

العنوان:	محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية : دراسة نظرية وميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	الهوراري، ناهد محمد يسري
المجلد/العدد:	مج19, ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	633 - 746
رقم MD:	753768
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الإفصاح المحاسبي ، التقارير المالية ، إتخاذ القرار، المسؤولية الإجتماعية ، التنمية المستدامة ، الشركات الإقتصادية ، مصر
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753768

محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها

على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية

دراسة نظرية وميدانية

الدكتور

ناهد محمد يسري الهواري

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة عين شمس

محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها

على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية

دراسة نظرية وميدانية

إعداد

د. ناهد محمد يسري الهواري

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة عين شمس

القسم الأول

الإطار المنهجي للبحث

1. مقدمة:

أصبحت التقارير المالية التي تركز على الإفصاح المحاسبي عن الأصول المادية ذات قيمة محدودة للمستثمرين عند اتخاذ القرارات وعند تحديد القيمة السوقية للشركات (محمد، 2010م).

كما أكد معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW, sep, 2008) على أن هذا القصور في التقارير المالية وعدم قدرتها على توفير الاحتياجات الأساسية للمستثمرين كان أحد أسباب الانهيارات المالية عام 2008.

نظراً لأن التقارير المالية لم تقدم للمستثمرين معلومات كافية عن الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها، أو معلومات عن سياسات إدارة المخاطر والقضايا البيئية التي تعرض الشركات لمخاطر يجب التصدي لها من قبل المديرين حتى يمكن الحفاظ على القيمة. (Michael P., 2011) بل تعكس تلك التقارير المالية إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة، وبالتالي كانت لها نتائجها السلبية على اقتصاديات الدول الصناعية الكبرى، وتعرض بعض الشركات الكبرى في الولايات المتحدة وأوروبا لأزمات مالية حادة، وبالتالي أصبح هناك اتفاق على أن تلك التقارير لا تعبر بصورة كافية عن الأبعاد المختلفة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر، وبالتالي ظهرت الحاجة لمزيد من الإفصاح والشفافية عن معلومات غير مالية كمية أو نوعية عن حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والأداء الاجتماعي، بهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي تقييم قدرتها على تحقيق الاستدامة (د. عفت أبو بكر محمد- 2012

ص 101)، لذلك ظهرت أنواع أخرى من التقارير التي تقدمها الشركات مثل تقرير المسؤولية الاجتماعية وتقارير الاستدامة.

اتفقت الكثير من الإصدارات والكتابات (sdstice sustainability work inc, 2005, Hoboucham 2010. Harvard Business school 2010, Deloitte, 2011, As, sA, 2011: IFAC. 2010, BRLF, 2011). أن الحل يكمن في تبني الشركات خاصة المقيدة في البورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة Integrated Business Reports هذه التقارير وسيلة لتوصيل المعلومات المالية والغير مالية عن حوكمة الشركات والمسؤولية الاجتماعية والبيئية وكذلك معلومات عن إستراتيجية الشركات، على أن يتم توفير تلك المعلومات سواء تاريخية أو مستقبلية بشكل واضح وموجز ومنسق وقابل للفهم بما يحقق القابلية للمقارنة.

ومن بين المبررات التي تزيد من أهمية هذه التقارير ما حدث لبعض الشركات (على سبيل المثال شركة البترول البريطانية (nike) وغيرهما من الشركات التي واجهت مخاطر بيئية أثرت تأثيراً كبيراً على هبوط أسعار أسهم تلك الشركات، ولم تقم تلك الشركات بالإفصاح عن تلك المخاطر للمستثمرين، وكذلك المخاطر الكارثية المترتبة على تغيير المناخ (Jensen & Berge 2012, kolk A., 2010).

وتعتبر التقارير المتكاملة أحدث تطور في سلسلة طويلة من التقارير المقترحة التي حاولت إصلاح المحاسبة والتقارير المالية، بحيث توفر تقرير واحد يدمج بالكامل المعلومات المالية وغير المالية للشركة.

2. طبيعة المشكلة:

يتطلب الأمر لإعداد التقارير المتكاملة فهم محتوى تلك التقارير وأهميته النسبية للمعلومات التي يجب أخذها في الاعتبار لذلك تم تشكيل⁽¹⁾ لجنة دولية في أغسطس عام 2010 أطلق عليها اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) International Integrated Reportin Council بهدف إعداد إطار مفاهيمي للتقارير المتكاملة يحقق كلاً من:

- دعم احتياجات المستثمرين من معلومات مالية وغير مالية على المدى الطويل من خلال إظهار الآثار الأوسع نطاقاً والأطول أمداً في صنع القرار.
- تعكس الترابط بين العناصر المالية والمجالات البيئية والاجتماعية والحوكمة في إتخاذ القرارات التي تؤثر على أداء الشركة طويل الأجل، مع توضيح العلاقة بين الاستدامة والقيمة الاقتصادية.
- توفير الإطار اللازم للعوامل البيئية والاجتماعية التي يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد التقارير وإتخاذ القرارات.

(1) شكلت اللجنة من أعضاء في مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB وأعضاء من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأعضاء من الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC.

- إعادة التوازن بين مقاييس الأداء المالي والاجتماعي، بعيداً عن التركيز الغير مبرر على الأداء المالي فقط.
- توفير المعلومات المالية والغير مالية (سواء كانت قيمية أو نوعية، وسواء كانت تاريخية ومستقبلية) في شكل واضح، وموجز ومنسق، وبما يحقق القابلية للمقارنة وفي الوقت المناسب.
- وقد أبدت كثير من الشركات رغبتها في إعداد تقاريرها طبقاً لما ورد بلجنة التقارير المتكاملة (IIRC) مثل شركة بيسي HSBC وشركة يونيلفر، وبنك دوتيشه، الصين للضوء والطاقة، وشركة هونداي للصناعات الهندسية والإنشائية.
- وتعمل اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) على نشر هذا الفكر في جميع أنحاء العالم، حيث يجرى حالياً تجربتها في 25 دولة (Nazata, L., 2014, pp. 8- 10).
- ويمكن للباحث صياغة مشكلة الدراسة التي تتمثل في انخفاض جودة التقارير المالية للشركات، نظراً لعدم توفر البعد المعلوماتي المرتبط بالمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة بشكل ملائم يدعم جودة التقارير المالية ويعظم قيمة المنشأة من خلال طرح التساؤلات التالية:
- ماذا تعني تلك التقارير المتكاملة لمجلس الإدارة.
- ما هي الآثار العملية المرتبطة بالتنفيذ الفعال لإعداد التقارير المتكاملة.
- كيفية إعداد تلك التقارير؟ ومن هو المسئول عن إعدادها وهل هناك إدراك مناسب لدى معديين تلك التقارير المتكاملة في البيئة المصرية.
- ما هي أهم المعلومات الواجب إدراجها في التقارير الحالية للوصول إلى التقارير المتكاملة؟ وهل تكون هذه المعلومات إلزامية أم إختيارية.
- هل يكون هذا الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة قيمة أو نوعية (وصفية) أم الاثنين معاً.
- ما هو أثر الإفصاح المحاسبي عن التقارير المتكاملة على إدراك توجهات مستخدمي التقارير (أصحاب المصالح) وقراراتهم الاستثمارية.

3. هدف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بناء إطار مقترح يساهم في زيادة فعالية المعلومات (مالية/ غير مالية) بما يساهم في جودة التقارير المالية وتعظيم قيمة المنشأة، ويتحقق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

الهدف الأول:

- تحديد المقومات الأساسية لدعم التقارير المتكاملة التي تساهم في تحسين وتعظيم الآثار الإيجابية المباشرة وغير المباشرة لجودة التقارير المالية.

الهدف الثاني:

تحديد المعلومات التي يجب إدراجها في التقارير المتكاملة من قبل إدارة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية وذلك من خلال معرفة وجهات نظر كل من مسئولي إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والمديرين الماليين، وكذلك من خلال الإصدارات من قبل المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC).

الهدف الثالث:

معرفة مدى إمكانية تطبيق تلك التقارير المتكاملة على الشركات المصرية خاصة الشركة الخاضعة للمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات (S & P/ EGX, ESG) باعتبارها أكثر الشركات استعداداً لتفهم أهمية إعداد التقارير المتكاملة.

الهدف الرابع:

بيان العلاقة المتبادلة بين الأداء المالي والمسئولية الاجتماعية والأخلاقية والتنمية المستدامة.

الهدف الخامس:

بيان مدى إدراك المعدين والمستخدمين للتقارير المتكاملة لمفهوم التنمية المستدامة (مسئولية اجتماعية- وبيئية- وآليات حوكمة) والتكاليف والمنافع المتعلقة بها.

4. فروض البحث:

الفرض الأول:

لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أهمية والمبادئ ومحتوى وحدود استخدام التقارير المتكاملة، ويتفرع من هذا الغرض أربعة فروض فرعية على النحو التالي:

1/1 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أهمية التقارير المتكاملة.

2/1 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في المبادئ التي تركز عليها التقارير المتكاملة.

3/1 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في محتوى التقارير المتكاملة.

4/1 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في حدود استخدام التقارير المتكاملة.

الفرض الثاني:

لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر خصائص الوحدات الاقتصادية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، ويتفرع من هذا الغرض ثلاثة فروض فرعية على النحو التالي:

1/2 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

2/2 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

3/2 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

الفرض الثالث:

لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة والمراقبة المجتمعية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، ويتفرع من هذا الغرض ثلاثة فروض فرعية على النحو التالي:

1/3 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

2/3 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

3/3 لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

5. حدود البحث:

تقتصر الدراسة الميدانية على الشركات المساهمة المصرية المقيدة في البورصة والخاضعة للمؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات (S & P/ EGX, ESG) باعتبارها أكثر الشركات استعداداً لتفهم أهمية إعداد التقارير المتكاملة.

6. الأهمية العلمية والعملية للبحث:

1- من الناحية العلمية:

يعتبر موضوع التقارير المتكاملة من الموضوعات الحديثة التي تناولها في الفكر المحاسبي، خاصة الدراسات العربية، وتعتبر هذه الدراسة نواة لإجراء المزيد من الدراسات مستقبلاً خصوصاً أن الالتزام بإعداد التقارير المتكاملة للشركات المقيدة في البورصة تجمع بين الأداء المالي والأداء الاجتماعي سيؤدي إلى التنمية المستدامة في المستقبل، وبالتالي تعتبر حافزاً لتشجيع الشركات الأخرى من إعداد تلك التقارير مستقبلاً.

2- من الناحية العملية:

تبرز الأهمية العملية للبحث من خلال الأطراف التالية:

أ- إدارات الشركات الملزمة بالمؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة: يبرز البحث المنافع والمزايا التي تعود على تلك الشركات من الالتزام بإعداد التقارير المتكاملة خاصة في المدى الطويل، كما يوضح البحث الجوانب المختلفة لإعداد تلك التقارير المتكاملة، وكيفية إبراز الجوانب الهامة عن المسئولية الاجتماعية والبيئية، بما يتفق مع رغبات أصحاب المصالح لترشيد قراراتهم.

ب- أجهزة الرقابة العليا في الدولة:

يجب أن تستفيد أجهزة الرقابة العليا من تجارب الدول المتقدمة في وضع متطلبات وتشريعات للالتزام الشركات بإعداد تقارير متكاملة توضح الأداء المالي والآداء الاجتماعي والبيئي والأخلاقي، والتوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بتلك الشركات.

ج- الأطراف الأخرى المرتبطة بالشركات:

حيث يهتم العاملون بالمسئولية الاجتماعية تجاههم سواء في تهيئة أماكن العمل والتعيين والتدريب والخدمات الصحية والحوافز التعليمية والترفيهية.

كما يهتم المقرضون والدائنون بقيام الشركات بمسئولياتها الاجتماعية، حتى يمكن منحهم الائتمان المطلوب.

كما تهتم جماعات الضغط بمتابعة ورقابة الشركات للتعرف على مدى التزامها بالمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة.

كما يهتم وسائل الإعلام بالمسئولية الاجتماعية والبيئية لحث الشركات على القيام بمسئولياتها الاجتماعية والبيئية والإفصاح عن ذلك.

7. منهج البحث:

يقوم البحث على المزج بين المنهجين الاستقرائي، والاستنباطي، حيث يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة المشكلة وفروض البحث وبناء الإطار المقترح للمعلومات والمؤشرات الواجب أن تتضمنها التقارير المتكاملة، وذلك من خلال مراجعة ما أمكن التوصل إليه من المراجع والدوريات العلمية المتخصصة والإصدارات المهنية وتحليل الدراسات والتجارب السابقة في مجال الموضوع.

كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية من خلال تجميع بيانات البحث، وإجراء مقابلات، وتحليل تلك المقابلات للتحقق من جدوى الإطار المقترح للتقارير المتكاملة وذلك من خلال دراسة الوضع الحالي والاتجاهات المستقبلية.

8. تنظيم البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث واختبار فروضه، فقد تم تقسيم البحث كما يلي:

القسم الأول: الإطار المنهجي للبحث.

القسم الثاني: الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة ومتطلبات الإفصاح عنها من منظور المحاسبة المالية.

القسم الثالث: الإطار المقترح للتقارير المتكاملة في البيئة المصرية.

القسم الرابع: الدراسة الميدانية (قائمة الاستقصاء).

القسم الخامس: النتائج والتوصيات.

القسم السادس: قائمة المراجع.

القسم الثاني

الإطار المفاهيمي لتقارير الأعمال المتكاملة ومتطلبات الإفصاح عنها "من منظور

المحاسبة المالية"

Integrated Business Reports

مقدمة:

مع ازدياد طلب أصحاب المصالح في الشركات على المعلومات غير المالية سواء كانت كمية أو نوعية تتعلق بالبعد الاجتماعي والبيئي والحوكومي والمستدام sustainable، فقد اتفقت الكثير من الإصدارات والكتابات.

(Harvard Business school, 2010, Hoboucha, 2010, Deloitte, 2011, Asisa, 2010) بأن تلتزم الشركات وخاصة المقيدة في البورصة، بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة باعتبار أن هذه التقارير وسيلة لتوصيل معلومات حوكمية وبيئية واجتماعية وإستراتيجية واستدامة بجانب المعلومات المالية. يمكن القول أن مدخل تقارير الأعمال المتكاملة قد لاقى اهتماماً أكاديمياً حديثاً⁽²⁾، وهو ما يبرر بدرجة كبيرة مساحة عدم الاتفاق بين الباحثين على تعريف، ومحتوى وشكل هذه التقارير من ناحية، وعدم اتساق الممارسات المتناثرة لهذه التقارير من ناحية أخرى.

أولاً: الدراسات السابقة التي تناولت التقارير المتكاملة:

تعتبر التقارير المتكاملة من المفاهيم الحديثة نسبياً والبحث في هذا المجال لا يزال في مراحله الأولى من قبل الباحثين الذين تناولوا تطوير التقارير المتكاملة ونقاط القوة والتحديات التي تواجه عملية إعدادها. 1. دراسة د. ياسمين ممدوح (2010) يعمل مسح لعدة دراسات مؤيدة ومعارضة للتقارير المتكاملة التي تدمج بين الأداء المالي والاقتصادي والأداء الاجتماعي، ويرى أنصار هذا الاتجاه أن المسؤولية الاجتماعية والمسؤولية الاقتصادية يمكن اعتبارهما أهدافاً متداخلة ومنتجة معاً، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير شاملة يظهر فيها الجوانب المالية والاجتماعية والبيئية.

ويرى معارضي تلك التقارير أن:

- أ- اندماج القوائم المالية مع القوائم الاجتماعية، يهدم كل أسس المحاسبة المالية المتعارف عليها.
- ب- أن نشر القوائم المالية التقليدية منفصلة عن القوائم الاجتماعية لا يضر الشركة كوحدة واحدة لا تتجزأ.
- ج- أن دمج القوائم الاجتماعية والقوائم المالية مما يصعب من عمل المراجع للأداء الاجتماعي ويهدر الوقت إذ يجعل من عمل تكرار لا داعي له.

(2) يرجع ظهور التقارير المتكاملة لمجلس التقارير المتكاملة بالمملكة المتحدة عام (2010).

2. وتعتبر دراسة (Eccles & Saltzman, 2011) من الدراسات التي تناولت التقارير المتكاملة، وتطالب بأن تكون هذه التقارير إلزامية للشركات من أجل تحقيق مزيداً من القيمة للتقارير.
3. وفي دراسة قام بها فريق من الباحثين من خلال العمل على مشروع رقم (p403/11/2085) في يناير 2011 للوقوف على أداء الشركات ومدى التزامه بالجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وتوصلت تلك الدراسة إلى أن التكامل بين تلك العناصر من شأنه أن يضمن نجاح الشركة في إتخاذ القرارات الاقتصادية، وإمكانية التطوير والتنمية والمنافسة في المدى الطويل، وتجاهل تلك العوامل يؤدي إلى المزيد من المشاكل والمعوقات التي تعرقل أداء الشركة مستقبلاً (Hrebicek et al, 2011).
4. وكذلك قامت دراسة شريف سليمان عبد الله (2012) بإبراز أهمية الإفصاح عن الأداء الشامل الذي يؤكد على الدور المزدوج لمتطلبات الأعمال وهو الذي يمزج بين الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي من خلال تعريف مفهوم الأداء الشامل وأهميته ومقاييس مدى نجاح الشركات في أداء دورها في التنمية الشاملة للدولة والتقدم الاقتصادي والاجتماعي الذي يضمن لها التوافق مع المجتمع بما يحقق مصلحتها الاقتصادية ومصلحة أفراد المجتمع، وقد ذكر الباحث مجموعة من المؤشرات التي توضح مدى قبول تلك الشركة اجتماعياً من أصحاب المصلحة (المستثمرين الحاليين والمرتبين - العملاء - العمال - الموردين - المقرضين) وكذلك مؤشرات تخص البيئة وتخص المجتمع.
5. تعتبر دراسة د. عبد الوهاب نصر علي (2012) من الدراسات الرائدة التي تناولت التقارير المتكاملة حيث ركزت الدراسة على تحليل أثر تبني الشركات المقيدة في البورصة لمدخل التقارير الأعمال المتكاملة على خدمات مراقب الحسابات، خاصة الخدمات التوكيدية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم استخلاص ماهية ومحتوى وأهمية الطلب على هذه التقارير من جهة ومعرفة كيفية مراجعتها بمعنى كيف يقوم مراقب الحسابات بالتوكيد المهني على عناصر تقرير الأعمال المتكامل سواء نظرياً أو من خلال تحليل هذه التقارير، وقد أوصى بتحديث معيار التأكيد المهني المصري رقم 3000 ليواكب نظيره الدولي، على أن يكون التحديث من خلال عملية توفيق مهني مصحوباً بدليل إرشادي وإجرائي.
6. تناولت دراسة (Eccles & Kiron, 2012, pp. 1- 6) محتوى التقارير المتكامل وأهميته وفوائده، حيث تعتبر التقارير المتكاملة تقرير يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية (بما في ذلك الجوانب البيئية والاجتماعية والحوكمة والنظرة المستقبلية للشركة وللمعلومات عن الأصول غير الملموسة).
7. ركزت دراسة (Brad J., 2013) على عناصر التقارير المتكاملة والمبادئ التوجيهية لإعداد تلك التقارير والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها.
8. وتناولت دراسة (Sunita G., 2013) أهمية إعداد التقارير المتكاملة في الوقت الحالي بعد الانتقادات التي تعرضت لها التقارير المالية الحالية.

9. تناولت دراسة (Van et al. 2013) تحليل محتوى وهيكل التقارير المتكاملة للشركات التي تم نشرها في يناير 2013 بهدف معرفة مدى التزام تلك الشركات بمبادئ وعناصر إعداد تلك التقارير حتى يتسنى تقييم الوضع الحالي واقتراح عناصر لتطوير إعداد تلك التقارير، وقد أوضحت النتائج عدم التزام الشركات بمبادئ وعناصر إعداد تلك التقارير، كما أنه يتصف بعدم الإيجاز.
10. وتناولت دراسة د. وجدي حامد حجازي (يناير 2014) دراسة جانبي العرض والطلب على خدمات التوكيد المهني بواسطة مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك للوصول إلى تصور علمي ومهني عما يمكن أن يكون هناك من قيمة مضافة، نتيجة التوكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم، وقد أوصى الباحث بضرورة إعداد معايير للمراجعة تنظم التوكيد المهني بواسطة مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة وتحديث معيار التأكد المهني المصري رقم 2000 ليوأكب تحديثات نظيره الدولي من جهة، ومعايير التصديق الأمريكية من جهة أخرى مصحوباً بدليل إرشادي وإجرائي يوجه مراقب الحسابات، عند قيامه بخدمة التوكيد على إفصاح الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية بشأن أدائها غير المالي.
11. أما دراسة (Chart et al, 2014) فقد ركزت على الجوانب النظرية التي يجب أن يتناولها الباحثون في مجال المحاسبة والمراجعة لتقديم برنامج متكامل يساعد على تطبيق ومراجعة التقارير المتكاملة، وأوصت إلى مزيد من البحث لتوجيه التطورات في السياسة والممارسة العملية لتطبيق تلك التقارير.
12. كما هدفت دراسة (Colin & Wendy, 2014) لمعرفة مدى إمكانية التطبيق المبكر للتقارير المتكاملة في الشركات الاسترالية.
13. أما دراسة (Frias et al, 2014) فقد توصلت إلى أن الشركات التي لديها السلطة الاحتكارية أقل نشرًا للتقارير المتكاملة للحفاظ على أرباح غير طبيعية بحجة الاستخدام الانتهازي للمعلومات (opportunistic use of information)، كما يصعب فهم وتطبيق مفاهيم رأس المال الواردة في إطار إعداد التقارير المتكاملة، كما يصعب تغطية كافة معلومات التقارير المتكاملة في ظل عدم توافر المعايير المناسبة للتطبيق.
14. وتناولت دراسة (Judy & Jesse, 2014) الانتقادات الموجهة للتقارير المتكاملة، ومعوقات التطبيق، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة أخذ مختلف وجهات نظر مستخدمي ومعدّي التقارير المالية والمتكاملة هذا بالإضافة لمشاركة مختلف القطاعات المستفيدة والجهات الرقابية والإشرافية وواضعي المعايير المحاسبية والباحثين وغيرهم حتى يمكن التطبيق السليم لتلك التقارير.

15. أما دراسة (Axek & Chris, 2014) تهدف لتقديم المساهمة في المناقشات الجارية حول مفهوم التقارير المتكاملة وتقديم مقترحاً عملياً يساعد في تطبيق تلك التقارير في الممارسة العملية اعتماداً على مفهوم القيمة المضافة للبيانات التي يمكن تقديمها لأصحاب المصلحة.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة:

من خلال استعراض بعض الدراسات التي تناولت التقارير المتكاملة، يمكن ملاحظة ما يلي:

- إن معظم الدراسات نظرية، حيث يعتبر هذا الموضوع من الموضوعات الحديثة، لذلك ركزت معظم الدراسات على مبررات وفوائد وعناصر ومبادئ إعداد التقارير المتكاملة طبقاً للإطار الصادر بهذا الشأن، ونقاط القوة والتحديات التي تواجه إعدادها، والانتقادات الموجهة لها، والقليل من هذه الدراسات تناول محتوى تقارير الشركات التي تبنت إعداد التقارير المتكاملة.
- وتختلف دراسة الباحث عن تلك الدراسات، حيث يقوم بوضع إطار تفصيلي للمعلومات والمؤشرات التي يجب أن يحتويها التقرير المتكامل على أن يكون إلزامياً لجميع الشركات المدرجة في البورصة، وذلك حتى يمكن لأصحاب المصلحة من إجراء المقارنات بين السنوات للشركة الواحدة، وإجراء مقارنات بين الشركات المناقشة لترشيد اتخاذ القرار في الوقت المناسب لهم.

وانطلاقاً مما سبق، ومن سياق الدراسات السابقة المرتبطة بالتقارير الأعمال المتكاملة، يرى الباحث ضرورة عرض ما يلي:

- مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة.
- أهمية تقارير الأعمال المتكاملة.
- الفوائد (المنافع) التي تحققها الشركة عند إعداد التقارير المتكاملة.
- مفهوم المسؤولية الاجتماعية وعلاقته بالتنمية المستدامة.
- مؤشر المسؤولية للبورصة.
- تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة.
- أهمية الإفصاح والشفافية في ظل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة على المستثمرين بسوق الأوراق المالية.
- تجارب بعض الدول الأجنبية والبيئة المصرية.

ثانياً: مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة:

يرى (1) (Solstice sustainability works INC., 2005) أن تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يغطي البعد المالي والبعد الاستدامة (البيئي والحوكمي والمسؤولية الاجتماعية) معاً.

ويرى (Harvard Business schoo; 2010) أن فكرة هذا التقرير تقوم على تجميع التقارير الفردية التي تصدرها الشركات بشكل مستقل (التقارير المالية، وتقرير الحوكمة وتقرير المسؤولية الاجتماعية وتقرير الأداء البيئي) في إطار أو تقرير واحد، يعرف بتقرير الأعمال المتكامل.

بينما يقدم (Hobouche, farhe. Joyce, 2010) مفهوماً أوسع وأكثر تفصيلاً، حيث يرى أنه التقرير الذي يربط الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة للشركة بأدائها المالي، فهو يربط الماضي والحاضر والمستقبل خاصاً إذا تضمن إفصاحاً عن الأداء الإستراتيجي للشركة وسمعتها والمخاطر التي تواجهها.

وهناك تعريف أعمق وأشمل لبعض الدراسات (Deinitt, 2011, Asisa, 2010, BRLF, 2011) أن تقارير الأعمال المتكاملة، هي التقارير التي تعرض بصورة كلية الأداء المالي والاستدامي للشركة، بما يسمح لأصحاب المصلحة في الشركة تقييم مدى قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل.

ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين أن التقرير المالي الحالي ضيق الأفق ويجب تطويره ليصبح تقرير أعمال يحقق التكامل بين المجالات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية والحوكومية، والإستراتيجية للشركة (IFAC, 2011).

