

إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة - دراسة تطبيقية بشركة مصر الأسمدة موبكو

نجلاء عمر محمود عمار^(١) - محمد عبد العزيز خليفة^(٢) - محمد بهاء الدين عبد المنعم^(٣)
(١) طالبة دراسات عليا، كلية الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس ٢) كلية التجارة،
جامعة عين شمس، عميد المعهد العالي للدراسات التعاونية والإدارية ٣) قسم إدارة الأعمال
كلية التجارة، جامعة عين شمس

مستخلص

هدفت الدراسة التوصل إلى إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة (دراسة تطبيقية) من خلال إلقاء الضوء على قطاع الاسمدة الكيماوية في مصر كأحد أهم مشروعات التنمية لتحقيق التنمية المستدامة، ومنها شركة موبكو لإنتاج الاسمدة الكيماوية، واعتمد الباحثون في هذا البحث على بعض المناهج المستخدمة في البحث العلمي وهي: منهج استقرائي ومنهج استنباطي حيث يعتمد على البيانات والإحصاءات والوقائع التاريخية وليس على المنطق العقلي المجرد تتناول الدراسة وضع إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة. استخدم الباحثون الأسلوب الوصفي التحليلي في تحديد مشكلة البحث، وتتلخص إشكالية البحث ظهرت الحاجة الى وضع نهج جديد لتقويم التقارير المتكاملة نتيجة القصور في نموذج التقرير الحالي وحاجة المستخدمين لمعلومات عن الأداء الشامل للمنشأة في الماضي والمستقبل. وذلك في ضوء أسس مالية وإدارية بطريقة تعكس ترابط أداء المنشأة وتجمع المعلومات المالية وغير المالية حول إستراتيجية المنشأة والرقابة والأداء والتوقعات بطريقة تعكس السياق البيئي والإجتماعي والإقتصادي الذي تعمل به وتم أخذ عينة عمدية من المتخصصين في كافة المجالات المرتبطة بالدراسة، تم اختيار عينة قوامها (٤٠٠) مفردة كعينة من المتخصصين، تم استخدام أداة الاستبيان بعدد من المحاور، تشير نتائج الدراسة إلى أهم النتائج منها توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التقارير المتكاملة وتحليل التكلفة والعائد بشركات الأسمدة (شركة مصر للأسمدة الكيماوية موبكو) .

وتوصي الدراسة: تتمثل التوصية العامة للدراسة في الدعوة لتبني مقومات الأطار المقترح في هذه الدراسة، من قبل كل طرف من أطراف عملية تأكيد التقارير المتكاملة **الكلمات المفتاحية:** إطار مقترح - التقارير المتكاملة مفهوم التكلفة والعائد - قطاع الأسمدة الكيماوية .

المقدمة

يطالب العديد من المستثمرين وغيرهم من المتعاملين مع منشآت الأعمال، بزيادة المعلومات غير المالية المفصح عنها في التقارير التي تعدها وتصدرها هذه المنشآت. وقد أدى ذلك إلى إعداد بعض شركات المساهمة لتقارير أُطلق عليها تقارير الأعمال المتكاملة ، *integrated reports* (المتكاملة التقارير أو *Integrated Business Reports*) عُبرت عن الأداء الشامل للمنشأة (٢٠١٦). *Guşe and, Dumitru*، و تقوم هذه التقارير على مبدأ التفكير المتكامل، من خلال تجميع التقارير الفردية المختلفة التي تصدرها الشركات، مثل التقارير المالية وتقرير الحوكمة وتقرير الأداء البيئي وتقرير المسؤولية الاجتماعية وتقرير الاستدامة، والجمع بينها في تقرير واحد (أبو جبل، ٢٠١٤ ؛). *2013, Monterio* وقد أكد المجلس الدولي للتقرير المتكامل *International (IIRC) (Council Reporting* *Integrated* على أن إعداد بعض الشركات لتقرير متكامل يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية عن جميع أنشطتها لتوفير منظور أكثر شمولاً عن أدائها، يعد أحدث تطور في عملية التقرير (*Rommerskirchen, 2018*). *and Oil* وقد أدى تزايد عدد الشركات التي ضمنت بيانات عن الجوانب الاجتماعية والبيئية والاستدامة في تقاريرها السنوية المتكاملة، إلى أهمية وضرورة التحقق من مصداقية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على *reliability* البيانات الواردة في هذه التقارير) وهو ما يطلق عليه تأكيد أهمية التقارير المتكاملة *Assurance reports integrated* .) وتوجد بعض الآليات لذلك، والتي بدونها نظراً قد لا يتم الاعتماد

على هذه التقارير، ليست أكثر من وثائق تسويقية أو دعائية، وبالتالي لن تقوم بتزويد مستخدم
(Simnett, Zhou and Hoang, 2016; IIRC, 2014, مفيدة بمعلومات التقرير
. 2014) وقد حدد إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل
Integrated Reporting Framework of the International Integrated
Reporting Council (IIRC) المتكامل،
أهمها: أنظمة الرقابة الداخلية والتقارير القوية، مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان
المراجعة (، والمراجعة الداخلية أو وظائف متشابهة، التأكيد الخارجي (IIRC, 2013).
(Simnett, Zhou and Hoang, 2016) ومن هنا تبرز أهمية المعلومات غير الرقمية
والذى تمثل جزءاً هاماً من الإفصاح المحاسبى والتي يجب أن تتضمن الإفصاح عن عدة
جوانب أساسية منها: إستراتيجية المنشأة ونموذج الأعمال، إدارة المخاطر والفرص التى تواجه
المنشأة، الحوكمة، العمليات التشغيلية، الأداء البيئى، المسؤولية الإجتماعية للمنشأة، النتائج
المالية، إدارة العلاقات مع أصحاب المصالح.

تمثل تقارير الأعمال المتكاملة إفصاح عن رؤية ورسالة وإستراتيجية المنشأة نحو تحقيق
أهدافها الحالية والمستقبلية، فهى تربط بين الأداء البيئى والإجتماعى والحوكمى والإقتصادى،
وتعمل كحلقة وصل وتواصل بين أصحاب المصالح لتقييم مقدرة الشركة على خلق القيمة
والحفاظ عليها.

عرفت دراسة (BRLF,2011) تقارير الأعمال المتكاملة بأنها إطار متكامل يجمع
المعلومات المالية والبيئية والإجتماعية والحوكمية فى تقرير واحد ومتسق وقابل للمقارنة، بما
يسمح لأصحاب المصالح من التعرف على الأداء الكلى للمنشأة. كما عرفت دراسة (Laptes
& Sofian,2016) التقارير المتكاملة بأنها تعمل على توصيل معلومات عن تاريخ المنشأة
ورحلتها تجاه تحقيق أهدافها ورؤيتها، وذلك من خلال معلومات تاريخية عن أدائها الحالى

والمتوقع. كما عرف المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة في المملكة المتحدة (IIRC,2011) التقارير المتكاملة بأنها تجميع للمعلومات الجوهرية حول إستراتيجية وحوكمة وأداء وآفاق المنشأة، بما ينعكس ذلك على الأداء المالى والإجتماعى والبيئى للمنشأة. وقد قدم المجلس الدولي للتقارير المتكاملة عام ٢٠١٠، مبادئ إرشادية عند إعداد التقارير المتكاملة للأعمال وهى: (KPMG,2012)

(أ) **التركيز الإستراتيجى**: ضرورة الإفصاح عن جميع أبعاد تقارير الأعمال المتكاملة بما يفي بإحتياجات أصحاب المصالح.

(ب) **الربط بين المعلومات**: تفعيل العلاقة بين معلومات النظام الداخلى للمنشأة من مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات وتفعيل التغذية العكسية لأصحاب المصالح.

