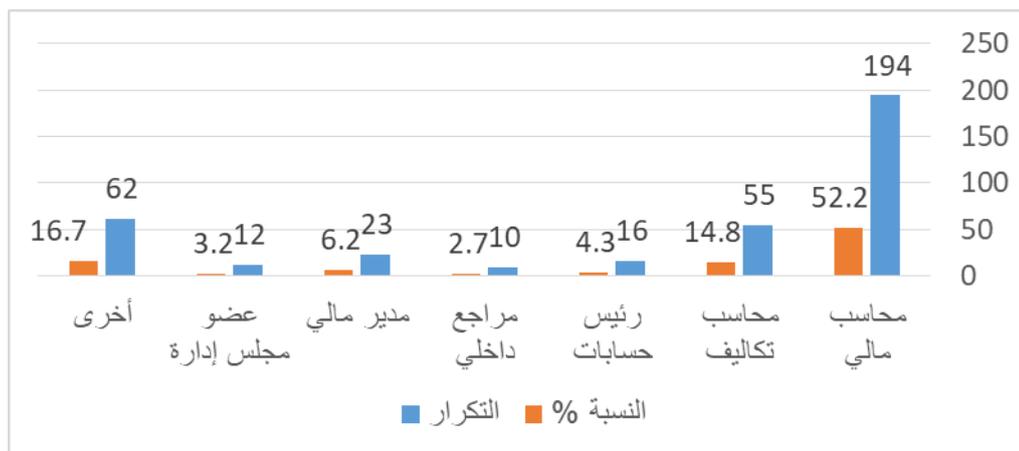
خصائص عينة البحث وفقاً للمسمى الوظيفي

المسميات الوظيفية	التكرار	%
محاسب مالي	194	52.2
محاسب تكاليف	55	14.8
رئيس حسابات	16	4.3
مراجع داخلي	10	2.7
مدير مالي	23	6.2
عضو مجلس إدارة	12	3.2
أخرى	62	16.7
المجموع	372	100

الجدول من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة الإحصائية SPSS، 2022م

شكل رقم (3/2/4)

التوزيع النسبي للتخصصات العلمية بيانياً



الشكل من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة SPSS، 2022م

فيما يتعلق بتوزيع فئات عينة البحث وفقاً للمسميات الوظيفية، يتضح من النسب المئوية للجدول (3/2/4) والشكل البياني (3/2/4)، أن أكثر من نصف عينة البحث (52.2%) من المحاسبين الماليين، (14.8%) من محاسبي التكاليف، (16.7%) من مسميات وظيفية أخرى، (4.3%) من رؤساء الحسابات، (2.7%) من المراجعين الداخليين، (6.3%) من المدراء الماليين، (3.2%) من أعضاء مجالس الإدارات.

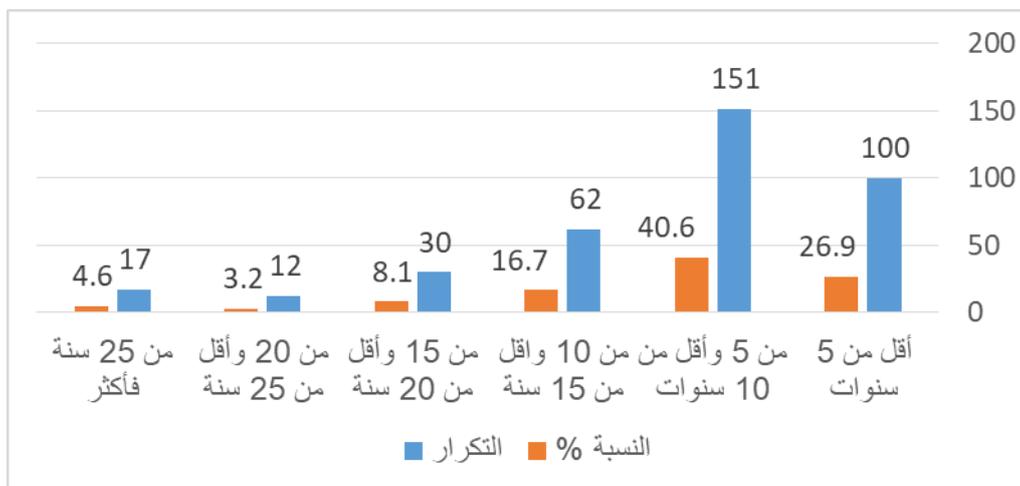
جدول (4/2/4)

خصائص عينة البحث وفقاً للخبرة العملية

%	التكرار	الخبرة العملية
26.9	100	أقل من 5 سنوات
40.6	151	من 5 وأقل من 10 سنوات
16.7	62	من 10 وأقل من 15 سنة
8.1	30	من 15 وأقل من 20 سنة
3.2	12	من 20 وأقل من 25 سنة
4.6	17	من 25 سنة فأكثر
100	372	المجموع

الجدول من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة الإحصائية SPSS، 2022م

شكل رقم (4/2/4) التوزيع النسبي للخبرة العملية بيانياً



الشكل من تصميم الباحثة وفقاً لمخرجات الحزمة SPSS، 2022م

باستقراء المؤشرات الإحصائية للنسب المئوية بالجدول (4/2/4) والشكل (4/2/4)، يتضح للباحثة وبصورة إجمالية أن (84.2%) من عينة البحث خبرتهم أقل من 15 سنة، بينما (15.8%) خبرتهم من 15 سنة فأكثر.

خطوات بناء الاستبانة:

لاختبار صدق محتوى أداة الدراسة والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة قامت الباحثة بالآتي:

- 1- دراسة الإطار النظري ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة بأبعاد البحث.
 - 2- الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بآليات حوكمة الشركات والعلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.
 - 3- البحث في قواعد المعلومات من خلال شبكة الانترنت حول آليات حوكمة الشركات والعلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة.
 - 4- عرضت الاستبانة بعد ذلك بصيغتها الأولية على المشرف العلمي على هذا البحث وقد أبدى ملاحظاته وقدم تصويباته والتي كان لها الدور الكبير في بناء الاستبانة وتعديل صياغتها.
- مكونات الاستبانة: اشتملت استبانة البحث على قسمين رئيسيين هما:

1. القسم الأول: وتضمن (4) متغيرات ديموغرافية وهي: (المؤهلات العلمية، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).
2. القسم الثاني: محاور الاستبانة وهي:

المحور الأول: تقارير الأعمال المتكاملة، ويتكون من الأبعاد التالية:

- البعد الأول: الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة ويتكون من (6) فقرات.
- البعد الثاني: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة، ويتكون من (6) فقرات.

البعد الثالث: الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة، ويتكون من (6) فقرات.

المحور الثاني: آليات حوكمة الشركات

البعد الأول: لجان المراجعة، ويتكون من (7) فقرات.

البعد الثاني: المراجعة الداخلية، ويتكون من (7) فقرات.

البعد الثالث: المراجعة الخارجية، ويتكون من (6) فقرات.

البعد الرابع: مجلس الإدارة، ويتكون من (10) فقرات.

المحور الثالث: التنمية المستدامة: ويتكون من (21) فقرة.

وقد صممت الباحثة فئات الاستجابة على فقرات الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، وهو (موافق بشدة = 1، موافق = 2، محايد = 3، غير موافق = 4، غير موافق بشدة = 5)، ولتحديد فئات متوسطات استجابة عينة البحث، فقد تم حساب مدى المقياس والذي يساوي (5 - 1 = 4)، وبقسمة مدى المقياس على أعلى استجابة فقد تم التوصل إلى فئات المتوسطات الحسابية التالية:

جدول (5/2/4)

المتوسطات الحسابية لفئات مقياس استبانة البحث

الدرجة المرجحة	المتوسط المرجح	درجة الموافقة/ الاستخدام
ضعيفة جداً	من 1 إلى 1.79	غير موافق بشدة/ ضعيفة جداً
ضعيفة	من 1.80 إلى 2.59	غير موافق / ضعيفة
متوسطة	من 2.60 إلى 3.39	محايد/ متوسطة
كبيرة	من 3.40 إلى 4.19	موافق/ كبيرة
كبيرة جداً	من 4.20 إلى 5	موافق بشدة / كبيرة جداً

الجدول من تصميم الباحثة وفقاً لمقياس استبانة البحث، 2022م

6. المؤشرات السيكومترية لاستبانة البحث، وتتضمن المفاهيم التالية:

1. الصدق الظاهري (صدق المحكمين):

تم التحقق من الصدق الظاهري للاستبانة وفقاً للخطوات التالية:

- أ- عرض الاستبانة في صورتها الأولى على المشرف العلمي على الرسالة من قبل الباحثة حيث أبدى ملاحظاته وتصويباته من حذف وتعديل لفظي ولغوي لفقرات أبعاد ومحاور الاستبانة.
- ب- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين المختصين واللذين بلغ عددهم (9) من المحكمين في مجال المحاسبة والإدارة، وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم حول أداة الدراسة ومدى صلاحية الفقرات وشموليتها وتنوع محتواها وتقويم مستوى الصياغة اللغوية أو أية ملاحظات يرونها مناسبة.

ت- وبعد أن تم استرجاع الاستبيان من جميع المحكمين تم تحليل استجاباتهم والأخذ بملاحظاتهم وإجراء التعديلات التي اقترحت، مثل تعديل محتوى بعض الفقرات، وحذف بعض الفقرات، وتصحيح أخطاء الصياغة اللغوية، واعتبرت الباحثة أن الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات المشار إليها بمثابة الصدق الظاهري وصدق المحتوى للأداة، وبالتالي فإن الأداة أصبحت صالحة لقياس ما وضعت له، وبذلك تم تصميم الاستبانة في صورتها النهائية قامت الباحثة بتعديل ما يلزم من تصويبات بالحذف والتعديل لبعض الفقرات وإعادة صياغة بعضها لغوياً استناداً ما تم التنويه به من جانب السادة المحكمين.

2. صدق الاتساق الداخلي لبيرسون

للتأكد من مؤشرات صدق الاتساق الداخلي لبيرسون ومدى ترابط مضمون فقرات كل بعد بالمفهوم العام للمحور الذي ينتمي إليه، لجأت الباحثة إلى حساب مؤشرات ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة مع الدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، والنتائج تتضمنها الجداول التالية:

جدول رقم (6/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -

الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	هيكل إدارة الشركة والمهارات التي يمتلكها المسؤولون عن الحوكمة.	**0.75
2	الثقافة والقيم والأخلاقيات التي تمتلكها الشركة ومدى انعكاس تأثيراتها على رؤوس الأموال.	**0.71
3	أنشطة مجلس الإدارة فيما يتعلق بالاهتمام بالخطط الإنتاجية والكفاءة التشغيلية وخطط النمو واستحداث الخدمات والمنتجات.	**0.59
4	المكافآت والحوافز التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وتأثيرها على رؤوس الأموال.	**0.59
5	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بطريقة تمكن أصحاب المصالح من تقييم ذلك.	**0.61
6	اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ومسؤولية كل لجنة.	**0.65

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (6/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.01 > 0.000$) مما يؤكد على أن فقرات بعد الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -
الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	معلومات مالية وغير مالية ومؤشرات تقييم الأداء كالمحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالشركة والموارد الطبيعية.	**0.70
2	مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمساهمة العامة للشركة، المتمثلة بالأنشطة التي تحقق منافع للمجتمع كاستخدام برامج للحد من الأمراض والأوبئة.	**0.64
3	مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالموارد البشرية.	**0.70
4	مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمنتجات والخدمات.	**0.56
5	معلومات عن التنبؤات الاقتصادية المستقبلية للصناعة التي تنتمي إليها الشركة ومدى تأثيرها على البيئة.	**0.69
6	معلومات عن مساهمة الشركة في تحقيق التنمية المستدامة.	**0.65

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

بالمثل، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (7/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.01 > 0.000$) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد توفر تقارير الأعمال المتكاملة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه - الإفصاح
عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	الأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها.	**0.67
2	الأداء على أساس فهم الطبقات المجتمعية وتوقعات أصحاب المصالح.	**0.70
3	التحديات التي من المحتمل أن تواجه الشركة والآثار الناتجة عنها في	**0.70
4	توجهات الإدارة نحو نمو المبيعات والسعر المستهدف للسهم.	**0.61

5	الاستراتيجيات والخطط التي تتعلق بالقوانين واللوائح والتشريعات الجديدة.	**0.57
6	الموازنة التخطيطية التي تحتوي على كافة الأبعاد والقضايا التي تخص أنشطة الشركة التي من المتوقع إنجازها في المستقبل.	**0.61

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

كذلك، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (8/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.01 > 0.000$) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه - لجان المراجعة

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	تتكون لجنة المراجعة بالشركة من أعضاء مستقلين.	**0.67
2	تشرف لجنة المراجعة على النشاطات المتعلقة بإعداد التقارير التي تنشرها الشركة.	**0.63
3	يوجد أعضاء في لجنة المراجعة من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية مما يعزز من قدرتها على مراجعة التقارير التي تنشرها الشركة.	**0.56
4	تشرف لجنة المراجعة على مدى التزام الشركة باللوائح والقوانين التي تصدرها الجهات المنظمة.	**0.63
5	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.	**0.62
6	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح ضمن التقارير المالية.	**0.61
7	تهتم لجنة المراجعة بالتأكد من الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية.	**0.66

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

كذلك، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (9/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.01 > 0.000$) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد لجان المراجعة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10/2/4)

يوضح الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -
المراجعة الداخلية

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	يتمتع المراجع الداخلي في الشركة بالاستقلالية التامة في ممارسة عمله.	**0.70
2	توجد إجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية بالشركة.	**0.68
3	توفر إدارة الشركة المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب.	**0.63
4	يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة.	**0.61
5	يخضع المراجعين الداخليين لبرامج التدريب المستمر من أجل تعزيز معارفهم ومهاراتهم.	**0.64
6	يقوم المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة مما يدعم مستوى الإفصاح في التقارير المالية.	**0.62
7	يراعي المراجع الداخلي التوازن في تحقيق مصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة.	**0.63

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

أيضاً، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (10/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.01 > 0.000$) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد المراجعة الداخلية صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه -المراجعة الخارجية

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	المراجع الخارجي لديه القدرة المهنية العالية للقيام بعملية المراجعة.	**0.66
2	يستعين المراجع الخارجي بوظيفة المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة تقارير الشركة.	**0.61
3	يتمتع الفريق المختص بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالقدرة على التفكير والتحليل والتنبؤ والتخطيط طويل الأجل.	**0.61
4	يلم مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ ومعايير القياس المناسبة للقيام بمراجعة تقارير الشركة.	**0.55
5	يقوم مراجع الحسابات بوضع برنامج تفصيلي بإجراءات عملية المراجعة.	**0.64

6	يلتزم المراجع بالقواعد والقوانين والمعايير المهنية للمراجعة عند قيامه بمراجعة تقارير الشركة.	**0.69
---	--	--------

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

بالمثل، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (11/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (>0.000) (0.01) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد المراجعة الخارجية صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه - مجلس الإدارة

