



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (25) – العدد الرابع – أكتوبر 2024



مبررات تطوير الإفصاح المحاسبي وأثره على التوجه الاستراتيجي

Justifications for developing accounting disclosure and its impact on strategic orientation

إعداد

الباحث / محمد سامي محمد الفرماوي

مرشح للدكتوراه

إشراف

الأستاذ الدكتور

حسين مصطفى هلاي

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

الدكتورة

سهى السيد حسن فرج

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

محمد عبد الرحمن العايدي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المتفرغ

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

2024-05-02	تاريخ الإرسال
2024-05-19	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	

ملخص :

هدف البحث إلى تسليط الضوء على تطوير الإفصاح المحاسبي بهدف تفعيل التوجه الإستراتيجي بمنشآت الأعمال ، حيث تناول أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر المحاسبي ، الأمر الذي يساعد في توفير أساس فكري جديد لتطوير الإفصاح المحاسبي لتفعيل التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال ، بما ينعكس إيجابيا على قدرة متخذي القرارات بمنشآت الأعمال في تفعيل توجههم الاستراتيجي ، بما يعظم من قيمة المنشأة حاليا وفي المستقبل ، وقد توصل البحث إلى عدة نتائج ونقاط جوهرية أهمها أنه اتضح أن احد مجالات التعقيد في اعداد التقارير المالية ، ما يسمى بالتعقيد في عرض النتائج مما يؤثر على الإفصاح المحاسبي وبالتالي على توجه المنشأة الاستراتيجي ، و اتضح أيضا أنه لا توجد صعوبة في التغلب على المشاكل والعوامل المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في ظل التطورات في مختلف جوانب واتجاهات الإفصاح بشكل خاص ويعلم المحاسبة بشكل عام حيث يتم تحديد التوجه الاستراتيجي للمنشأة من خلال القيام بالتحليل الاستراتيجي لعلاقات المنشأة مع البيئة الخارجية وكذلك مع منافسيها ثم اختيار التوجه الامثل لها وعلى ضوء تلك النتائج فقد أوصى البحث على ضرورة العمل على توفير برامج تدريبية لتأهيل المحاسبين لتعي أهمية التطوير اللازم للإفصاح المحاسبي وذلك لتأثيره المرتبط بتوجه المنشأة الاستراتيجي، كذلك ضرورة دراسة التوجهات الاستراتيجية للمنشآت المنافسة مع ضرورة علاج القصور بالإفصاح المحاسبي لاتخاذ قرارات استراتيجية سليمة .

الكلمات المفتاحية : تطوير الإفصاح المحاسبي ، تفعيل التوجه الاستراتيجي ، المعلومات المالية ، قصور الإفصاح المحاسبي .



Abstract :

The aim of the research is to shed light on the development of accounting disclosure with the aim of activating the strategic direction of business establishments, as it addresses one of the most important contemporary issues that capture the attention of accounting thought, which helps in providing a new intellectual basis for developing accounting disclosure to activate the strategic direction of business establishments, in a way that reflects positively on The ability of decision makers in business establishments to activate their strategic direction, in a way that maximizes the value of the establishment now and in the future. The research has reached several fundamental results and points, the most important of which is that it has become clear that one of the areas of complexity in preparing financial reports is the so-called complexity in presenting results, which affects accounting disclosure. Consequently, the strategic direction of the enterprise, There is no difficulty in overcoming the problems and factors related to accounting disclosure in light of the developments in various aspects and trends of disclosure in particular and in accounting science in general, as the strategic direction of the facility is determined by conducting a strategic analysis of the facility's relationships with the external environment as well as with its competitors and then choosing the optimal direction for it. In light of these results, the research recommended the need to work on providing training programs to qualify accountants to understand the importance of the necessary development of accounting disclosure due to its impact related to the strategic direction of the establishment, as well as the need to study the strategic directions of competing establishments with the need to treat deficiencies with accounting disclosure to make sound strategic decisions.

Keywords: developing accounting disclosure, activating strategic direction, financial information, lack of accounting disclosure.

أولاً- طبيعة مشكلة البحث:

تعد قضية الإفصاح المحاسبي من أهم الموضوعات المحاسبية ذات الأهمية البالغة لجميع المنشآت ، فهي قضية جوهرية مستمرة لتأثيرها المباشر على قيمة الشركة ومستقبلها واستقرارها المالى ، إلا أنه هناك مجموعة من نواحي القصور المرتبطة بتفعيل التوجه الإستراتيجي ، وقصور شديد بالإطار الفكرى للإفصاح المحاسبي فيما يتعلق بالأهداف والمفاهيم وأسس الإعتراف والقياس وخصائص جودة المعلومات .

والجدير بالذكر أن تطوير الإفصاح المحاسبي يمثل هدفا استراتيجيا يجب أن تسعى المنشأة إلى تحقيقه فى ظل بيئة عمل تتسم بالتغيرات الحديثة ، والطلب المستمر لتحقيق جودة التقارير المالية من حيث الشكل والمحتوى ، ولتحقيق وضع استراتيجي أفضل وتحقيق ميزة تنافسية يستلزم الأمر ضرورة استخدام مدخل لتطوير الإفصاح المحاسبي لخدمة أهداف المنشأة الإستراتيجية فى بيئة سوق العمل .

ولقد أظهرت المتغيرات المستحدثة فى بيئة المحاسبة قصور المداخل الحالية للإفصاح المحاسبي التقليدي عن توفير المعلومات المالية وغير المالية مما أوجد فجوة بين طموحات مستخدمي التقارير المالية فى الحصول على المعلومات المالية وغير المالية ، كما أن المعلومات التى توفرها القوائم المالية غير كافية فى حد ذاتها لتحقيق الأهداف الإستراتيجية بالمنشأة وبالتالي يجب ربطها بالمزيد من المعلومات التى تخدم أغراض التحليل الإستراتيجي والتي غالبا يتم الحصول عليها من أطراف أخرى بالمنشأة مثل إدارة التسويق أو إدارة الإنتاج أو الإدارة الهندسية .

ثانياً- أهمية البحث :

فى ضوء مشكلة البحث ، تنبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التى سوف يضيفها إلى الفكر والتطبيق المحاسبي ، والتي يمكن عرضها على النحو الآتى :

1- الأهمية العلمية : تكمن الأهمية العلمية للبحث فى :

أ. يتناول البحث أحد أهم القضايا المعاصرة التى تستحوذ على اهتمام الفكر المحاسبي ، وهى محاولة تطوير الإفصاح المحاسبي بهدف تفعيل التوجه الإستراتيجي بمنشآت الأعمال كما أنها من الموضوعات التى تحظى بالإهتمام الكبير من الباحثين والهيئات العلمية وخاصة فى السنوات الأخيرة ، لانه من الصعب عملية اتخاذ القرارات بالصورة المنشودة دون توافر المعلومات المحاسبية المناسبة .



ب. إبراز أهمية علم المحاسبة كعلم ديناميكي له مقوماته النظرية كعلم ومبادئه وأساليبه ومجالاته التطبيقية في حل المشاكل الإدارية المختلفة ، ومنها مشكلة التوجه الاستراتيجي باعتبارها إحدى المشكلات المزمنة التي تعاني منها منشآت الأعمال .