ج- **التوجه نحو المستقبل**: ضرورة أن يحتوى تقرير الأعمال المتكاملة على تقييم للأداء المتوقع للمنشأة من وجهة نظر الإدارة بما يتفق مع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

د- **الإستجابة لإحتياجات المصالح**: عند إعداد تقرير الأعمال المتكاملة يجب التركيز على ثلثية إحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات التى تجعلهم يقيمون قيمة الشركة والتعرف على الفرص والتحديات وتحديد توجهات الإدارة فى المستقبل.

ويستنتج الباحثون مما سبق أن مفهوم تقرير الأعمال المتكاملة يمثا إفصاح عن رؤية ورسالة وإستراتيجية المنشأة نحو تحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية، فهو يربط بين الأداء البيئى والإجتماعى والحوكمى والإقتصادى، ويعمل كحلقة وصل وتواصل بين أصحاب المصالح لتقييم مقدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها.

مشكلة البحث

قام الباحثون بدراسة استطلاعية على الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية لتتبع الإفصاح من خلال تقارير الأعمال المتكاملة أو من خلال المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، و بينت الدراسة الاستطلاعية النتائج التالية : تبين من استطلاع جميع القطاعات المكونة لسوق الأوراق المالية وعددها ٢٠ قطاع ممثلة في قطاعات: الطاقة، الصناعات الأساسية السلع الرأسمالية، النقل، السلع طويلة الأجل الخدمات الاستهلاكية، المواد الأساسية، والتجزئة الغذائية الرعاية الصحية، الأدوية التأمين، الاتصالات، الاستثمار والتمويل، المرافق العامة تجزئة السلع الكمالية، الخدمات التجارية والمهنية، إدارة تطوير العقارات، إنتاج الأغذية. و بلغ عدد الشركات الممثلة في لسوق الأوراق المالية والتي أجريت عليهم الدراسة الاستطلاعية ١٧٤ شركة منذ عام ٢٠١٢م وحتى عام ٢٠١٦م بحسب توافر تقارير مجلس الإدارة وقت إعداد الباحثة لهذه الدراسة. وبلغ عدد الشركات التي أفصحت عن تقارير الأداء غير المالي ثلاث شركات فقط في شكل تقارير متصلة تحت عنوان "تقارير الاستدامة"، لم تفصح باقي الشركات المتداولة في سوق الأوراق المالية عن أي تقارير غير مالية بشكل متصل، ولكن كانت بعض هذه التقارير تدخل ضمن تقارير مجلس الإدارة بشكل موجز، ولا تحتوي تلك التقارير على مؤشرات أداء بل سرد سريع للإنجازات في مجال المسؤولية الاجتماعية. أفصحت بعض الشركات عن تقارير الاستدامة، و لكن بشكل يختلف عن تصنيف إرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير . كما تبين من نتائج دراسات (Azam et al., 2011 – BRLF, 2011 – Eccles & Saltzman, 2011) في أن عدم اهتمام باقي شركات الدراسة الاستطلاعية بالإفصاح عن التقارير غير المالية يرجع إلي: عدم إلمام بعض المديرين التنفيذيين و محللين المالين بمفاهيم الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية. عدم وجود التزام بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة مما يجعل إعداد تلك التقارير تطوعياً و ليس

إلزامياً. عدم اهتمام بعض اصحاب المصالح بالمعلومات البيئية و لاجتماعية الواردة بالتقارير المتكاملة بخلاف المستثمر.

أسئلة البحث

وبالتالى يمكن التعبير عن أسئلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

- ما تأثير نموذج التكلفة والعائد على اداء الوحدات الاقتصادية؟
- ما أثر تقويم التقارير المتكاملة على اداء الوحدات الاقتصادية؟
- ما المقصود التقارير المتكاملة، وما هي أهدافه، وأنواعه، و نطاقه؟
- ما أهم الآليات التي يمكن استخدامها لتضمين التقارير المتكاملة؟
- من الممارس الذي يقوم بعمل وتضمين التقارير المتكاملة؟
- ما مبررات المطالبة بوجود التقارير المتكاملة؟
- ما التحديات التي تواجه وجود التقارير المتكاملة؟
- ما مقومات المدخل المقترح للتقليل من الصعوبات التي تواجه التقارير المتكاملة؟

أهمية البحث

بناءً على الدراسات السابقة واكتشاف الفجوة البحثية يستمد البحث أهميته من:

مفهوم التكلفة والعائد للوحدات الاقتصادية يمثل موضوعاً من الموضوعات التي تحقق للمنشأة ضمان البقاء في محيط المنافسة العالمية، مما يكسب البحث أهميته بشأن اضافة معلومات لمتخذ القرار سواء من داخل المنشأة او من خارجها مما يساعد كثيراً في ترشيد القرارات.

تعتبر صناعة الأسمدة من الصناعات الكبيرة التي تتضمن عمليات كيميائية متعددة، بالإضافة إلى عمليات فيزيقية في التصنيع، وتعتمد على استخدام كميات كبيرة من المواد الكيميائية التي تدخل في المراحل المختلفة لصناعة تلك الأسمدة، الأمر الذي يعد سبباً رئيسياً في إعتبار الأسمدة الكيميائية من أكثر الملوثات للبيئة. تقديم الأدلة التي تؤكد على أهمية دراسة وقياس التكلفة والعائد في شركات الأسمدة في ضوء متطلبات التنمية المستدامة.

أهداف البحث

يهدف البحث الى تقديم إطار محاسبي لتقويم التقارير المتكاملة بالوحدات الاقتصادية في ضوء التكلفة والعائد يقوم على منهج تقييم وقياس متكامل يتضمن مقاييس اداء اقتصادية وبيئية واجتماعية ثم محاولة تطويرها بما يحقق الهدف المنشود، ويتطلب لتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد مدى تأثير التكلفة والعائد على مؤشرات أداء الوحدات الاقتصادية.
- صياغة إطار محاسبي مقترح لتقويم التقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد، يعمل على تحسين أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الرقابة على التأثير الاقتصادي والبيئي والاجتماعي (عناصر الاستدامة) لأنشطتها التي تقوم بها.
- إجراء دراسة تطبيقية للإطار المقترح على إحدى شركات الأسمدة.

فروض البحث

في ضوء مشكلة وأهداف البحث فإن الفروض تتمثل فيما يلي:

الفرض الأول: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التقارير المتكاملة وتحليل التكلفة والعائد بشركات الأسمدة".

الفرض الثاني: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الإطار المقترح لتقويم التقارير المتكاملة بشركات الأسمدة والوفاء بمتطلبات التنمية المستدامة".

الدراسات السابقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة إلى التوبيخ التالي:

أ: دراسات تناولت مفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة:

وأشار (Maroun 2017) إلى قلة التوجيهات حول ارتباط تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة فيما يتعلق بمعايير ونطاق هذا التأكيد. كما أشار إلى مدى صعوبة تحقيق هذا التأكيد، في ضوء تضمن هذه التقارير لأنواع متعددة من البيانات (واقعية، نوعية، كمية). وأكدت الدراسة على عدم وجود إرشادات كافية حول، كيف يمكن أن تكون التقارير المتكاملة موضوع الارتباط تأكيد تقليدي conventional assurance engagement، على الرغم من استخدامها المتزايد كوسيلة هامة للتواصل مع أصحاب المصلحة. وتعتمد الدراسة على البيانات الأولية التي تم جمعها من مقابلات مع حوالي 20 من خبراء المراجعة وحوالي 20 من معدي التقارير المتكاملة. وأكدت الدراسة على ضرورة تطوير معايير التأكيد المهنية القائمة، خاصة تطوير نماذج التأكيد المحتملة (التأكيد المقيد والمتكامل restricted and integrated assurance model). ويركز نموذج التأكيد المقيد restricted assurance model فقط على مراجعة القوائم المالية والتقارير عن أوجه عدم الاتساق inconsistencies بين القوائم المالية وغيرها من المعلومات الواردة في التقرير المتكامل للمكلفين بالحوكمة بالمنظمة. ويركز نموذج التأكيد المتكامل integrated assurance model على تأكيد التقرير المتكامل بأكمله.

