الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أهمية تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية

دراسة أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين فى مجال المحاسبة والتدقيق

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

- حسني أحمد

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- سعيدي عبد الحليم

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- عزوز ميلود	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	بسكرة
- سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- كحول صورية	أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أهمية تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية

دراسة أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين فى مجال المحاسبة والتدقيق

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

- حسني أحمد

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- سعيدي عبد الحليم

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
- عزوز ميلود	أستاذ تعليم عالي	رئيسا	بسكرة
- سعيدي عبد الحليم	أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- كحول صورية	أستاذ محاضر أ	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2023-2024

﴿نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مَنْ نَشَاءُ وَفَوْقَ

كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ (٧٦) ﴾

سورة يوسف الآية (76)

شكـــر وعرفـــان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

لله الحمد والمنة سبحانه وتعالى أولا وأخيرا على نعمة التوفيق وسداد الخطى، فله المحامد كلها عدد الخلق والحصى.

عن أبي هريرة رضي الله عنه قال رسول الله صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

اقتداء بهذا الحديث أتقدم بجزيل الشكر والامتنان وفائق التقدير والاحترام إلى أستاذي المؤطر سعيدي عبد الحليم على كل توجيهاته ونصائحه القيمة طيلة فترة الإشراف والتي حاولت جاهدا ترجمتها في هذا العمل المتواضع.

وأشكر من كان عونا لي في بحثي هذا وأخص بالذكر الأستاذ "جرادي جمال" والأستاذ "خالد الحسيني".

وأوجه الشكر للجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل.

وأشكر كل أساتذتي وكل من علمني حرفا وكان له فضل علي.

الإهـــــداء

إليهما..

عشت، أعيش وأموت لهما.. أنير دربي بهما.. أيكفيني دعائي طول الدهر لهما؟

هيهات أن أوفي.. وهيهات أن أرد جمائلهما.. حمد لله ربي.. يكفيني أنني إبنهما..

اللهم اكتب مذكرتي هاته، في ميزان حسناتهما..

فوالله، ما كنت أعددت شيئا بدونهما.. ولم أكن قد ولدت لولا أنك ربي جمعت بينهما..

فاحفظهما من كل مكروه قد يلم بهما.. واجعلني أسعد وأحيا دوما برؤيتهما..

وافني عمري، بعد طاعتك في طاعتهما..بعد أن أفنيا في تربيتي سنين عمرهما..

شكرا أمي .. شكرا أبي ..

أطال الله عمركما..

هذا أحمد .. إبنكما يهدي مذكرته لكما ..

إلى من كانوا لي درع أمان أحتمي به أخوتي وأخواتي..

إلى كل الأصدقاء كل باسمه..

إلى أستاذي سعيدي عبد الحليم وفقه الله وسدد خطاه..

ملخص الدراسة:

الهدف من الدراسة هو تسليط الضوء على أهمية تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان، وتم توزيعها على عينة من الأساتذة الأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق والمهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبين وبلغ عدد الاستمارات الموزعة 103 استمارة، حيث بينت نتائج تحليل استمارة الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي (Statistical Package For The Social Sciences V.20 (SPSS)) أن الدراسة توصلت إلى أنه هناك إمكانية لتبني معايير الإفصاح عن الاستدامة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق وتوصلت أيضا إلى أن المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة لها علاقة ذات دلالة إحصائية مع خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم بينما الإفصاحات المتعلقة بالمناخ لها علاقة ذات دلالة إحصائية بكل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وبالتالي هذا ما يمكننا من القول بأن معايير الإفصاح عن الاستدامة لها تأثير في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الاستدامة، معايير الإفصاح عن الاستدامة، جودة القوائم المالية، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract:

The aim of the study is to shed light on the importance of applying sustainability disclosure standards in enhancing the quality of financial statement outputs. To achieve the aim of the study, a questionnaire form was designed and distributed to a sample of academic professors specialized in accounting and auditing and professionals including bookkeepers and accounting experts. The number of questionnaires distributed reached 103 forms. The results of analyzing the questionnaire form through the statistical analysis program (Statistical Package For The Social Sciences V.20 (SPSS)) showed that the study concluded that there is a possibility of adopting sustainability disclosure standards according to the opinions of a sample of academics and professionals in the field of accounting and auditing. It also concluded The general requirements for disclosing financial information related to sustainability have a statistically significant relationship with the characteristics of comparability and understandability, while climate-related disclosures have a statistically significant relationship with all the qualitative characteristics of accounting information represented in suitability, reliability, comparability and understandability, and therefore this is what enables us to say That sustainability disclosure standards play a role in enhancing the quality of financial statement outputs.

Keywords: sustainability accounting, sustainability disclosure standards, quality of financial statements, quality of accounting information.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويـات	الصفحة
الفهــرس	-
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	VI
قائمة الاختصارات	VII
المـقدمة العامة	(أ-ح)
الفصل الأول: الجانب النظري للدراسـة	**9**
تمهيد	**10**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح في القوائم المالية	**11**
المطلب الأول: ماهية الإفصاح في القوائم المالية	11
الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	11
الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي	14
الفرع الثالث: المقومات والأهداف الأساسية للإفصاح المحاسبي	15
الفرع الرابع: أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	17
الفرع الخامس: قواعد الإفصاح المحاسبي	18
المطلب الثاني: متطلبات وأساسيات الإفصاح عن القوائم المالية	19
الفرع الأول: متطلبات الإفصاح المحاسبي	**19**
الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية الدولية	25
الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي SCF	26
الفرع الرابع : مقارنة الإفصاح المحاسبي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	28
الفرع الخامس: الإفصاح عن الإيضاحات والملاحق الإضافية	30
المطلب الثالث: أساليب ومحددات الإفصاح عن القوائم المالية	**32**
الفرع الأول: أساليب وطرق الإفصاح	**32**
الفرع الثاني: المحددات الأساسية لحجم ونوع الإفصاح بالقوائم المالية:	**33**
الفرع الثالث: جودة الإفصاح	34
الفرع الرابع: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي	35
المبحث الثاني: جودة القوائم المالية	37

المطلب الأول: مدخل إلى جودة القوائم المالية	**37**
الفرع الأول: ماهية الجودة	37
الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	41
الفرع الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية	45
المطلب الثاني: المفاهيم المرتبطة بجودة القوائم المالية	**46**
الفرع الأول: قيود جودة القوائم المالية	46
الفرع الثاني: الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية	47
الفرع الثالث: العناصر المستخدمة لقياس جودة القوائم المالية	50
الفرع الرابع: معايير تحقق جودة القوائم المالية	**51**
المطلب الثالث: عوامل وأبعاد جودة القوائم المالية	53
الفرع الأول: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية	53
الفرع الثاني: أبعاد جودة القوائم المالية	55
الفرع الثالث: أهداف جودة القوائم المالية	**56**
الفرع الرابع: أهمية جودة القوائم المالية	57
المبحث الثالث: ماهية محاسبة الاستدامة وفق المجلس الدولي لمعايير الاستدامة	58
المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الاستدامة	58
الفرع الأول: التطور التاريخي للإستدامة	**58**
الفرع الثاني: مفهوم الاستدامة	60
الفرع الثالث: أبعاد الاستدامة	62
الفرع الرابع: أهداف الاستدامة	65
المطلب الثاني:الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة	**66**
الفرع الأول: مجلس معايير محاسبة الاستدامة SASB	66
الفرع الثاني: نشأة وتطور محاسبة الاستدامة	67
الفرع الثالث: مفهوم محاسبة الاستدامة	70
الفرع الرابع: معايير الإفصاح عن الاستدامة	**71**
المطلب الثالث: دور معايير الإفصاح عن الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية	74
خلاصة الفصـــل	77

الفصل الثاني: علاقة معايير الإفصاح عن الاستدامة وجودة القوائم المالية	78
تمهيد	**79**
المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية	80
المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان	80
المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان	81
المطلب الثالث: اختبار ثبات وصدق الاستبيان	**84**
المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية	97
المطلب الأول: نشر وإدارة استمارة الاستبيان	97
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	98
المطلب الثالث: الحدود المكانية والزمانية للدراسة	**99**
المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة	100
المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث	100
المطلب الثاني: اختبار الفرضية الأولى والثانية	107
الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى	**108**
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية	110
المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة والرابعة	112
الفرع الأول: اختبار الفرضية الثالثة	**112**
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرابعة	**118**
خلاصة الفصـــل	126
الخـاتمة العامة	**127**
قائمة المراجع	**132**
الملاحق	**141**

قائمة الجداول:

الرقم	عـنـوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مقارنة الإفصاح المحاسبي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	29
(1-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول للمحور الأول والدرجة الكلية للمجال الأول	85
(2-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني للمحور الأول والدرجة الكلية للمجال الثاني	86
(3-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الأول	87
(4-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني	88
(5-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الثالث	89
(6-2)	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الرابع	90
(7-2)	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	91
(8-2)	درجات مقياس ليكرت للإستبيان	91
(9-2)	المؤهل العلمي	92
(10-2)	التخصص الأكاديمي	93
(11-2)	الوظيفة المهنية	94
(12-2)	سنوات الخبرة المهنية المكتسبة	95
(13-2)	مستوى الإطلاع على معايير الافصاح عن الاستدامة	96
(14-2)	قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الأول التابع للمحور الأول	101
(15-2)	قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الثاني من المحور الأول	102
(16-2)	قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الأول من المحور الثاني	103
(17-2)	قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الثاني من المحور الثاني	104
(18-2)	قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الثالث من المجال الثاني	105
(19-2)	قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الرابع من المحور الثاني	106
(20-2)	طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة	107
(21-2)	إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق	108

(2–22)	إمكانية تبني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق	111
(2–23)	العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية الملائمة	113
(2–24)	العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية الموثوقية	114
(2–25)	العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية القابلية للمقارنة	115
(2–26)	العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية القابلية للفهم	117
(2–27)	العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية الملائمة	119
(2–28)	العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية الموثوقية	121
(2–29)	العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية القابلية للمقارنة	122
(2–30)	العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية القابلية للفهم	124

قائمة الأشكال:

الرقم	عـنـوان الشكل	الصفحة
(1-1)	أثر تحسين الجودة في زيادة الأرباح	40
(1-2)	خطوات إعداد القوائم المالية	44
(3-1)	معايير جودة القوائم المالية	52
(4-1)	نشأة وتطور التنمية المستدامة	59
(5-1)	البعد الثلاثي للإستدامة	64
(1-2)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	92
(2-2)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي	93
(3-2)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية	94
(4-2)	توزيع أفراد العينة حسب سنوات خبرتهم المهنية	95
(5-2)	توزيع أفراد العينة حسب الإطلاع على معايير الافصاح عن الاستدامة	96
(6-2)	شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة	113
(7-2)	شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية	115
(8-2)	شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة	116
(9-2)	شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم	118
(10-2)	شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة	120
(11-2)	شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الموثوقية	122
(12-2)	شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة	123
(13-2)	شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم	125

قائمة الإختصارات:

الرمز/الاختصار	المعنـى باللغة الانجلـيزية أو الفـرنسية	المعنـى باللغة العـربية
GRI	Global Reporting Initiative	معايير المبادرة العالمية للتقارير المستدامة
ISSB	International Sustainability Standards Board	المجلس الدولي لمعايير الاستدامة
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة الدولية للمعايير
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
EEA	European Economic Area	المنطقة الاقتصادية الأوروبية
UN	United Nations	منظمة الأمم المتحدة
OCDE	The Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين
IUCN	The International Union for Conservation of Nature	الاتحاد العالمي للحفاظ على الطبيعة
FAO	Food and Agriculture Organization	منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة

SASB	Sustainability Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة الاستدامة
IIRC	The International Integrated Reporting Council	المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة
VRF	The Value Reporting Foundation	مؤسسة تقارير القيمة
IFRS	The International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IFRS S1	General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S1 المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة
IFRS S2	Climate-related Disclosures	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S2 الإفصاحات المتعلقة بالمناخ

مقدمـــــة

بعد جملة التحولات البيئية في الآونة الأخيرة والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي غيرت مجرى العالم، نتيجة لتنوع الصناعات وضخامتها وانتشارها بشكل كبير تلبية للاحتياجات المختلفة للمجتمعات من خدمات ومنتجات وأغذية وغيرها من مستلزمات الحياة اليومية، حيث أن لانتشار الكثير من الصناعات الكبرى على غرار الصناعات النفطية تأثير فعال في تدهور جوانب الاستدامة عن طريق الاستهلاك الغير العقلاني والاستنفاذ للعديد من المواد والمياه والطاقات غير المتجددة والموارد الطبيعية هذا من جهة، ومن جهة أخرى أدى سوء الاستغلال لهاته الموارد إلى توليد المخلفات والنفايات الصناعية والانبعاثات الكربونية التي أصبحت تضر وتأثر سلبا على المحيط بصفة عامة.

وقد دفع ذلك الكثير من الدول لضرورة الحفاظ على مواردها وتنميتها ومحاولة تقليل من المخاطر الناتجة جراء هذا الأمر، لذا حصل مفهوم الاستدامة Sustainability على الكثير من الاهتمام في السنوات الماضية وتم توجيهه على وجه الخصوص للمنشآت أو الشركات ذات الطابع الاقتصادي من أجل أن تصوب هاته الأخيرة أنظارها اتجاه الاهتمام بالجوانب البيئية والاجتماعية فضلا عن الجانب الاقتصادي.

وبسبب التحديات التي تواجه العصر الحديث في هذه الجوانب الثلاث انبثقت محاسبة الاستدامة Sustainability Accounting كأحد الفروع الجديدة للمحاسبة والتي تهدف إلى إحداث التكامل بين عمليات المحاسبة المالية والمادية، إذ تعمل محاسبة الاستدامة على قياس المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية والافصاح عنها بهدف زيادة كفاءة استعمال الموارد الطبيعية واستهلاكها بطريقة عقلانية، والتخفيض من مخاطر التأثيرات البيئية والاجتماعية ومن ثم الإبلاغ عن هذه المعلومات والاستفادة منها من خلال الافصاحات التي تتواجد في القوائم المالية.

وتعتمد محاسبة الاستدامة على مجموعة مختلفة من المعايير والإطارات التوجيهية المتمثلة في معايير العالمية للإبلاغ عن أداء الاستدامة ومعايير المبادرة العالمية للتقارير المستدامة GRI ونظام إدارة البيئة ISO 14001 حيث تساعد في توحيد المعايير والتي من شأنها أيضا توجيه الشركات في تطبيق ممارسات مستدامة قوية، ولقد أصدر المجلس الدولي لمعايير الاستدامة ISSB في السادس والعشرين من جوان للعام الماضي أول معيارين من معايير الإفصاح عن الاستدامة، إيذاناً ببداية حقبة جديدة في إعداد التقارير المالية ومن أجل العمل على تحديد المتطلبات الأساسية لمجموعة كاملة من الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة وتوفير معلومات عن تعرض الشركات للفرص والمخاطر المتعلقة بالمناخ، والتي ستكون مصدرا هاما للرفع من جودة القوائم المالية خاصة باحتوائها على القدر الكافي من الإفصاحات الملائمة التي تعود بالنفع على المستعلمين وتصب في صالح متخذي القرار.

1-الإشكالـــية:

في ضوء ما تم طرحه عن محاسبة الاستدامة وبإعتبارها فرعا جديدا للمحاسبة، وكذلك مما تم التطرق إليه حول معايير الإفصاح عن الاستدامة وكونها قد تعزز من جودة القوائم المالية يتسنى لنا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية والمتمثلة في:

– إلى أي مدى يمكن تحقيق متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة وتأثيرها على تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية؟

ولغرض الإلمام بالموضوع ستطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية المندرجة ضمن الإشكالية الرئيسية، وهي كالتالي:

السؤال الأول: هل هناك إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق ؟

السؤال الثاني: هل هناك إمكانية تبني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟

السؤال الثالث: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز جودة القوائم المالية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟

- **السؤال الفرعي الأول:** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق ؟
- **السؤال الفرعي الثاني:** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟
- **السؤال الفرعي الثالث:** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟
- **السؤال الفرعي الرابع** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية قابلية الفهم حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق ؟

السؤال الرابع: هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز جودة القوائم المالية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟

- **السؤال الفرعي الأول:** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟
- **السؤال الفرعي الثاني:** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الموثوقية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟

- **السؤال الفرعي الثالث:** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟

- **السؤال الفرعي الرابع** هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية قابلية الفهم حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق؟

2-الفـــــرضيـــات:

الفرضية الأولى: هناك إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

الفرضية الثانية: هناك إمكانية تبني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز جودة القوائم المالية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الأولى:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية قابلية الفهم حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز جودة القوائم المالية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الأولى:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الموثوقية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية قابلية الفهم حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

3-أسباب اختيار الموضوع:

- عدم وجود دراسات سابقة تطرقت لمعايير الإفصاح عن الاستدامة والتي هي موضوع الدراسة.

- كون معايير الإفصاح عن الاستدامة تتميز بالحداثة.

- توضيح أثر معايير الإفصاح عن الاستدامة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية.

- تزايد الاهتمام بمحاسبة الاستدامة والجوانب التي تلم بها ومدى تأثيراتها.

4-أهداف الدراسة:

يتجلى الهدف الرئيسي للدراسة في الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية لها عن طريق الفرضيات المطروحة بالإضافة إلى:

- تسليط الضوء على ماهية الإفصاح المحاسبي وأساليبه ومحدداته.

- التطرق إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية والعناصر المستخدمة لقياس جودتها.

- التعرف على مفهوم محاسبة الاستدامة ونشأتها ومن ثم تطورها التاريخي والدوافع التي أدت إلى ظهورها.

- الإلمام بالجوانب الأساسية لمحاسبة الاستدامة.

- التعرف على المجلس الدولي لمعايير الاستدامة ومعايير الإفصاح عن الاستدامة التي صدرت عنه.

- دراسة إمكانية معايير الإفصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة القوائم المالية.

5-أهمية الدراسـة:

نظرا لما يحتاجه متخذي القرار ومستعملي القوائم المالية من معلومات محاسبية ملائمة وذات موثوقية وتتمتع بالقابلية للمقارنة والفهم تتعلق بالتأثيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية أوجب هذا على المجلس الدولي لمعايير الاستدامة من إصدار معايير الإفصاح عن الاستدامة التي تهدف لعلاج هذا الأمر.

6-منهجية الدراسـة:

بغية الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي لاستعراض الأدبيات النظرية المتعلقة بالموضوع أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي والذي تمثل في استخدام الاستبيان الذي يحتوي على مجموعة من الأسئلة استخلصت من الجانب النظري بعد ذلك تم طرحها على عينة الدراسة والمتمثلة في متخصصين من الأكاديميين والمهنيين.

7-أدوات الدراسـة:

- الكتب ورسائل ماجستير وأطروحات الدكتوراه التي لها علاقة بالدراسة.
- الموسوعات والمجلات والمنشورات العلمية التي تتعلق بالدراسة.
- المواقع الإلكترونية والدراسات السابقة الموجودة على الانترنت.
- برنامج التحليل الإحصائي Spss.

8-صعوبـات الدراسـة:

- قلة الدراسات والمراجع التي تطرقت إلى موضوع الدراسة.
- صعوبة إسقاط متغيرات الدراسة على الشركات الجزائرية نظرا لحداثة الموضوع.

9-هيكل الدراسـة:

بغرض الإلمام بجوانب الدراسة قسمت الدراسة إلى قسمين فصل نظري وفصل تطبيقي، حيث تم التطرق في الفصل النظري إلى ثلاث مباحث وقد تناول المبحث الأول أساسيات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وجاء المبحث الثاني بعنوان جودة القوائم المالية أما المبحث الثالث فقد خصص لماهية محاسبة الاستدامة وفق المجلس الدولي لمعايير الاستدامة، وبالنسبة للفصل الثاني وهو الجانب التطبيقي من الدراسة فكان يتمثل في دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين وهو عبارة عن استبيان.

10-الدراسـات السـابقة:

- أحمد عدنان العرموطي(2013)، أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان The Impact of Sustainability Accounting on the Financial Reporting in Jordanian Shareholders Manufacturing Companies Listed on Amman Stock Exchange، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة –كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر عناصر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن وكذلك التعرف على المشاكل والمعوقات التي تواجه هاته الشركات عند تطبيق الابلاغ على المعلومات غير المالية وكذا التحديات التي قد تواجهها في تطبيق عناصر محاسبة الاستدامة، وقد تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة وإخضاعها للتحليل الإحصائي من خلال معامل الثبات كرونباخ آلفا، وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (84) شركة.

وتوصلت هذه الدراسة بشكل عام إلى وجود أثر ذو دلالة احصائية لعناصر محاسبة الاستدامة (العناصر البيئية، العناصر الاجتماعية العناصر الاقتصادية) على تقارير الابلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمحاسبين والمدققين والعاملين في اقسام المحاسبة، وأن التباين في عناصر محاسبة الاستدامة فسر ما نسبته (5.22) من التباين في المتغير التابع.

- مجدي شكري فوزي محمد، دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات اكاديمية الشروق.

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين الإفصاح عن العناصر الاقتصادية والبيئية والاجتماعية في التقارير والقوائم المالية للشركات وتحسين المحتوى المعلوماتي لتلك التقارير وكذا اختبار الفروق بين الشركات التي تطبق المحاسبة المستدامة والتي لا تطبقها في تحسين المستوى المعلوماتي للتقارير المالية، وخلال هذه الدراسة تم استخدام المنهج الاستقرائي (الوصفي) في الجانب النظري وعلى المنهج الوصفي في الجانب العملي، وبغية تحقيق الأهداف التي رمت لها هذه الدراسة تم تصميم استبانة وبعد ذلك تم مراجعتها وتحليلها وقد تكون مجتمع الدراسة من (رجال الأعمال، البنوك، هيئة التدريس، وزارة المالية، الجهازي المركزي للمحاسبات، وزارة البيئة) حيث حددت هذه الفئة كمصدر رئيس للمعلومات.

وأسفرت هذه الدراسة عن النتائج التالية:

1- تعتبر أحد المشكلات الهامة التي تواجه المحاسبة بالمفهوم المتعارف عليه فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، عدم إهتمام أجهزة الدولة بتوفير الحوافز المناسبة مما ينعكس ذلك في عدم تبنى الشركات لسياسات محاسبية تتسم بالاستدامة.

2- يعتبر كذلك من المشكلات التي تواجه المحاسبة الغموض الذي يكتنف كلا من:

أ) نطاق المسؤولية الاجتماعية والقواعد المنظمة لها وينعكس ذلك بالسلب على الإفصاح المالي في القوائم المالية والإيضاحات المتممة.

ب) الجزاءات التي توقع على الشركات كنتيجة لعدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المستدامة والتي تكون سببًا جوهريًا في عدم الإفصاح، أو الإفصاح غير الكافي من المعلومات.

3-يؤدي عدم وجود معايير محاسبة الاستدامة إلى صعوبات في القياس والإفصاح لمعظم بنود الأعباء والمنافع البيئية والاجتماعية.

4-نتيجة ضعف الموارد المالية للشركات يكون هناك ترددًا في قبول الاستفادة من مزايا تطبيق محاسبة الاستدامة بالإضافة إلى ضعف الوعي لدى الشركات بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية.

5-تتكون محاسبة الاستدامة من الأنشطة البيئية المستدامة والأنشطة الاجتماعية المستدامة، حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي البيئي إشكالية لها بعدان: يتمثل البعد الأول في مدى إدراك إدارة الشركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، والبعد الثاني يتمثل في توفير مقياسا مناسبا للأحداث البيئية يعتبر مؤشرًا للأداء البيئي.

-اسامه السيد عبد المقصود(2022)، أثر تبني محاسبة الاستدامة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية (دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية)، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد الثالث.

سعت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تبني محاسبة الاستدامة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية بالشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في تحليل ومراجعة القراءات النظرية والمنهج الاستنباطي بهدف دراسة واستكشاف طبيعة العلاقة بين محاسبة الاستدامة وجودة الأرباح المحاسبية، كما اعتمد كذلك على اسلوب تحليل المحتوى Content Analysis لدراسة وفحص تقارير الاستدامة والقوائم والتقارير السنوية لعينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة:

1- ارتفاع معنوية النماذج المقترحة وصلاحيتها لتحقيق هدف الدراسة حيث جاءت جميع قيم (F) المحسوبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.000)

2-أن القيمة التفسيرية للنماذج المستخدمة مرتفعة.

3-وجود علاقة ارتباط معنوية بين محاسبة الاستدامة وإجمالي الاستحقاقات حيث بلغت قيمة (R) (0.905) مما يدل على أن محاسبة الاستدامة تفسر (95.5%) من التغيرات التي تحدث في إجمالي الاستحقاقات وأن (0.95%) ترجع إلى عوامل أخرى.

4-وجود علاقة ارتباط معنوية بين محاسبة الاستدامة والاستحقاقات الاختيارية حيث بلغت قيمة (R) (0.856) مما يدل على أن محاسبة الاستدامة تفسر (85.6%) من التغيرات التي تحدث في الاستحقاقات الاختيارية وأن (14.40%) ترجع إلى عوامل أخرى.

5-وجود علاقة ارتباط معنوية بين محاسبة الاستدامة واستمرارية الأرباح حيث بلغت قيمة (R) (0.835) مما يدل على أن محاسبة الاستدامة تفسر (83.5%) من التغيرات التي تحدث في استمرارية الأرباح وأن (16.5%) ترجع إلى عوامل أخرى.

6-وجود علاقة ارتباط معنوية بين محاسبة الاستدامة والقدرة التنبؤية للأرباح حيث بلغت قيمة (R) (0.951) مما يدل على أن محاسبة الاستدامة تفسر (95.1%) من التغيرات التي تحدث في القدرة التنبؤية للأرباح وأن (49) ترجع إلى عوامل أخرى.

11-مميـزات الدراسـة الحالية عن الدراسـات السابقة:

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة سالفة الذكر بكونها تطرقت إلى متغير حديث النشأة ينطوي حول محاسبة الاستدامة وعناصرها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وهو معايير الافصاح عن الاستدامة وأهميتها من ناحية التطبيق في التعزيز والرفع من جودة القوائم المالية، كما ان لهذه الدراسة ميزة أخرى كونها تمت عن طريق دراسة استبيانية وجهت لفئتين من المتخصصين حيث تم الأخذ بآراء عينة من الأكاديميين وكذلك تم الأخذ بآراء عينة من المهنيين مما أدى إلى ظهور تنوع في عينة الدراسة وهذا ما جعل نتائج الدراسة ذات مصداقية وموثوقية أكثر.

الفصل الأول:

الجانب النظري

للدراسة

تمهيـــد:

الاستدامة هي مصطلح يشير إلى القدرة على تلبية حاجيات وقتنا الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المستقبلية على تلبية حاجياتها، ويتعلق الأمر بالتوازن بين البعد الاقتصادي والبيئي والاجتماعي وذلك من أجل خلق مستقبل مستدام، وهذا ما ظهر جليا من خلال محاسبة الاستدامة التي تعمل للتقليل من انبعاثات الكربون وتعزيز الطاقات المتجددة وإدارة المخلفات الصناعية والحفاظ على حقوق الموظفين والعدالة الاجتماعية وحماية التنوع البيولوجي عن طريق الافصاحات التي تقدمها الشركات في قوائمها المالية والتي شدد عليها المجلس الدولي لمعايير الاستدامة بإصداره معايير الافصاح عن الاستدامة لمعالجة مختلف هاته الجوانب.

وبالتالي سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نظرية تتمثل في:

- المبحث الأول: أساسيات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.
- المبحث الثاني: جودة القوائم المالية.
- المبحث الثالث: ماهية محاسبة الاستدامة وفق المجلس الدولي لمعايير الاستدامة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح في القوائم المالية

من الضروري أن تكون القوائم المالية معدة على أسس تتوافق مع المتطلبات الأساسية للإفصاح المحاسبي من أجل أن يكون هناك تناغم وترابط بين ما تم إعداده وما سيتم الإفصاح عنه بشفافية، وهو ما سيظهر جليا في هذا المبحث الآتي الذي تم التطرق فيه إلى:

المطلب الأول: ماهية الإفصاح في القوائم المالية.

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية.

المطلب الثالث: أساليب ومحددات الإفصاح عن القوائم المالية.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح في القوائم المالية

يعتبر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وسيلة مهمة يعتمدها العديد من المستفيدين منها حيث توفر المعلومات والبيانات التي تتعلق بنشاطات الشركة، والتي يمكن الاعتماد عليها بغرض الوصول إلى اتخاذ قرارات أو إبداء رأي ما بشأن تلك الشركة.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

إن ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر أدى إلى ظهور نوع جديد من الشركات في شكل شركات أعمال المساهمة، يملكها مجموعة من المساهمين كل واحد له سلطة الامتلاك بقدر نسبة مساهمته، حيث ينتمي هؤلاء المساهمين إلى فئات مختلفة ومستويات ثقافية مختلفة، لذلك يصعب عليهم إدارة شركاتهم بأنفسهم وبالتالي فقد تم الفصل بين الإدارة والملكية وظهرت أطراف أخرى لها مصالح حالية ومستقبلية مثل المستثمرين الحاليين أو المتوقعين والمقرضين والموردين وغيرهم.

حيث أن هؤلاء المستخدمين بما فيهم الملاك يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم أداء الإدارة، ومدى قدرتهم على تحقيق أرباح وضمان استمرارية النمو والنجاح، وبالتحديد الرقابة الفعالة على أموال المستثمرين. لذلك فمن غير المتوقع أن تتم كل هذه العمليات باطلاع الملاك على الدفاتر والسجلات وكذا أصحاب المصالح.

حيث أرجع Foster أهمية الإفصاح بالقوائم المالية إلى ثلاثة عوامل أساسية وهي كالتالي:

- الإفصاح عن متغيرات ذات أهمية مباشرة للعديد من الأطراف.
- تقدير أكثر مصادر المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.
- تكلفة الحصول على المعلومة جد رخيصة مقارنة مع إعداد تقرير لكل مستخدم.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول الأنجلوساكسونية، حيث يعتمد المستثمرين على إستثمار أموالهم في البورصة وبالتالي انتشار لشركات المساهمة، أصبح من الضروري الضغط على هذه الشركات للإفصاح وهذا لمساعدة المستثمرين على الإستفادة من المعلومات لزيادة ربحيتهم.

وبالمقابل في دول أخرى من ألمانيا واليابان وفرنسا، تمثل البنوك والدولة والعائلات المالكة المصدر الرئيسي لتمويل شركاتهم، لذلك فالحاجة للمعلومات كانت أقل لذلك فتطور الإفصاح بها لم يكن بالمستوى المطلوب، كما أن الأسواق المالية وما تقدمه من شروط لشركات الأعمال تهدف إلى حماية المستثمر من خلال ضمان حصوله على معلومات موثوقة وهذا عن طريق الإفصاح. (أسماء، 2015/2016، الصفحات 90-91)

فلذلك نجد عدة إختلافات في تحديد مفهوم موحد للإفصاح، وفي هذا الإطار يقول Gibson&Frishkoff: يعتبر قرار تقييمي يعتمد بدرجة كبيرة على السياسة التي تتبعها الشركة الإقتصادية والتي قد تتناقض أحيانا مع أهداف الأطراف المعنية، ولذلك فإن من يتعرضون للخسائر يفترضون أن خسائرهم ترجع إلى عدم كفاية الإفصاح. (دشاش، 2012/2013، صفحة 03)

يشير هذا التعريف إلى أن أن الإفصاح هو قرار يتعلق بتقييم الشركة لوضعها المالي ومعلوماتها المحاسبية. ويرتبط هذا القرار بشكل كبير بالسياسة التي تتبعها الشركة في هذا الصدد، وقد تكون هناك تناقضات أحيانًا بين هذه السياسة وبين أهداف الأطراف المعنية الأخرى، مثل المستثمرين أو الدائنين أو الجهات الرقابية.

وعرف الإفصاح بشكل عام على أنه "هو الإعلان عن شيء أو نشره، أو الإبلاغ عن موضوع معين أو محدد وقد يكون هذا الإبلاغ موجها إلى شريحة معينة ومحددة في المجتمع، وقد يكون الإفصاح تثقيفيا أو توجيهيا أو إلزاميا حسب طبيعة الإفصاح والجهة الصادرة عنه". (حابية، 2020، صفحة 41)

ركز هذا التعريف على أن الإفصاح أداة هامة تساهم في تعزيز الشفافية والمصداقية في المجال المحاسبي، وتعزيز الثقة بين الجمهور والكيانات المالية.

ويمكن أن نقول عنه أيضا "هو بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر انتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمه". (دشاش، 2012/2013، صفحة 03)

من التعريف السابق يمكن القول إن الإفصاح هو نقل المعلومات المحاسبية من الأشخاص الذين يعرفونها إلى الأشخاص الذين لا يعرفونها، بهدف تمكين الجميع من الوصول إلى المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الصحيحة والصائبة.

وكذلك يقصد بالإفصاح: "أن تشتمل القوائم المالية وملحقاتها على كافة المعلومات التي تمكن مستخدميها الإعتقاد بأنها تمثل بعدالة الميزانية للشركة، كما تجعل القارئ يثق بأن ما عرض في القوائم المالية وملحقاتها هي معلومات تساعد في تقويم أداء الشركة لإتخاذ القرار بشأنها" (دليلة، 2012/2013، صفحة 64).

في هذا التعريف تم التأكيد على أهمية وجود معلومات موثوقة وشاملة في القوائم المالية وملحقاتها، وضرورة توفير هذه المعلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم وفهم الوضع المالي للشركة وإتخاذ القرارات المالية المناسبة.

وقد أشير للإفصاح بأنه "المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية، بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية تاريخية ومستقبلية تصرح بها الإدارة وتتضمنها التقارير المالية". (فارس فضيل و ضويفي حمزة، 2013، صفحة 04)

نستخلص من التعريف السابق أن الإدارة تقوم بنشر المعلومات للجهات الخارجية، ونقصد هنا أي جهة غير الشركة نفسها، مثل المستثمرين، والمساهمين، والمؤسسات المالية، والمستشارين الماليين، والجهات التنظيمية، وغيرها...

وتكون هذه المعلومات مستمدة من القوائم المالية للشركة، لتلبية حاجيات المستخدمين من المعلومات التي لها دور في نشاط الشركة.

كما عرفه (Khalik) الافصاح "هو الابلاغ من قبل طرف معين الى طرف آخر عن اية معلومات لم يتم الافصاح عنها لحد الآن أي بمعنى الافصاح عن جميع البيانات المالية وغير المالية والقياسات والمكونات ذات العلاقة تحت مظلة الافصاح من خلال القوائم المالية المعروفة (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيير في حقوق الملكية، والملاحظات) أو أية تقارير اخرى ولأن المعاملات المالية اصبحت اكثر تعقيدا اقتضت الحاجة الى افصاح اكثر ليسهل من فهمها وقد يكون الافصاح كمي أو نوعي أو على شكل مناقشة أو على شكل جداول أو رسومات مفصلة " (أسعد محمد علي العواد و حسن عبدالكريم الابراهيمي، 2023)

مما تطرقنا إليه في هذا التعريف نرى أن الافصاح هو عبارة عن عملية إعلام طرف معين بمعلومات محددة عن الشركة أو المؤسسة المالية التي لم يتم الكشف عنها من قبل. يتضمن الافصاح المحاسبي الإفصاح عن جميع البيانات المالية وغير المالية والقياسات والمكونات ذات العلاقة التي تكون مهمة لفهم الحالة المالية والأداء العام للشركة.

وكذلك عرفه البعض بأنه الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية. كما عرف على أنه تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين في شكل قوائم وبيانات تختلف بإختلاف المنفعة المنشودة والتي تتأثر بإختلاف الأطراف االمستفيدة من تلك المعلومات من جهة وبإختلاف مستواهم الثقافي ومعرفتهم بحقيقة الظروف الإقتصادية من جهة أخرى.)مفروم برودي &مراكشي عبد الحميد ,أفريل (2019, p. 06

إعتمادا على ما أشير إليه في التعريف السابق يظهر لنا أن الإفصاح يجب أن يكون شاملاً ودقيقاً. يعني ذلك أنه يجب تقديم معلومات كافية ومناسبة لفهم الأوضاع المالية والأداء المالي للشركة. يجب أن تكون المعلومات دقيقة وصحيحة وخالية من الإبهام أو التضليل.

من خلال التعاريف التي تطرقنا إليها أعلاه يمكننا القول أن الإفصاح "هو إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس وتضليل". (صديق مسعود و صديقي فؤاد، 2016، صفحة 76)

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي:

أ. **الإفصاح الكامل:** يتطلب الإفصاح الكامل التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى لا يتم إخفاء أي معلومة جوهرية ذات أثر على المستخدم أو على قراراته، فالإفصاح لا يقتصر على الحقائق المتعلقة بنهاية الفترة المحاسبية فقط بل يمتد إلى بعض الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

إن الإفصاح الكامل وفق النموذج المحاسبي المعاصر ينطلق من أربعة فروض رئيسية هي:

– فرض مقابلة احتياجات المستخدمين الخارجيين من المعلومات المحاسبية وذلك بتقديم مجموعة من القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام.

– فرض أن المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين الخارجيين هي معلومات عن الدخل والثروة في المؤسسة.

– فرض أن القوائم المالية هي قائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية.

– فرض أن إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام تعتبر من أنسب وسائل الإفصاح من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد. (حنان قسوم، سبتمبر 2019، صفحة 418)

ب. **الإفصاح العادل:** ويشير إلى المساواة والعدالة في توفير المعلومات بحيث تفي باحتياجات كافة الأطراف المعنية على قدم المساواة.

وهو بذلك ينطوي على هدف أخلاقي يتم بمقتضاه تطبيق معاملة متساوية لجميع مستخدمي القوائم المالية

سواء الحاليين أو المحتملين.

ج. **الإفصاح الكافي:** وهو يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها والذي من شأنه أن يجعل القوائم المالية غير مضللة ويعتبر هذا الإفصاح أكثر مستويات الإفصاح شيوعا من ناحية الاستخدام. (الصباغ، 2023، صفحة 20)

د. **الإفصاح الملائم:** وهو الإفصاح الذي يراعى فيه حاجة مستخدمي البيانات وظروف الشركة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم الإفصاح عن المعلومات المالية فقط، بل أن تكون المعلومات المفصح عنها ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط الشركة وظروفها الداخلية.

هـ. **الإفصاح الإعلامي:** يعني الإفصاح عن المعلومات المناسبة لغرض إتخاذ القرارت، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية.

