



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (٢٤) – العدد الأول – يناير ٢٠٢٣



دراسة انتقادية للتقارير المتكاملة من منظور محاسبي

A critical study of integrated reports from an accounting perspective

الباحث

محمد عبده حسن محمد القاضي

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة

إشراف

الدكتور

محسن محمد علي اليماني

مدرس المحاسبة والمراجعة المتفرغ

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

زين العابدين فارس

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

2023-02-06

تاريخ الإرسال

2023-02-11

تاريخ القبول

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>

ملخص :

مع استمرار النموذج النمطي أو التقليدي للتقارير المالية الحالية، ومع التغير السريع في بيئة الأعمال أصبح هناك شبه اتفاق بين العديد من الكتاب والباحثين على أن تلك التقارير لا تعبر عن الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة، وفي أغسطس ٢٠١٠ اتجه كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى تشكيل المجلس الدولي للتقرير المتكامل (International Integrated Reporting Council (IIRC) لإعداد الشركات لتقرير متكامل يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية لجميع أنشطتها، ووضع المجلس الدولي للتقارير المتكاملة إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المتكاملة ديسمبر ٢٠١٣، على الرغم من تعدد منافع التقارير المتكاملة، فتواجه الشركات تحديات وصعوبات تعوق عملية تبني أو تطبيق مدخل التقارير المتكاملة، لما قد يكون لها تأثير سلبي على قيمة الشركة بسبب مخاطر وتحديات الإفصاح عن التقارير المتكاملة والتي قد تعوق تحقيق المنافع المرجوة من تلك التقارير، وتتمثل في صعوبات تعوق الإفصاح وصعوبات مراجعة وتأكيد التقارير المتكاملة.

كلمات البحث: دراسة انتقادية، التقارير المتكاملة، منظور محاسبي



Abstract:

With the continuation of the stereotypical or traditional model of current financial reports, and with the rapid change in the business environment, there has become almost agreement among many writers and researchers that these reports do not reflect the multiple dimensions of the value of the enterprise, and in August 2010 the Financial Accounting Standards Board (FASB) , the International Accounting Standards Board (IASB), and the International Federation of Accountants (IFAC) to form the International Integrated Reporting Council (IIRC) to prepare companies for an integrated report that combines financial and non-financial information for all its activities, and the International Council for Integrated Reporting developed a conceptual framework for the preparation of integrated reports December 2013, despite the many benefits of integrated reports, companies face challenges and difficulties that hinder the process of adopting or applying the integrated reporting approach, which may have a negative impact on the value of the company due to the risks and challenges of disclosing integrated reports, which may hinder the achievement of the desired benefits of those reports. These are difficulties that hinder disclosure and difficulties in reviewing and confirming integrated reports.

Keywords: critical study, integrated reports, accounting perspective

مشكلة البحث

مع استمرار النموذج النمطي أو التقليدي للتقارير المالية الحالية، ومع التغير السريع في بيئة الأعمال أصبح هناك شبه اتفاق بين العديد من الكتاب والباحثين على أن تلك التقارير لا تعبر عن الأبعاد المتعددة لقيمة المنشأة، وفي أغسطس ٢٠١٠ اتجه كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى تشكيل المجلس الدولي للتقرير المتكامل International Integrated Reporting Council (IIRC) لإعداد الشركات لتقرير متكامل يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية لجميع أنشطتها، ووضع المجلس الدولي للتقارير المتكاملة اطار مفاهيمي لإعداد التقارير المتكاملة ديسمبر ٢٠١٣.

وفي هذا المجال أصدرت القليل من الشركات المصرية تقارير استدامة وصفية ذات عبارات إنشائية جوفاء غير محاسبية لا تفي باحتياجات أصحاب المصلحة، ويرى الباحث أن المحاسبة لديها المسؤولية العامة للقياس بما لديها من مبادئ محاسبية ومعايير قانونية وفنية، والتأكد وقياس المعلومات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات.

وتتمثل مشكلة البحث في عدم ملائمة التقارير المتكاملة الحالية في ترشيد قرارات المستثمرين، ومن ثم يقتصر البحث على دراسة المشاكل المحاسبية التي تواجه الإفصاح في التقارير المتكاملة.

أهمية البحث

- يستمد البحث أهميته بما يقدمه من المساهمات العلمية التالية:
- ١- بيان وتحديد تعريف واضح لتقارير الأعمال المتكاملة باعتبارها أحد المقومات التي لا يمكن إغفال أثرها في وضع الاستراتيجيات والأهداف ومقدرة الشركات على خلق القيمة وتطويرها على أسس محاسبية وموضوعية.
 - ٢- مساعدة الباحثين ومتخذي القرار على فهم الاطار الدولي للتقارير المتكاملة والصعوبات التي تواجهها.
 - ٣- تسليط الضوء على الصعوبات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة حتى يمكن تطويرها لتلائم بيئة الأعمال المصرية.

أهداف البحث

- الهدف العام للبحث هو دراسة انتقادية للتقارير المتكاملة من منظور محاسبي، ويتحقق الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- ١- التعرف على مبررات الاتجاه نحو التقارير المتكاملة
 - ٢- عرض الاطار الفكري للتقارير المتكاملة .
 - ٣- دراسة القصور في الإفصاح الحالي في التقارير المتكاملة.