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1	يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالاستقلالية التامة.	**0.63
2	يقوم مجلس الإدارة بوضع وتعزيز الخطوط العريضة للمسؤولية والمساءلة.	**0.53
3	تحدد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وفقاً لمبادئ وإجراءات مكتوبة ومعلن عنها.	**0.62
4	يجتمع مجلس الإدارة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر.	**0.59
5	يقوم مجلس الإدارة بوضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة.	**0.61
6	يجمع المدير التنفيذي للمؤسسة بين وظيفتي العضو المنتدب ورئيس مجلس الإدارة.	**0.61
7	يخضع مجلس الإدارة للمساءلة باعتبارها مسؤول الرئيسي عن الإشراف عن أداء الشركة.	**0.60
8	يوجد بالشركة نظام أساسي يحدد أدوار ومسؤوليات كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة.	**0.59
9	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها.	**0.63
10	لدى مجلس الإدارة السياسات الكافية التي تضمن وجود تجانس إداري مناسب وفعال.	**0.52

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

كذلك، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (12/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.01 > 0.000$) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد مجلس الإدارة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه - التنمية
المستدامة

م	مضمون الفقرة	درجة الارتباط بالبعد
1		**0.63
2	تتبنى إدارة الشركة رؤية مؤسسية شاملة لحماية البيئة وجعلها ضمن	**0.63
3	تعمل الإدارة على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم والسياسات البيئية داخلها.	**0.60
4	يتم إدراج الأمور البيئية في العمليات الصناعية وتصميم المنتجات وعمليات التشغيل بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات.	**0.60
5	تحرص الإدارة على تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية.	**0.55
6	تمتنع الشركة عن القيام بالأنشطة التي تحدث خللاً في البيئة.	**0.44
7	تلتزم الشركة بجميع القوانين واللوائح والأعراف الاجتماعية الخاصة بالبيئة لتحقيق التوافق بين أنشطة الشركة وقيم المجتمع.	**0.59
8	تفصح الشركة بشفافية عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية.	**0.69
9	تقوم الشركة بالإفصاح عن تكاليف مبادراتها المتعلقة بالمساهمة في الاقتصاد المحلي مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.	**0.64
10	تقوم الشركة بإدخال أساليب جديدة وحديثة في العمل من شأنها رفع كفاءة واقتصاد الشركة.	**0.55
11	تتجح الشركة في تخفيض التكلفة للمساهمة في تحسين مركزها الاقتصادي ومن ثم تعظيم الربحية.	**0.56
12	تتبع الشركة أسس ومبادئ اقتصادية سليمة لإنشاء خطة لتخفيض الكلفة.	**0.47

13	تستطيع الشركة التحكم والسيطرة على الموارد المتوفرة فيها.	**0.51
14	نظرة الشركة إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها جهود تأخذ شكل تنظيمي له خطط وأهداف محددة مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.	**0.60
15	تقوم الشركة بالإفصاح في بياناتها المالية عن قيمة التبرعات والمساعدات المالية المقدمة للمنظمات والجمعيات الخيرية.	**0.46
16	تفصح الشركة في بياناتها المنشورة عن التكاليف التي تتحملها لقاء تدريب الموظفين وإكسابهم المهارات اللازمة.	**0.63
17	تعتمد الشركة نظام رواتب وأجور عادل يوازي الجهود المبذولة من قبل العاملين.	**0.54
18	تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات التي تساهم في توفير فرص عمل لمعالجة البطالة.	**0.55
19	تمتلك الشركة جوائز وشهادات تقديرية عن مدى التزامها بالجودة والسلامة العامة وتحملها لأي تكاليف إضافية نظير الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية.	**0.60
20	تسعى الشركة إلى تحسين ظروف العمال مادية والخدمية للعاملين لديها وتحسين المهارات وتطوير القدرات الإدارية والتنظيمية.	**0.63
21	تعالج الشركة مسؤوليتها الاجتماعية محاسبياً من خلال نظام يفى بهذا الغرض.	**0.57

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

كذلك، توضح المؤشرات الإحصائية بالجدول (13/2/4) أن جميع مؤشرات الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (>0.000) (0.01) مما يؤكد أيضاً أن فقرات بعد التنمية المستدامة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (14/2/4)

الاتساق الداخلي لارتباط بيرسون بين درجة كل بعد والدرجة الكلية للاستبانة

مضمون البعد	الارتباط بالدرجة الكلية للاستبانة
الإفصاح عن حوكمة الشركات	**0.821

**0.702	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية
**0.689	الإفصاح عن المعلومات المستقبلية
**0.596	لجان المراجعة
**0.790	المراجعة الداخلية
**0.635	المراجعة الخارجية
**0.692	مجلس الإدارة
**0.754	التنمية المستدامة

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

يتضح من المؤشرات الإحصائية لارتباطات بيرسون بين الدرجة الكلية لكل بعد والدرجة الكلية للاستبانة، أنها تتراوح بين (0.596** إلى 0.821**) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، مما يؤكد أن أبعاد أداة الدراسة صادقة لما وضعت لقياسه.

3. مؤشرات الثبات α كرونباخ:

للتحقق من ثبات عبارات محاور وأبعاد استبانة البحث، عمدت الباحثة إلى حساب مؤشرات α كرونباخ للأبعاد الفرعية والدرجة الكلية للاستبانة والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (15/2/4)

مؤشرات ثبات ألفا كرونباخ - للأبعاد والمحاور والدرجة الكلية لاستبانة البحث

مضمون البعد	عدد الفقرات	α كرونباخ
الإفصاح عن حوكمة الشركات	6	0.723
الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية	6	0.739
الإفصاح عن المعلومات المستقبلية	6	0.717
لجان المراجعة	7	0.742
المراجعة الداخلية	7	0.756
المراجعة الخارجية	6	0.688
مجلس الإدارة	10	0.794
التنمية المستدامة	21	0.891
الدرجة الكلية للاستبانة	69	0.951

الجدول من تصميم الباحثة، 2022م

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول (15/2/4) أن جميع قيم ألفا كرونباخ على نطاق الأبعاد والمحاور الفرعية والدرجة الكلية للاستبانة < 0.60 ، مما يؤكد ثبات ووضوح أبعاد ومحاور الاستبانة لدى أفراد عينة البحث، حيث ذكر (جودة محفوظ، 2009، ص43) أن الثبات يكون موثوق به إذا كانت قيمته ≤ 0.60 .

4. أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS)، والتي تتضمن ما يلي:

1. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية واستجابات عينة البحث من حيث الموافق وعدم الموافقة على فقرات كل بعد.

2. الأعمدة البيانية لعرض خصائص عينة البحث بيانياً.

3. المتوسط الحسابي "Mean" وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد البحث عن المحاور الرئيسية (متوسط متوسطات العبارات)، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

4. الانحراف المعياري "Standard Deviation" للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد مجتمع البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث، إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس.

5. معامل الارتباط بيرسون، لقياس صدق الاتساق الداخلي.

6. معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات استبانة البحث.

7. معامل التضخم للتباين VIF ونسبة التباين المسموح Tolerance ومؤشر دربن واتسون DW للتحقق من ملائمة المتغيرات المستقلة لتحليل الانحدار المتعدد.

8. معامل الالتواء للتأكد من اعتدالية المتغير التابع وصلاحيته لتحليل الانحدار.

9. تحليل الانحدار المتعدد للتعرف على أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة
10. تحليل التباين الأحادي ANOVA للتعرف على معنوية نموذج الانحدار بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.
11. اختبار T للتعرف على أهمية أثر كل متغير في المتغير التابع.
12. تحليلات المسار والنمذجة البنائية للتعرف على الأثر المباشر وغير مباشر للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

ثانياً: الإحصاء الوصفي لإجابات عينة الدراسة

وذلك من خلال تلخيص البيانات في جداول والتي توضح تدرجات الموافقة من عدم الموافقة على فقرات كل بعد من أبعاد الدراسة في شكل أرقام ونسب مئوية لكل فقرة ومن ثم المتوسط العام لكل محور من محاور الدراسة وهي كالتالي.

- تحليل بيانات محاور الدراسة: المحور الأول- الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة

جدول رقم (16/2/4)

التوزيع التكراري والنسبي المئوي لموافقة عينة الدراسة حول الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة	
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	مضمون الفقرة	
0.3	1	3.2	12	9.9	37	37.6	140	48.9	182	هيكل إدارة الشركة والمهارات التي يمتلكها المسؤولون عن الحوكمة.	1
0	0	4.8	18	16.1	60	51.6	192	27.4	102	الثقافة والقيم والأخلاقيات التي تمتلكها الشركة ومدى انعكاس تأثيراتها على رؤوس الأموال.	2
0	0	1.1	4	23.1	86	33.6	125	42.2	157	أنشطة مجلس الإدارة فيما يتعلق بالاهتمام بالخطط الإنتاجية والكفاءة التشغيلية وخطط النمو واستحداث الخدمات	3

0.3	1	4.3	16	23.9	89	44.1	164	27.4	102	المكافآت والحوافز التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل وتأثيرها على رؤوس الأموال.	4
0	0	3	11	18.8	70	53.5	199	24.7	92	تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بطريقة تمكن أصحاب المصالح من تقييم ذلك.	5
0.3	1	6.5	24	22.8	85	41.4	154	29	108	اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ومسؤولية كل لجنة.	6
0.2	3	3.8	85	19.1	427	43.6	974	33.3	743	لمتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (16/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (86.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة ووافقون على (أن التقارير المتكاملة تتضمن تقريراً عن هيكل إدارة الشركة والمهارات التي يمتلكها المسؤولون عن الحوكمة)، بينما (3.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.9%).

2. إن نسبة (79%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة ووافقون على (أن التقارير المتكاملة تتضمن تقريراً عن الثقافة والقيم والأخلاقيات التي تمتلكها الشركة ومدى انعكاس تأثيراتها على رؤوس الأموال)، بينما (4.8%) غير موافقين ، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.1%).

3. إن نسبة (75.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة ووافقون على (أن التقارير المتكاملة تتضمن تقريراً عن أنشطة مجلس الإدارة فيما يتعلق بالاهتمام بالخطط الإنتاجية والكفاءة التشغيلية

وخطط النمو واستحداث الخدمات والمنتجات)، بينما (1.1%) غير موافقين، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.1%).

4. إن نسبة (71.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن التقارير المتكاملة تتضمن تقريراً عن المكافآت والحوافز التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وتأثيرها على رؤوس الأموال)، بينما (4.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.9%).

5. إن نسبة (78.2%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن التقارير المتكاملة تتضمن تقريراً عن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بطريقة تمكن أصحاب المصالح من تقييم ذلك)، بينما (3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.8%).

6. إن نسبة (70.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن التقارير المتكاملة تتضمن تقريراً عن اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة ومسؤولية كل لجنة.)، بينما (6.8%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.8%).

7. المتوسط العام: إن نسبة (76.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة، بينما (4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.1%).

جدول رقم (17/2/4)

التوزيع التكراري والنسبي المئوي لموافقة عينة الدراسة حول الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة	مضمون الفقرة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		

0.8	3	4.8	18	11.6	43	33.6	125	49.2	183	معلومات مالية وغير مالية ومؤشرات تقييم الأداء كالمحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالشركة والموارد الطبيعية.	1
0.3	1	4	15	18	67	47.8	178	29.8	111	مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمساهمة العامة للشركة، المتمثلة بالأنشطة التي تحقق منافع للمجتمع كاستخدام برامج للحد من الأمراض والأوبئة.	2
1.1	4	6.2	23	18.3	68	43.8	163	30.6	114	مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالموارد البشرية.	3
0.3	1	3	11	21	78	46.2	172	29.6	110	مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمنتجات والخدمات.	4
0.5	2	4.8	18	26.3	98	44.1	164	24.2	90	معلومات عن التنبؤات الاقتصادية المستقبلية للصناعة التي تنتمي إليها الشركة ومدى تأثيرها على البيئة.	5
0.5	2	4.3	16	18	67	41.4	154	35.8	133	معلومات عن مساهمة الشركة في تحقيق التنمية المستدامة.	6

0.6	13	4.5	101	18.9	421	42.8	956	33.2	741	المتوسط العام للمحور
-----	----	-----	-----	------	-----	------	-----	------	-----	----------------------

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (17/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (82.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات مالية وغير مالية ومؤشرات تقييم الأداء كالمحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالشركة والموارد الطبيعية)، بينما (5.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.6%).
2. إن نسبة (77.6%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمساهمة العامة للشركة، المتمثلة بالأنشطة التي تحقق منافع للمجتمع كاستخدام برامج للحد من الأمراض والأوبئة)، بينما (4.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18%).
3. إن نسبة (74.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالموارد البشرية)، بينما (7.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.3%).
4. إن نسبة (75.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر مؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمنتجات والخدمات)، بينما (3.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21%).
5. إن نسبة (68.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن التنبؤات الاقتصادية المستقبلية للصناعة التي تنتمي إليها الشركة ومدى تأثيرها على البيئة)، بينما (5.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (26.3%).
6. إن نسبة (77.2%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن مساهمة الشركة في تحقيق التنمية المستدامة)، بينما (5.8%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18%).
7. **المتوسط العام:** إن نسبة (76%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة، بينما (5.1%) ما

بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.9%)

جدول رقم (18/2/4)

التوزيع التكراري والنسبي المئوي لموافقة عينة الدراسة حول الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	مضمون الفقرة
0.3	3	4	15	7.3	27	37.4	139	50.5	188	1 الأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها.
0.3	1	7.8	29	18.8	70	47.6	177	25.5	95	2 الأداء على أساس فهم الطبقات المجتمعية وتوقعات أصحاب المصالح.
1.1	4	8.1	30	20.2	75	33.1	123	37.6	140	3 التهديدات التي من المحتمل أن تواجه الشركة والآثار الناتجة عنها في المستقبل.
1.3	5	2.7	10	22.6	84	47.3	176	26.1	97	4 توجهات الإدارة نحو نمو المبيعات والسعر المستهدف للسهم.
0	0	2.4	9	22.8	85	49.5	184	25.3	94	5 الاستراتيجيات والخطط التي تتعلق بالقوانين واللوائح والتشريعات الجديدة.
0	0	3.8	14	20.4	76	44.9	167	30.9	115	6 الموازنة التخطيطية التي تحتوي على كافة الأبعاد والقضايا التي تخص أنشطة الشركة المستقبلية.
0.5	13	4.8	107	18.7	417	43.3	966	32.7	729	المتوسط العام للمحور

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (18/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (87.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن الأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها)، بينما (4.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.3%).
2. إن نسبة (73.1%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن الأداء على أساس فهم الطبقات المجتمعية وتوقعات أصحاب المصالح)، بينما (8.1%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.8%).
3. إن نسبة (70.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن التهديدات التي من المحتمل أن تواجه الشركة والآثار الناتجة عنها في المستقبل)، بينما (9.2%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.2%).
4. إن نسبة (73.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن توجهات الإدارة نحو نمو المبيعات والسعر المستهدف للسهم)، بينما (4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.6%).
5. إن نسبة (74.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن الاستراتيجيات والخطط التي تتعلق بالقوانين واللوائح والتشريعات الجديدة)، بينما (2.4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.8%).
6. إن نسبة (75.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (أن تقارير الأعمال المتكاملة توفر معلومات عن الموازنة التخطيطية التي تحتوي على كافة الأبعاد والقضايا التي تخص أنشطة الشركة التي من المتوقع إنجازها في المستقبل)، بينما (3.8%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.4%).
7. المتوسط العام: إن نسبة (76%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة، بينما (5.3%) ما بين

غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.7%).