و. **الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون هذه التقارير غير مضللة لأصحاب المصلحة، والهدف من ذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات. لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية.

يمكن القول أنه لا توجد إختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة والملائمة لمساعدتهم في إتخاذ قرارتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة من أجل إتخاذ القرارات الإستثمارية المناسبة. (دليلة، 2012/2013، صفحة 65)

الفرع الثالث: المقومات والأهداف الأساسية للإفصاح المحاسبي

أولا: مقومات الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية أنه ليس عملية عشوائية، بل هناك مجموعة من العوامل والمحددات المؤثرة على عملية الإفصاح تتلخص فيما يلي:

أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية :

ب- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية :

ج- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

د- تحديد اساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

هـ- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

أ. المستهدف للمعلومات المحاسبية:

إن الفئات المستخدمة للمعلومات المالية قد تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المالية: الملاك الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها. (سليم بن رحمون، 2019/2018، صفحة 126)

ب. أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

يتم ربط الغرض بخاصية الملائمة Information Relevance وتعد الاهمية النسبية Materiality معياراً كمياً لحجم المعلومات الواجب الافصاح عنها بينما تعد الملائمة Relevance معياراً نوعياً لطبيعة ونوع المعلومات والملائمة تعني ان المعلومات ملائمة لمستخدم معين اذا كان من المتوقع ان يستفيد منها في غرض معين ويختلف الغرض باختلاف المستخدم. (طلال حجاوي و سالم الزوبعي، 2020، صفحة 105)

ج. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها:

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الافصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الافصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي:

قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الارباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا اضافة الى معلومات اساسية اخرى تعتبر ضرورية بالاضافة الى الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم. علماً بأن أغلب القوائم المالية تكون وفق مجموعة من الافتراضات والاعراف والمبادئ متعارفاً عليها بين المختصين من المهنيين بالمبادئ او الاصول المحاسبية المعمول بموجبها، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية من البيانات والمعلومات التي تظهر في تلك القوائم والتي يجب أن تلتزم بتلك المحددات والمعايير المطلوبة. (السيد ا.، 2014، صفحة 50)

د. أساليب وطرق الافصاح عن المعلومات المحاسبية :

ان القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدرا كبيرا من المهارة والخبرة وعليه يجب ان يراعي معدوا القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء اليه.

ومدى قابليتها للقراءة والفهم من قبل مستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة عموما، جرى العرف على ان يقيم

الافصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الافصاح عن المعلومات الأخرى خصوصاً التفاصيل أما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول اخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الأمر في بعض الاحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية. (لعبي هاتو خلف، 2009)

هـ– توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

تعد خاصية توقيت المعلومات من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، حيثيجب أن تصل المعلومة في الوقت المناسب وإلا سوف تفقد أهميتها غير أن ذلك لا يجب أن يكون على حساب الدقة أو إكتمال المعلومة. (فارس فضيل و ضويفي حمزة، 2013، صفحة 08)

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات ذات شفافية وتتميز بالمصداقية إلى مستخدمي القوائم المالية، وهناك أهداف عدة لعله يمكن تحديد أو ذكر البعض منها في النقاط التالية وهي:

– وصف العناصر المعترف بها وتقديم مقاييس ذات علاقة بهذه العناصر بخلاف مقاييس المستخدمين للقوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.

– وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجلة غير المعترف بها.

– توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والإحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.

– تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.

– تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة مستقبلا.

– مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم. (سليم بن رحمون، 2019/2018، صفحة 123)

الفرع الرابع: أهمية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر متخذ القرار ومستخدم القوائم المالية في تحقيق هدفين أساسيين وهما أن تكون القوائم المالية غير مضللة، وأن تساعد في تدعيم القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة، وينظر إلى الهدف الأول على أنه يمثل هدف وقائي، بينما ينظر للهدف الثاني على أنه هدف إعلامي، إذ لم يعد مصطلح الإفصاح المحاسبي مقتصرا على مجرد إبلاغ أو عرض نتائج القياس المحاسبي، فقد تجاوز هذا المصطلح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي حيث يستهدف معالجة القصور في المعلومات التاريخية، كما تجاوز هذا المصطلح أيضا إرشادات الاتصال المحاسبي، فلم يعد مقتصرا على مجرد تفسير

وتوضيح المعلومات المحاسبية، ولكنه امتد إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء أكانت كمية أو وصفية، وسواء أكانت فعلية أو تقديرية. (رضا بوعزيز و كمال بن موسى، 01 مارس 2022، صفحة 103)

الفرع الخامس: قواعد الإفصاح المحاسبي

1- الافصاح عن السياسات المحاسبية: المبادئ والاعراف والقواعد والاجراءات التي تتبعها الادارة في اعداد البيانات المالية وبسبب تعدد السياسات المحاسبية على الادارة اختيار السياسة الافضل والتي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة ومراعاة ثلاثة اعتبارات :

أ. **الحيطة والحذر:** مراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات وتجنب تكوين احتياطات سرية.

ب. **تفوق الجوهر على الشكل:** مراعات مضمون الاحداث والعمليات لا شكلها القانوني لدى عرض المعلومات.

ج. **الأهمية النسبية:** الافصاح عن كافة البنود ذات التأثير المادي على اتخاذ القرارات.

أما السياسات المحاسبية التي يستوجب الافصاح عنها فهي: توحيد البيانات، التقييم، تحويل العملات، عقود الايجار، عقود المقاولات، الاهتلاك تقييم المخزون الاعتراف بالايرادات.

ومن الأمور الأخرى الواجب الافصاح عنها، الافصاح بشكل موجز عن السياسة المستخدمة، والافصاح عن اي تغير يحصل في هذه السياسة مع ذكر أسباب التغيير، وكذلك ذكر الأرقام المقارنة عن الفترة السابقة .

2- المعلومات الواجب الافصاح عنها:

أ. **قواعد الإفصاح العام:** اسم الشركة ، شكلها القانوني، مكان تسجيلها، تاريخ الميزانية، الفترة المحاسبية، طبيعة النشاط، نوع العملة المستخدمة، بيانات عن الفترة السابقة.

ب. **قواعد افصاح الميزانية** : يتم الافصاح عن عناصر الميزانية من مطلوبات موجودات وحقوق مساهمين .

ج. **قواعد افصاح كشف الدخل:** يتم الافصاح عن المبيعات الايرادات المصاريف البنود غير العادية وصافي الدخل خلال الفترة المالية.

3- إفصاح اخر: التغير في المركز المالي ، دخل العمليات العادية ، مصاريف البحث والتطوير، ايجار اصول، مبيعات وايرادات وموجودات كل قسم، وفروقات التحويل، مكاسب والخسائر. (طلال حجاوي و سالم الزوبعي، 2020، صفحة 106).

المطلب الثاني: متطلبات وأساسيات الإفصاح عن القوائم المالية

إن الإفصاح كمفهوم يحقق كثيرا من المزايا لمختلف المستفيدين، يقتضي إعلام متخذي القرارات الإقتصادية بالمعلومات المهمة، كما يهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة، وللإفصاح متطلبات وأساسيات تضبطه وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: متطلبات الإفصاح المحاسبي

يحدد معيار الإفصاح العام متطلبات الإفصاح في القوائم المالية كما يلي:

1. طبيعة نشاط المنشأة.
2. السياسات المحاسبية.
3. التغيرات المحاسبية بما في ذلك معالجتها المحاسبية.
4. المكاسب والخسائر المحتملة بما في ذلك معالجتها المحاسبية.
5. الإرتباطات المالية.
6. الأحداث اللاحقة.

1. إيضاح طبيعة نشاط المنشأة:

يجب أن تتضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وصفاً مختصراً لنشاط الوحدة المحاسبية.

2. إيضاح السياسات المحاسبية المهمة:

2-1 يجب أن تتضمن القوائم المالية وصفاً واضحاً موجزاً للسياسات المحاسبية المهمة التي تتبعها الوحدة المحاسبية. ويعتبر هذا الوصف جزءاً مكملاً للقوائم المالية وكحد أدنى، لذلك يجب أن يكون هناك إيضاح عن السياسات المحاسبية في الحالات التالية:

أ- إذا تم الاختيار من بين البدائل المقبولة لمعايير المحاسبة أو طرق تطبيقها.

ب- إذا استخدمت الوحدة المحاسبية معايير وطرق محاسبية تتبع في وجه نشاط معين تعمل الوحدة المحاسبية في مجاله حتى لو كانت هذه المعايير والطرق هي التي تتبع أساساً في ذلك النشاط.

ج- إذا تم إعداد القوائم المالية على أساس لا يتفق مع واحد أو أكثر من المفاهيم الأساسية للمحاسبية المالية في الدولة التي يوجد بها نشاط الشركة.

2-2 لكي يمكن تقديم صورة عامة للسياسات المحاسبية التي تتبعها الوحدة المحاسبية يجب إيضاح هذه السياسات جميعها في صورة ملخص بدلاً من توزيعها مع الإيضاحات المختلفة المرفقة بالقوائم المالية.

وعلى ذلك فإنه من الأفضل إيضاح هذه السياسات **في إحدى الصورتين الآتيتين:**

أ- كالإيضاح الأول المرفق بالقوائم المالية.

ب- كملخص منفصل يشار إليه في القوائم المالية.

ومن العناوين الملائمة لهذا الغرض (ملخص للسياسات المحاسبية المهمة) أو مجرد (السياسات المحاسبية المهمة).

3-2 لا يبرر المعالجة المحاسبية الخاطئة لبعض البنود، الإفصاح عنها في إيضاح السياسات المحاسبية أو الإيضاحات الأخرى أو البيانات التفسيرية.

3. التغيرات المحاسبية بما في ذلك معالجتها المحاسبية:

أولاً: التغير في السياسات المحاسبية:

أ- إذا حدث تغير في سياسة محاسبية معينة، فإنه ينبغي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي، وذلك بتعديل القوائم المالية لكافة السنوات المالية المعروضة إلا في الظروف التي يتعذر فيها تحديد البيانات المالية الضرورية للتعديل بصورة معقولة.

ب- عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي، ينبغي تعديل القوائم المالية عن كافة السنوات المالية السابقة المعروضة لأغراض المقارنة حتى يتسنى عكس أثر السياسة المحاسبية الجديدة في السنوات المتعلقة بها إلا في الظروف التي لا يمكن فيها تحديد أثر السياسة المحاسبية الجديدة على بعض السنوات السابقة بصورة معقولة. وفي مثل هذه الظروف ينبغي تعديل (أو تسوية) رصيد الأرباح المتبقاة في أول المدة الجارية أو أية مدة مالية سابقة وفقاً لما يكون ملائماً حتى يتسنى عكس الأثر المجتمع لتغير السياسة المحاسبية على المدد المالية السابقة.

ج- بالنسبة لكل تغير في سياسة محاسبية تم خلال المدة الجارية يجب إيضاح المعلومات الآتية:

1- وصف التغير.

2- مبررات التغير.

3- أثر التغير على القوائم المالية للمدة الجارية.

د- إذا تم تطبيق التغير في سياسة محاسبية بأثر رجعي وتم تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة، يجب إيضاح أن القوائم المالية للسنوات السابقة قد تم تعديلها، كما يجب إيضاح أثر التغير في السياسة المحاسبية على تلك المدة.

هـ- إذا تم تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي دون تعدل القوائم المالية للسنوات السابقة فإنه يتعين إيضاح ذلك كما يتعين إيضاح التعديل لرصيد الأرباح المبقاة في أول المدة الجارية.

و- ينطبق الإيضاح عن تفاصيل تأثير التغير في السياسة المحاسبية بما في ذلك القيمة العملة على كل تغير في السياسات المحاسبية، وليس من الملائم إجراء المقاصة بين تأثيرات التغيرات المختلفة والإكتفاء بالقيمة الصافية عند تقييم الأهمية النسبية لتأثير التغيرات في السياسات بهدف تحديد ما إذا كان من الواجب إيضاحها.

ي- يجب إيضاح التغير في السياسة المحاسبية حتى ولو كان تأثير التغيير غير مهم في المدة المالية الجارية إذا كان من المتوقع أن يكون تأثير التغير مهماً في السنوات المالية المقبلة.

ثانياً: التغير في التقديرات المحاسبية:

أ- يجب إبراز تأثير التغير في تقدير محاسبي معين على:

1- المدة المالية التي يحدث فيها التغير، وذلك إذا كان التغير قاصراً على نتائج تلك المدة وحدها.

2- المدة المالية التي يحدث فيها التغير والسنوات المالية المقبلة؛ وذلك إذا كان التغير يشمل نتائج كل من المدة المالية الجارية والسنوات المالية المقبلة.

ب- ينبغي الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن طبيعة التغير وأثره على كل من صافي الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية، وعلى صافي الدخل في المدة المالية الجارية بالنسبة للتغيرات النادرة أو غير العادية في التقديرات المحاسبية أو التغيرات التي تؤثر على المدة المالية الجارية والسنوات المالية المقبلة، كما هو الحال بالنسبة للتغيرات في تقدير العمر الإنتاجي للأصل الثابت.

ج- ليس من الضروري الإفصاح عن التغير في التقدير الذي يجرى كل مدة مالية عن الأنشطة العادية للوحدة المحاسبية كما هو الحال بالنسبة لتقدير "مخصص الديون المشكوك في تحصيلها".

ثالثاً: التغير في تكوين الوحدة المحاسبية:

أ- يجب إظهار التغيرات المحاسبية التي تؤدي إلى إعداد قوائم مالية تعتبر في حقيقتها قوائم لوحدة محاسبية مختلفة وذلك بإعادة تصوير القوائم المالية لكافة السنوات المالية المعروضة حتى يمكن إظهار المعلومات المالية للوحدة المحاسبية الجديدة خلال كافة المدد المعروضة.

ب- يجب أن تصنف القوائم المالية، التي تُعد عن الفترة التي يتم فيها تغير في تكوين الوحدة المحاسبية، طبيعة ذلك التغير وسببه.

ج- يجب الإفصاح في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية عن أثر التغير على الدخل قبل المكاسب والخسائر الاستثنائية، وعلى صافي الدخل لكافة السنوات التي تعرض نتائجها. وليس من الضروري إظهار الإفصاح في القوائم المالية للسنوات المالية التالية.

رابعاً: تصحيح الأخطاء في القوائم المالية للسنوات السابقة:

أ- يجب أن تتم المحاسبة بأثر رجعي عن التصحيح الذي يجري في المدة المالية الجارية لخطأ وقع في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة، ويجب تعديل القوائم المالية لكافة السنوات السابقة المعروضة لأغراض المقارنة والتي تأثرت بالخطأ.

ب- إذا كان هناك تصحيح لخطأ معين في القوائم المالية عن مدة مالية سابقة، فإنه يتعين الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عما يأتي:

1. وصف الخطأ.
2. أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للمدة الجارية وللسنوات المالية السابقة.
3. أن القوائم المالية للسنوات السابقة قد تم تعديلها.

4. المكاسب والخسائر المحتملة:

4-1 يجب إثبات الخسارة المحتملة وتحميل الدخل بقيمتها إذا توافر الشرطان الآتيان:

أ- إذا كان من المتوقع أن أحداثا مقبلة سوف تؤكد أن أصلاً معيناً قد نقصت قيمته أو أن الوحدة المحاسبية قد تحملت إلتزاما في تاريخ القوائم المالية.

ب- إذا كان من الممكن تقدير قيمة الخسارة تقديراً معقولاً.

4-2 من الأفضل إيضاح طبيعة الخسارة التي تم إثباتها ومبلغها.

4-3 ينبغي الإفصاح عن وجود خسارة محتملة في تاريخ القوائم المالية وذلك في الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم في الأحوال التالية:

أ- إذا كان من المتوقع أن حدثاً مقبلاً سوف يؤكد ذلك، غير أنه لا يمكن تقدير قيمة الخسارة تقديراً معقولاً.

ب- إذا كان من المتوقع أن حدثاً مقبلاً سوف يؤكد ذلك وتم إثبات الخسارة غير أنه من المحتمل أن تتعرض الوحدة المحاسبية لخسارة تزيد عن المبلغ الذي تم إثباته.

ج-إذا تعذر تحديد إحتمال وقوع الحدث المشار إليه بصورة قاطعة.

4-4 لا يجوز إثبات المكاسب المحتملة في القوائم المالية حتى تتحقق.

4-5 إذا كان من المتوقع أن حدثاً مقبلاً سوف يؤكد أن أصلاً من الأصول قد تم اقتناؤه أو أن التزاما معيناً قد تم تخفيضه في تاريخ القوائم المالية فإنه يجب الإفصاح في الإيضاحات الملحقة بتلك القوائم عن وجود مكسب محتمل.

4-6 إذا كان هناك إفصاح عن مكسب محتمل أو خسارة محتملة لم يتم إثباتها فإن المعلومات المتعلقة بذلك يجب أن تشمل ما يأتي في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:

أ- طبيعة المكسب أو الخسارة المحتملة.

ب- تقدير لقيمة المكسب المحتمل أو الخسارة المحتملة أو بيان يوضح أنه قد تعذر الوصول إلى هذا التقدير.

4-7 إذا تم الإفصاح عن وجود مكسب محتمل أو خسارة محتملة في إيضاحات القوائم المالية فإنه من الأفضل أن تتم الإشارة إلى ذلك الإيضاح في قائمة المركز المالي.

4-8 حتى إذا كانت إمكانية وقوع الخسارة أمراً بعيد الاحتمال فإنه يجب الإفصاح عن أنواع معينة من الخسائر المحتملة. والخاصية المشتركة لهذه الأنواع هي الضمانات وهذه تشمل ما يلي:

أ- الضمانات سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة لمديونية الغير.

ب- الضمانات المتعلقة بدفع قيمة الإيجارات الطويلة المدى المستحقة على الغير.

ج-الضمانات المتعلقة بإعادة شراء أوراق القبض أو الأملاك المرتبطة بها.

4-9 ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات الآتية عن الضمانات المشار إليها فيما تقدم وعن غيرها من الضمانات:

أ- طبيعة الضمان.

ب- قيمة الضمان.

ج- القيمة التي تتوقع الوحدة المحاسبية أن تحصل عليها لتغطية ذلك الضمان إذا كانت تلك القيمة أو أمكن تقديرها كما هو الحال بالنسبة لحق الوحدة المحاسبية في اتخاذ إجراءات ضد طرف خارجي.

5. الارتباطات المالية:

5-1 يجب الإفصاح عن الارتباطات الكبيرة القيمة أو غير العادية في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

5-2 يجب الإفصاح عن المعلومات الآتية فيما يتعلق بالإرتباطات المشار إليها:

أ- وصف الارتباط.

ب- شروط الارتباط.

ج- قيمة الارتباط.

5-3 إذا تم الإفصاح عن ارتباط ما في إيضاح مرفق بالقوائم المالية فإنه من الأفضل أن تشتمل قائمة المركز المالي على إشارة إلى وجود مثل هذا الإيضاح.

6. الأحداث اللاحقة:

6-1 يجب الإفصاح عن الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار تلك القوائم للتداول، وذلك دون إجراء أية تعديلات في تلك القوائم نتيجة تلك الأحداث ما دامت غير مرتبطة بالأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية، إذا كان من شأن تلك الأحداث أن تؤدي إلى:

أ- تغيرات مهمة في الأصول أو الخصوم خلال المدد التالية.

ب- التأثير المهم على عمليات الوحدة المحاسبية في المستقبل.

6-2 يجب أن يتم الإفصاح عن الأحداث المشار إليها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

6-3 يجب أن يشمل الإفصاح عن تلك الأحداث ما يأتي:

أ- وصف لطبيعة الحدث.

ب- تقدير للأثر المالي لذلك الحدث كلما أمكن ذلك من الناحية العملية أو الإشارة إلى أنه قد تعذر الوصول إلى هذا التقدير. (الجوهرة بنت حسن القحطاني، الصفحات 05-08)

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي من منظور المعايير المحاسبية الدولية

أولا :متطلبات الإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1: تتمثل في:

الإفصاح عن السياسات المحاسبية: قد اوجب هذا المعيار على الإدارة مراعاة الاعتبارات الثلاثة التالية لدى المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختيار السياسة الأفضل: الحيطة والحذر، تفوق الجوهر على الشكل والأهمية النسبية.

المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الكشوف المالية المنشورة: يعالج المعيار الدولي الأول المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية التي تشمل الميزانية العمومية وبيان الدخل والملاحظات على البيانات الأخرى الملحقة بتلك البيانات التي تعتبر جزءا مكملا لها إن متطلبات الإفصاح التي يحددها هذا المعيار إنما تمثل الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في الكشوف المالية. أما التفاصيل فيتم الإشارة إليها في المعايير المحاسبية الصادرة بشأن الموضوعات المحاسبية المختلفة. (سميحة بوحفص و سليم بن رحمون، 09 جانفي 2018، صفحة 373)

ثانيا :متطلبات الإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS7: تتمثل في:

في نطاق تطبيق هذا المعيار يجب على الشركة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية، و يجب الإفصاح عن هذه القائمة كجزء متمم للكشوف المالية و ذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد كشوف مالية عنها؛ بحيث يهتم مستخدمو الكشوف المالية للشركة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها و ذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت المختلفة وعما إن كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للشركة كما هو الحال بالنسبة للشركات المالية، وقد حدد هذا المعيار طريقتين للإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية وعرضها و هما الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة.) سليم بن رحمون , 2018/2019, p. 130)

ثالثا :متطلبات الإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS24: تتمثل في:

الإفصاح عن العلاقات بين الشركة الأم والشركات التابعة، بغض النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين تلك الجهات ذات العلاقة أم لا، وتفصح الشركة عن اسم الشركة الأم أو الطرف المسيطر الأساسي وفي حالة عدم قيام أي منهما بوضع البيانات المالية المتوفرة للاستخدام العام، يتم الإفصاح عن اسم ثاني أكبر شركة أم تقوم بذلك.

- تفصح الشركة عن تعويض موظفي الإدارة الرئيسية بالإجمال، ولكل من منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف، والمنافع طويلة الأجل ومنافع نهاية الخدمة، والدفع على أساس الأسهم.

– في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح الشركة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة والمصروف المعترف به كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

– يتم تقديم الإفصاحات عن الشركة الأم والشركات ذات السيطرة المشتركة، أو التأثير الهام على الشركة والشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة التي تشارك فيها الشركة، وموظفي الإدارة الرئيسية للشركة أو شركتها الأم والأطراف ذات العلاقة الأخرى. (تاني عبد المؤمن و بوعيشاوي يوسف، 2019، صفحة 77)

ويجب أن تفصح الشركة أيضا عن أطراف يتمثلون في:

الشركات التي تسيطر ويسيطر عليها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو تحت سيطرة مشتركة مع الشركة معدة القوائم المالية مثل الشركات التابعة والشركات الزميلة الأفراد الذين بشكل مباشر أو غير مباشر لهم حق التصويت في الشركة معدة القوائم ولهم تأثير هام على الشركة والأعضاء المقربين من عائلات هؤلاء الأفراد.

– الموظفين الإداريين الرئيسيين الذين لديهم سلطة ومسؤولية التخطيط والتوجيه والرقابة على نشاطات الشركة بما في ذلك المدراء وموظفي الشركات.

– المؤسسات التي يمتلك فيها أي شخص من المشار إليهم سابقا بشكل مباشر أو غير مباشر حصة هامة في حقوق التصويت فيها أو يستطيع ذلك الشخص ممارسة تأثير كبير عليها. (محمد، 2009/2008، صفحة 74)

الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي من منظور النظام المحاسبي المالي SCF

أولا: ظهور النظام المحاسبي المالي SCF

في ظل تبني الجزائر للاقتصاد الحر والانفتاح الدولي وجب عليها تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا بهدف إنتاج معلومات تتوافق مع هذه المعايير وتعتبر المعلومات المحاسبية الجيدة أحد عناصر البنية التحتية الأساسية التي ترتكز عليها القرارات الهامة ومصيرية لكل من المستخدمين والمستفيدين.

حيث قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في المجال التوحيد المحاسبي والمالي يهدف إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة التي جاءت لها الإصلاحات الاقتصادية والمالية ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة من الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية إضافة إلى العمل على تلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري. (واضح صالح ، حسوس صديق، و بن مسعود عطاالله، أفريل 2020، صفحة 27)

وهذا ما ظهر جليا حين وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مايو 2008.

ولقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي (**Système Comptable Financier, SCF**) في الأول من شهر جانفي 2009، إلا أنه تأجل تطبيقه إلى الأول جانفي 2010 بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ 24 جويلية 2008 المتضمن قانون المالية التكميلي 2008.) مفروم برودي &مراكشي عبد الحميد ,أفريل (2019, p. 17

ثانيا متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المشرع الجزائري

من أبرز متطلبات الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية التي سنها المشرع الجزائري بناءا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تمثلت من خلال النصوص القانونية التي تم سنها كما يلي:

1-القانون رقم 07-11:

الفصل الرابع من هذا القانون المتعلق بالكشوف المالية وبموجب المواد 26، 27، 28، 29، نصت على انه:

- يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان و نجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية.

- تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، وتعرض هذه الكشوف بالعملة الوطنية.

- توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة؛ إذ يتضمن كل قسممن أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة. (سميحة بوحفص و سليم بن رحمون، 09 جانفي 2018، الصفحات 376-377)

2-المرسوم التنفيذي رقم 08-156:

أكد المرسوم على إلزامية إحترام المبادئ المنصوص عليها صراحة في القانون -07 11 مثل:

- محاسبة آثار المعاملات على أساس محاسبة الالتزام، وكذا إعداد الكشوف وفقا لاستمرارية النشاط، والحرص على إنتاج معلومات مالية تتوفر على خصائص نوعية مثل الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.

- ضرورة الفصل بين الكيان ومالكيه في الممارسات المحاسبية.

- يعتبر الدينار الجزائري هو وحدة القياس للمعاملات والأحداث، وكذا ضرورة ألا تدرج إلا المعاملات والأحداث القابلة لتقويم نقدا، أما الغير قابلة للتقويم نقدا فيمكن الإشارة إليها في الملحقات.

– يجب الفصل بين الدورات المحاسبية بحيث تتحمل كل دورة الأعباء الخاصة بها وتنسب إليها إيراداتها، أما الفرق بين الأعباء والنتائج فيعبر عن نتيجة الدورة المعنية.

– بالنسبة لمبدأ الحيطة يجب إدراجه في حالة الشكوك حول المستقبل فيما يخص الديون أو النتائج.

– يجب أن تقيم الأصول بالتكلفة التاريخية، باستثناء الأصول البيولوجية والأدوات المالية فإنها تقيم بقيمتها الحقيقية. (صديق مسعود و صديقي فؤاد، 2016، الصفحات 84-85)

3–القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 :

المادة 05 من هذا القرار بينت أن الملحق الأول المرفق بهذا القرار يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات ومحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. (سليم بن رحمون، 2019/2018، صفحة 134)

4– التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 :

هذه التعليمة جاءت من أجل تسهيل مهمة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني بمختلف حيثياته والعمل بالنظام المحاسبي المالي الجديد عملا بالنصوص القانونية السابق ذكرها، فيما يخص الكشوف المالية التي كان لابد من إعدادها مع انطلاق تطبيق النظام الجديد جاءت هذه التعليمة بعدة إجراءات موضوعة للتنفيذ تمثلت أهمها في:

– إعداد الكشوف المالية اللازمة وفق النظام الجديد فور مباشرة العمل به أي بتاريخ 01/01/5010 متمثلة في الميزانية الإفتتاحية.

– الأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم الغير مقيدة مسبقا، وإلغاء بعض الأصول والخصوم المقيدة مسبقا.

– إعادة ترتيب بعض الأصول والخصوم. (سميحة بوحفص و سليم بن رحمون، 09 جانفي 2018، صفحة 378)

الفرع الرابع: مقارنة الإفصاح المحاسبي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

بعد الإشارة للمعلومات التي على معدي القوائم المالية عرضها حسب المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، الآن سنقوم بمقارنة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وسنعرض الاختلافات في هذا الباب بعد التعديلات العديدة التي شهدتها معايير الدولية.

الجدول رقم (1–1): مقارنة الإفصاح المحاسبي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

البيان	الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية	الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي
القوائم المالية.	– قائمة المركز المالي. – قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الدخل الشامل الآخر. – قائمة تدفقات الخزينة. – قائمة التغيرات في حقوق الملكية. – الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية.	– الميزانية. – جدول حساب النتائج. – جدول سيولة الخزينة. – جدول تغيرات رؤوس الأموال. – ملحق القوائم المالية.
المعلومات الواجب توفر في القوائم المالية.	– اسم المؤسسة. – ما إذا كانت القوائم المالية خاصة بمؤسسة واحدة أو مجمع من المؤسسات. – تاريخ التقارير المالية والفترة التي تغطيها. – عملة العرض. – مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.	– الاسم والرقم التجاريين للمؤسسة. – طبيعة الكشوف المالية، حسابات فردية أو مدمجة. – تاريخ الإقفال وعملة العرض. – مقر الشركة وشكلها القانوني، ومكان أنشطتها. – الأنشطة الرئيسية والعمليات المنجزة. – اسم الشركة الأم إن وجدت، ومعدل عدد المستخدمين.
المعلومات الواجب توفرها في ملحق القوائم المالية.	– الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة. – الإفصاح عن معلومات رأس المال، عدد الأسهم، القيمة الإسمية، القيمة الحالية. – مبلغ توزيعات أرباح الأسهم المقترح توزيعها أو المعلن عن توزيعها قبل التصريح بإصدار القوائم المالية. إفصاحات عن اسم المنشأة الأم ومقر الشركة وبلد تأسيسها وعمر المنشأة إذا كان محدودا ووصف لطبيعة وعمليات المنشأة.	– القواعد والطرق المحاسبية لمسك وإعداد القوائم المالية. – مكملات الإعلام الضرورية لحسن القوائم المالية. – معلومات حول الكيانات المشاركة، تشمل حجم المعاملات، نمط المعاملة، سياسة تحديد الأسعالا مع هذه الكيانات. – ملاحظات حسب نظام الإحالة تسمح بفهم كل بند من بنود القوائم المالية.
الإفصاح عن معلومات إضافية.	– عبارة تنص على الإمتثال لمعايير الإبلاغ المالية الدولية IFRS. – عرض معلومات تسمح بالتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتحديد توقيتها. – إفصاحات تتعلق بالإلتزامات المحتملة التي لم تظهر في القوائم المالية. – الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية.	–الأحداث اللاحقة التي تكتسي الأهمية، ولا تؤثر على بنود القوائم المالية، يتم الإفصاح عن طبيعة الحدث وسبب عدم تقدير أثره المالي. – طرق تقييم المخاطر ومردودية الكيان. – أنماط تقديم المنتجات والخدمات. – المناطق الجغرافية التي يتم فيها تقديم المنتجات والخدمات.
المعلومات الواجب الإفصاح عنها حول بنود القوائم المالية.	– عرض المعلومات اللازمة لفهم كيفية حساب قيم البنود. – عرض محتوى بنود القوائم المالية بشكل تفصيلي ضمن الملاحق.	– تفصيل محتوى كل عنوان ضمن القوائم المالية. – ذكر مبالغ ومكونات الحسابات للسنة الحالية والسنة السابقة للسماح بالمقارنة.

	– الإلتزام بمحتوى الإفصاح في كل معيار محاسبي. – عرض أسس التقييم الخاصة بالبنود والمجموعات التي ينتمي لها البند وفق المعايير المتخصصة في البند.	

المصدر: من إعداد الباحثين سحنون مصعب وزهراوي عفاف، ص 407، مجلة المعيار، مجلد 27، عدد 1، السنة 2023

يظهر الجدول السابق عملية مقارنة بين ما يجب الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية، حسب المعايير المحاسبية الدولية، والنظام المحاسبي المالي، ومن الجدول السابق نستنتج أن المعلومات الواجب الإفصاح عنها في شكل القوائم المالية والمحتوى الأساسي لهذه القوائم لا يختلف كثيرا بين النظام المحاسبي المالي والمعايير، وذلك لإعتماد النظام المحاسبي المالي في تطويره على مجموعة من المعايير التي كانت سائدة آنذاك، إلا أن النظام المحاسبي المالي لا يحدد المعلومات الواجب عرضها فيما يخص البنود، بعبارة أخرى

يركز النظام المحاسبي المالي على الإفصاحات الكلية للقوائم المالية، مع عرض للطرق المحاسبية المعتمدة، في حين أن كل معيار محاسبي دولي يحدد كافة المعلومات الواجب عرضها فيما يخص البند كطرق التقييم والخسائر التي تعرض لها البند بالإضافة الى التواريخ التي تم فيها تقييم البنود أو تعديلها و المعلومات حول الأحداث التي تشهدها البنود والتي لا يكون لها أثر مالي على البند المفصح عنه، و بالتالي فإن الإفصاح المحاسبي حسب المعايير المحاسبية الدولية يعتبر أكثر دقة، ويوفر معلومات أكثر من الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي. (سحنون مصعب و زهراوي عفاف، 2023، صفحة 407)

الفرع الخامس: الإفصاح عن الإيضاحات والملاحق الإضافية

تعريف الإيضاحات: وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات توضيحية أخرى. (الهادي، صفحة 99)

ويمكن تقسيمها كما يلي:

1– الإفصاح عن الملاحظات والهوامش (الإيضاحات) :

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية والتي يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية، ويجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، وبشكل عام يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن المعلومات مثل:

– الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

– الإفصاح عن المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة.

– الإفصاح عن الحقوق و الإلتزامات.

– الإفصاح عن الإلتزامات المحتملة.

وتتمتع الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بعدة مزايا، حيث يتم استخدامها في النواحي التالية :

- عرض المعلومات غير الكمية كجزء مكمل للتقارير المالية.

- الإفصاح عن القيود على البنود الواردة في القوائم المالية، مثل وجود رهون لبعض الأصول الثابتة وأية قيود على الأرباح.

- الإفصاح وبمقدار أكبر من التفصيل مقارنة بما يتم عرضه في صلب القوائم المالية.

- لعرض أية معلومات كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية.

حيث أن هناك نواحي قصور أو عيوب لتلك الإيضاحات، تتمثل فيما يلي :

- قد تبدو صعبة القراءة والفهم دون دراسة متمعنة، لذلك قد يتم إهمالها من قبل القارئ للبيانات المالية.

- تعتبر النصوص الوصفية أكثر صعوبة عند استخدامها لإتخاذ القرارات مقارنة بعرض المعلومات

المالية في القوائم.

2- الإفصاح عن الجداول والملاحق الإضافية:

تشتمل الملاحق على القوائم الإضافية التي ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء

تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات والهوامش، ومن بين هذه القوائم الإضافية ما يلي :

- قائمة التغير في المركز المالي.

- قائمة الأصول الثابتة وطرق الاستهلاك.

- قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

- قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار.

أما الجداول فيتم وضعها بشكل مستقل وتحتوي معلومات قيمتها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية إلا أنها تزيد من فهم قراءة هذه الأخيرة واستيعابها من قبل مستخدميها. (سليم بن رحمون، 2019/2018، الصفحات 128-129)

المطلب الثالث: أساليب ومحددات الإفصاح عن القوائم المالية

الفرع الأول: أساليب وطرق الإفصاح

إن أهمية عرض معلومات ملائمة من جهة، وضمان أفضل فهم لها من جهة أخرى، جعل المؤسسات تتنافس في استخدام أفضل الطرق والأساليب من أجل تحقيق ذلك، ويمكن إبراز أهم الطرق والأساليب للإفصاح وهي:

- الإفصاح في صلب القوائم المالية الأساسية.

- استخدام المصطلحات والعرض المفصل.

- استخدام الملاحظات والهوامش (الإيضاحات).

- استخدام الجداول والملاحق الإضافية.

1. الإفصاح في صلب القوائم المالية :

يعتبر من أوائل الأساليب استخداما، وتكمن أهمية الإفصاح فيها إلى أهمية شكل العرض في القوائم المالية، وأغلب الإفصاحات المقدمة في القوائم هي عبارة عن بيانات مالية يمكن قياسها وبدرجة عالية من الدقة والثقة.

2. استخدام المصطلحات والعرض المفصل:

إن أهمية استخدام المصطلحات وبعض التفصيلات تكمن في المساعدة على الوصف الصحيح لبنود القوائم من أجل تسهيل الفهم وتقليل الغموض في المعلومات، كما أن للاختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعني بدقة وتجنب التضليل، وتبقى ضرورة الاختصار أو التفصيل في البنود تعود إلى الاختيار الأنسب للعرض.

3. الإفصاح عن الملاحظات والهوامش (الإيضاحات):

لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية، نتيجة لأهميتها في التفسير

وشرح البنود الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، ويجب تجنب التكرار في الشروحات وكذا عدم الإفراط في استخدام الملاحظات والهوامش. وتمتاز هذه الأساليب بكونها تستخدم في عرض المعلومات غير الكمية بأكثر تفاصيل، ويعاب عليها أنها تمثل معلومات يصعب فهمها وتفسيرها، كما أن الإفراط في استخدامها يجعل تلك الملاحظات مهملة من طرف المستخدمين.

4. إستخدام الجداول والملاحق الإضافية:

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها أقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية كما أن استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة للفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات.

5. أساليب مختلفة أخرى:

هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، حيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب رئيس مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في توضيح الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أهم أساليب الإفصاح.

الفرع الثاني: المحددات الأساسية لحجم ونوع الإفصاح بالقوائم المالية:

يتأثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بمحددات أساسية وهي:

1. نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

إن تحديد الإدارة للمستخدمين الأساسيين للمعلومة المالية يساعدها في تحديد طبيعة احتياجاتهم لتلك

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما أن تصنيف المستخدمين إلى رئيسيين وثانويين يختلف من بلد إلى أخر حسب الظروف الاقتصادية والسياسة.

يرى Foster أن مجموعة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية تتضمن حملة الأسهم (الحاليين والمتوقعين)، المديرين، العمال، المقرضين، الزبائن، الحكومة، الوكالات التنظيمية. أما عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فيرون أن المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين.

حاليا تزايد الضغط على المؤسسات من أجل تنويع ورفع حجم الإفصاح، والاهتمام بالاحتياجات المتعلقة بالمستخدمين غير الرئيسيين مثل المستهلكين والعمال وغيرهم.

2.الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

إن اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية للدول تضع معايير تتكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبة، فنجد التي تسعى إلى أهداف الضريبة تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على الشركات، أما الدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية لها فتعمل على تكيف

إفصاحها بما يساعد المساهمين والمستثمرين على التداول في السوق المالي.