فروض البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، يتمثل فرض البحث في:
توجد صعوبات ومعوقات تواجه الإفصاح المحاسبي في اطار التقارير المتكاملة الحالي



منهج البحث

تحقيقاً لهدف البحث المتمثل في دراسة انتقادية للتقارير المتكاملة من منظور محاسبي، فإن البحث سوف يعتمد علي المناهج الآتية:

- ١- المنهج الاستقرائي : استخدام هذا المنهج بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة المتعلقة بالتقارير المتكاملة والصعوبات التي تواجه إعدادها.
- ٢- المنهج الاستنباطي : والذي يعتمد علي التفكير المنطقي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب الفكرية لمفاهيم التقارير المتكاملة وصعوبات إعدادها .

حدود البحث

في ضوء مشكلة البحث، أهدافه، أهميته، وفروضة يقتصر البحث على عرض أهم المشكلات المحاسبية التي تعترض الإفصاح في التقارير المتكاملة.

خطة البحث:

- لتحقيق الهدف العام من البحث، وفي ضوء منهجية البحث وأهميته، كان لزاماً علي الباحث أن يتناول موضوع البحث علي النحو التالي:-
- أولاً :- مبررات الاتجاه نحو التقارير المتكاملة .
 - ثانياً :- الاطار الفكري للتقارير المتكاملة .
 - ثالثاً :- انتقادات التقارير المتكاملة من منظور محاسبي.

أولاً : مبررات الاتجاه نحو التقارير المتكاملة

يرى المستثمرين بأن التقارير الحالية تفتقد إلى ما يلي (ACCA and Eurosif, 2013) :

- ١- لا يوجد ربط بين التقارير الحالية واستراتيجية العمل والمخاطر، بالإضافة إلى أن المعلومات المقدمة في تلك التقارير غير كافية لتقييم السلامة المالية للشركات.
- ٢- أن التقارير غير المالية الحالية غير كافية، وينبغي أن يتم دمج المعلومات غير المالية مع المعلومات المالية بصورة أفضل.
- ويري الباحث أن أية تقارير غير مالية تصدرها شركة ما هي إلا كلام نظري لا يمكن التحقق منه وهو غير موضوعي يفتقد إلي المصداقية وعدم الموثوقية، وأن التقارير المحاسبية هي التقارير الوحيدة التي يمكن الاعتماد عليها وإذا كانت المعلومات غير كافية يجب تطويرها باستمرار .
- ٣- تعد البيانات النوعية هامة لتقييم الأهمية النسبية المالية، لكن مؤشرات الأداء الرئيسية الكمية هي التي ينظر لها بانها ضرورية.
- ويتفق الباحث مع هذا لذلك ينبغي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركات محاسبياً بما تم فعلاً وهو ما سوف يتناوله الباحث في هذا البحث .
- ٤- يجب أن تكون التقارير غير المالية جزءاً من آليات المسائلة، أما من خلال آليات جديدة لإشراف مجلس الإدارة أو من خلال توكيد طرف ثالث أو التصديق عليها من جانب المساهمين في الجمعية العامة السنوية ، ويرى الباحث أن ذلك سيكون صعب تحقيقه في الواقع العملي .

٥- يجب على المنشآت تحقيق التوازن بين الأهداف المتعارضة لأصحاب المصالح، فتعتمد استدامة ربحية الشركة على قدرتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية في إطار تزايد قيمة المنشآت للأطراف ذات المصالح، ويتطلب ذلك ضرورة تبني المنشآت سياسة الإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية والأنشطة التي تحقق التنمية المستدامة لأعمالها.

ثانياً : الإطار الفكري للتقارير المتكاملة .

✚ مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة

عرفت تقارير الأعمال المتكاملة بأنها "إطار متكامل يجمع المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكومية في تقرير واحد ومتسق وقابل للمقارنة، بما يسمح لأصحاب المصالح من التعرف على الأداء الكلي للمنشأة (Brif, 2011) ، ويرى الباحث أن هذا التعريف لا يتسم بالتحديد الدقيق ولم يوضح سمات هذا الإطار المتكامل بصفة شاملة .

كما عرف المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة في المملكة المتحدة التقارير المتكاملة بأنها "تجميع للمعلومات الجوهرية حول استراتيجية وحوكمة وأداء وآفاق المنشأة، بما ينعكس ذلك على الأداء المالي والاجتماعي والبيئي للمنشأة (IIRC, 2011).

ويرى الباحث مما سبق أن مفهوم تقرير الأعمال المتكاملة بمثابة إفصاح عن رؤية ورسالة واستراتيجية المنشأة نحو تحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية.