ويعتمد التأكيد على أنظمة مختلفة من الضوابط لتزويد المديرين بأساس لقبول المسؤولية عن التقارير المتكاملة لمنظمتهم. وأخيرا، قدمت الدراسة لمحة عن كيفية تطور ارتباطات التأكيد، وأنها تعتمد على مجموعة من الخبراء لبدء الرأي حول الطريقة المستخدمة لعدادها. وبحثت دراسة تجريبية قام بها (Reimsbach and Hahn, 2017) في كيفية تفاعل اختيار صيغة عملية التقرير مع التأكيد الاختياري لمعلومات الاستدامة. وأشارت إلى أنه تتم مناقشة اتجاهين حديثين في التقارير غير المالية هما: التقرير المتكامل وتأكيد معلومات الاستدامة. وتؤكد النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عينة من المستثمرين على الدور الهام للتأكيد في سياق الإفصاح الاختياري والتفاعل مع نموذج التقرير. وقد أثر تأكيد معلومات الاستدامة ايجابيا على تقييم المستثمرين لأداء الشركة في مجال الاستدامة، مما أدى إلى زيادة قيمة هذه المعلومات، وأدى إلى زيادة الأحكام المتعلقة بالاستثمار. ومع ذلك، كان تأثير التأكيد هذا أضعف في حالة التقرير المتكامل مقارنة بالتقرير المنفصل. ويرجع هذا التأثير إلى التحيز المعرفي في عملية اتخاذ القرار عندما يتم تقديم أداء مالي مؤكد وأداء استدامة غير مؤكد في نفس التقرير، حيث أن تأكيدات المعلومات المالية إلزامية، أما تأكيدات المعلومات غير المالية اختيارية. وأخيرا أشارت الدراسة إلى أنه، بما أن التأكيد على المعلومات المالية إلزامي، سيحتوي التقرير المتكامل دائما على بيان تأكيد. لذا، فإن الانطباع العام هو أن المعلومات مؤكدة، حتى إذا كانت المعلومات المتعلقة بالاستدامة في هذا التقرير غير مؤكدة بالفعل، ومن ثم من المرجح أن يكون التأثير الاضافي للتأكيد الاختياري لأداء معلومات الاستدامة تأثيرا ضعيفا. وأكدت على أن تأكيد المعلومات غير المالية لطرف ثالث لا يزال أمرا اختياريا. كما أكدت على أن تأكيد التقارير المتكاملة لا يعد الحل السحري للمشاكل المرتبطة بزيادة موثوقية التقارير المتكاملة. كما أنه لن يقلل من التكلفة المعرفية للحصول على المعلومات. وقد يتسبب

ذلك في عدم توقع أي تأثير رئيسي للتأكدات وعدم توقع أي تفاعل للتأكدات مع نموذج التقرير الحالي.

وأشارت دراسة (Oil and Rommerskirchen, 2018) إلى بروز التقارير المتكاملة كممارسة محاسبية بشكل سريع، باعتبارها أحدث محاولة للتغلب على أوجه القصور الموجودة في عملية التقرير المالي والاستدامة financial and sustainability reporting بشكلها التقليدي. وقد تعرض هذا الاتجاه في الآونة الأخيرة لبعض الانتقادات، وأصبح موضوعاً للجدل. وبدأ العديد من الباحثين في التشكيك في هذا الاتجاه من زوايا مختلفة. وخلصت نتائج الدراسة إلى أن النقد الرئيسي يتعلق بالمفاهيم الأساسية والمبادئ الإرشادية لآطار التقرير المتكامل integrated reporting framework. وأن أهم أوجه النقد للتقارير المتكاملة هو صعوبة تأكيدها، نظراً لاختلاف طبيعة البيانات التي تتضمنها.

ب: دراسات تناولت المشكلات والتحديات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة

دراسة (Bhasin, M., L., 2017) بعنوان: "Integrated Reporting at the Crossroads: Will it Become Trenssetter Model for the Corporate Reporting"

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل ظاهرة تقارير الأعمال المتكاملة وإشارة إلى أن الدراسات السابقة التي تم الاطلاع عليها كانت ضعيفة وركزت على التقارير المتكاملة المنشورة فقط. وتوفر هذه الدراسة تحليلاً أولياً لمحتوى وهيكل التقارير المتكاملة المنشورة في 2013 والمتاحة في قاعدة بيانات البحوث للمجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) International Reporting Council. وكجزء من هذه الدراسة، تم تحليل التقارير المتكاملة لمعلومات الشركة ومعلومات التقارير ومحتوى التقرير. وعلاوة على ذلك، تم تقييمها أيضاً بقدر ما تم التقيد به من المبادئ التوجيهية للتقارير المتكاملة، وعناصر المحتوى. تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن "التقارير المتكاملة الأولية كانت مطولة في معظمها، ولم تقيد بجميع

المبادئ التوجيهية". وفي الوقت الحاضر، لا يوجد إطار عالمي مقبول دولياً للتقارير المتكاملة ولا يزال الى تطبيق مفهوم تقارير الاعمال المتكاملة اختيارياً. وتعتقد الباحثة ان التقرير المتكامل عن الاداء المالي وغير المالي على حد سواء ينبغي أن يكون إلزامياً، وينبغي أن تصبح ممارسة عالمية لجميع الشركات المدرجة في الاسواق العالمية وذلك خلال الـ ١٠ سنوات القادمة.

تناولت طارق وفيق إبراهيم، (دكتور) (٢٠١٩)، أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية (دراسة تطبيقية) هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، وفي سبيل ذلك قام الباحث بإستعراض مجموعة من نتائج وتوصيات الدراسات السابقة ذات الصلة لأيجاد الفجوة البحثية، كما وصولاً إلى نواحي الإختلاف والإتفاق مع تلك الدراسات وإستطاع الباحث التوصل إلى ثلاثة مقاييس للدلالة على الإفصاح المحاسبي لتقارير الأعمال المتكاملة تمثلت في (الإفصاح عن الحوكمة - الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية - الإفصاح عن المعلومات المستقبلية) وأثرها على مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي لمشركات، هذا بالإضافة إلى الإعتماد على مجموعة من المتغيرات الضابطة وقد إعتد الباحث على تلك المقاييس في إعداد الدراسة التطبيقية والتي تم إختبارها بمجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها : وجود تأثير سلبي ومعنوي للمتغير المستقل (الإفصاح عن حوكمة الشركات (CG حيث كانت قيمة معامل الإنحدار (-٠,٤٤) وهي قيمة سالبة أي أنه كلما زاد الإفصاح عن حوكمة الشركات كلما إنخفض معدل العائد على الأصول كمؤشر للأداء المالي، وفي النهاية أوصي الباحث بمجموعة من التوصيات لعل أهمها : ضرورة وجود تدخل حكومي ينظم عملية الإفصاح المحاسبي عن

تقارير الأعمال المتكاملة من خلال مجموعة من القوانين والتشريعات، مع توضيح المزايا التي يمكن أن تعود علي الشركات من هذا الإفصاح، تعديل تنمية الوعي لدي الأطراف المستفيدة بأهمية الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة ودورها في تحميل الأداء المالي والتشغيلي للشركات

ج: دراسات تناولت مفهوم ومتطلبات الإستدامة عند إعداد التقارير المتكاملة لتطبيق الإستراتيجية

دراسة (Adams,C.A.,et al.,2017) بعنوان: “Exploring the implications of integrated reporting for social investment (disclosures)”

هدفت الدراسة إلى فحص تقارير الشركات عن أنشطة الاستثمار الاجتماعي في سياق التحرك العالمي نحو مدخل التقارير المتكاملة. وإعتمدت الدراسة على اسلوب تحليلي للمفاهيم والمضمون لدراسة تقارير أربع شركات متعددة الجنسيات هي Unilever & Heineken وجلاكسي سيمث كلاين (gsk)، والمصرف الوطني الاسترالي (NAB). ووجدت الدراسة أن الغرض من الاستثمارات الاجتماعية ونتائجها أصبحت أكثر وضوحاً وارتباطاً بالإستراتيجيات طويلة الاجل والمخاطر والتقدم للدول خلال فترة الدراسة (٢٠٠٩-٢٠١٣). وينطبق ذلك على الشركات الاربع جميعها، وان كانت اثنتان فقط (NAB & Unilever) قد التزمتا رسمياً بالبرنامج التجريبي للمجلس الدولي لتقديم التقارير المتكاملة.