إن شدة التنافس على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعل المؤسسات تسعى إلى جذب إقبال المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقي من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتداخلين في السوق المالي.

3. المنظمات والمؤسسات الدولية :

على المستوى الدولي هناك منظمات ومؤسسات متباينة التأثير على عمليات الإفصاح وهي:

1) الجمعية الاقتصادية الأوروبية EEA :

هي عبارة عن منظمة تضم دول الاتحاد الأوربي تعمل على إصدار مجموعة من التوجهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف وشكل الاجتماعات الإعلانية وكذا الإفصاح القطاعي.

2) منظمة الأمم المتحدة UN :

يتمثل دورها في لجنة مكونة من مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال معايير المحاسبية الدولية، هذه اللجنة هي commissions on transnational corporation

3) منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE :

وتضم هذه المنظمة الدول الأوروبية بالإضافة إلى كندا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان وأستراليا ونيوزلندا، ويكمن اهتمام هذه المنظمة في تحديد الحد الأدنى للإفصاح.

4) مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

هذه اللجنة مشكلة من ممثلين للعديد من دول العالم، وتضم أكثر من 100 دولة، قامت هذه اللجنة بعدة دراسات وأبحاث في سبيل تطوير المحاسبة، حيث أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالإفصاح، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي، وذلك من خلال تضييق حجم الاختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية. (صديق مسعود و صديقي فؤاد، 2016)

الفرع الثالث: جودة الإفصاح

يُستخدم مصطلح "جودة الإفصاح" في الأدبيات المحاسبية باعتباره مرادفًا لـ "مستوى المعلومات التي تكشف عنها الشركات"؛ ولكن كيف يمكننا أن نقيس من الناحية الكمية ظاهرة مثل الكشف عن المعلومات ؟ (يبدو أنه مفهوم نوعي أكثر على الأرجح). في الأدبيات المحاسبية الدولية، استخدمت جميع الدراسات التي ركزت على الإفصاح عن المعلومات الطوعية أو الإلزامية أساليب

مختلفة لقياس جودة الإفصاح. وعلى وجه الخصوص، من أجل تقييم مستوى الإفصاح الذي قدمته الشركات في الدراسات المختلفة، تم استخدام الأدوات التالية:

1-الأدوات الذاتية: (مثل المسح والاستبيان والتقييم الخارجي ورأي المحللين)؛ جميع "الأدوات" التي يتم استخدامها بشكل مباشر دون الاعتماد على تحليل المصدر الأصلي لدراسات المعلومات

2-الأدوات الموضوعية :(أي تحليل المحتوى، وفهرس الإفصاح، وتكرار الأحداث)؛ تعتمد هذه الفئات من الأدوات على الدراسة المباشرة لمصدر المعلومات الأصلي. (Scaltrito, September 2015)

ويمكن التأكد من جودة الإفصاح أيضا من خلال تدابير الكشف المصنفة في الفئة الواسعة في ميزة أنها تركز على الكشوف السردية والمعلومات المالية المقدمة بالإضافة إلى البيانات المالية. يمكن تقسيم هذه الفئة من مقاييس جودة المحاسبة إلى نهجين. ويشمل النهج الأول تدابير تبين ما إذا كانت الشركة تنشر تقارير مالية فصلية وفقا لمعايير مجلس المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتشمل التدابير الأخرى ما إذا كان يتم إصدار توقعات الإدارة أو إجراء مكالمات جماعية وعدد المرات. عادة ما تكون هذه المقاييس ذات طبيعة ترتيبية ثنائية وتقيس وجود أو عدم وجود نوع معين من الإفصاحات وعدد مرات حدوثها. وتتمثل إحدى مزايا استخدام مقياس واسع، مثل التنبؤ بإيرادات الإدارة، كبديل طوعي للإفصاح، في أنه يمكن قياسها وتكرارها بدقة. ومع ذلك، تميل هذه التدابير إلى التركيز فقط على التقاط الكمية، بدلا من نوعية المعلومات المنشورة. (Vural, 2017)

الفرع الرابع: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

1-عوامل بيئية:

يختلف الإفصاح المحاسبي من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لآخر، نظرا لتأثره بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها من العوامل الأخرى، التي قد تؤثر على المنشأة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات المحاسبية بطريقة تؤثر على مفهوم الإفصاح المحاسبي، لذا يمكن القول أن المعلومات المناسبة لبيئة معينة قد لا تكون مناسبة لبيئة أخرى.

2-عوامل تتعلق بالمعلومات :

ترتبط درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، ومدى استخدامها في صنع القرار وقابليتها للتحقق والمقارنة، حيث أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست سوى أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

3-عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية:

وهنا نتطرق إلى مجموعة من العوامل التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية مثل: حجم المشروع، عدد المساهمين، حجم التكلفة وغيرهم من العوامل، وقد تؤثر على درجة وجودة الإفصاح في ظل فروض معينة ويتجلى ذلك فيما يلي:

أ) **حجم المشروع:** توجد علاقة طردية بين قيمة أصول المنشأة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة الإفصاح عن المعلومات تكون غير ملموسة في المنشآت الكبيرة إذا ما قورنت بالمنشآت صغيرة الحجم.

ب) عدد المساهمين: هناك علاقة بين عدد المساهمين وبين درجة الإفصاح حيث أن الزيادة في عدد المساهمين تؤدي إلى الزيادة في المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها.

ج) تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية: لهذا العامل تأثير مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تلتزم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بتعبئة عدد من النماذج والإيضاحات حول أهداف وأنشطة الشركة، ونتائج أعمالها بشكل دوري وبهذا تكون ملزمة بزيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية وتحسينها. (محمد راغب شطوري، 2020)

د) المراجع الخارجي: ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خالل ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها، هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة. (سعيدي عبد الحليم، 2015/2014)

4-عوامل تتعلق بالتكلفة:

توجد علاقة عكسية بين التكاليف التي تتكبدها المنشأة للإفصاح الاختياري وبين درجة الإفصاح حيث تعمل الإدارة على زيادة الإفصاح الاختياري مادام غير مكلف أو في حدود عدم زيادة التكلفة عن المنفعة. (محمد راغب شطوري، 2020).

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية

ترتبط الجودة في المحاسبة بالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم والتقارير المالية وما تحققه من منفعة لمستخدميها، حيث أن جودة المعلومات المحاسبية Quality of Accounting Information تلعب دورا كبيرا في الرفع من مصداقية وشفافية القوائم المالية.

ولإظهار مفهوم جودة القوائم المالية وما يتعلق بها، تم التطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: مدخل إلى جودة القوائم المالية.

المطلب الثاني: العناصر المستخدمة لقياس جودة القوائم المالية.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.

المطلب الأول: مدخل إلى جودة القوائم المالية

أولى الباحثون لمصطلح الجودة مؤخرا دورا هاما في مدى موثوقية منتجات الشركات، وتعد جودة المعلومات المحاسبية بوجه الخصوص عاملا هاما لا يمكن التخلي عنه في انتاج قوائم مالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية الصائبة المتعلقة بأصحاب المصالح الخارجيين، وهذا ما سنشير إليه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: ماهية الجودة

أولا: مفهوم الجودة

مفهوم الجودة **Quality** مشتق من الكلمة اللاتينية **Qualitas** والتي تعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء، وكانت تعني قديما الدقة والإتقان من خلال قيامهم بتصنيع الآثار والتماثيل والقصور، أما حديثا فقد أصبح مفهوم الجودة بشكل عام مرتبط بإنتاج السلع أو تقديم خدمات بمستوى عال للمواصفات المطلوبة، بحيث تكون قادرة من خلالها على الوفاء باحتياجات ورغبات عملائها بالشكل الذي يتفق مع توقعاتهم وتحقيق رضاهم، وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب الزبون ومن حيث إشباعها لحاجته في حدود المقابل الذي يتحمله. (عبد العالي منصر، 2022/2021، صفحة 146)

ويرى البعض الآخر أن الجودة هي استراتيجية عمل أساسية تسهم في تقديم منتجات ترضي وبشكل كبير الزبائن في الداخل والخارج، وذلك من خلال تلبية توقعاتهم الضمنية والصريحة والبعض الأخر يؤكد أنها تمثل تحسين كفاءة الأداء وفاعلية الإنجاز أو أنها إمكانية تقليص التكاليف، أما المنظمة الأوروبية لضبط الجودة فترى أن الجودة هي مجموعة من الصفات التي يتميز بها منتج

معين تحدد قدراته حسب تلبية حاجات الزبائن ومتطلباتهم وتعريف الجامعة الأمريكية للجودة أنها الهيئة والخصائص الكلية للمنتج التي تظهر قدرة هذا المنتج على إشباع حاجات صريحة وأخرى ضمنية. (قاسم نايف علوان المحياوي، 2006، صفحة 25)

حظي مفهوم الجودة بجانب كبير من الاهتمام إلى الحد الذي جعل بعض المفكرين يطلقون على هذا العصر عصر الجودة، باعتبارها أحد الركائز الأساسية لنموذج الإدارة الجديدة الذي فرض نفسه مسايرة للتغيرات العالمية والإقليمية ولمواجهة تحديات المنافسة الحتمية.

ونظراً لتعدد المفكرين والمتخصصين والرواد في مجال لجودة ونظراً لتباين واختلاف مجالات تطبيق الجودة في المنظمات المختلفة باختلاف وتعدد خدماتها وأنشطتها ومنتجاتها، فقد تعددت المفاهيم والتعريفات الخاصة بها، لذا فمن الأجدر للقارئ أن يتعرف على إتجاهات بعض تلك المفاهيم والتي من أهمها أن الجودة هي:

- درجة التميز.
- جعل الشيء كما يجب أن يكون عليه.
- تقديم مخرجات ذات كفاءة تتفق مع احتياجات السوق.
- مطابقة الشيء للاحتياجات.
- الملائمة للاستعمال ومقابلة القيمة لما يدفع.
- ذلك المستوى من التميز الذى يمكن قبوله من كل من البائع والمشترى.
- المطابقة لمواصفات متفق عليها بتكلفة مقبولة.
- إجمال الملامح والمواصفات التي تميز منتجا أو خدمة ويمكن أن تتحقق عن طريقها حاجة معلومة (معينة).
- تحقيق وتجاوز آمال (توقعات)العميل، بتكلفة يشعر العملاء معها بحصولهم على قيمة مناسبة. (بهجت راضي و هشام يوسف العربي، 2016، الصفحات 18-19)

وتعرفها المنظمة الدولية للمعايير (ISO) على أنها الخصائص الكلية لكيان (نشاط، أو عملية، أو السلعة، أو الخدمة، أو منظمة، أو نظام، أو فرد، أو مزيج منها) التي تنعكس في قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية. (رعد عبدالله الطائي و عيسى قدادة ، 2008 ، صفحة 31)

وعرفت أيضا الجودة بأنها "هي الدقة والإتقان من خلال تطبيق المعايير الخاصة بالأداء الممتاز". (محمد رمزي جودي و أبو القاسم محمود أبو ستالة، 22 يوليو 2022، صفحة 133)

مما سبق يمكن القول أن الجودة "هي الوسيلة التي تثبت مدى فاعلية المنتج في السوق وهي التي تبين رضا العميل أو الزبون من عدمه وذلك عن طريق العوض الذي يدفعه بغية الاستفادة من المنتج".

ثانيا: أهمية الجودة

تتبوأ الجودة أهمية استراتيجية سواء على مستوى الشركة أو على مستوى المجتمع، وأخذت هذه الأهمية بالتزايد منذ الخمسينيات ففي عام 1950 صرحت اليابان بأن الجودة هي الهدف الأساس في بناء الاقتصاد والارتفاع بالإنتاجية والتميز بالسوق وبالتالي الحصول على الموقع التنافسي الذي تطمح إليه في الأسواق العالمية وقد تحقق لها ذلك التفوق ففي خلال مرحلة السبعينات تفوقت اليابان بشكل بارز في مجال الجودة على الولايات المتحدة الأمريكية، ويمكن بيان أهمية الجودة للمنظمات الصناعية من خلال تأثيرها في الفقرات الآتية:

أ-شهرة الشركة Company's Reputation

تستمد الشركة شهرتها من مستوى الجودة الذي تنتج به منتجاتها، فهذا يضفي على الشركة السمعة الحسنة والانتشار الواسع لمنتجاتها، ويترتب على فشل الإدارة في اعطاء الاهتمام الكافي بالجودة الاساءة إلى سمعة المنظمة وربما فقدانها لعدد كبير من زبائنها.

ب-المسؤولية القانونية عن المنتج Product Liability

إن الشركات التي تقوم بتصميم منتجات معينة وانتاجها، تكون مسؤولة قانوناً عن كل أذى يحصل نتيجة استخدام المنتج، وعليه لابد من أن تنتج، وتوزع منتجات خالية من العيوب والأخطاء قدر الإمكان لتتجنب المسائلة القانونية المترتبة على ذلك.

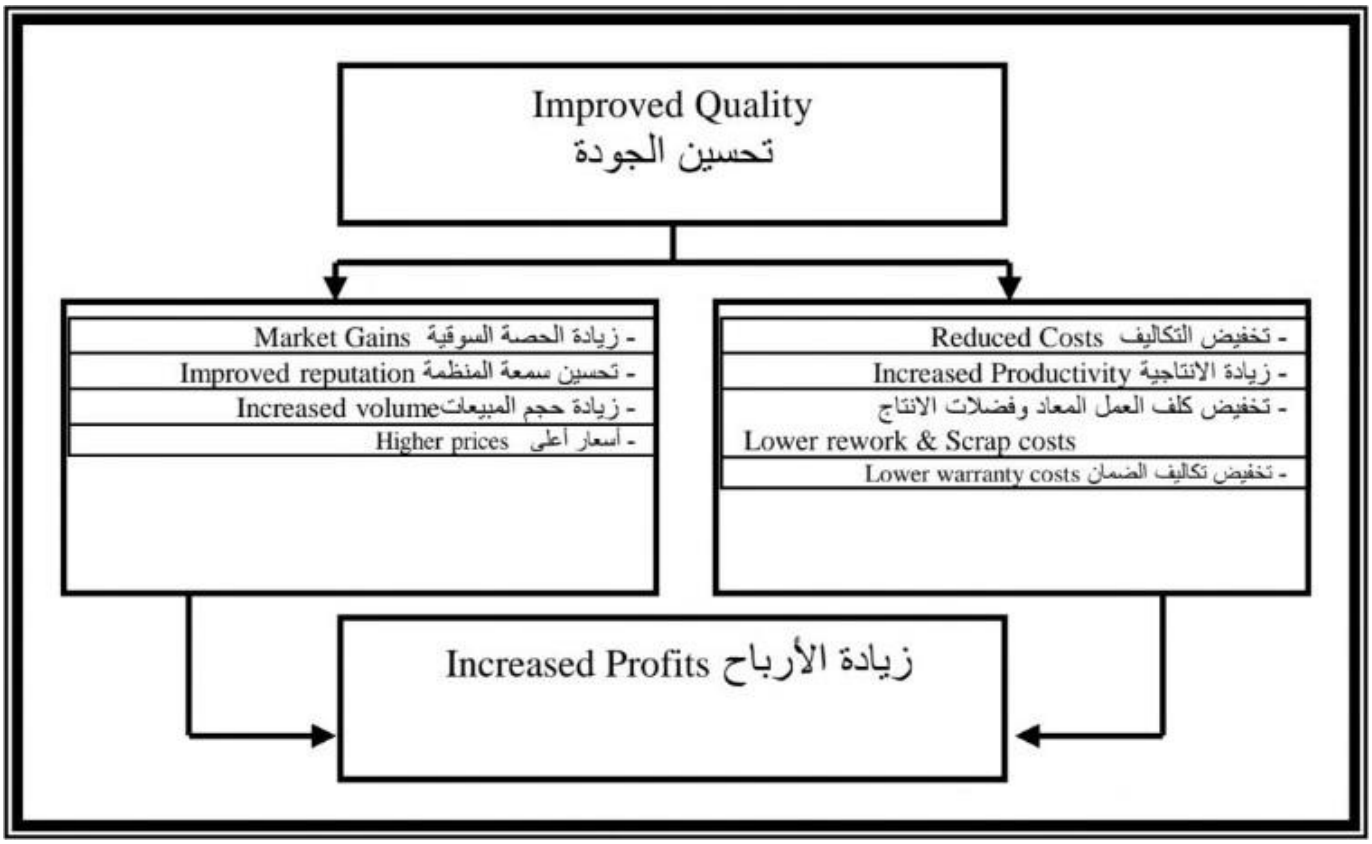
ج-التطبيقات الدولية The International Applications

من أجل أن تكون الشركة المنتجة في وضع تنافسي على المستوى الدولي، فإن عليها الاهتمام بمستوى الجودة، فالمنتوج يجب أن يتوافق وينسجم مع المتطلبات العالمية، حتى تضمن الشركة بقاءها في بيئة الأعمال، فعلى سبيل المثال عند الحصول على شهادة ISO 9000 يتطلب ذلك من الشركة الإلتزام بالمواصفات المحددة والمتفق عليها دولياً في مجال الجودة كما ان حصول الشركة على هذه الشهادة لا يعني توقف الشركة عن تطوير مستواها بل يجب أن تعمل على التحسين المستمر الجودة انتاجها.

د-التكاليف والحصة السوقية Costs &Market Share

ان تحقيق الجودة الجيدة والتحسين المستمر لها سوف يؤدي إلى جذب أكبر عدد من الزبائن، ومن ثم زيادة الحصة السوقية وذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة ربحية الشركة، وهذا ماهو موضح في الشكل التالي (يوسف حجيم الطائي، محمد عاصي الحجيلي، و ليث علي الحكيم، 2008، الصفحات 63-64)

الشكل رقم (01–01): أثر تحسين الجودة في زيادة الأرباح



المصدر: كتاب نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، ص 64

ثالثا: معايير الجودة

وفي هذا الإطار حدد Crosby أربعة معايير أساسية ولا بد من تواجدها لضمان تطبيق نظام الجودة الشاملة وهذه المعايير هي:

1– تعريف الجودة (مطابقة المواصفات): الجودة هي التوافق مع المتطلبات وهي تبدأ حينما تحاول الشركات الطلب من موظفيها بأن يقوموا بفعل الشيء الصحيح من المرة الأولى ويتوجب بالتالي على الموظفين أن يعرفوا ما هو ذلك الشيء الذي يجب تنفيذه إن المتطلبات ويقصد بها المعايير أو المقاييس المراد تحقيقها لابد أن تكون واضحة ومعروفة لجميع العاملين بالشركات، بالتالي من المفترض أن يكون أداء موظفي تلك الشركات متطابقاً للمعايير أو المقاييس المعدة مسبقاً عليه الالتزام بها والسعى لتنفيذها وبالتالي يتم تقليل نسبة الخطأ أو منعه من الحدوث.

2–تحقيق الجودة من خلال منع حدوث الخطأ: أي نظام الجودة يتمثل في الوقاية من الأخطاء، فمن المعلوم أن الشركات تقوم بالكثير من العمليات لأداء مهامها وتقديم الخدمات المرجوة منها، ومن ثم يتعين القيام بتلك العمليات سواء كانت صغيرة أو كبيرة وفقا لما هو مخطط له من أجل تقديم كل شيء على نحو سليم، وبالتالي فيجب أن يتعرف كل الموظفين على هذه التفاصيل وطرق

أداء العمليات بشكل سليم فتكاليف تصحيح أي خطأ يكلف الشركة الكثير، بالتالي لابد من تجويد كل ما يقوم به العاملين فمسألة الجودة أصبحت مسألة بقاء للشركات.

3-معيار الأداء: أي يجب أن يكون انعدام العيوب لدرجة الصفر لا أن يكون الأداء قريب من المطلوب بما يكفي، وهذا يعني أن مستويات الجودة تتحقق في ضمان منع الأخطاء إن شعار "خدمة بلا عيوب" هو معيار الأداء، واعتبار معيار الأداء الصحيح هو عدم وجود أخطاء. وهذا يعني التركيز على الوقاية من العيوب بدلا من إيجاد العيوب بعد حدوثها والقيام بإصلاحها.

4-مقياس الجودة: وهو ثمن عدم التطابق مع المواصفات، أي أن قياس الجودة يتحقق عن طريق التكلفة وإن مقياس الجودة هو التكاليف القليلة، وأن أفضل قياس للجودة هو قياس تكلفتها مقارنة بالتكاليف الناتجة عن عدم تطبيقها. وتقاس الجودة من خلال تكلفة عدم المطابقة وليس من خلال المؤشرات. (أبو القاسم محمود ابو ستالة، 2022/2021، صفحة 229)

الفرع الثاني: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

أولا: مفهوم القوائم المالية

هي عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بمنشأة ما، يتم عرضها على شكل تقارير مكتوبة، وتحتوي غالباً تلك التقارير على معلومات عن الدخل وما يتضمنه من إيرادات ومصروفات، ومعلومات عن المركز المالي وما يتضمنه من ممتلكات وإلتزامات ومعلومات عن نتائج عمل المنشأة سواء كانت أرباح أو خسائر. حيثُ تُساهم تلك التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات بتوضيح الحالة المالية للمُنشأة في وقت ما، أو خلال فترة مُحددة من الزمن. وبعبارة أخرى فإن القوائم المالية تُعد الوسيلة التي تقوم المنشآت من خلالها بتوصيل المعلومات المالية لمستخدمي هذه القوائم. (المالية، 2024)

تعرف القوائم المالية على أنها المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للشركة، شريطة أن تتميز هذه الصورة بالإختصار وأيضا الدقة والوضوح، وهذا ما يجيز لمستخدميها اتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل الشركة وعلاقتهم بها وذلك على كل المستويات. (فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، و سارة بوضياف، 2021، صفحة 44)

القوائم المالية هي الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي في الشركة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للشركة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن من خلالها التعرف على التغيرات في المركز المالي ورؤوس الأموال التي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها الشركة. تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية إتخاذ القرار، وهي ناتج النشاط المعلوماتي في الشركة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية ومدى تأثيرها على أصول والتزامات الشركة والأموال الخاصة. (بريش خالد، 2015/2014، صفحة 79)

ويرى مجمع المحاسبين الأمريكي **AICPA** أن إدارة الشركة تعد القوائم المالية بهدف تقديم عرض أو تقرير دوري عن حالة الاستثمارات في الشركة، وعن النتائج المحققة خلال الفترة موضع البحث، ومن المهم الإشارة هنا إلى أن القوائم المالية لم تعد مجرد

بيانات تاريخية تبين نجاح أو فشل المؤسسة حيث امتدت لتشمل تبيان أسباب النجاح أو الفشل. (نوارة، 2019/2018، صفحة 95)

من خلال ما تطرقنا إليه أعلاه يمكننا القول أن القوائم المالية "هي معلومات تعكس الأداء المالي والصورة الفعلية لشركة ما خلال فترة زمنية محددة"

ثانيا: أنواع القوائم المالية

هناك خمسة أنواع من القوائم المالية للشركات التي يعدها المحاسب المالي وفقا لمبادئ محاسبية محددة، وتتمثل تلك الأنواع فيما يلي:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة الإيضاحات أو الملاحق. (قيود QOYOD، 2023)

1-قائمة المركز المالي Statement of financial position

تعتبر الميزانية العمومية أو قائمة المركز المالي لقطة فوتوغرافية تعبر عن أوضاع الشركة المالية والإدارية في تاريخ معين وهي تعكس التوازن بين استثمارات الشركة في شكل الأصول المملوكة لها (الهيكل المالي) وتمويل هذه الاستثمارات (الهيكل التمويلي) سواء ذاتيا من خلال المساهمين أو أصحاب الشركة أو من خلال الإقتراض من الغير. (أحمد شعبان محمد علي، 2016، صفحة 43)

2-قائمة الدخل Income Statement

تشير مصطلحات قائمة الدخل وقائمة الأرباح والخسائر وقائمة العمليات إلى القائمة المالية التي تكشف عن أرباح أو خسائر الشركة خلال فترة زمنية محددة. توضح قائمة الدخل الإيرادات المكتسبة خلال فترة زمنية، والمصروفات التي تم تحملها لتحقيق تلك الإيرادات، والمكسب أو الخسارة لتلك الفترة.

3-قائمة الأرباح المحتجزة Statement of retained earnings

توضح هذه القائمة تفاصيل التغييرات في حسابات الأرباح المحتجزة لنفس الفترة مثل قائمة الدخل. تتكون القائمة من رصيد بداية الأرباح المحتجزة وصافي الدخل (الخسارة) وأي توزيعات أرباح مدفوعة ورصيد آخر الفترة للأرباح المحتجزة. (مايكل جريفين و ترجمة أحمد عبده الصباغ، 2023)

4-قائمة التدفقات النقدية Statement of cash flows

تبين هاته القائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية للشركة خلال فترة زمنية معنية بحيث يتم تصنيفها إلى التدفقات من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية، ويتمثل الهدف منها في توفير معلومات حول قدرة الشركة على توليد الإحتياجات النقدية وتوضيح كيفية استخدامها. (لعروسي، 2014/2013، صفحة 41)

5-قائمة الإيضاحات Note to Financial Statements

تشتمل الإيضاحات على معلومات تخص النقاط التالية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم بقية القوائم المالية.

- المعلومات التي تخص الشركات المشاركة والشركات المشتركة والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الشركات أو مع مسيريها (طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات).

- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة للفترة السابقة للإقفال، فلا ضرورة لإجراء أي تصحيح (تقويم) غير أن هذه الحوادث تكون موضوع إعلام بها في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها عن القرارات التي يتخذها مستعملو القوائم المالية. (نوارة، 2019/2018، صفحة 101)

ثالثا: خطوات إعداد القوائم المالية

مرحلة إعداد القوائم المالية هي آخر إجراء يتم في سلسلة إجراءات العملية المحاسبية، وفيها يتم تجميع النتائج النهائية للقيم المالية الخاصة بكل بند مالي مشمول ضمن المعاملات المحاسبية المختلفة، ويتم إعداد القوائم المالية للشركات بناء على مجموعة من الخطوات وهي: (محمود، 2023)

الشكل رقم (01-02): خطوات إعداد القوائم المالية

الخطوة الأولى: جمع البيانات المالية

أول خطوة في إعداد القوائم المالية هي تحديد وجمع البيانات المالية ذات الصلة من السجلات المحاسبية للشركة، وتضم هذه المعلومات كافة المعاملات الخاصة بالمبيعات، والنفقات، والاستثمارات، والاقتراض، ثم تنظيم هذه المعلومات بطرق منهجية.

↓

الخطوة الثانية: تعديل المعاملات وتصنيفها

بعد جمع البيانات المالية الخاصة بالمعاملات يجب تعديلها وتسجيل الايرادات والنفقات في الفترة المحاسبية الصحيحة المناسبة لها، ثم تصنيف هذه عناصر المعاملات في فئات مخصصة مثل الأصول والخصوم وغيرها، ويجب أن يتم ذلك وفقًا للمعايير والمبادئ المحاسبية المعترف بها.

↓

الخطوة الثالثة: إعداد مكونات البيانات المالية

ويشمل ذلك إعداد البيانات المالية الفردية الخاصة بالميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وبيان التدفقات النقدية، وبيان حقوق المساهمين.

↓

الخطوة الرابعة: توحيد البيانات المالية (المطابقة)

في حالة وجود أكثر من فرع أو كيان للشركة يجب إعداد بيانات مالية موحدة للبيانات المتطابقة، وذلك من خلال دمج المعلومات المالية للشركة الأم وفروعها لتقديم صورة شاملة وموحدة للموقف المالي والأداء للمجموعة بأكملها.

↓

الخطوة الخامسة: إنهاء وتقديم البيانات المالية

يأتي في الخطوة النهائية مراجعة البيانات والمعلومات المتاحة في القوائم المالية والتأكد من دقتها واكتمالها، ثم تقديمها لإدارة الشركة أو أصحاب المصلحة المعنيين.

المصدر: شيماء محمود، موقع المحاسب، https://elmohaseb.com/إعداد-القوائم-المالية

الفرع الثالث: مفهوم جودة القوائم المالية

إن مصطلح الجودة بشكل عام يعني صالحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله، أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، وبذلك فالجودة هي مسألة نسبية، ولكن يكفي لتحقيقها أن تلبي هاته السلعة أو الخدمة احتياجات مستعمليها، كما أن مفهوم الجودة هو مفهوم مرن ويتطور مع تطور الزمن ويستجيب لمختلف المتغيرات ويتلاءم مع مجالات استخدام مختلفة.

وعلى هذا الأساس فإن الجودة مفهوم واسع يهدف إلى تحقيق التميز فيما تقدمه الشركة من منتجات وخدمات مثل التقارير المالية بما فيها القوائم المالية التي تعد بمثابة المنتج النهائي ومخرجات النظام المحاسبي. (الحكيم، 2020/2019، صفحة 153)

وتعرف جودة القوائم المالية على أنها صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للشركة، ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة. (عبد العالي منصر، 2022/2021، صفحة 147)

تشير أدبيات الجودة Quality Literature إلى أهمية التركيز على مفهوم مرونة الاستخدام Fitness for use ويؤكد هذا المفهوم على أهمية أخذ وجهة نظر مستخدمي المعلومات، في معنى جودتها باعتبار أن المستخدم النهائي هو الفيصل في الحكم على مدى جودتها وملائمتها، وعرفت جودة البيانات Data Quality بأنها البيانات الملائمة التي تناسب حاجة المستخدم النهائي.

وتعني جودة المعلومات المحاسبية هو ما تتصف به المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من مصداقية، وما تحققه من منفعة لمستخدميها، مع خلوها من التحريفات الجوهرية، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها. (سليمان، 2022/2021، صفحة 91)

ويمكن التعبير عن جودة القوائم المالية بأنها مدى قدرة المعلومات المفصح عنها في تلك التقارير على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير (علي خلف كاطع و سحر ناجي خلف، 2021، صفحة 149)، وإن مستوى جودة القوائم المالية لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات المتواجدة فيها بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات أي مستخدمي المعلومات (مستخدمي القوائم المالية). (القادر، 2021/2020، صفحة 72)

وكذلك عرفت جودة القوائم المالية بأنها هي خلو القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة وامكانية قدرة تلك التقارير على التنبؤ بالوضع المستقبلي للشركة. (ابوستالة، يناير 2022، صفحة 44)

من التعاريف التي أشرنا إليها أعلاه يتضح لنا أن جودة القوائم المالية تتماشى مع مصداقية وشفافية المعلومات المعروضة في القوائم المالية والتي تزيد من موثوقيتها حيث تهدف إلى ضمان عرض صورة صحيحة للوضع المالي للشركة.

المطلب الثاني: المفاهيم المرتبطة بجودة القوائم المالية

الفرع الأول: قيود جودة القوائم المالية

لكي تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص نوعية جيدة يجب أن تجتاز القيود التالية:

1-الأهمية النسبية للمعلومة:

المحاسبون لا يهتمون بالعناصر التي ليس لها تأثير مهم ويعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه إلى التأثير على مستخدمين المعلومات عند تقييم البدائل أو اتخاذ القرارات، وتستلزم الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى مستخدمين القوائم المالية والتعرف على احتياجاتهم من المعلومات، وبصفة عامة لا توجد معايير عامة للأهمية النسبية يمكن أخذها بالاعتبار في كل حالة لكن الأمر يدخل في التقدير الشخصي.

2-العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها:

تعتبر المعلومات كأي سلعة يجب أن تفوق منافعها تكلفتها، وتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات ومراجعتها وتكاليف نشرها وتحليلها أما منفعتها فتتمثل في قدرتها على تحسين عملية اتخاذ القرار لذا يجب الأخذ بعين الاعتبار عند إنتاج المعلومات أو نشرها تكاليف ذلك والمنفعة المتوقعة.

3-التحفظ عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي:

يعني التحفظ إتباع درجة من الحرص عند إجراء التقديرات اللازمة في ظل عدم التأكد إلا أن ذلك لا يعني التحفظ وخلق احتياطات سرية أو تكوين مخصصات أكبر من قيمتها لأن ذلك يؤثر على التقارير المالية فلا تكون لديها مصداقية وحيادية والتحفظ من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يخضع لها المحاسب حيث تكون الحيطة عندما يتعلق الأمر بتقديرات شخصية فتؤخذ الخسائر المتوقعة بعين الاعتبار في حين أن الأرباح المتوقعة لا تؤخذ بعين الاعتبار مثل: تقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

4-الاستجابة للأعراف السائدة في مجال الممارسة في بعض المجالات المتخصصة:

قد يكون من الصعوبة تطبيق بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في بعض المجالات بسبب طبيعتها

الخاصة ومن الأمثلة ما يتبع في البنوك حيث تقوم الإستثمارات في الأوراق المالية وفقا لقيمتها التجارية، (أي سعر البيع في السوق) في نهاية الفترة المحاسبية ويعد ذلك خروجا على مبدأ التكلفة التاريخية وخروجا على مبدأ الاعتراف بالإيرادات عند البيع. (القادر، 2021/2020، الصفحات 72-73)

الفرع الثاني: الخصائص النوعية لجودة القوائم المالية

بعد تطرقنا للقيود في الفرع الأول سنوضح الآن ما يجب أن يتوفر من الخصائص حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة في تحقيق الهدف منها، والخصائص هي كالتالي:

أولا: الملائمة Relevance

تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار.

كما عرفها **FASB** بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم توافر ثلاث خصائص نوعية هي:

أ) خاصية القيمة التنبوئية للمعلومات.

ب) خاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات.

ج) التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات.

وفيما يلي سيتم التطرق لهذه الخصائص النوعية الفرعية لخاصية الملائمة كما يلي:

أ) القيمة التنبوئية للمعلومات: تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات "الملائمة"، فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بنشاط المستقبلي فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف.

إن القيمة التنبؤية للمعلومات تساعد مستخدميها على القدرة في الحصول على تنبؤات حول أثار الماضي والحاضر والمستقبل. حيث أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها في القيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل.

ب) القيمة الاسترجاعية للمعلومات: تمتلك المعلومات قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو تصحيح توقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق على خاصية القيمة الاسترجاعية للمعلومات أيضا بالتغذية العكسية Feedback، وهي لا تقل عن أهمية خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.

ج) التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات: يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تأخر تقديمها إلى فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها. (هوام جمعة و لعشوري نوال ، الصفحات 13-14)

ثانيا: الموثوقية Reliability

تعني هذه الخاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة، أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها ولتحقيق ذلك يجب توافر ثلاث خصائص ثانوية:

أ-صدق المعلومات في تمثيل الظاهرة موضع البحث Representational Faithfulness

أي تطابق طبيعة العملية المالية مع أرقام المعلومة المقدمة عنها. فمثلاً إذا كانت الديون المتوقع عدم تحصيلها تقدر بمبلغ 1500 دينار، ولكن المحاسب اكتفى بمخصص بمبلغ 1000 دينار فقط. إذن، المعلومة الأخيرة التي اعتمدها المحاسب 1000 دينار ليست صادقة في تمثيل الظاهرة والعبرة – بالصدق هنا – هو مطابقتها الواقع.

ب-الموضوعية أو قابلية التحقق Verifiability

أي لو أن أي محاسب آخر أعاد عملية القياس المحاسبي، لتوصل إلى نفس النتائج. ويتحقق ذلك بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية المقبولة عموماً فالنتائج لن تكون مرتبطة بشخص المحاسب.

ج-الحياد Neutrality

أي أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من التحيز Free From Bias لمصلحة فئة معينة من المستخدمين أي لا تغلب مصالح فئة معينة من المستخدمين على مصالح غيرها من الفئات. فالمعلومات لن تكون حيادية إذا غلبنا مصلحة مجلس الإدارة في الشركة على مصلحة المساهمين عند اختيار طريقة قياس المخزون أو اهتلاك الأصل الثابت فهذا يؤدي إلى عدم الحياد في القياس المحاسبي. (رضوان حلوه حنان و نزار فليح البلداوي، 2009، الصفحات 24-25)

ثالثا: القابلية للمقارنة Comparability

تؤدي القابلية للمقارنة إلى التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والإختلاف بين أداء الشركة وأداء الشركات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء الشركة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة، وهي تعني الثبات في استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة الأخرى، وإذا ما دعت الحاجة للتغيير، فيجب التنويه عن ذلك. (السيد ع.، ديسمبر 2017، صفحة 217) وتعني أيضا جعل قُراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة. (نوارة، 2019/2018، صفحة 99)

رابعا: القابلية للفهم Understandability

إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطا هاما للحكم على مدى جودتها والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما:

أ–درجة الوضوح والبساطة:

البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص ذي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للأحداث والعمليات الاقتصادية للمنشأة ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

ب–مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:

يعكس هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات.

إن مستوى الفهم للمعلومات يعتبر همزة وصل بين المعلومات التي يجب أن تكون مفيدة وبين المستخدمين الذين ينبغي أن تتوفر لهم حد أدنى من المعرفة بهذه المعلومة لكي يمكن من الاستفادة منها. (يحي، 2013/2012، صفحة 53)

الفرع الثالث: العناصر المستخدمة لقياس جودة القوائم المالية

أولا: الدقة كمقياس لجودة القوائم المالية

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فانه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا فانه غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. (يحي، 2013/2012، صفحة 57)

ثانيا: المنفعة كمقياس لجودة القوائم المالية

وهي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، ويمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

– **منفعة شكلية:** أي تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم.

– **منفعة زمنية:** الحصول عليها وقت الحاجة لها.

– **منفعة التقييم (تصحيحية):** أهميتها وقدرتها في تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

ثالثا: الفاعلية كمقياس لجودة القوائم المالية

وهي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي مدى تحقيق المعلومة المحاسبية ل لأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

رابعا: التنبؤ كمقياس لجودة القوائم المالية

أي كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومات استخدام حقيقة عن الماضي للتنبؤ بمعلومات متوقعة في المستقبل.