ج. توفير أساس فكري جديد لتطوير الإفصاح المحاسبي لتفعيل التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال ، بما يعكس إيجابيا على قدرة متخذي القرارات بمنشآت الأعمال في تفعيل توجههم الاستراتيجي ، بما يعظم من قيمة المنظمة حاليا وفي المستقبل .

ثالثا- أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى :

1- التعرف على ما هية مبررات ودواعي تطوير الإفصاح المحاسبي و أثره على التوجه الإستراتيجي .

2- إلقاء الضوء على مبادرات تطوير الإفصاح المحاسبي ، و التحديات التي تواجه الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال .

رابعا : فروض البحث :

1- لا يفى الإفصاح المحاسبي - بوضعه الحالي - في ضوء التطورات الحديثة في بيئة الأعمال بمتطلبات متخذي القرار لتفعيل التوجه الإستراتيجي.

2- لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة البحث حول أهمية تطوير الإفصاح المحاسبي لتفعيل التوجه الاستراتيجي بمنشآت الأعمال.

خامسا : منهج وأسلوب البحث :

يستخدم الباحث المنهج العلمي المتكامل بشقيه الإستقرائي والإستنباطي ، من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي في مجال تطوير الإفصاح المحاسبي من كتب ودوريات علمية وأبحاث وندوات ومواقع على شبكة المعلومات الدولية ، وذلك في سبيل إرساء مدخل مقترح متكامل لتطوير الإفصاح المحاسبي يستهدف تفعيل التوجه الاستراتيجي بمنشآت الأعمال.

سادسا : حدود البحث

لن يتعرض الباحث لموضوع تطوير الإفصاح المحاسبي من كل جوانبه ، بل يقتصر على مبررات تطوير عملية الإفصاح المحاسبي التي تساهم في تفعيل التوجه الاستراتيجي بمنشآت الأعمال فقط .

سابعاً : خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تتمثل خطة البحث فى الآتى :

المحور الأول :التحديات التى تواجه الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال .

المحور الثانى : مبادرات تطوير الإفصاح المحاسبي .

أولاً : المحور الأول : التحديات التى تواجه الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال

هناك العديد من التحديات التى تواجه الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال ، الأمر الذى يتسبب فى حدوث مجموعة من المشكلات عند التفكير بموضوع تطوير الإفصاح المحاسبي ويمكن بلورة تلك التحديات فى النقاط التالية :

1- الاعتماد على نموذج السمة المختلطة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

هو النموذج الذى يمزج بين استخدام القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، وينتج عنه كميات تمثل مزيجاً من اصطلاحات المحاسبة ،حيث تقاس بعض الأصول والخصوم بالتكلفة التاريخية، والبعض الآخر بتكلفة أقل أو بسعر السوق، وما زال يناهز البعض باستخدام القيمة العادلة لكامل بنود المركز المالى كحل لتأثير هذا المزيج، ولكن ذلك يثير أسئلة حول أهمية وموثوقية تقنيات نمذجة التقييم بما فى ذلك الذاتية الكبيرة فى تقييم الأصول والخصوم المتداولة، وكذلك التقديرات والأحكام لتكوين البنود الواردة فى القوائم المالية؛ مما يثير المخاطر والشكوك فى البيانات المفصح عنها، ويمكن أن يؤثر ذلك على الأداء المالى فى المستقبل، ويعمل المزيج المختلط على التعقيد من خلال مضاعفة متطلبات التسجيل والتعديلات المطلوبة لإعداد التقارير المالية فى الأرباح وتقديرات القيمة العادلة التى تحتاج إلى المزيد من الوقت والجهد واعتمادها على الحكم الشخصى (Tang, V., 2019).

2-تركيز إعداد المعايير المحاسبية على مشكلات محاسبية معينة (معايير الخطوط الساطعة).

حيث يتم التركيز على مشكلات معينة عند إعداد المعايير المحاسبية باعتبارها خطوط ساطعة - أى إعداد معايير خاصة بمشكلات محاسبية واضحة بعينها مثل معيار الأدوات المالية، ومعيار للتأجير التمويلى، ومحاسبة التحوط، وهكذا؛ وذلك استجابة لتجنب المشكلات التى حدثت فى الماضى - لحد من سوء المعاملة أو الاعتماد على نماذج مختلفة من ابتكار المحاسبين فى منشآت الأعمال تدعو إلى القلق من قبل المراجعين والمنظمين - من خلال وضع قواعد دقيقة وإرشادات إضافية حول كيفية المحاسبة عن تلك المشكلات الخطوط الساطعة؛ وذلك لتحقيق وتعزيز القابلية للمقارنة وتوفير الوقت لمعدي التقارير المالية. ومعايير الخطوط الساطعة لا



تتطلب أي حكم في تطبيقها، وتتميز باعتبارها وحدة واحدة من نهاية سلسلة متصلة في المفاضلة بين الأهمية والموثوقية، فتوفر تلك المعايير معلومات موثوقة للغاية على حساب الأهمية المحتملة، في حين أن معايير غير الخطوط الساطعة يمكنها أن توفر معلومات ذات أهمية وثيقة الصلة على حساب الموثوقية المحتملة، وتتوافق معايير الخطوط الساطعة مع وضع السوق الذي لا يمكن فيه رؤية خبرات مراجعي الحسابات بغض النظر عن آرائهم، ويفضل مراجعو الحسابات الخبراء المعايير التي لا تتسم بالخط الساطع، بينما يفضل المراجعون الذين لا يتمتعون بهذه الخبرة معايير الخط الساطع، وإذا لم يتمكن المستثمرون من ملاحظة خبرة المراجع، فإن جميع المراجعين يفضلون معايير الخطوط الساطعة؛ حيث يزيد متوسط مستوى خبرة المراجع بموجب تلك معايير (Bradbury, M., & Scott, T., 2019).

3- تعارض توجهات الصناعة مع مبادئ المحاسبة:

تتعارض بعض مجالات التوجيه الخاصة بالصناعة مع المعمم من مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً ومن ثم ينبع عن توجهات الصناعة استثناءات لمعايير المحاسبة العامة لبعض الصناعات، حيث تمت هذه التوجيهات في غياب المعيار أو المبدأ الأساسي المناسب للمحاسبة عنها، وتشمل الصناعات التي يغطيها هذا التوجيه - على سبيل المثال لا الحصر - التأمين، والمرافق، والنفط والغاز، والتعدين، والنفط والغاز، والبث والصناعات السينمائية، وتم تطوير الإرشادات الخاصة بالصناعة بسبب تداخلها في معايير متعددة، وإصدار توجيهات صناعية دون تنسيق مستمر مع واضعي المعايير والرغبة في تعزيز التوحيد في جميع أنحاء الصناعة والجهود المبذولة لتخصيص المعايير المحاسبية للمعاملات الخاصة، أو احتياجات المستثمر المزعومة في بعض الحالات، ووضعت الصناعات ممارساتها الخاصة في غياب المعمول بها الأدب الرسمي، ويسهم التوجيه الخاص بالصناعة في تعقيد يمكن تجنبه في التقارير المالية عن طريق جعل الأمور المالية أقل قابلية للمقارنة (Szerwo, B., 2020).