تشير نتائج الدراسة إلى انه في جميع شركات عينة الدراسة، حدث تغير واضح في عملية التقرير عن الاستثمار الاجتماعي. حيث كان التركيز بشكل كبير على الربط بين الأبعاد المتعددة لأنشطة تلك المنشآت مثل (البعد الاجتماعي والبيئي والمالي لأنشطتهم) وكان هناك تجانساً وتغاييراً في عملية التقرير.

دراسة (Kim,S.,2017) بعنوان: “The Effect of Publication, Format and Contentof Integrated Reporting on Analysts’Earning Forecasts”
تشير الدراسة الى ان التقرير المتكامل هو ابتكاراً محاسبياً حيث يجمع بين المعلومات المالية وغير المالية تناولت الدراسات السابقة جانب العرض في التقارير المتكاملة بينما تركز هذه الدراسة على جانب الطلب على التقارير المتكاملة وتركز أيضاً على تأثيرات التقارير المتكاملة على توقعات المحللين الماليين للأرباح والتنبؤ بها. وقامت هذه الدراسة بفحص عينة من تقارير الأعمال المتكاملة لعدد(١٥٦) شركة وذلك لعامي ٢٠١٤/٢٠١٥ .
قد توصلت الدراسة إلى أن التقارير المتكاملة تعزز قرارات المحللين الماليين. وتشير الدراسة إلى أن تقرير الاعمال المتكامل يحتوى على معلومات مالية ومعلومات عن الاستدامة وبيانات تشغيلية فى تقرير واحد. كما تشير الدراسة إلى أن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة قد اصدر عام ٢٠١٣ إطاراً للتقرير المتكامل يعرض استراتيجية الشركات وحوكمتها وأدائها فى سياق بيئتها الخارجية عن طريق اضافة القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل بالنسبة للمستثمرين. وركزت هذه الدراسة على الإفصاحات المحاسبية التى تؤثر فى عملية إتخاذ القرارات الاستثمارية وأوضحت أن هذه المعلومات تساهم فى سد الفجوة بين ادارة الشركة والمجتمع الاستثمارى. قد توصلت الدراسة إلى أن دمج معلومات الاستدامة فى تقرير واحد مع المعلومات المالية أفضل من عرض معلومات الاستدامة فى تقرير منفصل ويساعد المحللين الماليين فى اتخاذ قرارات افضل ومنسقة بشأن أرباح الشركات فى المستقبل.
دراسة (BUCARO,A.,JACKSON,K.,LILLI,J.2017) بعنوان: “The Infuence of CSA Measured on Investors’Judgments when Integrated in a Financial Report versus Presented in a Separate Report”
هدفت الدراسة إلى قياس مدى تأثير أحكام المستثمرين بشأن المسؤولية الاجتماعية للشركات عند عرضها تقرير واحد مع المعلومات او عند تقديمها فى تقرير منفصل.

تقدم الدراسة أدلة تجريبية تثبت أن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات في تقرير منفصل أفضل من عرضها في نفس التقرير مع المعلومات المالية حيث سيكون لها تأثير أكبر على قرارات المستثمرين. وقامت الدراسة بفحص عينة من المستثمرين وقد اعطى المشاركين في الدراسة (المستثمرين) نقاط أعلى لعرض المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات في تقرير منفصل. وتوصلت الدراسة الى ادلة من خلالها يمكن القول بان احكام المستثمرين تتأثر بدرجة كبيرة بالمعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للشركات. وأن دمج المسؤولية الاجتماعية للشركات في تقرير واحد مع المعلومات المالية يشجع المستثمرين على الاهتمام بهذه المعلومات. وتقدم الدراسة رؤية مهمة للمديرين للحصول على إرشادات حول التواصل الفعال مع اصحاب المصلحة بشأن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشآت.

هدفت دراسة الزيني واخرون (٢٠١٨): قياس اثر استخدام التكلفة والعائد للتخلص من مخلفات شركات الغاز على قيمة المنشأة الى تحديد أساليب تعامل شركات الغاز مع المخلفات الناتجة عن أنشطتها الصناعية وتأثير ذلك على قيمتها في السوق المحلي وذلك عن طريق استخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد وكذلك تحديد

أثر التخلص من مخلفات شركات الغاز على أداء تلك الشركات وعلى المجتمع ككل، تحديد أوجه القصور في الأسلوب المستخدم في معالجة مخلفات شركات الغاز، وتحديد الأساليب المناسبة للتعامل مع مخلفات شركات الغاز في ضوء تحليل التكلفة والعائد، وأثر الأسلوب المقترح للتخلص من مخلفات شركات الغاز على قيمة المنشأة. وتوصلت الدراسة إلى: أن درجة الموافقة على بعد مفهوم التكلفة والعائد ومدى تطبيقه في مما يدل على أن العاملين بشركات الغاز لديهم إدراك معقول لمفهوم "شركات الغاز" موافق التكلفة والعائد، وأما على مستوى العبارات التي تقيس ذلك البعد فقد جاءت درجة الموافقة "تحويل كل"،

(موافق بشدة) على العبارات "يتم التعبير عن المنافع والتكاليف بالوحدات النقدية من التكاليف بالنسبة إلى الخاسرين والعوائد بالنسبة للاربحيين إلى قيمة نقدية" حيث كانت أعلى العبارات مما يدل على أهمية التقييم النقدي للتكاليف والعوائد الاجتماعية في مفهوم التكلفة والعائد توصلت زيادة دور الدولة في المتابعة المستمرة لمثل هذه الشركات للتأكد من التخلص الآمن من تلك المخلفات

التعليق على الدراسات السابقة: من إستعراض الدراسات السابقة يتضح أن:

- أظهرت الدراسات السابقة قصور حول مفهوم التنمية المستدامة في الفكر المحاسبي لأنه من المجالات الحديثة وغير محددة المعالم ولا زال قيد التطوير.
- أن الدول المتقدمة أكثر إهتماماً بتطبيق مفهوم التنمية المستدامة من الدول النامية ومنها مصر.
- إتفقت العديد من الدراسات الى أهمية التقارير المتكاملة ووضع إطاراً لها. وأوضحت أن الهدف من التقارير المتكاملة هو تقديم معلومات موجزة وشاملة ودقيقة عن قيمة الشركة وتوصيل مجموعة واضحة من المعلومات المالية والبشرية والفكرية والبيئية والاجتماعية التي تؤثر على قيمة الشركة في المدى القصير والمتوسط والطويل والقدرة على توليد القيمة للمنشأة.
- إتفقت الدراسات السابقة فيما بينها على أهمية إعداد التقارير المتكاملة إلا إنها قد ركزت على جوانب جزئية لأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، ولكنها لم تقدم نموذجاً متكاملًا يقدم رؤية مهمة للمديرين للحصول على إرشادات حول التواصل الفعال مع أصحاب المصالح بشأن المعلومات المتعلقة بالمسئولية الاجتماعية وتساوم في سد الفجوة بين إدارة المنشأة والمجتمع الإستثماري.

الاطار النظري للبحث

تتم من خلال دراسة وتحليل ما ورد بالفكر المحاسبي الأكاديمي عن موضوع تقييم تقارير الأعمال المتكاملة، وكذلك الدراسات المتعلقة بتقييم أداء الوحدات الإقتصادية فى ضوء متطلبات التنمية المستدامة. وتتمثل أهم المصادر التى يتم الحصول منها على البيانات الثانوية اللازمة فى الكتب والدوريات الأجنبية والعربية والدراسات المتعلقة بالموضوع. وكذلك ما أصدرته الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية عن موضوع البحث.