خامسا: الكفاءة كمقياس لجودة القوائم المالية

هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل تكاليف ممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمة المعلومة. (دلال، 2016/2015، الصفحات 67-68)

وحتى يتم تقديم المعلومات المالية الأكثر منفعة لأغراض اتخاذ القرار لابد من الاعتماد على أهداف القوائم المالية في تقييم واختيار البدائل المحاسبية. وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) البيان رقم (02) FA NO2 سنة (1980) بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المالية حيث أشار إلى أن الموثوقية والملاءمة هما الخاصيتان الأساسيتان للمعلومات المالية واللتان يمكن من خلالهما التفريق بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرار. (طويرات، 2021، صفحة 397)

الفرع الرابع: معايير تحقق جودة القوائم المالية

أولا: معايير قانونية

تسعى العديد من الشركات في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها، من خلال وضع قوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه الشركات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في الشركة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم هذه الأخيرة بالإفصاح الكافي عن أداءها. (وئام، 2020/2019، صفحة 27)

ثانيا: معايير رقابية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والإطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة. (هوام جمعة و لعشوري نوال ، صفحة 18)

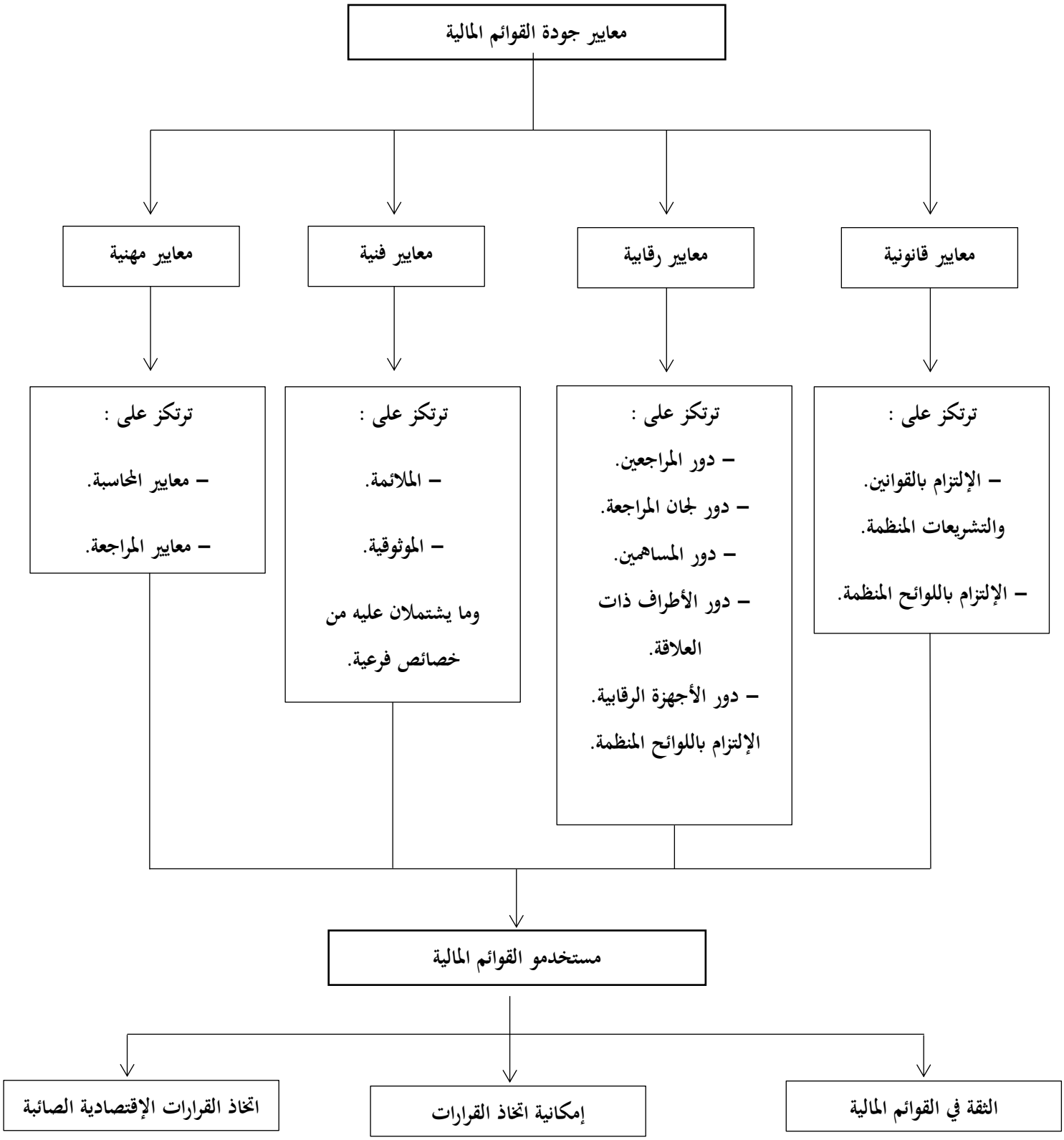
ثالثا: معايير مهنية

تهتم جميع الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية المختلفة بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك، للإطمئنان على استثماراتهم، التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة. (أبو القاسم محمود ابو ستالة، 2022/2021، صفحة 236)

رابعا: معايير فنية

إن توفر معايير فنية بما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للشركات بما يؤدي إلى رفع الإستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات. (طالب عبد العزيز و بلمداني محمد، أكتوبر 2020، صفحة 105).

معايير جودة القوائم المالية:الشكل (01-03)



المصدر: من إعداد أبو القاسم محمود ابو ستالة، مرجع سابق، ص 237

الشكل السابق يعبر عن معايير جودة القوائم المالية، ويتضح أن جودة القوائم المالية يجب أن تتمتع بالمصداقية، والخلو من التحريف والتضليل، وتحقق منافع المستخدمين، ويتم إعدادها وفق مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والفنية والمهنية، التي تهدف إلى توفير التناسق والقابلية للمقارنة والالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية التي يجب توافرها لإسهامها بشكل فعال في جودة القوائم المالية وتحقيق الهدف من استخدامها.

المطلب الثالث: عوامل وأبعاد جودة القوائم المالية

الفرع الأول: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

لجودة المعلومات المحاسبية مؤثرات عدة تتمثل في:

أولا: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)

إن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها الشركة لها تأثير على المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية وعلى مستوى جودتها، وتختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها من دولة لأخرى، وهذا التباين سببه هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد لآخر، وبما أن النظم المحاسبية تعمل في ظل هذه البيئات، فإن هذه الأخيرة تؤثر بصورة مباشرة على أهداف المحاسبية والمبادئ والقواعد المحاسبية التي تحدد جودة المعلومات ومقدارها وأثرها على المؤسسة ومقدار الاستفادة منها. (الحكيم، 2020/2019، صفحة 157)

وتتكون البيئة المحاسبية من الظروف والقيود والمؤثرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والثقافية التي تختلف من بلد لثاني وتتغير من وقت لآخر، وهي كالتالي:

أ-العوامل الاقتصادية:

تساعد النتائج الاقتصادية للقرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية، في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات تكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في سبيل الحصول على هذه الأخيرة.

كما تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد في الدولة، ففي ظل نظام الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية، بينما في ظل نظام الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام المراقبة المركزية.

ومن العوامل الاقتصادية كذلك نجد التضخم، ففي ظل ارتفاع معدل التضخم يجعل من المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا للتكلفة التاريخية غير ملائمة.

ب –العوامل الاجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...إلخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية أحدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي. (عتير، 2012/2011، صفحة 47)

ج–العوامل القانونية:

إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والتشريعات والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضفاء نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التى يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تأثر على الخصائص النوعية للمعلومات.

د–العوامل السياسية:

إن العوامل السياسية للبيئة المحاسبية لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية للمستخدمين للتقارير المالية التي تلائم المعلومات المحاسبية عن الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر معينة، ومن هنا تقع على المنشأة مهمة توجيه وتطوير إمكانياتها نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن تحقيقه.

هـ–العوامل الثقافية:

تتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدفق بشكل عام والخصائص النوعية المعلومات المحاسبية بشكل خاص فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على

أغلبية الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات على عكس البلدان التي لديها مستوى تعليمي أفضل وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية، ففي الدول التي لها السبق في إنشاء الاتحادات والجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسات المحاسبية فيها التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من خلال التقارير المالية. (دلال، 2016/2015، الصفحات 69-70)

ثانيا: العوامل المتعلقة بالمعلومات

تتأثر جودة القوائم المالية المتضمنة في التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص النوعية للحكم على منفعتها في اتخاذ القرارات حيث يتم التمييز من خلال هذه الخصائص والصفات بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، وكذلك بموجبها يتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب توفيرها وعرضها.

ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، استخدام الحاسوب في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات الشركة والمستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب. (سليمان، 2022/2021، الصفحات 97-98)

ثالثا: المراجعة الخارجية

المراجعة الخارجية تكتسي أهميتها من كبر حجم الشركات الاقتصادية في العصر الحديث، وتعدد أنشطتها، وتوسع عملياتها، وتعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل محايد لإبداء رأي مهني في القوائم المالية التي تخص الشركة، مع القيام بإيصال الرأي أو النتيجة للمستخدمين ذوي العلاقة والاهتمام بالقوائم المالية من الإدارة والعاملين والدائنين وغيرهم، وكذلك تأتي أهمية المراجع الخارجي من التأكد من مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المختلفة التي حددتها مسبقاً، وتأتي كذلك أهمية المراجع الخارجي من كون أدائه يتميز بالحياد والاستقلالية، حتى يأتي رأيه وتقريره محققاً تطلعات جميع مستخدمي القوائم المالية، بعكس المراجع الداخلي الذي تكون تبعيته وظيفياً لإدارة الشركة التي يكون ملتزماً بتوجيهاتها.

والهدف الرئيس من المراجعة الخارجية هو تأكيد جودة القوائم والتقارير المالية، وذلك من خلال تقرير مستقل ومحايد يؤكد به على تطبيق الشركة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم والتقارير المالية من قبل المؤسسة وعرضها. (أبو القاسم محمود ابو ستالة، 2022/2021، الصفحات 241-242)

الفرع الثاني: أبعاد جودة القوائم المالية

لكي تكون المعلومات المستخدمة في المؤسسة مناسبة وجيدة من اجل اتخاذ القرارات ذات فائدة وبكفاءات عالية لمستخدميها لابد من وجود عدد من الخصائص النوعية من ثلاث أبعاد هي: البعد الزمني، بعد المحتوى، البعد الشكلي وذلك على النحو التالي:

أولا: البعد الزمني: يعتبر البعد الزمني هام للغاية في تحديد قيمة المعلومات حيث يصف الفترة الزمنية التي تتعلق بالمعلومات ومدى تكرار المعلومة وزمن استخدامها ويجيب علينا تساؤل متى؟ كما يتضمن البعد الزمني الجوانب التالية: التوقيت، الحداثة التكرار والفترة الزمنية.

ثانيا: البعد الشكلي: يتعلق البعد الشكلي بكيفية تقديم المعلومات ويختص بالإجابة على تساؤل كيف؟ ويتضمن الجوانب الآتية: التكلفة التقديم، التفاصيل السهولة والوضوح الترتيب المرونة والوسائط.

ثالثا: بعد المحتوى: يصف هذا البعد مجال ومحتوى المعلومات ويختص بالإجابة على تساؤل لماذا؟ ويتضمن الجوانب التالية الملائمة، الدقة، الشمول الصدق، الثبات والواقعية، المدى والأثر.

وإضافة إلى تلك الخصائص فالمعلومات الجيدة عليها لم تكن يعرفها قبل حصوله على المعلومات فإذا توفرت هذه الخصائص في المعلومات أصبحت المعلومات بحق موردا هاما للإدارة العليا لا تستطيع الاستغناء عنه. (القادر، 2021/2020، صفحة 74)

الفرع الثالث: أهداف جودة القوائم المالية

ترتبط جودة المعلومات المحاسبية بمدى قدرة القوائم المالية على تحقيق أهدافها، والمتمثلة في توفير معلومات كافية من حيث النوعية والكمية وتتسم بالدقة والتوقيت المناسب وتمكن مستخدميها من اتخاذ القرارات، تتعلق بالتخطيط والرقابة والإستثمار وغيرها، حيث أن جودة المعلومات المحاسبية تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، منها:

- إتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للشركات.

- توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل الشركة وإلى أطراف خارجية.

- توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الإستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون.

- تهدف جودة المعلومات المحاسبية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمالية المرتبطة بالأنشطة المختلفة للشركة ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة.

- توفر معلومات مالية كافية من حيث النوعية والكمية، وتكون ذات أهمية وتستفيد منها الشركات.

- اشتمال جودة المعلومات المحاسبية على مقومات الرقابة بأنواعها منها الرقابة التنظيمية ورقابة المعايير.

- توفر جودة المعلومات بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتسم بالدقة والتوقيت المناسب.

- تساعد جودة المعلومات المحاسبية على تقويم أساليب الرقابة. (عبد العالي منصر، 2022/2021، صفحة 152)

الفرع الرابع: أهمية جودة القوائم المالية

أن أهمية جودة القوائم المالية هي انعكاس لطبيعة المعلومات التي يود المستثمرين الحصول عليها لاتخاذ القرارات، وبالنتيجة فهي تتمتع بالآتي:

1-المعلومات الواردة ودقتها وموثوقيتها تعكس أهمية القرارات المتخذة من قبل المستثمرين فيما يتعلق بتقييم المركز المالي.

2-تعكس مدى أعدادها على وفق المعايير المحاسبية الدولية وتوحي بالثقة لدى مستعمليها.

3-تصور النشاط الاقتصادي والاداري داخل الشركة كالأرباح المعلنة أو المتوقعة.

4-غالباً ما يرغب المستثمرين بالحصول على معلومات ذات جودة عالية لكي يبنوا على أساسها تقييم القرارات المتخذة.

5-تمكن متخذي القرار الاستثماري من الوصول الى تقديرات قريبة من الحقيقة لصافي الدخل الحقيقي والذي يعكس النشاط التشغيلي للشركة.

ولتحقيق جودة التقارير المالية يجب أن تكون هنالك عدة مقومات يمكن ايجازها بالآتي:

- بناء مبادئ تعتمد على معايير المحاسبة الدولية.
- تحسين القوائم المالية الى ما وراء المتطلبات التنظيمية
- استخدام شبكات الاتصال الدولية لتحسين التقارير والتحليل المرتبط بالأداء. (علي خلف كاطع و سحر ناجي خلف، 2021، صفحة 149).

المبحث الثالث: ماهية محاسبة الاستدامة وفق المجلس الدولي لمعايير الاستدامة

من أجل تحقيق الاستدامة برزت محاسبة الاستدامة كأداة لقياس وتقييم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي لأنشطة الشركات عن طريق تقديم افصاحات موثوقة وذات مصداقية مندرجة ضمن القوائم المالية، وهذا ما سيتم التركيز عليه في هذا المبحث من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الاستدامة.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة.

المطلب الثالث: دور معايير الإفصاح عن الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

المطلب الأول: مفاهيم عامة عن الاستدامة

الفرع الأول: التطور التاريخي للاستدامة

- ترجع جذور التفكير العالمي بشأن التدهور البيئي إلى سنة 1950، حيث نشر الاتحاد العالمي للحفاظ على الطبيعة International Union for Conservation of Nature أول تقرير حول حالة البيئة العالمية وهدف هذا التقرير إلى دراسة حالة ووضعية البيئة في العالم، وقد أعتبر هذا التقرير رائدا خلال تلك الفترة في مجال المقاربات المتعلقة بالمصالحة والموازنة بين الاقتصاد والبيئة في ذلك الوقت.

- وفي عام 1968 تم إنشاء نادي روما بمشاركة عدد قليل نسبيا من الأفراد لكنهم يحتلون مناصب مرموقة في دولهم حيث كان الهدف من إنشاء النادي معالجة النمو الاقتصادي المفرط وتأثيراته المستقبلية.

- في عام 1972 انعقد مؤتمر ستوكهورم و كان ذلك بحضور 112 دولة عربية، و قد تم التطرق الى البيئة والمشكلات التي باتت تهددها.

- وفي عام 1979 بدأ الفيلسوف والمفكر الألماني هانس جوناس (Hanse Jonas) يعبر عن قلقه على الأوضاع البيئية في كتابه مبدأ المسؤولية.

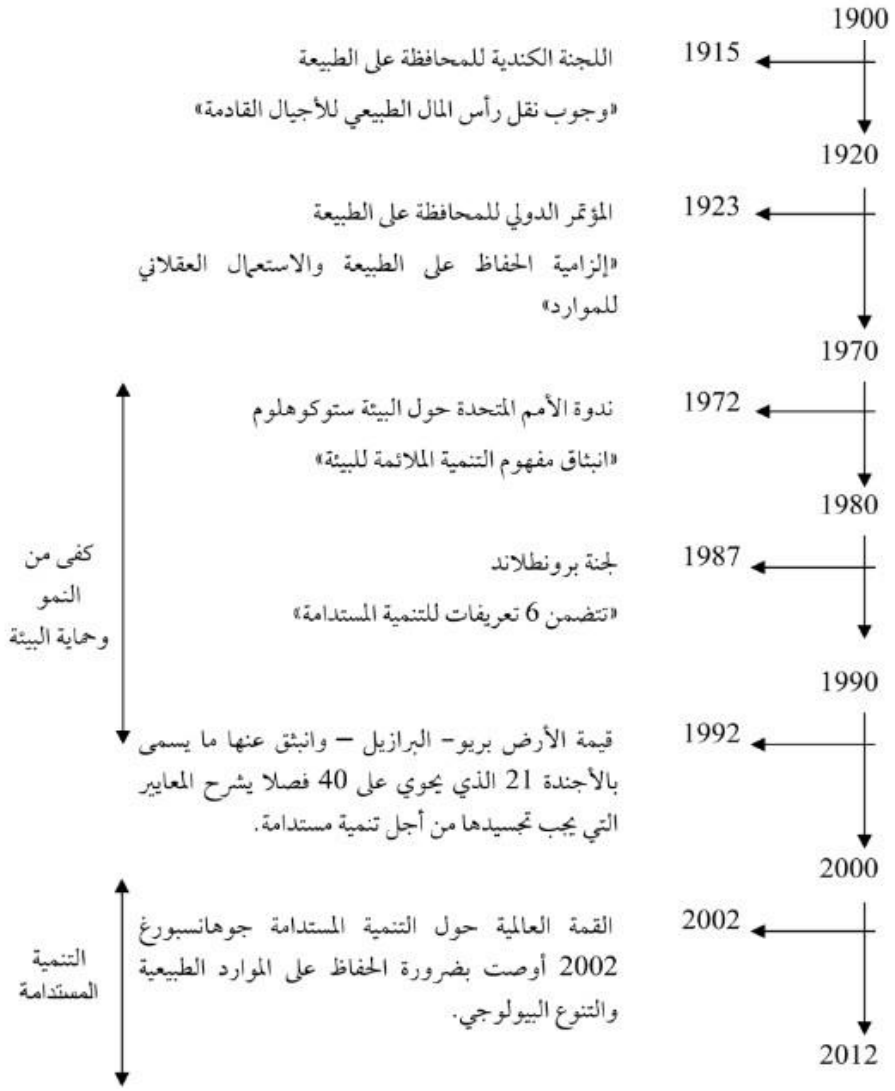
- الاتحاد الدولي للحفاظ على البيئة (IUCN) أصدر تقريرا تحت عنوان الإستراتيجية الدولية للبقاء في عام 1980.

- وفي سنة 1987 إصدار اللجنة العالمية للبيئة و التنمية تقريرا بعنوان مستقبلنا المشترك Our Common Future تحت رئاسة رئيسة الوزراء النرويجية "غرو هارلم برونتلاند Gro Harlem Brundtland" أين تم طرح التنمية المستدامة كنموذج بديل يراعي شروط تحقيق التنمية الاقتصادية بمراعاة الجانب البيئي، وأنه لا يمكن مواصلة التنمية ما لم تكن قابلة

للاستمرار من دون أضرار. وفي هذا الاجتماع ظهرت فكرة التنمية المستدامة كمصطلح يهتم بالتوازن البيئي. (سردار، 2015، الصفحات 15-16)

ولقد أدى الإرتباط الوثيق بين البيئة والتنمية إلى ظهور مفهوم التنمية المستدامة Sustainable Development وهي تنمية قابلة للإستمرار وتهدف إلى الإهتمام بالعلاقة المتبادلة ما بين الإنسان ومحيطه الطبيعي وبين المجتمع وتنميته، والتركيز ليس فقط على الكم بل النوع مثل تحسين توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وتوفير فرص العمل والصحة والتربية والإسكان، وتهدف التنمية المستدامة أيضا إلى الإهتمام بشكل رئيسي بتقييم الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمشاريع التنموية. حيث أن البيئة هي المخزون الطبيعي للموارد التي يعتمد عليها الإنسان وأن التنمية هي الأسلوب التي تتبعها المجتمعات للوصول إلى الرفاهية والمنفعة، فإن الأهداف التنموية البيئية يكمل بعضها البعض. (كمال، 1436هـ-2015م، الصفحات 22-23)

الشكل (01-04): نشأة وتطور التنمية المستدامة



المصدر: كتاب التنمية المستدامة، تأليف مصطفى يوسف كافي، ص46

نلاحظ أن ندوات الثلاثة ستوكو هلوم ،1972 ريو 1992 وجوهانسبورغ 2002 قد رسخت مفهوم الجديد للتنمية بأخذ الاعتبارات البيئية في السياسات الاقتصادية من أجل الوصول إلى اقتصاد مستدام. ولذلك فإن تغيير مفهوم التنمية الاقتصادية من مجرد زيادة استغلال الموارد الاقتصادية للوفاء باحتياجات الإنسان المتعددة إلى مفهوم التنمية المتواصلة والتي ينظر إليها كأفضل خيار للوفاء باحتياجات الحاضر دون التفريط في حق الأجيال القادمة، أدى إلى إدخال عنصرين جديدين لقياس مستوى التنمية والتطور في أي بلد. (كافي، 2016، صفحة 47)

الفرع الثاني: مفهوم الاستدامة

التنمية المستدامة هي ارادة وحماية قاعدة الموارد الموارد الطبيعية وتوجيه التغيير التقني والمؤسسي بطريقة تضمن تحقيق واستمرار الزراعة والغابات والمصادر السمكية تحمي الأرض والمياه والمصادر الوراثية النباتية والحيوانية ولا تضر بالبيئة وتتسم بأنها ملائمة من الناحية الفنية ومناسبة من الناحية الاقتصادية ومقبولة من الناحية الاجتماعية. (أسعد محمد علي العواد و حسن عبدالكريم الابراهيمي، 2023، صفحة 24)

بالاعتماد على هذا التعريف يمكن القول أن التنمية المستدامة هي مفهوم يهدف إلى تحقيق التوازن بين تلبية احتياجات الجيل الحالي من البشر والحفاظ على قدرة الأجيال المستقبلية على تلبية احتياجاتها. تتضمن هذه العبارة عدة جوانب تشير إلى طريقة تحقيق التنمية المستدامة.

– الجانب الأول يتعلق بحماية قاعدة الموارد الطبيعية. يشير هذا إلى الحاجة إلى الحفاظ على مواردنا الطبيعية مثل الهواء النقي والماء النقي والتربة الصالحة للزراعة والتنوع البيولوجي. يجب حماية هذه الموارد والحفاظ عليها من التدهور والاستنزاف الزائد.

– الجانب الثاني يتعلق بتوجيه التغيير التقني والمؤسسي. يعني هذا أنه يجب توجيه التقدم التكنولوجي والتغييرات في الهياكل المؤسسية بطريقة تدعم التنمية المستدامة. يتعين أن يكون التغيير التقني والمؤسسي موجهًا نحو تعزيز الاستدامة وتحقيق الفوائد البيئية والاقتصادية والاجتماعية المستدامة على المدى الطويل.

– الجانب الثالث يتعلق بتحقيق واستمرار الزراعة والغابات والمصادر السمكية. يجب أن تكون هناك جهود لضمان استمرارية وتحقيق الاستدامة في قطاعات مثل الزراعة والغابات وصيد الأسماك. يجب أن يتم الاهتمام بصحة واستدامة هذه القطاعات لضمان توفير الغذاء والموارد الحيوية بشكل مستدام.

– الجانب الرابع يتعلق بحماية الأرض والمياه والمصادر الوراثية النباتية والحيوانية. يجب أن يتم الحفاظ على التنوع البيولوجي والحفاظ على البيئات الطبيعية وحماية الموارد الوراثية للنباتات والحيوانات. هذا يشمل الحفاظ على النظم البيئية الطبيعية والحماية من فقدان التنوع البيولوجي والانقراض.

– الجانب الخامس يتعلق بملائمة التنمية المستدامة من الناحية الفنية والاقتصادية والاجتماعية. يجب أن تكون أي جهود لتحقيق التنمية المستدامة قابلة للتنفيذ من الناحية الفنية، وتكون مستدامة اقتصادياً وتتوافق مع قدرات المجتمعات والثقافات الاجتماعية. يجب أن تأخذ التنمية المستدامة في الاعتبار الجوانب الاجتماعية والثقافية وتكون قبولًا من قبل المجتمعات المعنية.

وعرفها ماهر أبو المعاطي (2014): التنمية المستدامة هي تنمية حقيقية مستمرة ومتواصلة هدفها وغايتها الإنسان تؤكد على التوازن بين البيئة بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بما يسهم في تنمية الموارد الطبيعية وتمكين وتنمية الموارد البشرية وإحداث تحولات في القاعدة الصناعية والتنمية على أساس علمي مخطط وفق استراتيجية محددة لتلبية احتياجات الحاضر والمستقبل على أساس من المشاركة المجتمعية مع الإبقاء على الخصوصية الحضارية للمجتمعات. (مدحت ابو النصر و ياسمين مدحت محمد، 2017، صفحة 81)

أشار هذا التعريف إلى أن التنمية المستدامة تعني تحقيق تنمية حقيقية ومستمرة بطريقة تحافظ على التوازن بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، بهدف تعزيز تنمية الموارد الطبيعية وتمكين وتطوير الموارد البشرية، وتحقيق تحولات في القاعدة الصناعية والتنمية بناءً على أسس علمية وخطط محددة. تهدف هذه التنمية إلى تلبية احتياجات الحاضر والمستقبل، وتشجيع المشاركة المجتمعية في عملية التنمية، مع المحافظة على التراث الثقافي للمجتمعات.

والباحث "هاربر" يعرفها بأنها الربط بين ما يستدام وما ينمى، مع وجود طيف متنوع في الممارسة، فثمة من يركز فقط على ما يستدام في حين أن آخرين يركزون فقط على ما ينمى.

والإشارة الأساسية في هذا التعريف تذهب إلى الكشف عن وجود نوع من التطرف في جانب التنمية على حساب الاستدامة أو العكس، وكأن التعريف يقول بوجوب إحداث التوازن، وهذا أمر صحيح من الناحية النظرية، على أن الشكوى في كثير من الأحيان هو من جراء طلب تحقيق التنمية على حساب الاستدامة بأبعادها البيئية وغيرها، وهذه الإشكالية الكبرى التي نعاني منها. (البريدي، 2015، صفحة 53)

وكذلك نقول أن التنمية المستدامة هي مصطلح اقتصادي اجتماعي أممي، رسمت به هيئة الأمم المتحدة خارطة للتنمية البيئية والاجتماعية والاقتصادية على مستوى العالم، هدفها الأول هو تحسين ظروف المعيشية لكل فرد في المجتمع، وتطوير وسائل الإنتاج وأساليبه، وإدارتها بطرق لا تؤدي إلى استنزاف موارد كوكب الأرض الطبيعية، حتى لا نحمل الكوكب فوق طاقته، ولا نحرم الأجيال القادمة من هذه الموارد، (تلبية احتياجات الجيل الحالي دون إهدار حقوق الأجيال القادمة)، ودون الإفراط في استخدام الموارد الطبيعية المتبقية على كوكبنا. (التنمية المستدامة، 20 رجب 1445هـ الموافق ل 1 فبراير 2024)

نفهم من التعريف السابق أن التنمية المستدامة تعد مصطلحًا اقتصاديًا واجتماعيًا مُتبنى من قِبَل الأمم المتحدة، ويشير إلى استراتيجية تهدف إلى تحقيق التنمية في جوانبها البيئية والاجتماعية والاقتصادية على مستوى العالم. يتم تصوير هذه الاستراتيجية

عبر رسم خارطة تفصيلية تشمل إرشادات وأهدافًا لزيادة جودة حياة الأفراد في المجتمع، وتطوير وسائل الإنتاج والعمليات الاقتصادية بطرق تحافظ على الموارد الطبيعية للأرض ولا تستنزفها.

مما جاء في التعاريف السابقة أعلاه يمكننا القول أن "التنمية المستدامة هي مصطلح يركز على التطور في ثلاثة مجالات هي الاقتصاد والمجتمع والبيئة بشكل مستدام ومتوازن في نفس الوقت من خلال تلبية احتياجات الجيل الحالي دون المس أو الضر بقدرة الجيل القادم على تلبية حاجياته.

الفرع الثالث: أبعاد الاستدامة Dimension of Sustainability

يمكن تحديد ثلاثة أبعاد رئيسية للاستدامة، وهي كالتالي:

- البعد الاقتصادي

- البعد الاجتماعي

- البعد البيئي

أولا: البعد الاقتصادي

بالنسبة للشركات الصناعية الكبرى تعني التنمية المستدامة إجراء خفض عميق ومتواصل في استهلاك هذه الشركات من الطاقة والموارد الطبيعية، إجراء تحولات جذرية في الأنماط الحياتية السائدة، واقتناعها بتصدير نموذجها التنموي الصناعي عالميا للتقليل من استنزاف موارد وحقوق الأجيال القادمة.

كما يهدف البعد الاقتصادي إلى:

- تحقيق مستوى عالي من الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات الضرورية، غير أن هذا يتعذر تحقيقه في ظل محدودية الموارد المتاحة للعديد من الدول سواء كانت متقدمة أو متخلفة.

- توفير عناصر الإنتاج الرئيسية في مقدمتها التنظيم والمعرفة العلمية ورأس المال.

- زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج لزيادة معدلات الدخل الفردي وتنشيط العلاقة والتغذية الراجعة بين المدخلات والمخرجات.

- النمو الذاتي الذي يعتمد على مبادئ التوازن الاقتصاد الكلي وتحقيق أقصى قدر من النمو دون الإفراط في عبء الديون التي سيتم نقلها إلى الأجيال المقبلة. (شليحي الطاهر و تواتي عامر ، مارس 2017، صفحة 74)

ثانيا: البعد الاجتماعي

يركز البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة على أهمية المعلومات المتعلقة بتأثير أنشطة الشركات وعملياتها على المجتمع حيث أن الإنسان يشكل جوهر التنمية وهدفها النهائي من خلال الاهتمام بالعدالة الاجتماعية ومكافحة الفقر وتوفير الخدمات الاجتماعية إلى جميع المحتاجين لها بالإضافة إلى ضمان الديمقراطية من خلال مشاركة الشعوب في اتخاذ القرار بكل شفافية، (العربي حجام و سميحة طري، ديسمبر 2019، صفحة 131) ويعتبر السعي من أجل استقرار النمو السكاني ووقف تدفق الأفراد على المدن أحد أبرز أهداف هذا البعد وذلك من خلال تطوير مستوى الخدمات الصحية والتعليمية في الريف وتحقيق أكبر قدر ممكن من المشاركة الشعبية في التخطيط للتنمية. (Al-Talib، فبراير 2024، صفحة 02)

ثالثا: البعد البيئي

أما التنمية البيئية Environmental Development فهي نوع من التنمية للبيئة التي حولنا وترتبط بمدى تأثير الشركات على البيئة وتهدف إلى المحافظة عليها وعلى مواردها الطبيعية وحمايتها من التلوث والعمل على تحقيق التوازن والتنوع والاستمرارية لها وإشباع حاجات الأجيال الحالية مع عمل حساب الأجيال القادمة أو المستقبلية. ومن أسس التنمية البيئية الاعتماد على الذات وتحقيق تعايش متبادل بين الإنسان والبيئة مفيد لكل منهما، والملائمة بين التقدم الاجتماعي والاقتصادي والإدارة الرشيدة للموارد والبيئة وأيضا تحسين أداء الشركات من ناحية الاستدامة البيئية على المدى الطويل.

والتنمية البيئية تحرص على تحقيق التنمية بمختلف أنواعها ومجالاتها ومستوياتها، مع التأكيد على عدم حدوث أي أضرار أو كوارث بيئية. ويمكن إعطاء بعض الأمثلة على التنمية البيئية في الآتي:

- المحافظة على الأراضي الزراعية.
- مكافحة التصحر.
- المحافظة على المسطحات المائية.
- العمل على زيادة المساحات الخضراء.
- زراعة الأشجار والمحافظة عليها.
- حماية الكائنات الحية.
- حماية الكائنات غير الحية.
- التحول نحو الطاقة النظيفة (مثل: الطاقة الشمسية وطاقة الرياح وطاقة الأمواج...)

- تطبيق فكر المدن الخضراء والذكية.

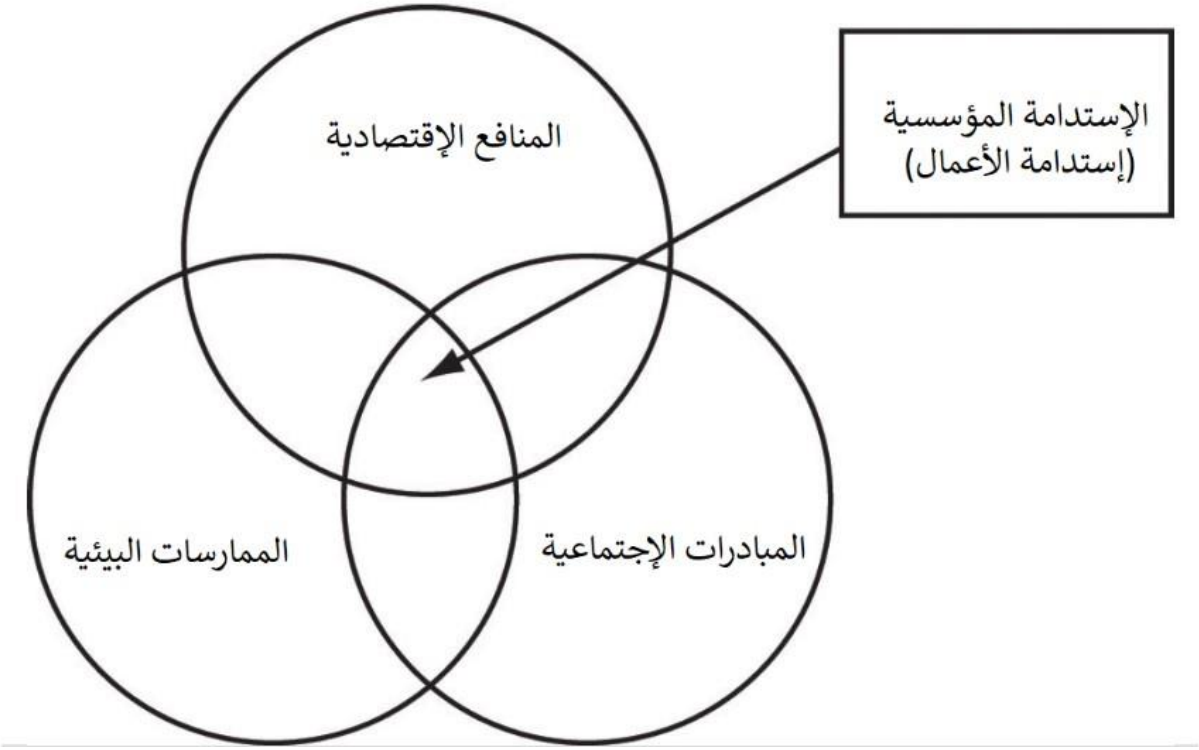
- جعل معظم الأعمال المكتبية تتم من خلال الأنظمة المعلوماتية.

- التخفيف من استهلاك الأوراق. (مدحت ابو النصر و ياسمين مدحت محمد، 2017، الصفحات 96-97)

وعليه إن الابلاغ عن هذه المؤشرات واعداد التقارير عن أداء الشركة وتطويرها فيما يتعلق بأدائها عن الاستدامة بأنه يجب الدمج بين أبعاد الاستدامة أعلاه لأنها ليست مستقلة عن بعضها البعض وإنما يكمل بعضها الآخر لأن الهدف منها واحد يضمن بقاء الشركة على المدى البعيد واستمراريتها وتعظيم قيمتها وزيادة قدرتها التنافسية بجانب الحفاظ على ثروة المجتمع وموارده وبيئته. (أسعد محمد علي العواد و حسن عبدالكريم الابراهيمي، 2023، صفحة 32)

والشكل التالي يوضح العلاقة بين الأبعاد الثلاثة:

الشكل (01-05): البعد الثلاثي للاستدامة



المصدر: موقع مقال، https://mqqal.com/2020/09/استدامة-المنظمات-والأعمال-وتطبيقاته

الفرع الرابع: أهداف الاستدامة Sustainable Development Goals

حددت منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) 17 هدف للاستدامة وهي كالتالي:

- القضاء على الفقر بجميع أشكاله في كل مكان.

- القضاء على الجوع وتحقيق الأمن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة.

- ضمان حياة صحية وتعزيز الرفاهية للجميع في جميع الأعمار.

- ضمان التعليم الجيد الشامل والمنصف وتعزيز فرص التعلم مدى الحياة للجميع.

- ضمان توافر المياه والصرف الصحي وإدارتها المستدامة للجميع.

- ضمان حصول الجميع على الطاقة الحديثة والموثوقة والمستدامة وبأسعار معقولة.

- تعزيز النمو الاقتصادي المطرد والشامل والمستدام والعمالة الكاملة والمنتجة وتوفير العمل اللائق للجميع.

- بناء بنية تحتية قادرة على الصمود، وتعزيز التصنيع الشامل والمستدام، وتشجيع الابتكار.

- الحد من عدم المساواة داخل البلدان وفيما بينها.

- جعل المدن والمستوطنات البشرية شاملة وآمنة ومرنة ومستدامة.

- ضمان أنماط الاستهلاك والإنتاج المستدامة.

- اتخاذ إجراءات عاجلة لمكافحة تغير المناخ وآثاره.

- الحفاظ على المحيطات والبحار والموارد البحرية واستخدامها على نحو مستدام لتحقيق التنمية المستدامة.

- حماية واستعادة وتعزيز الاستخدام المستدام للنظم البيئية الأرضية، وإدارة الغابات على نحو مستدام، ومكافحة التصحر، ووقف وعكس اتجاه تدهور الأراضي ووقف فقدان التنوع البيولوجي.

- تعزيز المجتمعات السلمية والشاملة لتحقيق التنمية المستدامة، وتوفير الوصول إلى العدالة للجميع وبناء مؤسسات فعالة وخاضعة للمساءلة وشاملة على جميع المستويات.

- تعزيز وسائل التنفيذ وتنشيط الشراكة العالمية للتنمية المستدامة. ((FAO)).

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة

الفرع الأول: مجلس معايير محاسبة الاستدامة SASB

مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) وهي اختصار لـ Sustainability Accounting Standards Board وهو منظمة غير ربحية، تأسست في يوليو عام 2011 على يد جين روجرز (Jean Rogers) مقرها سان فرانسيسكو، كاليفورنيا في الولايات المتحدة الأمريكية. (Wikipedia, s.d.)