✚ المبادئ الإسترشادية والعناصر الواردة بالإطار الدولي للتقارير المتكاملة

:(IIRC, 2013)

يعد الإطار الدولي للتقارير المتكاملة إطاراً مبنياً على أساس المبادئ، بما يمنح الشركات مرونة في إعداد التقرير، وقد حدد هذا الإطار سبعة مبادئ إسترشادية وثمانية عناصر لإعداد التقارير المتكاملة ويمكن تلخيصها كالتالي:

❖ المبادئ الإسترشادية:

- ١- التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي: يجب أن يقدم التقرير المتكامل نظرة ثاقبة عن استراتيجية الشركة ومدى ارتباطها بقدرة الشركة على خلق قيمة .
- ٢- ترابط المعلومات: يجب أن يُظهر التقرير المتكامل صورة شاملة لترابط المعلومات المختلفة ومدى الاعتمادية فيما بينها والتي تؤثر في مقدرة المنظمة على خلق القيمة بمرور الزمن.
- ٣- العلاقات مع أصحاب المصالح: يجب أن يظهر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لطبيعة ونوعية علاقات الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين.
- ٤- الأهمية النسبية : يجب أن يفصح التقرير المتكامل عن معلومات حول القضايا التي تؤثر بشكل جوهري على قدرة الشركة على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
- ٥- الإيجاز: ينبغي أن يكون التقرير المتكامل موجزاً.
- ٦- إمكانية الاعتماد أو الموثوقية والاكتمال: ينبغي أن يتضمن التقرير المتكامل كافة الجوانب الجوهرية الإيجابية والسلبية على حد سواء بطريقة متوازنة وبدون أخطاء جوهرية.
- ٧- الاتساق وإمكانية المقارنة: ينبغي أن تقدم المعلومات في التقرير المتكامل على أساس متسق على مرور الزمن وبطريقة تمكن من مقارنة الشركة مع غيرها .



- ❖ العناصر الرئيسية الواردة بالاطار الدولي للتقارير المتكاملة:
١. نظرة عامة عن الشركة والبيئة الخارجية: يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: ماذا تعمل الشركة وما هي الظروف التي تعمل في ظلها.
 ٢. الحوكمة: يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: كيف يدعم هيكل حوكمة الشركات قدرتها على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل؟.
 ٣. نموذج الأعمال: يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: ما هو نموذج أعمال الشركة؟.
 ٤. المخاطر والفرص: يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: ما هي المخاطر والفرص التي تؤثر على قدرة الشركة على خلق القيمة .
 ٥. الاستراتيجية وتخصيص الموارد : يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: أين تريد المنظمة الذهاب وكيف تنوي الوصول إلى ذلك؟.
 ٦. الأداء: يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: إلى أي مدى حققت المنظمة أهدافها الاستراتيجية عن فترة التقرير ؟ وما هي نتائج المنظمة من حيث الأثر على رؤوس الأموال؟ .
 ٧. التطلعات المستقبلية للمنظمة: يجب أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: ما هي التحديات وحالات عدم التأكد التي يمكن أن تواجهها المنظمة خلال تنفيذ استراتيجيتها ، وما هي الآثار المحتملة لنموذج أعمالها والأداء في المستقبل؟
 ٨. أسس الإعداد والعرض: ينبغي أن يجيب التقرير المتكامل على السؤال التالي: كيف تحدد المنظمة القضايا الهامة التي يتم إدراجها في التقرير المتكامل وكيف يتم تقييم أهميتها؟

أهداف التقارير المتكاملة:

- تهدف التقارير المتكاملة إلى (IIRC, 2013c) :
- ١- تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي راس المال .
 - ٢- تشجيع وجود مدخل أكثر تماسك وكفاءة لتقارير الشركات التي تعتمد على أنواع مختلفة من المعلومات.
 - ٣- تعزيز المسائلة المحاسبية على أساس قاعدة عريضة من راس المال (مالي- فكري- إنساني-اجتماعي- علاقات- طبيعي) وتشجيع فهم العلاقات المتشابكة بينهم.
 - ٤- تدعيم الفكر المتكامل لاتخاذ القرارات وإجراءات تركز على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط.

أهمية التقارير المتكاملة

- تتمثل أهمية التقارير المتكاملة فيما يلي (Sanford, 2010):
- أ. تجاهل المحللون تقارير الاستدامة المنفصلة، وإعداد التقارير المتكاملة يضع هذه المعلومات أمام المحللين ويسلط الضوء على أهمية العناصر غير المالية.
 - ب. إعداد التقارير المتكاملة سيضمن استدامة الأداء المؤسسي لأخذه في الاعتبار المسئولية الاجتماعية للشركات، والتقرير عن أداء الشركة الذي يعتبر أكثر أهمية للإدارة العليا .
 - ج. توفير مقاييس إضافية لتوفير معلومات جوهرية لازمة عن أداء ومخاطر الشركات.

✚ مداخل إعداد التقرير المتكامل (BRLF, 2011):

المدخل الأول: مدخل التقرير المجمع: ويتم إعداد تقرير يجمع بين التقرير المالي وتقرير الاستدامة.

المدخل الثاني : مدخل التقرير المتكامل: يوضح الروابط بين الأداء المالي وأداء الاستدامة، ويفصح عن الآثار المالية للاستدامة، وعلاقة الاستدامة باستراتيجية الأعمال، والإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية ماليا تفيد هذا الصدد.

المدخل الثالث : مدخل التقرير الكلي الشامل: يتم إعداد تقرير واحد من المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصالح.