4- تعدد السياسات المحاسبية البديلة أمام معدي التقارير المالية في منشآت الأعمال:

تشير السياسات المحاسبية البديلة إلى الخيار في مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً المتاحة أمام المعدين؛ مثل تطبيق محاسبة التحوط أم لا، وخيار قياس بعض الأصول والخصوم المالية بالقيمة العادلة والاعتراف الفوري أو المتأخر للأرباح أو الخسائر المرتبطة بفوائد محددة، ومعاشات التقاعد وغيرها من خطط استحقاقات الموظفين بعد التقاعد، وتنشأ السياسات المحاسبية البديلة لعدة أسباب منها الظروف التي تكون فيها إيجابيات وسلبيات السياسات المتنافسة متوازنة؛ وبالتالي لا تؤدي إلى نهج واحد مفضل بشكل واضح، والأسباب الأخرى تشمل

ضغوط سياسية تؤدي إلى وضع معايير محددة للنص المفضل بطريقة المحاسبة البديلة، وتسهم السياسات المحاسبية البديلة في تعقيد يمكن تجنبه عن طريق جعل التقارير المالية أقل قابلية للمقارنة، هذا واضح عبر المنشآت عندما تكون هناك أنشطة مماثلة تمثلت بشكل مختلف، وقد تسمح هذه البدائل بالمحاسبة الأقل انعكاساً ذات مغزى اقتصادي إلى الحد الذي تستند إليه الضغوط السياسية (Anchev, S., Hellström, 2021).

5- استثناءات النطاق بالخروج عن المبادئ المحاسبية:

تتمثل في حالات الخروج التي تقلل من المقارنة بين المنشآت عن تطبيق مبدأ معين من مبادئ المحاسبة وتنشأ استثناءات النطاق لعدة أسباب أهمها إصدار التوجيه الذي يوضح بدقة نطاق المعيار؛ مما يؤدي إلى عواقب غير مقصودة، والتكلفة والعائد والحاجة إلى تدابير مؤقتة للتقليل بسرعة من تأثير الممارسات غير المقبولة بدلاً من انتظار وضع معيار مثالي نهائي، وتجنب التعارض مع المعايير التي من شأنها أن تتداخل خلاف ذلك، والضغوط السياسية، وتسهم استثناءات النطاق في تعقيد يمكن تجنبه بعدة طرق أهمها صعوبة تحديد المعايير المحاسبية لمعاملة المعاملات التي ستكون بخلاف ذلك نطاق الاستثناء، وقد تؤدي الاستثناءات إلى محاسبة مختلفة للأنشطة المشابهة، وتسهم الاستثناءات في تعقيد يمكن تجنبه بسبب الصعوبة في تحديد حدود الاستثناء، نتيجة لذلك تتطلب استثناءات النطاق تحليلات مفصلة لتحديد ما إذا كانت تنطبق في حالات معينة، وبالتالي زيادة حجم الأدب المحاسبي (Freeman, G., "A, 2020).

النماذج المحاسبية المتنافسة:

تشير النماذج المحاسبية المتنافسة إلى خلق متطلبات لتطبيق المحاسبة المختلفة أي تقديم نماذج محاسبية مختلفة لحساب أنواع مماثلة من المعاملات أو الأحداث لبنود قائمة المركز المالي أو بنود قائمة الدخل المعنية، ومن الأمثلة على تلك النماذج الطرق المختلفة لاختبار انخفاض القيمة للأصول مثل المخزون والشهرة، والأصول الضريبية المؤجلة، ومستويات مختلفة من تجميع الأصول لإجراء اختبارات انخفاض القيمة والامتثال لمتطلبات الإفصاح مثل مجموعات الأصول ووحدات إعداد التقارير وقطاعات التشغيل والطرق المختلفة لإثبات الإيرادات في غياب مبدأ عام. وتنشأ النماذج المحاسبية المتنافسة لعدد من الأسباب من أهمها استثناءات النطاق بالخروج عن المبادئ المحاسبية، واعتبارات التكلفة، والتدابير المؤقتة، والضغط السياسي، وعدم وجود إطار مفاهيمي ثابت وشامل، وتسهم النماذج المتنافسة في التعقيد الذي يمكن تجنبه من حيث إنها تؤدي إلى عدم اتساق المحاسبة والأنشطة مماثلة، وإنها تسهم في زيادة حجم الأدب



المحاسبي، ولا تأتي التعقيدات المحاسبية في مربع محدد ذلك ستكون هناك معاملات أو ترتيبات معينة من طبيعتها تؤدي دائما إلى التعقيدات المحاسبية (Kunkel, T, 2020).

6- قنوات الإفصاح البديلة:

يستخدم المديرون قنوات الإفصاح البديلة مثل الإفصاحات الطوعية عن توقعات الإدارة وهذه القنوات البديلة تتيح للمديرين توصيل المعلومات بكفاءة أكبر إلى المستثمرين، ولكن تفرض القواعد المحيطة بالإفصاح عن البيانات المالية قيودا على المديرين التي قد تتطلب إصدار بيانات مالية معقدة، لا سيما إذا كانت الأنشطة الاقتصادية الأساسية للمنشأة معقدة، على سبيل المثال، قد تشارك المنشآت في معاملات أو استراتيجيات تشغيل معقدة قد يصعب على المستثمرين فهمها، في هذا الظرف نتوقع من المديرين تقديم إفصاحات إضافية بعد وربما قبل إصدار البيانات المالية المعقدة من أجل مساعدة المستثمرين على فهم الآثار المترتبة على أداء هذه المعاملات أو الاستراتيجيات، وفي هذه الحالة نتوقع وجود علاقة إيجابية بين تعقيد البيانات المالية والإفصاح الطوعي، وهناك وجهة نظر أخرى وهي أن البيانات المالية المعقدة تعكس اختياراً مقصوداً من قبل المديرين للتشويش على المعلومات وإخفاءها عن المستثمرين، على سبيل المثال ضعف الأداء، في هذه الحالة يختار المديرون قبول الآثار السلبية لتعقيد البيانات المالية لأن مزاياهم الشخصية من بيئة معلومات منخفضة الجودة تتجاوز التكاليف، ولن يتوقع منهم تزويد المستثمرين بمعلومات إضافية خارج البيانات المالية المطلوبة، وفي هذه الحالة لا نتوقع أي علاقة - أو حتى علاقة سلبية - بين تعقيد البيانات المالية والإفصاح الطوعي (Xu, H.; Dao, M, 2020).

7- التطورات في إعداد التقارير المتكاملة:

لا يزال تطوير التقارير المتكاملة في مراحله الأولى، وتهدف التقارير المتكاملة إلى إظهار الروابط بين استراتيجية المنشأة والحوكمة والأداء المالي والأداء الاجتماعي السياق البيئي والاقتصادي الذي تعمل فيه المنشأة، وتستند التقارير المتكاملة إلى مناقشة الإدارة الحالية والتحليلات الواردة في منشورات المنشأة، وتقارير الاستدامة، والإفصاح عن الحوكمة (Prodanova, N.; Savina, 2020).

ويأمل الجميع أن تتمكن التقارير المتكاملة من تقديم إرشادات تساعد المنشآت على الجمع بين التقارير الحالية وربما بعض المعلومات الجديدة، في شكل يقلل من عبء التقارير الحالية، ومع

ذلك هناك احتمال أن تصبح التقارير المتكاملة. مجموعة معقدة أخرى من المتطلبات التي يجب على المنشآت الامتثال لها.