فى ظل انتشار وتتنوع المخاطر التى تتعرض لها منظمات الاعمال والتى ادت الى تعرض العديد منها الى الانهيار والافلاس وما نتج عن ذلك من صدور العديد من القوانين والتشريعات، اصبح من المعتاد وبالنسبة للشركات ان تقوم باصدار ما اطلق على تسميته تقارير الاستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للشركات أو الحوكمة، وتهدف هذه التقارير الى تعريف أصحاب المصالح فى هذه الشركات بالموضوعات البيئية والاجتماعية والمتعلقة بالحوكمة والمخاطر. فلقد اصبح مصطلح تقارير الاعمال المتكاملة يستخدم بصورة متزايدة لوصف التقارير المؤسسية التى تدمج ما بين ما يخص الاعمال وما يخص الاداء بالنسبة للاستدامة وقيمة الاعمال. إن مفهوم التقارير المتكاملة جاء ليعالج تقارير الشركات التى أصبحت ذات أحجام كبيرة ومتفرقة، كما أن له تأثيرات ايجابية على الاستثمار فى المدى الطويل،(الملتقى الثامن من هيئة المحاسبة والمراجعة بدول مجلس التعاون الدولى، ٢٠١٤) ويقوم الاطار الخاص بالتقارير المتكاملة Integrated Reporting Framwork على أساس مفهوم التفكير المتكامل Integrated Thinking والاداء الشامل للشركة فى جميع النواحي، بمعنى أنه يدفع الشركة للربط بين عناصر التقارير المنفصلة التى تصدرها باختلاف انواعها مثل: التقارير المالية، وتقرير الحوكمة، وتقرير الاداء البيئى والمسئولية الاجتماعية(تقرير الاستدامة) فى شكل تقرير واحد يعرف بتقرير الاعمال المتكاملة، بما يهدف

لتوصيل صورة كاملة وأكثر دقة ووضوحاً من كيفية توليد القيمة داخل المنشأة Harvard Business School(2010).

وفقاً للنظرة التقليدية فإن الهدف الوحيد للمنشآت الاقتصادية هو تحقيق وزيادة الأرباح، ومن هنا لم يكن هناك اهتمام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية تجاه المجتمع، ولتحقيق التنمية المستدامة يجب أن يتغير هدف المنشآت من تحقيق الربح الاقتصادي فقط إلى تحقيق الربح الاقتصادي والاجتماعي والبيئي وذلك لكي تستطيع المنشأة الاقتصادية تحقيق التوافق بين رغبات الفئات المختلفة المتمثلة في حملة الأسهم والعاملين والمستهلكين والحكومة والمجتمع ككل، لذلك لم تعد تسعى تلك الوحدات إلى تحقيق أهدافها المتمثلة في تحقيق مصالح أصحاب حقوق الملكية وإنما امتد ذلك ليشمل أصحاب المصالح في تلك المنشآت بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة.

لذلك يجب على المنشآت تحقيق التوازن بين الأهداف المتعارض لأصحاب المصالح، فتعتبر استدامة ربحية الشركة على قدرتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والبيئية في إطار تزايد قيمة المنشآت لأطراف ذات المصالح، ويتطلب ذلك ضرورة تبني المنشآت سياسة الإفصاح عن مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية والأنشطة التي تحقق تنمية المستدامة لأعمالها.

يعتبر فهم الكيفية التي يتم بها توليد القيمة في المنشآت الاقتصادية أمراً هاماً في تحقيق الميزة التنافسية في الاقتصاد العالمي، وقد أدركت الإدارة الحاجة إلى مستوى أعلى من التركيز على أصحاب المصالح وفهم أوضح لعمليات المنشآت الأساسية وتحفيز العاملين وضمان التزامهم، بالإضافة إلى تنفيذ استراتيجية فعالة تؤدي إلى شفافية في قياس الأداء وتحديد محركات القيمة والتي تعمل معاً على تحقيق الاستدامة للمنشأة.

ففى ضوء الاهتمام المتزايد بتوفير العديد من المعلومات الاضافية إلى المعلومات الواردة بالتقارير المالية ظهر اتجاه حديث تمثل فى تشكيل مجلس التقارير الدولية المتكاملة International Integrated Reporting Council (IIRC) فى أغسطس ٢٠١٠ من زعماء العالم فى الاستثمار وكبرى الشركات والهيئات المحاسبية العالمية IFAC-IASB- FASB والاكاديميين بهدف وضع نهج جديد يتمثل فى تطوير إعداد التقارير المتكاملة Integrated Reporting وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين على أسس مالية وإدارية بطريقة تعكس ترابط أداء المنشأة وتجمع المعلومات المالية وغير المالية حول استراتيجية المنشأة والرقابة والاداء والتوقعات بطريقة تعكس السياق البيئى والاجتماعى والاقتصادى الذى تعمل به.

أجراءات البحث

حدود الدراسة: حدود البحث تتمثل فيما يلى:

المجال المكاني: يركز البحث مفهوم التكلفة والعائد على إحدى شركات الأسمدة التى يطبق عليها البحث. (شركة موبكو)

المجال الزمنى: استغرقت فترة البحث (٢٠٢٢/٢٠٢١)

أدوات الدراسة: هى الوسائل التى تمكن الباحثون من الحصول على البيانات والمعلومات من مجتمع الدراسة وتصنيفها وجدولتها وقد اقتضى جمع المادة الميدانية استخدام أداة تتفق مع الخطة العامة للدراسة وتصلح للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقق أهدافها العامة وهى التعرف على التقييم الاجتماعى والبيئى للعاصمة الإدارية الجديدة (محمد شفيق، ١٩٩٨: ١١٢).

اعتمدت على أدوات: استمارة الاستبيان - المقابلة - الملاحظة. وأن الأداة هي وسيلة علمية يستخدمها الباحثون لجمع المعلومات عن مفردات المجتمع موضوع دراسته وهي متنوعة فالمعلومات مختلفة وكذلك أنواع المفردات مختلفة لان الأشخاص مختلفون في مستواهم الصحي والاجتماعي وطبائعهم وكل أداة مفيدة في موقف معين مع أشخاص محدون ونوع دراسة ومنهج معين وهكذا فالأداة ما هي إلا وسيلة لجمع المعلومات (محمد محمود، ٢٠٠١: ١٨٠).

منهجية وأسلوب الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة يعتمد الباحثون على كلا من المنهج الإستقرائي والإستنباطي من خلال الدراسات التالية: باستخدام الاسلوب الوصفي التحليلي . الأسلوب الوصفي: يستند هذا المنهج على جمع الحقائق والمعلومات وتحليلها وتفسيرها من خلال تحديد الخصائص المرتبطة بالظاهرة وأبعادها وكذلك توصيف العلاقات بينها، وذلك بهدف الوصول إلى وصف علمي متكامل بها. وبهذا نجد أن المنهج الوصفي لا يقف عند حدود وصف الظاهرة وما يذهب إلى أبعد من ذلك؛ حيث يحلّل ويفسر ويقارن ويقيم؛ للوصول إلى تقييمات ذات معنى بهدف التبصر بتلك الظاهرة (رحيم يونس كرو العزاوي، ٢٠٠٨: ٩٧).

أساليب التحليل الإحصائي المستخدم: معالجة البيانات باستخدام التي تم جمعها بالتحليل الإحصائي باستخدام الحاسب الآلي من خلال البرنامج الإحصائي (Spss) وذلك لحساب المعادلات التالية:

- جدول البيانات الأولية في صورة جداول تكرارية (التكرار والنسبة المئوية)، وكذلك للمقاييس المستخدمة بعينة الدراسة.