✚ منافع التقارير المتكاملة:

يرى مؤيدو إعداد التقارير المتكاملة بانها تحسن من جودة المعلومات المتاحة لمقدمي راس المال المالي بما يمكنهم من تخصيص رؤوس أموالهم بشكل اكثر كفاءة وإنتاجيه، وفيما يلي أهم المنافع المحتملة للتقارير المتكاملة (Lee, K., and G. Yeo, 2016):

١. صياغة أفضل لاستراتيجية الشركة وكيفية استجابة نموذج أعمال الشركة للتغيرات في البيئة الخارجية والوضع التنافسي.
٢. تحديد أفضل للمخاطر والفرص التي تؤثر على قدرة الشركة على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
٣. صياغة أفضل لكيفية إدارة والحد من المخاطر الرئيسية للشركة وخلق قيمة من الفرص الرئيسية، وهيكلة الحوكمة اللازم لدعم خلق القيمة.
٤. التركيز على الأداء غير المالي، وليس على الأداء المالي فقط لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة الرئيسيين.
٥. التركيز على ترابط المعلومات المالية وغير المالية.
٦. حاجة المنظمة لإدارات وأقسام أكثر ترابطا مع كسر الحواجز التنظيمية لإنتاج تقارير متكاملة جيدة.
٧. تحسين العمليات الداخلية نتيجة الإدارات المتكاملة بما يؤدي إلى كفاءة ووفورات في التكاليف.
٨. تخفيض تكلفة رأس المال.

ثالثا :- انتقادات التقارير المتكاملة من منظور محاسبي

١- صعوبات في إعداد التقارير المتكاملة .

أ. عدم وجود إرشادات كافية للتطبيق، خاصة فيما يتعلق بطرق إعداد التقارير المتكاملة ومحتوياتها، واختيار لغة مناسبة وطريقة ملائمة للعرض بحيث تكون مفهومة لكافة أصحاب المصالح، ووضع مقاييس أداء ملائمة للأداء غير المالي مشتقة من استراتيجية المنشأة وخاصة في مجال الاستدامة، وتوفير الدعم التكنولوجي اللازم لنشر تلك التقارير على موقع الشركة على الإنترنت، كما تحتاج التقارير المتكاملة إلى توكيد مهني من طرف ثالث لضمان مصداقيتها وصحتها، ولكن حتى في حالة توفير هذا التوكيد لن يكون بنفس درجة الدقة والتحقق الموجودة في حالة التقرير المالي (عبدالوهاب، ٢٠١٢).

ب. عدم وضوح المبادئ الإرشادية للتقارير المتكاملة :

حيث تعرضت هذه المبادئ لبعض الانتقادات :



- فقد تسبب المبدأ الأول في الخلط بين الباحثين والممارسين فمصطلح المستقبل ليس محددًا بشكل جيد، مما يعني أن الإطار الزمني المحدد غير واضح، علاوة على ذلك، تم التساؤل عن كيف يمكن للمنظمات تقديم محتوى مفيد عن النظرة المستقبلية والاستراتيجية دون التخلي عن المعلومات الحساسة (Rinaldi, 2018).
- وتم انتقاد المبدأ الثاني لوجود صعوبات متعلقة بالمعنى الدقيق للمصطلحات الرئيسية فيه، مثل التفكير المتكامل (OII, 2018) ، ويرى الباحث أن هذا المبدأ يحيطه الغموض وعدم الدقة والفهم .
- أعربت بعض منشآت الأعمال عن مخاوفها من جدوى إنتاج تقرير لأصحاب المصلحة فقط في ضوء المبدأ الثالث. وبناء على ذلك فقد تقرر المنشآت أن التقرير المتكامل السنوي النمطي ليس كافياً لتلبية احتياجات مستخدميها. ويؤكدون أنه من غير المحتمل أن يلبي التقرير السنوي المتكامل احتياجات المعلومات الخاصة بمقدمي رأس المال (Kannenberg, and Schreck, 2019) ، كما أن الشركات لا تقوم في كثير من الأحيان بمشاركة أصحاب المصلحة الخارجيين في اتخاذ القرارات وإدارة الأعمال (OII, 2018).
- وبخصوص المبدأ الرابع، فعلى الرغم من أن الهدف من التقرير المتكامل هو تقليل كمية المعلومات التي تم التقرير عنها وجعل المعلومات أكثر إيجازاً وقابلية للقراءة، يبدو أن كمية المعلومات تتزايد، كما أن الانتقائية والتجزئة وعدم التوازن، غالباً ما تؤدي إلى تقديم تقارير متكاملة ناقصة تنتهك مفهوم الاكتمال وفقاً للمبدأ السادس. (Gunarathne and Samanthi, 2017)
- وتعتمد مسألة الاكتمال بشكل كبير على التكلفة، لأنها عبء كبير على المنشآت التي تعد تقرير تكامل (Chaidali, P. and Jones, 2017) ، وتؤدي قضية التكلفة مباشرة إلى مفهوم الموثوقية، وهو احد مكونات المبدأ السادس (Maroun, 2017).
- وعلى الرغم من أن المبدأ السابع والأخير يحمل في طياته التوحيد القياسي للتقارير المتكاملة، فإن هذا الاحتمال غالباً ما يتم التشكيك فيه في الأدبيات ، فالتقارير المتكاملة غير متسقة ، وبالتالي لا تساعد على زيادة التوحيد القياسي (Haji and Mutalib, 2016).
- ج. عدم وضوح المفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة: الغرض الأساسي من IR هو شرح لمقدمي رأس المال كيف يمكن لمؤسسة أن تحقق قيمة بمرور الوقت (IIRC, 2013) ، إلا أن رؤوس الأموال ومفهوم خلق القيمة ، واجها انتقادات شديدة في الأدبيات. فلمن يمكن تفسير القيمة على سبيل المثال (Flower, 2015)، بالإشارة إلى أصحاب المصلحة، والأجيال المستقبلية، أو المجتمع، لكن المنتقدين يخطئون بتركيز IR على المستثمرين (Flower, 2015)، فلم يعد التركيز على IR هو الصالح العام للكثيرين، بل هو مصلحة محددة لعدد قليل (Zinsou, 2018).
- د. تعدد مداخل إعداد التقارير المتكاملة: حيث يوجد ثلاثة مداخل هي : مدخل التقرير المجمع، مدخل التقرير المتكامل، ومدخل التقرير الكلي (Zinsou, 2018).
- هـ. صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة: ويرجع ذلك إلى عدم وجود إرشادات كافية بطرق إعدادها ومحتوياتها، وطريقة عرضها، كما أن محتوى التقارير المتكاملة غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية، وتخوف الإدارة في بعض الشركات من التوسع في الإفصاح عن بعض المعلومات وخاصة المتعلقة بنموذج الأعمال الاستراتيجية للشركة في ظل وجود منافسة حادة في السوق (عبدالوهاب، ٢٠١٢)، ولا توجد مبادئ أو معايير متفق عليها لإعداد التقارير المتكاملة، حيث تقوم كل شركة بالتقرير عما تراه مما يصعب من أداء ارتباط التأكيد (Tweedie and Martinov, 2018).

و. الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة: التقرير المتكامل يوضح أن هناك مجموعة واسعة من العوامل التي تحدد قيمة المنظمة، بعضها مالي أو ملموس بطبيعتها، في حين أن العديد منها غير مالي (Dumitru and Guşu, 2016).

٢- صعوبات تواجه الإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة

تواجه الشركات تحديات وصعوبات تعوق عملية تبني أو تطبيق مدخل التقارير المتكاملة، لما قد يكون لها تأثير سلبي على قيمة الشركة بسبب مخاطر وتحديات الإفصاح عن التقارير المتكاملة والتي قد تعوق تحقيق المنافع المرجوة من تلك التقارير، وتتمثل أهم الصعوبات في:

أ. عدم وجود إطار محاسبي أو معايير محاسبية تحدد شكل ومحتوي التقارير المتكاملة من المعلومات، "ومؤشرات الأداء، وطرق القياس أو طرق الإفصاح عن الأمور الفردية" (Zinsou, 2018, p.255)، وعدم توفير دليل لمعلومات التقارير المتكاملة (Stevenson, 2011, P.11)، يؤدي إلى صعوبة الربط بين السبب والنتيجة للعلاقات بين المؤشرات البيئية والاجتماعية والحوكمة والأداء المالي، وفي مصر يوجد "بعض الممارسات الجزئية غير المنظمة لتقارير الأعمال المتكاملة، ويتضح أنها غير نمطية ولا تتبع نموذجاً محدداً، وتفصح عن معلومات بعضها مالي وغالبيتها معلومات غير مالية وتخص صناعات ملوثة وصناعات غير ملوثة، ويرجع السبب إلى عدم وجود إطار من هيئة سوق المال المصرية بالزام الشركات بالإفصاحات الخاصة بتقارير الأعمال المتكاملة" (عبد الوهاب، ٢٠١٢، ص. ٢٣٣).

ب. عدم توافر الموضوعية في معلومات التقارير المتكاملة: رغم الجهود الكبيرة لإعداد مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة والاتفاق على محتواه إلا أنه سيكون هناك تفاوتاً واختلافاً وممارسات متعددة لتقارير الأعمال المتكاملة، لأنها تنطوي على أحكام شخصية مختلفة نسبياً، خاصة فيما يتعلق في أنواع وطريقة عرض المعلومات غير المالية، حيث لا توجد معايير محددة لتنظيم الإفصاح عنها يعكس المعلومات المالية (عصام، ٢٠١٦، ص. ١٧٥)، وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للشركة في النواحي المالية وغير المالية؛ من المبادئ الأساسية لإعداد مراجعة التقارير المتكاملة، وإذا كان طلب أصحاب المصلحة على تقارير الأعمال المتكاملة مبنياً على منفعة المعلومات، التي توصلها هذه التقارير لهم فإنهم يترددون في الاعتماد على هذه المعلومات رغم ملائمتها لقراراتهم خاصة قرار الاستثمار والسبب ببساطة أن هذه المعلومات يجب أن تكون موثوقاً فيها ولا تتحقق هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعة هذه التقارير (عبد الوهاب، ٢٠١٢، ص. ٣٠٨).

ج. افتقار التقارير المتكاملة لمعايير جودة المعلومات المحاسبية

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتمثل في جودة المعلومات المحاسبية، وتعتبر المعلومات ملائمة إذا تم إعدادها لتلبي احتياجات المستخدمين في الوقت المناسب. بينما يشير البعض الآخر إلى أن مصطلح الخصائص النوعية مصطلحاً حديثاً نسبياً يتم استخدامه في التمييز بين المعلومات المحاسبية الجيدة (المؤثرة في اتخاذ القرار) والمعلومات المحاسبية الأقل جودة (Dimitropoulos and Sinopoulos, 2012, P.299).