كما عرف المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (International Integrated Reporting) (IIRC) بأنها تجميع للمعلومات الجوهرية حول إستراتيجية وحوكمة وأداء وأفاق الشركة بحيث تعكس في الأداء التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل منه. يستخلص الباحث من هذه التعريفات السابقة:

إن التقرير المتكامل ليس جزءاً من التقرير السنوي التقليدي أو مزيج من البيانات المالية السنوية وتقرير الاستدامة ولكن التقارير المتكاملة تعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية وغير مالية (كمية أو وصفية) لأصحاب المصلحة بشأن الإستراتيجية والأداء وأنشطة الشركة بطريقة تمكنهم من فهم كامل لمحتوى الشركة على المدى الطويل، وقدرتها على تكوين والحفاظ على القيمة، وبذلك تساعد على اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم من خلال تخفيض مخاطر المعلومات.

ثالثاً: أهمية التقارير المتكاملة:

يتضح من التعاريف السابقة أن أهمية التقارير المتكاملة كما يلي (Sanfordlewis, 2010):

1. تجاهل المحللون تقارير الاستدامة المنفصلة، وإعداد التقارير المتكاملة يضع هذه المعلومات أمام المحللين ويسلط الضوء على أهمية العناصر غير المالية.

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

3. توفير مقاييس إضافية لتوفير معلومات جوهرية لازمة عن أداء ومخاطر الشركات بحيث تحتوي على ما يلي (Ernst L., Ne Imara A., 2010):

1/3 مقاييس تفصح عن الأعطال الرئيسية في الوقت المناسب:

أ- أوامر لإغلاق بعض المرافق وسحب بعض المنتجات لدواعي الصحة والسلامة.

ب- لمخاوف صحية والسلامة تعليق بعض المنتجات لفترة من الوقت.

ج- المبالغ المتراكمة للعقوبات المدفوعة.

2/3 الإفصاح عن القضايا العلمية التي تثبت احتمال المخاطر الكارثية للإنسان أو البيئة أو المجتمع.

3/3 مراجعة القرارات (التدابير) المتخذة للحد من الآثار السلبية أو تعظيم فرص الأعمال، مثل تثقيف المستهلك- تعديل أو استبدال أو تطوير المنتجات أو أداء خدمة جديدة، تدريب الموظفين.

4/3 الإفصاح عن الأهداف الإستراتيجية للشركة وأي معلومات إضافية ضرورية لضمان الاستدامة.

4. تركيز مقاييس الأداء على التقييم الشامل دون التركيز على الأداء في الأجل القصير فقط.

5. تحسين الأداء المالي للشركة وضمان تحسين هذا الأداء في الأجل الطويل فهناك علاقة تبادلية موجبة بين الأداء المالي والأداء الاجتماعي، فمن ناحية يسمح الأداء المالي الجيد للشركات بوجود موارد مالية كافية لأداء المسؤولية الاجتماعية، ومن ناحية أخرى ينعكس الأداء الاجتماعي الجيد على الشركات في المدى الطويل بزيادة مبيعاتها ومعدلات نموها نتيجة للصورة الجيدة لتلك الشركة لدى المستهلكين والحكومة وباقي أفراد المجتمع.

رابعاً: الفوائد أو المنافع التي تحققها الشركة من إعداد التقارير المتكاملة:

تحقق الشركات التي تقوم بإعداد التقارير المتكاملة الفوائد التالية (Brad J. M., 2013):

1. التقارير المتكاملة وسيلة هامة لإدارة الشركة، فهي تكسبهم فهم كيفية تخصيص الموارد الداخلية للشركة، كما تكسبهم فهم إستراتيجية الشركة وكيف تؤثر وتتأثر بالقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والاقتصادية.

2. تظهر إدارة الشركة أنها تدرك تماماً الأعمال والتحديات التي تواجهها، وإنها تعمل بشكل فعال في توجيه الشركة نحو مستقبل مستدام على المدى الطويل.

3. زيادة مشاركة الشركة مع المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين فهي تقدم لهم تقرير بنظرة شمولية طويلة الأجل عن الشركة بحيث تمكن أصحاب المصلحة من إجراء تقييم لقدرة الشركة على تكوين القيمة والحفاظ عليها.
 4. شفافية التقارير التي تحتوي على كل القضايا الإيجابية والسلبية والتحديات مما يؤدي إلى مزيد من الثقة في الشركة وتعزيز سمعتها الطيبة بين أصحاب المصلحة.
 5. تعزيز إدارة المخاطر للشركة حيث يتم النظر للمخاطر من منظور متكامل.
 6. قدرة الإدارة على إثبات فعاليتها وزيادة الشفافية، يؤدي إلى انخفاض تكاليف رأس المال.
 7. استقطاب الكفاءات المطلوبة لمعالجة تحديات القيود على استخدام بعض الموارد مما يحقق وفراً في التكاليف واكتشاف طرق لتحسين منتجاتها وخدماتها.
 8. الشركات التي تدرك وتعالج التحديات الخارجية التي تواجهها من المحتمل أن تكون أكثر تنافسية في السوق وتتمتع بتعزيز قيمة العلامة التجارية وتحسين دعم العملاء.
 9. مساعدة الشركات في استغلال الفرص التجارية الجديدة.
 10. يفضل الموظفون العمل في الشركات جيدة السمعة وفي المقابل تتمتع تلك الشركات بولاء الموظفين وانخفاض تكاليف العمالة ومعدل دوران العمالة.
 11. تقدم التقارير المتكاملة وسيلة جيدة للاتصال الإستراتيجي مع أصحاب المصلحة.
- خامساً: مفهوم المسؤولية الاجتماعية وعلاقتها بالتنمية المستدامة:

مقدمة:

تزايد الاهتمام في الفترة الأخيرة بمفهوم المسؤولية الاجتماعية (Corporate Social Responsibility) (CSR)، فلم تعد مجرد دعوة توجهها للحكومات والمؤسسات الدولية إلى الشركات للقيام ببعض الممارسات الاجتماعية بدافع أخلاقي، بل أصبحت أحد الأبعاد الأساسية في إستراتيجياتها التنافسية في ظل العولمة خاصة بعد إدراك الإدارة لأثر الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية علي استمرارية الشركات وتحسين أداءها وتعظيم ربحيتها، وهو ما عبر عنه (2004) carol & ambika بقوله (أن 70% من المديرين التنفيذيين يعتقدون بأهمية المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الأرباح).

ولقد أثار انهيار العديد من الشركات العالمية ذات الثقل الاقتصادي الكبير شكوك كثيرة لدى المستثمرين وأصحاب المصالح حول جودة التقارير المالية، ومدى إفصاحها بصدق عن حقيقة الأداء الاقتصادي والاجتماعي، حيث أكدت العديد من الدراسات المحاسبية (محمد 2009، Morhardt JE, 2010) على إن إغفال المسؤولية الاجتماعية قد يشوه صورة الشركة ويؤثر سلباً على أدائها وسمعتها من ناحية، وعلى سلوك متخذي القرارات من ناحية أخرى.

لذا بدأت العديد من المنظمات الحكومية والغير الحكومية تمارس ضغوطاً على الشركات وتطالبها بالإفصاح والشفافية عن أدائها الاقتصادي والاجتماعي حتى لا تؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية، وقد أشارت نتائج الدراسة المسحية التي قامت بها شركة (KPMG, 2011) إلى أن: حوالي (95%) من الشركات الـ(250) الكبرى في العالم تقوم بالتقرير عن أنشطتها الاجتماعية مقابل (83%) طبقاً لعام 2008 ومقابل (45%) عام 2002 ومقابل (35%) عام 1999. وقد كانت الشركات البريطانية هي الأكثر إفصاحاً عن المسؤولية الاجتماعية، حيث بلغت نسبة إفصاحها (100%) يليها اليابان بنسبة 99% ثم جنوب أفريقيا ثم فرنسا 94% وكان آخرها الهند بنسبة 20% (حميدة، 2012).

وعلى الرغم من أن المسؤولية الاجتماعية أصبحت حقيقة واقعة يصعب تجاهلها، إلا أنه حتى الآن لا يوجد مفهوم شامل متفق عليه لماهية تلك المسؤولية على وجه الدقة Galbreath 2010. لذلك سوف يقوم الباحث بعرض مجموعة من المفاهيم والتي يعتقد إنها سوف تساهم في التعرف على تلك المسؤولية وأبعادها المختلفة، ومن أهم تلك المفاهيم ما يلي:

- فقد أشار الاتحاد الأوروبي إلى أن المسؤولية الاجتماعية هي عملية اختيارية تقوم من خلالها منشآت الأعمال بتضمين اعتبارات اجتماعية وبيئية في أعمالها وفي تفاعلها مع أصحاب المصلحة (commission of the european communities 2001).
- بينما أوضح البنك الدولي إنها التزام منشآت الأعمال بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال التعاون مع العاملين وأسرتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى المعيشة بأسلوب يخدم التجارة والتنمية في آن واحد (world bank 2005).
- كما أشار المنتدى الدولي لقادة الأعمال إلى أن المسؤولية الاجتماعية هي التزام منشآت الأعمال بممارسة أعمالها التجارية في ظل مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي تساعد على احترام العاملين والمجتمع والبيئة، بما يساهم في خلق قيمة مستدامة للمساهمين والمجتمع بصفة عامة (business Leaders forum 2006).
- كما أشارت الغرفة التجارية الدولية إلى أن المسؤولية الاجتماعية تتجاوز العمل الخيري إلى العمل على تحقيق الإصلاح المؤسسي وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية (world chambers congress 2009).
- كما عرفها (Hopkins 2004) بأنها معاملة أصحاب المصالح بطريقة أخلاقية أو بشكل مسئول يتوافق مع مبادئ المجتمعات المدنية، وبالتالي تساهم المسؤولية الاجتماعية في خلق معايير مرتفعة من مستوى المعيشة وفي نفس الوقت الحفاظ على ربحية الأفراد داخل وخارج المنشآت.

- كما أشار كل من (Branco & Rodriguez 2006) إلى أن المسؤولية الاجتماعية هي مجموعة من المعايير الأخلاقية والتي تحكم عملية صنع القرار داخل المنشأة، بما يحد من الأضرار بالمجتمع أو أصحاب المصالح.

- كما أوضح كل من (Arevalo & Aravind 2011) أن المسؤولية الاجتماعية هي نشاط اختياري يتم من خلاله توجيه موارد المنشأة نحو تحسين الرفاهية الاجتماعية (Social Welfare) بما يساهم في تدعيم القيمة لأصحاب المصالح.

في ضوء ما تقدم، يلاحظ الباحث ما يلي:

- لم يتم تعريف المسؤولية الاجتماعية بشكل محدد وقاطع يكتسب بموجبه قوة إلزام قانونية، ولا تزال هذه المسؤولية في جوهرها أدبية ومعنوية، أي أنها تستمد قوتها وقبولها وانتشارها من طبيعتها الاختيارية (د. حسين الاسرج 2010)، وبالتالي تعد المسؤولية الاجتماعية عملية تعلم مستمرة، حيث تختار كل منشآت الأدوات التي تلائمها وتفي باحتياجات أصحاب المصالح وتساعدتها في تحقيق التنمية المستدامة.

- كما يلاحظ من المفاهيم السابقة أن هناك أربعة أبعاد أساسية للمسؤولية الاجتماعية يمكن إيجازها فيما يلي (Rahahleh & Sharairi 2008; Hassan, 2010; Galbreath, j, 2010):

البعد الأول: البعد الاقتصادي:

تهدف منشآت الأعمال بصفة أساسية إلى الربح كضمان لاستمرارها في المستقبل ومع تزايد الاهتمام بالأنشطة الاجتماعية، إلا أن هذا لا يقلل أبداً من أهمية الأرباح كهدف أساسي، إلا أنه يجب أن تقوم المنشأة بإنتاج هذه الأرباح من خلال نظرة قانونية وأخلاقية، حتى يصبح الربح مقبولاً اجتماعياً (Jahan 2010).

البعد الثاني: البعد القانوني:

ويتمثل في إلزام منشآت الأعمال بالقوانين والتشريعات المحلية والدولية لحماية مصالح الأطراف المهتمة بها حتى ولو كانت القوانين السارية لا تلزمها بذلك.

البعد الثالث: البعد الأخلاقي:

يجب أن تعمل منشآت الأعمال من خلال مراعاة الأخلاقيات الحميدة بالتوازن والصدق وتقديم معلومات شفافة وعادلة وتجنب التقارير المالية الاحتيالية أو الإضرار بالمجتمع، وإحترام حقوق الإنسان سواء المستهلك أو العامل أو الموظف، وكذلك سداد ما عليها من ضرائب ورسوم للجهات الحكومية دون غش أو إخفاء لبعض المعاملات والتوازن في تحقيق المصالح مع كافة الأطراف أصحاب المصالح في الشركة.

البعد الرابع: البعد الإختياري:

وهو إلزامي في نفس الوقت بهدف الحد من الآثار السلبية لنشاطها والتركيز على تحسين معيشة الأطراف المهتمة بالمنشآت الأعمال من خلال تقديم الخطط والبرامج والأنشطة الاختيارية التي يعتبرها المجتمع مرغوبة مثل دعم المشروعات الاجتماعية والثقافية، وتدريب وتنمية الموارد البشرية، وخلق فرص عمل لهم، وذلك بدون إلزام قانوني.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن المسؤولية الاجتماعية تعني توجيه الموارد الاستثمارية بشكل متوازن بين الأهداف المالية للمستثمرين مع الأهداف الاجتماعية مثل العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة، مما يساهم في تحقيق قيمة مستدامة لمنشآت الأعمال والمجتمع في آن واحد.

سادساً: العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة:

تناولت دراسة للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بيان مفهوم الاستدامة بإعتبارها مفهوم واسع النطاق، وأن الاستدامة تعني التنمية المستمرة التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بالمستقبل وأن التقرير عنها هو تقرير يهدف إلى مناشدة الأجيال الحالية لاتخاذ تدابير فورية لتجنب الخطر الناتج عن الأضرار البيئية التي لا يمكن إصلاحها، ويتضمن تقرير الاستدامة توفير معلومات عن الآثار الاقتصادية (خصوصاً ما لا يتم توفيره منها بالتقارير المالية) إضافة إلى توفير معلومات عن الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة الشركة وبيان مدى تأثيرها على القيم المحققة لحملة الأسهم.

وفي هذا الصدد يراعى أنه لا يجوز استخدام مفهومي الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية كمترادفين نظراً لأن الاستدامة تشمل التقرير عن النمو بالأشكال المختلفة برأس المال المالي- الاجتماعي- الطبيعي. أما المسؤولية الاجتماعية فتركز على المدى القصير الخاص بالأنشطة الخيرية والإمتثال للقوانين السارية وتحسين ظروف العمل (IFAC, Aug 2006)، وقد تناولت دراسة الـ IFAC صدرت في مارس 2011 تحديد أبعاد مفهوم الاستدامة من خلال بيان أن التقرير عن الاستدامة يشمل ثلاثة أبعاد يؤدي الاهتمام بها إلى تعظيم القيمة المحققة للمساهمين وهذه الأبعاد هي (الجدوى الاقتصادية- المسؤولية الاجتماعية- المسؤولية البيئية) (IFAC, March 2011).

كما أوضحت دراسة (د. علاء الدين توفيق إبراهيم 2014) إنه مع بداية القرن الحالي تزايد انتشار مفهوم التنمية المستدامة، ومنذ ذلك الوقت حتى الآن، تباينت الآراء والاتجاهات حول مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة على مستوى الشركات، فهل يعتبر مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة بديلاً عن مفهوم وأبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات؟ أم أن مفهوم وأبعاد التنمية المستدامة يعتبر إمتداداً لمفهوم وأبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات، أم أن التنمية المستدامة تمثل جيل جديد من أبعاد المسؤولية الاجتماعية للشركات؟

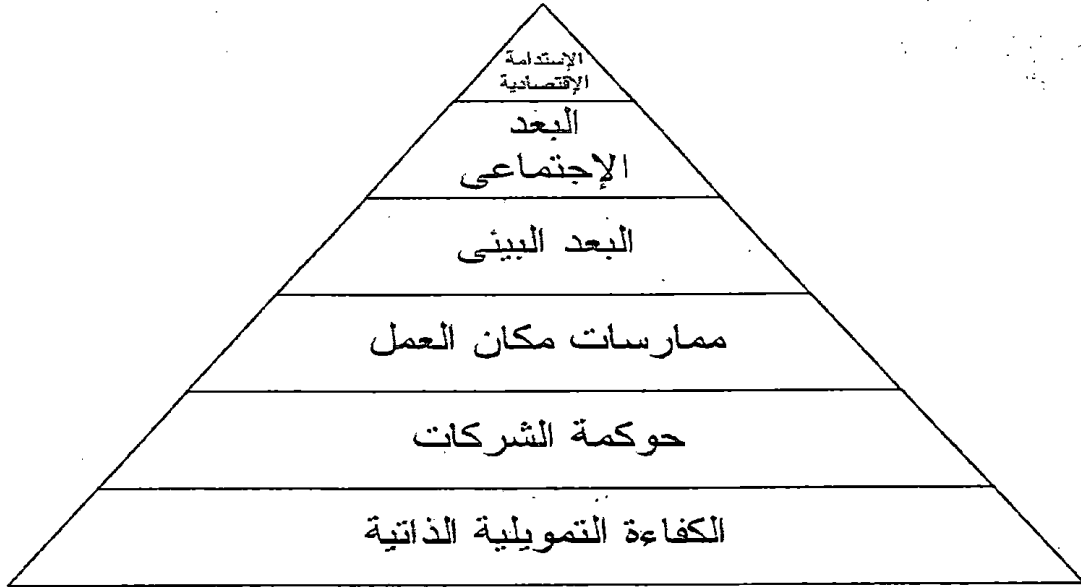
وفي هذا الصدد يمكن القول أن مفهوم التنمية المستدامة يركز على ثلاثة أبعاد رئيسية وهي التنمية الاقتصادية وحماية البيئة والتماسك الاجتماعي، بينما تتمثل المسؤولية الاجتماعية في أنشطة وعمليات الشركات التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والحماية البيئية المستدامة (Jenkin, H., and Yakovleva, N., 2006).

ومن ثم فإن المسؤولية الاجتماعية للشركات تمثل أحد محاور وأبعاد التنمية المستدامة كما في الشكل التالي:

شكل (1)

يوضح العلاقة بين مفهوم التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للشركات

المصدر: Finch, N., 2005, P: 7



هذا وقد شهدت بداية الألفية الثالثة، حتى الآن تزايد انتشار مفهوم التنمية المستدامة، والذي يعتبر مصدراً للشرعية المؤسسية للشركات لهذا عرف المجلس العالمي للتنمية الاقتصادية التنمية المستدامة على أنها "الوفاء بالتزامات الأجيال الحالية دون المساس بالقدرة على تلبية احتياجات وتطلعات الأجيال المقبلة" (Jones, A., & Jones, G., 2011) حيث إتجهت العديد من الشركات في البلدان المتقدمة منذ منتصف التسعينات في القرن السابق إلى تبني إستراتيجيات الأعمال المستدامة، كما تزايد الاهتمام من قبل الأطراف المهتمة ببيئة الأعمال، بضرورة قيام الشركات بالإفصاح عن دورها في تحقيق التنمية المستدامة، ومن ثم أصبح مفهوم التنمية المستدامة في مقدمة رسالة ورؤية وأهداف العديد من الشركات من بلدان العالم.

فعلي سبيل المثال صدر في سنة 1999 الميثاق العالمي للأمم المتحدة وهو بمثابة مبادرة دولية دعمت بمقتضاها الأمم المتحدة الشركات للتخلي بروح المواطنة المؤسسية، وزيادة مساهمتها لتحديات العولمة، والمشاركة الطوعية في التنمية المستدامة في المجتمعات المختلفة.

كما أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في سنة 2000 دليلاً للشركات متعددة الجنسيات متضمناً مجموعة من الإرشادات الاختيارية لتشجيع المشاركة الإيجابية في تحقيق التنمية المستدامة في الدول التي تعمل بها (مركز المعلومات ودعم إتخاذ القرار 2011).

أما على مستوى البيئة المصرية في فبراير 2001 تبنى إتحاد الصناعات المصرية مبادرة الميثاق العالمي للأمم المتحدة لتصبح مصر أول دولة عربية تستجيب لهذه المبادرة، كذلك تم إطلاق المبادرة القومية للمسئولية الاجتماعية للشركات المصرية في مارس 2008 التي تستهدف تشجيع الشركات الوطنية على الإلتزام بالميثاق العالمي للأمم المتحدة، وفي هذا الصدد أشار التقرير السنوي للميثاق العالمي للأمم المتحدة إلى زيادة عدد الشركات العاملة في مصر والتي انضمت إلى مبادرة الميثاق العالمي للأمم المتحدة من 55 شركة في سنة 2004 إلى 72 شركة في سنة 2014 (المركز المصري لمسئولية الشركات، 2014).

سابعاً: مؤشر المسئولية للبورصة:

وقد أطلقت البورصة المصرية بالتعاون مع مؤسسة (standard & poors) المؤشر المصري للمسئولية الشركات في 23 مارس 2010 (المركز المصري لمسئولية الشركات 2011) لتصنيف أداء الشركات المسجلة في البورصة المصرية على أساس ممارستها في مجال المسئولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات.

ويعد هذا المؤشر هو الأول على مستوى الدول العربية والثاني على مستوى الدول النامية بعد مؤشر الهند الصادر 2008.

ويأتي إطلاق البورصة المصرية لهذا المؤشر في إطار اهتمامها بالاتجاهات العالمية الحديثة في مؤشرات أسواق المال، والتي بدأت في التركيز على معايير التنمية المستدامة، خاصاً في ظل توجه المستثمرين للربط بين المعايير المالية وغير المالية لأداء الشركات كالحفاظ على مستويات أداء بيئي جيد، ومسئولية اجتماعية متميزة للشركة وإتباعها لمعايير الحوكمة الجيدة.

وإن المؤشر يتكون من أفضل 30 شركة على الأكثر من إجمالي 100 شركة هي الأنشط في السوق المصرية مع الأخذ في الاعتبار معايير السيولة ورأس المال السوقي لهذه الشركات، ولكن بعد الحصول على مجموع النقاط النهائي لكل شركة على معايير البيئة والمسئولية الاجتماعية والحوكمة.

ويقاس المؤشر بحجم المعلومات التي تتيحها الشركات بشكل طوعي عن ممارستها فيما يخص الحوكمة والبيئة والعامين والمسئولية الاجتماعية، وكذلك حجم السوق والسيولة، ويتم تقييم الشركات المقيدة

في مؤشر EGX 100 بشكل سنوي حتى يتسنى اختيار أفضل ثلاثيني شركة لتحظى بالترتيب الذي تستحقه في المؤشر.

وهناك مرحلتين لتقييم أداء الشركة، الأول يركز على البيئة والمسئولية الاجتماعية، والثاني يركز على حوكمة الشركات.

المرحلة الأولى:

تشمل المرحلة الأولى تقييم الشركات على أساس ما تقوم بالإفصاح عنه من معلومات إلى الجمهور من خلال التقارير السنوية، والموقع الإلكتروني للشركة أو ما ترسله من معلومات إلى البورصة المصرية في المجالات الرئيسية التالية:

هيكل الملكية وحقوق المساهمين مثل:

- الإفصاح عن عدد الأسهم العادية الصادرة.
- محتويات دليل حوكمة الشركات أو دليل الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات.
- تعريف لفئات الأسهم المقدمة.
- معلومات مالية وتشغيلية مثل:
- السياسة المحاسبية للشركة.
- البيانات المالية السنوية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (المعايير الدولية IFRS- المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "الولايات المتحدة الأمريكية").
- توقعات للمكاسب المالية.
- هيكل الإيرادات- كشف يوضح تقديرات الإيرادات لكل بند رئيسي من هيكل الموازنة.
- هيكل ملكية الشركات التابعة.
- معلومات عن مجلس الإدارة والإدارة العليا:
- معلومات عن أعضاء مجلس الإدارة غير المعلومات الخاصة بالاسم واللقب.
- لجان المجلس أو قائمة بأسماء جميع أعضاء اللجنة القائمة.
- سجل الحضور لاجتماعات المجلس.
- حوكمة الشركات ومعالجة الفساد:
- السياسات والإجراءات الخاصة بوجود نظام للبلاغات داخل الشركة والسياسات والإجراءات الخاصة بالتداول بناء على معلومات داخلية.
- المشاركة في الأحزاب السياسية.

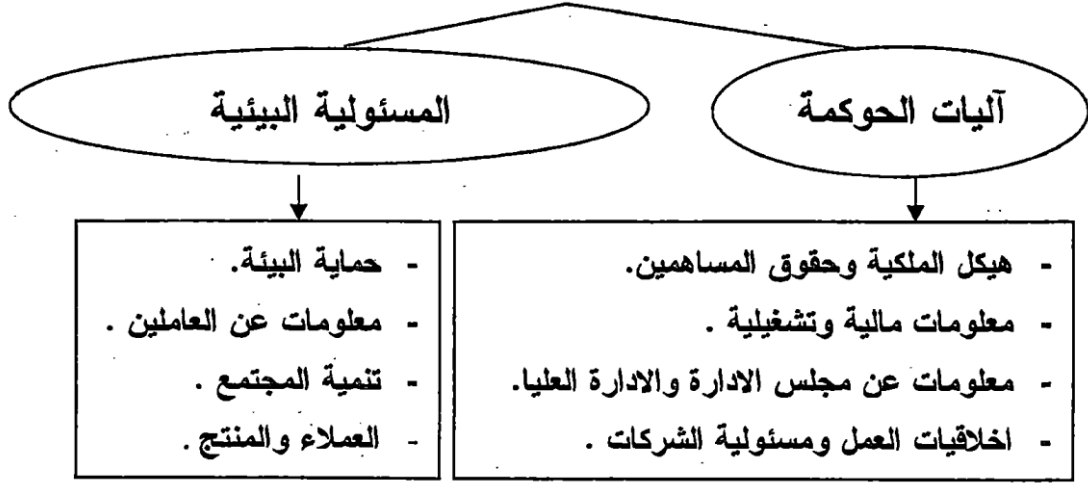
- الإفصاح عن الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرشوة والفساد.
- أخلاقيات العمل والمسئولية الاجتماعية:
- نشر تقارير المسئولية الاجتماعية للشركات.
- الأداء الاجتماعي والبيئي في تحليل عملية اتخاذ القرارات وإدارتها.
- حماية البيئة:
- انبعاث الغازات الدفيئة مثل أكسيد النيتروجين وأكسيد الكبريت والانبعاثات الأخرى.
- وضع أهداف محددة لخفض انبعاثات الغاز.
- إجمالي الكميات المستخدمة من المياه.
- حقوق العاملين:
- برامج التطور الوظيفي.
- معلومات عن السياسات- القواعد المتعلقة بالرعاية الصحية.
- عدد الإضرابات وعدد الموظفين العاملين.
- عدد العاملين من الجنسين من مجموع القوى العاملة.
- المجتمع:
- وجود سياسة واضحة فيما يتعلق بالاستثمار في المجتمع.
- المشاركة المجتمعية فيما يخص مبادرات القطاعين العام والخاص نحو تنمية المجتمع المحلي.
- العملاء والمنتج:
- وجود عدد من الدراسات الاستقصائية لتقييم رضا العملاء والتي أجريت خلال عام.
- بعض الإجراءات والبرامج التي تدعو للتمسك بالقوانين والمعايير المتعلقة بالاتصالات التسويقية مثل: الإعلان والترويج والرعاية.
- وضع آلية لمعالجة شكاوى ومقترحات (المعلومات المرتدة) العملاء.