المحور الثاني: آليات حوكمة الشركات

جدول رقم (19/2/4) التوزيع التكراري لُبُعد لجان المراجعة

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		بُعد لجان المراجعة	مضمون الفقرة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
0.3	1	3.8	14	15.3	57	27.4	102	53.2	198	1	تتكون لجنة المراجعة بالشركة من أعضاء مستقلين.
0.3	1	4.3	16	14.8	55	52.7	196	28	104	2	تشرف لجنة المراجعة على النشاطات المتعلقة بإعداد التقارير التي تنشرها الشركة.
0.3	1	0.5	2	14.8	55	43.3	161	41.1	153	3	يوجد أعضاء في لجنة المراجعة من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية مما يعزز من قدرتها على مراجعة التقارير التي تنشرها الشركة.
1.1	4	2.7	10	17.7	66	46	171	32.5	121	4	تشرف لجنة المراجعة على مدى التزام الشركة باللوائح والقوانين التي تصدرها الجهات المنظمة.
1.5	6	2.4	9	19.1	71	45.7	170	31.2	116	5	تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة.
0.3	1	1.1	4	14.2	90	48.1	179	26.3	98	6	تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح ضمن التقارير المالية.
0.5	2	3	11	15.6	58	48.7	181	32.3	120	7	تهتم لجنة المراجعة بالتأكد من الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية.
0.6	16	2.5	66	15.9	452	44.6	1160	34.9	910	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (19/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (80.6%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تتكون لجنة المراجعة بالشركة من أعضاء مستقلين)، بينما (4.1%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.3%).
2. إن نسبة (80.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تشرف لجنة المراجعة على النشاطات المتعلقة بإعداد التقارير التي تنشرها الشركة)، بينما (4.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.8%).
3. إن نسبة (84.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يوجد أعضاء في لجنة المراجعة من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية مما يعزز من قدرتها على مراجعة التقارير التي تنشرها الشركة)، بينما (0.8%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.8%).
4. إن نسبة (78.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تشرف لجنة المراجعة على مدى التزام الشركة باللوائح والقوانين التي تصدرها الجهات المنظمة)، بينما (3.8%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.7%).
5. إن نسبة (76.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تقوم لجنة المراجعة بمراجعة السياسات المحاسبية المطبقة والتأسيس لإجراءات محاسبية فعالة)، بينما (3.9%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.1%).
6. إن نسبة (74.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تقوم لجنة المراجعة بالتأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح ضمن التقارير المالية)، بينما (1.4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.2%).
7. إن نسبة (81%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تهتم لجنة المراجعة بالتأكد من الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية)، بينما (3.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.6%).

8. المتوسط العام: إن نسبة (78.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد لجنة المراجعة، بينما (3.1%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.9%).

جدول رقم (20/2/4)

التوزيع التكراري لبُعد المراجعة الداخلية

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		بُعد المراجعة الداخلية	مضمون الفقرة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
0.3	1	3.2	12	12.1	45	28.8	107	55.6	207	1	يتمتع المراجع الداخلي في الشركة بالاستقلالية التامة في ممارسة عمله.
0	0	1.3	5	11	41	50.3	187	37.4	139	2	توجد إجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية بالشركة.
0.3	1	1.6	8	18.8	70	36	134	43.3	161	3	توفر إدارة الشركة المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب.
0.3	1	2.4	9	27.4	101	39.2	146	30.6	114	4	يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة.
0.3	1	4.6	17	18.3	68	35.2	131	41.7	155	5	يخضع المراجعين الداخليين لبرامج التدريب المستمر من أجل تعزيز معارفهم ومهاراتهم.
0	0	2.4	9	20.7	77	42.5	158	34.4	238	6	يقوم المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة مما يدعم مستوى الإفصاح في التقارير المالية.

0.3	1	5.9	22	30.6	114	29.6	110	33.6	125	يراعي المراجع الداخلي التوازن في تحقيق مصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة.	7
0.2	5	3.1	82	19.8	516	37.4	973	39.5	11.39	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية, 2022م

يتضح من الجدول رقم (20/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (79.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يتمتع المراجع الداخلي في الشركة بالاستقلالية التامة في ممارسة عمله)، بينما (3.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.1%).
2. إن نسبة (87.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (توجد إجراءات واضحة لعمل المراجعة الداخلية بالشركة)، بينما (1.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11%).
3. إن نسبة (79.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (توفر إدارة الشركة المعلومات الكافية للمراجع الداخلي عند الطلب)، بينما (1.9%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.8%).
4. إن نسبة (69.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يقوم المراجع الداخلي بمراجعة المحاضر التي تتعلق بتنفيذ أنشطة الشركة)، بينما (2.7%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (27.4%).
5. إن نسبة (76.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يخضع المراجعين الداخليين لبرامج التدريب المستمر من أجل تعزيز معارفهم ومهاراتهم)، بينما (4.9%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.3%).
6. إن نسبة (76.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يقوم المراجع الداخلي بتقديم خدمات استشارية للإدارة مما يدعم مستوى الإفصاح في التقارير المالية)، بينما (2.4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.7%).
7. إن نسبة (63.2%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يراعي المراجع الداخلي التوازن في تحقيق مصالح جميع أصحاب المصلحة في الشركة)، بينما (6.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (30.6%).

8. المتوسط العام: إن نسبة (76.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد المراجعة الداخلية، بينما (3.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.8%).

جدول رقم (21/2/4) التوزيع التكراري لبُعد المراجعة الخارجية

غير موافق بشد		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		بُعد المراجعة الخارجية	مضمون الفقرة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
0	0	0	0	12.1	46	38.2	142	49.7	185	1	المراجع الخارجي لديه القدرة المهنية العالية للقيام بعملية المراجعة.
0.3	1	4.6	17	17.5	56	41.7	155	36	134	2	يستعين المراجع الخارجي بوظيفة المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة تقارير الشركة.
0.3	1	1.3	5	23.9	89	47.3	176	27.2	101	3	يتمتع الفريق المختص بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالقدرة على التفكير والتحليل والتنبؤ والتخطيط طويل الأجل.
0.5	2	0.5	2	23.7	88	41.4	154	33.9	126	4	يلم مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ ومعايير القياس المناسبة للقيام بمراجعة تقارير الشركة.
0.5	2	3.8	14	21.5	80	43	160	31.2	116	5	يقوم مراجع الحسابات بوضع برنامج تفصيلي بإجراءات عملية المراجعة.
0.3	1	1.3	5	15.1	56	43.3	161	40.1	149	6	يلتزم المراجع بالقواعد والقوانين والمعايير المهنية للمراجعة عند قيامه بمراجعة تقارير الشركة.
0.3	7	1.9	43	19.0	415	42.5	948	36.4	811		المتوسط العام للمحور

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (21/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (87.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (المراجع الخارجي لديه القدرة المهنية العالية للقيام بعملية المراجعة)، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.1%).
2. إن نسبة (77.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يستعين المراجع الخارجي بوظيفة المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة تقارير الشركة)، بينما (4.9%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5%).
3. إن نسبة (74.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يتمتع الفريق المختص بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بالقدرة على التفكير والتحليل والتنبؤ والتخطيط طويل الأجل)، بينما (1.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.9%).
4. إن نسبة (75.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يلم مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ ومعايير القياس المناسبة للقيام بمراجعة تقارير الشركة)، بينما (1%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.7%).
5. إن نسبة (74.2%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يقوم مراجع الحسابات بوضع برنامج تفصيلي بإجراءات عملية المراجعة)، بينما (4.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21.5%).
6. إن نسبة (83.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يلتزم المراجع بالقواعد والقوانين والمعايير المهنية للمراجعة عند قيامه بمراجعة تقارير الشركة)، بينما (1.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.1%).
7. المتوسط العام: إن نسبة (78.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد المراجع الخارجي، بينما (2.2%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19%).

جدول رقم (22/2/4)

التوزيع التكراري لُبُعد مجلس الإدارة

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		بُعد مجلس الإدارة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	مضمون الفقرة
1.1	4	4	15	10.8	40	42.2	157	41.9	156	1 يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالاستقلالية التامة.
0	0	2.2	8	9.7	36	56.5	210	31.7	118	2 يقوم مجلس الإدارة بوضع وتعزيز الخطوط العريضة للمسؤولية والمساءلة.
0.8	3	6.7	25	24.2	90	43	160	25.3	94	3 تحدد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وفقاً لمبادئ وإجراءات مكتوبة ومعلن عنها.
1.3	5	2.7	10	15.9	59	34.7	129	45.4	169	4 يجتمع مجلس الإدارة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر.
1.3	5	2.2	8	13.2	49	52.4	195	30.9	115	5 يقوم مجلس الإدارة بوضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة.
4	15	14	52	20.4	76	34.1	127	27.4	102	6 يجمع المدير التنفيذي للمؤسسة بين وظيفتي العضو المنتدب ورئيس مجلس الإدارة.
3	11	6.5	24	22	82	45.7	170	22.8	85	7 يخضع مجلس الإدارة للمساءلة باعتباره المسؤول الرئيسي عن الإشراف عن أداء الشركة.
2.2	8	4.3	16	16.1	60	51.5	160	26.3	98	8 يوجد بالشركة نظام أساسي يحدد أدوار ومسؤوليات كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة.
1.3	5	5.1	19	23.9	89	39.2	146	30.4	113	9 يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها.
0.5	2	1.1	4	25.3	94	44.9	167	28.2	105	10 لدى مجلس الإدارة السياسات الكافية التي تضمن وجود تجانس إداري مناسب وفعال.
1.6	58	4.9	181	18.2	675	44.4	1621	31.0	1155	المتوسط العام للمحور

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (22/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (83.1%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالاستقلالية التامة)، بينما (5.1%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.8%).
2. إن نسبة (68.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يقوم مجلس الإدارة بوضع وتعزيز الخطوط العريضة للمسؤولية والمساءلة)، بينما (2.2%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.7%).
3. إن نسبة (88.2%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تحدد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وفقاً لمبادئ وإجراءات مكتوبة ومعلن عنها)، بينما (7.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (24.2%).
4. إن نسبة (80.1%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يجتمع مجلس الإدارة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر)، بينما (4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.9%).
5. إن نسبة (83.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يقوم مجلس الإدارة بوضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة)، بينما (3.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.2%).
6. إن نسبة (61.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يجمع المدير التنفيذي للمؤسسة بين وظيفتي العضو المنتدب ورئيس مجلس الإدارة)، بينما (18%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.4%).
7. إن نسبة (68.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يخضع مجلس الإدارة للمساءلة باعتباره المسؤول الرئيسي عن الإشراف عن أداء الشركة)، بينما (9.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22%).
8. إن نسبة (77.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يوجد بالشركة نظام أساسي يحدد أدوار ومسؤوليات كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة)، بينما (6.5%) ما بين غير

موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.1%).

9. إن نسبة (69.6%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها)، بينما (6.4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.9%).

10. إن نسبة (73.1%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (لدى مجلس الإدارة السياسات الكافية التي تضمن وجود تجانس إداري مناسب وفعال)، بينما (1.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (25.3%).

11. المتوسط العام: إن نسبة (75.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد مجلس الإدارة، بينما (6.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.2%).

جدول رقم (23/2/4)

التوزيع التكراري لبُعد التنمية المستدامة

غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		بُعد التنمية المستدامة	مضمون الفقرة
%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		
0.5	2	2.4	9	7	26	41.1	153	48.9	182	1	تضع الشركة في استراتيجيتها أهداف تتعلق بتحقيق التنمية المستدامة.
1.3	5	2.2	8	14.5	54	56.5	210	25.5	95	2	تتبنى إدارة الشركة رؤية مؤسسية شاملة لحماية البيئة وجعلها ضمن استراتيجياتها مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.
1.3	5	2.7	10	23.4	87	46	171	26.6	99	3	تعمل الإدارة على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم والسياسات البيئية داخلها.
1.3	5	3	11	23.4	87	43.3	161	29	108	4	يتم إدراج الأمور البيئية في العمليات الصناعية وتصميم المنتجات وعمليات التشغيل بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات.

1.3	5	3.4	14	23.9	89	46.2	172	24.7	92	تحرص الإدارة على تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية.	5
0.3	1	2.4	9	20.2	75	41.9	158	35.2	131	تمتتع الشركة عن القيام بالأنشطة التي تحدث خللاً في البيئة.	6
0	0	2.2	8	24.2	90	42.2	157	31.5	117	تلتزم الشركة بجميع القوانين واللوائح والأعراف الاجتماعية الخاصة بالبيئة لتحقيق التوافق بين أنشطة الشركة وقيم المجتمع.	7
0	0	7.3	27	19.9	74	44.6	166	28.2	105	نقصح الشركة بشفافية عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية.	8
0.5	2	5.1	19	16.7	62	37.4	139	40.3	150	تقوم الشركة بالإفصاح عن تكاليف مبادراتها المتعلقة بالمساهمة في الاقتصاد المحلي مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.	9
0.3	1	1.9	7	13.4	50	48.7	181	35.8	133	تقوم لشركة بإدخال أساليب جديدة وحديثة في العمل منشأها رفع كفاءة واقتصاد الشركة.	10
0.3	1	4.6	17	14.2	53	41.7	155	39.2	146	تنجح الشركة في تخفيض التكلفة للمساهمة في تحسين مركزها الاقتصادي ومن ثم تعظيم الربحية.	11
0.3	1	2.4	9	21	78	51.7	196	23.7	88	تتبع الشركة أسس ومبادئ اقتصادية سليمة لإنشاء خطة لتخفيض الكلفة.	12
0.3	1	2.2	8	19.6	73	46.5	173	31.5	117	تستطيع الشركة التحكم والسيطرة على الموارد المتوفرة فيها.	13
0.3	1	2.2	8	23.9	89	43.3	161	30.4	113	نظرة الشركة إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها جهود تأخذ شكل تنظيمي له خطط وأهداف محددة مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة.	14
2.7	10	8.3	31	18.3	68	43.5	162	27.2	101	تقوم الشركة بالإفصاح في بياناتها المالية عن قيمة التبرعات والمساعدات المالية المقدمه للمنظمات والجمعيات الخيرية.	15
0.8	3	7.5	28	22.8	85	44.9	167	23.9	89	نقصح الشركة في بياناتها المنشورة عن التكاليف التي تتحملها لقاء تدريب الموظفين وإكسابهم المهارات اللازمة.	16

3	11	7.3	27	23.9	59	35.8	133	30.1	112	تعتمد الشركة نظام رواتب وأجور عادلويوازي الجهود المبذول من قبل العاملين.	17
1.3	5	7.5	28	15.3	57	42.7	159	33.1	123	تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات التي تساهم في توفير فرص عمل لمعالجة البطالة.	18
1.9	7	5.1	19	20.2	75	42.2	157	30.6	114	تمتلك الشركة جوائز وشهادات تقديرية عن مدى التزامها بالجودة والسلامة العامة وتحملها لأينكالييف إضافية نظير الوفاء	19
1.1	4	3.2	12	17.5	65	44.4	165	33.9	126	تسعى الشركة إلى تحسين ظروف العمل المادية والخدمية للعاملين لديه او تحسين المهارات وتطوير القدرات الإدارية والتنظيمية.	20
3.2	12	4.6	17	22	82	38.4	143	31.7	118	تعالج الشركة مسئوليتها الاجتماعية محاسبياً من خلال نظام يفى بهذا الغرض.	21
1.5	55	5.0	187	20.5	731	43.3	1616	29.6	1101	المتوسط العام للمحور	

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول رقم (23/2/4) ما يلي:

1. إن نسبة (90%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تضع الشركة في استراتيجيتها أهداف تتعلق بتحقيق التنمية المستدامة)، بينما (2.9%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7%).
2. إن نسبة (82%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تتبنى إدارة الشركة رؤية مؤسسية شاملة لحماية البيئة وجعلها ضمن استراتيجياتها مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة)، بينما (3.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.5%).
3. إن نسبة (72.6%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تعمل الإدارة على تشجيع الثقافة المؤسسية لتدعيم القيم والسياسات البيئية داخلها)، بينما (4%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.4%).
4. إن نسبة (72.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (يتم إدراج الأمور البيئية في العمليات الصناعية وتصميم المنتجات وعمليات التشغيل بطريقة تؤدي إلى تقليل المخلفات)، بينما

6.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.4%).