وفيما يلي عرض موجز لهذه الخصائص ومدى توافرها بالتقارير المتكاملة: (FASB, 2010, PP. 17-19)



١. الخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية :
 - افتقار المعلومات الواردة بالتقارير المتكاملة لخاصية الملائمة **Relevance**:- فتكون المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتمتع بقدرة على إحداث فارق في القرارات أو يلزم أن تكون مؤثرة في القرارات التي يتخذها مستخدمو التقارير المالية، فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة على القرار فإنها تكون غير ملائمة لهذا القرار، ويجب أن تكون المعلومات المالية لديها قدرة تنبؤية وقيمة تأكيدية **Predictive and Confirmatory Value**. ويرى الباحث أن التقارير المتكاملة بما تحتويه من معلومات غير مالية تفقد الملائمة والقيمة التأكيدية .
 - المعلومات غير المالية بالتقارير المتكاملة لا ترتبط بخاصية الأهمية النسبية أو المادية **Materiality**، ترتبط نظرية ملائمة المعلومات بمفهوم المادية أو الأهمية النسبية، فتكون المعلومات هامة وبالتالي ملائمة إذا أمكن أن يؤثر حذفها أو إعادتها بشكل خاطئ على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على أساس القوائم المالية. يرى الباحث أن نظرية المادية تنطبق على المعلومات المالية دون المعلومات غير المالية .
 - عدم تعبير التقارير المتكاملة طبقاً لخاصية التمثيل الصادق (الصدق في العرض) **Faithful Representation** لكي تكون المعلومات المالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية ينبغي أن تكون ملائمة ويجب أن تعبر بصدق عن الظواهر الاقتصادية (العمليات والأحداث المالية التي تحيط بالشركة) وعرضها في القوائم المالية، ولكي يتحقق ذلك يجب أن تتوافر ثلاثة سمات في المعلومات المالية وهي: الاكتمال **Completeness**، الحيادية **Neutrality**، والخلو من الأخطاء **Free of Error** ، يرى الباحث أن كل ما تقدم يناسب المعلومات المالية فقط .
٢. الخصائص النوعية التعزيزية لجودة المعلومات المحاسبية وهي :
 - عدم قابلية التقارير المتكاملة للمقارنة **Comparability**، لا يمكن مقارنة التقارير المالية من شركة لأخرى. يرى الباحث أنه لا يمكن مقارنة قوائم غير متماثلة بسبب تعدد مداخل الإعداد.
 - عدم قابلية المعلومات غير المالية بالتقارير المتكاملة للتحقق (الإثبات) **Verifiability**، ويعني مساعدة مستخدمي القوائم المالية في التأكد من أن المعلومات المالية تعبر بصدق عن الظاهرة التي تم عرضها. يرى الباحث أنه لا يمكن التحقق من المعلومات غير المالية . ورأى الباحث أن التقارير المتكاملة تتصف بالاتي:
 - التوقيت المناسب **Timeliness**، وهو أن تكون المعلومات متاحة لمتخذي القرارات في الوقت اللازم حتى تكون قادرة أن تعطيهم فرصة لاتخاذ القرارات المناسبة.
 - القابلية للفهم **Understandability**، بمعنى أن تكون المعلومات المعروضة بالقوائم المالية سهلة على المستخدمين ولا يصعب فهمها للعامّة .
- د. ارتفاع تكلفة الإفصاح عن تلك التقارير (Lee, K., and G. Yeo, 2016)، والتي لا تشمل فقط تكاليف إعداد ونشر تلك التقارير، بل تمتد لتشمل التكاليف المرتبطة بالتأثيرات السلبية على المركز التنافسي، والمركز التفاوضي للشركة، إذ أن الإفصاح عن التقارير المتكاملة قد يضر بالشركة ومساهماتها من حيث كشف تلك التقارير عن معلومات خاصة للمنافسين .

ورأى الباحث انه قد يؤدي الإفصاح عن تلك التقارير إلى تقديم معلومات كثيرة للمستخدمين مما قد يقلل من قدرتهم على التعامل مع هذا الكم الكبير من المعلومات وتحليلها والاستفادة منها.

هـ. تركز التقارير المتكاملة على مقدمي راس المال المالي على حساب احتياجات أصحاب المصالح الآخرين من المعلومات (Cheng and Green, 2014) .
و. احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة والتي سيتم تأكيدها، إذا علمت أن هذه المعلومات سوف تقع ضمن نطاق التأكيد المستقل الموضوعي (Warren, 2018).

٣- صعوبات تواجه مراجعة وتأكيّد التقارير المتكاملة

أ- غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل: وضع المجلس الدولي للتقرير المتكامل (IIRC) إطار تقرير متكامل، ويرى العديد من المراجعين بأن هذا الإطار قد يكون غامضاً للغاية، لتوفير تأكيد بشأن مدى التزام التقارير المتكاملة بتوصياتها، ويتعلق ذلك بصعوبات إبداء رأي بشأن المعلومات المستقبلية واكتمال المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، وأجمع المراجعون على رأيهم بأن المبادئ في الإطار كانت عامة جداً بحيث لا يمكن تطبيقها بشكل متسق من قبل فرق المراجعة المختلفة، وأن درجة الحكم المهني التي تمارسها الإدارة عند إعداد المعلومات التي يتم التقرير عنها تجعل من المستحيل إبداء رأي حول الاكتمال أو ملائمة المعلومات الموجودة في التقارير المتكاملة (McNally and Maroun, 2017).