- حساب معامل ارتباط بيرسون للبيانات الكمية لمعرفة العلاقة بين المتغيرات والاستجابة على الاختبارات.
 - إجراء اختبار (ت) لحساب دلالة الفرق بين متوسطين المجموعتين (للشرائح المختلفة) تبعا لمتغيرات الدراسة.
 - إجراء اختبار الثبات من خلال معامل التجزئة النصفية لاختبار ثبات المقياس.
 - إجراء اختبار الثبات من خلال معامل ثبات ألفا كرونباخ Alpha Cronbachs لاختبار ثبات المقياس.
- الصدق والثبات:** لأبعاد مقياس لإطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة. (شركة موبكو)
- حساب ثبات المقياس:** للتحقق من ثبات المقياس لإمكانية الاعتماد على نتائج المقاييس استخدم الباحثون معادلة ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، ويوضح الجدول الآتي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.
- حساب معامل الثبات:** يقصد بثبات المقياس حصول الباحث على نفس النتائج تقريبا في كل مرة يطبق فيها المقياس على نفس العينة. وهناك عدة طرق لحساب الثبات، مثل: طريقة إعادة تطبيق المقياس، وطريقة الصور المتكافئة، وطريقة التجزئة النصفية.

جدول (٦): ثبات العبارات لأبعاد مقياس لإطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة. (شركة مويكو)

م	الأبعاد	عدد العبارات	قيمة (ألفا)
	أهمية التقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد		
١	الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة	٦	٨٥٦
٢	الممارسون الذين قد يقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة	٦	٨٧٥
٣	مبررات المطالبة بتطبيق وتأكيد التقارير المتكاملة	١٢	٨٩٥
٤	التحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة	٢٣	٨٩٧
	الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية بشركة مويكو		
١	المحور الأول : توعية المسؤولين بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية ومنها (شركة مويكو للاسمدة) .	١٤	٠,٨٩٦
٢	المحور الثاني : المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية . (شركة مويكو للاسمدة) .	١٤	٠,٨٨٧
٣	المحور الثالث : إعادة مراجعة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية. (شركة مويكو للاسمدة) .	١٢	٠,٨٤٥
	المحور الرابع : القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية. (شركة مويكو للاسمدة) .	١٥	٠,٨٧٥
	إجمالي العبارات	٨١	٠,٩٥٣

صدق المحكمين: تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين المختصين في العلوم الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وقد طلب المحكمون إبداء وجهة نظرهم إزاء وضوح كل عبارة من حيث الصياغة اللغوية والبساطة والدقة، كما طلب المحكمون تحديد مدى

صدق العبارات ومدى قياس ما وضعت لأجله، وعليه فقد أكد السادة المحكمون صلاحية جميع فقرات الاستبانة مع تعديل بعض الفقرات وحذف بعض الفقرات.

اتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات لأبعاد ثبات العبارات لأبعاد مقياس إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة من خلال (دراسة تطبيقية): "جميعها قيم مرتفعة"، حيث بلغت قيم معامل الثبات (٠,٨٩٥ ، ٠,٨٧٥ ، ٠,٨٥٦ ، ٠,٨٩٦ ، ٠,٨٨٧ ، ٠,٨٧٥ ، ٠,٩١٥ ، ٠,٨٨٧ ، ٠,٨٤٥)، لأبعاد مقياس أهمية التقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد وهي الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة، الممارسون الذين قد يُقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة، مبررات المطالبة بتطبيق وتأكيد التقارير المتكاملة، التحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة وهي المحور الأول : أثر توعية المسؤولين بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية ومنها (شركة موبكو للاسمدة) .

المحور الثاني : المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية . (شركة موبكو للاسمدة) . المحور الثالث : إعادة مراجعة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية. (شركة موبكو للاسمدة) . المحور الرابع : أثر القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية. (شركة موبكو للاسمدة) وكانت قيمة ألفا لإجمالي لأبعاد مقياس إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة من خلال (دراسة تطبيقية): (٠,٩٥٣) وهي قيمة مرتفعة، وتشير هذه القيم من معاملات الثبات إلى صلاحية العبارات وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

صدق الاتساق الداخلي: تم حساب معاملات ارتباط كل بعد من أبعاد المقياس بالدرجة الكلية للمقياس التي نتجت عن تطبيق المقياس على عينة مبدئية، وقامت الباحثون بحساب صدق الاتساق الداخلي ومعامل الارتباط المصحح لمقاييس الدراسة كالتالي: من جدول صدق الاتساق الداخلي التالي لأبعاد إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة من خلال (دراسة تطبيقية): نجد أن معامل الارتباط بين لأبعاد إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة من خلال (دراسة ميدانية) وهياهمية التقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد وهي الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة، الممارسون الذين قد يُقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة، مبررات المطالبة بتطبيق وتأكيد التقارير المتكاملة، التحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة، المحور الأول : أثر توعية المسؤولين بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية ومنها (شركة موبكو للاسمدة) . المحور الثاني : المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية . (شركة موبكو للاسمدة) . المحور الثالث : إعادة مراجعة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية. (شركة موبكو للاسمدة) . المحور الرابع : أثر القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية. (شركة موبكو للاسمدة) على التوالي"، وبلغت قيم معامل ارتباط بيرسون (٠,٨٩٨، ٠,٨٢٥، ٠,٨٤٥، ٠,٨٥٦، ٠,٧٩٥، ٠,٧٨٥، ٠,٨٥٤، ٠,٧٩٨، ٠,٧٩٦، ٠,٧٨٩، ٠,٨٧٣) لأبعاد إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة من خلال (دراسة تطبيقية وإجمالي المقياس على التوالي. وللمزيد من التحليل قامت الباحثة بحساب معامل الارتباط المصحح، وبلغت قيم معامل الارتباط المصحح (٠,٨٩٩،

٠,٨٤٥ ، ٠,٨٦٥ ، ٠,٨٥٦٠,٨٨٥ ، ٠,٨٧٩ ، ٠,٨٩٧ ، ٠,٨٥٥ ، ٠,٨٦٧ ، ٠,٨١٦ ، ٠,٩٥٥) لأبعاد إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة من خلال (دراسة تطبيقية وإجمالي المقياس على التوالي.

جدول(١): صدق الاتساق الداخلي لأبعاد مقياس لإطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة. (شركة موبكو)

معامل الارتباط المصحح	إجمالي المقياس	أبعاد مقياس لإطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة. (شركة موبكو)	
٠,٨٩٩	(**) ٠,٨٩٨	معامل ارتباط بيرسون	الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٤٥	(**) ٠,٨٢٥	معامل ارتباط بيرسون	الممارسون الذين قد يُقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٦٥	(**) ٠,٨٤٥	معامل ارتباط بيرسون	مبررات المطالبة بتطبيق وتأكيد التقارير المتكاملة
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٨٥	(**) ٠,٨٥٦	معامل ارتباط بيرسون	التحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٨٧	(**) ٠,٧٩٥	معامل ارتباط بيرسون	المحور الأول : توعية المسؤولين بأهمية تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية ومنها (شركة موبكو للأسمدة)
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٧٩	(**) ٠,٧٨٥	معامل ارتباط بيرسون	المحور الثاني : المخاوف والمعوقات التي تحد من تنفي تطبيق عملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية . (شركة موبكو للأسمدة) .
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٩٧	(**) ٠,٨٥٤	معامل ارتباط بيرسون	المحور الثالث : إعادة مراجعة النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية. (شركة موبكو للأسمدة) .
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٥٥	(**) ٠,٧٩٨	معامل ارتباط بيرسون	المحور الرابع : القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٨٦٧	(**) ٠,٧٩٦	معامل ارتباط بيرسون	البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية. (شركة موبكو للأسمدة)
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	
٠,٩٥٥	(**) ٠,٨٧٣	معامل ارتباط بيرسون	إجمالي المقياس
	٠,٠٠١	الدلالة المعنوية	

المصدر: جمعت وحسبت من بيانات عينة الدراسة (٢٠٢١/٢٠٢٠)

مناقشة نتائج البحث

نستعرض في هذا الفصل نتائج الدراسة ومناقشتها، حيث يتم عرض فروض الدراسة وأساليب معالجتها إحصائياً، مع تقديم تفسير لهذه النتائج.