5. إن نسبة (70.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تحرص الإدارة على تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى الحجم الأمثل وفقاً لمعايير فنية)، بينما (3.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.2%).

6. إن نسبة (77.1%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تمتتع الشركة عن القيام بالأنشطة التي تحدث خللاً في البيئة)، بينما (2.7%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.2%).

7. إن نسبة (73.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تلتزم الشركة بجميع القوانين واللوائح والأعراف الاجتماعية الخاصة بالبيئة لتحقيق التوافق بين أنشطة الشركة وقيم المجتمع)، بينما (2.2%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (24.2%).

8. إن نسبة (72.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تفصح الشركة بشفافية عن التأثيرات البيئية الحقيقية من خلال التقارير الدورية)، بينما (7.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.9%).

9. إن نسبة (77.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تقوم الشركة بالإفصاح عن تكاليف مبادراتها المتعلقة بالمساهمة في الاقتصاد المحلي مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة)، بينما (5.6%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.7%).

10. إن نسبة (84.5%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تقوم الشركة بإدخال أساليب جديدة وحديثة في العمل منشأها رفع كفاءة واقتصاد الشركة)، بينما (2.2%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.4%).

11. إن نسبة (80.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تنجح الشركة في تخفيض التكلفة للمساهمة في تحسين مركزها الاقتصادي ومن ثم تعظيم الربحية)، بينما (4.9%) ما

بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.2%).

12. إن نسبة (75.4%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تتبعاً لشركة أسس ومبادئ اقتصادية سليمة لإنشاء خطة لتخفيض الكلفة)، بينما (2.7%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (21%).

13. إن نسبة (78%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تستطيع الشركة التحكم والسيطرة على الموارد المتوفرة فيها)، بينما (2.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (19.6%).

14. إن نسبة (73.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (نظرة الشركة إلى المسؤولية الاجتماعية على أنها جهود تأخذ شكل تنظيمي له خطط وأهداف محددة مما يدعم مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة)، بينما (2.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.9%).

15. إن نسبة (70.7%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تقوم الشركة بالإفصاح في بياناتها المالية عن قيمة التبرعات والمساعدات المالية المقدمة للمنظمات والجمعيات الخيرية)، بينما (11%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.3%).

16. إن نسبة (68.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تفصح الشركة في بياناتها المنشورة عن التكاليف التي تتحملها لقاء تدريب الموظفين وإكسابهم المهارات اللازمة)، بينما (8.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.8%).

17. إن نسبة (65.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تعتمد الشركة نظام رواتب وأجور عادل يوازي الجهود المبذولة من قبل العاملين)، بينما (10.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (23.9%).

18. إن نسبة (75.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تقوم الشركة بالإفصاح عن المعلومات التي تساهم في توفير فرص عمل لمعالجة البطالة)، بينما (8.8%) ما بين غير

موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (15.3%).

19. إن نسبة (72.8%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تمتلك الشركة جوائز وشهادات تقديرية عن مدى التزامها بالجودة والسلامة العامة وتحمله الأيتكاليف إضافية نظير الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية)، بينما (7%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.2%).

20. إن نسبة (78.3%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تسعى الشركة إلى تحسين ظروف العمل المادية والخدمية للعاملين لديها وتحسين المهارات وتطوير القدرات الإدارية والتنظيمية)، بينما (4.3%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.5%).

21. إن نسبة (70.1%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على (تعالج الشركة مسؤوليتها الاجتماعية محاسبياً من خلال نظام يفي بهذا الغرض)، بينما (7.8%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22%).

22. المتوسط العام: إن نسبة (72.9%) من أفراد العينة ما بين موافقون بشدة وموافقون على مضمون عبارات بُعد التنمية المستدامة، بينما (6.5%) ما بين غير موافقين وغير موافقين بشدة، وأما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.5%).

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الجزء من الدراسة النتائج الإحصائية والتي تهدف في مجملها إلى اختبار والتحقق من فرضيات الدراسة الحالية، وتفصيلها كالتالي:

فرضيات الدراسة:

تحاول الدراسة الحالية الإجابة على الفرضيات التالية:

1. الفرضية الرئيسية الأولى: والتي تنص على " توجد علاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة"، ولاختبار هذه الفرضية لجأت الباحثة إلى إجراء العلاقة الارتباطية بين محور تقارير الأعمال المتكاملة ومحور التنمية المستدامة، والنتائج يتضمنها الجدول التالي:

جدول رقم (1/3/4)

معامل ارتباط بيرسون الخطي بين أبعاد تقارير الأعمال المتكاملة وبعد التنمية المستدامة

م	المتغير الأول	المتغير الثاني	ارتباط بيرسون	الدلالة	نتيجة الفرضية
1	الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة	التنمية المستدامة	**0.489	0.000	قبول
2	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة		**0.652	0.000	قبول
3	الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة		**0.488	0.000	قبول

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)

يتضح من المؤشرات الإحصائية لارتباطات بيرسون بين تقارير الأعمال المتكاملة على نطاق الأبعاد الثلاثة ومحور التنمية المستدامة بالجدول (1/3/4) النتائج التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمعامل ارتباط خطي يبلغ (0.489**) مع مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهي نتيجة تشير إلى أن زيادة مستوى الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة يؤدي إلى تحسين مستوى المساهمة في التنمية المستدامة.

2. بالمثل، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمعامل ارتباط خطي يبلغ (0.652^{**}) مع مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$)، وهي نتيجة تشير إلى أن زيادة مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة يؤدي أيضاً إلى تحسين مستوى المساهمة في التنمية المستدامة.

3. كذلك، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمعامل ارتباط خطي يبلغ (0.488^{**}) مع مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$)، وهي نتيجة تشير إلى أن زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة يؤدي أيضاً إلى تحسين مستوى المساهمة في التنمية المستدامة. وبناءً على هذه النتائج تخلص الباحثة إلى أن الفرضية الرئيسية الأولى "توجد علاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة" فرضية مقبولة.

2. الفرضية الرئيسية الثانية: والتي تنص على "تؤثر آليات حوكمة الشركات على تقارير الأعمال المتكاملة، ويتفرع منها الفرضيات التالية:

1. تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة على تقارير الأعمال المتكاملة
 2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية على تقارير الأعمال المتكاملة
 3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية على تقارير الأعمال المتكاملة
 4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة على تقارير الأعمال المتكاملة
- ولاختبار الفرضية الرئيسية الثانية، ستستخدم الباحثة تحليل الانحدار المتعدد وفق الاشتراطات التالية:
- أ- مؤشرات ملائمة متغيرات الفرضية لنموذج الانحدار المتعدد

جدول (2/3/4)

اختبار مؤشرات ملائمة نموذج الانحدار المتعدد

مؤشر دربن واتسون DW	معامل الالتواء Skewness	تضخم التباين Tolerance	التباين المسموح به VIF	المتغير
2 > 1.524	1.020	10 > 1.87	0.05 < 0.535	أداء لجان المراجعة
	0.693	10 > 1.68	0.05 < 0.597	أداء المراجعة الداخلية
	0.968	10 > 1.59	0.05 < 0.831	أداء المراجعة الخارجية
	0.860	10 > 1.88	0.05 < 0.533	أداء مجلس الإدارة
	1.23	-	-	التنمية المستدامة

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

توضح المؤشرات الإحصائية لملائمة نموذج الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بالجدول (2/3/4) النتائج التالية:

- أن جميع قيم التباين المسموح به $0.05 <$
 - أن قيم تضخم التباين جميعها > 10 .
 - جميع قيم معامل الالتواء للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع ≥ 1 .
 - أن قيمة مؤشر دربن واتسون $DW = 1.524 > 2$.
- وبناءً على ذلك فإن الباحثة تخلص إلى أن المتغيرات المستقلة تخلو من الارتباط المتعدد والذي قد يؤثر في نتائج الانحدار بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، واستناداً إلى قيم معامل الالتواء فإن المتغيرات المستقلة والمتغير التابع تتبع التوزيع الطبيعي.
- ب- مصفوفة الارتباطات بين المتغيرات المستقلة والتابع

جدول (3/3/4)

مصفوفة الارتباطات بين آليات الحوكمة وتقارير الأعمال المتكاملة

المتغيرات	لجان المراجعة	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية	مجلس الإدارة	تقارير الأعمال المتكاملة	التنمية المستدامة
لجان المراجعة	1	**0.617	**0.522	**0.569	-0.604**	**0.596
المراجعة الداخلية		1	**0.635	**0.527	-0.593**	**0.595
المراجعة الخارجية			1	**0.615	-0.601**	**0.596
مجلس الإدارة				1	-0.631**	**0.692
تقارير الأعمال المتكاملة					1	-0.632
التنمية المستدامة						1

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول (3/3/4) نمط العلاقة بين المتغيرات المستقلة (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة) والمتغير التابع (تقارير الأعمال المتكاملة) النتائج التالية:

1. إن جميع مؤشرات معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة طردية موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، وأن قيمها وتتراوح بين (**0.522 إلى **0.635).

2. جميع معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة > 0.90 مما يؤكد عدم وجود مؤشرات ارتباط ذاتي بين المتغيرات المستقلة قد تؤثر في مؤشرات الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة) والمتغير التابع. (تقارير الأعمال المتكاملة).

3. توجد علاقة عكسية بين المتغيرات المستقلة (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة) والمتغير التابع (تقارير الأعمال المتكاملة) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01).

4. توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين متغيرات آليات حوكمة الشركات (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة) ومتغير التنمية المستدامة وهي تتراوح بين (0.595 إلى 0.692**).

5. توجد علاقة عكسية بين متغير التنمية المستدامة ومتغير تقارير الأعمال المتكاملة والتي تبلغ (-0.632) وهي جميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01).

ج- نتائج تحليل الانحدار المتعدد والتدرجي للفرضية الثانية

جدول (4/3/4)

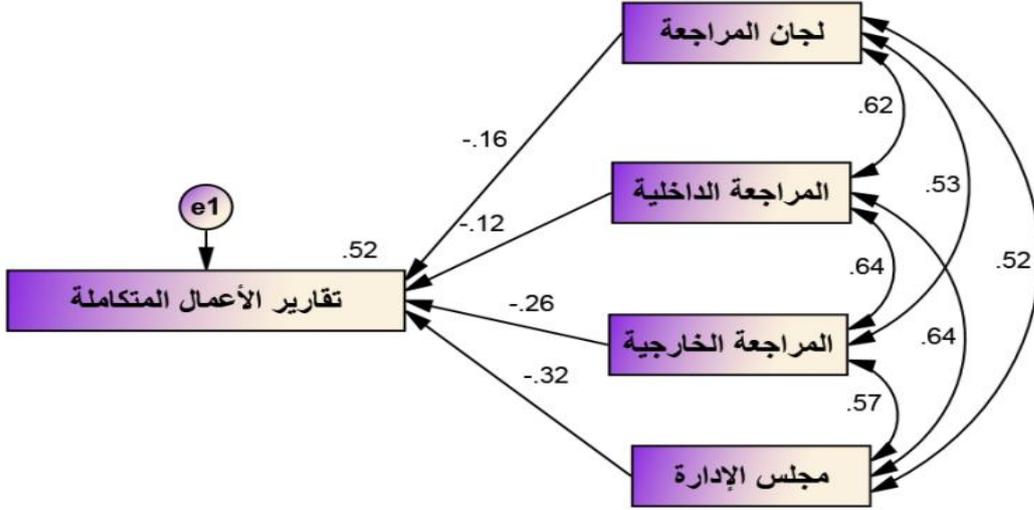
تحليل الانحدار التدرجي لتبيان أثر آليات حوكمة الشركات على تقارير الأعمال المتكاملة

النموذج	الارتباط المتعدد R	B	حجم التأثير الكلي R ²	الانحدار التدرجي	قيمة ف	الدلالة	ت	الدلالة
مجلس الإدارة	0.32-	0.40	0.52	99.26	0.000	0.000	15.66 -	0.000
المراجعة الخارجية	0.26-	0.09					9.37 -	0.000
لجان المراجعة	0.16-	0.03					7.73 -	0.000
المراجعة الداخلية	0.12-	0.01					6.48 -	0.030

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل رقم (1/3/4)

تحليل الانحدار التدريجي لتبيان أثر آليات حوكمة الشركات على تقارير الأعمال المتكاملة



المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

في سياق الاجابة على الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية، لجأت الباحثة إلى إجراء تحليل الانحدار المتعدد والتدريجي لتبيان أثر آليات حوكمة الشركات على تقارير الأعمال المتكاملة والنتائج كما يلي:

1. توجد معنوية لنموذج الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة لآليات حوكمة الشركات والمتغير التابع لتقارير الأعمال المتكاملة، حيث بلغت قيمة (ف = 99.26) وبمستوى دلالة ($0.05 > 0.000$).
2. إن إجمالي ما تؤثر به المتغيرات المستقلة لآليات حوكمة الشركات (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة) في المتغير التابع (تقارير الأعمال المتكاملة) تبلغ (0.52)، أي أن آليات حوكمة الشركات تؤثر بنسبة (52%) من إجمالي التباين الكلي لتقارير الأعمال المتكاملة، وبناءً على ذلك تخلص الباحثة إلى أن الفرضية الرئيسية "تؤثر آليات حوكمة الشركات على تقارير الأعمال المتكاملة"، فرضية مقبولة،
3. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء لجان المراجعة على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (3%) وأن قيمة (ت = - 7.730) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$)، وهي بذلك تعتبر فرضية مقبولة.

4. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء المراجعة الداخلية على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (1%) وأن قيمة (ت = - 6.48) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.030 > 0.05)، وهي بذلك تعتبر أيضاً فرضية مقبولة.

5. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء المراجعة الخارجية على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (9%) أن قيمة (ت = - 9.37) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهي بذلك تعتبر أيضاً فرضية مقبولة.

6. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء مجلس الإدارة على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (40%) أن قيمة (ت = - 245.16) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهي بذلك تعتبر أيضاً فرضية مقبولة.

7. إن ما تبقى من تأثير لتقارير الأعمال المتكاملة والبالغ (48%)، تعزوه الباحثة إلى متغيرات خارج نطاق الدراسة الحالية.

• نتائج الفرضية الثالثة: والتي تنص على "تؤثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة"، ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

ولاختبار الفرضيات الثالثة، لجأت الباحثة بالمثل إلى إجراء تحليل الانحدار المتعدد والانحدار التدريجي بين متغيرات آليات حوكمة الشركات، والمتغير التابع (التنمية المستدامة)، والنتائج يتضمنها الجدول والشكل التالي:

جدول (5/3/4)

تحليل الانحدار التدريجي لتبيان أثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة

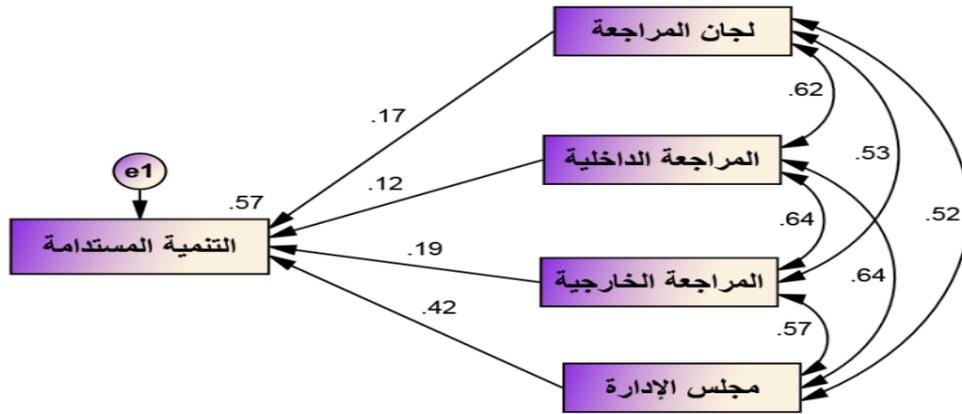
النموذج	الارتباط المتعدد R	B	حجم التأثير الكلي R ²	الانحدار التدريجي	قيمة ف	الدلالة	ت	الدلالة
مجلس الإدارة	0.756	0.42	0.57	0.479	142.43	0.000	18.45	0.000
المراجعة الخارجية		0.19		0.060			12.16	
لجان المراجعة		0.17		0.026			10.38	

0.000	8.98			0.006		0.12		المراجعة الداخلية
-------	------	--	--	-------	--	------	--	-------------------

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

شكل رقم (2/3/4)

نموذج تحليل المسار لأثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة



المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

بالمثل، في سياق الاجابة على الفرضية الرئيسية الثالثة وفرضياتها الفرعية، لجأت الباحثة إلى إجراء تحليل الانحدار المتعدد والتدريجي لتبيان أثر آليات حوكمة الشركات على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة والنتائج كما يلي:

1. توجد معنوية لنموذج الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة لآليات حوكمة الشركات والمتغير التابع لمساهمة الشركات في التنمية المستدامة، حيث بلغت قيمة (ف = 142.43) وبمستوى دلالة ($0.05 > 0.000$).

2. إن إجمالي ما تؤثر به المتغيرات المستقلة لآليات حوكمة الشركات (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، مجلس الإدارة) في المتغير التابع مساهمة الشركات في (التنمية المستدامة) تبلغ (0.57)، أي أن آليات حوكمة الشركات تؤثر بنسبة (57%) من إجمالي التباين الكلي لمساهمة الشركات في التنمية المستدامة، وبناءً على ذلك تخلص الباحثة إلى أن الفرضية الرئيسية الثانية "تؤثر آليات حوكمة الشركات في مساهمة الشركات في التنمية المستدامة"، فرضية مقبولة.

3. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء لجان المراجعة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (2.6%) وأن قيمة (ت = 10.38) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000) ($0.05 > 0.000$)، وهي بذلك تعتبر فرضية مقبولة.

4. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء المراجعة الداخلية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (0.6%) وأن قيمة (ت = 8.98) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهي بذلك تعتبر فرضية مقبولة.

5. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء المراجعة الخارجية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (6%) وأن قيمة (ت = 12.16) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهي بذلك تعتبر فرضية مقبولة.

6. يوجد تأثير ذات دلالة إحصائية لكفاءة أداء مجلس الإدارة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (47.9%) وأن قيمة (ت = 18.45) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهي بذلك تعتبر فرضية مقبولة.

4. إن ما تبقى من تأثير للمساهمة في التنمية المستدامة والبالغ (43%)، تعزوه الباحثة بالمثل إلى متغيرات خارج نطاق الدراسة الحالية.

نتائج الفرضية الرابعة: والتي تنص على " تؤثر آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة"،

ويتفرع منها:

1. تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

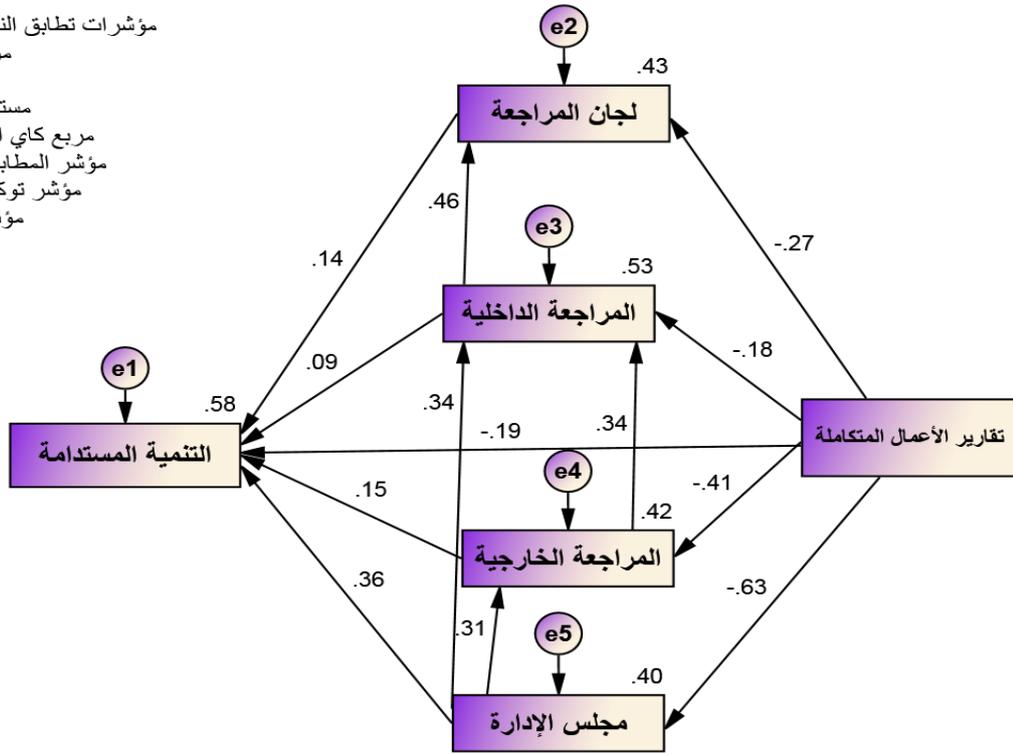
4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

ولاختبار الفرضية الرابعة وتفرعاتها، لجأت الباحثة إلى استخدام تحليل المسار بين متغير تقارير الأعمال المتكاملة وأبعاد آليات حوكمة الشركات كمتغيرات وسيطة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة كمتغير تابع والنتائج كانت كالتالي:

نتائج الفرضية الرابعة: تؤثر آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

شكل (3/3/4) نتائج تحليل المسار لتأثير تقارير الأعمال المتكاملة في مساهمة الشركات في التنمية المستدامة من خلال آليات حوكمة الشركات

مؤشرات تطابق النموذج مع البيانات
مربع كاي 9.907
درجة الحرية 2
مستوى الدلالة 0.007
مربع كاي المعياري 4.954
مؤشر المطابقة المقارن 0.993
مؤشر توكر - لويس 0.951
مؤشر رمسي 0.103



المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من المؤشرات الإحصائية لملائمة النموذج، وجود ملائمة وتطابق للنموذج النظري والافتراضي للبحث حيث نلاحظ أن قيمة مربع كاي المعياري > 5، كما أن مؤشر مطابقة النموذج يساوي (0.995) وأن مؤشر توكر يساوي (0.951) وهي جميعها قيم < 0.90 وهي القيمة المعيارية لملائمة النموذج، كما أن قيمة مؤشر رمسي قريب للمدى الملائم للدلالة والذي ينحصر بين (0.05 إلى 0.08).

جدول (6/3/4)

المؤشرات الانحدارية المعيارية للمتغير المستقل لتقارير الأعمال المتكاملة وآليات حوكمة الشركات والتنمية المستدامة

القيم الانحدارية	المتغيرات المستقلة والوسيلة والتابع		
0.631-	مجلس الإدارة	<---	تقارير الأعمال المتكاملة
0.408-	المراجعة الخارجية	<---	تقارير الأعمال المتكاملة
0.312	المراجعة الخارجية	<---	مجلس الإدارة
0.178-	المراجعة الداخلية	<---	تقارير الأعمال المتكاملة
0.336	المراجعة الداخلية	<---	مجلس الإدارة

القيم الانحدارية	المتغيرات المستقلة والوسيطية والتابع		
0.336	المراجعة الداخلية	<---	المراجعة الخارجية
0.270-	لجان المراجعة	<---	تقارير الأعمال المتكاملة
0.457	لجان المراجعة	<---	المراجعة الداخلية
0.138	التنمية المستدامة	<---	لجان المراجعة
0.094	التنمية المستدامة	<---	المراجعة الداخلية
0.147	التنمية المستدامة	<---	المراجعة الخارجية
0.362	التنمية المستدامة	<---	مجلس الإدارة
0.187-	التنمية المستدامة	<---	تقارير الأعمال المتكاملة

الجدول من تصميم الباحثة وفقاً لنتائج تحليل المسار لبيانات البحث 2022م يتضح من نتائج المؤشرات الانحدارية لتحليل المسارات، أن نمط العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة وكل من مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ولجان المراجعة والتنمية المستدامة علاقة سلبية. كما أن نمط العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة علاقة سلبية أيضاً

جدول (7/3/4)

التأثيرات المعيارية المباشرة للمتغير المستقل (تقارير الأعمال المتكاملة) والمتغيرات المعدلة في المتغير التابع (التنمية المستدامة)

المتغير التابع	تقارير الأعمال المتكاملة	مجلس الإدارة	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	لجان المراجعة
التنمية المستدامة	0.187-	0.362	0.147	0.094	0.138

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من المؤشرات الإحصائية للجدول (7/3/4) ما يلي:

1. تؤثر تقارير الأعمال المتكاملة في التنمية المستدامة تأثيراً عكسياً بنسبة (18.7%).
2. يؤثر مجلس الإدارة تأثيراً مباشراً موجباً في التنمية المستدامة بنسبة (36.2%).
3. تؤثر المراجعة الخارجية تأثيراً مباشراً موجباً في التنمية المستدامة بنسبة (14.7%).
4. تؤثر المراجعة الداخلية تأثيراً مباشراً موجباً في التنمية المستدامة بنسبة (9.4%).
5. تؤثر لجان المراجعة تأثيراً مباشراً موجباً في التنمية المستدامة بنسبة (13.8%).

جدول (8/3/4)

التأثيرات المعيارية غير المباشرة للمتغير المستقل (تقارير الأعمال المتكاملة) والمتغيرات المعدلة في المتغير التابع (التنمية المستدامة)

المتغير التابع	تقارير الأعمال المتكاملة	مجلس الإدارة	المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية	لجان المراجعة
التنمية المستدامة	-0.448	0.115	0.053	0.063	0.000

المصدر: إعداد الباحثة، بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يتضح من المؤشرات الإحصائية لمعطيات التأثيرات غير المباشرة لتقارير الأعمال المتكاملة في مساهمة الشركات في التنمية المستدامة النتائج التالية:

1. تؤثر آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة تأثيراً غير مباشراً بنسبة (44.8%).
1. لا تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.
2. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة تأثيراً غير مباشر بنسبة (6.3%).
3. تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة تأثيراً غير مباشر بنسبة (5.3%).
4. تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة تأثيراً غير مباشر بنسبة (11.5%).

الخاتمة

تتضمن على الآتي:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال المنهجية والخطوات التي اتبعت لبلوغ أهداف الدراسة، إضافة الى أدبيات الدراسات السابقة لاختبار دور آليات حوكمة الشركات في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة، يتم استعراض ومناقشة نتائج الدراسة التي تم التوصل اليها من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبانة والتي تمثل الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في جمع البيانات من الشركات الصناعية في المنطقة الصناعية الخرطوم بحري.

النتائج من الجانب النظري:

1. تمثل تقارير الأعمال المتكاملة التطور المنطقي للتقارير المالية التقليدية في ظل الاهتمام بتوفير معلومات غير مالية عن الوحدة الاقتصادية بجانب المعلومات المالية.
2. تساعد التقارير المتكاملة على تحسين أداء الشركات في المستقبل.
3. توفر تقارير الأعمال المتكاملة معلومات شاملة عن الوحدة الاقتصادية وبشكل متكامل مما يدعم اتخاذ القرارات من قبل اصحاب المصالح بمختلف فئاتهم.
4. تعتبر قضايا الاستدامة من الأمور الهامة التي يجب الإفصاح عنها ضمن تقارير الوحدة الاقتصادية، من أجل دعم اتاذ القرارات.
5. الإهتمام بالحوكمة وتفعيل آلياتها المحاسبية منها وغير المحاسبية يساعد على حل أزمة الثقة في الأنظمة المحاسبية ومخرجاتها لتحقيق استدامة الشركات.
6. وجود العديد من المشاكل والتحديات التي تواجه اعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مما يتطلب توسيع دور آليات الحوكمة لزيادة القيمة التي تضيفها إلى منشآت الأعمال فيما يختص بتقارير الأعمال المتكاملة.
7. تلعب لجان المراجعة دوراً فعالاً في الوحدة الاقتصادية باعتبارها إحدى آليات الحوكمة الداخلية من أجل تحقيق مصداقية معلومات التقارير المالية والقوائم المالية السنوية والدورية، والثقة في نظام الرقابة الداخلية، واستقلالية كل من المراجع الخارجي والداخلي وتحقيق مصلحة حملة الأسهم والحد من التصرفات غير القانونية للإدارة التنفيذية.