ب- ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده: تعتبر التكلفة عقبة رئيسية أمام جعل التقرير المتكامل كله موضوعاً لارتباط تأكيد (IIRC, 2015) ، فتأكد التقرير المتكامل بأكمله يحتاج إلى مشاركة خبراء متعددين، مما سيجعل الارتباط مكلف للغاية، وتأكيد أكثر من عدد محدود من أقسام تقرير متكامل من غير المحتمل أن يضيف قيمة كافية لتبرير تكلفة الارتباط (Warren, 2018)، فقد لا يكون العملاء على استعداد لتحمل الزيادة الكبيرة في الأتعاب بشأن تأكيد التقارير المتكاملة.

ج- عدم ملائمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة: أعرب بعض المراجعون عن شكوكهم في وجود ضوابط مناسبة لقياس مدى أنظمة العميل وعملياته وأدوات الرقابة لإعداد تقرير متكامل (IIRC, 2015) ، فمن غير المحتمل أن يتمكن العملاء من إدارة أنظمة الرقابة المتطورة للغاية بشكل فعال والتي ستكون ضرورية لتأكيد الثقة في عملية إعداد التقارير المتكاملة (McNally and Maroun, 2017).

د- اختلاف مستوى المصدقية والموثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنة بالمراجعة أن الطبيعة المتكاملة لعمليات التقرير والأنواع العديدة من المعلومات التي تم التقرير عنها، تتطلب أشكال مبتكرة لتعزيز المصدقية، يمكن أن تستوعب الربط بين المكونات المختلفة للتقارير المتكاملة، ويعد التأكيد أحد الآليات التي يمكن أن تستخدمها المنشآت لتعزيز المصدقية والثقة في التقارير المتكاملة، وتشمل الآليات الأخرى مشاركة أصحاب المصلحة الخارجيين، ووجود نماذج قوية لإدارة المخاطر، ودور معزز للمراجعين الداخليين (OII, 2018) .



ويرجع ذلك لأسباب متعددة منها أن التقارير المتكاملة اقل قابلية للقياس الكمي وأكثر نوعية من حيث الطبيعة (Kılıç and Kuzey, 2018) ، فقد يفشل الشكل الجديد من التأكيد في أن يحظى بنفس ثقة مراجعة القوائم المالية.

هـ- عدم الاتفاق على المسئول عن تأكيد التقارير المتكاملة، تضمن إطار التقرير المتكامل أن يتعهد من تناط بهم مسؤولية الحوكمة في الشركة (وهم في الأغلب مجلس الإدارة ولجان المراجعة) بأنهم مسئولين عن صحة المعلومات الوارد في التقرير المتكامل. ووفقا لاطار IR (IIRC, 2013) يكون المسئول عن الحوكمة مسئولاً عن تأكيد إعداد وعرض التقارير المتكاملة (OII, 2018).

و- صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة، وهذا سيؤدي إلي أن يفسر أصحاب المصلحة بشكل غير صحيح ما ورد بالتقارير المتكاملة (Kannenber, and Schreck, 2019).

ز- عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة: بخصوص القائم بتأكيد التقارير المتكاملة، حيث يتطلب تأكيد IR مجموعة من المهارات والخبرات من ممارسي التأكيد (IIRC, 2015).

ح- تخوف المراجعين من المسئوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد، يجعل المراجعين غير قادرين أو غير راغبين في تقديم تأكيدات بشأن التقرير المتكامل بأكمله (Davies, 2014).

ط- عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة التي سيتم تأكيدها، وجود أنواع مختلفة من ارتباط التأكيد التي تغطي أجزاء مختلفة من التقارير المتكاملة (Kılıç and Kuzey, 2018) ، وقد يؤدي ذلك إلى استبعاد المعلومات التي قد يجدها المستخدمون مفيدة ولكن لا يمكن تأكيدها.

ي- احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً، مثل المعلومات المستقبلية والوصفية، ففي الوقت الحالي والمستقبل القريب سيكون من الصعب تطوير منهج مقبول لمراجعة التقرير المتكامل بالكامل (IIRC, 2015).

ك- مطالبة البعض بتبني مدخل التأكيد الشامل للتقارير المتكاملة بدلا من مدخل التأكيد الجزئي:

ضرورة تبني مدخل التأكيد المتكامل والذي ينطوي على الجمع بين التأكيد الخارجي والتأكيد الداخلي للتقارير المتكاملة بأكملها، ويتسم هذا المدخل بأنه لا توجد حاجة إلى قيام المراجع بإصدار تقرير إضافي لتلخيص الآراء المهنية المقدمة إلى العميل ، وانه يحد من المخاطر التي قد تحول مسؤولية موثوقية المعلومات المدرجة في التقرير المتكامل من الإدارة إلى المراجع (Warren, 2018).

النتائج والتوصيات

أ- النتائج:

- أظهرت الدراسة النظرية أن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث تتلخص فيما يلي:
- ١- صحة فرض البحث وهو " توجد صعوبات ومعوقات تواجه الإفصاح المحاسبي في اطار التقارير المتكاملة الحالي
 - ٢- توجد صعوبات ومعوقات في تطبيق التقارير المتكاملة بوضعها الحالي تتمثل في صعوبات في تعوق الإفصاح عن التقارير المتكاملة، صعوبات تواجه مراجعة وتأكيد التقارير المتكاملة.