وانضم مجلس معايير محاسبة الاستدامة SASB إلى المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة the International Integrated Reporting Council (IIRC) في عام 2021، لتشكيل مؤسسة تقارير القيمة (VRF) ومؤخرا تم دمج VRF مع مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تتواجد بالمملكة المتحدة، والتي أنشأت المجلس الدولي لمعايير الاستدامة (ISSB) لمواصلة مهمة SASB المتمثلة في ضمان إعداد تقارير شفافة وقابلة للتنفيذ حول الاستدامة. (Bromberg, 2023)

ويعتبر المجلس الدولي لمعايير الاستدامة International Sustainability Standards Board (ISSB) أنه هيئة مستقلة تابعة للقطاع الخاص يقع مقره بمدينة فرانكفورت الألمانية ويعمل على تطوير واعتماد معايير الإفصاح عن الاستدامة وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Sustainability Disclosure Standards)، ويعمل مجلس ISSB تحت إشراف مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تم تشكيل ISSB في عام 2021 بعد مشاورتين حول الطلب على معايير الاستدامة العالمية والدور الذي يمكن أن تلعبه المؤسسة في تطوير هذه المعايير وبشأن التعديلات المقترحة على دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي من شأنها تمكين إنشاء مجلس جديد لمعايير الاستدامة بموجب حوكمة المؤسسة.

ويتألف مجلس ISSB عادةً من 14 عضوًا، وتتمثل المؤهلات الرئيسية لعضوية ISSB في الكفاءة والخبرة المهنية ذات الصلة. ويضم المجلس ثلاثة أعضاء من منطقة آسيا وأوقيانوسيا، وثلاثة أعضاء من أوروبا، وثلاثة أعضاء من الأمريكيتين، وعضو واحد من أفريقيا، وأربعة أعضاء معينين من أي منطقة، ويترأس المجلس رئيس واحد ونائب رئيس حاليًا ويسمح دستور مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بما يصل إلى نائبين لرئيس ISSB. (International Sustainability Standards Board (ISSB), 2024)

ويعد هذا المجلس منظمة أو جهة مستقلة خاصة بوضع معايير محاسبة الاستدامة الملبية لحاجات المستثمرين من خلال تحسين جودة الافصاح عن المعلومات المحاسبية المستدامة ومن اهم مبادئ هذا المجلس هي قدرة المستثمرين على التطبيق لتلك المعايير وامكانية تخفيف حدة المخاطر والوقوف على محدد الكلفة المنفعة والأخذ بالحسبان جميع الآراء ووجهات النظر الخاصة بمستخدمي المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات في مجال تعديل وتطوير المعايير ومن اهم الخصائص التي اهتم بها هذا المجلس من

اجل الاعتماد عليها عند تقييم المعلومات هي خاصية الملائمة والفائدة وقابلية التطبيق والمقارنة والفهم والتدقيق والاكتمالية وتحسن الاداء والحيادية ومحدد المنفعة الكلفة، اذ يمكن القول ان تطبيق معايير محاسبة الاستدامة سينتج عنها تحسين الأسس المحاسبة بشكل عام فضلا عن توفير معلومات محاسبية متميزة ومفيدة لاتخاذ وترشيد القرارات. وذكر مجلس معايير محاسبة الاستدامة خمسة أبعاد ينبغي تحقيقها من أجل تنظيم الاستدامة وهي كالتالي:

أ–الرأسمالية الاجتماعية: يهتم هذا البعد بإدارة العلاقة مع الجهات الخارجية والداخلية للوحدة مثل الزبائن وحماية الفئات الضعيفة والموظفين وما شابه ذلك.

ب–التأثيرات البيئية: يتمثل هذا البعد باستخدام الموارد الغير متجددة كمدخلات لعوامل الانتاج مما ينتج عنها تأثير على الحالة المالية للوحدة.

ج–رأس المال البشري: يهتم هذا البعد بإدارة الموارد البشرية كالموظفون وبوصفهم موجودات بشرية لها قيمة طويلة الأجل.

د–القيادة والحكم: يهتم هذا البعد بإدارة القضايا الخاصة بنموذج العمل والتي تكون عبارة عن صراعات مع أصحاب المصالح مما يخلق في نهاية الأمر مسؤولية محتملة ويشمل ذلك ادارة المخاطر والسلامة والفساد والرشوة وتضارب المصالح وما شابه ذلك.

و–الابتكار: يتضمن هذا البعد دمج للقضايا البيئية والاجتماعية والانسانية عند إنشاء قيمة لدى الوحدة ومنها الكفاءة والمسؤولية في التصميم. (ريم سعد حسن الخزرجي و وآخرون، 2020، صفحة 190)

الفرع الثاني: نشأة وتطور محاسبة الاستدامة

أولا: نشأة محاسبة الاستدامة

نشأت محاسبة الاستدامة (وتعرف أيضًا بالمحاسبة الاجتماعية أو المحاسبة الاجتماعية والبيئية أو الإبلاغ الاجتماعي للشركات أو الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات أو الإبلاغ غير المالي) منذ حوالي 20 عامًا، وتعتبر فئة فرعية من المحاسبة المالية التي تركز على الإفصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بأداء الشركات التجارية لأصحاب المصلحة الخارجيين، مثل أصحاب رأس المال والدائنين والسلطات الأخرى. تصف محاسبة الاستدامة الأنشطة التي لها تأثير مباشر على المجتمع والبيئة والأداء الاقتصادي للمؤسسة. تختلف محاسبة الاستدامة في المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية في أن المحاسبة الإدارية تُستخدَم في اتخاذ القرارات الداخلية ووضع سياسات جديدة سيكون لها تأثير على أداء المؤسسة على المستوى الاقتصادي والبيئي والاجتماعي (المعروف باسم الحصيلة الثلاثية أو ثلاثية P أو تي بي إل؛ الناس والكوكب والربح (People, Planet, Profit). غالبًا ما تستخدم محاسبة الاستدامة لتوليد القيمة داخل المؤسسة.

ثانيا: التطور التاريخي لمحاسبة الاستدامة

ظهر مفهوم محاسبة الاستدامة من التطورات التي جرت في المحاسبة. حدثت تطورات واسعة في المحاسبة على مدى السنوات الأربعين الماضية، على الرغم من حدوث تطورات محدودة على مدى السنوات العشر الماضية. يكشف التطوير عن خطين بارزين للتحليل. الخط الأول هو النقاش الفلسفي حول المساءلة، إذا وكيف ساهمت في التنمية المستدامة، وما هي الخطوات اللازمة نحو الاستدامة. يعتمد هذا النهج على نظام جديد تمامًا للمحاسبة مصمم لتعزيز إستراتيجية الاستدامة. الخط الثاني هو منظور الإدارة المرتبط بمصطلحات وأدوات متنوعة لتحقيق الاستدامة. ويمكن اعتبار ذلك امتدادًا أو تعديلًا للتكلفة المالية التقليدية أو المحاسبة الإدارية. لتطوير محاسبة الاستدامة، يُسمَح من جديد بإعادة تقييم كاملة للأهمية النسبية للفوائد والمخاطر الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وتفاعلاتها في أنظمة محاسبة الشركات. يمكن التمييز بين التطورات التي تؤدي إلى المحاسبة المستدامة، في فتراتٍ زمنيةٍ عديدةٍ كان فيها عدد من الاتجاهات واضحًا: 1971-1980 و1981-1990 و1991-1995 وحتى الوقت الحاضر. كانت هذه الفترات قابلة للتمييز عبر الدراسات التجريبية والبيانات المعيارية والمناقشات الفلسفية والبرامج التعليمية والأدب والأطر التنظيمية.

أ- مرحلة 1971-1980

بحلول نهاية العقد، نُشِرَ عددٌ كبيرٌ من الأعمال التجريبية وعدد من الأوراق البحثية التي تشير إلى بناء نماذج تعزز الإفصاح المحاسبي الاجتماعي. وشملت هذه الأعمال في وقت مبكر تحليلا ذاتيا وكذلك أدب المحاسبة الاجتماعية والبيئية، وربط المعلومات المتعلقة بالبعد الاجتماعي للمحاسبة مع الموظفين أو المنتجات. عُوملت الشؤون البيئية عمومًا كجزء من حركة محاسبة اجتماعية غير متمايزة وغير متطورة إلى حدٍ ما، وشملت الأضرار البيئية الضرر الذي لحق بالأرض والهواء والماء والضوضاء والبصريات والفنون وغيرها من أشكال التلوث وإنتاج النفايات الصلبة. نشأت لأول مرة أفكار حول الأسعار الاعتبارية والتخطيط للعوامل الخارجية وبدأت في التطور ولو أن المساهمة هذه الفترة كانت ملحوظة للتطورات واسعة النطاق في مجال المراجعة الاجتماعية، فقد كانت المنهجية مماثلة تقريبًا لتقارير المحاسبة المالية التاريخية. في هذا الوقت، لم تتطور معايير المحاسبة المالية أو الأطر التنظيمية إلى أي مدى حيث كانت الدراسات والبحوث التجريبية وصفية بشكل أساسي، وعلى الرغم من تعزيز العديد من النماذج والبيانات المعيارية المماثلة، فلم يكن النقاش الفلسفي واسع الانتشار.

ب- مرحلة 1981-1990

أظهرت الفترة الأولى من العقد تطورًا متزايدًا في مجال المحاسبة الاجتماعية، وشهدت الفترة الأخيرة من العقد تحولًا واضحًا نحو الاهتمام بالمحاسبة البيئية، مع وجود علامات متزايدة نحو التخصص في الأدب حيث كان البحث التجريبي أكثر تحليليةً. استُبدِلَت المخاوف المتعلقة بكشف البيانات الاجتماعية بالتركيز على الإفصاحات البيئية والقوانين كوسيلة بديلة للحد من الأضرار

البيئية. وبدأت البيانات المعيارية وبناء النماذج بتعزيز الميدان البيئي، خلال هذه الفترة بدأ تطوير البرامج التعليمية حول قضايا المحاسبة الاجتماعية والبيئية.

ج–مرحلة 1991–1995

تميزت هذه الفترة بالسيطرة شبه الكاملة للمحاسبة البيئية على المحاسبة الاجتماعية حيث كان هناك أيضًا بعض الانتشار للإفصاحات البيئية إلى التدقيق البيئي بالإضافة إلى تطوير إطار عمل لتوجيه تطبيقات التدقيق البيئي، ولاسيما تطوير أنظمة الإدارة البيئية، لا يزال هناك القليل من الأطر التنظيمية التي تؤثر على إفصاحات المحاسبة الاجتماعية والبيئية وصارت الأطر المفاهيمية للمحاسبة تمتد لتشمل القياس غير المالي والقضايا الاجتماعية أو البيئية وينمو تطوير إطار تنظيمي واضح وكذلك مفاهيمي في العديد من البلدان، في حين أن تقدم التنظيم البيئي في المملكة المتحدة وأوروبا كان أبطأ من الولايات المتحدة أو كندا أو أستراليا. كان التقدم غير متساوٍ ولكنه سريع مقارنةً بما حدث في مجال الإفصاح عن الحسابات الاجتماعية، خلال هذه الفترة كان هناك العديد من الكتب المدرسية والمقالات الصحفية التي تغطي كل من المحاسبة الاجتماعية والبيئية ومع ذلك كان هناك نقص نسبي في العمل المعياري/الفلسفي داخل المحاسبة خلال هذه الفترة، ولم تنتعش المحاسبة البيئية منذ نماذج السبعينيات وفشلت في التكيف مع المناقشات حول تقييم العوامل الخارجية. أصبح للاستدامة ومناقشة دور المحاسبة الإدارية في المساعدة في التنمية المستدامة أهمية متزايدة.

د– مرحلة 1995 حتى الآن

أدى تقارب أسواق رأس المال العالمية وظهور قضايا مراقبة الجودة العالمية والإقليمية مع نهاية القرن الماضي وبداية الألفية حيث بلغت مهنة المحاسبة أوجها في الأزمة المالية الآسيوية في 1997- 1998 وفي عام 2001 عند انهيار شركة إنرون أدى ذلك إلى تركيز رفيع المستوى لاحق على المحاسبة العالمية والوطنية، وقد أظهرت مؤلفات المحاسبة زيادة كبيرة في الاهتمام بقضايا التنمية المستدامة والمحاسبة، من خلال استكشاف ما تستلزمه محاسبة الاستدامة، وتزايد احتمالية أن تشارك مهنة المحاسبة في إعادة دراسة أساسيات المحاسبة في ضوء تحدي التنمية المستدامة، ويتم تنفيذ العديد من المقترحات والعمل الإحصائي الهام بالإضافة إلى مجموعة متزايدة من القياسات حول المحاسبة من أجل التنمية المستدامة في العديد من البيئات الدولية والوطنية وحتى هيئات السياسة العامة مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية رعت العمل الذي يتناول المحاسبة من أجل الاستدامة، حتى الآن تعتبر المحاسبة البيئية الشكل الأكثر تطورًا في محاسبة الاستدامة وتتم معالجتها بشكل متزايد في الدائرة الأكاديمية مع أعمال روبرت هيو جراي في أوائل التسعينيات، ومن خلال إصدار المبادئ التوجيهية للمحاسبة الاستدامة في القمة العالمية للتنمية المستدامة في عام 2002. (ويكيبيديا، 2024).

الفرع الثالث: مفهوم محاسبة الاستدامة

ظهر مفهوم الاستدامة من أجل العمل على توازن في المصالح التي تخدم المجتمع في المجال الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، إذ أن الاستدامة تعد إطاراً مناسباً للجهود المبذولة من أجل الوصول إلى مستوى جيد للحياة من خلال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والمحافظة على الموارد البيئية من دون استنزاف، ومحاسبة الاستدامة هي دراسة كيفية عمل النظم الطبيعية، بحيث تبقى متنوعة وتنتج كل ما تحتاجه من أجل بقاء البيئة متوازنة.

ويرى (Palit) أن محاسبة الاستدامة هي فرع من فروع المحاسبة المالية التي تركز على الإفصاح عن المعلومات غير المالية المتعلقة بأداء الشركة للأطراف الخارجية مثل المستثمرين والدائنين والحكومة والسلطات الأخرى. (المقصود، 2022، صفحة 10)

وعرفت محاسبة الاستدامة بأنها نظام معلومات مختص بقياس العمليات البيئية والاقتصادية والاجتماعية وتوصيل النتائج الى متخذي القرار من أجل توضيح وتقييم وإثبات مشاركات الوحدة في تحقيق التنمية المستدامة، ويمكن القول عنها بأنها المحاسبة التي تؤدي إلى القياس والافصاح عن جميع المجالات سواء كانت اقتصادية، بيئية، اجتماعية، تكنولوجية، أو أمور تتعلق بالحوكمة من اجل توفير معلومات مفيدة لترشيد القرارات. (ريم سعد حسن الخزرجي و وآخرون، 2020، الصفحات 189-190)

محاسبة الاستدامة هي أحد فروع المحاسبة الحديثة حيث تتناغم مع نظرية المنشأة، التي تقوم على أساس أن المشروع الاقتصادي هو تنظيم اجتماعي له دور إنساني عليه أن يلعبه، ومسؤوليات اجتماعية ينبغي أن يتحملها تجاه جميع فئات المجتمع، من مساهمين وموظفين ودائنين وعملاء (زبائن) وجهات حكومية ونقابية مختلفة، وأن ما يتخذ في الشركة من قرارات يؤثر على هذه الأطراف جميعاً، ويتسع دور الإدارة ليشمل استخدام الموارد الاقتصادية والاجتماعية أفضل استخدام، وتوفير فرص نمو واستمرارية الشركة لصالح جميع الفئات ذات العلاقة، ليتم توزيع العائد المحقق منها على جميع هذه الأطراف، بصفة أن لهم جميعا مصلحة في استمراريتها، وتتحمل إدارة الشركة المسؤولية تجاههم جميعا. (العرموطي، 2013، صفحة 12)

إن محاسبة الاستدامة ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية وقدرة الشركات على الاستمرار والنمو من خلال الافصاحات التي تقدمها للمستخدمين لتعزيز ثقة المستثمرين وتحقيق الشفافية وزيادة ثقة المستثمرين الحاليين والمحتملين. (حداد، 02 أوت 2022)

كذلك يمكن تعريف محاسبة الاستدامة على أنها نوع من المحاسبة التي تأخذ في الاعتبار الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للشركات، ويستلزم هذا تحديد وقياس وإعداد التقارير عن أداء الاستدامة الداخلي والخارجي للشركة. (Katsarski، صفحة 01)

ويعرفها Bartelmus على أنها "استدامة النشاط الاقتصادي من حيث الحفاظ على رأس المال المنتج والطبيعي المستعمل في إنتاج السلع والخدمات". (نوار، نوفمبر 2018، صفحة 08)

مما سبق يمكننا القول أن محاسبة الاستدامة هي أحد الأدوات التي تعمل على تعزيز التنمية المستدامة من خلال تقدير الأثر البيئي والاجتماعي والاقتصادي لأنشطة الشركات.

الفرع الرابع: معايير الإفصاح عن الاستدامة

يوفر المعيار الدولي للافصاح عن الاستدامة IFRS S1 مجموعة من متطلبات الإفصاح التي تستهدف تمكين الشركات من التواصل مع المستثمرين حول المخاطر والفرص المرتبطة بالاستدامة التي يواجهونها على المدى القصير والمتوسط والطويل ويحدد المعيار الدولي للافصاح عن الاستدامة IFRS S2 إفصاحات محددة مرتبطة بالمناخ والتي وضعت ليتم استخدامها مع المعيار الأول، (IFRS، 23 يونيو 2023) وقد أصدر مجلس معايير الاستدامة الدولية ISSB في 26 جوان 2023 أول معيارين من معايير الإفصاح عن الاستدامة، إيذاناً بحقبة جديدة في إعداد التقارير المالية، ندرج فيما يلي لمحة عن كل من المعيارين:

أولا: المعيار الأول IFRS S1: المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة:

أ-شرح المعيارIFRS S1

يحدد المعيار المتطلبات الأساسية لمجموعة كاملة من الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة ويتطلب من المنشأة الإفصاح عن معلومات بخصوص المخاطر جميعها والفرص المتعلقة بالاستدامة التي يمكن أو من المتوقع على نحو معقول أن تؤثر في مستقبل المنشأة والأثر في مستقبل المنشأة يشير إلى الأثر في التدفقات النقدية للشركة، أو في التمويل أو تكلفة رأس المال على المدى القصير، أو المتوسط أو الطويل.

تنشأ المخاطر والفرص المتعلقة باستدامة المنشأة من التفاعلات بين المنشأة وأصحاب المصلحة والمجتمع والاقتصاد والبيئة الطبيعية في جميع أنحاء سلسلة القيمة، قد تكون هذه التفاعلات مباشرة أو غير مباشرة وتنتج عن أداء الشركة عملياتها وأنشطتها وفق نموذج أعمالها سعياً لتحقيق أغراضها الاستراتيجية.

تحدث التفاعلات ضمن نظام مترابط تعتمد فيه الشركة على حد سواء على الموارد والعلاقات عبر سلسلة القيمة الخاصة بها لتوليد الدخل، ويؤثر في تلك الموارد والعلاقات عن طريق أنشطتها والمخرجات المساهمة في حفظ وتجديد وتطوير تلك الموارد والعلاقات أو إلى تدهورها ونضوبها، هذه التبعيات والتأثيرات قد تؤدي إلى مخاطر متعلقة بالاستدامة والفرص التي من المتوقع أن تؤثر في السيولة النقدية للشركة.

على سبيل المثال، إذا كان نموذج عمل المنشأة يعتمد على ورد طبيعي مثل المياه يمكن للكيان أن يؤثر أن يتأثر بالجودة، الوفرة وتكلفة الحصول عليه، واحتمالية تدهور أو استنفاذ المورد بما في ذلك النتائج الناشئة عن أنشطة الشركة أو العوامل الأخرى التي ممكن أن تخلق خطر تعطيل عمليات الشركة وتؤثر في نموذج عملها أو استراتيجيتها ويمكن أن تؤثر سلباً في النهاية في الأداء والمركز

المالي للشركة، على النقيض من ذلك فإن تحديد هذا المورد والحفاظ عليه بما في ذلك ما هو ناتج عن أنشطة الكيان ومن عوامل أخرى، يمكن أن تؤثر إيجابياً في الشركة.

ب-الإفصاحات التي يتطلبها المعيار IFRS S1

الحوكمة: في الجزء الخاص بالحوكمة يُفصح عن دور الإدارة والمعنيين بالحوكمة في الإشراف على المخاطر والفرص المرتبطة بالاستدامة.

استراتيجية الشركة: في هذا الجزء يجب أن تفصح الشركة عن المخاطر والفرص المرتبطة بالاستدامة وتأثيرها المالي الحالي والمتوقع في سلسلة القيمة ونموذج عمل الشركة، وتقييم مرونة نموذج عمل الشركة واستراتيجيتها المتعلقة بمخاطر الاستدامة، وشرح المخاطر المادية والانتقالية كذلك، والخطط اللازمة لعملية الانتقال إلى الصناعات ذات الانبعاثات الحرارية المنخفضة.

إدارة المخاطر: هنا تفصح الشركة عن كيفية تحديد وتقييم ومراقبة المخاطر والفرص المرتبطة بالاستدامة.

المؤشرات والأهداف: يفصح فيها عن المؤشرات والأهداف التي وضعتها الشركة لتحقيق الاستدامة مع مراعاة أن تكون مرتبطة بنموذج عمل الشركة ونشاطها.

ثانيا: المعيار الثاني IFRS S2: الإفصاحات المتعلقة بالمناخ

أ-شرح المعيار IFRS S2

ويتطلب هذا المعيار من الشركة أن توفر معلومات عن تعرضها للفرص والمخاطر المتعلقة بالمناخ، وهذه المخاطر هي نوعان مخاطر مادية ومخاطر انتقالية:

1-المخاطر المادية: مثل تعرض الأصول لأضرار بسبب تغير ظروف الجو.

2-المخاطر الانتقالية: وهي المخاطر التي تنتج بسبب انتقال الشركات للصناعات النظيفة ذات انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون المنخفض.

وتعد المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ التي لا يمكن أن تؤثر على نحو معقول في مستقبل المنشأة خارج نطاق هذا المعيار.

ب-الإفصاحات التي يتطلبها المعيار IFRS S2

الحوكمة: في الجزء الخاص بالحوكمة سيفصح عن دور الإدارة والمعنيين بالحوكمة في الإشراف على المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ.

استراتيجية الشركة: في هذا الجزء يجب أن تفصح الشركة عن المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ وتأثيرها المالي الحالي والمتوقع في سلسلة القيمة ونموذج عملها، وتقييم مرونة نموذج عمل الشركة وإستراتيجيتها فيما يتعلق بالمخاطر والفرص المعلقة بالمناخ.

إدارة المخاطر: هنا تفصح الشركة عن كيفية تحديد وتقييم ومراقبة المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ.

المؤشرات والأهداف: يُفصح عن المؤشرات والأهداف التي وضعتها الشركة لتحقيق الاستدامة مع مراعاة أن تكون مرتبطة بنموذج عمل الشركة ونشاطها.

ويعد هذان المعياران فعالين للتقارير الدورية السنوية بدءاً من الأول من جانفي 2024، ويعتمد التطبيق الإجباري لمعايير الإفصاح عن الاستدامة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مصادقة السلطات القضائية أو الجهات الناظمة لعمل الشركات محلياً ودولياً، ولا يرتبط تطبيقها بتطبيق المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS، لذلك فإن الشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية لأغراض التقاير المالية ليست مطالبة حالياً بتطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة ما لم تلزمها إحدى الجهات الناظمة لها بذلك. (ريحان، 2023)

ثالثا: إيجابيات استخدام معايير الإفصاح عن الاستدامة

– تحسين الشفافية وقابلية المقارنة لمعلومات الاستدامة، مما يسمح للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين باتخاذ قرارات أكثر استنارة.

– تساعد هذه المعايير الشركات وعلى وجه الخصوص شركات التأمين على تحديد وإدارة المخاطر المتعلقة بالاستدامة والمناخ، مما يؤدي إلى تحسين القدرة على الصمود على المدى الطويل.

– عند اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية S1 وS2، يمكن للمؤسسات أيضًا تعزيز سمعتها ومصداقيتها داخل السوق مما يدل على التزام حقيقي بالممارسات المستدامة والمسؤولة.

رابعا: التحديات التي تواجه الشركات في ظل معايير الإفصاح عن الاستدامة

– التحديات الرئيسية والتي تتمثل في الحاجة إلى تكييف نظم المعلومات وإعداد التقارير الحالية مع المتطلبات الجديدة، والذي يتطلب استثمارات كبيرة في التكنولوجيا والعمالة.

– حاجة الشركات على التغلب على تعقيدات دمج اعتبارات الاستدامة والمناخ.

– أخيراً، التحدي المتأصل في تفسير وتطبيق المعايير خاصة في المجالات التي قد تكون فيها تلك المفاهيم مستجدة، الأمر الذي يتطلب حكماً دقيقاً من قبل الشركات. (علاء الزهيري و ريناد وحيد، 2024).

المطلب الثالث: دور معايير الإفصاح عن الاستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

تتضمن المعلومات المنشورة كما كبيرا من البيانات المحاسبية الخاصة بالفترات المالية السابقة والفترة المالية الحالية، مما يساعد مستخدمي تلك المعلومات في الإطلاع على وضع الشركة حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم بناء على معلومات موثوقة مما يقلل من درجة المخاطر نتيجة اتخاذ مثل هذه القرارات.

ويقصد بالمحتوي المعلوماتي للقوائم المالية المنشورة Informational Content of published Financial Statements أي قيمة المعلومات التي تعرضها تلك البيانات من وجهة نظر مستخدم تلك المعلومات في اتخاذ ما يحتاجه من قرارات ومن ثم تختلف قيمة المعلومات المستخلصة في كل من تلك البيانات باختلاف الشخص الذي سيستخدمها من جهة وكذلك حسب اختلاف نوع القرار الذي ستستخدم فيه من جهة أخرى، وفيما يلي سنعرض المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ودور معايير الإفصاح عن الاستدامة في تحسين جودتها:

أولا–المحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي:

تختلف مكونات المركز المالي من كيان لأخر باختلاف طبيعة نشاط المشروع، اختلاف مصادر تمويل المشروع، اختلاف أسلوب استخدام أموال المشروع، وغيرها من عوامل تجعل المحتوى المعلوماتي للمركز المالي محط أنظار مستخدمي قائمة المركز المالي من حيث الأصول أو الالتزامات وكذلك حقوق الملكية.

وتجدر الإشارة إلى أن قائمة المركز المالي يجب أن تحتوي على معلومات عن الأصول البيئية والالتزامات البيئية وكذلك الأصول الاجتماعية والالتزامات الاجتماعية ومن ثم تحديد المركز المالي المستدام والفرص والمخاطر المتعلقة بالاستدامة التي يتوقع على نحو معقول أن تؤثر في مستقبل الشركة حتى يمكن الاستفادة من ذلك في اتخاذ القرارات سواء قصيرة أو طويلة الأجل.

ثانيا–المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل:

تعتبر قائمة الدخل تقرير يوضح الأداء المالي للشركة عن فترة محاسبية معينة، وتتضمن قائمة الدخل بمفهومها الشامل جزئين: حيث يتضمن الجزء الأول مصروفات وإيرادات الكيان الناتج عن الأنشطة التشغيلية الرئيسية القائمة، ويتضمن الجزء الثاني من التقرير مصروفات وإيرادات الكيان الناتج عن انشطة غير مرتبطة بصورة مباشرة بالنشاط الرئيسي للكيان وقد تحدث تفاعلات ضمن نظام مترابط تعتمد فيه الشركة على حد سواء على موارد وإيرادات عبر استراتيجية خاصة بها لتوليد الدخل، وتتأثر تلك الموارد والإيرادات عن طريق أنشطتها ومخرجاتها التي تساهم في حفظ وتجديد والعمل على تطوير تلك الموارد أو يمكن أن تؤدي إلى تدهورها أو ندرتها، هذه التبعيات والتأثيرات قد تؤدي إلى مخاطر متعلقة بالاستدامة والفرص التي من المتوقع أن تؤثر في السيولة النقدية للشركة.

ولا شك في أن زيادة المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل يجعل منها وسيط أكثر نفعاً لمستخدميها، ومن أجل ذلك نصت معايير التقارير المالية IFRS على ضرورة إعداد بيان الدخل الشامل والتي تظهر فيه تفاصيل الدخل من جميع المصادر التشغيلية وغير التشغيلية لرفع من قدرة استدامة الشركة.

ثالثا–المحتوى المعلوماتي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة التغيرات في حقوق المساهمين تقريراً يوضح التغيرات التي تطرأ على حقوق المساهمين في الكيان خلال فترة زمنية معينة حيث يحتوي ذلك التقرير على أنواع الأسهم سواء ممتازة أو عادية وكذلك القيم الاسمية للأسهم ورأس المال الإضافي والاحتياطيات المختلفة وغيرها.

ولا شك أن زيادة قيمة الأصول للكيان مع انخفاض حقوق المساهمين في نفس الوقت يعني بالضرورة ارتفاع حجم ديون الكيان وليس بسبب تحسين حقوق المساهمين ولكي يمكن تحسين المحتوى المعلوماتي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية يجب أن تشتمل على كافة البنود التي تؤثر على حقوق المساهمين بما في ذلك الأضرار والتحسينات التي تسببها الأنشطة البيئية والاجتماعية المستدامة.

رابعا –المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية:

يعتبر الهدف الأساسي من إعداد قائمة التدفقات النقدية – وفقاً للمعيار السابع الصادر عن لجنه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS – هو مساعدة متخذي القرارات في تحليل التدفقات النقدية عن طريق توفير المعلومات المناسبة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التجارية والاستثمارية والتمويلية خلال فترة ما معينة.

وتعتبر قائمة التدفقات النقدية تقريراً يوضح الآثار النقدية لعمليات التشغيل الجارية والعمليات الاستثمارية والتمويلية خلال الفترة وكذلك صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة، وكيفية استخدام تلك النقدية.

ولا شك أن ذلك التقرير يساعد مستخدمي المعلومات بإمدادهم بمعلومات عن قدرة الكيان على توليد النقدية وكذلك احتياجات الكيان في استخدام هذه النقدية، ومن ثم القدرة على تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع وهيكله المالي بما في ذلك السيولة وقدرة المشروع على سداد ديونه، بالإضافة إلى تطوير نماذج التقدير ومقارنة القيم الحالية للتدفقات النقدية المحتملة للمشاريع المختلفة.

ومن نفس المنطلق وتحقيقاً لأهداف محاسبة الاستدامة يجب تحسين المحتوي المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية عن طريق اشتمالها على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية الجارية والاستثمارية والتمويلية تحقيقاً لأهداف معايير إعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS).

خامسا –المحتوى المعلوماتي للإيضاحات المكملة:

يعتبر الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المصدر الأساسي لإعداد المعلومات، ويجدر الإشارة إلى أن في معظم الكيانات الاقتصادية توجد عمليات وأحداث لم يتطرق لها النظام المحاسبي المطبق بأدوات الإفصاح المتاحة ولم تجد تلك العمليات سبيلها إلى القوائم والتقارير المالية المنشورة مثال ذلك عقود الدخول في أسواق جديدة أو إنتاج منتجات جديدة رغم التأثير المحتمل لتلك المعلومات على الأداء السوقي لتلك الكيانات، كذلك قد يرتبط الكيان بالاستحواذ على أصول بينية أو اتفاقيات اقتصادية لتنفيذ تعهدات معينة في المستقبل يترتب على هذه الأصول أو الاتفاقيات التزامات محتملة مستقبلية لها علاقة بإستدامة الشركة ومن ثم فإن الإفصاح بصورته الحالية في معظم الكيانات الاقتصادية في القوائم المالية ON-Balance Sheet لا يغطي أحياناً مثل تلك الالتزامات، ولا يوضح أثرها على المراكز المالية لتلك الكيانات.

في كل الأحوال فإن معايير المحاسبة المالية ومعايير التقارير المالية اشترطت وجود ما يسمى بالإيضاحات المتممة. حيث يتم الإفصاح عن كل ما هو غير معروض في القوائم والتقارير المالية أو في حاجة إلى تفسير مثال عن ذلك تلك العلاقة بين الكيان والأطراف ذوي المصالح، السياسات المحاسبية والطرق المستخدمة في تجهيز المعلومات، وغيرها.

ولا شك أن هذا الإفصاح يساعد مستخدمو القوائم المالية في فهم المعلومات المعروضة وتساعد كذلك في إجراء تقديرات إضافية يمكن استخدامها في تعديل قيم المعلومات المالية للوصول إلى تحديد أدق للمركز المالي ونتيجة النشاط.

وفي الوقت الحاضر تهتم غالبية الكيانات الاقتصادية بهذا النوع من الإفصاح لبيان تفاصيل الأنشطة الاجتماعية والبيئية والفرص والمخاطر والظروف المناخية كذلك، لتسهيل قدرة الكيان على توفير معلومات محاسبية مستدامة ويجب التأكيد على ضرورة الاهتمام بهذا الشق لكي يسهل تحسين المحتوى المعلوماتي وجودة القوائم والتقارير المالية. (محمد، يوليو 2017، الصفحات 18-20)

خلاصة الفصـــل الأول:

من المهم أن تتبنى الشركات معايير الإفصاح عن الاستدامة وأن تقوم بالاعتماد عليها في إعداد قوائمها المالية لأن ذلك يساهم في تحسين جودة مخرجاتها ويعكس التزام الشركات بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية، حيث أن لمعايير الافصاح عن الاستدامة دور في تحقيق استدامة ونجاح طويل الأمد للشركات وتعزز الثقة لدى المستخدمين وأصحاب المصلحة.

وتعتبر معايير الافصاح عن الاستدامة أداة قوية لتعزيز جودة مخرجات القوائم المالية وتحقيق أداء مستدام وشفافية في الأعمال وذلك من خلال اعتماد هاته المعايير وتنفيذها بشكل المطلوب والتي تجعل الشركات ذات صيت وتمكنها من بناء سمعة قوية وتحقيق استدامة على المدى الطويل.

الفصل الثاني:

علاقة معايير الإفصاح عن الاستدامة وجودة القوائم المالية

تمهيد:

بغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة في البحث، والتأكد من صحة أو نفي الفرضيات المطروحة في بداية الدراسة، وكذلك بغية تدعيم الفصل النظري بالواقع الميداني، تم إعداد استمارة استبيان وتوجيهه لمجموعة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق بصفة رئيسية، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الاستبيانية وعدم إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة، وذلك من خلال المقابلة المباشرة وتوزيع استبيان إلكتروني، من أجل الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات.

كما تم إجراء مقابلات مع فئة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والتدقيق، بصفتهم على دراية بما جاءت به معايير الإفصاح عن الاستدامة، وكذلك مدققي الحسابات من ذوي الاختصاص والمؤهلين باعتبارهم على دراية بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهم المسؤولين عن تأكيد صحة ومصداقية هاته المعلومات المندرجة ضمن القوائم المالية.

فقد شمل البحث عينة مهمة من مهنيين في المحاسبة والتدقيق وأكاديميين سواء من خلال توزيع نسخة الكترونية عبر الانترنت أو بالمقابلة المباشرة مع عينة الدراسة لتقديم رأي حول ما يدور عليه موضوع الاستبيان، وهذا كله من اجل تحقيق اختبار صحة أو نفي فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: مراحل إعداد استمارة الدراسة الاستبيانية:

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الاستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

المطلب الأول: تحضير استمارة الاستبيان

ربما يظن الكثير أن الاستبيان عملية بسيطة، تقتصر على توزيع قائمة أسئلة نموذجية حول موضوع الدراسة، بالعكس فقد كانت هناك مجموعة من الصعوبات في صياغة الأسئلة لتكون في متناول جميع عينة الدراسة.

الاستمارة تعتبر من أهم أدوات البحث فقد تم تصميم استمارة استبانة لجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحبينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت متغيرات ذات علاقة بالبحث، وحتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد مر تصميم هذه الاستمارة على ثلاثة مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم، مرحلة التصميم النهائي

1-مرحلة التصميم: خلال هذه المرحلة تم إعداد استمارة، وذلك اعتمادا على محتوى وإشكالية الدراسة، وانطلاقا من عدة مراجع (كتب، مقالات، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه...)، ولقد أخذ بالحسبان عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

1-1-صياغة أسئلة الاستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، والابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل مجتمع الدراسة.

1-2-صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى

1-3-أربط الأسئلة بالفرضيات وبالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

1-4-احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة جدا (موافق) محايد، غير موافق)، وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

بعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لابد من تقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب من أجل الإطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذا لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد نقع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

2-مرحلة إعادة التصميم :

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم من قبل القارئ، أي أفراد العينة المستجوبين، الذين من المفروض يكونوا على دراية بالموضوع من خلال التخصص، بعد خضوع الاستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة وذلك لتأكد من صحة وسلامة بناء الاستمارة، ومن خلال الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات تم تعديل الأسئلة للحصول على استبيان يسمح بالإجابة على فرضيات البحث والخروج واستخلاص مجموعة من النتائج.

3-مرحلة التصميم النهائي للاستبيان: وهي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث، حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة، وبعدها قمنا بالتصميم النهائي للاستبيان، ليتم بعد ذلك الاتصال بهم من خلال التسليم المباشر أو من خلال البريد الإلكتروني لمختلف أفراد العينة في عدة ولايات من مدققي حسابات ومحافظي حسابات وأكاديميين، ومن خلال بعض مواقع في مجال المحاسبة.

وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي والوظيفة الحالية والخبرة المهنية، وسؤال هل تحمل شهادة مهنية وسنوات الخبرة واخر هل لكم اطلاع على الاطلاع على المعايير الدولية للافصاح عن الاستدامة، أما القسم الثاني فقد تضمن محاورين، وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب لتطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة.

وقد تم تصميم أسئلة المحور متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة، يتكون من مجالين المجال الأول يتكون من 05 فقرات وكذلك الثاني، بينما أسئلة المحور الثاني جودة القوائم المالية، تكونت من 16 فقرة وزعت على أربعة مجالات تتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث جاءت الملائمة كمجال أول وتضمنت 04 فقرات وجاءت الموثوقية كمجال ثاني وتضمنت 04 فقرات وجاءت القابلية للمقارنة كمجال ثالث وتضمنت 04 فقرات وجاءت القابلية للفهم كمجال رابع وتضمنت 04 فقرات.

المطلب الثاني: هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة وبما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، جاء كما هو مبين في الملحق رقم (01) حيث يتكون هذا الاستبيان من جزئيين رئيسيين وهما:

1-السمات الشخصية:

يتعلق بالسمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، من خلال إجابتهم على الأسئلة الخاصة ب (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الشهادة والخبرة المهنية، هل لكم إطلاع على المعايير الدولية للافصاح عن الاستدامة وما درجة

الاطلاع)، وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الاستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان، إضافة إلى قياس تأثير بعض هذه المتغيرات على مدى تأثير معايير الإفصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة القوائم المالية، من خلال آراء عينة الدراسة.