ويرى الباحث ومما سبق تناوله ، وبعض أن تعرض الباحث للتحديات التي تواجه الإفصاح المحاسبي ، كان لابد من ضرورة سرد دواعي ومبررات تطوير الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال .

- دواعي ومبررات تطوير الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال :

ظهرت أهمية الإفصاح نتيجة إن الأطراف الخارجية غالباً ما تكون لا تمتلك السلطة لإلزام الوحدة الاقتصادية بتقديم ما تحتاجه من بيانات ضرورية لاتخاذ نماذج قراراتهم، ومن هنا فإن الإفصاح يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة، إذ أن الإفصاح يوفر فرصاً متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات، وهذا بدوره يوفر مناخاً استثمارياً ملائماً ويزيد من فرصة نمو السوق وازدهاره (نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ، 2012).

وقد أكدت اللجنة الاستشارية لإدخال تحسينات على إعداد التقارير المالية التابعة لهيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC على وجود انفصام بين المعلومات المقدمة في التقارير المالية، وبين الحاجات الفعلية من المعلومات لمستخدمي هذه التقارير، كما أكدت الدراسة على أن نموذج المحاسبة المالية الحالي تتسم مخرجاته بقدر عال من التعقيد ، وأنه لابد من تحسين جودة التقارير المالية للحد من هذا التعقيد، والذي نتج عنه ما يلي (PCAOB) :-

- 1- صعوبة فهم التقارير المالية .
- 2- صعوبة تطبيق المبادئ المحاسبية .
- 3- صعوبة تحليل المعلومات الواردة بالتقارير المالية .
- 4- وجود أنشطة معقدة وتطور متسارع في بيئة الأعمال .
- 5- عدم وضوح أسس الإعراف المحاسبي .
- 6- الطبيعة المعقدة للمعايير المحاسبية .
- 7- القياس المختلط بالتقارير المالية .
- 8- القصور في آلية تقديم التقارير المالية .
- 9- قصور بالإفصاح المحاسبي كنتيجة للتعقيد بالتقارير المالية .

ويرى الباحث أن القصور المتواجد بالتقارير المالية أمراً يتطلب تطوير تلك التقارير ، والحاجة إلى دعم الإتجاه نحو الإفصاح المحاسبي الإلكتروني كنوعاً من أنواع تطوير الإفصاح المحاسبي



كما يرى الباحث أنه من دواعي مبررات تطوير الإفصاح المحاسبي ، هو عدم الإستجابة لمتطلبات الإقتصاد الجديد فيما يتعلق برأس المال الفكري والملكية الفكرية ، وبراءات الإختراع والتي لا تقل إن لم تزد عن قيمة رأس المال المادي ، مما يؤدي إلى عدم الوضوح والشفافية في الإفصاح ، وبالتالي التأثير السلبي على أسواق المال .

ويرى الباحث أيضا أن قصور التقارير المالية الحالية في الإفصاح عن الأصول المعرفية يرجع إلى قصور في الإطار الفكري للمحاسبة فيما يتعلق بمفهوم الأصول الذي يعترف بالأصول المادية الناتجة من عمليات تبادلية خارجية دون الاعتراف بالأصول المولدة داخليا .

ونتيجة لتفاقم تلك المشكلات وأوجه القصور بالتقارير المالية وإعدادها ، كونها لا تلبى بشكل كافي الإحتياجات المعلوماتية لمختلف فئاتهم الذين يرغبون في تقييم أداء المنشأة في الماضي والمستقبل. وهذا، لأنها تقدم فقط حسابًا جزئيًا لأنشطة الأعمال متجاهلة الأثر الاجتماعي والبيئي الذي أحدثته المنشأة، ونتيجة لذلك كانت هناك دعوات لتعزيز الإفصاح بأي معلومات إضافية يمكن أن تؤثر على أداء الأعمال في وقت لاحق (Bernardi, C., & Stark, A., 2018

ثانيا :المحور الثاني : مبادرات تطوير الإفصاح المحاسبي .

تعتبر أوجه القصور والمشكلات التي تواجه الإفصاح المحاسبي أحد أهم الأسباب التي دفعت إلى الاهتمام بمبادرات تطوير الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية لمنشآت الأعمال على المستويين الأكاديمي والمهني، ويرى الباحث أنه من الضرورة عرض و بلورة هذه المبادرات العالمية كالآتي:

1- مبادرة تقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية لمنشآت الأعمال:

أدى تطور الأحداث العالمية إلى أن وجدت منشآت الأعمال نفسها في حاجة ماسة لتلبية الزيادة الكبيرة في حجم المتطلبات الأخلاقية التي تخضع لها ؛ ويرجع ذلك إلى زيادة التأثير الاجتماعي للمنشآت نتيجة للقوة الاقتصادية المتنامية، والذي يؤدي بدوره إلى ظهور مجموعة معينة من الالتزامات الأخلاقية التي يجب الالتزام بها، والتي تمثل المسؤولية الاجتماعية للمنشآت، تلك التي تتطلب الإفصاح عن كل من الآثار الإيجابية والسلبية لعمليات المنشأة على معايير العمل والبيئة والتنمية الاقتصادية وحقوق الإنسان، كما أن الأداء الاجتماعي للمنشأة يشتمل على كل من تشجيع الممارسات الأخلاقية في سياستها المتعلقة بالعمالة، وكذلك المساهمة في تطوير المجتمع، والعمل على تحقيق متطلبات التنمية المستدامة والاستثمار في البنية التحتية

الاجتماعية، والحفاظ على البيئة قدر الإمكان (Acharya, P., & Abhishek, N., 2020).
(Chen, Z., T., (Garcia-Torea,

ويرجع الاهتمام المحاسبي بالمسئولية الاجتماعية إلى دعوة جمعية المحاسبة الأمريكية في الاجتماع السنوي الذي عقد عام (١٩٧٢م) حيث حثت المحاسبين على تقييم تطور مفاهيم الدخل على أساس اجتماعي، وقد نشرت الجمعية كتاباً بعنوان "القياس الاجتماعي"، وفي العام نفسه نشرت اللجنة الاقتصادية التأسيسية مجموعة من ثلاثة كتب بعنوان "تحليل وتقييم النفقات العامة حول نظرية وممارسة المحاسبة" (Bezruchuk, S., & Lozynskyi, D., 2020).

ويعود ظهور التقارير الاجتماعية للمنشآت إلى منتصف السبعينيات من القرن الماضي حتى أنه أطلق على هذا العقد عقد التقارير الاجتماعية؛ وذلك نتيجة لتنامي الوعي العام لدور المنشآت في المجتمع، وشهدت فترة التسعينيات من القرن الماضي زيادة هائلة في ممارسات التقارير البيئية للمنشآت، ولاسيما في أوروبا وأمريكا الشمالية، وذلك برعاية برنامج الأمم المتحدة للبيئة، وقد شهدت نفس الفترة زيادة كبيرة في عدد المنشآت التي تقوم اختياريًا بتقديم التقارير الاجتماعية، والتي تعكس دعوات أصحاب المصالح من أجل توفير معلومات أكثر عن المنشآت؛ ويرجع ذلك الاهتمام لتوضيح آثار الاستدامة الاجتماعية والبيئية لأنشطة المنشآت في البيئة التي تعمل فيها؛ ومن ثم جنح القائمون على إدارة المنشآت في جميع أنحاء العالم بعيداً للحد من التأثيرات السلبية على البيئة والمجتمع (Zappettini, F., & Unerman, J., 2016).