ب- التوصيات:

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها يمكن التوصية بما يلي:
- أ. ضرورة قيام الجهات المهنية بإصدار معيار محاسبي ينظم عملية الإفصاح مع الاستعانة بتجارب بعض الدول الرائدة في هذا الشأن بما يتوافق مع طبيعة البيئة المصرية.
 - ب. قيام منشآت الأعمال في مصر بتوفير التأهيل المهني والعملية للمحاسبين بما يمكنهم من الإلمام بإعداد تقارير الأعمال.



المراجع

أولا المراجع العربية:

الدوريات

- د. عبدالوهاب نصر علي، "مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد ٤ جزء ٢، ٢٠١٢.
- د. عصام عبدالمنعم إسماعيل، " اثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة"، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢، العدد ٤، ديسمبر، ٢٠١٦.

ثانيا المراجع الأجنبية

books

- Stevenson, N. , "New dawn for corporate Reporting , accountancy Future", ACCA, edition 03, February , 2011.

Periodical

- Dumitru, Mădălina and Gușe, Raluca-Gina , " Assurance of integrated reports: the state of the art", Audit financiar,(134)2,2016
- Flower, "The international integrated reporting council: A story of failure", Critical Perspectives on Accounting, Vol. (27), march ,2015.
- Cheng, M.; Green, W.; Conradie, P.; Konishi, N. and Romi, A. "The International Integrated Reporting Framework: Key issues and future research opportunities", Journal of International Financial Management and Accounting, 25(1),2014.
- Gunarathne, Nuwan and Samanthi, Senaratne, "Diffusion of integrated reporting in an emerging South Asian (SAARC) nation", Managerial Auditing Journal, 32(4/5), 2017.
- Kılıç, Merve and Kuzey, Cemil , "Assessing current company reports according to the IIRC integrated reporting framework", Meditari Accountancy Research, 26(2), 2018
- Lee, K., and G. Yeo." The Association between Integrated Reporting and Firm Valuation", Review of Quantitative Finance and Accounting, 47 (4), 2016
- Maroun, Warren, "Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers", British Accounting Review, Vol. 49(3), May, 2017 .
- McNally, Mary-Anne; Cerbone, Danielle and Maroun, Warren," Exploring the challenges of preparing an integrated report", Meditari Accountancy Research, Vol. 25(2),2017.

- Oll, J., Rommerskirchen, S., "What's wrong with integrated reporting?" A systematic review", *Nachhaltigkeits Management Forum* , 26, 2018
- Reimsbach, Daniel and Hahn, Rüdiger , "Integrated Reporting and Assurance of Sustainability Information: An Experimental Study on Professional Investors' Information Processing", *European Accounting Review*, Vol, 27, No. 3, 2018
- Rinaldi, Leonardo; Unerman, Jeffrey and De Villiers, "Evaluating the integrated insights, gaps and agendas for future research", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 2018.
- Simnett, Roger; Carson, Elizabeth and Vanstraelen, Ann , "International Archival Auditing and Assurance Research: Trends, Methodological Issues, and Opportunities. AUDITING", *A Journal of Practice and Theory*, 35(3), 2016
- Tweedie, Dale; Nielsen, Christian and Martinov-Bennie, Nonna , "The Business Model in Integrated Reporting: Evaluating Concept and Application", *Accounting Review*, 28(3),2018, PP. 405-420
- Warren, Maroun, "Modifying assurance practices to meet the needs of integrated reporting", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(2),2018
- Zinsou, Kuassi M. Charles, "Integrated or non-integrated reports: French listed companies at a crossroads?. Sustainability Accounting", *Management and Policy Journal*, Vol. 9(3), 2018

Others

- ACCA and Eurosif.. "What do investors expect from non-financial reporting?", 2013 ,PP. 1-12, available at :www.accaglobal.com.
- Brlf, M., "The perspectives of Australians stakeholders on the business case for integrated reporting",2011, discussion paper available at: www.ske.org.au.
- Chaidali, P. and Jones, MJ , "It's a matter of trust: Exploring the perceptions of integrated reporting preparers", *Critical Perspectives on Accounting*" ,2017
- Davies, Paul, "Assuring Integrated Reports – A Double-edged Sword?", 2014, PP. 1-3, Available at: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/12/1-Banarra.pdf>
- Financial Accounting Standard Board (FASB), "Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter (1), The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter (3), Qualitative Characteristics of Useful Financial Information



Statement of Financial Accounting Concepts No (8)", September, 2010

Haji, Abdifatah Ahmed and Mutalib, Anifowose , "The trend of integrated reporting practice in South Africa: ceremonial or substantive?, Sustainability Accounting", Management and Policy Journal, 7(2),2016.

International Integrated Reporting Council: IIRC, "The International (IR) Framework", 2011 , Available at: www.theiirc.org

International Integrated Reporting Council (IIRC), "The international framework", march, 2013, Available at: www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf

International Integrated Reporting Council: IIRC, “the international (IR) Framework”, 2013c, Available at : www.theiirc.org

International Integrated Reporting Council (IIRC)," Assurance on IR: Overview of feedback and call to action",2015, available at: <http://integratedreporting.org/wpcontent/uploads/2015/07/IIRC-Assurance-Overview-July-2015.pdf>

Sanford lewis , “ learning from BPS “sustainable” self- portraits: from “integrated spin” to integrated reporting” , Harvard business school, 2010