2-محاور الاستبيان:

يتكون من 26 فقرة موزعة على محورين رئيسيين وهما:

2-أ-المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة:

يتكون من المجالات التالية:

1. المجال الأول: المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة: ويتكون من الفقرات التالية:

• الفقرة الأولى: يستحسن أن تقدم القوائم المالية للشركات إفصاحات حول المخاطر والفرص المتعلقة بإستمرارية نشاط الشركة مستقبلا.

• الفقرة الثانية: يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر والفرص.

• الفقرة الثالثة: يفترض على الشركة تقديم إفصاحات حول خصائص مواردها وإمكانية الحصول عليها من مصادر مختلفة.

• الفقرة الرابعة: يفضل على الشركة تقديم افصاحات حول الموارد المستخدمة في النشاط الرئيسي لها وامكانية استدامتها.

• الفقرة الخامسة: يستحسن أن تفصح الشركات عن المؤشرات والأهداف التي وضعتها لبلوغ اهدافها المستقبلية.

2. المجال الثاني: الإفصاحات المتعلقة بالمناخ: ويتكون من الفقرات التالية:

• الفقرة الأولى: يفترض على الشركة عرض الافصاحات المتعلقة بالمخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ.

• الفقرة الثانية: يستحسن أن تفصح الشركات في قوائمها المالية عن المخاطر المادية والمخاطر الانتقالية التي قد تؤثر على استمرارية الشركة مستقبلا.

• الفقرة الثالثة: يرجح ان تفصح الشركة عن حدوث ضعف في انتاجيتها خلال بعض الفصول نتيجة تقلبات الجوية وبالتالي حدوث ندرة في الموارد.

• الفقرة الرابعة: يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تنتج بسبب انتقالها للصناعات النظيفة ذات انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون المنخفض ومدى مساهمتها في اتخاذ قرارات من شأنها الزيادة في استمرارية الشركة.

• الفقرة الخامسة: يفضل على الشركات تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تأثر على البيئة والتنوع البيولوجي من أجل الحد من الانبعاثات الكربونية الناتجة عن أنشطتها.

2-ب-المحور الثاني: جودة القوائم المالية: يتكون من المجالات التالية:

1. المجال الأول: الملائمة: ويتكون من الفقرات التالية:

• الفقرة الأولى: يستحسن أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تتسم بالقيمة التنبؤية.

• الفقرة الثانية: يفترض أن يكون مستخدمي القوائم المالية قادرين على تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة من خلال خاصية القيمة الاسترجاعية أو التغذية العكسية Feedback.

• الفقرة الثالثة: يفضل قياس مدى فعالية المعلومات ومنفعتها عن طريق معرفة الوقت الذي قدمت فيه هاته المعلومات.

• الفقرة الرابعة: يستحسن إيصال المعلومات التي في القوائم المالية عن طريق معرفة نتائج الأحداث الماضية وتوقع النتائج المستقبلية فبذلك يسهل فهمها من قبل المستخدمين.

2. المجال الثاني: الموثوقية: ويتكون من الفقرات التالية:

• الفقرة الأولى: يرجح أن تطابق طبيعة المعلومات المالية مع أرقام المعلومات المقدمة عنها يرفع من مصداقيتها لدى المستخدمين.

• الفقرة الثانية: يفترض عند إعادة القياس المحاسبي التوصل إلى نفس النتائج لأن النتائج ليست مربوطة بشخص المحاسب.

• الفقرة الثالثة: يستحسن اعتماد المعلومات المقدمة في القوائم المالية لخلوها من التحيز لمصلحة فئة معينة في الشركة على حساب فئة أخرى.

• الفقرة الرابعة: يفترض إن إعداد القوائم المالية بموضوعية هو أحد الأسباب أو المزايا التي تمكن مجلس الإدارة في الشركة من اتخاذ قرارات صائبة.

3. المجال الثالث: القابلية للمقارنة: ويتكون من الفقرات التالية:

• الفقرة الأولى: يفترض أن تحصل الشركة على فرص لزيادة استمراريتها من خلال قياس أداءها مقارنة بالشركات الأخرى في السوق وبالتالي ترفع من جودة منتجاتها إن اقتضى الأمر لبلوغ هدفها.

• الفقرة الثانية: يستحسن أن تتفادى الشركة الأخطاء والمخاطر التي تأثر على استمراريتها عن طريق مقارنة أداءها بين مختلف الفترات لترى مدى نسبة تقدمها ومدى إنجازها للأهداف المسطرة.

• الفقرة الثالثة: يفترض أن إفصاح الشركات عن سياساتها المحاسبية المستخدمة في القياس والمؤشرات والأهداف قد يسهل على المستخدمين مقارنتها مع النتائج المحققة سابقا.

• الفقرة الرابعة: يفترض على الشركات الإفصاح عن أثر التغير في السياسات المحاسبية وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات الماضية لتسهل من اتخاذ القرارات الاستثمارية لضمان استمرارية الشركة.

3. المجال الرابع: القابلية للفهم: ويتكون من الفقرات التالية:

• الفقرة الأولى: يستحسن على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بطبيعة المعلومات لفهمها بصورة معقولة.

• الفقرة الثانية: يفترض الالتزام بالموضوعية في وصف الأحداث الاقتصادية للشركة والإفصاح عنها بشفافية.

• الفقرة الثالثة: يفضل على معدي القوائم المالية تبسيط المعلومات ليسهل فهمها والتخلي عن التعقيد لنجاح هذه الأخيرة في إيصال جوهرها للمستعملين.

• الفقرة الرابعة: يفترض أن يكون مستخدم القوائم المالية على قدر من مستوى الإدراك للمعلومات المتواجدة في القوائم المالية للاستفادة من هاته المعلومات.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

1-اختبار صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان تقييس أسئلة الاستبيان لما وضعت لقياسه، وتم التأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

1-1 صدق المحكمين:

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة والتدقيق، للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد تم الاستجابة لأراء المحكمين، وتم القيام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك تم التوصل إلى الاستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01).

2-1 صدق المقياس:

- **الاتساق الداخلي (Internal Validity):**

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذا الفقرة، وقد تم القيام بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي ينتمي إليه.

- **نتائج الاتساق الداخلي(Internal Validity):**

الجدول رقم (2-1): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول للمحور الأول والدرجة الكلية للمجال الأول:

	المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الإستدامة المجال الأول: المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	يستحسن أن تقدم القوائم المالية للشركات إفصاحات حول المخاطر والفرص المتعلقة بإستمرارية نشاط الشركة مستقبلا.	0.212	0.0310
2	يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر والفرص.	0.461	0.000
3	يفترض على الشركة تقديم إفصاحات حول خصائص مواردها وإمكانية الحصول عليها من مصادر مختلفة.	0.769	0.000
4	يفضل على الشركة تقديم افصاحات حول الموارد المستخدمة في النشاط الرئيسي لها وامكانية استدامتها.	0.681	0.000
5	يستحسن أن تفصح الشركات عن المؤشرات والأهداف التي وضعتها لبلوغ اهدافها المستقبلية.	0.540	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(***مستوى الدلالة المستخدم هو** α **=0.05)**

والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (**α =0.05**)، والتي تبين ان المجال الأول التابع للمحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2–2): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني للمحور الأول والدرجة الكلية للمجال الثاني:

	المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة المجال الثاني: الافصاحات المتعلقة بالمناخ	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig)
1	يفترض على الشركة عرض الافصاحات المتعلقة بالمخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ.	0.320	0.001
2	يستحسن أن تفصح الشركات في قوائمها المالية عن المخاطر المادية والمخاطر الانتقالية التي قد تؤثر على استمرارية الشركة مستقبلا.	0.564	0.000
3	يرجح ان تفصح الشركة عن حدوث ضعف في انتاجيتها خلال بعض الفصول نتيجة تقلبات الجوية وبالتالي حدوث ندرة في الموارد.	0.539	0.000
4	يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تنتج بسبب انتقالها للصناعات النظيفة ذات انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون المنخفض ومدى مساهمتها في اتخاذ قرارات من شأنها الزيادة في استمرارية الشركة.	0.473	0.000
5	يفضل على الشركات تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تأثر على البيئة والتنوع البيولوجي من أجل الحد من الانبعاثات الكربونية الناتجة عن أنشطتها.	0.331	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (**α =0.05**)، والتي تبين ان المجال الثاني للمحور الأول صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2–3): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الأول:

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية المجال الأول: الملائمة	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية(Sig)
1	يستحسن أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تتسم بالقيمة التنبؤية.	0.437	0.000
2	يفترض أن يكون مستخدمي القوائم المالية قادرين على تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة من خلال خاصية القيمة الاسترجاعية أو التغذية العكسية Feedback.	0.665	0.000
3	يفضل قياس مدى فعالية المعلومات ومنفعتها عن طريق معرفة الوقت الذي قدمت فيه هاته المعلومات.	0.448	0.000
4	يستحسن إيصال المعلومات التي في القوائم المالية عن طريق معرفة نتائج الأحداث الماضية وتوقع النتائج المستقبلية فبذلك يسهل فهمها من قبل المستخدمين.	0.643	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

و الذي بين معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (**α =0.05**)، والتي تبين ان المجال الأول التابع للمحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2–4): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الثاني:

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية المجال الثاني: الموثوقية	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية(Sig)
1	يرجح أن تطابق طبيعة المعلومات المالية مع أرقام المعلومات المقدمة عنها يرفع من مصداقيتها لدى المستخدمين.	0.514	0.000
2	يفترض عند إعادة القياس المحاسبي التوصل إلى نفس النتائج لأن النتائج ليست مربوطة بشخص المحاسب.	0.770	0.000
3	يستحسن اعتماد المعلومات المقدمة في القوائم المالية لخلوها من التحيز لمصلحة فئة معينة في الشركة على حساب فئة أخرى.	0.676	0.000
4	يفترض إن إعداد القوائم المالية بموضوعية هو أحد الأسباب أو المزايا التي تمكن مجلس الإدارة في الشركة من اتخاذ قرارات صائبة.	0.447	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(***مستوى الدلالة المستخدم هو** α **=**0.05)

والذي بين معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (**α =0.05**)، والتي تبين ان المجال الثاني التابع للمحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2–5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الثالث:

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية المجال الثالث: القابلية للمقارنة	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية(Sig)
1	يفترض أن تحصل الشركة على فرص لزيادة استمراريتها من خلال قياس أداءها مقارنة بالشركات الأخرى في السوق وبالتالي ترفع من جودة منتجاتها إن اقتضى الأمر لبلوغ هدفها.	0.587	0.000
2	يستحسن أن تتفادى الشركة الأخطاء والمخاطر التي تأثر على استمراريتها عن طريق مقارنة أداءها بين مختلف الفترات لترى مدى نسبة تقدمها ومدى إنجازها للأهداف المسطرة.	0.470	0.000
3	يفترض أن إفصاح الشركات عن سياساتها المحاسبية المستخدمة في القياس والمؤشرات والأهداف قد يسهل على المستخدمين مقارنتها مع النتائج المحققة سابقا.	0.717	0.000
4	يفترض على الشركات الإفصاح عن أثر التغير في السياسات المحاسبية وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات الماضية لتسهل من اتخاذ القرارات الاستثمارية لضمان استمرارية الشركة.	0.769	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(***مستوى الدلالة المستخدم هو** α **=**0.05)

والذي يبن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، والتي تبين ان المجال الثالث التابع للمحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (2–6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع للمحور الثاني والدرجة الكلية للمجال الرابع:

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية المجال الثالث: القابلية للفهم	معامل بيرسون	القيمة الاحتمالية(Sig)
1	يستحسن على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بطبيعة المعلومات لفهمها بصورة معقولة.	0.384	0.000
2	يفترض الالتزام بالموضوعية في وصف الأحداث الاقتصادية للشركة والإفصاح عنها بشفافية.	0.696	0.000
3	يفضل على معدي القوائم المالية تبسيط المعلومات ليسهل فهمها والتخلي عن التعقيد لنجاح هذه الأخيرة في إيصال جوهرها للمستعملين.	0.686	0.000
4	يفترض أن يكون مستخدم القوائم المالية على قدر من مستوى الإدراك للمعلومات المتواجدة في القوائم المالية للاستفادة من هاته المعلومات.	0.670	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

والذي بين معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى الدلالة المعنوية (α =0.05)، والتي تبين ان المجال الرابع التابع للمحور الثاني صادق لما وضع لقياسه.

2–ثبات الاستبيان(Reliability):

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي هذا الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحققنا من ثبات استبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

- **حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient)**: تم استخدم طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (2–7): نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.

الرقم	المحـــاور	معامل الفا كرونباخ
.1	**المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة.**	0.885
.2	**المحور الثاني: جودة القوائم المالية.**	0.774

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

و توضح النتائج المبينة في الجدول أعلاه رقم **(2–6)**، أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور، وتتراوح بين (0.774- 0.855) لجميع محاور الاستبيان، كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الاستبيان تساوي (0.814) وهذا يعني أنه معامل مرتفع (جيد)، ويكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (01)، وبذلك قد تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان الخاص بالدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وأنه صالح لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3–معايير قياس الاستبيان:

الجدول رقم (2–8): درجات مقياس ليكرت للاستبيان.

الاستجابة	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب الاعتماد على استبيان الدراسة.

4–الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية.

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

1– توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

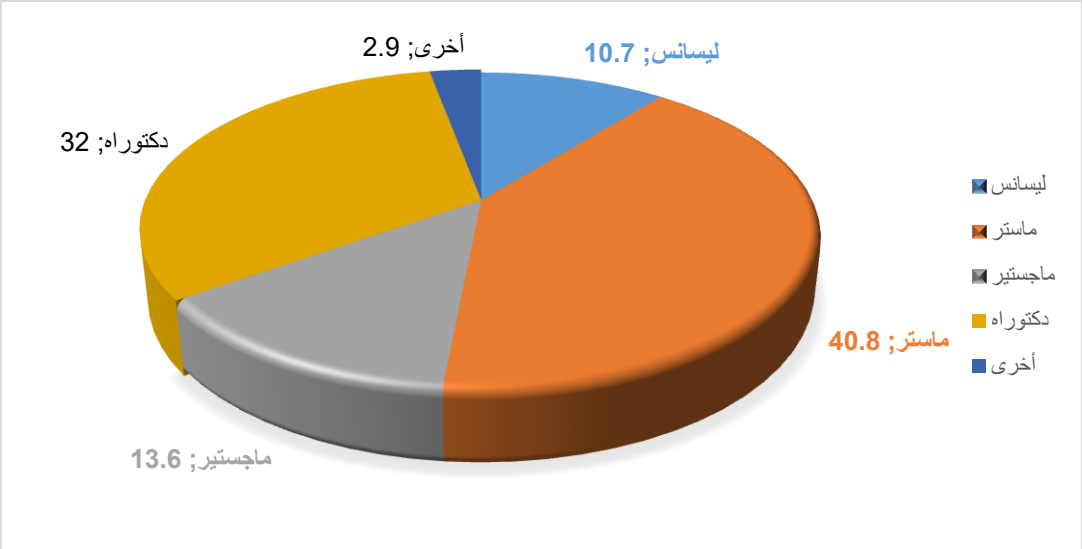
الجدول رقم (2–9): المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية%
ليسانس	11	10.7
ماستر	42	40.8
ماجستير	14	13.6
دكتوراه	33	32
أخرى	3	2.9
المجموع	103	100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين من الجدول رقم (2–8) أن غالبية أفراد العينة من حملة شهادة الماستر بنسبة (40.8%) من عينة الدراسة، أما حملة شهادة ليسانس يمثلون ما نسبته (10.7%) من عينة الدراسة، وبالنسبة لحملة شهادة الماجستير فهم يمثلون ما نسبته (13.6%)، أما بالنسبة لفئة الدكاترة فهم يمثلون (32%) من عينة الدراسة، والباقي هم من حملة شهادات أخرى بنسبة (2.9%) وتتعلق هذه النسبة بأصحاب الشهادات القديمة.

الشكل التالي (2–1): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



2- توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي:

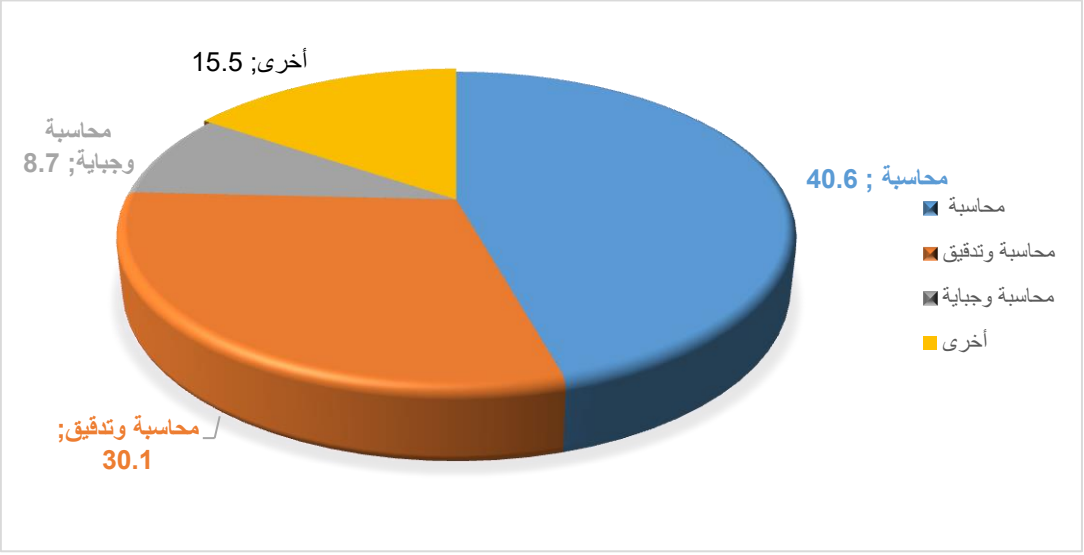
الجدول رقم (2-10): التخصص الأكاديمي.

التخصص الأكاديمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	47	45.6
محاسبة وتدقيق	31	30.1
محاسبة وجباية	9	8.7
أخرى	16	15.5
المجموع	103	100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين من الجدول رقم (2-8) أن ما نسبته (45.6%) من عينة الدراسة هم من المتخصصين في مجال المحاسبة، وما نسبته (30.1%) مجال اختصاصهم محاسبة وتدقيق، أما تخصص محاسبة وجباية فيمثل ما نسبته (8.7%)، وبقية أفراد العينة بما يمثل (15.5%) هم من تخصصات أخرى كإدارة الأعمال والتسويق، و تبين هذه النتائج أن أغلبية أفراد العينة يتوفر فيهم الإلمام بجميع جوانب أسئلة الاستبيان كونها تتعلق بمجال تخصصهم وبذلك يمكن القول انه تتوفر لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان من الناحية المعرفية.

الشكل التالي(2-2): توزيع أفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي.



3- توزيع أفراد حسب الوظيفة المهنية:

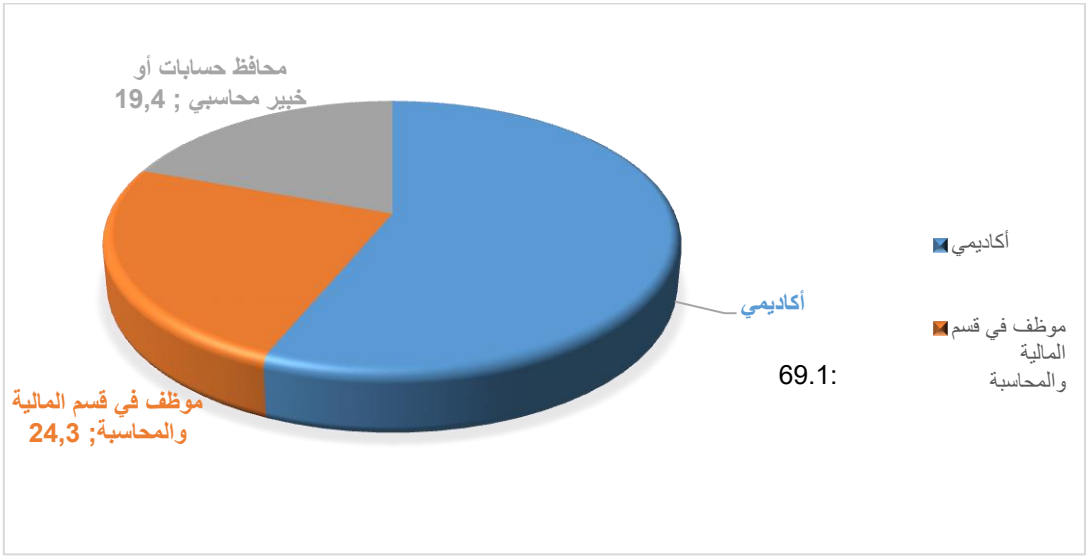
الجدول رقم (2-11): الوظيفة المهنية.

الوظيفة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
موظف في قسم المالية والمحاسبة	25	24.3
محافظ حسابات أو خبير محاسبي	20	19.4
أكاديمي	58	56.3
المجموع	103	100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتضح من الجدول رقم (2-11) أن أغلبية أفراد العينة أي ما يمثل نسبة (56.3%) يتمثلون في فئة الأكاديميين وذلك لكونهم الاكثر إلماما بالجانب المحاسبي، أما فئة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين فتتمثل نسبتهم في (19.4%) وهم الأكثر إلماما بمجال التدقيق، أما فئة الموظفين في قسم المالية والمحاسبة فنسبتهم قدرت بـ (24.3%)

الشكل التالي (2-3): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة المهنية



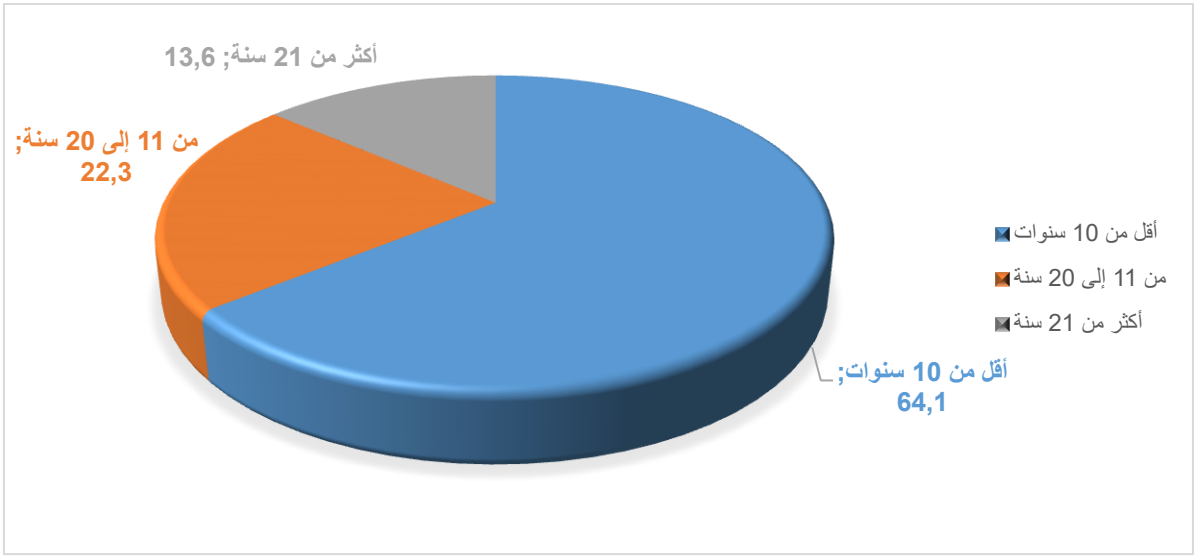
الجدول رقم (2-12): سنوات الخبرة المهنية المكتسبة.

الخبرة المهنية	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 10 سنوات	66	64.1
من 11 سنة الى 20 سنة	23	22.3
أكثر من 21 سنة	14	13.6
المجموع	103	100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين لنا من الجدول رقم (2-12) أن ما نسبته (64.1%) من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة مهنية أقل من 10 سنوات، وأن ما نسبته (22.3%) تتراوح خبرتهم ما بين 11 إلى 21 سنة، وما نسبته (13.6%) من أفراد العينة لهم خبرة مهنية أكثر من 21 سنة، وهذه النتائج توضح أن أغلبية أفراد العينة تتمتع بخبرة مهنية لابأس بها تمكنهم من الإلمام بالكثير من المشاكل و القضايا التي تتعلق بالتدقيق والمحاسبة من خلال ممارستهم لمهامهم.

الشكل التالي (2-4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات خبرتهم المهنية



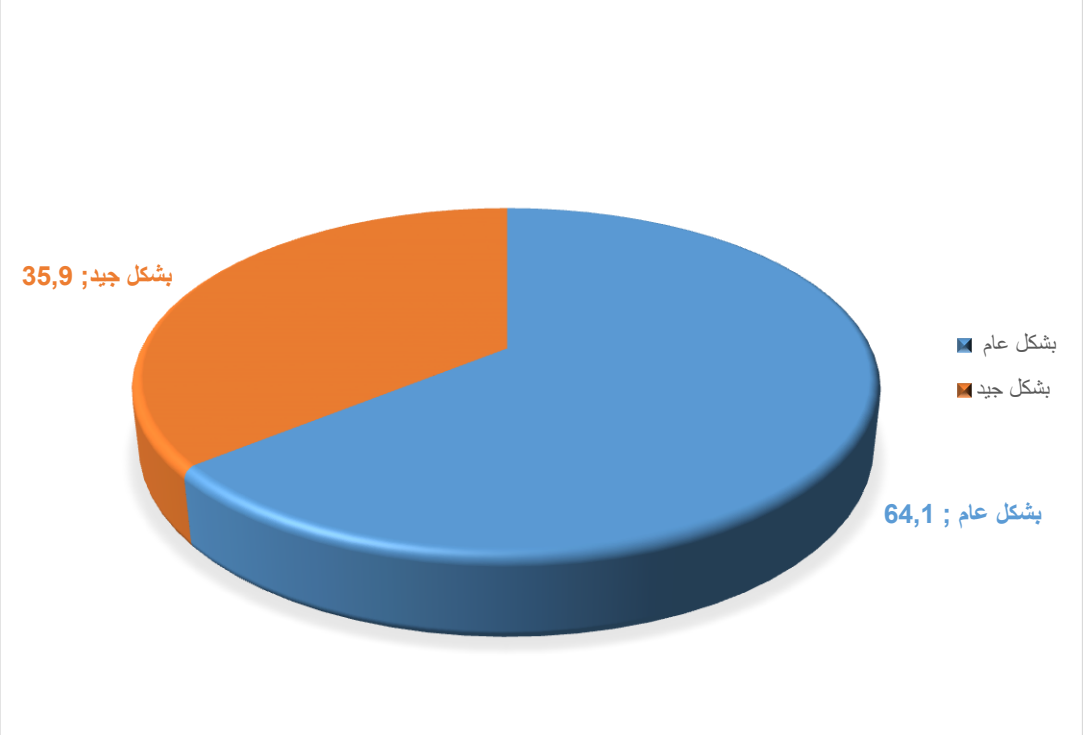
الجدول رقم (2-13): مستوى الإطلاع على معايير الافصاح عن الاستدامة.

هل لديكم إطلاع على معايير الافصاح عن الإستدامة	العدد	النسبة المئوية %
بشكل عام	66	64.1
بشكل جيد	37	35.9
المجموع	103	100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20

يتبين لنا من الجدول رقم (2-13) أن ما نسبته (64.1%) من عينة الدراسة لديهم إطلاع بشكل عام على معايير الافصاح عن الاستدامة سواء كانوا الأساتذة الأكاديميين أو محافظي الحسابات أو غيرهم من الفئات الأخرى، وكذلك ما نسبته (35.9%) لديهم اطلاع بشكل جيد. وقد تم التركيز على فئة الأكاديميين حتى تكون الاستجابة عالية من قبل عينة الدراسة لأن لديهم إلمام ومعرفة بما تحتويه عبارات الاستبيان.

الشكل التالي(2-5): توزيع أفراد العينة حسب الاطلاع على معايير الافصاح عن الاستدامة



المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية:

بعد التطرق إلى المراحل التي مر بها إعداد استمارة الدراسة والتأكد من طبيعة توزيع البيانات، والتأكد كذلك من الأساليب والاختبارات التي سوف يتم اعتمادها، سيتم التطرق في هذا الجزء إلى تحديد المنهجية التي مر بها نشر وإدارة استبيان الدراسة، وكذا مصادر جمع البيانات وتحديد مجتمع الدراسة والحدود الزمنية والمكانية والموضوعية لهذه الدراسة.

المطلب الأول: نشر وإدارة استمارة الاستبيان

تم الاعتماد في الوصول لأفراد عينة الدراسة على عدة قنوات، وأهمها الاستعانة بالمعارف الشخصية وكذلك بالزملاء الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق في مختلف الولايات، الأمر الذي مكن في غالبية الأحيان من الاتصال المباشر بأفراد العينة والحصول على الإجابة من خلال المقابلة الشخصية مع الفرد المستجوب، وفي بعض الحالات تم الاتصال بالأفراد عدة مرات لاستلام الإجابة كما أن البعض فضل تسليمها بطريقة إلكترونية، كما أن الكثير من المهنيين امتنعوا عن ملئ الاستمارة ولم يهتموا بالموضوع بحجة عدم وجود الوقت، أضف إلى ذلك صعوبة الالتقاء بمدققي الحسابات الخارجيين سواء كانوا محافظي حسابات أو خبراء محاسبيين نظرا لتنقلاتهم المتعددة. وقد كانت هناك العديد من الصعوبات من أجل توسيع عينة الدراسة، ولذلك تم استخدام نسخة الكترونية للاستبيان وتم توزيعها عبر ايميل وعبر مواقع التواصل الاجتماعي فيسبوك ومجموعات متكونة من محاسبين وأساتذة ومهنيين متخصصين في مجال موضوع الدراسة.

وعلى هذا الأساس فقد تم الاعتماد في الوصول إلى عينة الدراسة على ما يلي:

- مقابلة أفراد العينة من أساتذة ومدققي الحسابات بمكاتبهم وأثناء ممارستهم لمهامهم.
- إيصال الاستبيان إلى أفراد العينة سواء أساتذة أو مدققي حسابات والبقاء على اتصال بهم إلى غاية استرجاع استبيان الدراسة.
- الاستعانة بالزملاء من أصحاب المهنة وكذلك بالمعارف الشخصية في الوصول إلى أحد أفراد العينة سواء أكاديميين أو مدققي الحسابات.

بعد الانتهاء من وضع إطار عام لاستبيان الدراسة، تم تحميله على ورق عادي (Format A4) أعد باللغة العربية تضمن ستة وعشرون (26) فقرة.

وقبل الشروع في توزيع الاستبيان، تم تحكيمه من قبل مجموعة من الأساتذة ذوي كفاءة مهنية وعلمية مختلفة في تخصص المحاسبة والتدقيق في جامعة بسكرة، وهذا من أجل التأكد من سلامة بناء أسئلة الاستبيان وصياغة أسئلته بشكل مبسط ومفهوم، وخاصة من حيث ما يلي:

- دقة ووضوح الأسئلة.
- مدى استخدام مصطلحات المحاسبة والتدقيق وتوظيفها.
- مدى التنسيق في وضع الأسئلة وربطها بالفرضيات.
- طريقة طرح الأسئلة لضمان معالجتها من الناحية الإحصائية.
- إدراج بعض الأسئلة بطريقة غير مباشرة، للتأكد من مدى جدية أفراد العينة في الإجابة على أسئلة الاستمارة.

وفي الأخير وبناءا عن الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم المكونة من الاساتذة (د.نوبلي نجلاء، د.العابدي دلال)، ونتائج الاختبار الأولي سهلت من تدارك النقائص التي تم الوقوف عليها، ومن ثم تم التوصل إلى صياغة الأسئلة بشكلها النهائي كما هو مبين في قائمة الملاحق (انظر الملحق رقم(1)).

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين أساسيتين الأولى تتمثل في الأساتذة أكاديميين في تخصص المحاسبة والتدقيق، أما الفئة الثانية فتتمثل في المهنيين من محافظي حسابات وخبراء محاسبيين، كما تم الاستعانة بآراء بعض الإطارات الموظفين في الشركات والمتخصصين في مجال المحاسبة باعتبارهم معنيين كذلك بنتائج المحاسبة وتقارير التدقيق.

2-عينة الدراسة:

تم استخدام استبيان الدراسة على عينة من أكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق ومن محافظي الحسابات، حيث تم اعداد نسخة الكترونية من الاستبيان، ونسخة عبر أوراق شملت مجموعة من الأساتذة من مختلف ولايات الوطن على غرار جامعة بسكرة، جامعة سطيف، جامعة المسيلة، جامعة جيجل وكذلك عبر الإنترنت لأصحاب التخصص متمثلين في أساتذة ومهنيين من خارج الجزائر من دولتي العراق ومصر كونهم لديهم إلمام كبير بموضوع ومجال الدراسة، وفي الأخير تم التحصيل على 103 استمارة صالحة للتحليل.

المطلب الثالث: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة.

تتمثل حدود الدراسة فيمايلي:

1- الحدود المكانية: محتوى هذه الدراسة يتعلق بأهمية تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية، من خلال توزيع الاستبيان على مدققي الحسابات والخبراء المحاسبين وأكاديمين وعبر الإنترنت عن طريق نشره في مجموعات وصفحات فيسبوك ومن خلال إرساله عبر الايميل لأساتذة من مختلف الولايات ومن خارج الجزائر أيضا وساعدني في ذلك الدكتور المصري خالد الحسيني من جامعة بانغور (Bangor University) في بريطانيا.

2- الحدود الزمانية:

يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن أو الفترة التي أجريت فيها الدراسة الاستبيانية والتي بدأت في أفريل 2024 إلى غاية ماي 2024.

3- الحدود البشرية:

اعتمدت هذه الدراسة على أراء وإجابات أساتذة التخصص (محاسبة، محاسبة وتدقيق) ومهنيين ومدققي الحسابات من محافظي حسابات وخبراء محاسبين .

4- الحدود الموضوعية:

اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المتعلقة بالأثر الذي سيعزز من جودة مخرجات القوائم المالية عن طريق تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة.

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة، ومن أجل إثبات صحة أو نفي الفرضيات الخاصة بها، سيتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي

Statistical Package for the Social Sciences V.20(SPSS)، ومنه سوف يتم تحديد نتائج الوصف الإحصائي لعينة الدراسة، والوصول إلى نتائج تتعلق باختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

لقد تم القيام بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي: (Statistical Package for the Social Sciences V.20(SPSS))، حيث تم القيام بفرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها استمارة الإستبيان العادي.

كما تم الاعتماد في بناء قاعدة المعطيات على برنامج (EXCEL 2013)، بحيث تضمنت ورقة الحساب (103) سطرا وفقا لعدد الاستبيانات المملوءة والصالحة التي اعتمدت في الدراسة، وواحد وثلاثون (31) عمودا، بخانة لكل جواب رئيسي أو جواب فرعي، بهذا أصبحت قاعدة الاستبيان مكونة من 103*31=3193 معطية.

وقد تم تكميم (Quantification) المعطيات التي تضمنتها الخانات الناتجة عن تقاطع الأعمدة والأسطر بإتباع أسلوب الترميز العددي كما يلي:

- يرمز للخيار الأول بدرجة موافق بالعدد (1)، الخيار الثاني بدرجة محايد بالعدد(2)، الخيار الثالث غير موافق بالعدد (3).