المرحلة الثانية:

- تتضمن المرحلة الثانية تقييم الممارسات الفعلية للشركة عن طريق التحقق من الأخبار المتاحة بوسائل الإعلام المختلفة الموثوق بها والمجلات المتخصصة وتقارير المسئولية الاجتماعية للشركات. وأيضاً من خلال الاتصال بالجهات الحكومية والمنظمات الغير الحكومية لمعرفة إذا كان هناك أي مخالفات تقوم بها الشركة. ويلخص الشكل التالي المكونات الرئيسية للمؤشر المصري وأهم المحاور التي يشملها:

شكل رقم (2)

مجالات مؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات



المكونات الرئيسية للمؤشر المصري ESG وأهم المحاور التي يشملها

المصدر: د. إيمان محمد سعد

ولما كان الهدف من المؤشر هو قياس أداء أفضل للشركات وفقاً لمعايير البيئة، والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة، فإن المؤشر يتكون من أفضل 30 شركة (على الأكثر) من إجمالي 100 شركة هي الأنشطة في السوق المصرية مع العلم أن المؤشر يأخذ في الاعتبار معايير السيولة ورأس المال السوقي لهذه الشركات، ولكن بعد الحصول على مجموع النقاط النهائي لكل شركة على معايير البيئة والمسؤولية الاجتماعية والحوكمة.

أوزان الشركات المكونة للمؤشر (البورصة المصرية):

يتم الاعتماد في المراجعة الدورية للمؤشر على أوزان الشركات والتي يتم الحصول عليها وفقاً للخطوات التالية:

1. المجموع الكمي:

تحصل كل شركة من الـ 100 على مجموع وترتيب كمي وفقاً للإفصاح والشفافية (T & D) لكل من ثلاثة عوامل (1) حوكمة الشركات، (2) الممارسات البيئية، (3) الممارسات الاجتماعية- المسؤولية الاجتماعية، ويتم حساب القيمة الفعلية لكل عامل من هذه العوامل لكل شركة على حدي، ثم يتم تحويل هذه القيم إلى قيم معيارية (Standardized)، وبعد ذلك تجمع القيم المعيارية الثلاثة ثم ترتب الشركات تنازلياً وفقاً لهذه القيمة المعيارية المجمعة للثلاث عوامل.

2. المجموع الكيفي:

يتم اختيار الشركات الأعلى نقاطاً لإجراء المسح الكيفي والذي يعتمد على مصادر مستقلة للمعلومات والأخبار حول الشركات والتي يتم استخدامها في تقدير الأداء الفعلي للشركات في الإفصاح والشفافية، وتحصل الشركات على نقاط تتراوح بين 5 نقاط إلى نقطة واحدة في حالة الأداء السيئ للإفصاح والشفافية وتحصل كل شركة على مجموع كيفي نهائي.

3. المجموع المركب (مجموع النقاط النهائي):

يتم الحصول على هذا المجموع من خلال جمع نقاط المجموع الكمي للشركة ونقاط المجموع الكيفي ويتم ترتيب الشركات واختيار أعلى 30 شركة وفقاً لمجموع النقاط النهائي.

4. الوزن النهائي:

تحصل كل شركة على وزنها النهائي في المؤشر والذي يتوقف على مجموع نقاطها النهائي في كل من الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمة.

حساب المؤشر:

يتم حساب المؤشر وفقاً لمنهجية ستاندراند بورز في حساب المؤشرات السوقية وخلال يوم الأساس تكون قيمة المؤشر هي مجموع القيمة السوقية للشركات مقسوماً على القاسم.

$$\text{Index value} = \text{index market value}_{(t)} / \text{index divisor}_{(t)}$$

$$\text{index market value}_{(t)} = \sum (1wf_{x,t} \text{ modified index shares}_{x,t} \text{ price}_{x,t})$$

Where,

$1wf_{x,t}$ = investable weight factor of stock x, on date t, (equal to free float)

$\text{Price}_{x,t}$ = price of stock X, on date

$\text{Modified index shares}_{x,t}$ = shares used for stock x on date_t

ويتم حساب الأسهم المعدلة وفقاً للتالي:

$$\text{Modified index shares}_{x,t} = \text{index shares}_{x,t} \text{ SWF}_{x,t}$$

$$\text{Index shares}_{x,t} = \text{shares outstanding}_{x,t} \text{ } 1WF_{x,t}$$

وترجع أهمية معامل التحويل swf لأنه يعمل على التأكد من حصول كل شركة على وزنها في المؤشر

وفقاً لمجموع النقاط النهائي الذي تم الحصول عليه مسبقاً، ويتم الحصول على swf لكل شركة من خلال

المعادلة التالية:

$$\text{SWF}_{x,t} = K \text{ Score}_x / (1WF_{x,d} \text{ index shares}_{x,t} \text{ price}_{x,t})$$

ويعد K الثابت معامل التحويل، حيث أن ناتج $1WF_{x,d} \text{ index shares}_{x,t} \text{ price}_{x,t}$

($\text{price}_{x,t}$) صغير جداً.

يتم حساب المعامل المرجح swf سنوياً عند المراجعة الدورية.

دورية المراجعة:

تتم مراجعة المؤشرة مرة واحدة في شهر أغسطس من كل عام، حيث يتم حساب كل من مجموع النقاط النهائي المجموع المركب وفقاً لكل من ESG مرة واحدة في العام، وذلك لأنشط 100 شركة في البورصة المصرية.

يتم كل 3 أشهر مراجعة أهم الأخبار والأحداث الجوهرية على الشركات المكونة للمؤشر، وذلك بهدف تحديد سلوك الشركات، وهو ما ينعكس على المعامل المرجح SWF للشركات ذات الأداء السيئ بل قد يتم استبعاد الشركة إذا كانت سلوكها سيئة وارتكبت أحداثاً جوهرية سيئة، وفي هذه الحالة لن يتم استبدال الشركة التي تم حذفها بشركة أخرى بل سيتم حساب المؤشر بعدد شركات أقل.

أهمية المؤشر المصري للمسئولية:

وأبرزت دراسة محمد عبد الله محمود يوليه (2013) أهمية المؤشر المصري لمسئولية الشركات في البورصة المصرية إلى أن يسهم في كلا من:

1. الربط بين الأداء المالي للشركات وأدائها في كل من الجوانب البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات بما يوفر معايير أكثر استدامة للاستثمار في الأوراق المالية للشركات المدرجة بالمؤشر.
 2. حث الشركات المقيدة بالبورصة والغير مدرجة بالمؤشر على الالتزام بمعاييرته المختلفة حتى يتم إدراجها به.
 3. توفير مقدار أكبر من الشفافية والإفصاح للشركات المقيدة، وهو ما يساعد المستثمرين على إتخاذ قرارات الاستثمار بشكل أفضل.
 4. المساهمة في رصد وتقييم جودة تقارير المسئولية الاجتماعية للشركات، وتقارير أداء الشركات على مستوى تطبيقها لمعايير الحوكمة والحفاظ على البيئة.
 5. المساهمة على جذب المزيد من المستثمرين (المحليين، الأجانب) من خلال تنويع الأدوات المالية عبر خلق منتج جديد يمكن التعامل عليه ضمن صناديق المؤشرات.
 6. خلق صورة أفضل للسوق المصرية بتوافر عدد من الشركات التي تراعي معايير المحافظة على البيئة والمسئولية الاجتماعية والحوكمة.
- كما يمثل هذا المؤشر ركناً أساسياً في إتخاذ القرار الاستثماري لصناديق الأوفشور العالمية التي ترغب في دخول الأسواق الواعدة حيث تميل إلى الاستثمار في الشركات المدرجة في قائمة مؤشر الالتزام بالمسئولية الاجتماعية وبعضها أساساً في الشركات التي يقوم عليها مؤشر المسئولية الاجتماعية باعتبارها الأكثر استقراراً وارتباطاً بالسوق وتأثيراً فيها.

• استخدامات المؤشر المصري لمسئولية الشركات:

- على مستوى المسئولية البيئية للشركات:

قياس مدى التزام الشركات المقيدة بمعايير المحافظة على البيئة من التلوث (الحد من التلوث البيئي) ومدى قياس الشركات بالاستخدام الجيد للموارد الطبيعية المتاحة، ويعكس هذا الالتزام مدى تحمل الشركات للمسئولية البيئية.

- على مستوى المسئولية الاجتماعية:

قياس مدى التزام الشركات المقيدة بتوفير الاستثمارات المجتمعية في المجتمعات التي تعمل بها. كما يهدف إلى قياس مدى التزام الشركة ببناء علاقات إيجابية فيما بينها وبين العاملين من خلال مراعاتها لحقوق العاملين وسلامة العاملين إضافة إلى العلاقات بين العاملين.

- على مستوى حوكمة الشركات:

قياس مدى التزام الشركات المقيدة بقواعد حوكمة الشركات والتي من شأنها زيادة فعالية مجالس إدارات لشركات وضمن حقوق المساهمين، ومن ثم فهو يلقي الضوء على الشركات الجيدة ذات الأداء المتميز من حيث التزامها بقواعد حوكمة الشركات.

أوجه القصور في المؤشر المصري لمسئولية الشركات:

1. قد تعاني إحدى الشركات من انخفاض في عنصر من العناصر الثلاثة المكونة للمؤشر (المسئولية الاجتماعية- المسئولية البيئية والحوكمة) وارتفاع عنصر آخر مما يؤدي إلى وضعها في ترتيب متقدم وفقاً للمؤشر ومن ثم لا تتمكن الشركة من تدعيم هذا العنصر المنخفض.
2. أن نتائج هذا المؤشر نتائج تحكيمية (د. محمد محمود عبد المجيد- 2012) وبالتالي فإن مقارنة نتائج هذا المؤشر بنتائج أي مؤشرات أخرى نظيرة يجب أن تتم بحذر، نظراً لعدم وجود مؤشر مرجعي يمكن أن تتم على أساسه المقارنة.
3. دراسة (تامر الجندي 2014) أظهرت من نتائج الدراسة أن موافقة أغلب أعضاء العينة (78.33%) على أن المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئة والحوكمة مؤشر غير مكتمل، وبالتالي الموافقة على إجراء تطوير بالمؤشر، وبشأن نسب الموافقة على أسباب أن المؤشر المصري للمسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة مؤشر غير جيد وغير مكتمل، فقد كانت أعلى نسبة من الإجابات في صالح الخلط بين ثلاث موضوعات (المسئولية الاجتماعية والبيئية والحوكمة) يليها في الترتيب تعقيد حساب المؤشر، ووضع كل أنواع الشركات ضمن الترتيب بغض النظر عن طبيعة كل منها.

4. أن المؤشر المصري بشأن الحوكمة يتضح أنه ما هو إلا ترجمة حرفية للمؤشر الهندي، رغم تباين الظروف كما أنه مرتبط أيضاً بالبيئة والأداء الاجتماعي.

5. بالنسبة لمكونات المؤشر المصري الخاصة بالحوكمة، لم تراعي إلى حد كبير ما ورد بدليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات المصري الصادر في أكتوبر 2005 والمعدل في فبراير 2011.

6. تم تقييم الشركات المصرية (د. تامر يوسف عبد العزيز - مجلة الفكر المحاسبي - أبريل 2015) وفقاً لمنهجية المؤشر أعوام 2007، 2008، 2009، 2010، 2011، 2012، 2013) ويتضح من نتيجة التقييم بهذا المؤشر، أن بالنظر لترتيب الشركات أعوام 2007، 2008، 2009، نجد أن الثلاثين شركة لم يتغيروا خلال الثلاث سنوات، ويلاحظ أن الترتيب لهذه الشركات يختلف، مما قد يشكك في احتساب المؤشر، فهل لا توجد شركة أخرى غير الثلاثين شركة قامت بتحسين أدائها الاجتماعي أو الجانب الحوكمي، ومن ثم يرى الباحث عدم منطقيّة احتساب المؤشر وترتيب الشركات خلال هذه الأعوام، ومما يؤكد ذلك أن هذه الشركات منها شركات قد خرجت من المؤشر في عام 2010 وهو العام الذي صدر فيه المؤشر.

فكيف لشركة تحصل على ترتيب في أعوام سابقة لإصدار المؤشر ثم تخرج من الترتيب في العام الذي صدر فيه المؤشر، الأمر الذي يشير إلى أنه كان يجب توعية الشركات بأهمية والهدف من هذا المؤشر بدلاً من القيام بترتيب ليس له معنى في الثلاث سنوات السابقة لإصدار المؤشر، وكذلك كان من الممكن إعطاء الشركات مهلة، ثم يبدأ احتساب المؤشر بدءاً من عام 2011 مثلاً، كي تكون الشركات لديها الوعي الكافي بأهمية هذا المؤشر وتحاول تحسين الجانب الخاص بالحوكمة أو الجانب الخاص بالأداء الاجتماعي في حالة وجود أوجه قصور في كلاً من الجانبين وفقاً للمؤشر.

7. أن ترتيب الشركات خلال السنوات من عام 2007-2014 لو تم التركيز فقط على احتساب المؤشر على أساس الجانب الحوكمي فقط أو على أساس جانب المسؤولية الاجتماعية والبيئية فقط، هل كان نفس الترتيب أم من الممكن أن يختلف الترتيب.

من العرض السابق للمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة ومؤشر المسؤولية الاجتماعية للشركات بمصر.

يستخلص الباحث أن المسؤولية الاجتماعية للشركات تمثل حجر الزاوية للتنمية المستدامة على أن ينظر إلى المسؤولية الاجتماعية إنها لا تقتصر على النواحي البيئية والخيرية، وإنما تمتد لتشمل الإجراءات والأنشطة والسياسات والآليات الفعالة للتغلب على المشكلات المجتمعية من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

ثامناً: تقارير الاستدامة والتقارير المتكاملة:

تركز تقارير الاستدامة على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية وحوكمة الشركات، وقد حدث تطور ملحوظ في السنوات الأخيرة في عدد من الشركات وزادت التقارير إلى حد كبير خاصة في الشركات متعددة الجنسيات، ففي عام 1999 حوالي 39% من الشركات العالمية قدمت تقريراً عن الأنشطة المستدامة وزادت النسبة إلى 95% عام 2011 (KPMG 2011).

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

كما يستخدم مصطلح التقارير المتكاملة بأنه دمج للتقارير المتعلقة بالأعمال بتلك المتعلقة بالأداء المستدام وقيم الأعمال وذلك لافتراض أن أنشطة المسؤولية الاجتماعية للشركات لا يجب أن تتم بمعزل عن باقي الأعمال.

وتختلف تقارير الأداء المستخدم باختلاف المجالات التي يكون لها الأثر الأكبر على قيم الأعمال- سواء سلباً أو إيجاباً وكذلك باختلاف القطاع النطاق الجغرافي وطبيعة الشركة. ويرغب المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصلحة في فهم تلك الموضوعات المتعلقة بالإستراتيجية والقيمة المستقبلية للأعمال (Robert K., 2010).

وتطلب ظهور تقارير متكاملة الحاجة لنظريات وأدوات جديدة تهتم بتطوير القياس وتحسينه، لأن طبيعة المعلومات والقيمة قد تغيرت في جميع المجالات.

ففي التمويل تحول تعريف الأصول بشكل كبير من مكونات ملموسة إلى مكونات غير ملموسة مثل الملكية الفكرية والعلامة التجارية، وفي العبد البيئي فإن تجاهل عناصر لفترة طويلة مثل الانبعاث المسبب للاحتباس الحراري، وندرة المياه والسموم وندرة الموارد لها آثار كبيرة على استقرار الإنتاج والضرائب والضرائب والاستهلاك، وفي المجال الاجتماعي يكون لكل من المساهمة في التعليم والصحة وولاء العاملين والموظفين للشركة وتوقعات العملاء تأثير مباشر على نجاح الشركة وقدرتها على الاستمرارية والحصول على التمويل اللازم.

وأنصار التقارير المتكاملة يرون أن الشركات تعمل حالياً دون المستوى الأمثل، سواء بالنسبة للأداء الاجتماعي أو الأداء المالي، وبالتالي هناك فرصة كبيرة لتحقيق مكاسب مشتركة إذا تم الأخذ في الاعتبار شمول التقارير المالية للعناصر البيئية والاجتماعية والحوكمة، كما أن التركيز على حملة الأسهم وزيادة ثروة المساهمين مع إغفال الجوانب البيئية والاجتماعية يؤدي في الأجل الطويل إلى عدم الثقة بين جميع الأطراف،

وما يبرر هذا الاتجاه الاضطرابات الهائلة في رأس المال والأسواق والشركات وتدمير القيمة طوال العقد الأول من القرن الحادي والعشرين.

بالتالي يستخلص الباحث أن تقارير الاستدامة تمثل عنصر أو مجموعة فرعية من التقارير المتكاملة، بينما ينظر للتقرير المتكامل بأنه تقرير شامل يحتوي على معلومات مالية وغير مالية مرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وإستراتيجية تخصيص الموارد التي يمكن أن تساعد الجهات المعنية على فهم كف تكوين القيمة والمحافظة عليها.

ويعتبر مجلس معايير محاسبة الاستدامة the sustainability Accounting standards board (SASB)، ومجلس التقارير العالمية (GRI) the global reporting initiative، مكملاً مع عمل (IIRC)، (لوضع إطار التقارير المتكاملة (Terence L & Kate N., 2010).

وقد أدى تسرب النفط في المياه عام 2010 إلى تسليط الضوء على أوجه القصور في معايير الإفصاح المالي وممارسة الاستدامة، إذ طالبت المنظمات غير الحكومية للتفكير جدياً في كيفية ضمان الإفصاح الفعال في التقارير المالية بما يضمن تحقيق متطلبات الاستدامة طبقاً لمبادرة الإفصاح العالمية (GRI) التي تعمل على تطوير تقارير الاستدامة لتقييم الأداء التنظيمي، وطبقاً لتلك المبادرة المشار إليها باسم G3 تم إلزام الشركات بسلامة وتطور المجتمعات المحلية والمجتمعات التي تعمل بها من خلال منع الحوادث والضرر الذي قد يصيب البيئة خاصة بعد كارثة مصفاة النفط بمدينة تكساس 2005، فقد فرضت على الشركة غرامة مليون دولار عقوبة على انتهاك السلامة، مع إجراء تحقيق شامل ومراجعة النظم والعمليات (Ernst & Nelmara, 2010) وقدم Kevin نائب الأمين العام لمعايير ضمان الجودة والسلامة رؤية للربط بين معايير ISO الشركات والتقارير المتكاملة، وقد تم اعتماد نوعية من معايير ISO يطلق عليها المعايير الخاصة في 1 نوفمبر 2010 حيث تم نشر الأيزو ISO 26000- Guidance للأداء الاجتماعي، وبالرغم من ذلك لم تتم الإشارة إلى متطلبات تقديم التقارير في ISO 20000، ولم يوضح كيفية التقرير عن المعلومات المالية وغير المالية، ولكن أوصى Kevin بمزيد من الدراسة بالتعاون مع اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة (IIRC) (Kevin M. 2010).

تاسعاً: أهمية الإفصاح والشفافية في ظل إعداد تقارير الأعمال المتكاملة على المستثمرين بسوق الأوراق المالية:

ترجع أهمية الإفصاح والشفافية للدور الرئيسي الذي تلعبه تقارير الأعمال المتكاملة في توفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية لأصحاب المصلحة في الشركات بحيث تكون ملائمة لمتخذي القرارات على كافة مستوياتهم وأنواعهم.

ولقد زاد من أهمية الإفصاح والشفافية زيادة الحاجة إلى معلومات غير مالية بجانب المعلومات المالية يعد أمراً هاماً لأصحاب المصلحة، خاصة المستثمرين الذين طالما أشاروا إلى محدودية المعلومات المالية، خاصة في ظل الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية من جانب الكثير من الشركات من جهة والنقد الموجه لمحاسبة القيمة العادلة رغم تفوقها في دعم خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، وبالتالي تحقق التكافؤ بين المستثمرين، مع توقع العائد المناسب على استثماراتهم وتحديد درجة المخاطرة لهذه الاستثمارات، وبالتالي تحديد قيم الأوراق المالية.

أضف إلى ما سبق أن تقارير الأعمال المتكاملة تمد المستثمرين (أصحاب المصلحة) بمعلومات غير مالية مهمة للغاية، خاصة وإنها تخص الأداء الكلي للشركة- مالي وغير مالي- مرتبطاً بالأداء الإستراتيجي وإدارة مخاطر الأعمال، وهذا ما يؤيد الأدلة التجريبية أن تكامل الإفصاح المالي والمستدام يؤثر إيجابياً على قرارات المستثمرين بالمقارنة بحالة الإفصاح عن كل من الأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكومي ESG بصورة مستقلة (Amold et al, 2012).

كما أكدت دراسة (عقل، 2010) على أن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية يساعد المستثمرين على تقييم الآثار السلبية نتيجة قيام الشركة بممارسات سلبية تجاه المجتمع، مما يمكنهم من تقدير قيمة الالتزامات المحتملة، وما يترتب عليها من تدفقات نقدية خارجة مستقبلية، كما أنها تساعد المستثمرين في تقدير القيمة السوقية للشركات، وإقبالهم على الاستثمار في أسهمها، كما أن الإفصاح عن الممارسات يظهر مدى التزام الشركة مع التشريعات والقوانين وإرشادات هيئات الإشراف والرقابة على أسواق المال، وهو ما ييث روح الطمأنينة لدى المستثمرين بشأن مستقبل الشركة واستمراريتها في المستقبل.

ولقد اتضح أن المستثمرين في سويسرا والمملكة المتحدة وكندا وأسبانيا، يهتمون بالمعلومات البيئية مقارنة بالمستثمرين في هولندا، وهونج كونج، والصين، وبلجيكا، وفنلندا، كما إنهم يهتمون بالمعلومات الاجتماعية بدرجة أكثر (Eccles & serafeim, 2012).

كما أن الأزمة المالية العالمية في العقد الأول من هذا القرن خاصة أزمة الرهن العقاري أكدت قصور المحاسبة المالية من جهة، وأبرزت أهمية تأثير الأمور البيئية على الاستدامة الإستراتيجية للشركات من جهة أخرى.

وتشير تجارب الدول ذات الأسواق الكبيرة والفعالة لحقوق الملكية إلى أن الإفصاح والشفافية يمثلان أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين، وعلى جذب رؤوس الأموال، والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال ويحتاج المستثمرون إلى الحصول على معلومات عن الشركة تتسم بدرجة عالية من القابلية للمقارنة وبدرجة التفصيل الكافية التي تمكنهم من تقييم مدى كفاءة إدارة الشركة، كما تساهم في

تحسين مستويات تفهم هياكل وأنشطة وسياسات الشركة وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقتها بالمجتمعات التي تعمل خلالها، (عبد الناصر محمد 2003).

كما يرى (AlRashed 2002) أن أهمية الإفصاحات الأخرى للمستثمرين ترجع إلى أن القوائم المالية السنوية لا تعد ذات فائدة ملموسة للمستثمرين على الرغم من اهتمامهم بها واستخدامهم لبعض محتوياتها في تفعيل استثماراتهم في سوق الأوراق المالية، ولذلك يجب الاهتمام بزيادة الإفصاح عن المعلومات الغير مالية التي يهتم بها المستثمر.

كما أوضح (Vanstra elen et al., 2003) أن التغيرات في بيئة الأعمال وكثرة القوانين واللوائح والمعايير المحاسبية وشدة المنافسة والتغير السريع في إستراتيجيات وسياسات وأعمال الشركات قد عكست صعوبة الاستفادة من معلومات القوائم المالية غير المصحوبة بإيضاحات وصفية بجانب المعلومات الكمية، وهو الأمر الذي أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية.

وبالرغم من وجود بعض الممارسات المحاسبية غير المنظمة للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية واستدامة وحوكمة الشركات، إلا أن هذه الممارسات لم توضح في إطار متكامل من جهة ولم ترتبط بمخاطر، وفرض وإستراتيجيات ونماذج الأعمال من جهة أخرى.

لذلك يقوم الباحث بمحاولة وضع إطار للتقارير الأعمال المتكاملة بأخذ في الاعتبار هذه الملاحظات على أن يكون إلزامي للشركات خاصة المقيدة في البورصة وهذا هو مطلب أصحاب المصلحة من الشركة وخاصة المستثمرين.

عاشراً: تجارب بعض الدول في مجال تقارير الأعمال المتكاملة (أجنبية- مصرية):

مما لا شك فيه أن تجارب بعض الدول الأجنبية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة قد بدأت في العقد الأخير من القرن العشرين وهي في تطور مستمر كماً، ونوعاً، ومحتوى، أن هذه التجارب (IRC of sa, 2011, Eccles, 2012) إنها تسير في اتجاه واحد وهو دعم دور المحاسب المالي في الشركات في إنتاج معلومات متكاملة، مالية وغير مالية، لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة.