8. هنالك حوجة ماسة للشركات الصناعية السودانية لتبني مفهوم الأداء الإجماعي والبيئي بالإضافة إلى الأداء المالي، والاتجاه بقوة نحو المساهمة في التنمية المستدامة.

9. ان قواعد آليات التنمية المستدامة اصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب الإفصاح عنها في القوائم والتقارير الختامية للشركات، وذلك عن أنشطتها البيئية والإجتماعية والاستراتيجية و الاقتصادية والحوكومية.

النتائج من الجانب العملي (الدراسة الميدانية):

1. الإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن التقارير المتكاملة يؤثر بشكل إيجابي على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

2. الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية ضمن التقارير المتكاملة يدعم بشكل كبير مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

3. الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ضمن التقارير المتكاملة للشركة يؤدي الى تحسين مستوى مساهمة الشركات الصناعية في التنمية المستدامة.

4. تفعيل لجان المراجعة يؤثر بشكل كبير على إعداد وتأکید تقارير الأعمال المتكاملة.

5. تفعيل المراجعة الداخلية يدعم إعداد وتأکید تقارير الأعمال المتكاملة

6. المراجعة الخارجية تساعد على إعداد وتأکید تقارير الأعمال المتكاملة

7. فعالية مجلس الإدارة يساعد على إعداد وتأکید تقارير الأعمال المتكاملة

8. تفعيل لجان المراجعة يدعم مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

9. تفعيل المراجعة الداخلية يدعم مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

10. فعالية المراجعة الخارجية يدعم مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

11. فعالية مجلس الإدارة يدعم مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

12. آليات حوكمة الشركات متمثلة في لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية ومجلس الإدارة دورها فعال في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

مناقشة نتائج الدراسة:

1. العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة:

أظهرت النتائج أن تقارير الأعمال المتكاملة بأبعادها الثلاث (حوكمة الشركات، المسؤولية الاجتماعية والبيئية، والمعلومات المستقبلية) قد ارتبطت بعلاقة إيجابية جوهرية مع مساهمة الشركات في التنمية المستدامة، بمعامل ارتباط خطي على التوالي (0.489^{**}) مع مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$)، (0.652^{**}) مع مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$)، (0.488^{**}) مع مستوى معنوية ($0.05 > 0.000$)، حيث تتفق النتائج التي توصلنا إليها مع دراسة (فتح الله، 2013م) التي أكدت على أن تقرير الأعمال المتكامل هو ذلك التقرير الذي يوصل معلومات مالية وغير مالية عن الأداء الكلي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة فيها، تساعدهم على اتخاذ القرارات والوقوف على مدى مقدرة الشركة على خلق القيمة الشاملة في الحاضر والمستقبل القريب والبعيد، كما أن مبادئ ومفاهيم التقارير المتكاملة تعطي اهتماماً كبيراً لحماية حقوق أصحاب المصالح بشكل متكافئ في الشركة، كما أكدت دراسة (محمد، 2014م) وجود علاقة موجبة ذات معنوية بين الإفصاح عن كل من العناصر الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في التقارير المالية، وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير، وأن هناك فروق بين الشركات التي تطبيق محاسبة الاستدامة، والشركات التي لا تطبق محاسبة الاستدامة من حيث المحتوى المعلوماتي للتقارير المنشورة، وكانت هذه الفروق لصالح الشركات المطبقة للاستدامة، كما بينت دراسة (شرف، 2015م) الى أن الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة يساعد في تمكين أصحاب المصالح من تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة، ويعتبر الإفصاح المحاسبي عن الأداء الغير مالي بالإضافة الى الأداء المالي مؤشراً هاماً يوضح مدى إدراك الشركة لضرورة التنمية المستدامة، ويمثل مقياساً لمستخدمي التقارير المالية لقياس جهود الشركة فيما يختص بمساهمتها في التنمية المستدامة (صالح، 2009م).

وأكدت دراسة (غلاب، 2017م) أن التنظيم المحاسبي وفقاً للإطار المحاسبي المقترح لقياس التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، الذي يأخذ في حسابه مدى توسع وتعقد ذلك النموذج الجديد للمحاسبة، حيث اعتمد الإطار المحاسبي المقترح على نموذج المحاسبة المالية التقليدية في هيكله، بينما يشتمل مضمون إطار عمله من إرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة لمبادرة الإبلاغ العالمية؛ التي استخدمت مصفوفة واسعة من المؤشرات لقياس الأداء اتجاه تحقيق هدف الاستدامة، حيث أن النمط الأخير لإرشادات المحاسبة عن التنمية المستدامة المرتبطة بمبادرة التقرير العالمية Initiative Reporting Globa المنشورة في القمة العالمية عن التنمية المستدامة عام 2002م وصولاً إلى التعديل الأخير (GRI 2013م) أو ما أطلق عليه الجيل الرابع (4G) قد وفر إطار عمل محاسبي لتطبيق نظام المحاسبة عن التنمية المستدامة؛ لتوفير معلومات تفيد في تقييم إسهامات المؤسسة الاقتصادية في الأنشطة المرتبطة بالأبعاد الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية للاستدامة والتقرير عنها، حيث يساعد إعداد تقارير الاستدامة المؤسسات على تحديد الأهداف، قياس الأداء، وإدارة التغيير لكي تجعل عملياتها أكثر استدامة؛ ويتضمن تقرير الاستدامة إفصاحات ومعلومات حول آثار المؤسسة الاقتصادية على البيئة والمجتمع والاقتصاد - سواء كانت إيجابية أو سلبية، بشكل متكامل، ومن خلال تحديد هذه الآثار؛ فإن تقارير الاستدامة تجعل من القضايا النظرية قضايا ملموسة ومحددة، مما يساعد في فهم وإدارة تأثيرات تطورات الاستدامة على أنشطة المؤسسة الاقتصادية واستراتيجيتها، مادعم اثبات صحة ما افترضته الدراسة بأن التنظيم المحاسبي يحقق لعملية قياس التنمية المستدامة وفقاً للإطار المحاسبي المقترح متطلبات التقرير عن الاستدامة بشكل متكامل، وتوصلت دراسة (احمد، 2014م) الى أن الإفصاح السري يوفر معلومات موثقة وشاملة عن (الآثار الاجتماعية، البيئية والاقتصادية)، كما أكدت دراسة (البسيوني، 2018م) على وجود أثر دال إحصائياً عند تبني وإعداد تقارير الأعمال المتكاملة على تعظيم قيمة الشركة، ودقة تنبؤات المحللين الماليين، ودراسة (العرموطي، 2013م) التي أكدت على وجود أثر دال إحصائياً لعناصر التنمية المستدامة (بيئية، اجتماعية واقتصادية) على التقارير المالية، كما أكدت نتائج دراسة (عبد الدايم والعقيلي، 2015م) على وجود علاقة ارتباط بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وكل من القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر داخلي لزيادة قيمة الشركة، والقيمة السوقية كمؤشر خارجي لزيادة قيمة الشركة، وأشارت دراسة (Olaf Weber،

2013م) الى أن تزايد الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والاجتماعي للشركات يساهم في زيادة شفافية التقارير المالية، بما ينعكس على تحقيق التنمية المستدامة، أظهرت نتائج دراسة (ابراهيم، 2019م) تأثير سلبي ومعنوي للإفصاح عن حوكمة الشركات ضمن تقارير الأعمال المتكاملة، وتأثير إيجابي ومعنوي للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ضمن التقارير المتكاملة، وتأثير سلبي وغير معنوي للإفصاح عن المعلومات المستقبلية، على الأداء المالي والتشغيلي للشركات، كما بينت دراسة (علي وآخرون، 2018م) أن لتقارير الأعمال المتكاملة أثر على تخفيض التكاليف في المنشآت الصناعية.

2. أثر كفاءة أداء لجان المراجعة على تقارير الأعمال المتكاملة:

أظهرت النتائج وجود تأثير سلبي لكفاءة أداء لجان المراجعة على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (3%) وأن قيمة (ت = - 7.730) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.000 < 0.05$)، يرجع تفسير هذه النتيجة لعدم وجود لجان مراجعة بالشكل المتعارف عليه في الشركات الصناعية في السودان مما يشكل أحد أسباب غياب الدور الكبير الذي تلعبه لجان المراجعة في ما يختص بتحديث نظم التقرير المالي لهذه الشركات وتوجيهها نحو المساهمة في التنمية المستدامة، مما يجسد وجود فجوة فيما يختص بدور ومهام حوكمة الشركات ودور لجان المراجعة في تطبيق قواعد الحوكمة من اجل ضمان تطور في نظم التقرير في تلك الشركات، كما لمسنا عدم الإدراك الكافي لدى تلك الشركات بوجود مبادرات عالمية يمكن الاقتداء بها عند إعداد التقرير المالي، وتتفق هذه النتيجة مع ما أظهرته دراسة (عبد الفتاح، 2013م) التي اكدت عدم وجود علاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة التقارير المالية، ولقد اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (علي، 2017م) ودراسة (عابي وسردوك، 2017م) حيث اكدت الأولى على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة وكل من الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة، أما الثانية فقد توصلت الى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم للحوكمة وجودة المراجعة، حيث تعمل آليات الحوكمة ممثلة في (مجلس الإدارة، لجان المراجعة والمراجعة الداخلية) على ضمان جودة التقارير المالية، بالرغم من ان دراسة (بخيت،) أكدت على وجود علاقة إيجابية جوهريّة بين خصائص لجان المراجعة (استقلالية اللجان، خبرة أعضاء اللجان وحجم لجان المراجعة) مع مستوى الإفصاح الاختياري، واعتبر (إيلي وزرقون، 2017م) ان من الوظائف الأساسية للجان المراجعة التأكد من جودة نظم المحاسبة والرقابة والإشراف

على عملية إعداد التقارير المالية والإفصاح داخل الشركات، وفي هذا السياق أكدت دراسة (عبد الله، 2016م) على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وكل من موثوقية، ملاءمة، وقابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة، جاء ذلك متماشيا مع نتائج دراسة (Mehdi nekhili , Ines Fakhfakh ,2006) و (عفيفي، 2008م) التي أكدت على أن توفر لجنة مراجعة تقوم بالإشراف على إعداد التقارير والرقابة عليها يؤدي الى رفع مستوى الإفصاح الاختياري، أن لجنة المراجعة لها أثر إيجابي كبير على الإفصاح الاختياري، ومن العوامل التي تؤثر على هذا الأثر نوع المعلومات التي يتضمنها الإفصاح، وأسلوب الإفصاح وتوجهات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة بشأن التأكيد على المعلومات الاستراتيجية والمالية وغير المالية، (Khaled S., et.al., 2015)

3. أثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية على تقارير الأعمال المتكاملة

أظهرت النتائج وجود تأثير سلبي لكفاءة أداء المراجعة الداخلية على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (1%) وأن قيمة (ت = - 6.48) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.030 > 0.05)، ويمكن للباحثة تفسير هذه النتيجة من خلال استعراض الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة هذا النوع من التقارير وهي:

- 1- قلة الموارد المطلوبة لتطوير وتنفيذ والحفاظ على برنامج تدقيق مستمر ودوري لتقارير الأعمال المتكاملة.
- 2- تنوع المعلومات الواردة في التقرير المتكامل من حيث طبيعتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.
- 3- اختلاف طبيعة المعلومات المفصّل عنها من شركة الى أخرى ومن صناعة إلى أخرى.
- 4- عدم مواكبة متطلبات أو مؤهلات من يقومون بمراجعة التقارير داخليا للتطور في التقارير المالية، والطبيعة النوعية والفنية المتخصصة، التي تتطلب مهارات خاصة لدى المراجعين الداخليين من أجل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
- 5- حوجة الشركات إلى إعادة هيكلة إدارات المراجعة الداخلية لديها من أجل لتتناسب مع متطلبات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

6- وجود فجوة فيما يختص بدور ومهام حوكمة الشركات ودور لجان المراجعة في تطبيق قواعد الحوكمة من اجل ضمان تطور في نظم التقرير، وغياب دور لجان المراجعة كجهة رقابية وشرافية على عملية التقرير في الشركات الصناعية.

وهذا ما أكدته دراسة (عابي وسردوك، 2017م) التي توصلت الى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم للحوكمة وجودة المراجعة، حيث تعمل آليات الحوكمة بتفاعل وتكامل ممثلة في (مجلس الإدارة، لجان المراجعة والمراجعة الداخلية) على ضمان جودة التقارير المالية، أما دراسة (علي ، 2018م) التي أجريت على القطاع المصرفي فقد توصلت الى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة المخاطر كتوجه جديد للمراجعة الداخلية وتحسين شفافية التقارير المالية، وأكدت دراسة (حسب الله، 2015م) على أن للمراجعة الداخلية أثر على مستوى وجودة الإفصاح الاختياري.

4. أثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية على تقارير الأعمال المتكاملة:

أظهرت النتائج أن تقارير الأعمال المتكاملة ترتبط بعلاقة جوهرية سلبية مع كفاءة أداء المراجعة الخارجية، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (- 9.37) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 > 0.05)، وهو ما يتفق مع دراسة (فتح الله، 2013م) التي أكدت على وجود علاقة بين الالتزام المهني لمراجع الحسابات ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث أن هذه المراجعة تستهدف إضفاء الثقة على محتوى تقارير الأعمال المتكاملة، من خلال مراجعة التقارير المالية وغير المالية، مبينة أن عملية التخطيط لخدمات التوكيد المهني تتأثر بمفهوم مراجعة التقارير المتكاملة، وأن ذلك الأثر يتوقف على وجود معايير محاسبية ومهنية مصحوبة بإرشادات ودليل إجرائي، والالتزام بإعداد ومراجعة ونشر هذه التقارير. وأن إعداد تقارير متكاملة للشركات قد يؤدي الى خفض الالتزام المهني التنظيمي لمهنة المراجعة، وبينت ذات الدراسة أنه يجب الأخذ في الاعتبار عند دراسة أثر المراجعة الخارجية على التقارير المتكاملة قياس عامل الأهمية المادية بالإضافة إلى التأثيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وضحت الدراسة أن عدم إدراك المراجعين الخارجيين للعديد من الجوانب المهنية والمعرفية والمفاهيمية لدور تقارير الأعمال المتكاملة يعتبر من المعوقات التي تحد من إعداد تقارير متكاملة تحقق أهدافها المنشودة، كما بينت الدراسة وجود عوامل تحد من قدرة وقواعد وآليات التقارير المتكاملة على تحقيق أهدافها المرجوة، مثل وجود جهات رقابية لإلزام الشركات بإعداد ونشر تلك التقارير مصحوبة بتوكيد مهني من مراقب حسابات مرخص، بالإضافة لوجود آليات واضحة لدور المراجع الخارجي في مراجعة

الأعمال المتكاملة والتقرير عنها، وتوصلت دراسة (إيلي وزرقون، 2017م) عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير المالية، وخلصت دراسة (حسب الله، 2015م) إلى ضعف التأكيدات التي يقدمها المراجع الخارجي بالنسبة للإفصاحات غير المالية، كما أنه لن يكون بمقدوره إبداء الرأي الدقيق حول مستوى الإفصاح الاختياري، وأكدت دراسة (شحاتة، 2013م) أنه لم يتم تحديد المعلومات الغير مالية المطلوب الإفصاح عنها وأنواعها وكيفية التقرير عنها، وبالمقابل يمكن للمراجعين تقديم تأكيدات على المعلومات غير المالية عندما يكون لديهم إطار واضح لتقييم المعلومات، إلا أن أحد المعوقات الأساسية للإفصاح عن المعلومات غير المالية هو عدم وجود إطار لها مقبول عموماً، وأن هناك ارتباكاً في السوق بشأن ما يجب الإفصاح عنه ضمن هذا الإطار. ويمكن للباحثة تفسير هذه النتيجة من خلال استعراض الصعوبات والتحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند قيامه بمراجعة هذا النوع من التقارير وهي:

1- عدم المام المراجعين بالمعايير والمقاييس المقبولة للتقارير المتكاملة بصفة عامة والتي تتسجم مع طبيعة الشركات الصناعية في البيئة السودانية.

2- نقص معايير التحقق المقبولة ومعايير التأكد من أدلة الإثبات الحاسمة.

3- غياب مؤشرات الأداء الكمية بسبب طبيعة المعلومات التي يتم تضمينها في التقرير المتكامل.

وفي هذا السياق تناولت دراسة (منصور، 2018م) التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة وهي وجود انتقادات للمبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة، وعدم ملاءمة أنظمة الرقابة لإعداد تقارير متكاملة، والبيانات الغير متجانسة في تلك التقارير، بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة التأكيد مقارنة بفوائده، وعدم توافر ممارسين مهرة لتأكيد التقارير المتكاملة وعدم الاتفاق على معايير يتم التأكيد على ضوئها، وتوصلت دراسة (KHodadadi, Aflatooni, 2010) إلى أن جودة المراجعة وأداء المراجع هي من المؤثرات ذات التأثير القوي على مستوى الإفصاح الاختياري والتوسع فيه.

4. أثر كفاءة أداء مجلس الإدارة على تقارير الأعمال المتكاملة

أظهرت النتائج وجود تأثير سلبي لكفاءة أداء مجلس الإدارة على تقارير الأعمال المتكاملة بمقدار (40%) أن قيمة (ت - 245.16) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($0.000 > 0.05$)، جاءت هذه النتيجة متفقة مع ما أظهرته دراسة (غلاب، 2011م) حيث أوضحت أن مجلس الإدارة يقوم بالفعل بالإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال ولكن اقتصر ذلك على ما يختص بالأداء المالي والمتمثل

في التقارير والقوائم المالية التي تقوم المؤسسات بالإفصاح عنها، دون الاهتمام بتضمين هذه التقارير الأمور البيئية والاجتماعية ضمن تقرير متكامل موحد، وبالمثل توصلت دراسة (باجار، 2017م) الى عدم وجود ارتباط جوهري بين خصائص مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح الاختياري، ويمكن للباحثة تفسير هذه النتيجة من خلال استعراض الصعوبات التي تواجه إدارة الشركات في تبني هذا النوع من التقارير وهي:

1- عدم إلمام إدارة الشركات بمزايا نشر تقارير في شكل متكامل يجمع ما بين الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

2- الخوف من تكاليف إضافية تقع على عاتق الشركات لانتاج تقرير متكامل.

3- عدم الإلمام بمتطلبات الإفصاح، وعدم توافر نظام محاسبي ملائم ولا قوانين ملزمة، بجانب صعوبة قياس تكاليف الأنشطة غير الاقتصادية.

كما توصلت دراسة (Natasha, 2017) الى أن مجلس الإدارة في وجود متغيرات أخرى له تأثير على جودة التقرير المتكامل، وتوصلت دراسة (فايقة، 2012م) الى وجود علاقة غير معنوية بين خصائص مجلس الإدارة ممثلة في (حجم مجلس الإدارة، نسبة عدد المديرين غير التنفيذيين في مجلس الإدارة، والفصل بين وظيفتي عضو مجلس الإدارة والعضو المنتدب واجتماعات مجلس الإدارة) وجودة الأرباح كمقياس لجودة التقارير، وقد أكدت دراسة (عابي وسردوك، 2017م) على وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم للحوكمة وجودة المراجعة، حيث تعمل آليات الحوكمة بتفاعل وتكامل ممثلة في (مجلس الإدارة، لجان المراجعة والمراجعة الداخلية) على ضمان جودة التقارير المالية، وقد استعرضت دراسة (عبد المنعم، وآخرون، 2017م) نتائج مفادها أن خصائص مجلس الإدارة تتباين فيما بينها من حيث الأثر على فترة إصدار التقرير المالي، مما يقودنا الى استنتاج تباين أثر خصائص مجلس الإدارة في ظل حوكمة الشركات فيما يختص بتقارير الأعمال المتكاملة، كما توصلت دراسة (ليلي وزرقون، 2017م) الى نتائج مفادها وجود علاقة ارتباط موجبة بين مجلس الإدارة ممثل في (حجم مجلس الإدارة، استقلال الأعضاء فيه) ومستوى الإفصاح الاختياري في القوائم المالية، وبينت دراسة (عبد العال، 2017م) على وجود علاقة إيجابية معنوية بين فعالية مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة، وفي نفس السياق أكدت دراسة (Clemente , Labat,)

2009م) على دور مجلس الإدارة كآلية رقابية لتعزيز الإفصاح عن معلومات غير المعلومات المحاسبية النظامية، حيث أظهر تحليل الانحدار وجود علاقة بين درجة الإفصاح ومتغيرات حوكمة الشركات التي منها مجلس الإدارة، وتوصلت دراسة (KHodadadi, Aflatooni, 2010) الى ان الدور الرقابي لمجلس الإدارة متمثلا في المديرين التنفيذيين لا يؤثر تأثيرا جوهريا على درجة الإفصاح الاختياري.

5. أثر كفاءة أداء لجان المراجعة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لكفاءة أداء لجان المراجعة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (2.6%) وأن قيمة (ت = 10.38) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 < 0.05)، وهو ما جاء متفقاً مع دراسة (مليجي، 2015) التي توصلت الى وجود علاقة موجبة وذات دلالة معنوية بين مستوى الإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة وجودة لجان المراجعة، كما أكد (Trotman A.& Trotman K., 2015) و (Habiba A.& Mahbub Z., 2018) ان لجان المراجعة تهتم بقضايا الاستدامة ودقة ومصداقية التقرير عن معلومات التنمية المستدامة، وأن التقرير عن التنمية المستدامة يقع تحت إشراف لجنة المراجعة، وتوصلت دراسة (Abdifatah A.& Mutalib A., 2016) الى أن آليات التأكيد الداخلي مثل لجان المراجعة يمكن أن تكون آلية تأكيد بديلة وفعالة لتقارير الأعمال المتكاملة.

6. أثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لكفاءة أداء المراجعة الداخلية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (0.6%) وأن قيمة (ت = 8.98) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 < 0.05)، وهو ما جاء متفقاً مع دراسة (العريبي، 2017م) التي توصلت الى أن قيام الشركة بالمراجعة الداخلية البيئية يساهم في تحقيق عدة مزايا تعزز مساهمة الشركة في تحقيق التنمية المستدامة، وقد أكدت دراسة (محمد، وآخرون، 2017م) على أن المراجعة الداخلية تساهم في قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف، كما أنها تؤثر على تحديد مدى الاعتماد على نظم المحاسبة والتقارير المالية، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع، بالإضافة الى مساهمتها في توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق مما يؤدي الى مكافحة الفساد وخفض

تكلفة راس المال، كما أكدت (الزامل، 2017م) أن زيادة جودة المراجعة الداخلية سوف يؤدي الى الرقابة على المخاطر وتحسين الكفاءة الاقتصادية، وتدعيم الكفاءة والنزاهة في أسواق المال، وزيادة درجة الوضوح والدقة والشفافية في التقارير المالية، وتخفيض تكلفة راس المال ومكافحة الفساد، وزيادة القدرات التنافسية للشركات.

7. أثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لكفاءة أداء المراجعة الخارجية على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (6%) وأن قيمة (ت = 12.16) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 < 0.05)، متماشياً مع دراسة (فتح الله، 2013م) التي بينت أن المراجعة الخارجية تهدف إلى تحسين جودة المعلومات غير المالية من خلال التوكيد المهني بشأن الإفصاح عن التنمية المستدامة، كما بينت أن هناك علاقة بين ممارسة المراجعين الخارجيين لأعمالهم عند مراجعة التقارير المالية وبين قواعد وآليات التنمية المستدامة، حيث أنها أصبحت من القضايا الحيوية والملحة التي يجب الإفصاح عنها في القوائم والتقارير الختامية للشركات، وهو ما جاء متفقاً مع نتائج بعض الدراسات مثل دراسة كل من (الطيب، 2013م)، (Anna, 2017)، (ابوحفص، 2014م) و (ايمن، 2014م) التي توصلت الى وجود علاقة ايجابية بين المراجعة البيئية والتنمية المستدامة، حيث يعتبر قيام المراجع الخارجي بمراجعة الأداء البيئي للشركة أداة لمراجعة مدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، كما أشار (الحو، وآخرون 2018م) الى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة أنشطة التنمية المستدامة والاطار المقترح للمراجعة وبين تعظيم قيمة المنشأة، بالإضافة الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأبعاد الإطار المقترح مجتمعة (تحضير عملية المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة وتقرير المراجع عن أنشطة التنمية المستدامة) على تعظيم قيمة المنشأة،

8. أثر كفاءة أداء مجلس الإدارة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لكفاءة أداء مجلس الإدارة على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة بمقدار (47.9%) وأن قيمة (ت = 18.45) دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.000 < 0.05)، وهو ما جاء متفقاً مع دراسة (مليجي، 2015م) التي توصلت الى وجود علاقة موجبة وذات دلالة معنوية بين مستوى الإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة وخصائص مجلس الإدارة، كما

أوضحت دراسة (إيلي وزرقون، 2017م) الى أن أهمية الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة تنبع من دورهم كمراقبين لتصرفات وسلوك الإدارة، ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف الشركة ومصالح المستثمرين، والحد من سلوكيات الإدارة الانتهازية.

9. لجان المراجعة كمتغير وسيط بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

لا تؤثر كفاءة أداء لجان المراجعة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة، ويمكن تفسير هذه النتيجة من خلال المقابلات الشخصية مع المبحوثين والتي كان مفادها عدم وجود لجان مراجعة بالشكل المتعارف عليه في الشركات الصناعية في السودان مما يشكل أحد أسباب غياب الدور الكبير الذي تلعبه لجان المراجعة في ما يختص بتحديث نظم التقرير المالي لهذه الشركات وتوجيهها نحو المساهمة في التنمية المستدامة، كما لمسنا عدم الإدراك الكافي لدى تلك الشركات بوجود مبادرات عالمية يمكن الاقتداء بها عند إعداد التقرير المالي، ونضيف على ذلك غياب القوانين والتشريعات التي تجبر المؤسسات الصناعية على المساهمة في التنمية المستدامة والتقرير عن أدائها في شكل متكامل، مما يسبب غياب دور لجان المراجعة فيما يختص بتقارير الأعمال المتكاملة، والتنمية المستدامة.

توصلت دراسة (Azlan et al., 2014) ودراسة (Collins and Teerooven, 2013) الى أن وجود لجنة تهتم بمسؤولية الشركة عن القضايا الاجتماعية يؤثر إيجابيا على مستوى الإفصاح المحاسبي وعن ممارسات التنمية المستدامة، كما أكدت دراسة (عبد المتعال، 2012م) على وجود أثر تفاعلي لآليات الحوكمة على الإفصاح الاختياري وممارسات الشركة البيئية والاجتماعية والحوكومية، والأداء المستقبلي للشركة، كما أن وجود لجنة للاستدامة يكون له أثر هام في توفير التأكيدات على قضايا التنمية المستدامة (Kend, Michael, 2015) ،

10. المراجعة الداخلية كمتغير وسيط بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

تؤثر كفاءة أداء المراجعة الداخلية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة، تتفق هذه النتيجة مع دراسة (أبو جبل، 2014م) التي أكدت على أهمية إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وأن ذلك يلقي قبولا من الأطراف المهتمة، بالرغم من إتفاق اراء المبحوثين على وجود تحديات ومشاكل تواجه المراجع الداخلي عند قيامه بمراجعة تلك التقارير، ويرجع ذلك الى حداتها وأهمية توسيع دور المراجع الداخلي في هذا الإطار، من أجل تحقيق قيمة مضافة للشركة ولأصحاب المصالح على المدى القصير والمتوسط والطويل بالتركيز على البعد الاستدامي

بالإضافة الى المالي، كما أكدت دراسة (Peters G.& Romi A., 2015) أن وظيفة المراجعة الداخلية نمت وامتدت خلف دورها التقليدي في عملية التقرير المالي الى مناطق مثل إدارة الخطر، مراجعة الممارسات الأخلاقية للشركة ومراجعة قضايا الاستدامة، ورقابة والتقرير عن التنمية المستدامة، وأوضحت دراسة (Samuel N.,et.al., 2016) أن هناك حاجة لتطوير مهارات وخبرات وظيفية المراجعة الداخلية من أجل مواكبة التطور في نظم التقرير التي أصبحت تستخدم مسميات مثل تقارير المسؤولية الاجتماعية، التقارير المتكاملة والتنمية المستدامة، ونفس السياق ذهبت دراسة (Dominic S.& Martinov B., 2015) الى ان هناك اعتراف متزايد بأهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تأكيد التقارير البيئية والاجتماعية والحوكمة، كما أن لها دور أساسي تجاه تأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، بالإضافة الى مراجعة قضايا التنمية المستدامة.