وشهدت بيئة الأعمال زيادة في عدد المنشآت التي تهتم بالأداء ثلاثي الأبعاد؛ حيث اكتسب مصطلح التقرير ثلاثي الأبعاد زخمًا كبيراً في عمليات إعداد التقارير في الفترة من أواخر عام (١٩٩٠م) وحتى أوائل عام (٢٠٠٠م)، ويركز هذا المصطلح على فكرة إدارة العناصر الثلاثة لآثار المنشأة الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، وقياسها والتقرير عنها، وفي الواقع إن ذلك يمثل الأساس المهيمن على الكثير من التقارير غير المالية؛ ومن ثم فقد أصبح النظر في ذلك الوقت موجهاً إلى إطار التقرير ثلاثي الأبعاد كحل لأوجه القصور في إعداد التقارير المالية التقليدية، ويفهم من ذلك أن نشأة وتطور تقارير المسئولية الاجتماعية جاءت نتيجة للظروف المحيطة بالمنشآت في ذلك الوقت، وإن كان الالتزام بالتقرير عن النواحي الاجتماعية والبيئية اختياريًا؛ ومن ثم فلا يوجد أي الزام على المنشآت في ذلك الوقت في نشر التقارير المتعلقة بالمسئولية الاجتماعية والتقارير البيئية، وإنما يرجع الالتزام بنشر هذه التقارير إلى الضغوط التي مارستها بعض الفئات من أصحاب المصالح (Dumay, J.; Bernardi, 2016).



ويرى الباحث أن هناك ارتباط بين المسؤولية الاجتماعية وتحقيق الاستدامة لمنشآت قد يؤثر إيجاباً أو سلباً على أداء المنشأة إدارياً ومالياً وقد يعرضها لتحمل تكاليف بيئية إذا ما تم نشر تقرير بيئي سلبي لها .

2- المبادرة العالمية لتقارير الاستدامة لمنشآت الأعمال:

تمشيا مع زيادة الاهتمام والضغط من أجل التركيز على الاستدامة، ومن أجل أن تفي المنشآت بالتزاماتها بموجب أخلاقيات المساءلة المجتمعية، فإنه يجب عليها تقديم معلومات ملائمة وفي الوقت المناسب ومفهومة عن أنشطتها، ويعتبر اعتماد تقارير الاستدامة إحدى المبادرات الناجحة في محاولة للسعي نحو تحقيق التنمية المستدامة، وقد بدأت بعض منشآت الأعمال الرائدة اختياريًا في نشر تقارير الاستدامة منذ بداية عام (١٩٩٠م)، مما يعكس الفهم المتزايد من جانبها لتحديات الاستدامة ورغبة في تلبية متطلبات أصحاب المصالح الذين يرغبون في إفصاح أكثر شفافية فيما يتعلق بنواحي التنمية المستدامة، وعلى ذلك ظهر تقرير الاستدامة على ساحة منشآت الأعمال باعتباره آلية أساسية يمكن من خلالها أن تقوم المنشآت بالانتقال إلى بيئة أعمال جديدة يهيمن عليها قدر أكبر من الاهتمام والوعي حول الاستدامة (Stubbs, W., & Higgins, 2018).

وتعد المبادرة العالمية لإعداد التقارير التي تم إنشاؤها في عام (١٩٩٧م) واحدة من واضعي المعايير الأكثر أهمية بالنسبة لتقارير الاستدامة؛ حيث تقوم بإصدار المبادئ التوجيهية للتقرير عن الاستدامة وتتطلب هذه المبادئ التوجيهية أن تقوم المنشآت بتقديم تقرير ليس فقط عن الأداء المالي، ولكن أيضاً عن الآثار الاجتماعية والبيئية. (1) وفي عام (٢٠٠٠م) أصدرت هذه المبادرة أول إصدار لها عن المبادئ التوجيهية لإعداد التقارير المتعلقة بالاستدامة في إطار المبادرة العالمية لإعداد التقارير (Dissanayake, D., 2021).

ويعرف تقرير الاستدامة بأنه: التقرير الذي يغطي قضايا الاستدامة للأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي فيما يتعلق ليس فقط بالجيل الحالي، ولكن أيضاً لأجيال المستقبل، ويجب أن يقدم تقرير الاستدامة تمثيلاً متوازناً وشاملاً لأداء الاستدامة للمنشأة صاحبة التقرير بما في ذلك المساهمات الإيجابية والسلبية على حد سواء (Nawawi, A.; Agustia, D, 2020).

هذا، وقد حددت بعض المنظمات الدولية قضية الاستدامة كقضية حاسمة في السياق الحالي للأزمة المالية العالمية، كما ذكر الاتحاد الأوروبي أن المنشآت المسؤولة اجتماعياً يمكن أن تسهم في تحقيق أهداف النمو المستدام بصورة ذكية وشاملة، وكان يتوقع أن يتحقق ذلك في عام (٢٠٢٠م)، كما أن هذا الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستدامة هو بمثابة المفتاح

الرئيس لتحديد المخاطر المهمة وتحسين الثقة العامة في هذه المنشآت (Ruiz-Lozano,)
M.,2016.

ولاققت تقارير الاستدامة الخاضعة للمبادئ التوجيهية للمبادرة العالمية للتقارير تطورا ملحوظاً
سواء على الجانب التنظيمي أو الممارسة العملية، ففي دراسة قامت بها (KPMG) وتعتبر
واحدة من أكبر منشآت المحاسبة في العالم عام 2008م - بهدف تحديد اتجاهات تقارير
المنشآت التي تتبعها أكبر (250) منشأة من أكبر (500) منشأة في (16) دولة، وتوصلت
الدراسة إلى أن (77%) من عينة المنشآت منفاذة للمبادئ التوجيهية للمبادرة العالمية للتقارير ،
ثم ارتفع العدد إلى (92) عام (2015م) ثم (93%) عام (2017م) .
3 - مبادرة التقارير المتكاملة لمنشآت الأعمال:

برزت التقارير المتكاملة في الآونة الأخيرة كتطور جديد في تقارير الاستدامة عندما ناشدت
الأمم المتحدة عام (٢٠٠٩م) كلا من الاتحاد الدولي للمحاسبة، ومؤسسة مبادرة التقارير
العالمية لتشكيل لجنة للإشراف على تطوير إطار عالمي للتقارير المتكاملة، يهدف إلى إنشاء
العلاقات بين جميع العوامل التي تؤثر على قدرة المنشأة على خلق القيمة بمرور الوقت، وتقديم
تقرير واحد يدمج بين البيانات المالية وغير المالية بهدف أن تكون الإفادة لمجموعة واسعة من
أصحاب المصالح، ويرى البعض أن تاريخ إعداد التقارير المتكاملة يبدأ قبل هذه المبادرة؛ حيث
يعود إلى الوقت الذي بدأت فيه المنشآت الكبيرة في توفير المعلومات عن المسؤولية الاجتماعية
وإعداد التقارير عن الاستدامة، وهو ما جعل البعض يدعي أن التقارير الأولية للمسئولية
الاجتماعية والاستدامة للمنشآت التي صدرت منفصلة جنباً إلى جنب مع التقرير المالي السنوي
تمثل سابقاً للتقارير المتكاملة الحالية (Brusca,I. ; Labrador, Mio, C. 2020) .