أولاً: بعض التجارب المحاسبية والمهنية في الدول الأجنبية:

يرى (Robert G., Michael, 2010) حتى يمكن إعداد تقارير متكاملة تدمج بين التقارير المالية تقارير الاستدامة، فإن التقارير المتكاملة يجب أن تشمل على خمس عناصر من رأس المال:

رأس مال فكري (I) Intellectual

رأس مال طبيعي (N) Natural

رأس مال مادي (F) Financial

رأس مال تنظيمي (O) Organizational

رأس مال اجتماعي (S) Social Capital

أي باختصارها بـ INFOS

1. رأس المال الفكري Intellectual:

وهو يتمثل في العناصر غير الملموسة مثل:

- القدرة على الابتكار.
- براءات الاختراع والبرمجيات.
- نظم إدارة الأصول.
- العلاقات مع الموردين والشركاء في المشاريع المشتركة.
- كما يشمل التقرير عن هيكل الحوكمة فيما يتعلق:
- قدرتها على رصد أهداف أداء الاستدامة.
- الاتفاق على الاستدامة المتعلقة بالبحث والتطوير وبناء القدرات وذلك لتحقيق الأهداف المستدامة على مستوى الشركة.

2. رأس المال الطبيعي Natural:

يتمثل في السلع والخدمات التي توفرها البيئة الطبيعية مثل التنوع البيولوجي - الهواء الصحي - المياه النظيفة - الغابات - مصائد الأسماك والأراضي الصالحة للزراعة وإستراتيجية تغير المناخ وانبعاثات الكربون معبراً عنها بالأرقام المطلقة والنسبية أو الالتزامات العالمية.

3. رأس المال المادي Financial:

يتمثل في الأموال سواء المملوكة أو المقترضة من قبل الشركة والتي تكون متاحة للاستخدامات الإنتاجية، ويشمل التقرير تفسير وفهم العلاقة بين المخاطر والالتزامات المرتبطة بالأنظمة الحالية أو المستقبلية والحوكمة والمخاطر المرتبطة بتطبيق تكنولوجيات جديدة والآثار المالية المرتبطة بالإجراءات القانونية التي اتخذت ضد الشركة.

4. رأس المال التنظيمي Organizational:

يتمثل في الأنظمة والإجراءات والبروتوكولات التي تمكن من العمل الذي يتعين إنجازه على مستوى أعلى من الإنتاجية بشكل مستمر ويشمل التقرير على طبيعة وأداء النظم الصحية والسلامة المهنية وآليات الرصد لتتبع الامتثال للقوانين والقواعد والامتثال للمتطلبات الاجتماعية.

5. رأس المال الاجتماعي Social Capital:

ويتمثل في التعاون بين الأفراد في المجتمع بالشكل الذي يعزز الفرد ويحقق الرفاهية الاجتماعية، ويشمل التقرير آليات لإشراك أصحاب المصلحة وأساليب تقييم فعاليتها والالتزام بسياسات حقوق الإنسان وحماية خصوصية الموظفين والعملاء.

2. وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين ورقة استشارية عام 2010 حدد فيها ثمانية عوامل رئيسية يجب

أخذها في الحسبان عند إعداد التقارير وهي:

- التركيز على العملاء وأصحاب المصلحة.
- القيادة الإستراتيجية الفعالة.
- الحوكمة والفرص والمخاطر.
- الابتكار والقدرة على التكيف.
- الإدارة المالية.
- الاهتمام بالعاملين وإدارة المواهب.
- تنفيذ الإستراتيجية.
- التواصل الفعال والشفافية.

3. وفي نفس السياق أصدرت لجنة التقارير المتكاملة IRC بجنوب أفريقيا إطار التقرير المتكامل في يناير

2011، وينقسم الإطار إلى:

1/3 مبادئ إعداد التقرير:

- مبادئ خاصة بحدود ونطاق التقرير.
- مبادئ توضيح كيفية اختيار محتوى التقرير (مثل الملائمة- الأهمية النسبية- تمثيل صادق).
- مبادئ توضيح جودة المعلومات المفصّل عنها (القابلية للمقارنة- والاتساق- والقابلية للتحقق- الوقت- الوضوح).

2/3 العناصر التي يتضمنها التقرير:

- شكل التقرير (نطاقه وحدوده) ..
- شكل التنظيم، ونموذج الأعمال، وهيكل الحوكمة (كيف يتم خلق القيمة وإتخاذ القرارات).
- فهم المحتوى التشغيلي (الظروف التي يعمل فيها المشروع).
- الأهداف الإستراتيجية، وقدرات المشروع (إلى أين يسير المشروع وكيف يحقق ما يريد).
- المحاسبة عن أداء المشروع خلال الفترة.

- أهداف الأداء المستقبلي للمشروع.
- سياسات حوافز العاملين.
- التعليقات التحليلية كما تراها الإدارة.

3/3 تقرير التوكيد المهني.

4. ترى اللجنة الدولية (IIRC) بحلول عام 2020، سيتم إعداد تقارير متكاملة إلزامية من قبل جميع الشركات المدرجة في البورصة للمساهمة في التنمية المستدامة، وتطوير مقاييس الأداء على المستوى الكلي بالإضافة إلى دور اللجنة على المستوى الجزئي وهو إعداد إطار للتقارير المتكاملة وتعزيز التعاون بين الحكومة والأكاديميين والشركات الخاصة.

- ترى اللجنة (IIRC) أن إعداد إطار للتقارير المتكاملة، يجب أن يحقق ما يلي:

- دعم الاحتياجات من المعلومات القيمة والكمية للمستثمرين على المدى الطويل، وذلك من خلال إظهار الآثار القصيرة والمتوسطة وطويلة الأجل من أجل اتخاذ مختلف القرارات.
- توضيح الترابط بين المتطلبات البيئية والاجتماعية والعوامل المادية في اتخاذ القرارات التي تؤثر على الأداء طويل الأجل، وتوضيح العلاقة بين الاستدامة والقيمة الاقتصادية.
- أن يوفر مقاييس للأداء المالي طويل الأجل بدلاً من التركيز على الأداء المالي قصير الأجل فقط.
- إمكانية التطبيق على الشركات الصغيرة والمتوسطة والقطاع العام والهيئات غير الهادفة للربح، وليس شرطاً أن يطبق بالضرورة على قدم المساواة لجميع الأحجام والأنواع من الشركات أو المؤسسات، فهو حسب حجم وطبيعة المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة، وطبقاً لمستوى الموارد المتاحة.
- وقد ذكر الرئيس التنفيذي للـ IIRC بول دروكمان أن العمل بالتقارير المتكاملة سيبدأ في أوائل عام 2014 بشكل طوعي من قبل الشركات.

الانتقادات الموجهة لإطار إعداد التقارير المتكاملة:

1. لا يحدد الإطار مؤشرات الأداة الرئيسية وطرق القياس أو الإفصاح عن الأمور الفردية، فإعداد وعرض التقرير المتكامل يعتمد على ممارسة الحوكمة داخل الشركة طبقاً لظروفها هذا يؤدي إلى:
 - أ- عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية وغير المالية للشركة.
 - ب- عدم قابلية تقارير الشركات الفردية للمقارنة.
2. ورد في الإطار مجموعة مبادئ أساسية يمكن الاسترشاد بها عند إعداد التقرير المتكامل، وهي مبادئ عامة وغير شاملة وغير واضحة.
3. لا يوفر الإطار أي دليل للمعلومات التفصيلية التي يجب تضمينها في التقرير المتكامل.

4. قد ترى الإدارة أن بعض المعلومات غير المالية الواجب إظهارها في التقارير المتكاملة تضر بوضع الشركة التنافسي، واعتبار بعض المعلومات الأخرى سرية.

5. عدم توافر الإرشادات اللازمة للتطبيق.

6. تعدد أنواع رأس المال مع عدم توافر مؤشرات لقياس كل نوع في الإطار الصادر.

7. يتضمن التقرير عناصر مادية كثيرة ومجزأة في مجموعات متنوعة مالية وغير مالية مما يؤدي إلى صعوبة الربط بين السبب والنتيجة للعلاقات بين المؤشرات البيئية والاجتماعية والحوكمة والأداء المالي (Stevenson, N., 2011).

8. وقد قامت شركة طيران جنوب غرب دلاس (Phillips et al., 2011).

وهي تعمل في مجال الطيران بإعداد ونشر تقارير الأعمال المتكاملة اعتباراً من عام 2007 وقد تم مراعاة ما يلي:

- في سنة 2007 ركز التقرير المتكامل على الإفصاح عن قضايا السوق الصناعي.
- في سنة 2009 أصدرت تقريراً عن الأمور المالية والإدارة البيئية بصورة مندمجة.
- والآن أصبحت الشركة تركز في تقاريرها على الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة والسوق والعمالين والعملاء، بهدف الإفصاح عن الأمور البيئية والمجتمعية. وتوجه لإصدار تقرير متكامل يتضمن كل المعلومات المالية وغير المالية لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة.
- من ضمن اتجاهات التطوير في محتوى التقرير للإفصاح عن معلومات خاصة بالموارد البشرية وإستراتيجية الشركة والمخاطر التي تواجهها.

ثانياً: بعض التجارب المحاسبية والمهنية في البيئة المصرية:

تقرير الأعمال المتكامل لمجموعة أبراج كاييتال Abraaj Capital Group وهي شركة رائدة في مجال الاستثمار في حقوق الملكية الخاصة أو إدارة حقوق الملكية الخاصة Private Equity (د. وجدي حامد حجازي، 2014).

مؤشرات الأداء والإفصاح وفقاً لمبادرة التقرير العلمي GRI المستخدمة من جانب الشركة لقياس والتقرير عن أدائها البيئي والاجتماعي والاقتصادي:

1. الإستراتيجية والتحليل.

2. لمحة عن المجموعة:

- اسم المجموعة.

- العلامات التجارية.
 - الخدمات والمنتجات.
 - الهيكل التشغيلي.
 - موقع المركز الرئيسي.
 - عدد الدول التي تعمل بها المجموعة.
 - طبيعة الشكل القانوني وهيكل الملكية.
 - الأسواق التي تصل إليها.
 - ترتيب تقرير الأعمال المتكامل وفقاً لمبادرة التقارير العالمية.
 - التغييرات الهامة التي حدثت أثناء فترة إعداد التقرير.
 - مكافآت العاملين عن فترة التقرير.
3. مواصفات التقرير:

- الفترة التي يغطيها التقرير، ونطاقه ومعدل تكراره- والكيفية التي يتم بها تحديد محتوى التقرير.
- آليات قياس البيانات وطرق الحساب.
- التغييرات الجوهرية عن الفترة السابقة.
- معايير القياس المستخدمة في إعداد التقارير.
- السياسات والممارسات الحالية بشأن طلب تقرير التوكيد الخارجي.

4. الحوكمة والالتزام والتعهدات:

- هيكل الحوكمة.
- توضيح ما إذا كان رئيس مجلس الحوكمة هو نفسه الرئيس التنفيذي.
- عدد أعضاء المجلس المستقلة أو الأعضاء غير التنفيذيين.
- آليات توصيل توصيات حاملي الأسهم والموظفين للمجلس.
- ربط مكافآت أعضاء المجلس والإدارة العليا والتنفيذيين بأداء المجموعة.

- العمليات المتبناة من المجلس لتجنب التعارض في المصالح.
- عملية تحديد مؤهلات وخبرة أعضاء المجلس.
- القيم المتبناة في المجموعة والإجراءات المتبناة من المجلس للإشراف على تحديد وإدارة المجموعة للأداء الاجتماعي والاقتصادي والبيئي.
- عمليات تقييم المجلس لأدائه الخاص.

5. مؤشرات الأداء الاقتصادي:

- جانب الأداء الاقتصادي.
- جانب الوجود في السوق.
- جانب الآثار الاقتصادية غير المباشرة.

6. مؤشرات الأداء البيئي:

- جانب المواد الخام المستخدمة.
- جانب الطاقة.
- جانب المياه.
- جانب التنوع البيولوجي.
- جانب الفاقد والانبعاثات والنفايات السائلة.
- جانب المنتجات والخدمات.
- جانب الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.
- جانب الآثار البيئية لأنشطة النقل.
- جانب عناصر أخرى.

7- مؤشرات أداء العمل الكريم أو اللائق (Decent) وممارسات الأعمال:

- جانب التوظيف.
- جانب علاقة الإدارة بالموظفين.

- جانب الصحة والسلامة المهنية.
- جانب التدريب والتعليم.
- جانب تكافؤ الفرص والتنوع.
- 7. مؤشرات أداء حقوق الإنسان:
 - جانب ممارسات التعيين والفصل.
 - جانب عدم التمييز.
 - جانب حرية التجمع والمفاوضة الجماعية.
 - جانب عمالة الأطفال.
 - جانب العمل القسري والإجباري.
 - جانب ممارسات الأمن.
 - جانب حقوق أفراد المجتمع.
- 8. مؤشرات الأداء الاجتماعي:
 - جانب المجتمع.
 - جانب الفساد.
 - جانب السياسة العامة.
 - جانب سلوك مكافحة المنافسة.
 - جانب الالتزام بالقوانين والتشريعات.
- 9. مؤشرات المسؤولية عن المنتج:
 - جانب سلامة وصحة العميل.
 - جانب التعريف بالمنتجات والخدمات.
 - جانب الاتصالات التسويقية.
 - جانب خصوصية العملاء.

- جانب الالتزام.

2- تقرير التنمية المستدامة لمجموعة شركات The Sekem للزراعة Biodynamic Agriculture لعام 2011 (د. عبد الوهاب نصر، 2012).

عناصر التقرير:

1. الإستراتيجية والتحليل.

- بيان أو كلمة المدير التنفيذي.
- وصف للآثار والفرص والمخاطر الرئيسية.

2. لمحة عن الشركة:

- اسم الشركة.
- العلامات التجارية.
- الخدمات والمنتجات.
- الهيكل التشغيلي.
- موقع المركز الرئيسي.
- عدد الدول التي تعمل بها الشركة.
- طبيعة الشكل القانوني وهيكل الملكية.
- الأسواق التي تصل إليها.
- ترتيب تقرير الأعمال المتكامل وفقاً لمبادرة التقارير العالمية.
- التغييرات الهامة التي حدثت أثناء فترة إعداد التقرير بخصوص الحجم والهيكل أو الملكية.

3. مواصفات التقرير:

- الفترة التي يغطيها التقرير.
- الكيفية التي يتم بها تحديد محتوى التقرير.
- أسس التقرير عن كيانات المؤسسة ذات التأثير الكبير على خاصية القابلية للمقارنة.

- آليات قياس البيانات وأسس الحساب الكمي.
- تفسير تأثير إعادة الإصدار أو النشر للمعلومات.
- التغييرات الجوهرية عن الفترة السابقة.
- معايير القياس المستخدمة في إعداد التقرير.
- السياسات والممارسات الحالية بشأن طلب تقرير التوكيد الخارجي.
- 4. الحوكمة والالتزام والتعهدات:
 - هيكل الحوكمة.
 - توضيح ما إذا كان رئيس مجلس الحوكمة هو نفسه الرئيس التنفيذي.
 - عدد أعضاء المجلس المستقلين.
 - آليات توصيل توصيات حاملي الأسهم والموظفين للمجلس.
 - ربط مكافأة أعضاء المجلس والإدارة العليا والتنفيذيين بأداء الشركة.
 - تجنب التعارض في المصالح.
 - مؤهلات وخبرة أعضاء المجلس.
 - مهمة الشركة والقيم المتنبأة داخلياً ومبادئ وقواعد السلوك.
 - الإجراءات المتنبأة من المجلس للإشراف على أداء الاستدامة.
 - ما إذا كان وكيف يتم إتباع المدخل التحوطي من جانب الشركة.
 - مبادئ ومبادرات وموثيق الاستدامة الأخرى المطورة خارجياً.
 - العضوية في الاتحادات والمنظمات الراعية للاستدامة.
 - قائمة بمجموعة أصحاب المصلحة المكلفين من جانب الشركة وطرق اختيارهم.
 - مداخل تكليف أصحاب المصلحة.
 - المخاوف والموضوعات التي يتم إثارتها خلال الحوار المجتمعي مع أصحاب المصلحة.

5. مؤشرات الأداء الاقتصادي:

- القيمة الاقتصادية المباشرة المتولدة والموزعة.
- الآثار المالية للأنشطة بسبب التغير المناخي.
- التزامات خطة الإعانة Benefit المحددة من جانب الشركة.
- المساعدات المالية الجوهرية.
- الحد الأدنى للأجور المحلية.
- الموردن المحليين.
- الموظفين المحليين.
- استثمارات البنية التحتية والخدمات الموقرة أساساً للمنفعة العامة.

6. مؤشرات الأداء البيئي:

- المواد الخام المستخدمة.
- المواد الخام المستخدمة المعاد تدويرها.
- الطاقة المباشرة.
- الطاقة.
- المياه.
- التنوع البيولوجي.
- الفاقد والانبعاثات غازات الاحتباس الحراري والنفايات السائلة.
- المنتجات والخدمات.
- الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.
- الآثار البيئية لأنشطة النقل.
- إجمالي نفقات الحماية البيئية.

7- مؤشرات أداء العمل الكريم واللائق Decent وممارسات الأعمال:

- إجمالي القوى العاملة.
 - إجمالي عدد ومعدل دوران الموظفين.
 - المنافع الموفرة لموظف الوقت الكامل فقط.
 - نسبة الموظفين التي تغطيها اتفاقيات المفاوضة الجماعية.
 - فترة إشعار الحد الأدنى بشأن التغيرات التشغيلية.
 - نسبة إجمالي القوى العاملة الممثلة في الإدارة واللجان الصحية ولجان السلامة.
 - الإصابات والأمراض والمهنية والغياب.
 - الرعاية الصحية.
 - اتفاقيات الصحة والسلامة واتفاقيات النقابات العمالية.
 - متوسط ساعات التدريب لكل موظف في السنة.
 - برامج إدارة المهارات والتعلم مدى الحياة.
 - النسبة المئوية للموظفين التي تخضع لفحص الأداء المنتظم والتطوير الوظيفي.
 - التنوع في القوى العاملة ومجالس الحوكمة.
 - نسبة المرتب الأساسي للرجال مقارنة بالنساء.
- 8- مؤشرات أداء حقوق الإنسان:
- ممارسات التعيين والفصل ذات الصلة بحقوق الإنسان.
 - الموردن والمقاولين الذين خضعوا لفحص حقوق الإنسان.
 - تدريب الموظفين على جوانب حقوق الإنسان.
 - إجمالي عدد الحوادث والتصرفات التي تم اتخاذها.
 - الحق في ممارسة الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية.
 - عمالة الأطفال.
 - العمل الإجباري.

- أفراد الأمن المدربين على جوانب حوادث انتهاك حقوق الإنسان للسكان الأصليين.
- 9- مؤشرات الأداء الاجتماعي:

1. برامج وممارسات تقييم وإدارة آثار العمليات على المجتمعات.
 2. وحدات الأعمال التي خضعت لتحليل المخاطر المتصلة بالفساد.
 3. تدريب العاملين على سياسات إجراءات مكافحة الفساد.
 4. الإجراءات المتخذة للاستجابة لحوادث الفساد.
 5. المشاركة في وضع السياسات العامة وجماعات الضغط.
 6. التبرعات للأحزاب السياسية والسياسيين.
 7. عدد الإجراءات القانونية للسلوك المضاد للمنافسة.
 8. الغرامات والعقوبات لعدم الالتزام بالقوانين واللوائح.
- 10- مؤشرات المسؤولية عن المنتج:

- مراحل دورة الحياة التي يتم فيها تقييم الصحة والسلامة.
 - حوادث عدم الالتزام باللوائح المتعلقة بتأثير المنتجات والخدمات على الصحة والسلامة.
 - معلومات المنتجات والخدمات.
 - حوادث عدم الالتزام باللوائح بشأن معلومات المنتجات والخدمات.
 - الممارسات المتعلقة برضاء العملاء.
 - المسؤولية عن الدعاية والإعلان.
 - الشكاوى المتعلقة بانتهاكات خصوصية العملاء وخسائر فقد بيانات العملاء.
 - غرامات على عدم الالتزام بالقوانين واللوائح بشأن توفير واستخدام المنتجات.
- بتحليل هذه النماذج السابق ذكرها الأجنبية والمصرية، يمكن استخلاص ما يلي:
1. إنه لا خلاف بين هذه النماذج من أن تقارير الأعمال المتكاملة، فيما يتعلق بالهدف العام منها، وهو توصيل معلومات مالية وغير مالية حاضرة، ومستقبلية، تشغيلية وإستراتيجية.

2. أن ممارسات الإفصاح غير المالي توسعت بحيث تشمل الإفصاح عن أداء الشركات في مجال انبعاثات غازات الاحتباس الحراري (CHC) كما في تقرير مجموعة شركات The sekem للزراعة.
3. أن بعض الممارسات ركزت على الإفصاح ذات البعد الإستراتيجي من خلال الإفصاح عن توجهات الشركات وإستراتيجية الأعمال، والإنفاق الرأسمالي والأهداف طويلة الأجل، الأمر الذي يفصح عن قدرة الشركة على خلق القيمة الشاملة في الأجل الطويل، مثل شركة طيران جنوب غرب دلاس وتقرير المتكامل الصادر من لجنة IRC.
4. أن هذه الممارسات ينقصها الاتساق في المعايير المحاسبية الحاكمة لها ويصعب تنميطها حيث استندت بعض الممارسات المحاسبية للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP وإصدارات الاتحاد الأوروبي للمحاسبين IFAC، ولكن ترى لجنة تقارير الأعمال المتكاملة IRC بجنوب أفريقيا أنه كما من المتوقع أن تستعين الشركات في هذا الشأن ببعض الإرشادات مثل مبادرات التقرير العالمية GRI ومعيار ISO no. 26000 و معايير المسؤولية الاجتماعية وأن مساحة الاتفاق بينهما محدودة خاصة من حيث محتوى تقرير الأعمال المتكامل.
5. بالنسبة لمصر نجد أن هناك بعض الممارسات الجزئية غير المنظمة لتقارير الأعمال المتكاملة، وتحليل محتوى هذه التقارير نجد أنها غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً فهي تفصح عن معلومات بعضها مالي، وغالبيتها معلومات غير مالية فذلك يلزم تبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة من جانب جهات الإشراف والرقابة مثل هيئة الرقابة المالية، كما هو الحال في جنوب أفريقيا، وكذلك تنمية الوعي المالي والاقتصادي لأصحاب المصلحة وخاصة المستثمرون.

القسم الثالث

الإطار المقترح للتقارير المتكاملة في البيئة المصرية

أولاً: مقدمة:

تتضمن التقارير المتكاملة معلومات عن إستراتيجية الشركة في الإدارة والأداء والأفاق بالطريقة التي تعكس الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه، كما تعكس البعد الاقتصادي، والبعد المالي، والبعد البيئي والبعد الاجتماعي (Sterenson, N., 2011, 03) وإن المعلومات التالية تمثل مساحة الاتفاق بين الكثير من الكتاب (IRC of south Africa, 2011, deliotte, 2011, Matthews, 2011) وهي تمثل أهم ما يجب أن تفصح عنه تقارير الأعمال المتكاملة.

ثانياً: عناصر التقارير:

أ- لمحة عن الشركة:

- اسم الشركة.
- العلامة التجارية.
- فروعها (إن وجدت).
- موقع المركز الرئيسي.
- عدد الدول التي تعمل بها.
- طبيعة الشكل القانوني وهيكل الملكية.
- الأسواق التي تصل إليها.
- التغييرات الهامة التي حدثت أثناء فترة إعداد التقرير بخصوص الحجم والهيكل أو الملكية.

ب- مواصفات التقرير:

- الفترة التي يغطيها التقرير.
 - وصفاً للأهداف الإستراتيجية للشركة متضمنة بعد الاستدامة.
 - التغييرات الجوهرية عن الفترة السابقة.
 - المبادئ التي أعد على أساسها التقارير.
- وتتكون هذه المبادئ من ثلاث مجموعات وهي (IRC os SA, 2011):
- المبادئ الخاصة بنطاق وحدود التقرير.
 - المبادئ الخاصة بتحديد محتوى التقرير.

- المبادئ الخاصة بالخصائص النوعية للمعلومات المفصح عنها (القابلية للمقارنة والاتساق والقابلية للتحقق والوقتية والوضوح).
- المستندات المؤيدة للتقرير.
- الإشارة إلى خضوع التقرير للتوكيد المهني من جانب مراقب الحسابات المسئول عن إعداد التقرير.
- تاريخ نشر التقرير واعتماده وتاريخ تقرير التوكيد المهني المعتمد من مراقب الحسابات.

ج- الإفصاح المالي ومؤشرات الأداء:

- البيانات المالية الكاملة من خلال إعداد القوائم المالية (مثل المركز المالي- والدخل الشامل والتغيرات في حقوق المساهمين والتدفقات النقدية)، وأن تكون متطابقة مع المعلومات الواردة في البيانات المالية السنوية التي تمت مراجعتها، وأن لا يتم تغيير السياسات المحاسبية لعرض المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة (Justyna F., & Monika S., 2013).
- شرح العوامل التي تؤثر على التغير في الأرباح (مثل التغيرات في حجم المدخلات والمخرجات وسعر البيع وتكاليف المدخلات وأسعار الصرف).
- شرح العناصر والبنود غير العادية وغير التشغيلية التي تم إدراجها في قائمة نتائج الأعمال.
- شرح المعلومات المالية القطاعية.
- شرح الاستثمار المالي المستقبلي مربوطاً بالطاقة المتوقعة والنفقات الرأسمالية وتكاليف البحوث والتطوير والاستحواذ.
- العوامل التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية مثل الالتزامات الرأسمالية والحالات الطارئة.
- القيمة المضافة نتيجة ممارسة الشركة لنشاطها (مثل استحقاق الموظفين- والضرائب والأموال المعاد استثمارها) وتوزيع الثروة بين أصحاب المصلحة.

مؤشرات الأداء الاقتصادي:

تهدف تلك المؤشرات إلى قياس الأداء المالي للشركة، وكذلك مدى مساهمة الشركة في دعم الاقتصاد القومي بصفة عامة لذلك تنقسم تلك المؤشرات إلى:

1. مؤشرات تطور الأداء المالي للشركة، ومن أهم تلك المؤشرات:

بيان	فترة حالية	فترة المقارنة	تغير
معدل العائد على الاستثمار = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{إجمالي الأصول}}$	١٠٠×		
معدل العائد على حقوق الملكية = $\frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{متوسط حقوق الملكية}}$	١٠٠×		
معدل العائد على المبيعات : $\frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{صافي المبيعات}}$	١٠٠×		
هامش ربح التشغيل : $\frac{\text{صافي ربح التشغيل}}{\text{المبيعات}}$	١٠٠×		
صافي ربحية السهم = $\frac{\text{صافي الربح القابل للتوزيع}}{\text{على حملة الاسهم العادية}} \div \frac{\text{المتوسط المرجح لعدد الاسهم العادية القائمة خلال الفترة}}{\text{عدد الاسهم العادية}}$	١٠٠×		
توزيعات السهم = $\frac{\text{قيمة التوزيعات لأصحاب الاسهم العادية}}{\text{عدد الاسهم العادية}}$	١٠٠×		

2. مؤشرات تساهم في تقييم قدرة الشركة على دعم الاقتصاد القومي، ومن أهم تلك المؤشرات United Nations 2008.