وقد تم التأكد من طبيعة التوزيع من خلال حساب معامل كولموجوروف سميرنوف(Z):

الجدول رقم (2–14): قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الأول من المحور الأول

المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الإستدامة		معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
المجال الأول: المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة			
1	يستحسن أن تقدم القوائم المالية للشركات إفصاحات حول المخاطر والفرص المتعلقة باستمرارية نشاط الشركة مستقبلا.	5.346	0.000
2	يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر والفرص.	4.997	0.000
3	يفترض على الشركة تقديم إفصاحات حول خصائص مواردها وإمكانية الحصول عليها من مصادر مختلفة.	3.993	0.000
4	يفضل على الشركة تقديم افصاحات حول الموارد المستخدمة في النشاط الرئيسي لها وامكانية استدامتها.	4.585	0.000
5	يستحسن أن تفصح الشركات عن المؤشرات والأهداف التي وضعتها لبلوغ اهدافها المستقبلية.	4.805	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(***مستوى الدلالة المستخدم هو** α **=0.05)**

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الإحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α **=0.05**)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

الجدول رقم (2–15): قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الثاني من المحور الأول

	المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة	معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
المجال الثاني: الإفصاحات المتعلقة بالمناخ			
1	يفترض على الشركة عرض الافصاحات المتعلقة بالمخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ.	5.239	0.000
2	يستحسن أن تفصح الشركات في قوائمها المالية عن المخاطر المادية والمخاطر الانتقالية التي قد تؤثر على استمرارية الشركة مستقبلا.	4.687	0.000
3	يرجح ان تفصح الشركة عن حدوث ضعف في انتاجيتها خلال بعض الفصول نتيجة تقلبات الجوية وبالتالي حدوث ندرة في الموارد.	4.650	0.000
4	يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تنتج بسبب انتقالها للصناعات النظيفة ذات انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون المنخفض ومدى مساهمتها في اتخاذ قرارات من شأنها الزيادة في استمرارية الشركة.	4.700	0.000
5	يفضل على الشركات تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تأثر على البيئة والتنوع البيولوجي من أجل الحد من الانبعاثات الكربونية الناتجة عن أنشطتها.	4.794	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الاحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α =0.05)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

الجدول رقم (2–16): قيمة معامل كولموجروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الأول من المحور الثاني

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية	معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
	المجال الأول: الملائمة		
1	يستحسن أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تتسم بالقيمة التنبؤية.	4.780	0.000
2	يفترض أن يكون مستخدمي القوائم المالية قادرين على تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة من خلال خاصية القيمة الاسترجاعية أو التغذية العكسية Feedback.	4.916	0.000
3	يفضل قياس مدى فعالية المعلومات ومنفعتها عن طريق معرفة الوقت الذي قدمت فيه هاته المعلومات.	5.115	0.000
4	يستحسن إيصال المعلومات التي في القوائم المالية عن طريق معرفة نتائج الأحداث الماضية وتوقع النتائج المستقبلية فبذلك يسهل فهمها من قبل المستخدمين.	5.316	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الإحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α =0.05)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

الجدول رقم (2–17): قيمة معامل كولموجوروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الثاني من المحور الثاني

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية	معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
	المجال الثاني: الموثوقية		
1	يرجح أن تطابق طبيعة المعلومات المالية مع أرقام المعلومات المقدمة عنها يرفع من مصداقيتها لدى المستخدمين.	5.316	0.000
2	يفترض عند إعادة القياس المحاسبي التوصل إلى نفس النتائج لأن النتائج ليست مربوطة بشخص المحاسب.	4.541	0.000
3	يستحسن اعتماد المعلومات المقدمة في القوائم المالية لخلوها من التحيز لمصلحة فئة معينة في الشركة على حساب فئة أخرى.	4.787	0.000
4	يفترض إن إعداد القوائم المالية بموضوعية هو أحد الأسباب أو المزايا التي تمكن مجلس الإدارة في الشركة من اتخاذ قرارات صائبة.	5.344	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الإحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α =0.05)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

الجدول رقم (2–18): قيمة معامل كولموجوروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الثالث من المجال الثاني

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية	معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
	المجال الثالث: القابلية للمقارنة		
1	يفترض أن تحصل الشركة على فرص لزيادة استمراريتها من خلال قياس أداءها مقارنة بالشركات الأخرى في السوق وبالتالي ترفع من جودة منتجاتها إن اقتضى الأمر لبلوغ هدفها.	5.025	0.000
2	يستحسن أن تتفادى الشركة الأخطاء والمخاطر التي تأثر على استمراريتها عن طريق مقارنة أداءها بين مختلف الفترات لترى مدى نسبة تقدمها ومدى إنجازها للأهداف المسطرة.	5.366	0.000
3	يفترض أن إفصاح الشركات عن سياساتها المحاسبية المستخدمة في القياس والمؤشرات والأهداف قد يسهل على المستخدمين مقارنتها مع النتائج المحققة سابقا.	4.696	0.000
4	يفترض على الشركات الإفصاح عن أثر التغير في السياسات المحاسبية وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات الماضية لتسهل من اتخاذ القرارات الاستثمارية لضمان استمرارية الشركة.	4.647	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الإحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α =0.05)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الإعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

الجدول رقم (2–19): قيمة معامل كولموجوروف والقيمة الاحتمالية لفقرات المجال الرابع من المحور الثاني

	المحور الثاني: جودة القوائم المالية	معامل كولموجوروف سميرنوف(Z)	القيمة الإحتمالية (Sig)
	المجال الرابع: القابلية للفهم		
1	يستحسن على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بطبيعة المعلومات لفهمها بصورة معقولة.	5.475	0.000
2	يفترض الالتزام بالموضوعية في وصف الأحداث الاقتصادية للشركة والإفصاح عنها بشفافية.	5.274	0.000
3	يفضل على معدي القوائم المالية تبسيط المعلومات ليسهل فهمها والتخلي عن التعقيد لنجاح هذه الأخيرة في إيصال جوهرها للمستعملين.	5.278	0.000
4	يفترض أن يكون مستخدم القوائم المالية على قدر من مستوى الإدراك للمعلومات المتواجدة في القوائم المالية للاستفادة من هاته المعلومات.	5.371	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20(*مستوى الدلالة المستخدم هو α =0.05)

ومن خلال حسابنا لمعامل كولموجوروف سميرنوف(Z) وجدنا أن القيمة الاحتمالية لكافة عبارات وفقرات الاستبيان أقل من مستوى الدلالة المعنوية وهي (α =0.05)، وهذا ما يؤكد لنا أن التوزيع غير طبيعي أو غير معلمي. لذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية التي تتناسب مع هذا التوزيع.

لذلك فقد استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، استخدموا بشكل أساسي في وصف عينة الدراسة.
- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient) لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان.
- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Linear Correlation Coefficient) لقياس درجة الإرتباط،كما يستخدم هذا الإختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات المعلمية.

- طول خلايا مقياس ليكرت الثلاثي كمعيار للحكم على استجابة أفراد العينة لكل فقرة من الفقرات، حيث تم حساب المدى (**3–1 = 2**)، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (**2 / 3 =0.66**)، تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، ومن خلال الجدول رقم (2–20) يمكن توضيح طول الخلايا كالآتي:

الجدول رقم (2–20): طول خلايا مقياس ليكرت لاستبيان الدراسة

طول خلايا مقياس ليكرت الثلاثي	درجة الموافقة
متوسط من 1- 1.66	موافق
متوسط من 1.67-2.33	محايد
متوسط من 2.34-3	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS

- اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الإستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد أم لا.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الأولى والثانية

لقد تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي، من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما وهذا من أجل وصف عينة الدراسة وكل فقرة من فقرات استبيان الدراسة، كما تم استخدام اختبار T لعينة واحدة (One-Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الإستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد أم لا.

ولاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات معلمية (One-Sample T-Test)، بحيث تعتبر هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبذلك فقد تم اختبار الفرضيات كالتالي:

1–التحقق من صحة فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- test) لتحليل فقرات الإستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 50%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة

t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (1.99) - (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 50%).

الفرع الأول :اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أنه هناك إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (1-5) للمجال الأول " المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة" التابع للمحور الأول، وقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T- test) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

H_0: $P=1/2$ (50%) ←

H_1: $P\neq1/2$ (50 %) ←

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة لا يختلف عن درجة الحياد (2)، عند مستوى معنوية (α=0.05).
- الفرضية البديلة (H_1): وتعني أن متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد (2)، عند مستوى معنوية (α=0.05).

الجدول رقم (2-21): إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

الفقرة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة Sig
1	تغطي معايير المحاسبة الدولية لاعداد التقارير المالية كافة الاحداث المالية والاقتقادة	1.106	0.368	0.28	30.511	0.000
2	توفر المعايير المحاسبة الدولية المعالجة المحاسبية لكافة المواضيع والمشاكل المحاسبية المعاصرة	1.203	0.472	0.30	25.889	0.000
3	توفر معايير المحاسبة الدولية متطلبات لاعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية و الافصاح عنها.	1.505	0.739	0.38	20.659	0.000
4	تعاني معايير المحاسبة الدولية من بعض النقص وعدم الاكتمال.	1.359	0.669	0.34	20.607	0.000
5	هل تحقق المعلومات الواردة بالتقارير المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية متطلبات الافصاح اللازمة وتلبي احتياجات المستثمرين وتساعدهم في اتخاذ القرارات.	1.330	0.677	0.33	19.934	0.000
جميع فقرات المجال الأول		1.301	0.337	0.32	39.169	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20 **(مستوى الدلالة المستخدم هو** α **=0.05)**

- يبين الجدول رقم (2-21) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الأول "المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة "التابع للمحور الأول تساوي 1.301 والوزن النسبي يساوي 32% وهي أقل من الوزن النسبي المتوسط" 50% وقيمة t المحسوبة تساوي 39.169، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما أن الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة 0.337، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة

(H_1) التي تنص على انه هناك إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة عند مستوى دلالة (**α=0.05**) وبدرجة موافق.

- **نتيجة اختبار الفرضية الأولى:**

حسب نتائج اختبار T لعينة واحدة فيما يخص فقرات المجال الأول التابع للمحور الأول، بينت أن افراد عينة الدراسة متفقون على انه هناك إمكانية لتبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): ***التي تنص على أنه هناك إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة حسب اجابات عينة الدراسة لكل من (الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق).***

- **اختبار الفرضية الثانية:**

تنص الفرضية الثانية على انه هناك إمكانية تبني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (5-10) للمجال الثاني"الافصاحات المتعلقة بالمناخ" التابع للمحور الأول، وقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-test) لاختبار صحة هذه الفرضية كالآتي:

H_0: $P=1/2$ (50%) ⟶

H_1: $P\neq1/2$ (50 %) ⟶

- الفرضية الصفرية (H_0): وتعني ان متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة لا يختلف عن درجة الحياد، عند مستوى معنوية (α=0.05)؛
- الفرضية البديلة (H_1): وتعني ان متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة يختلف عن درجة الحياد، عند مستوى معنوية (α=0.05)؛

الجدول رقم (2-22): إمكانية تبني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق

	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة Sig
1	اختلاف المعايير سيكون له تأثير أكبر للشركات التي تقوم بالتبادلات الخارجية	1.147	0.430	0.29	27.071	0.000
2	الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية يصعب الامر على المهنيين المحاسبيين .	1.330	0.647	0.33	20.845	0.000
3	تعتقد ان الاختلاف بين المعايير الدولية والأمريكية أمر يصعب عملية المقارنة بين التقارير المالية واتخاذ القرارات المناسبة .	1.369	0.700	0.34	19.847	0.000
4	تعتقد أن هذا الاختلاف سيؤثر على الاستثمار في الدول الأجنبية	1.262	0.484	0.32	26.450	0.000
5	تعتقد أن عملية تسوية أو تحويل المعلومات الى أحد المجموعتين من المعايير ستوفر معلومات أقل مصداقية .	1.242	0.474	0.31	26.599	0.000
جميع فقرات المحور الثاني		1.270	0.253	0.32	50.911	0.000

المصدر: من إعداد الطالب استنادا الى مخرجات برنامج SPSS V.20**(مستوى الدلالة المستخدم هو** α **=**0.05)

- يبين الجدول رقم (2-22) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الثاني التابع للمحور الأول "الافصاحات المتعلقة بالمناخ" تساوي 1.270 والوزن النسبي يساوي 32% وهي أقل من الوزن النسبي المتوسط 50% وقيمة t المحسوبة تساوي 50.911، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما أن الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة 0.253، وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على انه هناك إمكانية لتبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ عند مستوى دلالة (α=0.05) وبدرجة موافق.

- **نتيجة اختبار الفرضية الثانية:**

حسب نتائج اختبار T لعينة واحدة فيما يخص فقرات المجال الثاني التابع للمحور الأول، بينت أن افراد عينة الدراسة متفقون على أنه هناك إمكانية لتبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): ***التي تنص على انه التي تنص على أنه هناك إمكانية تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ حسب اجابات عينة الدراسة لكل من (الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق).***

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الثالثة والرابعة

من أجل اختبار الفرضيتين الثالثة والرابعة تم استخدام نماذج الانحدار البسيط لدراسة العلاقة بين تبني معايير الإفصاح عن الاستدامة (المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة، الافصاحات المتعلقة بالمناخ) وبين جودة القوائم المالية، فنماذج الانحدار تجيبنا على سؤالين:

- هل توجد علاقة بين المتغيرين ؟

- ماهي قوة هذه العلاقة ؟

ومن ثم تحديد نتائج العلاقة بين تبني معايير الإفصاح عن الاستدامة وجودة القوائم المالية، وإعطاء نتائج فيما يتعلق باختبار الفرضيتين الثالثة والرابعة.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز جودة القوائم المالية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالاستدامة وجودة القوائم المالية، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

أولا: الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (1-4) للمجال الأول "الملائمة" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

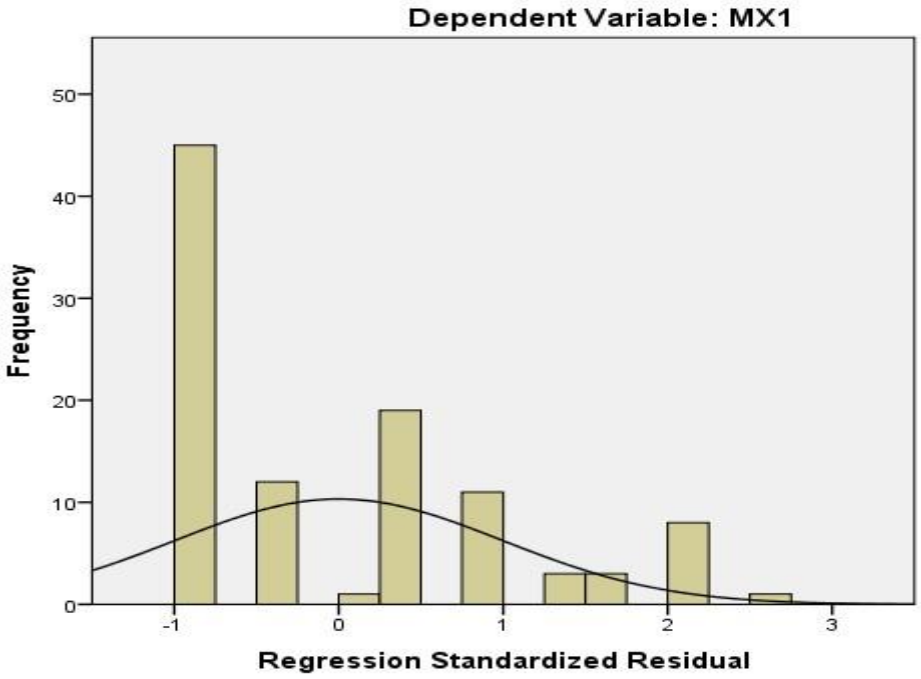
الجدول رقم (2–23): العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية الملائمة

					المعلمات المقدرة	
معامل التحديد	F	درجة حرية البسط	درجة حرية المقام	Sig.	الثابت	المعامل
0,001	0.126	1	101	0.723	1.244	0.047

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 0.1% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة على تعزيز خاصية الملائمة، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 0.126، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.723 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة لا تؤثر على خاصية الملائمة تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نفند صحة الفرضية الفرعية الأولى التابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم (2–6): شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة



المصدر: مخرجات SPSS

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (4-8) للمجال الثاني "الموثوقية" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

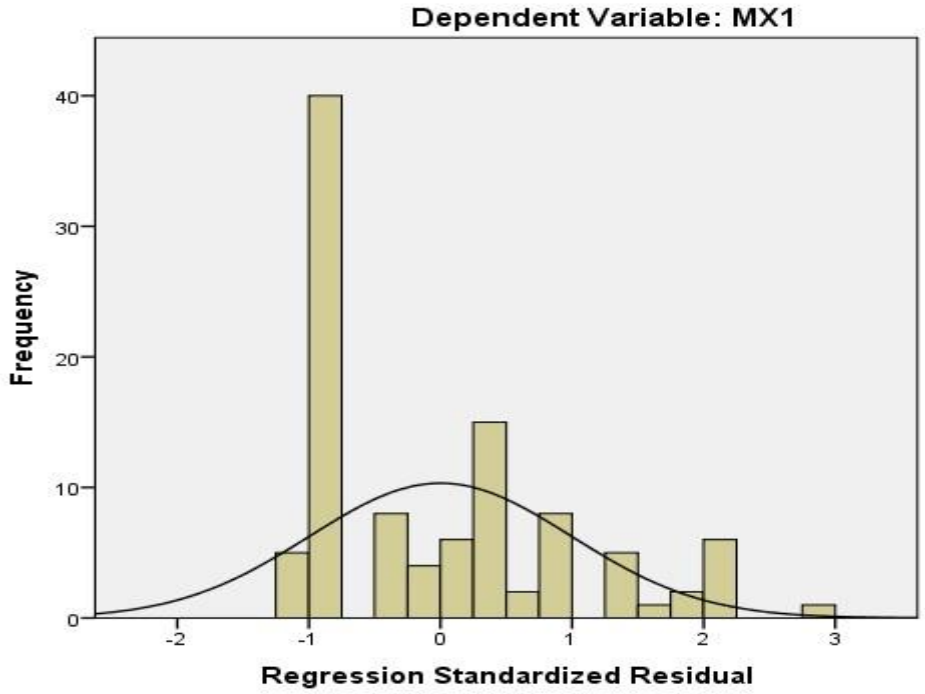
الجدول رقم (2-24): العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية الموثوقية

المعلمات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.127	1.145	0.201	101	1	1.657	0.016

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 1.6% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة على تعزيز خاصية الموثوقية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 1.657، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.201 وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه لا توجد علاقة بين المتغيرين أي أن المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة لا تؤثر على تعزيز خاصية الملائمة تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نفند صحة الفرضية الفرعية الثانية التابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية، والشكل الموالي يوضح نتائج الفرضية.

الشكل رقم (2-7): شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية



المصدر: مخرجات SPSS

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (8-12) للمجال الثالث "القابلية للمقارنة" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

الجدول رقم (2-25): العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية القابلية للمقارنة

				المعلمات المقدرة	
معامل التحديد	F	درجة حرية البسط	درجة حرية المقام	Sig.	الثابت	المعامل
0.120	13.752	1	101	0.000	0.855	0.365

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 12% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 13.752، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة تؤثر على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة التابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة.

ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

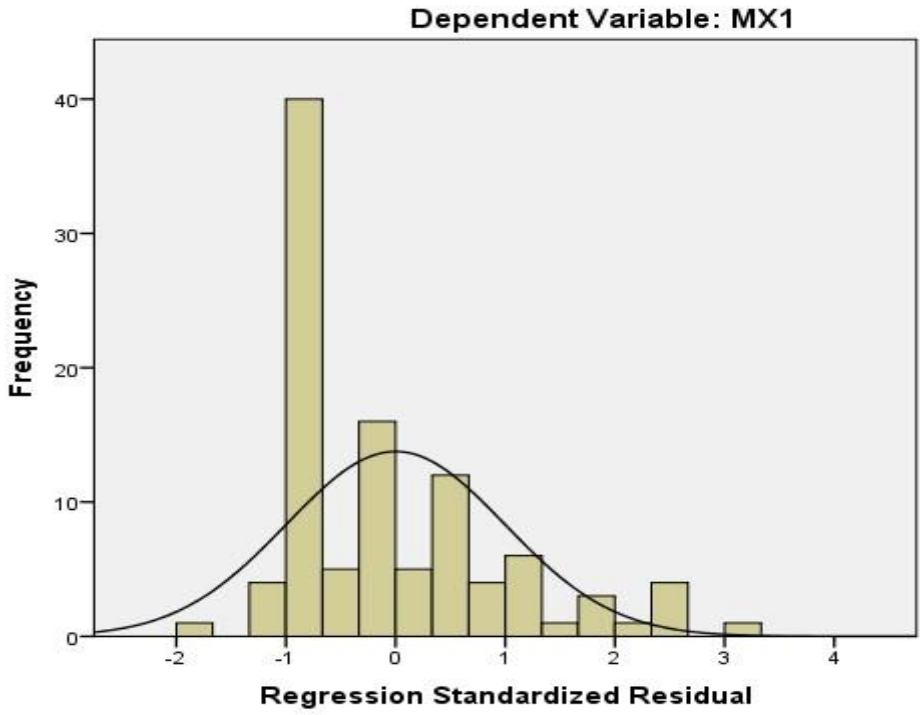
$$Y= 0.365\ (X) + 0.855$$

خاصية القابلية للمقارنة = المعامل (المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة) + الثابت

ومن خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا أنه كلما تغيرت متطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية للاستدامة بوحدة واحدة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة بـ 0.365 وحدة.

- والشكل التالي يوضح شكل الانتشار بين المتغيرين:

الشكل رقم (2-8): شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة



المصدر: مخرجات SPSS

رابعا: الفرضية الفرعية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (12-16) للمجال الثاني "القابلية للفهم" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

الجدول رقم (2-26): العلاقة بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وخاصية القابلية للفهم

					المعلمات المقدرة	
معامل التحديد	F	درجة حرية البسط	درجة حرية المقام	Sig.	الثابت	المعامل
0.051	5.432	1	101	0.022	0.960	0.305

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 5.1% وهي نسبة تعبر عن مدى المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة على تعزيز خاصية القابلية للفهم، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 5.432، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.022 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة تؤثر على تعزيز خاصية القابلية للفهم تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الرابعة التابعة للفرضية الثالثة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم.

ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

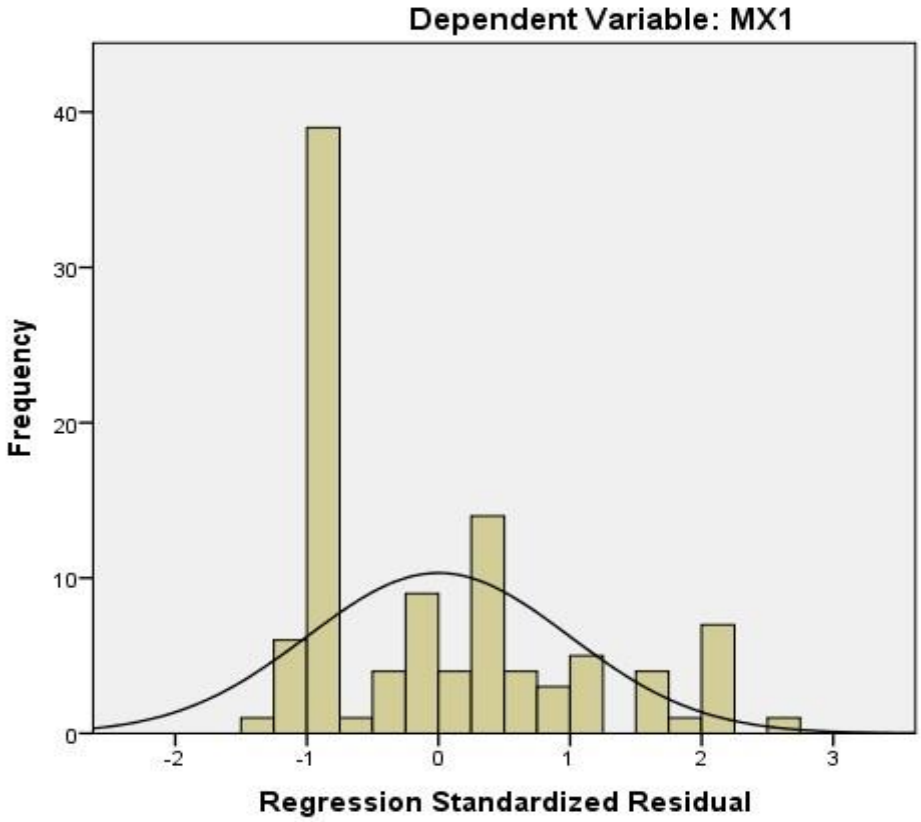
$$\mathbf{Y= 0.305\ (X) + 0.960}$$

خاصية القابلية للفهم = المعامل (المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة) + الثابت

ومن خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا أنه كلما تغير توفر متطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية للاستدامة بوحدة واحدة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للفهم بـ 0.305 وحدة.

- والشكل التالي يوضح شكل الانتشار بين المتغيرين:

الشكل رقم (2–9): شكل الانتشار بين المتطلبات العامة للافصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم



المصدر: مخرجات SPSS

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز جودة القوائم المالية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وجودة القوائم المالية، وذلك من خلال معادلة الانحدار البسيط وأيضا ندعم ذلك بشكل الانتشار الذي يصف بيانيا نوع العلاقة وقوتها.

أولا: الفرضية الفرعية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (1–4) للمجال الأول "الملائمة" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

الجدول رقم (2–27): العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية الملائمة

معلمات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.354	0.847	0.000	101	1	14.252	0.124

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 12.4% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير الافصاحات المتعلقة بالمناخ على تعزيز خاصية الملائمة، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 14.252، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن الافصاحات المتعلقة بالمناخ تؤثر على تعزيز خاصية الملائمة تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الأولى التابعة للفرضية الرابعة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة.

ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

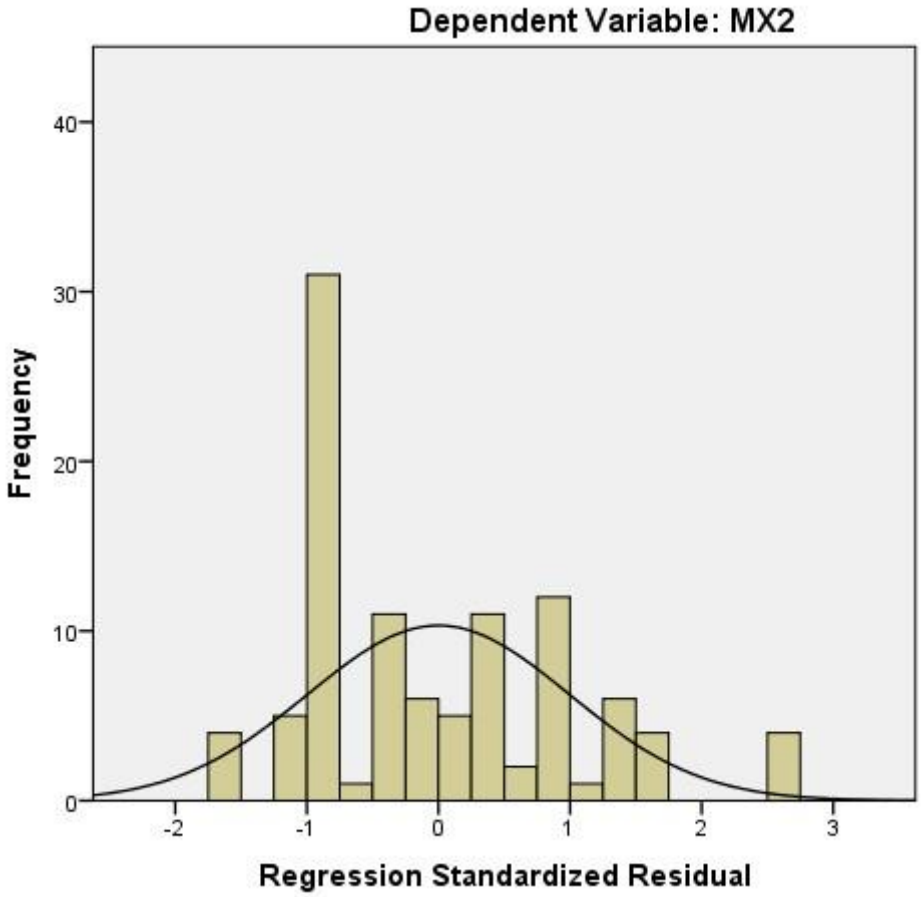
$$Y = 0.354\ (X) + 0.847$$

خاصية الملائمة = المعامل (الافصاحات المتعلقة بالمناخ) + الثابت

ومن خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ بوحدة واحدة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية الملائمة بـ 0.354 وحدة.

- والشكل التالي يوضح شكل الانتشار بين المتغيرين:

الشكل رقم (2–10): شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة



المصدر: مخرجات SPSS

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الموثوقية حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (4–8) للمجال الثاني "الموثوقية" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

الجدول رقم (2-28): العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية الموثوقية

معامل التحديد	F	درجة حرية البسط	درجة حرية المقام	Sig.	المعلمات المقدرة	
					الثابت	المعامل
0.080	8.808	1	101	0.004	1.008	0.212

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 8% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير الافصاحات المتعلقة بالمناخ على تعزيز خاصية الموثوقية، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 8.808، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.004 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن الافصاحات المتعلقة بالمناخ تؤثر على خاصية الموثوقية تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الثانية الفرعية للفرضية الرابعة والتي تنص على توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وتعزيز خاصية الموثوقية.

ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

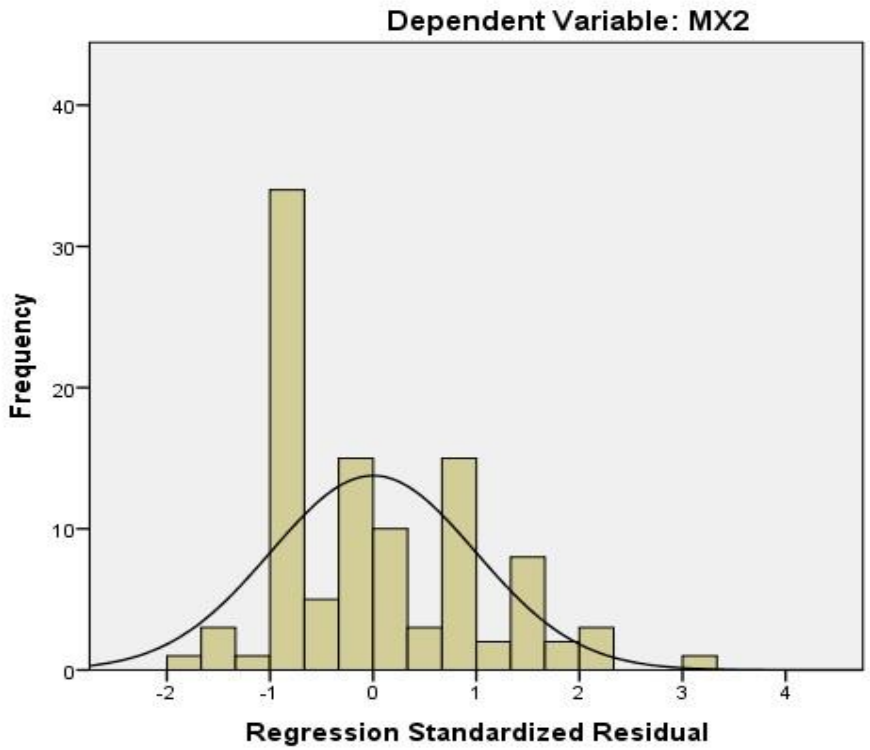
$$Y = 0.212\ (X) + 1.008$$

خاصية الموثوقية = المعامل (الافصاحات المتعلقة بالمناخ) + الثابت

ومن خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ بوحدة واحدة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية الموثوقية بـ 0.212 وحدة.

- والشكل التالي يوضح شكل الانتشار بين المتغيرين:

الشكل رقم (2-11): شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الموثوقية



المصدر: مخرجات SPSS

ثالثا: الفرضية الفرعية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (8-12) للمجال الثالث "القابلية للمقارنة" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

الجدول رقم (2-29): العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية القابلية للمقارنة

المعلمات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.236	0.982	0.002	101	1	9.854	0.089

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 8.9% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير الافصاحات المتعلقة بالمناخ على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 9.854، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.002 وهي اقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن الافصاحات المتعلقة بالمناخ تؤثر على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة التابعة للفرضية الرابعة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وتعزيز خاصية القابلية للمقارنة.

ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

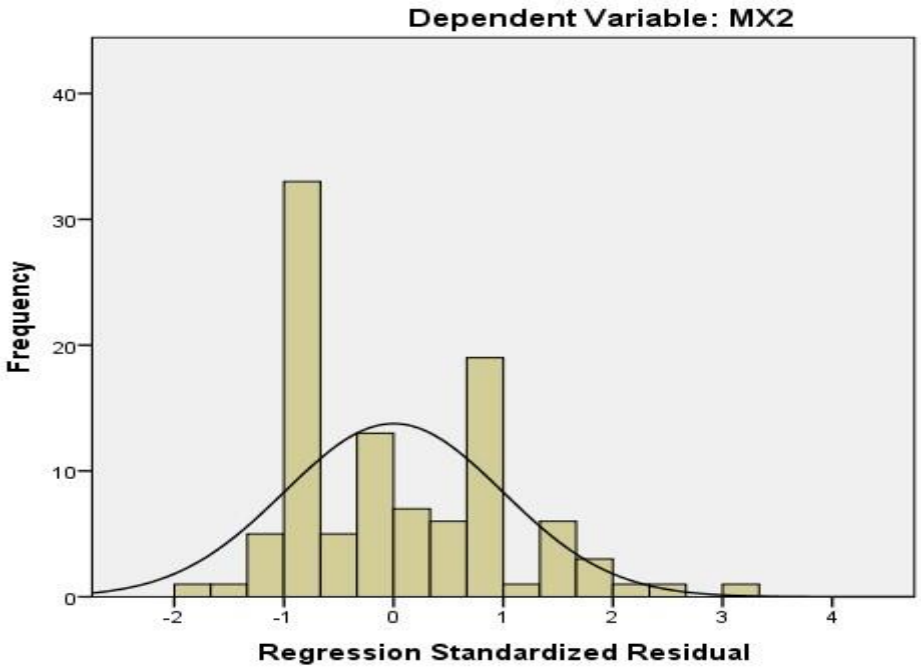
$$Y= 0.236\ (X) + 0.982$$

خاصية القابلية للمقارنة = المعامل (الافصاحات المتعلقة بالمناخ) + الثابت

ومن خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ بوحدة واحدة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية الموثوقية بـ 0.236 وحدة.

- والشكل التالي يوضح شكل الانتشار بين المتغيرين:

الشكل رقم (2-12): شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة



المصدر: مخرجات SPSS

رابعا: الفرضية الفرعية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم حسب أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

حيث تم اختبار هذه الفرضية من خلال الفقرات من (12-16) للمجال الثاني "القابلية للفهم" التابع للمحور الثاني، وقد تم استخدام معادلة الانحدار البسيط لاختبار صحة هذه الفرضية كما يلي:

الجدول رقم (2-30): العلاقة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وخاصية القابلية للفهم

معلمات المقدرة						
المعامل	الثابت	Sig.	درجة حرية المقام	درجة حرية البسط	F	معامل التحديد
0.222	1.022	0.026	101	1	5.088	0.048

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج اختبار فيشر يتبين لنا عدم معنوية معلمات النموذج حيث نلاحظ من خلال الجدول أن نسبة معامل التحديد 4.8% وهي نسبة تعبر عن مدى تأثير الافصاحات المتعلقة بالمناخ على تعزيز خاصية القابلية للفهم، وما يؤكد هذه النتيجة هي قيمة F والتي بلغت 5.088، حيث كانت درجة المعلمية (Sig) لهذه العلاقة 0.026 وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) وهذا ما يوضح انه توجد علاقة بين المتغيرين أي أن الافصاحات المتعلقة بالمناخ تؤثر على تعزيز خاصية القابلية للفهم تأثير ذو دلالة إحصائية، ومنه نأكد صحة الفرضية الفرعية الرابعة التابعة للفرضية الرابعة والتي تنص على انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وتعزيز خاصية القابلية للفهم.

ومنه يمكن تحديد علاقة الارتباط بين المتغيرين كما يلي:

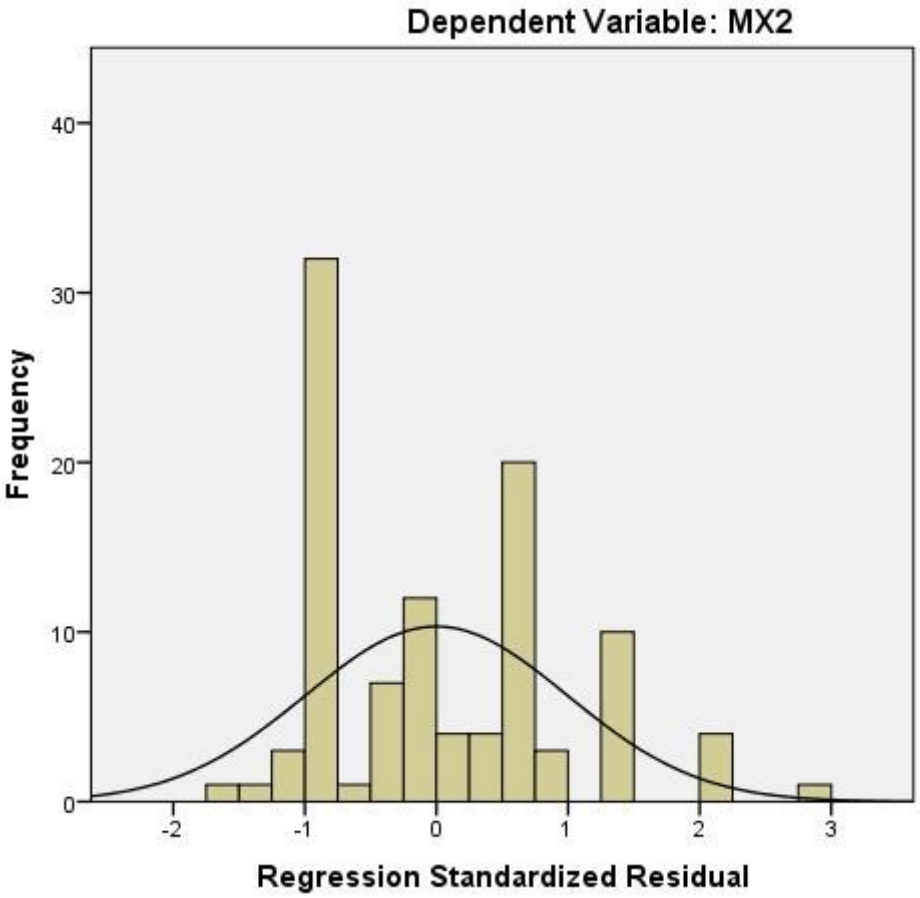
$$Y = 0.222\ (X) + 1.022$$

خاصية القابلية للفهم = المعامل (الافصاحات المتعلقة بالمناخ) + الثابت

ومن خلال معادلة الارتباط الخطي البسيط يتبين لنا أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ بوحدة واحدة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للفهم بـ 0.222 وحدة.

- والشكل التالي يوضح شكل الانتشار بين المتغيرين:

الشكل رقم (2–13): شكل الانتشار بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم



المصدر: مخرجات SPSS

خلاصة الفصل الثاني:

يمكن القول أن معايير الافصاح عن الاستدامة لها دور كبير وتعتبر أداة فعالة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، حيث تساهم في توضيح أداء الشركة في المجالات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وهذا ما يمكن من ادراجها كجزء من التقارير المالية السنوية للشركة وهذا ما يعزز شفافية ومصداقية المعلومات المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة.

إن التأييد الذي تم التوصيل إليه من خلال أراء وإجابات أفراد العينة الذين تم دراستهم بحيث أنهم يتفقون على أن معايير الافصاح عن الاستدامة تعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي التعزيز من جودة مخرجات القوائم، ومنها زيادة الثقة فيها من طرف المستخدمين واستعمالها في اتخاذ القرارات.

وعموما هناك إجماع من طرف أفراد العينة المستجوبين على أن تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة، سيكون له أثر إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية وتوفير مستوى كافي من الإفصاح، مما يؤدي إلى تعزيز جودة القوائم المالية وضمان مصداقيتها من خلال ما ستوفره من ثقة في المعلومات المتواجدة ضمنها.

الخاتمـــــة

1-الخـاتمة العامة:

نظرا للأهمية التي تكتسيها الجوانب الثلاثة للاستدامة (الجانب الاقتصادي، الجانب البيئي، الجانب الاجتماعي) أصبح تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة ضرورة ملحة في عصرنا الحالي بإعتبارها تلعب دورا حيويا في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية من خلال المعلومات التي تسعى للافصاح عنها والتي تساعد المستثمرين والعملاء والموظفين وأيضا أفراد المجتمع، على الفهم المثالي لكيفية تأثير أنشطة الشركة على البيئة والمجتمع وكذلك تأثيرها من الناحية الاقتصادية، وبالتالي يمكنهم هذا من اتخاذ القرارات الصائبة.