وتعد التقارير المتكاملة تمثيلاً شاملاً ومتكاملاً لأداء المنشأة من حيث تمويلها واستدامتها،
وتوضح استراتيجية إدارة المنشأة التي تمكن الإدارة من السيطرة على مختلف المخاطر، وتحديد
فرص الاستثمار بشكل أكثر وضوحاً لتعزيز قيمة علامتها التجارية وسمعتها (Pavlopoulos,)
A.; 2019).

كما مرت عملية الاهتمام بالتقارير المتكاملة من جانب المنظمات الدولية بعدة خطوات تتمثل في
الآتي (ACCA, 2011) :

أ- في أغسطس (٢٠١٠م) قام كلٌّ من الاتحاد الدولي للمحاسبين، والمبادرة العالمية لإعداد
التقارير ومبادرة أمير ويلز " المحاسبة عن مشروع الاستدامة " بتشكيل لجنة دولية لإعداد



التقارير المتكاملة، وقد كان الهدف من وراء تكوين هذه اللجنة إنشاء إطار لإعداد التقارير المتكاملة متفق عليه عالمياً.

ب - وفي سبتمبر (٢٠١١م) أصدرت اللجنة ورقة مناقشة بغرض تحديد رؤية إعداد التقرير المتكامل ومنذ ذلك الحين بدأت هذه اللجنة كمحرك رئيس لممارسات التقارير المتكاملة؛ حيث شرعت في برنامج تجريبي للمنشآت الراغبة في اعتماد التقارير المتكاملة، وقد اكتسبت هذه المبادرة اهتمام أكثر من (٧٠) منظمة عالمية قررت أن تتقدم لهذا البرنامج.

ج - وفي الأول من فبراير (٢٠١٣م) وقعت المبادرة العالمية لإعداد التقارير والمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة على مذكرة تفاهم لتكثيف تعاونهما في مجال تعزيز وتطوير أطر التقارير المؤسسية، ولقد أخذت المبادرة العالمية لإعداد التقارير على عاتقها مهمة تطوير المبادئ التوجيهية لتقارير الاستدامة بحيث تكون متوافقة مع الإطار الدولي لإعداد التقارير المتكاملة، وقد ذكر ذلك في مؤتمر المبادرة العالمية لإعداد التقارير بأنه تم تنقيح وتعديل المبادئ التوجيهية لمبادرة التقارير العالمية بشكل كبير لتعكس الاتجاهات الحالية والمستقبلية المهمة في سياق تقارير الاستدامة، وبالإضافة إلى تعزيز أهمية وجودة تقارير الاستدامة المستقلة. (د) في التاسع من ديسمبر (٢٠١٣م) أصدر المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة أول إطار متكامل للتقارير المتكاملة يهدف إلى ما يلي :

- تحسين جودة المعلومات المتوفرة لمقدمي رأس المال للمساعدة في رفع كفاءة وإنتاجية رأس المال بمعنى عوائد أفضل على الاستثمارات.

- تعزيز نهج أكثر تماسكاً وفاعلية لتقارير المنشآت من خلال اعتماد المعايير، وإيصال صورة كاملة عن كافة العوامل الرئيسية التي تؤثر على المنشأة لخلق قيمة على مر الزمن.

- تعزيز المساءلة والإشراف على قاعدة واسعة من الموضوعات وخاصة المتعلقة بـ(المالية، والتصنيع، والفكر، والموارد البشرية والعلاقة مع المجتمع والبيئة، كما تعزز فهم الترابط بين هذه الموضوعات.

- دعم التفكير المتكامل وصنع القرار والإجراءات التي تركز على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (Vitolla, F.;Raimo, 2020).

ويرى الباحث أنه ما زال توجه العديد من الإنتقادات للتقارير المتكاملة رغم جهود التطوير التي لاقتها تلك التقارير مؤخراً والإهتمام الغير مسبق بتحسين جودة مخرجاتها .

4- مبادرة تقرير تعليقات الإدارة:

في دعوات لتطوير الإفصاح في التقارير المالية، وإضافة المزيد من المعلومات المالية وغير المالية المرتبطة بأنشطة منشآت الأعمال وتأثيرها في البيئة المحيطة، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر (٢٠١٠م) إرشادات عن تقرير جديد يسمى تقرير تعليقات الإدارة، وهو تقرير سردي يتعلق بالبيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يوفر لأصحاب المصالح تفسيرات تاريخية للمبالغ المعروضة في البيانات المالية، وتحديد المركز المالي للمنشأة والأداء المالي والتدفقات النقدية، كما يوفر ما يتعلق بآفاق المنشأة والمعلومات الأخرى التي لم يتم تقديمها في البيانات المالية، ويعد هذا التقرير أساساً لفهم أهداف الإدارة واستراتيجياتها لتحقيق تلك الأهداف وما يحيط بالمنشأة من الفرص والتهديدات المستقبلية (IASB, 2010).

وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المبادئ التي يعتمد عليها في إعداد تقرير تعليقات الإدارة وهي (د/احمد رجب عبد الملك، ٢٠١٤) :

- فهم طبيعة وبيئة عمل المنشأة وعملياتها التشغيلية وطريقة تحسين القيمة المستدامة للمستفيدين وتجنب تكرار الإفصاحات الواردة في الملاحظات على البيانات المالية كلما كان ذلك ممكناً.
- التركيز على مقاييس الأداء الحرجة والمؤشرات التي تستخدمها الإدارة لتقييم وإدارة أداء المنشأة مقابل الأهداف والاستراتيجيات المعلنة، وتوضيح كيف تدير المنشأة المخاطر متعددة المصادر سواء داخل المنشأة أو خارجها.
- تحديد التوجه الاستراتيجي للمنشأة ، ونظام الرقابة على الأداء وتحقيق الامتثال، والتأكيد على استخدام الموارد بشكل يتلاءم مع ذلك، ويشمل هذا المبدأ الحفاظ على الموارد، والتأكد من استخدامها بطريقة تعزز القيمة للمستفيدين، ويوضح التقرير كيفية تخصيص الموارد لضمان إعطاء الأنشطة التي تولد قيمة أكبر للمستفيدين، وتوضيح كيفية عمل التخطيط الاستراتيجي للمشاريع المستقبلية.
- قياس وتقييم التوجه الاستراتيجي في المنشأة وعملياتها التشغيلية والمتابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لتحقيق الأهداف، وأن ما يتم قياسه يتم إنجازه، ويجب أن يوضح التقرير كذلك مخططاً شاملاً لقياس الأداء مقابل ما تم إنجازه من الأهداف، ويجب أن يوضح عند وضع الاستراتيجية تحديد معالم المراحل المختلفة للإنجازات.



- تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات المطلوبة بصورة واضحة ومفهومة يعتمد عليها، وتختلف عن المعلومات المفصّل عنها في الإيضاحات، ويجب أن تشمل على ما يلي:
 - أ- منظور تاريخي لأداء المنشأة للفترة التي يغطيها التقرير مع مراعاة مستوى التعليم المحاسبي والخبرة المالية لأصحاب المصالح، ولذلك يجب توضيح المسائل المعقدة وعرضها وتدعيم ذلك بالجداول واستخدام الرسوم البيانية، بحيث تكون سهلة الفهم لجميع القراء المهتمين، وليس - فقط - لذوي الخبرة في مجال المحاسبة.
 - ب- تقارير غير مالية تعطى للإدارة الفرصة لعرض وجهة نظرها للقراء حول القدرات الكامنة والفرص المستقبلية للمنشأة؛ أي الاستدامة على المدى الطويل، كما يجب أن يتضمن التقرير معلومات عن مدى فعالية المنشأة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية وكيفية إدارتها للموارد، ويجب التنسيق بين المعلومات المالية وغير المالية وبين المعلومات الداخلية والخارجية المقدمة خلال فترة معينة.
 - ت- يجب كتابة التقرير بشكل عادل ومتوازن ، فيجب إدراج النتائج السلبية - بدلاً من محاولة إخفائها والإفصاح عن كل المعلومات ذات الصلة.
- ويرى الباحث أهمية تقرير تعليقات الإدارة وما يمثله من دور مهم في وضع وتحديد أهداف التوجه الإستراتيجي للمنشأة ، وأن تطوير ذلك التقرير سوف يحسن من أداء المنشأة المالي
- 1- مبادرة ومشروعات تطوير الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية:
- بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية مبادرته في تطوير الإفصاح بناء على تعليقات وردود فعل أصحاب المصالح في عام (٢٠١٣م)، بما يعرف بمبادرة الإفصاح الخاصة للرد على التعليقات التي تفيد بضرورة تحسين فعالية الإفصاحات في البيانات المالية؛ حيث أظهرت ردود الفعل أنه توجد مشكلة الإفصاح لدى أكثر من (٨٠٪) من المشاركين في الاستطلاع، وهم المعدون والمستخدمون، والمراجعون، وواضعو المعايير)، ومن وجهة نظر أن هناك مشكلة في الإفصاح متعددة الأوجه، وستتطلب مداخلات الكثيرين من أصحاب المصالح إذن كان لابد من إيجاد الحلول، وبالفعل أكمل المجلس أربعة مشروعات تمثل جزءاً من مبادرة الإفصاح هذه المشروعات تعمل على إجراء تحسينات مستهدفة على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتوجيه لتنفيذها، وتوفير الأدوات المساعدة للمعدّين، وغيرهم من أصحاب المصالح؛ لتحسين الاتصال من خلال التقرير المالي (IASB, 2013).

وفي مارس (٢٠١٧م) أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ورقة مناقشة تحت عنوان مبادرة الإفصاح - مبادئ الإفصاح"، وقام المجلس بنشر ملخص للمشروع في مارس (٢٠١٩م)، ويعد من الأسباب الرئيسة لتلك المبادرة كثرة شكاوى المراقبين والمديرين الماليين للمنشآت المقدمة للمجلس عن كثرة الإفصاحات، وأن المعلومات المقدمة في التقارير المالية نمت بشكل كبير، وهذا يعني أن هذه التقارير أصبحت كتبا بدلا من تقارير ، ومع ذلك لم تظهر صلة أنشطة الأعمال التجارية بالأداء المالي، ولضمان أن تكون المعلومات موجزة يجب على المنشآت تطبيق حكمها المهني بشأن ما يجب الإفصاح عنه وكيفية الإفصاح ومقدار ما يفصح عنه (IASB, 2019).

ويعتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية في هذه المبادرة التركيز على المشروعات التي من شأنها تحسين التواصل مع مستخدمي التقارير المالية لمنشآت الأعمال؛ حيث يتمثل الغرض من هذه المبادرة في استكشاف كيفية جعل الإفصاحات في التقارير المالية أكثر فاعلية لتحقيق التواصل الأفضل مع مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومن أهم أهداف تلك المبادرة ما يلي (Abad, C.; Barone, E, 2020):

أ- تحديد مشكلات الإفصاح في التقارير المالية وتحديد وإزالة أي متطلبات للإفصاح غير متناسبة أو زائدة.

ب - إجراءات تعديلات على أجزاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية".

ج - إنشاء معيار جديد للإفصاح يحدد ويصف دور المعلومات المحاسبية والآثار المترتبة عليها، ووصف دور ومحتوى الإيضاحات المحاسبية، وتحديد موقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية، وكذلك تحديد متى يمكن للمنشأة تقديم المعلومات المحاسبية خارج القوائم المالية، وذلك للالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية.

د - وضع مبادئ للتواصل الفعال مع مستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال التقارير المالية. ومن المشكلات الأولية التي حددها المجلس في الإفصاح ما يلي:

- عدم فاعلية الاتصال مع مستخدمي التقارير المالية.
- استخدام الإفصاحات النمطية التي ما هي إلا مجرد تكرار لمتطلبات الإفصاح في المعايير.
- استخدام إفصاحات غير واضحة لا تتوافر فيها مرجعية التحقق.



• استخدام أشكال مختلفة في الإفصاح مثل استخدام الجداول أو الرسوم البيانية أو الإفصاح السردى بشكل غير مناسب.

وتغطي خطة ورقة المناقشة الخاصة بالمبادرة مجموعة كبيرة من قضايا الإفصاح التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال أنشطة التوعية التي يقوم بها، والعديد من هذه القضايا خضعت للفحص السابق وتمت إعادة تقديمها داخل هذه الورقة (Elkins, H., 2018). وشملت هذه الورقة مشروعات لنهج صياغة متطلبات الإفصاح والإفصاح عن السياسات المحاسبية للمنشأة. والإفصاح عن مقاييس الأداء البديلة مثل الأرباح قبل الفائدة والضرائب والاستهلاك . والنظر إلى ما إذا كان يمكن للبيانات المالية – باستثناء الملاحظات أن يكون لها دور محدد بشكل منفصل والدور المحدد للملاحظات نفسها في تقديم معلومات مفيدة (IASB, 2013, 2014, 2015).

ويرى الباحث أن هذه المبادرة تمثل عصب التطوير حيث أنها تساعد وبشكل كبير في حل الكثير من مشكلات الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال تسليط الضوء على كيفية تطوير محددات الإفصاح وكذلك من خلال الكيفية التي يمكن بها التعامل مع أصحاب المصالح مع تأكيدها على أهمية الفهم والوضوح وقابلية المقارنة.

ويرى الباحث أيضا أن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم، فإدارة المؤسسة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مراجعي الحسابات، وينظر المستثمرون إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصالحته.

كما يرى الباحث أيضا أن من دواعي تطوير الإفصاح المحاسبي بمنشآت الأعمال بهدف تفعيل التوجه الاستراتيجي أن هناك شبه عدم تحديد من وجهة نظر الباحث للمقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المالية .