بيان	فترة حالية	فترة المقارنة	تغير
1. القيمة المضافة الإجمالية التي أنتجتها الشركة ونسبتها لقيمة الإنتاج بسعر البيع.			

بيان	فترة حالية	فترة المقارنة	تغير
2. قيمة الواردات وقيمة الصادرات ونسبة الواردات إلى الصادرات. 3. قيمة المشتريات المحلية ونسبتها إلى إجمالي المشتريات. 4. إجمالي الاستثمارات الجديدة في شركات أخرى وطنية ونسبتها لإجمالي الأصول في بداية السنة. 5. الاستثمارات الجديدة في أصول جديدة أو تكنولوجيا جديدة، ونسبتها لإجمالي الأصول في بداية السنة.			

د- الإفصاح عن معلومات الحوكمة:

- تعد حوكمة الشركات بمثابة صمام الأمان الذي يضمن تحقيق الرقابة الفعالة وإدارة مخاطر واستدامة الشركة، وبالتالي يجب توفير معلومات عن هيكل الحوكمة والإفصاح عن البنود التالية:
- مدى تطبيق الشركة متطلبات القوانين واللوائح.
 - مدى التناسق في توزيع المسؤوليات بين الهيئات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
 - مدى الالتزام بمتابعة وتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة أو أسباب عدم الالتزام بها.
 - آليات إدارة ومراقبة المخاطر التي تواجهها الشركة.
 - سياسات الشركة ومشاركتها في برامج التنمية الاجتماعية والبيئية.
 - الجزاءات المفروضة على الشركة من قبل الهيئة العامة لسوق المال.
 - خطط ومقاييس تحسين حوكمة الشركات.
- لمعرفة مدى التزام مجلس الإدارة بقواعد الحوكمة يجب الإفصاح عن:
- حجم المجلس ومسئوليته.
 - درجة استقلال المجلس (نسبة الأعضاء غير التنفيذيين/ إجمالي أعضاء المجلس).
 - مدى الفصل بين وظيفة رئيس المجلس والعضو المنتدب.
 - عدد مرات انعقاد المجلس ونسبة الحضور.
 - مدى وجود لجنة مكافآت لتحديد مكافآت أعضاء المجلس التنفيذيين والإفصاح عن أعضاء هذه اللجنة.
 - مدى قيام الجمعية العامة للمساهمين بتحديد المقابل الذي يحصل عليه الأعضاء غير التنفيذيين.
 - الإفصاح عن ما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وغير التنفيذيين.

- مدى ارتباط نظم مكافآت أعضاء مجلس الإدارة بأداء المنشأة سواء في المدى القصير أو الطويل.
 - مدى قيام المجلس بوضع إستراتيجية لتحديد المخاطر التي تواجه الشركة وكيفية التعامل مع تلك المخاطر، ومستوى المخاطر التي تتعامل بها المنشأة.
 - مدى الأخذ في الاعتبار مخاطر الاستدامة عند إتخاذ قرارات التخطيط الإستراتيجي.
 - أهم اللجان المنبثقة عن المجلس.
 - مدى قيام المجلس بنشر الثقافة الأخلاقية في الشركة.
 - مدى وجود نظام للإنذار المبكر يوجه المجلس لأي خلل أو انحراف وسبل حماية مصادر المعلومات والمبلغين عن الفساد والانحراف.
 - يجب الإفصاح والشفافية عن الأمور التالية:
 - الإفصاح عن مدى تواجد إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة، وفي حالة عدم تواجدها فيجب الإفصاح عن أسباب عدم وجودها.
 - الإفصاح عن مدة الارتباط بالمراجع الخارجي الحالي، حيث أوصت قواعد الحوكمة بضرورة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كل خمس سنوات.
 - الإفصاح عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية التي يقدمها للشركة كأرقام مطلقة و كنسبة من إجمالي الأتعاب وذلك بهدف تقييم مدى استقلالية للمراجع الخارجي.
 - الإفصاح عن الأمور الجوهرية المتعلقة بالشركة.
 - التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات الجوهرية.
 - الإفصاح عن طبيعة العلاقة بين الشركة والمستثمرين وأصحاب المصلحة من خلال الإفصاح عن البنود التالية:
 - هل توجد إدارة للعلاقات مع المستثمرين.
 - هل يوجد موقع الكتروني للشركة لتوفير المعلومات والإفصاح المستمر عن القضايا الجوهرية.
 - الغرامات والعقوبات المالية وغير المالية التي فرضتها بورصة الأوراق المالية على الشركة أو على المديرين بصفة شخصية نتيجة التلاعب أو إخفاء المعلومات.
 - مدى الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح والمستثمرين المنصوص عليها في القوانين والاتفاقيات.
- هـ- الإفصاح عن المسؤولية البيئية:
- يجب على الشركة أن تقوم بالإفصاح عن موقفها تجاه البيئة، والإفصاح عن ومدى التزامها بقوانين حماية البيئة، والإفصاح عن الفرص والتحديات والمخاطر البيئية التي تتعرض لها.

- الإفصاح عن الأداء الفعلي للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية وتأثيراتها البيئية الهامة (بما فيها أداء الشركة في مجال إدارة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري (GHC).
 - وتهدف تلك المؤشرات إلى قياس الأداء البيئي للشركة، وكذلك تقييم فعالية الاستثمار في المجال البيئي.
- أ- الأداء البيئي يتعين الإفصاح عن المعلومات التالية:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	الأصول البيئية
(X)	(X)	(X)	(-) مجمع إهلاك الأصول البيئية
X	X	X	1- صافي قيمة الأصول البيئية
X	X	X	نسبة الأصول البيئية إلى إجمالي الأصول في المنشأة.
X	X	X	2- تكاليف رقابة الأداء البيئي
X	X	X	نسبة تكاليف رقابة الأداء البيئي إلى تكلفة الإنتاج
X	X	X	نسبة تكاليف رقابة الأداء البيئي إلى تكلفة المبيعات
X	X	X	3- الاستثمار في أنشطة البحوث والتطوير البيئية
X	X	X	نسبة الاستثمار في أنشطة البحوث البيئية إلى إجمالي الاستثمار في البحوث والتطوير خلال الفترة.

كما يجب الإفصاح عن المعلومات التالية:

- نسبة المواد المستخدمة (وكذلك الطاقة المستهلكة) وتصنف على إنها صديقة للبيئة.
- الشهادات التي حصلت عليها الشركة في مجال حماية البيئة.
- الاتفاقيات البيئية التي وقعت عليها الشركة.
- الإفصاح عن أنشطة بيئية أخرى مثل تشجير بعض المناطق ورصف الطرق.

ب- ناتج الأداء البيئي للشركة:

يساهم الإفصاح عن تلك المؤشرات في تقييم كفاءة استهلاك الموارد غير المتجددة، وقدرة الشركة على الحد من المخاطر البيئية، وكذلك الآثار الإيجابية على الأداء المالي، وهذه المؤشرات هي (GRI, 2006):

بيان	فترة حالية	فترة المقارنة	تغير
1- المواد:			
- المواد المستخدمة من حيث الوزن أو الحجم.	X	X	X
- نسبة المواد المستخدمة كموارد يتم إعادة تدويرها	(X)	(X)	(X)
2- الطاقة:			
- حجم الاستهلاك المباشر للطاقة من المصادر الرئيسية للطاقة.	X	X	X
- حجم الاستهلاك غير المباشر للطاقة من المصادر الرئيسية للطاقة.	X	X	X
3- المياه:			
- كمية المياه المسحوبة حسب المصدر.	X	X	X
- نسبة إجمالي حجم المياه التي يتم إعادة تدويرها واستخدامها.	X	X	X

بالإضافة إلى الإفصاح عن العناصر التالية (GRI, 2006):

- مصادر المياه التي تتأثر بشكل بالغ بعمليات سحب المياه.
 - المبادرات التي تهدف إلى تقليل الاستهلاك المباشر وغير المباشر للطاقة غير المتجددة والنتائج المتوقعة لذلك.
 - المبادرات التي تهدف إلى تقديم منتجات تعتمد على الطاقة المتجددة بدلاً من الطاقة غير المتجددة والنتائج المتوقعة لذلك.
- 4- الانبعاثات والنفائات والسائل والمخلفات:
- هذه المؤشرات (GRI, 2006) تساهم في تقييم مدى التزام الشركة بالقوانين واللوائح البيئية في مجال الانبعاثات والنفائات.

بيان	فترة حالية	فترة المقارنة	تغير
• حجم الانبعاثات المباشرة للغازات (حسب نوعها).	X	X	X

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● كمية المياه التي يتم تفرغها من حيث الجودة والمكان.
X	X	X	● إجمالي حجم المخلفات الصلبة من حيث نوعها.
X	X	X	● نسبة المخلفات التي يتم إعادة تدويرها.

بالإضافة يمكن الإفصاح عن (GRI, 2006):

- حجم المخلفات التي يتم استيرادها أو تصديرها أو نقلها وتصنف على أنها شديدة الخطورة.
 - طرق التخلص من المخلفات.
 - موقع ومساحة الأراضي التي تعمل المنشأة من خلالها والتي تكون بقرب من المناطق السكنية أو التي يتمتع بتنوع بيولوجي مرتفع القيمة.
 - المبادرات التي تهدف للحد من انبعاثات الغازات.
 - المبادرات التي تهدف للحد من الآثار البيئية للمنتجات والخدمات ومدى نجاحها.
- 5- مؤشرات بيئية أخرى:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● نسبة إجمالي تكاليف الفشل (مثل تكاليف إزالة التلوث - وغرامات حكومية) إلى إيرادات المبيعات.
X	X	X	● نسبة الإيرادات المحققة من إعادة التدوير إلى إيرادات المبيعات.

بالإضافة يمكن الإفصاح عن (GRI, 2006):

- قيمة الوفورات أو الزيادة في تكاليف استهلاك المواد والطاقة خلال الفترة الحالية وأسباب ذلك.
 - العقوبات غير المالية التي وقعت على المنشأة خلال الفترة نتيجة مخالفة القوانين واللوائح البيئية.
 - الإفصاح عن أية مخاطر أخرى متوقعة في المستقبل وطرق مواجهتها.
- 7- الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

وذلك بالإفصاح عن مدى علاقة الشركة مع أصحاب المصالح الرئيسية وهم:

- العاملين.
- العملاء.
- الموردین.
- المشاركة المجتمعية.
- الحكومة.
- حقوق الإنسان.

أ. المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين وذلك من خلال:

- الإفصاح عن مدى مساهمة الشركة بتوفير مستوى معيشي ملائم للعاملين.
 - الإفصاح عن مدى مساهمة الشركة في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين.
 - الإفصاح عن مراعاة الأمن وسلامة العاملين.
 - الإفصاح عن رضا وإنتاجية العاملين.
- ويتم الإفصاح من خلال المؤشرات التالية:

(1) بيان تفصيلة بإجمالي ومتوسط الأجور خلال العام مقارنة بالعام السابق لقياس مساهمة الشركة في رفع المستوى المعيشي للعاملين:

التغير	متوسط الدخل						المستوى الوظيفي
	متوسط نصيب العامل	عدد العاملين	إجمالي الدخل	متوسط نصيب العامل	عدد العاملين	إجمالي الدخل	
							الإجمالي

(2) مقارنة الأجور لتحديد المستوى المعيشي للعاملين ومدى تحقيق العدالة الاجتماعية داخل الشركة:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● نسبة أعلى إلى أدنى إجمالي أجر في الشركة.
X	X	X	● نسبة أعلى إلى أدنى إجمالي أجر في كل مستوى وظيفي
X	X	X	● نسبة أدنى إجمالي أجر في الشركة إلى الحد الأدنى للأجور على المستوى القومي.

(3) مؤشرات مدى مساهمة الشركة في رفع الكفاءة والتطوير المهني للعاملين:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● عدد العاملين الذي تم تعليمهم وتدريبهم إلى إجمالي العاملين.
X	X	X	● نسبة تكاليف الاستثمار في التعليم والتدريب إلى إيرادات المبيعات.
X	X	X	● نسبة تكاليف الاستثمار في التعليم والتدريب إلى إجمالي

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
			المصاريف التشغيلية.
X	X	X	● نسبة تكاليف الاستثمار في التعليم والتدريب إلى إجمالي الأجور.
X	X	X	● متوسط ساعات التدريب لكل عامل وفقاً لطبيعة عمله.
X	X	X	● عدد العاملين الذين تمت ترفيتهم.

(4) مؤشرات الصحة والأمن والسلامة المهنية:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● إجمالي التكاليف المرتبطة بنشاط الصحة والسلامة المهنية التي تهدف لحماية العاملين.
X	X	X	● عدد الحوادث التي وقعت خلال الفترة.
X	X	X	● عدد العاملين المصابين بأمراض نتيجة طبيعة العمل خلال الفترة.
X	X	X	● عدد أيام الأجازات الناتجة عن الحوادث.
X	X	X	● إجمالي تكلفة علاج الحوادث والأمراض الناتجة عن العمل.
X	X	X	● نسبة تكلفة علاج الحوادث والأمراض إلى إيراد المبيعات
X	X	X	● متوسط سن التقاعد للعاملين.

(5) مؤشرات رضا وإنتاجية العاملين:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● معدل دوران العاملين.
X	X	X	● معدلات التأخير والغياب.
X	X	X	● استقصاء درجة رضا العاملين.
X	X	X	● إنتاجية العامل بالوحدات.
X	X	X	● إنتاجية العامل بالجنية.
X	X	X	● ربحية الجنبية أجر.

بالإضافة إلى ضرورة إفصاح الشركة وصفيًا عن:

- مجالات التدريب المختلفة.
- أساليب التدريب (داخلي أو خارجي).
- الإفصاح عن الشهادات التي حازت عليها الشركة والمرتبطة بالسلامة والصحة المهنية.
- الإفصاح عن مدى خضوع العاملين الذين يعملون في أماكن خطرة للكشف الطبي الدوري.
- مدى توافر نظم وأجهزة الأمان والإنذار.
- الإفصاح عن العلاقات مع النقابات العمالية والاتحادات العمالية.
- عدد حالات الإضراب وعدد العاملين المشاركين في الإضراب.
- الإفصاح عن مدى توفير أنشطة رياضية وثقافية وتوفير دور حضانة.

ب- المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء:

هذه المسؤولية تتمثل في مدى التزام الشركة بالمواصفات القياسية والجودة وتحقيق اشتراطات الأمان

وتطوير المنتجات، ويتم هذا الإفصاح من خلال المؤشرات التالية:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● نسبة تكلفة رقابة الجودة إلى تكلفة الإنتاج.
X	X	X	● نسبة تكلفة رقابة الجودة إلى تكلفة المبيعات.
X	X	X	● نسبة تكلفة رقابة الجودة إلى إيراد المبيعات.
X	X	X	● نسبة تكلفة تحقيق اشتراطات الأمان إلى تكلفة الإنتاج.
X	X	X	● نسبة تكلفة تحقيق اشتراطات الأمان إلى تكلفة المبيعات.
X	X	X	● نسبة تحقيق اشتراطات الأمان إلى إيراد المبيعات.
X	X	X	● نسبة الاستثمار في أنشطة بحوث وتطوير المنتج إلى إجمالي الاستثمار في أنشطة البحوث والتطوير.
X	X	X	● الغرامات والتعويضات المدفوعة نتيجة لعدم الالتزام بقانون حماية المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية.
X	X	X	● الغرامات والتعويضات المدفوعة نتيجة لعدم الالتزام بقوانين حماية المستهلك.
X	X	X	● نسبة إجمالي الغرامات والتعويضات إلى إيرادات المبيعات.

(6) مؤشرات رضا وولاء العملاء:

تغير	فترة المقارنة	فترة حالية	بيان
X	X	X	● الحصة السوقية للشركة.
X	X	X	● معدل نمو المبيعات.
X	X	X	● معدل النمو في عدد العملاء.
X	X	X	● معدل اكتساب عملاء جدد.
X	X	X	● عدد شكاوى العملاء.
X	X	X	● قيمة وكمية مردودات المبيعات.
X	X	X	● نسبة مردودات المبيعات إلى إجمالي المبيعات.
X	X	X	● إيرادات من المنتجات الجديدة.
X	X	X	● معدلات الاحتفاظ بالعملاء.

علاوة على ما سبق يجب أن تقوم الشركة بالإفصاح عن ما يلي:

- الشهادات التي حصلت عليها في مجال الجودة.
- مدى الالتزام بالتسعير العادل للمنتج وعدم القيام بأي ممارسات احتكارية.
- مدى وجود آلية واضحة لمعالجة شكاوى ومقترحات العملاء.
- مدى قيام الشركة بتقديم خدمات ما بعد البيع للعملاء.
- الفروع الجديدة والخدمات والمنتجات الجديدة التي تم تقديمها للعملاء خلال الفترة.
- مراحل دورة حياة المنتج التي يتم خلالها تقييم الآثار الناتجة عن المنتجات والخدمات على الصحة والسلامة، وذلك لتطويرها، بالإضافة إلى نسبة المنتجات والخدمات التي تشملها تلك الإجراءات.
- نسبة المنتجات والخدمات التي ينبغي تقديم معلومات عنها.
- برامج الالتزام بالقوانين والمعايير وقواعد السلوك الأخلاقي الموضوعي بشكل اختياري في مجال التسويق والاتصالات.

ج- المسؤولية الاجتماعية تجاه الموردين:

الإفصاح عن مدى مراعاة الشركة للاعتبارات الاجتماعية داخل سلسلة التوريد:

- وصف نوع الموردين من حيث عددهم وموطنهم.
- تحديد أهم الموردين وحجم المشتريات من كل مورد.

- الإفصاح عن برامج تقييم الموردين للتأكد من التزامهم بالمسئولية الاجتماعية.
 - الإفصاح عن مدى تطوير برامج موجهة إلى الموردين المحليين لتطبيق مفهوم المسئولية الاجتماعية.
 - الإفصاح عن عدد حالات شكاوى الموردين.
 - الإفصاح عن عدد الشيكات المرفوضة الصادرة من الشركة لأمر الموردين.
- د. المسئولية الاجتماعية تجاه المشاركة المجتمعية:

يجب على الشركة الإفصاح عن دورها في دعم المجتمع والمشاركة في حل مشاكله ومدى أهمية هذا الدور في دعم الأداء في الأجل الطويل من خلال دعم شرعية الشركة وتحقيق القبول المجتمعي لها، وهذه المؤشرات تفصح عن أداء الشركة في مجال المشاركة المجتمعية.

بيان	فترة حالية	فترة المقارنة	تغير
● نسبة التبرعات النقدية والعينية لدعم الصحة والتعليم والمجالات الأخرى إلى إيرادات المبيعات.	X	X	X
● إجمالي عدد العاملين (دائمة - مؤقتة).	X	X	X
● عدد العمالة التي تم تعيينها خلال الفترة (دائمة - مؤقتة).	X	X	X
● نسبة ذوي الاحتياجات الخاصة في قوى العمل.	X	X	X
● إجمالي أجور ذوي الاحتياجات الخاصة ونسبتها لإجمالي الأجور.	X	X	X
● عدد أفراد المجتمع الذين تم تدريبهم بهدف رفع كفاءتهم وتأهيلهم للعمل.	X	X	X
● تكاليف تدريب أفراد المجتمع.	X	X	X

كما توجد أنشطة أخرى خاصة بالمشاركة المجتمعية يجب الإفصاح عنها مثل:

- المواقف السياسية للشركة.
 - وسائل تشجيع العاملين وشركاء الأعمال في المشاركة في الأعمال الخيرية.
 - متوسط عدد الساعات الشهرية لكل موظف متطوع في المنشأة.
- هـ- المسئولية الاجتماعية تجاه الحكومة:
- الإفصاح عن حجم الضرائب المدفوعة للدولة وأي غرامات أو مخالفات مدفوعة إذا كان هناك تهرب أو خلافه.

- الإفصاح عن حجم الجوائز المالية والمعنوية التي حصلت عليها الشركة من الدولة نتيجة الأداء الاجتماعي المتميز.

و- المسؤولية الاجتماعية تجاه حقوق الإنسان:

- الإفصاح عن مدى الالتزام بعدم التمييز على أساس الجنس أو اللون أو الدين في مجال التوظيف أو الأجور.

- الإفصاح عن نسبة المرتب الأساسي للرجال مقارنة بالنساء.

- الإفصاح عن مدى التنوع في القوى العاملة ومجالس الحوكمة.

- الإفصاح عن إجمالي حالات التمييز والإجراءات المتخذة حيالها.

- الإفصاح عن مدى الالتزام بحقوق حرية التعبير والتفاوض الجماعي والإجراءات المتخذة لدعم هذه الحقوق.

- الإفصاح عن المخاطر المرتبطة بعمالة الأطفال، والإجراءات المتخذة للقضاء عليها.

القسم الرابع

الدراسة الميدانية (قائمة الاستقصاء)

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فروض الدراسة والتي تفيد في التعرف على "محددات الإفصاح المحاسبي لإعداد تقارير متكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح في البيئة المصرية". وقد استخدمت الباحثة في جمع بيانات الدراسة الميدانية أسلوب قائمة الاستقصاء، وفي ضوء ذلك تعرض الباحثة مراحل تصميم قائمة الاستقصاء، والإجراءات التي استخدمت في توزيعها، وطريقة جمع البيانات، ثم تقدم وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل واختبار الفروض وصولاً إلى نتائج الدراسة.

وبناءً على ما سبق فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ما يلي:

- قائمة الاستقصاء
- تصميم قائمة الاستقصاء
- توزيع قائمة الاستقصاء
- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- فروض الدراسة
- خطوات التحليل الإحصائي
- الأساليب الإحصائية المستخدمة
- التحليل الإحصائي واختبار الفروض
- النتائج والتوصيات

تصميم قائمة الاستقصاء

اعتمدت الباحثة في جمع بيانات الدراسة الميدانية على قائمة استقصاء Questionnaire تم إعدادها واختبارها، بحيث تتفق مع أهداف البحث، وتساعد على اختبار فروضه، وقد تم تقسيم القائمة إلى ثلاثة أقسام رئيسية تتفق مع الفروض الرئيسية، يندرج تحت كل قسم عدد من الأسئلة تتفق مع الفروض الفرعية، ويشتمل كل سؤال على عدد من العبارات كما يلي:

جدول رقم (1): التصميم الهيكلي لقائمة الاستقصاء

عدد العبارات	الأسئلة الفرعية	القسم
5	1- أهمية التقارير المتكاملة	الأول: أهمية التقارير المتكاملة ومحتواها وخصائصها
7	2- المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة	
10	3- مدى أهمية مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة.	
6	4- القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها	
4	5- أثر حجم المنشأة على إعداد تقارير متكاملة	الثاني: أثر خصائص المنشأة على القدرة على إعداد تقارير متكاملة
5	6- أثر هيكل المكية على إعداد تقارير متكاملة	
4	7- مدى تأثير التخصص الصناعي وطبيعة المنشأة على إعداد التقارير المتكاملة	
4	8- أثر مستوى الشفافية ودرجة الوعي لدى أفراد المجتمع والأبعاد الثقافية السائدة فيه، ودرجة التقدم وكفاءة الأسواق المالية على إعداد وعرض تقارير متكاملة.	الثالث: أثر إجراءات الرقابة والمراجعة على إعداد تقارير متكاملة
8	9- أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض تقارير متكاملة.	
5	10- أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض تقارير متكاملة.	

توزيع قائمة الاستقصاء:

قامت الباحثة بالاختبار القبلي لقائمة الاستقصاء Pre Test، وذلك بتوزيع القائمة على عينة استطلاعية Pilot Sample، لمعرفة مدى وضوح الأسئلة، وملاحظات المستجيبين، وقد استخدمت الباحثة أسلوب المقابلة الشخصية في هذه المرحلة، وبعد التأكد من ملاءمة قائمة الاستقصاء لأهداف البحث قامت الباحثة بصياغتها في صورتها النهائية، وتوزيعها على عينة البحث، وبعد إعطائهم الوقت الكافي والتأكد من فراغهم من استكمال القوائم تم جمعها والقيام بتحليلها- بعد استبعاد غير الصالح منها- وقد استخدمت في هذه المرحلة أسلوب المقابلات الشخصية، والمكالمات التليفونية، والبريد الإلكتروني.

مجتمع الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة معدي القوائم المالية بالشركات المساهمة المقيدة في البورصة والخاضعة للمؤشر المصري للمسؤولية الاجتماعية والبيئة وحوكمة الشركات (S & P EGX, ESG) باعتبارها أكثر الشركات استعداداً لتفهم أهمية إعداد التقارير المتكاملة، وكذلك مستخدمي هذه القوائم من مستثمرين ومقرضين ودائنين وجماعات ضغط وإعلام... إلخ.

عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من 110 من معدي التقارير، 140 من مستخدمي التقارير، وقد تم توزيع 147 قائمة على معدي التقارير، 165 قائمة على مستخدمي التقارير، وكانت نسب الاستجابة كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (2): إعداد ونسب الاستجابة لعينة الدراسة

النسبة الصالحة للتحليل	استثمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة	استثمارات مستلمة	استثمارات الموزعة	الفئة
74.8%	110	81.6%	120	147	1- معدي التقارير
84.8%	140	90.9%	150	165	2- مستخدمي التقارير
80.1%	250	86.5%	270	312	الإجمالي

فروض الدراسة:

الفرض الرئيسي الأول:

لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أهمية ومبادئ ومحتوى وحدود التقارير المتكاملة. ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:

1. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أهمية التقارير المتكاملة.
2. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في المبادئ التي تركز عليها التقارير المتكاملة.
3. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في محتوى التقارير المتكاملة.
4. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في حدود استخدام التقارير المتكاملة.