وتساهم معايير الافصاح عن الاستدامة أيضا في تعزيز المصداقية والشفافية في إعداد القوائم المالية وتقارير الشركات، إذ تعمل هاته الافصاحات على تعزيز الثقة بين الشركات والمستخدمين وأصحاب المصلحة هذا من جهة، وتظهر مدى التزامها بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية من جهة أخرى، لذا وجب على الشركات أن تولي اهتماما بتطبيق هذه المعايير والحرص على الالتزام بممارسات الاستدامة لضمان جودة معلوماتها المالية والمحاسبية والمساهمة في بناء مستقبل مستدام للأعمال والمجتمعات.

2-نتـائج اختبار الفروض:

انطلاقا من طريقة المعالجة التي تم اعتمادها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة، والدراسة الإحصائية من جهة أخرى تم التوصل إلى نتائج تسهل من إثبات أو نفي الفرضيات التي تم اقتراحها كحلول مبدئية في المقدمة وهي كمايلي:

الفرضية الأولى: هناك إمكانية تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة

تبين أن أفراد عينة الدراسة متفقون على أن أنه هناك إمكانية لتبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة، وأن قوة هذه الاستجابة حسب أراء العينة بدرجة موافق.

الفرضية الثانية: هناك إمكانية تبني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ

تبين من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة أنه هناك إمكانية لتبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ، وقد كانت قوة هذه الاستجابة التي تم تحليلها إحصائيا حسب أراء العينة بدرجة موافق.

الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز جودة القوائم المالية

وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين جودة القوائم المالية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم)، وهذا من خلال أربع فرضيات فرعية متمثلة في:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تنص على أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الملائمة، وقد أثبت عدم صحة هذه الفرضية حسب أراء عينة الدراسة.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** تنص على أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية الموثوقية، وقد أثبت عدم صحة هذه الفرضية حسب أراء عينة الدراسة.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص على أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة، وهذا صحيح حيث أظهر التحليل الإحصائي أنه كلما تغيرت المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة.

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** تنص على أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز خاصية قابلية الفهم، وهذا صحيح حيث أظهر التحليل الإحصائي أنه كلما تغيرت المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للفهم.

ومن خلال الفرضيات الأربعة الفرعية السابقة تبين أنه توجد علاقة بين تبني المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين تعزيز جودة القوائم المالية وذلك بواسطة تعزيزها لجودة المعلومات المحاسبية عن طريق العلاقة الطردية المتواجدة بين المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وبين خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم.

الفرضية الرابعة: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز جودة القوائم المالية

وللإجابة على هذه الفرضية لابد من دراسة العلاقة بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين جودة القوائم المالية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم)، وهذا من خلال أربع فرضيات فرعية متمثلة في:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تنص على أنه هناك علاقة هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الملائمة، وهذا صحيح حيث أظهر التحليل الإحصائي أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية الملائمة.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** تنص على أنه هناك علاقة هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية الموثوقية، وهذا صحيح حيث أظهر التحليل الإحصائي أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية الموثوقية.

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تنص على أنه هناك علاقة هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للمقارنة، وهذا صحيح حيث أظهر التحليل الإحصائي أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للمقارنة.

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** تنص على أنه هناك علاقة هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز خاصية القابلية للفهم، وهذا صحيح حيث أظهر التحليل الإحصائي أنه كلما تغيرت الافصاحات المتعلقة بالمناخ سينعكس ذلك بعلاقة طردية على تعزيز خاصية القابلية للفهم.

ومن خلال الفرضيات الأربعة الفرعية السابقة تبين أنه توجد علاقة بين تبني الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين تعزيز جودة القوائم المالية وذلك بواسطة تعزيزها لجودة المعلومات المحاسبية عن طريق العلاقة الطردية المتواجدة بين الافصاحات المتعلقة بالمناخ وبين الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم.

3-نتـــائج الدراسة:

من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- بسبب الاهتمامات المتزايدة بجوانب الاستدامة أصبحت الشركات أمام تحدي لتطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة.

- تساهم معايير الافصاح عن الاستدامة في توضيح أداء الشركة في المجال الاقتصادي والبيئي والاجتماعي.

- تعزز معايير الافصاح عن الاستدامة من شفافية ومصداقية المعلومات المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصلحة.

- معايير الافصاح عن الاستدامة لها علاقة طردية تربطها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي هذا ما يجعلها تعزز من جودة القوائم المالية.

- معايير الافصاح عن الاستدامة تمكن الشركات من بناء سمعة قوية وتحقيق استدامة على المدى الطويل.

4-الاقتراحـات والتوصيـات:

من خلال النتائج السابقة تم اقتراح التوصيات التالية:

– من الضروري إعطاء حيز كبير ووقت كافي للاطلاع على معايير الافصاح عن الاستدامة من طرف إدارات الشركات لما تتسم به من تأثير على الأداء وكذلك على المجتمع.

– ينبغي على الشركات العمل على تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة وتوضيح الأثر البيئي والاجتماعي لأنشطتها ومنتجاتها والتقليل من استنزاف الموارد الطبيعية.

– وجب على الشركات عند تطبيق معايير الافصاح عن الاستدامة أن تلتزم بتقديم معلومات صادقة ودقيقة، والابتعاد عن التلاعب والتضليل.

– يجب على الشركات الالتزام بتقديم تقارير دورية حول أدائها المستدام للجهات المنظمة، لمعرفة مدى التقدم والتحسن الذي تحققه في إطار السعي لتحقيق الاستدامة.

– من المهم أن تكون معايير الإفصاح عن الاستدامة مستمرة التطوير من أجل مواكبة التحديات الجديدة وضمان تحقيق أفضل النتائج من ناحية الأداء المستدام.

– وجب على الشركات الالتزام بالمعايير والإطارات الدولية المعترف بها في مجال الإفصاح عن الاستدامة، مثل المعايير العالمية للإبلاغ عن الاستدامة ومعايير ISO.

5–آفـاق الدراسة:

تطرقت هذه الدراسة إلى موضوع أهمية تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية، حيث أن هذا الموضوع يتميز بالحداثة ويصعب حصره، لذلك يبقى مجال الدراسة فيه مفتوح ومتنوع أيضا لمن أراد أن يتعمق أكثر في ثناياه، ولقد تم التوصل إلى اقتراح بعض المواضيع التي هي جديرة بالبحث العلمي والمتمثلة في:

– دور معايير الإفصاح عن الاستدامة في تحسين الأداء الفعلي للشركات.

– علاقة معايير الإفصاح عن الاستدامة بمعايير الجودة العالمية وأثرها على القوائم المالية.

– آفاق تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة من قبل الشركات الجزائرية.

قائمة

المصادر والمراجع

– مقالات المجلات العلمية:

1. السيد ,ع ,م. (ديسمبر 2017). فجوة القياس المحاسبي وأثرها علي الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة :دراسة نظرية وتطبيقية .*مجلة البحوث المحاسبية*.

2. ابوستالة ,ا ,م. (يناير 2022). إدراك شركات الإسمنت الليبية لأهمية الافصاح البيئي وأثره على جودة القوائم المالية – دراسة حالة .*مجلة التخطيط والتنمية*.

3. أحمد حابية. (2020). العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة لآراء الخبراء المحاسبين في الجزائر العاصمة". مجلة المدبر.

4. تاني عبد المؤمن & ,بوعيشاوي يوسف .(2019) .متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية .*مجلة أبحاث إقتصادية معاصرة* .

5. الجوهرة بنت حسن القحطاني. (بلا تاريخ). الإفصاح المحاسبي وموقف المراجع الخارجي منه. *مراجعة II* حسب *413*. جامعة الملك عبد العزيز.

6. حنان قسوم. (سبتمبر 2019). قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الإقتصادية –دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف .–*التواصل في الإقتصاد والإدارة والقانون* ,المجلد 25العدد 03.

7. رضا بوعزيز & ,كمال بن موسى. (01 مارس 2022). الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي .*مجلة إقتصاد المال والأعمال*.

8. ريم سعد حسن الخزرجي & ,وآخرون .(2020) .أثر معايير محاسبة الإستدامة على التدقيق الإجتماعي وانعكاسهما على أسس محاسبة المسؤولية الإجتماعية .*مجلة كلّية بغداد للعلوم الإقتصادّية الجامعة –العدد الخاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية .2020*

9. سحنون مصعب & ,زهراوي عفاف .(2023) .واقع الإفصاح المحاسبي في الشركات المدرجة في سوق البورصة الجزائرية دراسة مقارنة مع متطلبات الإفصاح حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية .*مجلة المعيار* .

10. سليم بن رحمون .(2018/2019) .أثر إلافصاح المحاسبي على جودة القرارات الاستثمارية دراسة حالة :مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .*أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص :محاسبة* .بسكرة ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر –بسكرة .–

11. سميحة بوحفص & ,سليم بن رحمون. (09 جانفي 2018). الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية وتبنيه من قبل المشرع الجزائري .*مجلة الحقوق والعلوم السياسية –جامعة عباس الغرور خنشلة*.

12. شليحي الطاهر & ,تواتي عامر. (مارس 2017). أبعاد وأهداف التنمية المستدامة آفاق 2030 مجلة البحوث والدراسات التجارية –العدد الأول–.

13. صديق مسعود & ,صديقي فؤاد .(2016) .محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي SCF. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية –العدد 2.*

14. طالب عبد العزيز & ,بلمداني محمد. (أكتوبر 2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية .*مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة.*

15. طويرات ,ر .(2021) .أهمية الموازنة بين خاصيتي الملائمة والموثوقية في تعزيز جودة القوائم المالية بالمؤسسات الاقصادية –دراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في الجزائر .–*مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة.*

16. العربي حجام & ,سميحة طري. (ديسمبر 2019). التنمية المستدامة في الجزائر :قراءة تحليلية في المفهوم والمعوقات Sustainable development in Algeria : Analytical reading of the concept and constraints.*مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد 06العدد 02.*

17. علاء الزهيري & ,ريناد وحيد .(2024) .معاييرالإفصاح عن الاستدامة .IFRS S1 & S2 –*هرم مصر.*

18. علي خلف كاطع & ,سحر ناجي خلف .(2021) .دور إجراءات الرقابية الداخلية في تعزيز جودة القوائم المالية وتأثيرها في اتخاذ القرارات الإستثمارية .*مجلة جامعة الانبار للعلوم الإقتصادية والإدارية.*

19. فارس فضيل، و ضويفي حمزة. (2013). أسباب ومعوقات عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي في الشركات – دراسة ميدانية. *ASJP - Algerian Scientific Journal Platform*، 04.

20. فوزي الحاج أحمد & ,وآخرون .(2021) .المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية .*مجلة إقتصاديات الأعمال والتجارة* ,ص 51-39.

21. لعيبي هاتو خلف .(2009) .الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الإجتماعية . *مقال* .بغداد: جامعة بغداد.

22. ليث حمدي. (فبراير 2024). التنمية المستدامة المفهوم واهم التعاريف Sustainable Development (SD). *ResearchGate.*

23. محمد رمزي جودي & ,أبو القاسم محمود أبو ستالة. (22 يوليو 2022). أثر الوسائل المساعدة لإلزام شركات الإسمنت بالإفصاح البيئي على جودة القوائم المالية –دراسة ميدانية .*مجلة الأكاديمية للعلوم الإنسانية والإجتماعية.*

24. محمد ,م .ش. (يوليو 2017) دور المحاسبة المستدامة في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية .*الفكر المحاسبي (مجلة علمية متخصصة ومحكمة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة –جامعة عين شمس).*

25. مفروم برودي & ,مراكشي عبد الحميد. (أفريل 2019). متطلبات الإفصاح في الميزانية العمومية في ظل النظام المحاسبي المالي بالمقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 01 :*مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة* ,المجلد: الثالث / العدد: الأول / الصفحات: 001-022.

26. المقصود ,أ .ع .(2022) .أثر تبني محاسبة الإستدامة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية)دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية .(*مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية –العدد الثالث .*

27. نوار ,ع. (نوفمبر 2018). استعمال معايير محاسبة الاستدامة في بناء سلسلة قيمة خضراء لتحقيق المزايا التنافسية . *ResearchGate*.

28. الهادي ,ضيف الله. أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS) / (IFRS*مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية. جامعة الوادي -العدد السادس -المجلد الأول.*

29. واضح صالح & وآخرون. (أفريل 2019). الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة .*مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة*.

- الكتب:

30.أسعد محمد علي العواد & ,حسن عبدالكريم الابراهيمي .(2023) .*محاسبة الاستدامة على وفق معايير SASB.* عمان :دار الايام للنشر والتوزيع.

31.البريدي ,ع .ب .(2015) .*التنمية المستدامة مدخل تكاملي لمفاهيم الاستدامة وتطبيقاتها مع التركيز على العالم العربي* .الرياض -المملكة العربية السعودية :العبيكان للنشر.

32.بهجت راضي & ,هشام يوسف العربي .(2016) .*إدارة الجودة الشاملة :(TOM)المفهوم والفلسفة والتطبيقات* . روابط للنشر وتقنية المعلومات .(Rawabt)

33.رضوان حلوه حنان & ,نزار فليح البلداوي .(2009) .*مبادىء المحاسبة المالية :القياس والإفصاح في القوائم المالية* . عمان -الأردن :إثراء للنشر والتوزيع.

34.رعد عبدالله الطائي & ,عيسى قدادة .(2008) .*إدارة الجودة الشاملة* .اليازوري.

35.سردار ,ع .ا .(2015) .*التنمية المستدامة .Sustainable development* عمان-الأردن :دار الراية للنشر والتوزيع .

36.السيد ,ا .ج .(2014) .*الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية* .دار غيداء (Dar Ghidaa For Publishing).

37.الصباغ ,أ .ع .(2023) .*وقتية الإفصاح المحاسبي عن طريق الإنترنت وأثرها على منفعة المعلومات المحاسبية* . الإسكندرية -مصر: Homysra Publishing House.

38.طلال حجاوي & ,سالم الزوبعي .(2020) .*القياس المحاسبي ومحدداته* .اليازوري (Yazouri Group for Publication and Distribution).

39.قاسم نايف علوان المحياوي .(2006) .*إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات* .دار الشروق للنشر والتوزيع.

40.كافي ,م .ي .(2016) .*التنمية المستدامة* .شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع.

41.كمال ,د. (1436هـ-2015م). *أساسيات التنمية المستدامة* .الجزائر :دار الخلدونية للنشر والتوزيع.

42.مايكل جريفين ، ترجمة أحمد عبده الصباغ. (2023). *كيفية قراءة وتفسير القوائم المالية*. Homysra Publishing House.

43.مدحت ابو النصر & ,ياسمين مدحت محمد .(2017) .*التنمية المستدامة مفهومها -أبعادها -مؤشراتها* .القاهرة -مصر :المجموعة العربية للتدريب والنشر.

44.يوسف حجيم الطائي ,محمد عاصي الحجيلي & ,ليث علي الحكيم .(2008) .*نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية* .عمان :اليازوري.

- الموسوعات:

45.أحمد شعبان محمد علي .(2016) .موسوعة البنوك والائتمان التمويل المصرفي " (2)المنهج والتطبيق ."الاسكندرية , مصر :دار التعليم الجامعي.

- الملتقيات العلمية:

46.هوام جمعة & ,لعشوري نوال .*الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق) - مداخلة بعنوان دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية* .أم البواقي ,كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير , جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي.

- أطروحات ومذكرات:

47.أبو القاسم محمود ابو ستالة .(2021/2022) .الإفصاح المحاسبي البيئي وأثره على جودة القوائم المالية في شركات صناعة الإسمنت الليبية .*أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في التسيير تخصص مالية* .بسكرة ,كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر -بسكرة.

48.أحمد عدنان العرموطي. (2013). أثر محاسبة الإستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان. *رسالة استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة*. قسم المحاسبة - كلية الأعمال: جامعة الشرق الأوسط .

49.بريش خالد .(2014/2015) .مساهمة المراجع الخارجي في الحد من أثر مخاطر المراجعة على مستلزمات الإفصاح في القوائم المالية .*مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص :محاسبة، جباية وتدقيق* . كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة الجزائر .3

50.الحكيم ,س .ع .(2019/2020) .دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الإستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد دراسة حالة مؤسسة إقتصادية -الجزائر .*رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر -بسكرة.

51.دلال ,ا .(2015/2016) .حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية .*رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

52.دليلة ,د .(2013/2012) .لإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي)دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري .(-2010-*مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية -تخصص : محاسبة وجباية* .كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -قسم العلوم التجارية :جامعة قاصدي مرباح –ورقلة.

53.سعيدي عبد الحليم .(2014/2015) .محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من المؤسسات .-*رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص :محاسبة* .بسكرة , كلية العلوم االقتصادية و التجارية و علوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

54.سليمان ,ن .(2021/2022) .مساهمة تطبيق محاسبة التضخم في جودة القوائم المالية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة .*أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

55.عبد العالي منصر .(2021/2022) .مساهمة جودة المعلومات المحاسبية في تفعيل البعد الإستراتيجي للمحاسبة . *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة تخصص :محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر -بسكرة.

56.عبد القادر دشاش. (2012/2013). أثر المعلومات المالية على ترشيد القرارات الاستثمارية دراسة حالة سوق الكويت للأوراق المالية 2009 – 2010 . *مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية – تخصص : محاسبة وجباية*. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – قسم العلوم التجارية: جامعة قاصدي مرباح – ورقلة.

57.عتير ,س .(2011/2012) .دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي .*مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

58.القادر ,ش .ع .(2020/2021) .مساهمة محاسبة المسؤولية الإجتماعية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة حالة مجمع صيدال .*أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

59.قريو أسماء. (2015/2016). التفاعل بين الحوكمة ومحاسبة المسؤولية الإجتماعية لتحقيق إستدامة منظمات الأعمال – دراسة حالة بعض منظمات الأعمال الجزائرية -. *أطروحة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه ل.م.د في العلوم التجاريّة – فرع مالية ومحاسبة* —. كليّة العلوم الإقتصاديّة والعلوم التجاريّة وعلوم التسيير– قسم العلوم التجاريّة: جامعة الجزائر – 3 -.

60.لعروسي ,آ .(2013/2014) .أثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم)دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية .(*مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة المسيلة.

61.محمد راغب شطوري .(2020) .مدخل محاسبي مقترح لتطوير القياس والإفصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبي في إطار معايير المحاسبة .*بحث مقدم للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة* .كلية التجارة قسم المحاسبة ,مصر : جامعة بنها.

62.محمد ,س .(2008/2009) .الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية –دراسة حالة الجزائر .–*مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص :مالية ومحاسبة* .معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير :المركز الجامعي يحي فارس بالمدية.

63.نوارة ,م .(2018/2019) .دور النظام المحاسبي المالي في ترقية الإفصاح المحاسبي المتضمن في القوائم المالية وفق متطلبات حوكمة المؤسسات الإقتصادية .*أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث تخصص :تدقيق ومراقبة التسيير* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة الجزائر3.

64.وئام ,ح .(2019/2020) .جودة المعلومة المحاسبية بين معايير التقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي –دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة الجزائرية .*أطروحة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة دكتوراه طور ثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

65.يحي ,ن .ب .(2012/2013) .دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي –دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب SUD GM بسكرة .*مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة* .كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير :جامعة محمد خيضر بسكرة.

– المواقع الإلكترونة:

66.IFRS. (23 يونيو 2023). مجلس المعايير الدولية للاستدامة يصدر المعايير الافتتاحية للإفصاح عن الإستدامة. تم الاسترداد من موقع: https://www.ifrs.org/

67.التنمية المستدامة. (20 رجب 1445هـ الموافق ل 1 فبراير 2024). تم الاسترداد من موقع وزارة البيئة والمياه والزراعة السعودية:
https://mewa.gov.sa/ar/Ministry/initiatives/SustainableDevelopment/Pages/default.aspx

68.حداد ,ح .ب. (02 أوت 2022). محاسبة الإستدامة .*جريدة الرأي* .Récupéré sur https://alrai.com/article/10739583/كتاب/محاسبة–الاستدامة

69.ريحان ,ف. (17 أوت 2023). *معايير الإفصاح عن الاستدامة IFRS S1 & IFRS S2*. Récupéré sur الباحثون السوريون : https://www.syr-res.com/article/24949.html

70.شيماء محمود. (17 سبتمبر, 2023). *إعداد القوائم المالية* . تم الاسترداد من موقع المحاسب: https://elmohaseb.com/إعداد-القوائم-المالية

71.القوائم المالية. (15 أبريل 2023). Récupéré sur موقع قيود https://www.qoyod.com/ar/القوائم-المالية-المحاسبية

72.المالية ,ه .ا. (2024). *القوائم المالية*. Récupéré sur موقع ثمين: https://thameen.org.sa/القوائم-المالية

73.ويكيبيديا. (06 يناير 2024). *محاسبة الاستدامة*. Récupéré sur ويكيبيديا الموسوعة الحرة : https://ar.wikipedia.org/wiki/محاسبة-الاستدامة

– المراجع باللغة الأجنبية:

74. (FAO), F. a. (s.d.). *Sustainable development goals (17 GOALS TO TRANSFORM OUR WORLD)*. Récupéré sur Food and Agriculture Organization: https://www.fao.org/3/CA3121EN/ca3121en.pdf

75. Bromberg, M. (2023, August 14). *Sustainability Accounting Standards Board (SASB): Definitions and Importance*. Récupéré sur Investopedia: https://www.investopedia.com/sustainability-accounting-standards-board-7484327

76. *International Sustainability Standards Board (ISSB)*. (2024). Récupéré sur IAS Plus: https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/issb

77. Katsarski, N. (s.d.). SUSTAINABILITY ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF ENVIRONMENTAL CHANGE. *Environmental economics*.

78. Scaltrito, D. (September 2015). Assessing Disclosure Quality: A Methodological Issue . *Journal of Modern Accounting and Auditing*.

79. Vural, D. (2017). Disclosing the Books: Evidence on Swedish publicly listed firms accounting disclosure practices. *Doctoral thesis, comprehensive*

summary. Företagsekonomiska institutionen Department of Business Studies: UPPSALA UNIVERSITET.

80. Wikipedia, t. f. (s.d.). *Sustainability Accounting Standards Board*. Récupéré sur Wikipedia: https://en.wikipedia.org/wiki/Sustainability_Accounting_Standards_Board

الملاحـــق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

طالب ماستر: أحمد حسني

العنوان: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة بسكرة

البريد الالكتروني: *ahmedhasni331@gmail.com*

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته..

أما بعد..

يقوم الطالب بإجراء دراسة حالة حول أهمية تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية

ولإتمام هذا البحث العلمي والذي هو بعنوان:

أهمية تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة في تعزيز جودة مخرجات القوائم المالية

– دراسة أراء عينة من الأكاديمين والمهنيين –

نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة وموضوعية، للوصول إلى أهداف هذه الدراسة وتعميم نتائجها، والتي يطمح الطالب من خلالها في الوقوف على رأيكم الموضوعي لتقييم الفقرات الواردة في بنود هذا الاستبيان.

ويجدر بنا في هذا المقام أن نذكركم بأن إجاباتكم حول فقرات الاستبيان لن تستخدم سوى لأغراض الدراسة، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الجزء الأول (المعلومات الأولية):

1. المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى.....

2. التخصص الأكاديمي:

محاسبة ☐ محاسبة وتدقيق ☐ محاسبة وجباية ☐ أخرى .....

3. الوظيفة الحالية:

موظف في قسم المالية والمحاسبة ☐ محافظ حسابات أو خبير محاسبي ☐ أكاديمي ☐ أخرى .....

4. الخبرة المهنية:

- أقل من 10 سنوات ☐ - من 11 إلى 20 سنة ☐ - أكثر من 21 سنة ☐

5. هل لكم اطلاع على المعايير الدولية للإفصاح عن الاستدامة

- بشكل جيد ☐ - بشكل عام ☐ - لست مطلع ☐

الجزء الثاني (الاستبيان): **ملاحظة:** ضع علامة (**x**) في الخانة المناسبة

فقرات الاستبيان		الإجابات		
المحور الأول: متطلبات تطبيق معايير الإفصاح عن الإستدامة				
العبارات		**موافق**	**محايد**	**غير موافق**
I – المجال الأول: المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة				
1	يستحسن أن تقدم القوائم المالية للشركات إفصاحات حول المخاطر والفرص المتعلقة بإستمرارية نشاط الشركة مستقبلا.			
2	يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر والفرص.			
3	يفترض على الشركة تقديم إفصاحات حول خصائص مواردها وإمكانية الحصول عليها من مصادر مختلفة.			
4	يفضل على الشركة تقديم افصاحات حول الموارد المستخدمة في النشاط الرئيسي لها وامكانية استدامتها.			
5	يستحسن أن تفصح الشركات عن المؤشرات والأهداف التي وضعتها لبلوغ اهدافها المستقبلية.			
II – المجال الثاني: الافصاحات المتعلقة بالمناخ				
1	يفترض على الشركة عرض الافصاحات المتعلقة بالمخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ.			
2	يستحسن أن تفصح الشركات في قوائمها المالية عن المخاطر المادية والمخاطر الانتقالية التي قد تؤثر على استمرارية الشركة مستقبلا.			
3	يرجح ان تفصح الشركة عن حدوث ضعف في انتاجيتها خلال بعض الفصول نتيجة تقلبات الجوية وبالتالي حدوث ندرة في الموارد.			
4	يفترض على الشركة تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تنتج بسبب انتقالها للصناعات النظيفة ذات انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون المنخفض ومدى مساهمتها في اتخاذ قرارات من شأنها الزيادة في استمرارية الشركة.			

5	يفضل على الشركات تقديم افصاحات حول المخاطر التي قد تأثر على البيئة والتنوع البيولوجي من أجل الحد من الانبعاثات الكربونية الناتجة عن أنشطتها.			

فقرات الاستبيان		الإجابات	
المحور الثاني: جودة القوائم المالية			
العبارات	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**
I – المجال الأول: الملائمة			
1 يستحسن أن تتوفر القوائم المالية على معلومات تتسم بالقيمة التنبؤية.			
2 يفترض أن يكون مستخدمي القوائم المالية قادرين على تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة من خلال خاصية القيمة الاسترجاعية أو التغذية العكسية Feedback.			
3 يفضل قياس مدى فعالية المعلومات ومنفعتها عن طريق معرفة الوقت الذي قدمت فيه هاته المعلومات.			
4 يستحسن إيصال المعلومات التي في القوائم المالية عن طريق معرفة نتائج الأحداث الماضية وتوقع النتائج المستقبلية فبذلك يسهل فهمها من قبل المستخدمين.			
II – المجال الثاني: الموثوقية			
1 يرجح أن تطابق طبيعة المعلومات المالية مع أرقام المعلومات المقدمة عنها يرفع من مصداقيتها لدى المستخدمين.			
2 يفترض عند إعادة القياس المحاسبي التوصل إلى نفس النتائج لأن النتائج ليست مربوطة بشخص المحاسب.			
3 يستحسن اعتماد المعلومات المقدمة في القوائم المالية لخلوها من التحيز لمصلحة فئة معينة في الشركة على حساب فئة أخرى.			

4	يفترض إن إعداد القوائم المالية بموضوعية هو أحد الأسباب أو المزايا التي تمكن مجلس الإدارة في الشركة من اتخاذ قرارات صائبة.			
III – **المجال الثالث: القابلية للمقارنة**				
1	يفترض أن تحصل الشركة على فرص لزيادة استمراريتها من خلال قياس أداءها مقارنة بالشركات الأخرى في السوق وبالتالي ترفع من جودة منتجاتها إن اقتضى الأمر لبلوغ هدفها.			
2	يستحسن أن تتفادى الشركة الأخطاء والمخاطر التي تأثر على استمراريتها عن طريق مقارنة أداءها بين مختلف الفترات لترى مدى نسبة تقدمها ومدى إنجازها للأهداف المسطرة.			
3	يفترض أن إفصاح الشركات عن سياساتها المحاسبية المستخدمة في القياس والمؤشرات والأهداف قد يسهل على المستخدمين مقارنتها مع النتائج المحققة سابقا.			
4	يفترض على الشركات الإفصاح عن أثر التغير في السياسات المحاسبية وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات الماضية لتسهل من اتخاذ القرارات الاستثمارية لضمان استمرارية الشركة.			
IV – **المجال الرابع: القابلية للفهم**				
1	يستحسن على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا على دراية بطبيعة المعلومات لفهمها بصورة معقولة.			
2	يفترض الإلتزام بالموضوعية في وصف الأحداث الاقتصادية للشركة والإفصاح عنها بشفافية.			
3	يفضل على معدي القوائم المالية تبسيط المعلومات ليسهل فهمها والتخلي عن التعقيد لنجاح هذه الأخيرة في إيصال جوهرها للمستعملين.			
4	يفترض أن يكون مستخدم القوائم المالية على قدر من مستوى الإدراك للمعلومات المتواجدة في القوائم المالية للإستفادة من هاته المعلومات.			

– بإمكانكم إضافة أي أي تعليقات ترونها مكملة لفقرات الاستبيان:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم (02): اختبار درجة الثبات ألفا كرونباخ (ALPHA CRONBACH)

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	103	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	103	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,885	10

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	103	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	103	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,774	16

الملحق رقم (03): اختبار طبيعة توزيع البيانات بمعامل كولمكروف سميرنوف (Kolmogorov–Smirnov)

TESTS NON PARAMITRIQUE:

		X11	X12	X13	X14	X15
N		103	103	103	103	103
Normal Parameters[a,b]	Mean	1,1068	1,2039	1,5049	1,3592	1,3301
	Std. Deviation	,36816	,47194	,73929	,66942	,67720
Most Extreme Differences	Absolute	,527	,492	,393	,452	,473
	Positive	,527	,492	,393	,452	,473
	Negative	-,386	-,333	-,247	-,296	-,313
Kolmogorov-Smirnov Z		5,346	4,997	3,993	4,585	4,805
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

X21	X22	X23	X24	X25
103	103	103	103	103
1,1456	1,3301	1,3689	1,2621	1,2427
,42950	,64760	,70000	,48429	,47416
,516	,462	,458	,463	,472
,516	,462	,458	,463	,472
-,367	-,305	-,299	-,294	-,304
5,239	4,687	4,650	4,700	4,794
,000	,000	,000	,000	,000

Y11	Y12	Y13	Y14
103	103	103	103
1,2427	1,2136	1,1845	1,1456
,45301	,43500	,47994	,47295
,471	,484	,504	,524
,471	,484	,504	,524
-,296	-,312	-,350	-,379
4,780	4,916	5,115	5,316
,000	,000	,000	,000

Y21	Y22	Y23	Y24
103	103	103	103
1,1165	1,3883	1,3010	1,1262
,37836	,70340	,62364	,43566
,524	,447	,472	,527
,524	,447	,472	,527
-,379	-,290	-,315	-,386
5,316	4,541	4,787	5,344
,000	,000	,000	,000

Y31	Y32	Y33	Y34
103	103	103	103
1,2136	1,0971	1,2816	1,2913
,51736	,32883	,54982	,55362
,495	,529	,463	,458
,495	,529	,463	,458
-,340	-,384	-,304	-,299
5,025	5,366	4,696	4,647
,000	,000	,000	,000

Y41	Y42	Y43	Y44
103	103	103	103
1,0583	1,1456	1,1553	1,1068
,23537	,45175	,48014	,39389
,539	,520	,520	,529
,539	,520	,520	,529
-,402	-,374	-,373	-,393
5,475	5,274	5,278	5,371
,000	,000	,000	,000

MX1	MX2	MY1	MY2	MY3	MY4
103	103	103	103	103	103
1,3010	1,2699	1,1966	1,2330	1,2209	1,1165
,33709	,25315	,25159	,33807	,31951	,24955
,251	,206	,307	,337	,357	,418
,251	,206	,307	,337	,357	,418
-,186	-,143	-,217	-,245	-,245	-,320
2,547	2,094	3,116	3,422	3,626	4,238
,000	,000	,000	,000	,000	,000

الملحق رقم (04): اختبار T للعينة الواحدة (One sample T-teste)

الفرضية الأولى:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X11	103	1,1068	,36816	,03628
X12	103	1,2039	,47194	,04650
X13	103	1,5049	,73929	,07284
X14	103	1,3592	,66942	,06596
X15	103	1,3301	,67720	,06673
MX1	103	1,3010	,33709	,03321

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X11	30,511	102	,000	1,10680	1,0348	1,1787
X12	25,889	102	,000	1,20388	1,1116	1,2961
X13	20,659	102	,000	1,50485	1,3604	1,6493
X14	20,607	102	,000	1,35922	1,2284	1,4901
X15	19,934	102	,000	1,33010	1,1977	1,4624
MX1	39,169	102	,000	1,30097	1,2351	1,3669

الفرضية الثانية:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
X21	103	1,1456	,42950	,04232
X22	103	1,3301	,64760	,06381
X23	103	1,3689	,70000	,06897
X24	103	1,2621	,48429	,04772
X25	103	1,2427	,47416	,04672
MX2	103	1,2699	,25315	,02494

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
X21	27,071	102	,000	1,14563	1,0617	1,2296
X22	20,845	102	,000	1,33010	1,2035	1,4567
X23	19,847	102	,000	1,36893	1,2321	1,5057
X24	26,450	102	,000	1,26214	1,1675	1,3568
X25	26,599	102	,000	1,24272	1,1500	1,3354
MX2	50,911	102	,000	1,26990	1,2204	1,3194

الملحق رقم (05): اختبار فيشر (Fisher)

أولا: الفرضية الثالثة: (الفرضية الفرعية الأولى):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,035[a]	,001	-,009	,33854

a. Predictors: (Constant), MY1

b. Dependent Variable: MX1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,014	1	,014	,126	,723[b]
	Residual	11,575	101	,115		
	Total	11,590	102			

a. Dependent Variable: MX1

b. Predictors: (Constant), MY1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,244	,163		7,640	,000
	MY1	,047	,133	,035	,355	,723

a. Dependent Variable: MX1

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2917	1,3390	1,3010	,01190	103
Residual	-,32714	,88468	,00000	,33688	103
Std. Predicted Value	-,781	3,193	,000	1,000	103
Std. Residual	-,966	2,613	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX1

(الفرضية الفرعية الثانية):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,127[a]	,016	,006	,33601

a. Predictors: (Constant), MY2

b. Dependent Variable: MX1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,187	1	,187	1,657	,201[b]
	Residual	11,403	101	,113		
	Total	11,590	102			

a. Dependent Variable: MX1

b. Predictors: (Constant), MY2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,145	,126		9,102	,000
	MY2	,127	,098	,127	1,287	,201

a. Dependent Variable: MX1

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2715	1,4931	1,3010	,04282	103
Residual	-,39813	,92854	,00000	,33435	103
Std. Predicted Value	-,689	4,487	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,185	2,763	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX1

(الفرضية الفرعية الثالثة):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,346[a]	,120	,111	,31780

a. Predictors: (Constant), MY3

b. Dependent Variable: MX1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1,389	1	1,389	13,752	,000[b]
	Residual	10,201	101	,101		
	Total	11,590	102			

a. Dependent Variable: MX1

b. Predictors: (Constant), MY3

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,855	,124		6,882	,000
	MY3	,365	,098	,346	3,708	,000

a. Dependent Variable: MX1

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2203	1,5855	1,3010	,11669	103
Residual	-,58552	,97970	,00000	,31624	103
Std. Predicted Value	-,691	2,439	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,842	3,083	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX1

(الفرضية الفرعية الرابعة):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,226[a]	,051	,042	,32999

a. Predictors: (Constant), MY4

b. Dependent Variable: MX1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,592	1	,592	5,432	,022[b]
	Residual	10,998	101	,109		
	Total	11,590	102			

a. Dependent Variable: MX1

b. Predictors: (Constant), MY4

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,960	,150		6,412	,000
	MY4	,305	,131	,226	2,331	,022

a. Dependent Variable: MX1

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2654	1,7232	1,3010	,07615	103
Residual	-,41800	,85829	,00000	,32837	103
Std. Predicted Value	-,467	5,544	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,267	2,601	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX1

ثانيا: الفرضية الرابعة: (الفرضية الفرعية الأولى):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,352[a]	,124	,115	,23815

a. Predictors: (Constant), MY1

b. Dependent Variable: MX2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,808	1	,808	14,252	,000[b]
	Residual	5,728	101	,057		
	Total	6,537	102			

a. Dependent Variable: MX2

b. Predictors: (Constant), MY1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,847	,115		7,388	,000
	MY1	,354	,094	,352	3,775	,000

a. Dependent Variable: MX2

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2003	1,5542	1,2699	,08902	103
Residual	-,37726	,62274	,00000	,23698	103
Std. Predicted Value	-,781	3,193	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,584	2,615	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX2

(الفرضية الفرعية الثانية):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,283[a]	,080	,071	,24398

a. Predictors: (Constant), MY2

b. Dependent Variable: MX2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,524	1	,524	8,808	,004[b]
	Residual	6,012	101	,060		
	Total	6,537	102			

a. Dependent Variable: MX2

b. Predictors: (Constant), MY2

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,008	,091		11,041	,000
	MY2	,212	,071	,283	2,968	,004

a. Dependent Variable: MX2

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2205	1,5916	1,2699	,07170	103
Residual	-,43256	,77951	,00000	,24279	103
Std. Predicted Value	-,689	4,487	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,773	3,195	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX2

(الفرضية الفرعية الثالثة):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,298[a]	,089	,080	,24283

a. Predictors: (Constant), MY3

b. Dependent Variable: MX2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,581	1	,581	9,854	,002[b]
	Residual	5,956	101	,059		
	Total	6,537	102			

a. Dependent Variable: MX2

b. Predictors: (Constant), MY3

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,982	,095		10,338	,000
	MY3	,236	,075	,298	3,139	,002

a. Dependent Variable: MX2

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2177	1,4540	1,2699	,07548	103
Residual	-,45395	,78227	,00000	,24164	103
Std. Predicted Value	-,691	2,439	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,869	3,221	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX2

(الفرضية الفرعية الرابعة):

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,219[a]	,048	,039	,24823

a. Predictors: (Constant), MY4

b. Dependent Variable: MX2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,314	1	,314	5,088	,026[b]
	Residual	6,223	101	,062		
	Total	6,537	102			

a. Dependent Variable: MX2

b. Predictors: (Constant), MY4

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,022	,113		9,071	,000
	MY4	,222	,098	,219	2,256	,026

a. Dependent Variable: MX2

Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	1,2440	1,5773	1,2699	,05544	103
Residual	-,37726	,70044	,00000	,24701	103
Std. Predicted Value	-,467	5,544	,000	1,000	103
Std. Residual	-1,520	2,822	,000	,995	103

a. Dependent Variable: MX2