12. المراجعة الخارجية كمتغير وسيط بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة:

تؤثر كفاءة أداء المراجعة الخارجية في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة ، وذلك بالرغم من أن خدمة المراجعة الخارجية فيما يختص بتقارير الأعمال المتكاملة والتنمية المستدامة تعتبر خدمة جديدة وفي مرحلتها الأولية في القطاع الصناعي في السودان، حيث لا يوجد معايير لهذا النوع من التقرير والأداء معمول بها في هذا القطاع، ومعروف أن المراجعة الخارجية تتطلب مجموعة من المعايير التي على أساسها يتم التقييم، والجدير بالذكر عدم وقوفنا على معايير واضحة لتقييم التنمية المستدامة والتقارير المتكاملة مما شكل تحدياً للقيام بهذه الخدمة بالشكل المطلوب، ايضاً اتضح لنا من خلال الدراسة الميدانية أن معظم الشركات الصناعية تتعامل مع شريحة صغيرة من مستخدمي التقارير المالية، وهم المستثمرين والشركاء وتعمل في ظل أدنى مستوى من الإفصاح، وفي هذا السياق توصلت دراسة (شحاته، 2015م) الى وجود أثر لتوكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات عن مسؤوليتها الاجتماعية على قرارات المستثمرين، بينما لا يؤثر على قرار منح الائتمان، كما بينت دراسة (غنيم، 2017م) لوجود أثر لتوكيد مراقب الحسابات للمحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات أصحاب المصالح، وبينت دراسة (البارودي، 2017م) أن قيام المراجع الخارجي بتأكيد تقارير الاستدامة يؤدي الى رفع درجة الثقة والمصادقية لهذه التقارير، وذلك يدعم مساهمة الشركات في التنمية المستدامة، وعلى عكس مراجعة التقارير المالية فإن تأكيد قضايا التنمية المستدامة اختياري، وهو عملية معقدة محكومة بمبدأ المساءلة من جانب أصحاب المصلحة، ولزيادة ملاءمة وموثوقية تقارير الاستدامة يجب أن يقوم بتأكيد مراجع خارجي مستقل (Bleede I.& Tuybens S., 2015)، وأكدت دراسة (Kend, Michael, 2015) على وجود ارتباط ايجابي بين مستوى الإفصاح في التقارير المالية عن مساهمات الشركة في التنمية

المستدامة وبين حجم مكتب المراجعة وقوة وفعالية آليات الحوكمة، كما خلصت دراسة (فتح الله، 2013م) الى وجود علاقة لقيام المراجع الخارجي بتأكيد تقارير الأعمال المتكاملة، حيث تستهدف هذه المراجعة إضفاء الثقة على محتوى تقرير الأعمال المتكاملة وتحسين جودة المعلومات غير المالية من خلال التوكيد المهني لقضايا التنمية المستدامة.

11. مجلس الإدارة كمتغير وسيط بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة

تؤثر كفاءة أداء مجلس الإدارة في العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة، ما يعتبر متماشيا مع دراسة (Hussainey, K & Najjar, 2011) التي توصلت الى ان الربحية وعدد المديرين الغير تنفيذيين في مجلس الإدارة والملكيات المعلنة كمحددات للإفصاح عن المعلومات المستقبلية، يؤثر على مستوى الإفصاح السردي، وذهبت دراسة (Azlan A., et.al., 2014) الى أن إدارة الشركة تسيطر على عملية إعداد التقارير، وأنها تميل الى نشر المعلومات التي تعكس صورة إيجابية عن أداء الشركة بغض النظر عما اذا كانت هذه المعلومات تتسم بالشفافية والمصادقية، كما ان مجلس الإدارة يميل الى حجب المعلومات لإعاقة قدرة السوق على رقابة أداء الشركة، توصل (عبد العزيز، 2016م) الى أن هناك علاقة ارتباط قوية بين مجلس الإدارة والأداء الاجتماعي والتنمية المستدامة، وذلك من خلال الدور الهام الذي يلعبه مجلس الإدارة في وضع استراتيجية الاستدامة والرقابة على تصرفات الإدارة العليا، وقد أكدت دراسة (رشوان وأبو رحمة، 2016م) على وجود أثر لتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة على الأداء المؤسسي لتحقيق التنمية المستدامة من أجل تعزيز جودة التقارير المالية. كما توصلت الباحثة الى أن إدارة الشركات الصناعية في السودان لم تتبنى أو توجه باستعمال الأدوات المتاحة لقياس أبعاد التنمية المستدامة ونشر تقارير متكاملة تتضمن التقرير عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي لتلك الشركات، كما أنها لم تولي أي اهتمام لوضع مواصفات قياسية لقياس والإفصاح عن الأداء غير المالي لها، مما يدل على انعدام الوعي بأبعاد التنمية المستدامة على مستوى مجالس الإدارات.

كما تبين لنا أن الأداء البيئي والاجتماعي يتم قياسه والإفصاح عنه ضمن المحاسبة التقليدية، وذلك عن طريق قياس والإفصاح عن الجوانب المالية للأداء البيئي والاجتماعي، دون الأخذ في الاعتبار مجالات التنمية المستدامة الأخرى.

هنا تجدر الإشارة إلى التحديات التي تواجه معدي التقارير المالية والتي يعد من أهمها صعوبة الفصل بين كل من التكاليف البيئية والاجتماعية والاقتصادية ومن ثم التقرير عنها في شكل تقرير متكامل.

مضامين الدراسة:

بعد دراسة دور آليات حوكمة الشركات في علاقة تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات الصناعية في السودان في التنمية المستدامة، توصلت الدراسة الى تأثيرات بناءً على نتائج الدراسة.

1. مضامين الدراسة النظرية:

تكمن الأهمية النظرية لهذه الدراسة من خلال انها اختبرت دور آليات حوكمة الشركات في علاقة تقارير الأعمال المتكاملة ومساهمة الشركات في التنمية المستدامة، ولقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن التقرير المتكامل هو تقرير شامل يحتوي على معلومات غير مالية بالإضافة للمعلومات المالية، بما يعكس بشكل شامل ومتكامل أداء الشركات الاجتماعي والبيئي واستراتيجية تخصيص الموارد، مما يساعد الجهات المعنية على تكوين قيمة للشركة والمحافظة عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل، وتظهر أهمية هذه التقارير في الدول النامية ذات الأسواق الناشئة، حيث تنمية واستدامة رؤوس الأموال تعتمد بدرجة كبيرة على تقليص فجوة المعلومات بين الشركات والمستفيدين من المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي فيها، بما يعبر عن شفافية ومصداقية تقاريرها، وأن حوكمة الشركات هي النظام الذي من خلاله يتم توجيه إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها، وذلك يتم من خلال تفعيل آلياتها المتمثلة في لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية ومجلس الإدارة، حيث تعمل حوكمة الشركات من خلال آلياتها بأسلوب منظم ومن خلال قوانين وقواعد وإجراءات تساعد على حسن استغلال الموارد المتاحة للشركة، وتوجيه إدارة الشركات للتوسع في الإفصاح عن النواحي غير المالية مما يعد توجه نحو الاهتمام بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية مما يدعم التنمية المستدامة، حيث يعمل مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات على ضمان وجود رؤية استراتيجية للشركة، ومتابعة للإدارة التنفيذية أثناء القيام بمهامها، كما تلعب المراجعة الداخلية دوراً فعالاً في التأكيد على بقاء ونمو واستدامة الشركات، من خلال وضع القيم والأهداف في الشركة والعمل على توصيلها، ومتابعة مدى تحقيق الانجازات والأهداف، وهذا يساعد على ضمان جودة تقارير الشركة والتزامها بمتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، بالإضافة الى دور المراجعة الخارجية ولجان المراجعة في دعم الإفصاح والشفافية من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة التي تساعد في إنتاج تقارير مالية أكثر شفافية وتتسم بالتوسع والتكامل مما يدعم مساهمة الشركات في التنمية المستدامة، ويتم ذلك من خلال دورها الرقابي على كفاءة نظم التقرير وانضباط قرارات الإفصاح، فوجود لجنة مراجعة يرتبط بجودة مرتفعة للتقارير المالية، إفصاحات أكثر تكاملاً وتوسعاً، ودقة ومصداقية للمعلومات المقرر عنها. ويعتبر دور المراجع الخارجي في تقديم تقرير عن تقارير الأعمال المتكاملة، من الأمور التي يعول عليها في إضفاء الثقة والمصداقية لتلك التقارير، إن حوكمة الشركات تمثل الأداة التي تضمن الإفصاح الأمثل والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بأداء الشركة في شكل تقارير متكاملة ذات جودة عالية وبالتالي المساهمة في تحقيق مصالح الأطراف

ذات العلاقة بالشركة مما يعتبر شكل من أشكال إسهام الشركات في التنمية المستدامة، كما تقلص آليات الحوكمة ومبادئها من صلاحيات الإدارة وتسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة من ممارسة صلاحيات أوسع في مجال الرقابة، وهذا يضمن حماية حقوقهم من جهة والحد من الممارسات غير الشرعية في المجالات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والتي تمثل أبعاد للتنمية المستدامة، والإبلاغ عن ذلك في شكل تقارير متكاملة يحقق أهداف هذه التنمية، وتهدف حوكمة الشركات من خلال آلياتها المختلفة إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتوفرة للشركة (مالية، بشرية، بيئية....) كما تهدف إلى حماية أصول الشركة وخلق ميزة تنافسية بما يضمن تطورها وديمومتها وانتعاش أسهمها، وبالتالي تحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، مما يعتبر متماشياً مع مفاهيم التنمية المستدامة، وبالأخص إذا تم الإفصاح عن ذلك في شكل تقرير متكامل تتسجم فيه مؤشرات الأداء البيئية والاجتماعية والاقتصادية مما يزيد من مساهمة الشركة في التنمية المستدامة.

كما توصلت الدراسة نظرياً إلى أن مفهوم التنمية المستدامة من المفاهيم التي نالت عالمياً الكثير من الاهتمام من نواحي عدة اقتصادية، بيئية اجتماعية واستراتيجية، رغم حداثة المفهوم، إلا أن قواعد التنمية المستدامة أصبحت من الأمور الملحة التي يجب الإفصاح عنها في التقارير الختامية للشركات، وأن المنشأة المستدامة هي القادرة على الموازنة بين تعظيم الأرباح الاقتصادية على المدى القصير والوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية على المدى الطويل، وقد أصبح من الأهمية بمكان البحث عن آليات تواكب التطور في مجال التقارير مما استوجب توضيح دور آليات الحوكمة في دعم وإعداد تقارير متكاملة من أجل عرض وتوضيح المعلومات المتعلقة بإسهامات الشركات في التنمية المستدامة.

2. مضامين الدراسة الميدانية:

ميدانياً استهدفت الدراسة القطاع الصناعي في السودان من أجل اختبار واقع الحال في هذا القطاع فيما يختص بحوكمة الشركات وفيما إذا كانت تلك الشركات تنشر تقارير في شكل متكامل، وتسليط الضوء على مساهماتها في التنمية المستدامة وانعكاس ذلك على الأداء بشكل عام، فقد توصلت الدراسة إلى ضعف سياسة الإفصاح التي تنتهجها الشركات الصناعية في السودان، وهو ما يعكس مستوى الانغلاق الذي يميز هذه الشركات، كما أنه يجب تعزيز فاعلية دور مجلس الإدارة من خلال تقييم أداءه باستخدام أسس منتظمة للقيام بمهامه فيما يختص بتعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير التي تنشرها الشركات، وقد لمسنا أن الالتزام من قبل تلك الشركات بنشر تقارير متكاملة كما أن الاهتمام بالمساهمة في التنمية المستدامة يتطلب توافر بعض العوامل:

1- نشر الثقافة والوعي بأهمية دعم التنمية المستدامة والاهتمام بالجوانب القانونية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والاستراتيجية.

- 2- وجود نصوص في القانون لإلزام الشركات الصناعية بنشر تقارير متكاملة، والالتزام بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية في إطار سعيها لتحقيق مكاسب اقتصادية.
- 3- وجود هيئات رقابية منوط بها إلزام الشركات الصناعية بمسؤولياتها في تحقيق التنمية المستدامة.
- 4- دعم آليات حوكمة الشركات من أجل القيام بدورها في تقارير الأعمال المتكاملة وتحقيق التنمية المستدامة.
- 5- برامج تدريب مستمر للمراجعين الداخليين من أجل الحصول على شهادات مهنية في ما يختص بالتنمية المستدامة والتقارير المتكاملة من أجل القيام بمهمة مراجعة ذلك.
- 6- تشجيع هذه الشركات بتكوين لجان للمراجعة ذات خبرات متنوعة حوكمية وتكنولوجية وقانونية.

ثانياً: التوصيات:

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بالآتي:

- 1) ضرورة قيام الجهات التشريعية في السودان بسن القوانين والتشريعات الملزمة للشركات الصناعية للالتزام بمتطلبات التنمية المستدامة وذلك من خلال الاهتمام أثناء سعيها للربح الاقتصادي بالأمور البيئية والاجتماعية، وعكس ذلك في شكل تقارير متكاملة تتضمن الأداء بشكل متكامل.
- 2) ضرورة تدخل حكومي لإلزام الشركات بنشر تقارير متكاملة وتوضيح المزايا التي تعود على تلك الشركات من هذا الإفصاح.
- 3) تأهيل المحاسبين والمراجعين واندابهم لدورات علمية من أجل تزويدهم بالجديد في مجال اعداد التقارير المالية، للقيام بدورهم في ممارسة محاسبة التنمية المستدامة.
- 4) نشر الوعي بأهمية مراعاة المسؤوليات البيئية والاجتماعية للشركات عن طريق عقد ندوات علمية ومؤتمرات تبين أهمية أبعاد التنمية المستدامة وكيفية المحافظة على الموارد وعدم إهدارها.
- 5) ضرورة إجراء بحوث علمية في مجال التقارير المتكاملة والتنمية المستدامة من أجل إبراز أهميتها.
- 6) أخذ التدابير اللازمة بما يدعم التوسع في الإفصاح بشفافية ووضوح وذلك عن طريق تفعيل دور لجان المراجعة باعتبارها جهة محايدة مستقلة عن الإدارة العليا.
- 7) نشر الوعي على مستوى مجالس الإدارات في الشركات الصناعية بأهمية أنظمة الحوكمة ودور آلياتها المختلفة في تطبيقها، من أجل دعم نظم التقرير.
- 8) تشكيل لجان بالشركات تكون مهمتها متابعة تطبيق استراتيجيات التنمية المستدامة والتقارير عن مدى الالتزام بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية.
- 9) قيام الدولة بتشجيع الشركات التي تنشر تقارير تفصح فيها عن التزامها بقضايا التنمية المستدامة، وذلك عن طريق تقديم مزايا وحوافز ضريبية، مما يساهم في التنمية المستدامة.

البحوث المستقبلية:

نظراً لما لمسناه من أهمية تضافر الجهود فيما يختص بمراحل إعداد التقارير المتكاملة وأثر ذلك على استدامة الشركات نقترح الدراسات التالية :

1-علاقة آليات التأكيد المشترك لتقارير الأعمال المتكاملة وأثرها على مساهمة الشركات في التنمية المستدامة.

2- محددات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ظل متطلبات حوكمة الشركات.

3- الاعتبارات المقترحة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة وأثرها على التنمية المستدامة.

4- الصعوبات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة تقارير الاستدامة وأثر ذلك على جودة التقارير.