ثامنا النتائج :

1. يتمثل احد مجالات التعقيد في اعداد التقارير المالية ، ما يسمى بالتعقيد في عرض النتائج مما يؤثر على الافصاح المحاسبي وبالتالي على توجه المنشأة الاستراتيجي .
2. تمثل المشكلات والعوامل العامة ضغطا إضافيا يقع على كاهل المنشأة لكي تفصح اكثر واكثر عن المعلومات التي يمكن ان تفي بما يتطلبه كل عامل من هذه العوامل كالنظام

السياسي ، والثقافة والمؤثرات الدولية ، والنظام القانوني والأنظمة الضريبية وكذلك العوامل الاقتصادية .

3. لا توجد صعوبة في التغلب على المشاكل والعوامل المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في ظل التطورات في مختلف جوانب واتجاهات الإفصاح بشكل خاص ويعلم المحاسبة بشكل عام.

4. يتم تحديد التوجه الاستراتيجي للمنشأة من خلال القيام بالتحليل الاستراتيجي لعلاقات المنشأة مع البيئة الخارجية وكذلك مع منافسيها ثم اختيار التوجه الامثل لها .

تاسعا : التوصيات :

1. ضرورة العمل على توفير برامج تدريبية لتأهيل المحاسبين لتعي أهمية التطوير اللازم للإفصاح المحاسبي وذلك لتأثيره المرتبط بتوجه المنشأة الاستراتيجي .

2. ضرورة دراسة التوجهات الاستراتيجية للمنشآت المنافسة مع ضرورة علاج القصور بالإفصاح المحاسبي لاتخاذ قرارات استراتيجية سليمة .

3. قيام المنظمات المهنية المختصة بالسعي نحو توحيد وصياغة معايير لتطوير الإفصاح المحاسبي في محاولة لمواكبة عمليات التطوير المستمرة .



المراجع :

احمد رجب عبد الملك، "دور الإفصاح عن تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في البورصة المصرية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 28، العدد الأول، 2014.

إيمان محمد سعد الدين، "إطار مقترح للمعلومات المستقبلية واختياره من منظور المستثمرين في سوق الأوراق المالية (دراسة ميدانية)، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد الثاني ، 2018.

نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، "أثر نماذج وقواعد الإفصاح المحاسبى المستحدثة على كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية"، ورقة عمل ، أكاديمية الشروق ، 2012.

References :

- KRISTIAN D. Allee.; Matthew D. Deangles and James moon" Disclosure Script ability". Journal of Accounting Research .56(2), 2018.
- Mandy Cheng, Wendy Green, Pieter Conradie, Noriyuki Konishi and Andrea Romi , "The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities". Journal of International Management & Accounting, Vol 22 2014.
- Muslu , V.; S. Radhakrishnan; K.R. Subramanyam and D.lim."Forward-Looking MD&A Disclosure and the information Enviroment". Management Science.61(5),2015.
- Bravo,.f),"Forward looking disclosure and Corporate reputation as mechanism to reduce stock return volatility".Revistu de Contabilidad, spanish Accounting Review.Vol19,2016.
- Tang, V., "The Role of Accounting and The Debate between Historical Cost and Fair Value", Accounting, Economics, and Law: A Convivial, Vol.9, No.1, 2019.
- Bradbury, M., & Scott, T., "What Accounting Standards Were the Cause of Enforcement Actions Following IFRS Adoption?", Accounting & Finance, Vol.61,2019.

- Anchev, S., Hellström, J., & Olsson, R., "Firm Disclosure and Individual and Institutional Investors", Available at: SSRN, 2021.
- Szerwo, B., "MD&A Disclosure of Critical Accounting Policies and Financial Reporting Risk: Evidence From Restatements", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3858103>, 2020.
- Freeman, G., "A Comprehensive Study of Accounting Principles and Applications through Analysis of Case Studies", *Honors Theses*, 1283, 2020.
- Kunkel, T., "Ambiguities in Accounting and Their Impact on Regulatory Arbitrage: A Study on The Anchoring of the Rights and Obligations Approach in the IASB's Conceptual Framework", *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, Vol.11, No.2, 2020.
- Xu, H.; Dao, M.; Wu, J., & Sun, H., "Political Corruption and Annual Report Readability: Evidence from the United States", *Accounting and Business Research*, 2020.
- Prodanova, N.; Savina, N.; Dikikh, V.; Enina, Y.; Voronkova, O., & Nosov, V., "Features of the Coherent Presentation of Information in Order to Prepare Integrated Corporate Reporting", *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, Vol.7, No.3, 2020.
- Securities Exchange Commission, SEC, "Public company Accounting Oversight Board" (PCAOB), August 2018
- Acharya, P., & Abhishek, N., "Structural Framework of Environmental Accounting: A Conceptual Analysis of -i Global Reporting Initiatives (Gris)", *Management Accountant*, Vol.55, No.6, 2020.
- Garcia-Torea, N.; Fernandez-Feijoo, B., & De La Cuesta, M., "CSR Reporting Communication: Defective Reporting Models or Misapplication?", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol.27, No.2, 2020.
- Bezruchuk, S., & Lozynskyi, D., "Social Reporting Quality Determinants: A Qualimetric Analysis", *Public Policy and Accounting*, Vol.1, 2020.
- Zappettini, F., & Unerman, J., "„Mixing“ and „Bending“: The Recontextualisation of Discourses of Sustainability in Integrated Reporting", *Discourse & Communication*, Vol.10, No.5, 2016.



- Dumay, J.; Bernardi, C.; Guthrie, J., & Demartini, P., "Integrated Reporting: A Structured Literature Review", In Accounting Forum, Vol.40, No.3, 2016.
- Stubbs, W., & Higgins, C., "Stakeholders' Perspectives on the Role of Regulatory Reform in Integrated Reporting", Journal of Business Ethics, Vol.147, No.3, 2018.
- Dissanayake, D., "Sustainability Key Performance Indicators and the Global Reporting Initiative: Usage and (Challenges in A Developing Country Context", Mediatory accountancy Research, Vol .29, 2021.
- Nawawi, A.; Agustia, D.; Lusnadi, G. & Fauzi, H., "Disclosure of Sustainability Report Mediating Good Corporate(4) Governance Mechanism on Stock Performance", Journal of Security & Sustainability, Issues, Vol 9 , 2020 .
- Ruiz-Lozano, M., & Tirado-Valencia, P., "Do Industrial Companies Respond to the Guiding Principles of the Integrated Reporting Framework? A Preliminary Study on the First Companies Joined to the Initiative", Revista de Contabilidad, Vol.19, No.2, 2016.
- Brusca, I. ; Labrador, M. & Larran, M., "The Challenge of Sustainability and Integrated Reporting at Universities: A Case Study", Journal of Cleaner Production, Vol.188, No.1, 2018.
- Abad, C.; Barone, E.; Gullkvist, B.; Hellman, N.; Marques, A.; Marton, J., & Quagli, A., "On the „Disclosure Initiative– Principles of Disclosure“: The EAA Financial Reporting Standards Committee's View", Accounting in Europe, Vol.17, No.1, 2020.
- Elkins, H., & Entwistle, G., "A Commentary on Accounting Standards and the Disclosure Problem: Exploring A Way Forward", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.33, 2018.
- International Accounting Standards Board (IASB), " Disclosure Initiative – Principles of Disclosure (POD) Disclosure of Accounting Policies", Retrieved from IFRS Foundation, London, UK, 2015.