الفرض الرئيسي الثاني:

لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر خصائص الوحدات الاقتصادية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:

1. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

2. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

3. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

الفرض الرئيسي الثالث:

لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة والمراقبة المجتمعية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:

1. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

2. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

3. لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

خطوات التحليل الإحصائي:

1. قامت الباحثة بجمع بيانات الدراسة، وذلك بجمع قوائم الاستقصاء من الميدان، ومراجعتها، واستبعاد غير الصالح للتحليل.

2. قامت الباحثة بترميز أسئلة قائمة الاستقصاء حيث تم تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز لكل سؤال يشير إلى رقم السؤال ثم رقم العبارة داخل السؤال، حيث تم إعطاء عبارات السؤال الأول $X1_1, X1_2, \dots, X1_5$ ، وعبارات السؤال الثاني $X2_1, X2_2, \dots, X2_7$ ، كما تم إعطاء أوزان للاستجابات وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبي الخماسي كما يلي:

غير هام على غير هام متوسط الأهمية هام هام جداً
الإطلاق

1 2 3 4 5

وبعد أخذ المتوسط المرجح للاستجابات تم تقسيم هذا المدى على مستويات الأهمية، حيث أن المدى (5-1) يوزع على خمس فئات فيكون طول الفئة $5/4 = 0.80$ ، كما يلي

غير هام على غير هام متوسط الأهمية هام هام جداً
الإطلاق

1- 1.79 1.80 - 2.59 2.60 - 3.39 3.40 - 4.19 4.20 - 5

3. تم إدخال البيانات للحاسب الآلي وقد استعانت الباحثة بالبرنامج الإحصائي SPSS وقد قامت

بالتحليلات التالية:

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قامت الباحثة باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة، ثم دراسة التوزيع التكراري لعبارات قائمة الاستقصاء، وتوصيف المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وانتهاءً باختبار وجود فروق بين مجموعتي الدراسة (معدّي القوائم ومستخدّميها) لاختبار الفروض وصولاً إلى نتائج البحث كما يلي:

● مقياس الاعتمادية Reliability: وذلك من خلال المقياس (ألفا) Cronbatch Alpha لأسئلة قائمة الاستقصاء، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

● التكرارات والنسب المئوية: حيث يبين هذا الأسلوب أعداد استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، والأوزان النسبية لكل استجابة.

● المتوسط المرجح والانحراف المعياري: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت.

● اختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين Independent samples T Test

وهو اختبار لا معلمي Non Parametric، ويقوم باختبار مدى وجود اختلافات بين متوسطي رتب مجموعتين مستقلتين (مجموعة معدّي القوائم، ومجموعة مستخدّمي هذه القوائم) ويصاغ الفرض العدمي والبدلي كالتالي:

الفرض العدمي $H_0: \mu_1 = \mu_2$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى = متوسط رتب المجموعة الثانية، أي لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

الفرض البديل $H_1: \mu_1 \neq \mu_2$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى \neq متوسط رتب المجموعة الثانية، أي يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. للاختبار، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من 0.05 فإننا نقبل الفرض العدمي، أما إذا كان مستوى المعنوية المحسوب أقل من أو يساوي 0.05 فإننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، وفي حالة قبولنا للفرض البديل تكون هذه الفروق والاختلافات لصالح المجموعة ذات أكبر متوسط رتب.

التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

وفيما يلي تطبيق الأساليب الإحصائية على متغيرات الدراسة:

مقياس الاعتمادية أو الثبات Reliability:

يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس (ألفا) Cronbatch Alpha، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا زاد هذا المقياس عن 0.60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، وقد جاءت قيمة هذا المعامل كما يلي:

جدول (3): مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

القسم	توصيف	عدد العبارات	ألفا (معامل الثبات)	معامل الصدق (*)
الأول	أهمية التقارير المتكاملة ومحتواها وخصائصها	28	%80.9	%89.9
الثاني	أثر خصائص المنشأة على القدرة	13	%60.1	%77.5

القسم	توصيف	عدد العبارات	ألفا (معامل الثبات)	معامل الصدق(*)
	على إعداد تقارير متكاملة			
الثالث	أثر إجراءات الرقابة والمراجعة على إعداد تقارير متكاملة.	17	%72.0	%84.9

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات

يتضح من الجدول أن قيمة ألفا Cronbatch Alfa قد بلغت %80.9، %60.1، %72.0 على أقسام قائمة الاستقصاء (الأول، والثاني، والثالث) على التوالي، مما يدل على أنها تتمتع بصلاحية عالية Reliability الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.

اختبار فروض الدراسة:

اختبار الفرض الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في الأهمية والمبادئ ومحتوى وحدود استخدام التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الأول (أهمية التقارير المتكاملة ومحتواها وخصائصها) من قائمة الاستقصاء، وذلك من خلال اختبار فروضه الفرعية:

اختبار الفرض الفرعي الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أهمية إعداد التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الأول (درجة الأهمية للتقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1. التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "درجة الأهمية للتقارير المتكاملة" قد بلغت درجة "هام"، أما درجة الأهمية للعبارات فقد تراوحت بين "متوسط الأهمية" و"هام"، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدّي التقارير، ومستخدمي التقارير) ولاختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2. نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في أهمية التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار لامعلمي Non Parametric، وذلك لأن البيانات مقاسة بمقياس ليكرت الترتيبي، كما أن الاختبار اللامعلمي لا يتطلب بالضرورة أن تكون البيانات تابعة للتوزيع الطبيعي، كما أنه يعتبر الاختبار المناسب في حالة المقارنة بين مجموعتين مستقلتين Independent samples، وتطبيق هذا الاختبار على السؤال الأول (درجة الأهمية للتقارير المتكاملة) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (4): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في أهمية التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X1	أهمية التقارير المالية ومحتواها وخصائصها	المعدون	147.8	-4.348	0.000
		المستخدمون	108.0		
X1-1	تمثل المعلومات المالية عن الربحية والتدفقات النقدية وغيرها المحور الأساسي لاتخاذ القرارات بمعرفة أصحاب المصالح في المنشأة مثل (المستثمرين والدائنين والمقرضين والجهات الحكومية والعاملين)	المعدون	160.9	-7.034	0.000
		المستخدمون	97.7		
X1_2	يتجه الفكر المحاسبي نحو الاهتمام بالمعلومات المالية وغير المالية ليشمل إطار متكامل للجوانب البيئية والاجتماعية بجانب الجوانب المالية	المعدون	135.5	-2.024	0.043
		المستخدمون	117.7		
X1_3	تؤدي التقارير المتكاملة (الأداء المالي والبيئي والاجتماعي) إلى مراعاة التوازن في كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة	المعدون	143.8	3.668-	0.000
		المستخدمون	111.1		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X1_4	تؤدي التقارير المتكاملة إلى مراعاة التوازن بين الأجل القصير والأجل الطويل	المعدون	104.9	-4.146	0.000
		المستخدمون	141.7		
X1_5	تساهم التقارير المتكاملة في تقدير مدى إسهام المنشآت في التنمية المستدامة	المعدون	133.4	1.608-	0.108
		المستخدمون	119.3		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أهمية التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $Z = -4.348$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 147.8، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير 108.0 مما يدل على رفض الفرض الفرعي الأول والذي صيغ في صورة العدم، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "تمثل المعلومات المالية عن الربحية والتدفقات النقدية وغيرها المحور الأساسي لاتخاذ القرارات بمعرفة أصحاب المصالح في المنشأة مثل (المستثمرين والدائنين والمقرضين والجهات الحكومية والعاملين)" حيث بلغت قيمة $Z = -7.034$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 160.9، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 97.7.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "اتجاه الفكر المحاسبي نحو الاهتمام بالمعلومات المالية وغير المالية ليشمل إطار متكامل للجوانب البيئية والاجتماعية بجانب الجوانب المالية" حيث بلغت قيمة $Z = -2.024$ بمستوى معنوية 0.043، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 135.5، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 117.7.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "تؤدي التقارير المتكاملة (الأداء المالي والبيئي والاجتماعي) إلى مراعاة التوازن في كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة" حيث بلغت قيمة $Z = -3.668$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 138.8، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 111.1.

• وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "تؤدي التقارير المتكاملة إلى مراعاة التوازن بين الأجل القصير والأجل الطويل" حيث بلغت قيمة $Z = -4.146$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 141.7، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 104.9

• لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "مساهمة التقارير المتكاملة في تقدير مدى إسهام المنشآت في التنمية المستدامة" حيث بلغت قيمة $Z = -1.608$ بمستوى معنوية 0.108. نخلص من ذلك إلى رفض الفرض الفرعي الأول.

اختبار الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في المبادئ التي تركز عليها التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثاني (المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة" قد بلغت درجة "هام"، أما درجة الأهمية للعبارة فقد تراوحت بين "متوسط الأهمية" و"هام جداً"، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير) واختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار Man- Whitney Test وهو لامعلمي Non parametric، وتطبيق هذا الاختبار على السؤال الثاني (المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (5): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X2	المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة	المعدون	104.7	-4.040	0.000
		المستخدمون	141.8		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X2-1	يجب أن تركز التقارير المتكاملة على إستراتيجية المنشأة وبشكل يمكن أصحاب المصالح من تقييم العوائد والمخاطرة والقدرة على النمو والاستمرارية	المعدون	128.9	0.681-	0.496
		المستخدمون	122.8		
X2_2	يجب أن تتضمن التقارير المتكاملة احتياجات أصحاب المصانع المرتبطة بالمنشأة من المعلومات المالية وغير المالية	المعدون	90.4	6.985-	0.000
		المستخدمون	153.1		
X2_3	يجب أن تركز التقارير المتكاملة على التوجهات المستقبلية للمنشأة وتحسين تنبؤات أصحاب المصانع	المعدون	125.4	0.023-	0.981
		المستخدمون	125.6		
X2_4	يجب أن تكون التقارير المتكاملة ملائمة لاحتياجات متخذي القرار	المعدون	117.7	1.670-	0.095
		المستخدمون	131.7		
X2_5	يجب أن تكون التقارير المتكاملة موثوقة وقابلة للتحقق	المعدون	117.4	1.689-	0.091
		المستخدمون	131.9		
X2_6	يجب أن تكون التقارير المتكاملة قابلة للفهم ومعروضة ببساطة	المعدون	125.0	-0.101	0.920
		المستخدمون	125.9		
X2_7	يجب أن تكون التقارير المتكاملة قابلة للمقارنة	المعدون	87.5	7.722-	0.000
		المستخدمون	155.3		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $z = -4.040$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 141.8، بينما بلغ

متوسط رتب معدي التقارير 104.7، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "يجب أن تتضمن التقارير المتكاملة احتياجات أصحاب المصانع المرتبطة بالمنشأة من المعلومات المالية وغير المالية" حيث بلغت قيمة $Z = 6.985$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 153.1، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 90.4.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "يجب أن تكون التقارير المتكاملة قابلة للمقارنة" حيث بلغت قيمة $Z = 7.722$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 155.3، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 78.5.

● اتفقت استجابات مجموعتي البحث حول المبادئ: ("يجب أن تركز التقارير المتكاملة على إستراتيجية المنشأة وبشكل يمكن أصحاب المصالح من تقييم العوائد والمخاطرة والقدرة على النمو والاستمرارية"، "يجب أن تركز التقارير المتكاملة على التوجهات المستقبلية للمنشأة وتحسين تنبؤات أصحاب المصانع"، "يجب أن تكون التقارير المتكاملة ملائمة لاحتياجات متخذي القرار"، "يجب أن تكون التقارير المتكاملة موثوقة وقابلة للتحقق"، "يجب أن تكون التقارير المتكاملة قابلة للفهم ومعرضة ببساطة")، حيث لم يظهر اختبار مان ويتني وجود اختلافات أو فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها حول تلك المبادئ.

مما سبق نخلص إلى أنه نظراً لاتفاق استجابات مجموعتي البحث حول معظم المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة لذا فإننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الثاني.

اختبار الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في محتوى التقارير المتكاملة. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثالث (مدى أهمية مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "محتوى التقارير المتكاملة" قد بلغت درجة "هام"، أما درجة الأهمية للعبارات فقد تراوحت بين "هام" و"هام جداً" - باستثناء عبارة واحدة كانت "متوسط الأهمية" -، مما يدل على أهمية محتوى هذه التقارير، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير) واختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في محتوى التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار Man-Whitney Test وهو لامعلمي Non parametric، وبتطبيق هذا الاختبار على السؤال الثالث (مدى أهمية مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (6): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في مدى أهمية

مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X3	مدى أهمية مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة	المعدون	122.7	-0.554	0.580
		المستخدمون	127.7		
X3-1	تطور الأداء المالي للمنشأة في آخر ثلاث سنوات	المعدون	135.3	-2.074	0.038
		المستخدمون	117.8		
X3_2	مساهمة المنشأة في القيمة المضافة ودعم الاقتصاد الوطني	المعدون	131.1	-1.146	0.252
		المستخدمون	122.1		
X3_3	مساهمة المنشأة في التنمية المستدامة	المعدون	130.1	-1.071	0.284
		المستخدمون	121.9		
X3_4	معدلات النمو في الأرباح والمبيعات والأصول	المعدون	135.8	-2.251	0.024
		المستخدمون	117.4		
X3_5	التحسن الذي يطرأ في آليات الحوكمة الداخلية والخارجية	المعدون	131.3	-1.195	0.232
		المستخدمون	120.9		
X3_6	مؤشرات تحسين الأداء البيئي	المعدون	116.3	-1.956	0.050
		المستخدمون	132.7		
X3_7	مؤشرات القيام بالمسئولية الاجتماعية تجاه العاملين والعملاء والمجتمع	المعدون	125.6	-0.027	0.978
		المستخدمون	125.4		
X3_8	جودة الاتصالات والعلاقات مع	المعدون	104.9	-4.157	0.000

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	أصحاب المصلحة مثل الحكومة والمقرضين والمستثمرين	المستخدمون	141.7		
X3_9	مؤشرات الأداء المرتبطة بحقوق الإنسان	المعدون	125.1	0.075-	0.940
		المستخدمون	125.8		
X3_10	تقييم الجهات الخارجية لمؤشر المسؤولية الاجتماعية للمنشأة	المعدون	117.4	1.689-	0.091
		المستخدمون	131.9		

يتضح من الجدول عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "مدى أهمية مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $z = -0.554$ بمستوى معنوية 0.580، مما يدل على أننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الثالث، أما على مستوى تفصيل العبارات فقد جاءت كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تطور الأداء المالي للمنشأة في آخر ثلاث سنوات" حيث بلغت قيمة $z = -2.074$ بمستوى معنوية 0.038، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 135.3، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 117.7.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "مؤشرات تحسين الأداء البيئي" حيث بلغت قيمة $z = -1.956$ بمستوى معنوية 0.050، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 132.7، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 116.3.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "جودة الاتصالات والعلاقات مع أصحاب المصلحة مثل الحكومة والمقرضين والمستثمرين" حيث بلغت قيمة $z = -4.157$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 141.7، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 104.9.
- اتفقت استجابات مجموعتي البحث حول: ("مساهمة المنشأة في القيمة المضافة ودعم الاقتصاد الوطني"، "مساهمة المنشأة في التنمية المستدامة"، "معدلات النمو في الأرباح والمبيعات والأصول"، "التحسن الذي يطرأ في آليات الحوكمة الداخلية والخارجية"، "مؤشرات القيام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين والعملاء والمجتمع"، "مؤشرات الأداء المرتبطة بحقوق الإنسان"، "تقييم الجهات الخارجية

لمؤشر المسؤولية الاجتماعية للمنشأة" حيث لم يظهر اختبار مان ويتني وجود اختلافات أو فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها حول تلك المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المتكاملة. مما سبق نخلص إلى أنه نظراً لاتفاق استجابات مجموعتي البحث حول معظم المعلومات التي يجب أن تحتوي عليها التقارير المتكاملة لذا فإننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الثالث.

اختبار الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في حدود استخدام التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الرابع (القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها" قد بلغت درجة "هام"، أما درجة الأهمية للعبارات فقد تراوحت بين "متوسط الأهمية" و"هام جداً" - باستثناء عبارة "إعداد التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى تحمل تكلفة زائدة تفوق المنفعة من ورائها" - لمجموعة مستخدمي التقارير فقد جاءت قليلة الأهمية أي لم توافق عليها فئة مستخدمي التقارير، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير) ولاختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في حدود استخدام التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار Man- Whitney Test وهو لامعلمي Non parametric، وتطبيق هذا الاختبار على السؤال الرابع (القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (7): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في القيود على

إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X4	القيود على إعداد التقارير	المعدون	165.5	-7.779	0.000
	المتكاملة وحدود استخدامها	المستخدمون	94.1		
X4-1	الإفصاح عن معلومات جوهرية	المعدون	153.5	-5.693	0.000

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	وخطط مستقبلية قد يسبب أضرار للمنشأة نتيجة كشف خططها للمنافسين	المستخدمون	80.2		
X4_2	إعداد التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى تحمل تكلفة زائدة قد تفوق المنفعة من ورائها	المعدون	183.1	11.45-	0.000
		المستخدمون	80.2		
X4_3	قد يؤدي إعداد التقارير المتكاملة إلى التأخر في إعداد التقارير وتوفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار	المعدون	130.1	0.946-	0.344
		المستخدمون	121.9		
X4_4	لا يوجد اتفاق على شكل ومحتوى التقارير المتكاملة	المعدون	134.6	-2.030	0.042
		المستخدمون	118.3		
X4_5	هناك احتمالية بعدم قابلية المعلومات المالية وغير المالية للمقارنة سواء بشركات أخرى أو سنوات سابقة	المعدون	121.4	8.895-	0.371
		المستخدمون	128.7		
X4_6	قد تفتقد المعلومات غير المالية للموثوقية وعدم إمكانية القياس الموضوعي لها.	المعدون	112.1	2.831-	0.005
		المستخدمون	136.1		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها"، حيث بلغت قيمة $Z = -7.779$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 165.5، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير 94.1 مما يدل على رفض الفرض الفرعي الرابع والذي صيغ في صورة العدم، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "الإفصاح عن معلومات جوهرية وخطط مستقبلية قد يسبب أضرار للمنشأة نتيجة كشف خططها للمنافسين" حيث بلغت قيمة $Z = -5.693$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 153.5، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 80.2.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "إعداد التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى تحمل تكلفة زائدة قد تفوق المنفعة من ورائها" حيث بلغت قيمة $Z = -11.45$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 183.1، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 80.2.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "لا يوجد اتفاق على شكل ومحتوى التقارير المتكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -2.03$ بمستوى معنوية 0.042، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 134.6، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 118.3.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "قد تفتقد المعلومات غير المالية للموثوقية وعدم إمكانية القياس الموضوعي لها" حيث بلغت قيمة $Z = -2.831$ بمستوى معنوية 0.005، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 136.1، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 112.1.
- اتفقت استجابات مجموعتي البحث حول: "قد يؤدي إعداد التقارير المتكاملة إلى التأخر في إعداد التقارير وتوفير المعلومات اللازمة لتخذي القرار"، "هناك احتمالية بعدم قابلية المعلومات المالية وغير المالية للمقارنة سواء بشركات أخرى أو سنوات سابقة"، حيث لم يظهر اختبار مان ويتني وجود اختلافات أو فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها حول تلك القيود.
نخلص من ذلك إلى رفض الفرض الفرعي الرابع.
- مما سبق نخلص إلى أنه قد تم رفض الفرضين الفرعيين الأول والرابع، ولم نستطع رفض الفرضين الثاني والثالث، مما يعني رفض الفرض الرئيسي الأول في فرضيه الفرعيين الأول والرابع.
- اختبار الفرض الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر خصائص الوحدات الاقتصادية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الثاني (أثر خصائص المنشآت على القدرة على إعداد تقارير متكاملة) من قائمة الاستقصاء، وذلك من خلال اختبار فروضه الفرعية:
اختبار الفرض الفرعي الأول: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الخامس (أثر حجم المنشأة على إعداد تقارير متكاملة تجمع بين الأداء المالي وغير المالي والأداء البيئي والاجتماعي والالتزام بقواعد الحوكمة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أنه بالرغم من أن أثر حجم المنشأة على إعداد تقارير متكاملة جاء "متوسط الأهمية" على مستوى إجمالي العينة، ومجموعي العينة، إلا أن العبارة الأولى "تكون المنشأة كبيرة الحجم مؤهلة بشكل كبير لإعداد تقارير متكاملة بالمقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم" والعبارة الرابعة "تتحمل الشركات الكبيرة مسؤولية سياسية واقتصادية أكبر لذا يجب عليها تقديم تقارير متكاملة" جاء مستوى الأهمية "هام جداً"، بينما جاء مستوى الأهمية لكل من العبارة الثانية "يؤدي الإلزام بإعداد تقارير متكاملة إلى جهد وتكلفة أكبر قد تفوق في معظم الأحيان العائد من ورائها" والثالثة "تختلف المنافع التي تعود على أصحاب المصالح من وراء التقارير المتكاملة بحسب ما إذا كانت مقيدة/ أو غير مقيدة في سوق الأوراق المالية" قليل الأهمية، وقد اختلف ترتيب العبارات من وجهة نظر مجموعتي البحث، واختبار وجود فروق أو اختلافات بين مجموعتي البحث، تم إجراء اختبار مان ويتني وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار مان ويتني وهو اختبار لا معلمي، وبتطبيق هذا الاختبار على السؤال الخامس (أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (8): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في أثر حجم

المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X5	أثر حجم المنشأة على إعداد تقارير متكاملة تجمع بين الأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي	المعدون	133.5	-1.602	0.109
		المستخدمون	119.2		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	والالتزام بقواعد الحوكمة				
X5-1	تكون المنشأة كبيرة الحجم مؤهلة بشكل كبير لإعداد تقارير متكاملة بالمقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم	المعدون	135.2	2.162-	0.031
		المستخدمون	117.7		
X5_2	يؤدي الإلزام بإعداد تقارير متكاملة إلى جهد وتكلفة أكبر قد تفوق في معظم الأحيان العائد من ورائها	المعدون	126.6	0.042-	0.808
		المستخدمون	124.6		
X5_3	تختلف المنافع التي تعود على أصحاب المصالح من وراء التقارير المتكاملة بحسب ما إذا كانت مقيدة/ أو غير مقيدة في سوق الأوراق المالية	المعدون	125.8	0.060-	0.953
		المستخدمون	125.3		
X5_4	تتحمل الشركات الكبيرة مسؤولية سياسية واقتصادية أكبر لذا يجب عليها تقديم تقارير متكاملة	المعدون	131.7	1.394-	0.163
		المستخدمون	120.6		

يتضح من الجدول عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $Z = -1.602$ بمستوى معنوية 0.109، مما يدل على أننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الأول، وعلى مستوى العبارات الفرعية جاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "تكون المنشأة كبيرة الحجم مؤهلة بشكل كبير لإعداد تقارير متكاملة بالمقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم" حيث بلغت قيمة $Z = -2.163$ بمستوى معنوية 0.031، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 135.2، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 117.7.

• لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي الإلزام بإعداد تقارير متكاملة إلى جهد وتكلفة أكبر قد تفوق في معظم الأحيان العائد من ورائها"، "تختلف المنافع التي تعود على أصحاب المصالح من وراء التقارير المتكاملة بحسب ما إذا كانت مقيدة/ أو غير مقيدة في سوق الأوراق المالية"، "تحمل الشركات الكبيرة مسئولية سياسية واقتصادية أكبر لذا يجب عليها تقديم تقارير متكاملة" حيث لم يظهر اختبار مان ويتني أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية. مما سبق نخلص إلى أنه نظراً لاتفاق استجابات مجموعتي البحث حول معظم العبارات الفرعية حول أثر حجم المنشأة على إعداد التقارير المتكاملة- حيث ظهرت الفروق والاختلافات في عبارة واحدة فقط- لذا فإننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الأول.

اختبار الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال السادس (أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" ككل قد كانت "متوسط الأهمية" لمستخدمي التقارير و"هام" لمعدي التقارير، وعلى مستوى العبارات تراوح مستوى الأهمية بين "متوسط الأهمية"، و"هام" مما يدل على إدراك عينة البحث لأهمية أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير) ولاختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار مان ويتني وهو اختبار لا معلمي، وتطبيق هذا الاختبار على السؤال السادس (أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (9): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X6	أثر هيكل الملكية على إعداد تقارير المتكاملة	المعدون	136.9	2.221-	0.026
		المستخدمون	116.6		
X6-1	تزيد الرغبة والقدرة على إعداد تقارير متكاملة للشركات التي يديرها ملاكها (الشركات العائلية) بالمقارنة بالشركات التي تديرها إدارة محترفة لرغبة الأولى في إبراز أنها تقوم بمسئوليتها الاجتماعية	المعدون	105.0	4.078-	0.000
		المستخدمون	141.6		
X6_2	تؤثر خطة حوافز الإدارة في المنشآت التي تديرها إدارة محترفة بخلاف الملاك على إعداد وعرض التقارير المتكاملة	المعدون	155.9	6.060-	0.000
		المستخدمون	101.6		
X6_3	تزداد تكلفة وجهد إعداد التقارير المتكاملة في الشركات المرتبطة وذات العلاقة (كالشركات القابضة والشقيقة والمشروعات المشتركة)	المعدون	140.6	3.038-	0.002
		المستخدمون	113.7		
X6_4	تزداد تعقيدات وتكلفة إعداد التقارير المتكاملة في الشركات متعددة الجنسيات بالمقارنة بالشركات الوطنية	المعدون	113.8	2.396-	0.017
		المستخدمون	134.7		
X6_5	يؤثر الشكل القانوني وقيود	المعدون	136.6	2.256-	0.024

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	الملكية على إعداد التقارير المتكاملة	المستخدمون	116.7		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $Z = -2.221$ بمستوى معنوية 0.026، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 136.9، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير 116.6 مما يدل على رفض الفرض الفرعي الثاني والذي صيغ في صورة العدم، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "ازدياد الرغبة والقدرة على إعداد تقارير متكاملة للشركات التي يديرها ملاكها (الشركات العائلية) بالمقارنة بالشركات التي تديرها إدارة محترفة لرغبة الأولى في إبراز أنها تقوم بمسئوليتها الاجتماعية" حيث بلغت قيمة $Z = -4.078$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 141.6، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 105.0.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تؤثر خطة حوافز الإدارة في المنشآت التي تديرها إدارة محترفة بخلاف الملاك على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -6.060$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 155.9، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 101.6.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تزداد تكلفة وجهد إعداد التقارير المتكاملة في الشركات المرتبطة وذات العلاقة (كالشركات القابضة والشقيقة والمشروعات المشتركة)" حيث بلغت قيمة $Z = -3.038$ بمستوى معنوية 0.002، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 140.6، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 113.7.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تزداد تعقيدات وتكلفة إعداد التقارير المتكاملة في الشركات متعددة الجنسيات بالمقارنة بالشركات الوطنية" حيث بلغت قيمة $Z = -2.396$ بمستوى معنوية 0.017، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 134.7، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 113.8.

• وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "يؤثر الشكل القانوني وقيود الملكية على إعداد التقارير المتكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -2.256$ بمستوى معنوية 0.024، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 136.6، بينما بلغ متوسط الرتب معدي التقارير 116.7.

نخلص من ذلك إلى رفض الفرض الفرعي الثاني.

اختبار الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في أثر التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال السابع (أثر التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لاستجابات عينة البحث على "تأثير التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" ككل قد كانت "هام"، أما على مستوى العبارات فقد تراوحت بين "هام" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدي التقارير، ومستخدمي التقارير) واختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدي التقارير ومستخدميها في أثر التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار مان ويتني وهو اختبار لا معلمي، وبتطبيق هذا الاختبار على السؤال السابع (أثر التخصص الصناعي وطبيعة المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (10): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدي التقارير ومستخدميها في أثر التخصص

الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X7	مدى تأثير التخصص الصناعي وطبيعة المنشأة على إعداد التقارير المتكاملة	المعدون	121.0	-2.992	0.043
		المستخدمون	147.1		
X7-1	تزداد أهمية ومنفعة التقارير	المعدون	121.9	-3.259	0.001

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	المتكاملة في بعض الصناعات مثل الصناعات الملوثة للبيئة (كالأسمدة/ الأسمت/ البتروكيماويات) لإبراز دورها في مكافحة التلوث البيئي والقيام بمسئوليتها الاجتماعية	المستخدمون	125.1		
X7_2	يوجد التزام استقلالي على البنوك في تقديم تقارير متكاملة لإبراز دورها في القيام بالمسئولية الاجتماعية ودعم الاقتصاد الوطني والتنمية المستدامة	المعدون	144.3	3.821-	0.000
		المستخدمون	110.7		
X7_3	يوجد التزام أخلاقي على الشركات المنتشرة جغرافياً داخل الدولة أو في عدة دول بتقديم تقارير متكاملة لإبراز الأداء المالي والبيئي والاجتماعي في كافة المناطق التي تعمل بها.	المعدون	121.1	0.888-	0.375
		المستخدمون	129.0		
X7_4	تزداد تعقيدات وتكلفة إعداد تقارير متكاملة في القطاعات الصناعية ذات الهيكل التنظيمي المعقد والمستويات الإدارية المتعددة والأعمال المتنوعة	المعدون	125.6	0.018-	0.985
		المستخدمون	125.4		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر التخصص الصناعي وطبيعة المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $Z = -2.992$ بمستوى معنوية 0.043، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب

147.1 بينما بلغ متوسط رتب معدي التقارير 121.1 مما يدل على رفض الفرض الفرعي الثالث والذي صيغ في صورة العدم، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تزداد أهمية ومنفعة التقارير المتكاملة في بعض الصناعات مثل الصناعات الملوثة للبيئة (كالأسمدة/ الأسمت/ البتروكيماويات) لإبراز دورها في مكافحة التلوث البيئي والقيام بمسئوليتها الاجتماعية" حيث بلغت قيمة $Z = -3.259$ بمستوى معنوية 0.001، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 134.5، بينما بلغ متوسط الرتب لمعدي التقارير 118.5.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يوجد التزام استقلالي على البنوك في تقديم تقارير متكاملة لإبراز دورها في القيام بالمسؤولية الاجتماعية ودعم الاقتصاد الوطني والتنمية المستدامة" حيث بلغت قيمة $Z = -3.821$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 144.3، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 110.7.

● لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يوجد التزام أخلاقي على الشركات المنتشرة جغرافياً داخل الدولة أو في عدة دول بتقديم تقارير متكاملة لإبراز الأداء المالي والبيئي والاجتماعي في كافة المناطق التي تعمل بها"، "تزداد تعقيدات وتكلفة إعداد تقارير متكاملة في القطاعات الصناعية ذات الهيكل التنظيمي المعقد والمستويات الإدارية المتعددة والأعمال المتنوعة" حيث لم يظهر اختبار مان ويتني أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية. نخلص من ذلك إلى رفض الفرض الفرعي الثالث.

من خلال رفض الفروض الفرعية الثلاثة نخلص إلى رفض الفرض الرئيسي الثاني.

اختبار الفرض الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة والمراقبة المجتمعية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال أسئلة القسم الثاني (أثر إجراءات الرقابة والمراجعة على إعداد تقارير متكاملة) من قائمة الاستقصاء، وذلك من خلال اختبار فروضه الفرعية:

اختبار الفرض الفرعي الأول: لا يوجد اختلاف بين المعدين والمستخدمين في أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال الثامن (مستوى الشفافية ودرجة الوعي لدى أفراد المجتمع والأبعاد الثقافية السائدة فيه ودرجة التقدم وكفاءة الأسواق المالية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لاستجابات عينة البحث على "أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" بعباراته الفرعية قد تراوحت بين "هام" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدّي التقارير، ومستخدمي التقارير) واختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدّي التقارير ومستخدميها في أثر مستوى الشفافية ودرجة الوعي لدى أفراد المجتمع والأبعاد الثقافية السائدة فيه ودرجة التقدم وكفاءة الأسواق المالية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة علي إعداد وعرض التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار مان ويتني وهو اختبار لا معلمي، وتطبيق هذا الاختبار على السؤال الثامن جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (11): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدّي التقارير ومستخدميها في أثر مستوى

الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X8	أثر مستوى الشفافية ودرجة الوعي لدى أفراد المجتمع والأبعاد الثقافية السائدة فيه ودرجة التقدم وكفاءة الأسواق المالية على إعداد وعرض تقارير متكاملة	المعدون	143.8	-2.341	0.033
		المستخدمون	126.9		
X8-1	يؤدي التقدم الاقتصادي وارتفاع درجة الوعي المالي لدى المواطنين إلى زيادة مستوى الشفافية والقدرة على إعداد تقارير	المعدون	127.5	-0.407	0.684
		المستخدمون	124.0		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	متكاملة				
X8_2	يؤدي اتساع حجم نشاط سوق المال ومستوى كفاءته إلى زيادة مستوى الشفافية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة	المعدون	138.3	2.652-	0.008
		المستخدمون	115.5		
X8_3	يؤدي وجود مؤشرات قومية للمسئولية الاجتماعية والبيئية إلى زيادة القدرة والأهمية لإعداد تقارير متكاملة	المعدون	133.5	1.656-	0.098
		المستخدمون	119.2		
X8_4	يؤدي وجود نظام مصرفي قوي وبورصة نشطة إلى زيادة القدرة والأهمية لإعداد تقارير متكاملة	المعدون	123.1	0.496-	0.620
		المستخدمون	127.4		

يتضح من الجدول وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $z = -2.341$ بمستوى معنوية 0.033، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 143.8، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير 126.9، ولتحديد مصدر هذه الاختلافات تم اختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي اتساع حجم نشاط سوق المال ومستوى كفاءته إلى زيادة مستوى الشفافية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $z = -2.652$ بمستوى معنوية 0.008، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 138.3، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 115.5.
- لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي التقدم الاقتصادي وارتفاع درجة الوعي المالي لدى المواطنين إلى زيادة مستوى الشفافية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة"، "يؤدي وجود نظام مصرفي قوي وبورصة نشطة إلى زيادة القدرة والأهمية لإعداد تقارير متكاملة"، "يؤدي وجود

مؤشرات قومية للمسئولية الاجتماعية والبيئية إلى زيادة القدرة والأهمية لإعداد تقارير متكاملة" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى أنه نظراً لاتفاق استجابات مجموعتي البحث حول معظم عبارات أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة- حيث وجدت الاختلافات في عبارة واحدة- لذا فإننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الأول.

اختبار الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدن والمستخدمين في أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة.

وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال التاسع (أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء، وجاءت النتائج كما يلي:

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لاستجابات عينة البحث على "أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" قد بلغ درجة "هام"، أما على مستوى العبارات الفرعية قد تراوحت بين "متوسط الأهمية" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدني التقارير، ومستخدمي التقارير) ولاختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدني التقارير ومستخدميها أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار مان ويتني وهو اختبار لا معلمي، وبتطبيق هذا الاختبار على السؤال التاسع جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (12): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدني التقارير ومستخدميها في أثر الرقابة

المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X9	أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة	المعدون	123.9	-0.473	0.636
		المستخدمون	123.6		

مستوى P- المعنوية value	Z	متوسط الرتب	النوع	المتغير	رمز المتغير
0.661	0.439-	123.4	المعدون	تؤدي الرقابة المجتمعية الفعالة إلى زيادة الأهمية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة	X9-1
		127.2	المستخدمون		
0.675	0.420-	127.3	المعدون	تؤدي فعالية أجهزة الرقابة العليا في الدولة والقيام بدورها في الرقابة إلى زيادة الأهمية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة	X9_2
		123.9	المستخدمون		
0.154	1.424-	118.4	المعدون	تؤثر الأبعاد الثقافية والدينية السائدة في المجتمع على أهمية إعداد وعرض التقارير المتكاملة	X9_3
		131.1	المستخدمون		
0.920	0.100-	126.0	المعدون	تؤثر شروط ومتطلبات القيد والتداول في البورصة على أهمية وإعداد وعرض التقارير المتكاملة	X9_4
		125.1	المستخدمون		
0.523	0.639-	122.5	المعدون	يؤثر زيادة الوعي لدى المستثمرين في سوق الأوراق المالية على إعداد وعرض لتقارير المتكاملة	X9_5
		127.9	المستخدمون		
0.000	4.512-	148.1	المعدون	يسهم الدور الفعال والقوي لمراقب الحسابات في دعم إعداد وعرض تقارير متكاملة	X9_6
		107.7	المستخدمون		
0.014	2.453-	137.4	المعدون	توجد علاقة معنوية إيجابية بين حجم وسمعة مكتب المحاسبة الذي يراجع حسابات الشركة ودعم عملية إعداد تقارير متكاملة	X9_7
		116.2	المستخدمون		
0.001	3.471-	108.8	المعدون	يسهم الإحلال الإجباري	X9_8

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	للمراجعين كل خمس سنوات، والفصل بين الأعمال الاستشارية وخدمات المراجعة في دعم وإعداد تقارير متكاملة	المستخدمون	138.7		

يتضح من الجدول عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، حيث بلغت قيمة $Z = -0.473$ بمستوى معنوية 0.636، وباختبار العبارات الفرعية وجاءت النتائج كما يلي:

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يسهم الدور الفعال والقوي لمراقب الحسابات في دعم إعداد وعرض تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -4.512$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 148.1، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 107.7.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "توجد علاقة معنوية إيجابية بين حجم وسمعة مكتب المحاسبة الذي يراجع حسابات الشركة ودعم عملية إعداد تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -2.453$ بمستوى معنوية 0.014، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 137.4، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 116.2.
- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يسهم الإحلال الإيجابي للمراجعين كل خمس سنوات، والفصل بين الأعمال الاستشارية وخدمات المراجعة في دعم وإعداد تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -2.453$ بمستوى معنوية 0.014، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 138.7، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 108.8.
- لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تؤدي الرقابة المجتمعية الفعالة إلى زيادة الأهمية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة"، "تؤدي فعالية أجهزة الرقابة العليا في الدولة والقيام بدورها في الرقابة إلى زيادة الأهمية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة"، "تؤثر الأبعاد الثقافية والدينية السائدة في المجتمع على أهمية إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، "تؤثر شروط ومتطلبات القيد والتداول في البورصة على أهمية وإعداد وعرض التقارير المتكاملة"، "يؤثر زيادة الوعي لدى المستثمرين في سوق

الأوراق المالية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية.

مما سبق نخلص إلى أنه نظراً لاتفاق استجابات مجموعتي البحث حول معظم عبارات أثر الرقابة المجتمعية وآليات الحوكمة الخارجية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة لذا فإننا لا نستطيع رفض الفرض الفرعي الثالث.

اختبار الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة. وقد تم اختبار هذا الفرض من خلال السؤال العاشر (أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة) من قائمة الاستقصاء.

1- التكرارات والنسب المئوية والإحصاء الوصفي:

وجاءت النتائج كما يلي أن درجة الأهمية لاستجابات عينة البحث على "أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" قد بلغ درجة "هام"، أما على مستوى العبارات الفرعية قد تراوحت بين "هام" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة، وقد اختلف ترتيب العبارات من حيث الأهمية بين مجموعتي البحث (معدّي التقارير، ومستخدمي التقارير) ولاختبار وجود فروق بين متوسط استجابات مجموعتي البحث تم إجراء اختبار مان ويتني، وجاءت النتائج كما يلي:

2- نتائج اختبار مان ويتني Man Whitney:

للمقارنة بين مجموعتي معدّي التقارير ومستخدميها في أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، تم إجراء اختبار مان ويتني وهو اختبار لا معلمي، وبتطبيق هذا الاختبار على السؤال العاشر جاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (13): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين معدّي التقارير ومستخدميها في أثر آليات

الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
X10	أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة	المعدون	137.0	2.237-	0.025
		المستخدمون	116.5		
X10-1	هناك علاقة معنوية بين فعالية مجلس الإدارة وتكون أغلبيته من	المعدون	139.1	2.742-	0.006
		المستخدمون	114.5		

رمز المتغير	المتغير	النوع	متوسط الرتب	Z	مستوى المعنوية P-value
	أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين وإعداد تقارير متكاملة				
X10_2	يؤدي تشكيل وفعالية لجان الحوكمة (مثل لجنة المراجعة، لجنة التعيينات، لجنة المكافآت وغيرها) إلى زيادة وأهمية إعداد تقارير متكاملة	المعدون	111.3	2.887-	0.004
		المستخدمون	136.7		
X10_3	يؤدي تشكيل لجنة مراجعة من أشخاص يتمتعون بالنزاهة والاستقلالية والاحترافية والدراية بالأمور المالية إلى الإسهام في إعداد وعرض تقارير متكاملة	المعدون	136.5	2.254-	0.024
		المستخدمون	116.4		
X10_4	تسهم المراجعة الداخلية في زيادة القوة الدافعة لإعداد تقارير متكاملة كلما ارتفعت مكانتها في الهيكل التنظيمي واستقلاليتها واحترافية أعضاء فريق المراجعة الداخلية	المعدون	146.8	4.428-	0.000
		المستخدمون	108.8		
X10_5	تؤدي زيادة احترافية ومهارات أعضاء فريق الإدارة العليا في المنشأة إلى دعم إعداد تقارير متكاملة	المعدون	146.6	4.480-	0.000
		المستخدمون	108.9		

- وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" ككل، حيث بلغت قيمة $Z = -2.237$ بمستوى معنوية 0.025،

وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 137.0، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 116.5.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "هناك علاقة معنوية بين فعالية مجلس الإدارة وتكون أغلبيته من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين وإعداد تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -2.742$ بمستوى معنوية 0.006، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 139.1، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 114.5.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي تشكيل وفعالية لجان الحوكمة (مثل لجنة المراجعة، لجنة التعيينات، لجنة المكافآت وغيرها) إلى زيادة وأهمية إعداد تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -7.887$ بمستوى معنوية 0.004، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 136.7، بينما بلغ متوسط الرتب لمعددي التقارير 113.3.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي تشكيل لجنة مراجعة من أشخاص يتمتعون بالنزاهة والاستقلالية والاحترافية والدراية بالأمور المالية إلى الإسهام في إعداد وعرض تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -2.254$ بمستوى معنوية 0.024، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 136.5، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 116.4.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تسهم المراجعة الداخلية في زيادة القوة الدافعة لإعداد تقارير متكاملة كلما ارتفعت مكانتها في الهيكل التنظيمي واستقلاليتها واحترافية أعضاء فريق المراجعة الداخلية" حيث بلغت قيمة $Z = -4.428$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 146.8، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 108.8.

● وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تؤدي زيادة احترافية ومهارات أعضاء فريق الإدارة العليا في المنشأة إلى دعم إعداد تقارير متكاملة" حيث بلغت قيمة $Z = -4.480$ بمستوى معنوية 0.000، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير حيث بلغ متوسط الرتب 146.6، بينما بلغ متوسط الرتب لمستخدمي التقارير 108.9.

نخلص من ذلك إلى رفض الفرض الفرعي الثالث.

مما سبق تخلص إلى رفض الفرض الثالث فيما يخص الفرض الفرعي الثالث، ولم نستطع رفض الفرضين الفرعيين الأول والثاني.

نتائج الدراسة الميدانية

بعد تحليل بيانات الدراسة الميدانية توصلت الباحثة للنتائج التالية:

- بلغت عينة البحث من 110 من معدي التقارير 140 من مستخدمي التقارير، بنسبة استجابة كلية 80.1%.
- بإجراء اختبار Reliability بلغت قيمة ألفا Cronbatch Alfa 80.9%، 60.1%، 72.0% على أقسام قائمة الاستقصاء (الأول، والثاني، والثالث) على التوالي، مما يدل على أنها تتمتع بصلاحية عالية Reliability الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.
- تم رفض الفرض الرئيسي الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في الأهمية والمبادئ ومحتوى وحدود استخدام التقارير المتكاملة، من خلال رفض الفرضين الفرعيين الأول والرابع، ولم نستطع رفض الفرضين الفرعيين الثاني والثالث كما يلي:
 - تم رفض الفرض الفرعي الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أهمية إعداد التقارير المتكاملة، حيث اتضح من التحليل الآتي:
 - بلغت درجة الأهمية للتقارير المتكاملة ككل "هام"، بينما تراوح مستوى الأهمية على العبارات بين "متوسط الأهمية"، و"هام" مما يدل على إدراك عينة البحث لأهمية إعداد التقارير المتكاملة.
 - باختبار اختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، وجدت فروق معنوية بين المجموعتين في "أهمية التقارير المتكاملة" ككل، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير، وباختبار الفروق على مستوى العبارات الفرعية اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تمثل المعلومات المالية عن الربحية والتدفقات النقدية وغيرها المحور الأساسي لاتخاذ القرارات بمعرفة أصحاب المصالح في المنشأة مثل (المستثمرين والدائنين والمقرضين والجهات الحكومية والعاملين)"، "اتجاه الفكر المحاسبي نحو الاهتمام بالمعلومات المالية وغير المالية ليشمل إطار متكامل للجوانب البيئية والاجتماعية بجانب الجوانب المالية"، "تؤدي التقارير المتكاملة (الأداء المالي والبيئي والاجتماعي) إلى مراعاة التوازن في كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة"، "اتجاه الفكر المحاسبي نحو الاهتمام بالمعلومات المالية وغير المالية ليشمل إطار متكامل للجوانب البيئية والاجتماعية بجانب الجوانب المالية" لصالح معدي التقارير، بينما وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "تؤدي التقارير المتكاملة إلى مراعاة التوازن بين الأجل القصير والأجل الطويل" لصالح مستخدمي التقارير.

* لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "مساهمة التقارير المتكاملة في تقدير مدى إسهام المنشآت في التنمية المستدامة".

○ لم نستطع رفض الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة، حيث اتضح من التحليل اتفاق مجموعتي البحث على معظم تلك المبادئ كما يتضح مما يلي:

- بلغت درجة الأهمية للمبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة ككل "هام"، بينما تراوح مستوى الأهمية على العبارات بين "متوسط الأهمية"، و"هام" مما يدل على إدراك عينة البحث لأهمية إعداد تلك المبادئ.

- وباختبار الفروق على مستوى عبارات "المبادئ التي يجب أن تركز عليها التقارير المتكاملة" اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يجب أن تتضمن التقارير المتكاملة احتياجات أصحاب المصانع المرتبطة بالمنشأة من المعلومات المالية وغير المالية"، لصالح مستخدمي التقارير.

* اتفقت استجابات مجموعتي البحث حول باقي المبادئ: ("يجب أن تركز التقارير المتكاملة على إستراتيجية المنشأة وبشكل يمكن أصحاب المصالح من تقييم العوائد والمخاطرة والقدرة على النمو والاستمرارية"، "يجب أن تركز التقارير المتكاملة على التوجهات المستقبلية للمنشأة وتحسين تنبؤات أصحاب المصانع"، "يجب أن تكون التقارير المتكاملة ملائمة لاحتياجات متخذي القرار"، "يجب أن تكون التقارير المتكاملة موثوقة وقابلة للتحقق"، "يجب أن تكون التقارير المتكاملة قابلة للفهم ومعرضة ببساطة")، حيث لم تظهر فروق معنوية بين المجموعتين.

○ لم نستطع رفض الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في محتوى التقارير المتكاملة، وذلك لاتفاق مجموعتي البحث حول المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المتكاملة كما يتضح من التحليل الآتي:

- بلغت درجة الأهمية للمحتوى المقترح للتقارير المتكاملة ككل "هام"، بينما تراوح مستوى الأهمية على العبارات بين "متوسط الأهمية"، و"هام" مما يدل على إدراك عينة البحث لأهمية محتوى التقارير المتكاملة.

- لم توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "مدى أهمية مفردات المعلومات التي تحتويها التقارير المتكاملة" ككل، وعلى مستوى العبارات الفرعية حصلنا على النتائج التالية:

* وباختبار اختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تطور الأداء المالي للمنشأة في آخر ثلاث سنوات"، "مؤشرات تحسين الأداء البيئي لصالح معدي التقارير"، بينما وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "جودة الاتصالات والعلاقات مع أصحاب المصلحة مثل الحكومة والمقرضين والمستثمرين" لصالح مستخدمي التقارير.

* اتفقت استجابات مجموعتي البحث حول "مساهمة المنشأة في القيمة المضافة ودعم الاقتصاد الوطني"، "مساهمة المنشأة في التنمية المستدامة"، "معدلات النمو في الأرباح والمبيعات والأصول"، "التحسين الذي يطرأ في آليات الحوكمة الداخلية والخارجية"، "مؤشرات القيام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين والعملاء والمجتمع"، "مؤشرات الأداء المرتبطة بحقوق الإنسان"، "تقييم الجهات الخارجية لمؤشر المسؤولية الاجتماعية للمنشأة" حيث لم توجد جود اختلافات أو فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها حول تلك المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المتكاملة.

○ تم رفض الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في حدود استخدام التقارير المتكاملة، حيث اتضح من التحليل الآتي:

- بلغت درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها" قد بلغت درجة "هام" مما يدل على إدراك عينة البحث لأهمية القيود على إعداد التقارير المتكاملة، وتراوح مستوى الأهمية على مستوى العبارات بين "متوسط الأهمية"، "هام جداً"، باستثناء عبارة "إعداد التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى تحمل تكلفة زائدة تفوق المنفعة من ورائها" - لمجموعة مستخدمي التقارير فقد جاءت قليلة الأهمية أي لم توافق عليها فئة مستخدمي التقارير.

- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "القيود على إعداد التقارير المتكاملة وحدود استخدامها"، على مستوى العبارات الفرعية اتضح الآتي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "الإفصاح عن معلومات جوهرية وخطط مستقبلية قد يسبب أضرار للمنشأة نتيجة كشف خططها للمنافسين"، "إعداد التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى تحمل تكلفة زائدة قد تفوق المنفعة من ورائها"، "لا يوجد اتفاق على شكل ومحتوى التقارير المتكاملة" لصالح معدي التقارير، بينما وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير مستخدميها في "قد تفتقد المعلومات غير المالية للموثوقية وعدم إمكانية القياس الموضوعي لها" لصالح مستخدمي التقارير.

* اتفقت استجابات مجموعتي البحث حول "قد يؤدي إعداد التقارير المتكاملة إلى التأخر في إعداد التقارير وتوفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار"، "هناك احتمالية بعدم قابلية المعلومات المالية وغير المالية للمقارنة سواء بشركات أخرى أو سنوات سابقة"، حيث لم تظهر اختلافات أو فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها حول تلك القيود.

● تم رفض الفرض الرئيسي الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر خصائص الوحدات الاقتصادية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، من خلال رفض الفرضين الفرعيين الثاني والثالث، بينما لم نستطع رفض الفرض الفرعي الأول كما يلي:

○ لم نستطع رفض الفرض الفرعي الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، لاتفاق مجموعتي البحث حول معظم عبارات "أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" كما يتضح من التحليل الآتي:

- جاء أثر حجم المنشأة على إعداد تقارير متكاملة "متوسط الأهمية" على مستوى إجمالي العينة، ومجموعتي العينة، إلا أن العبارتين "تكون المنشأة كبيرة الحجم مؤهلة بشكل كبير لإعداد تقارير متكاملة بالمقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم" والعبارة "تتحمل الشركات الكبيرة مسؤولية سياسية واقتصادية أكبر لذا يجب عليها تقديم تقارير متكاملة" جاء مستوى الأهمية "هام جداً"، مما يدل على أهمية حجم الشركة في إصدار التقارير المتكاملة، بينما جاء مستوى الأهمية للعبارتين "يؤدي الإلزام بإعداد تقارير

متكاملة إلى جهد وتكلفة أكبر قد تفوق في معظم الأحيان العائد من ورائها" و"تختلف المنافع التي تعود على أصحاب المصالح من وراء التقارير المتكاملة بحسب ما إذا كانت مقيدة/ أو غير مقيدة في سوق الأوراق المالية" قليل الأهمية، مما يدل على عدم موافقة عينة البحث على تلك العبارتين.

- باختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، لم توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر حجم المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، وباختبار الفروق على مستوى العبارات الفرعية اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تكون المنشأة كبيرة الحجم مؤهلة بشكل كبير لإعداد تقارير متكاملة بالمقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم" لصالح معدي التقارير.

* لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي الإلزام بإعداد تقارير متكاملة إلى جهد وتكلفة أكبر قد تفوق في معظم الأحيان العائد من ورائها"، "تختلف المنافع التي تعود على أصحاب المصالح من وراء التقارير المتكاملة بحسب ما إذا كانت مقيدة/ أو غير مقيدة في سوق الأوراق المالية"، "تتحمل الشركات الكبيرة مسؤولية سياسية واقتصادية أكبر لذا يجب عليها تقديم تقارير متكاملة" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية.

○ تم رفض الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، حيث اتضح من التحليل الآتي:

- بلغت درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" ككل "متوسط الأهمية" لمستخدمي التقارير، و"هام" لمعدي التقارير، وعلى مستوى العبارات تراوح مستوى الأهمية بين "متوسط الأهمية"، و"هام" مما يدل على إدراك عينة البحث لأهمية أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير الكاملة.

- باختبار اختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر هيكل الملكية على إعداد وعرض التقارير الكاملة"، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير، وباختبار الفروق على مستوى العبارات الفرعية اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "ازدياد الرغبة والقدرة على إعداد تقارير متكاملة للشركات التي يديرها ملاكها (الشركات العائلية) بالمقارنة بالشركات التي تديرها إدارة محترفة لرغبة الأولى في إبراز أنها تقوم بمسئوليتها الاجتماعية"، "تزداد تعقيدات وتكلفة إعداد التقارير المتكاملة في الشركات متعددة الجنسيات بالمقارنة بالشركات الوطنية" لصالح مستخدمي التقارير، بينما وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تؤثر خطة حوافز الإدارة في المنشآت التي تديرها إدارة محترفة بخلاف الملاك على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، "تؤثر خطة حوافز الإدارة في المنشآت التي تديرها إدارة محترفة بخلاف الملاك على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، "تزداد تكلفة وجهد إعداد التقارير المتكاملة في الشركات المرتبطة وذات العلاقة (كالشركات القابضة والشقيقة والمشروعات المشتركة)"، "يؤثر الشكل القانوني وقيود الملكية على إعداد التقارير المتكاملة" لصالح معدي التقارير.

○ تم رفض الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، حيث اتضح من التحليل الآتي:

- بلغت درجة الأهمية لمتوسط استجابات عينة البحث على "تأثير التخصص الصناعي على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" ككل "هام"، أما على مستوى العبارات فقد تراوحت بين "هام" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة، وعلى إدراك عينة البحث لأهمية ذلك التأثير.

- باختبار اختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر التخصص الصناعي وطبيعة المنشأة على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"،

وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير، وباختبار الفروق على مستوى العبارات الفرعية اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "تزداد أهمية ومنفعة التقارير المتكاملة في بعض الصناعات مثل الصناعات الملوثة للبيئة (كالأسمدة/ الأسمنت/ البتروكيماويات) لإبراز دورها في مكافحة التلوث البيئي والقيام بمسئوليتها الاجتماعية" لصالح مستخدمي التقارير، وجود فروق ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يوجد التزام استقلالي على البنوك في تقديم تقارير متكاملة لإبراز دورها في القيام بالمسئولية الاجتماعية ودعم الاقتصاد الوطني والتنمية المستدامة" لصالح معدي التقارير.

* لم توجد فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يوجد التزام أخلاقي على الشركات المنتشرة جغرافياً داخل الدولة أو في عدة دول بتقديم تقارير متكاملة لإبراز الأداء المالي والبيئي والاجتماعي في كافة المناطق التي تعمل بها"، "تزداد تعقيدات وتكلفة إعداد تقارير متكاملة في القطاعات الصناعية ذات الهيكل التنظيمي المعقد والمستويات الإدارية المتعددة والأعمال المتنوعة" حيث لم يظهر الاختبار أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية.

● تم رفض الفرض الرئيسي الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة والمراقبة المجتمعية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، وذلك من خلال رفض الفرض الثالث فقط، ولم نستطع رفض الفرضين الفرعيين الأول والثاني، لما يلي:

○ لم نستطع رفض الفرض الفرعي الأول: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة نظراً لاتفاق استجابات مجموعتي البحث حول معظم عبارات أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة كما يتضح من التحليل الآتي:

- تراوحت درجة الأهمية لاستجابات عينة البحث على "أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" بعباراته الفرعية تراوحت بين "هام" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة.

- باختبار اختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر مستوى الشفافية والأبعاد الثقافية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير، وباختبار الفروق على مستوى العبارات الفرعية اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي اتساع حجم نشاط سوق المال ومستوى كفاءته إلى زيادة مستوى الشفافية والقدرة على إعداد تقارير متكاملة"، "يؤدي وجود مؤشرات قومية للمسؤولية الاجتماعية والبيئية إلى زيادة القدرة والأهمية لإعداد تقارير متكاملة" لصالح معدي التقارير.

المالية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة"، حيث لم يظهر الاختبار أية فروق أو اختلافات ذات دلالة معنوية.

○ تم رفض الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اختلاف معنوي بين المعدين والمستخدمين في أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة، حيث اتضح من التحليل الآتي:

- بلغت درجة الأهمية لاستجابات عينة البحث على "أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير المتكاملة" درجة "هام"، أما على مستوى العبارات الفرعية قد تراوح مستوى الأهمية بين "هام" و"هام جداً"، مما يدل على أن هذا التأثير ذو أهمية بالغة.

- باختبار اختبار الفروق بين مجموعتي الدراسة، وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "أثر آليات الحوكمة الداخلية على إعداد وعرض التقارير الكاملة"، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح معدي التقارير، وباختبار الفروق على مستوى العبارات الفرعية اتضح ما يلي:

* وجدت فروق معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "هناك علاقة معنوية بين فعالية مجلس الإدارة وتكون أغلبيته من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين وإعداد تقارير متكاملة"، "يؤدي تشكيل لجنة مراجعة من أشخاص يتمتعون بالنزاهة والاستقلالية والاحترافية والدراية بالأمر المالي إلى الإسهام في إعداد وعرض تقارير متكاملة"، "تسهم المراجعة الداخلية في زيادة القوة الدافعة لإعداد تقارير متكاملة كلما ارتفعت مكانتها في الهيكل التنظيمي واستقلاليتها واحترافية أعضاء فريق المراجعة الداخلية"، "تؤدي زيادة احترافية ومهارات أعضاء فريق الإدارة العليا في المنشأة إلى دعم إعداد تقارير متكاملة" لصالح معدي التقارير، بينما وجدت فروق ذات دلالة معنوية بين معدي التقارير ومستخدميها في "يؤدي تشكيل وفعالية لجان الحوكمة (مثل لجنة المراجعة، لجنة التعيينات، لجنة المكافآت وغيرها) إلى زيادة وأهمية إعداد تقارير متكاملة" لصالح مستخدمي التقارير.

القسم الخامس

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج البحث:

توصلت الدراسة النظرية إلى النتائج التالية:

1. الوحدة الاقتصادية تخلق قيمة عندما تزيد الإيرادات المكتسبة (العائد على رأس المال) عن المصروفات التي تحملتها (تكلفة رأس المال)، ومن منظور خلق القيمة كمقياس للأداء الكلي للوحدة الاقتصادية يجب أن يكون هدف الوحدة ليس توليد الأرباح ولكن خلق قيمة للمساهمين، ويتفق الكثيرون (ACCA. 2010) على قصور المدخل المحاسبي لقياس الأداء، لأن قيمة الربح المحاسبي السنوي تفسر فقط من 2% إلى 10% من التباين في التغيرات السنوية للقيمة، ولذلك يرون أن الحل يكمن في التحول نحو مقاييس السوق، مقاييس الربح بخلاف الربح وفقاً لـGAAP، وتوسيع نطاق القياس والاعتماد على مزيج من المقاييس المالية وغير المالية وهو الأمر الذي يحتاج إلى المعلومات المالية وغير المالية التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة.

2. تتفق الكثير من الإصدارات والكتابات Solstice Sustainability works INC, 2005, Hoboucha, 2010, Harvard Business school, 2010, Deloitte, 2011, IFAC, (2011 أن الحل يكمن في تبني الشركات خاص المقيدة في البورصة لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة (Integrated Business Reports) باعتبار هذه التقارير وسيلة لتوصيل معلومات إستراتيجية عن الشركة، ومعلومات مالية وغير مالية عن الأداء الكلي للشركة لخدمة أصحاب المصلحة، وهذه

المعلومات تساعدهم على اتخاذ قراراتهم والوقوف على مدى مقدرة الشركة على خلق القيمة الشاملة في الحاضر والمستقبل القريب والبعيد.

3. أن تجارب بعض الدول الأجنبية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة في العقد الأخير من القرن العشرين، وهي في تطور مستمر كما ونوعاً ومحتوى، وهي تسيير في اتجاه واحد وهو دعم دور المحاسب المالي في الشركات في إنتاج معلومات متكاملة مالية وغير مالية لخدمة أصحاب المصلحة في الشركة، ولكن هذه التجارب ينقصها الاتساق بالمعايير المحاسبية لها ويصعب تنميطها وأن مساحة الاتفاق بينها محدودة، خاصة من حيث محتوى تقرير الأعمال المتكاملة.

4. توجد بعض التجارب لمحدودة غير المنظمة لتقرير الأعمال المتكاملة في مصر، وتحليل محتوى هذه التقارير، يتضح كذلك إنها غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً، فهي تفسح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية ولتحقيق تجارب رشيدة لا بد من:

- تبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة جهة إشرافية رقابية.
- إصدار إرشاد محاسبي إجرائي منظم يوجه ويرشد التجارب المحاسبية في مصر ويكون نواة لمعيار محاسبي.

5. إن وجد معايير لإعداد تقارير متكاملة سيحقق العديد من المنافع من أهمها:

- الحد من الاختلاف والتنوع في إعداد تلك التقارير.
- المساهمة في تحقيق القابلية للمقارنة بين البيانات غير المالية للشركات وذلك من خلال توحيد المؤشرات وتوحيد المفاهيم وتحديد الإجراءات وأساليب جمع البيانات، الأمر الذي يؤدي لتدعيم مفهوم القابلية للمقارنة.

ثانياً: توصيات البحث:

في ضوء أهداف وحدود ومشكلة ومنهجية البحث وما انتهى إليه من نتائج يوصي الباحث إلى:

1. الإلزام بتبني مدخل تقارير الأعمال المتكاملة من جانب جهات الإشراف والرقابة مثل الهيئة العامة

للرقابة المالية، كما هو الحال في جنوب أفريقيا.

2. يجب على الهيئة العامة للرقابة المالية وضع قواعد أمرّة تلزم من خلالها الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

بالإفصاح عن المعلومات اللازمة والضرورة (سواء كانت مالية أو غير مالية) لإعداد تقارير الأعمال

المتكاملة.

3. ينبغي إصدار معيار محاسبة خاص بتقارير الأعمال المتكاملة يأخذ في الحسبان تجارب بعض الدول

الأخرى كجنوب أفريقيا والاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة ويكون من خلال عملية توفيق محاسبي

(Accounting Harmonization) مصحوباً بدليل إرشادي إجرائي Guidelines خاصة وأن

التجارب المحاسبية في مصر في هذا المجال في بداياتها غير منتظمة.

4. مشاركة الأطراف الداخلية (وظائف التمويل - الشؤون القانونية - إدارة المخاطر والمحاسبة) وتعليمهم

وتثقيفهم خاصة أولئك الذين لا يشاركون في التعامل مع البيانات البيئية والاجتماعية، مع ملاحظة أن

ذلك يتطلب وقتاً طويلاً لإشراك وتثقيف أعضاء فريق متعدد الوظائف ومعالجة نقص الخبرة والمعرفة

بالتقارير المتكاملة والحصول على فهم مشترك لممارسات الاستدامة ومتطلبات التقارير المتكاملة ومعرفة

مؤشرات الأداء مما يؤدي إلى تنمية روح الفريق.

5. ضرورة إجراء تغيير وتطوير لمؤشرات ونظم قياس الأداء الحالي بالمؤشرات ونظم قياس أداء أخرى، خاصة

فيما يتعلق بالمجالات الاجتماعية وتكوين الحفاظ على القيمة، وأن تتميز نظم القياس بالاتساق كما

يجب أن تتزامن توافر مؤشرات القياس الجديدة مع بداية تطبيق التقارير المتكاملة حتى يمكن تدعيم النتائج الإستراتيجية المالية والغير مالية.

6. في حالة تبني بعض الشركات للتقارير المتكاملة أن يتم ذلك خلال مرحلة انتقالية كافية حتى تستطيع الشركات تعديل أوضاعها لتناسب مع متطلبات إعداد تلك التقارير، وحتى يمكن استخدام منهج أكثر شمولية يعتمد على التواصل والتفاعل بين الجهات المعنية مع ملاحظة أن عدم وجود قواعد أو مبادئ أو معايير في مصر بخصوص تلك التقارير يمكن أن تحول تبني الشركات تلك التقارير على نطاق واسع.

7. تنمية الوعي المالي والاقتصادي لأصحاب المصلحة، وذلك من خلال عقد ندوات عامة وورش عمل لمواجهة الأزمة البيئية التي لا تقل عن الأزمة المالية العالمية وأثر ذلك على ترشيد قرارات المستثمرين.

القسم السادس

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. إبراهيم، علاء الدين توفيق، "محددات وحوافز التقرير عن المسؤولية الاجتماعية" دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول 2014.
2. أحمد، محمد عبد الله محمود، "أثر الإفصاح المحاسبي على الأداء البيئي والاجتماعي على القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، أبحاث طلبة الدكتوراه والماجستير 2013.
3. الجندي، تامر يوسف عبد العزيز علي، "تطوير أساليب مراجعة الأداء الاجتماعي للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية بمصر (دراسة ميدانية)" رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، أبريل 2014.
4. الصاوي، عفت أبو بكر محمد، "نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة- دراسة تطبيقية، مجلة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الجزء الثاني، العدد (48)، 2012.
5. العشماوي، محمد عبد الفتاح، "إطار محاسبي مقترح لدور المسؤولية الاجتماعية في تقييم الأداء الإستراتيجي للشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية، مدخل التوازن بين العائد الاجتماعي والاقتصادي" آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد 1 يناير 2009.
6. د. حسن الأسرع، "المسؤولية الاجتماعية للشركات"، مجلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، العدد 2، 2010.
7. حجازي، وجدي حامد، "القيمة المضافة من التوكيد المهني على تقرير الأعمال المتكاملة من وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في الأسهم- دراسة تجريبية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد (52) يناير 2014.

8. خليل، عبد الناصر محمد، "نموذج مقترح لإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الرقازيق، العدد الأول، 2003.
9. عبد الحميد، ياسمين ممدوم، "المسئولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (14)، العدد الثاني، 2010.
10. عبد الحميد، ياسمين ممدوح، "قياس وتفسير أثر مستوى الإفصاح المحاسبي على المحتوى المعلوماتي في سوق الأوراق المالية المصري- دراسة تطبيقية" رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2012.
11. عبد الله، شريف سليمان، "المسئولية الاجتماعية كإطار عمل في ظل التجربة المصرية والدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الثاني، العدد الرابع، 2010.
12. عبد المجيد، محمد محمود، "مؤشر مقترح لتقييم دور المراجعين ولجان المراجعة في تحقيق فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، السنة (16) ديسمبر 2012.
13. علي، عبد الوهاب نصر، "مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد خاص بمناسبة عقد المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة، أكتوبر 2012.
14. عقل، يونس حسن، "نموذج مقترح لقياس المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن المؤشر المصري لمسئولية الشركات - دراسة اختيارية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (77)، السنة (49)، 2010.
15. محمد، ياسر أحمد السيد، "دراسة مدى أهمية المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية والبيئية لدعم حوكمة الشركات بالتطبيق على الشركات السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، 2009.
16. محمد، عبد الرحمن عبد الفتاح، "مدخل مقترح لتطوير وزيادة جودة التقارير المالية في ظل التوجه نحو الاقتصاد المعرفي - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، بني سويف، العدد الثاني، 2010.

17. محمد، حميدة محمد عبد المجيد، " نموذج مقترح لقياس العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات وإدارة الأرباح"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، 2012.
18. نihal المغربيل، ياسمين فؤاد، "المسؤولية الاجتماعية لرأس المال في مصر"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 2008.
19. الموقع الرسمي لمركز المديرين المصري على شبكة الانترنت
<http://www.eiod.org/newsdetails-ar.aspx?1d=19>
20. البورصة المصرية، منهجية مؤسسة ستاندر اند بورز لمؤشر S & P/EGX ESG
<http://www.egx.com.eg/arabic/indexrulesmethodologys-p-EGX.aspx?nav=7>
21. الموقع الرسمي للمركز المصري لمسئولية الشركات على شبكة الانترنت
http://www.ecrc.org.eg/index_ar.aspx
22. مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار، "المسؤولية الاجتماعية للشركات ودورها في التنمية" السنة الخامسة، العدد (57)، 2011، [at.http,idsc.gov.eg](http://idsc.gov.eg)
23. الموقع الرسمي للبورصة المصرية على شبكة الانترنت
<http://www.egyptse.com/gotdoc/c150dgac-4f50-46ab-6878-7e14616cfe5/spESGindexar.aspx>

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. ACCA., 2010 "The value creation model for business" 2010 & beyond' available of www.accaglobal.com .
2. Al Rashed, w., 2002 , "The value of accounting disclosure : investor's perception" journal of economics & administrative science.
3. Arnold, M., Alexander B. & R. frank., 2012, "Integrating sustainability reports into financial statements : an experimental study", available at www.sm.
4. Arevalo, J.A., and D. aravind : 2011. Corporate social responsibility practices in india : Approach, drivers & barriers. Corporate governance. Journal 11(4) .
5. Axel Haller chris van staden, (2014), "The value added statement — an appropriate instrument for integrated reporting", Accounting auditing & Accountability journal vol. 27 iss. 7, pp. 1190-1216.

6. Branco, M. C. & L. L. Rodriguez. 2006 corporate social responsibility & resource-based perspectives. *Journal of business ethics* 69(2).
7. Brlf, 2011., "The perspectives of Australian stakeholders on the business cases for integrated reporting", Discussion paper available at <http://www.ske.org.au>.
8. Brad J. Monterio, (2013). "Corporate reporting evolved integrated reporting & the role of XBRL", XBRL international Inc., pp. 1:17.
9. Business leaders forum . 2006. Overview of activities business leaders forum 2004-2006. Available at <http://www.bsf.org.au/overview-of-activities>.
10. Carol Adams & Ambika Zutshi. (2004). Corporate social responsibility : why business should act responsibly & be accountable *Australian accounting review*, 14 (3).
11. Chari de Villiers Leonardo Rinaldi Jeffrey Unerman (2014). "Integrated reporting : insights, gaps & an agenda for future research" , *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 27 iss 7 pp. 1024 - 1067 .
12. Colin Higgins, Wendy Stubbs & Tyron Love (2014) , "Walking the talk (s) : organizational narratives of integrated reporting", *Accounting Auditing & Accountability Journal* vol. 27 iss 7 pp. 1090-1119.
13. Commission of the European Communities , 2001 , promoting a European framework for corporate social responsibility . Green Paper Industrial Relations & Industrial Change , Employment & Social Affairs, July.
14. Deloitte, 2011, "Integrated reporting " is your message lost in regulation?", available at www.deloitte.com.
15. Eccles, R., Cheng, B., Saltzman, D.(2010) , The landscape of integrated reporting reflections & next steps", Harvard Business School ,2011 .
16. Eccles, Robert G & George Serafeim., 2012, "The next level: integrated reporting", in "CSR Index 2012", edited by Francesco de Leo & Matthias Vollbracht, available at <http://www.mediatenon.com>.
17. Eccles, R. Kiron, D. (2012), "Get ready mandated integrated reporting is the future of corporate reporting . MIT Sloan", *Management Review* , March, pp. 1-6 retrieved from ;

<http://www.greenprof.org/wpcontent/uploads/2012/037mandated-integrated-reporting-march-2012.pdf>.

18. Ernst ligterngen & nelmara arbex, (2010), "Will integrated reporting make sustainability reporting obsolete ?" Harvard business school, pp. 72 — 74 .
19. Finch, N. 2005, "The motivations for adobting sustainability disclosure" working papers, Macquarie graduate school of management, Macquarie university.
20. Frias O Aceituno, J. V., Rodriguez-Ariza, L. & Garcia a-s anchez, I.M. (2014), "Explanatory factory of integrated, sustainability & financial reporting" business strategy & the. environment, vol. 23, no. 1, pp. 56 - 72 .
21. Galbreath,,J. 2010., how does corporate social responsibility benefit ? evidence from austuralia, European business review 22(4).
22. GRI (global reporting initiative's) 2006 sustainability reporting guidelines available at www.globalreporting.org.
23. Harvard business school., 2010, "Executive summaries — a workshop; on integrated reporting frameworks & action plan", available, at www.hps.edu.
24. Hassan,:. O., & C. maston. 2010. Disclosure measurement in the emporocal accounting literature : are view article. Working at. Paper, brunel university west London.
25. Hopkins, M. 2004. Corporate social responsibility : An issues paper , policy integration department world commission on the social. dimension of globalization. International labor office, working paper no. 27 .
26. Hoboucha, farha-joyce., 2010, "some thought on integrated reporting; & its possibilities", in "The land scape on integrated reporting : reflections & next steps", edited by Robert G eccles, beiting cheng & Daniela Saltzman., available at www.hbs.edu.
27. Hrebicek, J. soukopova, M. stenc1 & trenz, O., (2011), "Integration of economic, environmental, social. & corporate goevnance performance & reporting in enterprises",. ACTA universitaties agriculturae et silviculturae mendelianae brunensis volume LIX 15, number 7 , pp. 157-166.
28. IFAC., 2011, "Integrating the business reporting supply chain", available at www.ifac.org.

29. IFAC, march 2011, "sustainability framework 2. o. professional accountants as integrators" .
30. Institute of chartered accountants in England & wales ICAEW. 2008. "IASB dissussion paper raducing complexity in reporting financial instruments".
31. Jahan,N.F. 2010 social accounting & social responsibility reporting an over view . vishwakarma business review (july).
32. Jenkins, H. & yakovleva, N. 2006, "Corporate social responsibility in the mining industry exploring trends in social & environmental disclosure" journal of cleaners production 14.
33. Jensen, J.C. & berg, N. (2012), "Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting an institutionalist approach", business strategy & the environment, vol. 21, no. 5, pp. 299-316 .
34. **Jones** , A., & Jones, G, 2011, "corporate social responsibility reporting "The crowing need for input from the accounting profession", The CPA journal, February, 2011.
35. Justyha fijalkowska & monika sobczyk, December (2013), "Integrated reporting as a cross - border communication tool for business — a fad or assign of times?'. Journal of interculture management vol. 5, no.4 .
36. Judy brown lesse dillard, (2014), Integrated reporting : on the need" for broadening out & opening up" Accounting auditing & accountability , journal vol. 27 , iss 7, pp. 1120 - 1156.
37. Kevin mckinley, (2010), "ISO standards for business & their linkage to integrated reporting", Harvard business school, pp. 40-44.
38. Kolk, A. (2010), "Trajectories of sustainability reporting by MNCS" , journal of world business , vol: 45, no. 4, pp. 367-374.
39. KPMG (2011), "Integrational survey of corporate responsibility reporting 2011, KPMG international Amsterdam.
40. Matthews david , 2011 , "Integrated reporting performance insight through better business reporting" available at www.kpmginternational.cooperative.
41. Michael P. Krzus , (2011), "Integrated reporting : if not now , when ?" IRZ, heft 6, june , pp. 271 - 276 .

42. Morhardt JE (2010). Corporate social responsibility & sustainability reporting on internet , business strategy & the environment, (19) .
43. Nazatul lazma , (2014), "Integrated reporting - the next way" accountants today, march/april, pp. 8 - 10 .
44. Phillips, David & liv A. Watson & mike William, 2011, "Benfits of comprehensive integrated reporting", financial executive (march) pp. 26 - 30 .
45. Robert , E. & Micheal K., 2010, "Integrated reporting for sustainability strategy", financial executive .
46. Rahahleh, M. Y., & Sharairi, (2008), "The extent of social responsibility accounting application in qualified industrial zones in jordan . International management review, 4 (2).
47. Robert G. eccles & Micheal P, Krzus , (2010) , "One report integrated reporting for a sustainable strategy", new York , john wiley & sons .
48. Robert G. Eccles & Daniela Saltzman , (2011), "Achieving sustainability through integrated reporting" Stanford social innovation review, pp. 1 — 17.
49. Sanford lewis , (2010), "Learing from Bp's " sustainable " self-portraits :from " integrated spin" to integrated reporting , Harvard business school, pp. 58 - 71 .
50. Solstice, sustainability works INC., (2005), "Integrated reporting : issues & Implications for reporters", available at www.vanvity.com .
51. Steven son ,N. (2011), "New dawn for reporting" Accountancy futures , ACC A, edition 03, feberuary, p. 11.
52. Sunita gupta, (2013), "Towards integrates reporting — the pivotal role of IIRC", the global E. learning journal volume 2, number 2.
53. The association for savings & investment south Africa (ASISA)., (2010), "AN integrated report is a new requirement for listed companies", avalible at www.saica.co.za.
54. The integrated reporting committee of south Africa, 2011, "framework for integrated reporting & the integrated report — discussion paper", available at www.Sustainability.org.

55. Terence L. Jeyaretnam & Kate Niblock. Siddle, (2010), "Integrated reporting: A perspective from net balance", Harvard business school, pp. 33 - 37.
56. United Nations, (2008), Guidance on corporate social responsibility indicators in annual reports. United Nations conference on trade & development, United Nations New York & Geneva.
57. Van Staden, Shris & Wild, Susan, July, (2013), "Integrated reporting : initial analysis of early reporters- an institutional theory approach", paper presented at the seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), Kobe, Japan, pp. 26-28.
58. World Bank, (2005), "Opportunities & options for governments to promote corporate social responsibility in Europe & central Asia: evidence from Bulgaria, Croatia & Romania working paper, March.
59. World Chambers Congress, (2009), 6th World Chambers Congress report, available at <http://www.iccwbo.org>.