فروض الدراسة

الفرض الأول: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التقارير المتكاملة وتحليل التكلفة والعائد بشركات الأسمدة (شركة مصر للأسمدة الكيماوية موبكو)".

الفرض الثاني: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الإطار المقترح لتقويم التقارير المتكاملة بشركات الأسمدة والوفاء بمتطلبات التنمية المستدامة".

والفروض الفرعية للدراسة: تم صياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذه الدراسة أولاً: **الفرض الأول:** "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التقارير المتكاملة وتحليل التكلفة والعائد بشركات الأسمدة (شركة مصر للأسمدة الكيماوية موبكو)".

الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة

جدول (1): الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة

م	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً	متوسط حسابي	انحراف معياري	النسبة %	قيمة (ت) المحسوبة	اتجاه العينة
١	130	170	50	30	20	3.91	0.983	78.2	4.434	موافق
٢	125	175	60	30	10	3.95	0.870	78.95	4.173	موافق
٣	128	180	50	28	14	3.96	0.906	79.2	4.258	موافق
٤	131	177	48	29	15	3.96	0.923	79.2	4.295	موافق
٥	125	174	50	29	22	3.89	0.995	77.74	4.461	موافق
6	130	180	44	29	17	3.95	0.940	79.1	4.336	موافق

من الجدول السابق (١) تشير نتائج عبارات مقياس الآليات التي يمكن استخدامها

لتطبيق التقارير المتكاملة

العبارة رقم (١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٢%) التأكيد الخارجي (المراجعة الخارجية أو مهنة متشابهة) وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩١)، وانحراف معياري قدره (٠,٩٨٣)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٤,٤٣٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٩٥%) أنظمة الرقابة الداخلية. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٥)، وانحراف معياري قدره (٠,٨٧٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٤,١٧٣) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٣) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢%) التأكيد الداخلي (المراجعة الداخلية أو وظيفة متشابهة). وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (٠,٩٠٦)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٤,٢٥٨) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٤) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢%) مشاركة أصحاب المصلحة (مثل لجان المراجعة) وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (٠,٩٢٣)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٤,٢٩٥) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٧,٧٤%) عمليات حوكمة الشركات. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٨٩)، وانحراف معياري قدره (٠,٩٩٥)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٤,٤٦١) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٦) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,١%) التأكيد المشترك (تعاون بين ممارس خارجي وممارس داخلي). وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٥)، وانحراف معياري قدره (٠,٩٤٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٤,٣٣٦) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

تشير بيانات جدول (١٣) إلى مقياس الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة إلى اتجاه العينة إلى موافق وفقا لمقياس ليكرت لجميع عبارات المحور وعددها (٦) عبارة الأمر الذي يؤكد أهمية عبارات الآليات التي يمكن استخدامها لتطبيق التقارير المتكاملة. الممارسون الذين قد يقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة

جدول (٢): الممارسون الذين قد يقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة

م	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	النسبة %	قيمة (ت) المحسوبة	اتجاه العينة
١	150	195	30	15	10	3.93	1.597	78.50	3.403	موافق
٢	145	197	28	12	8	3.96	1.401	79.23	3.705	موافق
٣	148	196	32	15	9	3.91	1.627	78.15	3.34	موافق
٤	152	194	32	15	7	3.93	1.617	78.65	3.396	موافق
٥	157	193	30	12	8	3.97	1.585	79.45	3.503	موافق
٦	153	194	31	13	9	3.94	1.609	78.80	3.418	موافق

من الجدول السابق (٢) تشير نتائج عبارات مقياس الممارسون الذين قد يقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة .

العبارة رقم (١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٥٠%) المراجع الداخلي. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٠٣) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢٣%) المراجع الخارجي. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٣) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,١٥%) طرف آخر مهتم بالأنشطة البيئية والاجتماعية والحوكومية والاستدامة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩١)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٤) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٦٥%) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يأرسه مراجع خارجي. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦١٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣٩٦) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٤٦%) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يأرسه مراجع داخلي. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٧)، وانحراف معياري قدره (١,٥٨٥)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥٠٣) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٦) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) فريق عمل يضم خبرات متنوعة يأرسه متخصص آخر خلاف المراجع. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٤)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤١٨) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

تشير بيانات جدول (١٤) إلى مقياس الممارسون الذين قد يُقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة . إلى اتجاه العينة إلى موافق وفقا لمقياس ليكرت لجميع عبارات المحور وعددها (٦) عبارة الأمر الذي يؤكد أهمية عبارات مقياس الممارسون الذين قد يُقدمون الخدمة لأهمية عمل التقارير المتكاملة

مبارت المطالبة بتطبيق وتأكيـد التقارير المتكاملة

جدول (٣): مبارت المطالبة بتطبيق وتأكيـد التقارير المتكاملة

م	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	النسبة %	قيمة (ت) المحسوبة	اتجاه العينة
١	155	191	32	15	7	3.94	1.62	78.80	3.4	موافق
٢	158	192	30	12	8	3.98	1.59	79.50	3.5	موافق
٣	153	194	31	13	9	3.94	1.61	78.80	3.4	موافق
٤	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.4	موافق
٥	145	197	28	12	8	3.96	1.40	79.23	3.7	موافق
٦	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.3	موافق
٧	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.4	موافق
٨	157	193	30	12	8	3.97	1.59	79.45	3.5	موافق
٩	154	194	30	13	9	3.95	1.59	79.05	3.5	موافق
١٠	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.4	موافق
١١	155	197	28	12	8	3.99	1.54	79.75	3.6	موافق
١٢	155	196	25	15	9	4.00	1.49	79.90	3.6	موافق

من الجدول السابق (٣) تشير نتائج عبارات مقياس مبارت المطالبة بتطبيق وتأكيـد التقارير المتكاملة لدي شركة مصر للاسمدة (مويكو) العبارة رقم (١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) طمأنة أصحاب المصلحة على صحة عملية إعداد التقارير المتكاملة. بها وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٤)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٥%) تلبية مطالب أصحاب المصلحة للمساءلة الادارية وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٨)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٣) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) حرص المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المتكاملة على زيادة مستوى الثقة في محتوياتها. وذلك

بمتوسط حسابي يساوي (٣,٤)، وانحراف معياري قدره (١,٦١)، الأمر الذي أكدته قيمة (T) (٣,٤) test بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٤) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78.50%) سد الفجوة بين معد التقرير ومستخدم التقرير. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3.93)، وانحراف معياري قدره (1.60)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3.4) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢٣%) تحقيق منفعة مادية لممارسي تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (١,٤٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٧) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٦) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,١٥%) المساهمة بشكل كبير في تحقيق وقبول التقارير المتكاملة في السوق العالمية. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩١)، وانحراف معياري قدره (١,٦٣)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٧) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٦٥%) التأكيد يدعم الثقة الداخلية للجهة التي قامت بالتقرير. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٨) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٤٥%) زيادة فائدة التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٩) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٠٥%) ضرورة مواكبة التطور في مجال المحاسبة المالية، والتي أولت إهتماما كبيرا بالتقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط

حسابي يساوي (٣,٩٥)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٠) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٥٠%) اضافة قيمة للمنشأة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٧٥%) توصيل معلومات غير مالية مؤكدة بجانب معلومات مالية مؤكدة يعد أمرا هاما لأصحاب المصلحة عند اتخاذ القرارات. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٩)، وانحراف معياري قدره (١,٥٤)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٦) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٩٠%) تعزيز مصداقية التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٤,٠)، وانحراف معياري قدره (١,٤٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٦) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

تشير بيانات جدول (١٥) إلى مقياس مبررات المطالبة بتطبيق وتأكيد التقارير المتكاملة إلى اتجاه العينة إلى موافق وفقا لمقياس ليكرت لجميع عبارات المحور وعددها (١٢) عبارة الأمر الذي يؤكد أهمية عبارات مقياس مبررات المطالبة بتطبيق وتأكيد التقارير المتكاملة.

بالتحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة

جدول (٤): أهم التحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة

م	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	النسبة %	قيمة (ت) المحسوبة	اتجاه العينة
أ- التحديات المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة:										
1	150	195	30	15	10	3.93	1.597	78.50	3.40	موافق
2	145	197	28	12	8	3.96	1.401	79.23	3.70	موافق
3	148	196	32	15	9	3.91	1.627	78.15	3.34	موافق
4	152	194	32	15	7	3.93	1.617	78.65	3.40	موافق
5	157	193	30	12	8	3.97	1.585	79.45	3.50	موافق
6	153	194	31	13	9	3.94	1.609	78.80	3.42	موافق
7	155	191	32	15	7	3.94	1.62	78.80	3.41	موافق
8	158	192	30	12	8	3.98	1.59	79.50	3.51	موافق
ب- التحديات المرتبطة بعملية تأكيد تطبيق التقارير المتكاملة:										
9	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.40	موافق
10	145	197	28	12	8	3.96	1.40	79.23	3.70	موافق
11	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.34	موافق
12	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.40	موافق
13	157	193	30	12	8	3.97	1.59	79.45	3.50	موافق
14	154	194	30	13	9	3.95	1.59	79.05	3.46	موافق
15	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.40	موافق
16	155	197	28	12	8	3.99	1.54	79.75	3.58	موافق
17	153	194	31	13	9	3.94	1.61	78.80	3.42	موافق
18	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.40	موافق
19	145	197	28	12	8	3.96	1.40	79.23	3.70	موافق
20	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.34	موافق
21	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.40	موافق
22	157	193	30	12	8	3.97	1.59	79.45	3.50	موافق
23	154	194	30	13	9	3.95	1.59	79.05	3.46	موافق

من الجدول السابق (٤) تشير نتائج عبارات مقياس بالتحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق

التقارير المتكاملة إلى الآتي:

التحديات المرتبطة بعملية إعداد التقارير المتكاملة: العبارة رقم (١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٥٠%) وجود انتقادات للمبادئ الارشادية للتقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط

حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢٣%) وجود انتقادات للمفاهيم الأساسية للتقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (١,٤٠١) الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٧٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٣) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,١٥%) تعدد مداخل إعداد التقارير المتكاملة وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩١)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٤) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٦٥%) عدم ملاءمة أنظمة الرقابة لعملية إعداد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦١٧)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٤٥%) غموض إطار التقرير المتكامل الصادر عن المجلس الدولي للتقرير المتكامل. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٧)، وانحراف معياري قدره (١,٥٨٥)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٦) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) وجود صعوبات تواجه انتشار تطبيق التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٤)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٢) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٧) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) احتمال تقليل الشركات للمعلومات المفصح عنها في التقارير المتكاملة والتي سيتم تأكيدها. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٦٤)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤١) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٨) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٥٠%) الطبيعة غير المتجانسة للبيانات الواردة في التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٨)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥١) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

التحديات المرتبطة بعملية تأكيد تطبيق التقارير المتكاملة: العبارة رقم (٩) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٦٤%) عدم وجود ضوابط مناسبة لتأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٠) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢٣%) ارتفاع تكلفة تأكيد التقارير المتكاملة مقارنة بفوائده. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (١,٤٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٧٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,١٥%) إختلاف مستوى الموثوقية التي تقدمها ارتباطات التأكيد مقارنة بالمراجعة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩١)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٦٥%) تتوع طبيعة آليات تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية. العبارة رقم (١٣) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٤٥%) عدم الاتفاق على المسئول عن تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٧)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٤) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٠٥%) صعوبة فهم المستخدمين العاديين لطبيعة الاستنتاج الذي يقدمه تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي (٣,٩٥)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٦) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٥٠%) عدم توافر ممارسي تأكيد ماهرين ذوي خبرة مناسبة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية. العبارة رقم (١٦) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٧٥%) عدم الاتفاق بين الممارسين على المعايير التي يتم التأكيد في ضوءها. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٩)، وانحراف معياري قدره (١,٥٤)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥٨) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (١٧) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) تخوف المراجعين من المسئوليات التي قد يتحملونها نتيجة التأكيد. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٤)، وانحراف

معياري قدره (1,61)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,42) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (18) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,50%) عدم وجود ضوابط لتحديد نطاق التقارير المتكاملة التي سيتم تأكيدها. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,93)، وانحراف معياري قدره (1,1,60)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,40) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (19) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (79,23%) تقديم أنواع مختلفة من الرأي/الاستنتاج لعناصر التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,96)، وانحراف معياري قدره (1,63)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,70) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (20) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,15%) وجود مخاوف من أصحاب المصلحة بشأن استقلال القائم بالتأكد. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,91)، وانحراف معياري قدره (1,63)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,34) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (21) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,65%) احتواء التقارير المتكاملة على معلومات يصعب تأكيدها حالياً. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,93)، وانحراف معياري قدره (1,62)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,40) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (22) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (79,45%) مطالبة البعض بتبني مدخل التأكيد الشامل للتقارير المتكاملة بد لا من مدخل التأكيد الجزئي. وذلك بمتوسط

حسابي يساوي (3,97)، وانحراف معياري قدره (1,09)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,0) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبرة رقم (23) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (79,06%) رفض العديد من الشركات تحمل أتعاب تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,95)، وانحراف معياري قدره (1,09)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,46) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

تشير بيانات جدول (16) إلى مقياس بالتحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة إلى الأتي: إلى اتجاه العينة إلى موافق وفقا لمقياس ليكرت لجميع عبارات المحور وعددها (23) عبارة الأمر الذي يؤكد أهمية عبارات مقياس بالتحديات التي تواجه تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة.

الفرض الثاني: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق الإطار المقترح لتقويم التقارير المتكاملة بشركات الأسمدة والوفاء بمتطلبات التنمية المستدامة".

مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة

جدول (٥): مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة

م	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا	متوسط حسابي	انحراف معياري	النسبة %	قيمة (ت) المحسوبة العينة	اتجاه
أ- مقومات خاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة:										
١	153	194	31	13	9	3.94	1.61	78.80	3.4	موافق
٢	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.4	موافق
٣	145	197	28	12	8	3.96	1.40	79.23	3.7	موافق
٤	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.3	موافق
٥	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.4	موافق
٦	155	197	28	12	8	3.99	1.54	79.75	3.58	موافق
ب- مقومات خاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة:										
1	153	194	31	13	9	3.94	1.61	78.80	3.42	موافق
2	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.40	موافق
3	145	197	28	12	8	3.96	1.40	79.23	3.70	موافق
4	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.34	موافق
ج- مقومات خاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة:										
1	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.40	موافق
2	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.34	موافق
3	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.40	موافق
د- مقومات خاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهمة بأهمية تأكيد التقارير المتكاملة:										
1	148	196	32	15	9	3.91	1.63	78.15	3.34	موافق
2	152	194	32	15	7	3.93	1.62	78.65	3.40	موافق
3	157	193	30	12	8	3.97	1.59	79.45	3.50	موافق
4	154	194	30	13	9	3.95	1.59	79.05	3.46	موافق
5	150	195	30	15	10	3.93	1.60	78.50	3.40	موافق

تشير نتائج جدول (٥) إلى عبارات مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة:

مقومات خاصة بالشركات المُعدة للتقارير المتكاملة:

العبارة رقم (١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) تحديد المستفيدين من خدمات تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٤)، وانحراف معياري قدره (١,٦١)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٢) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٥٠%) الاستفاداة من جميع آليات تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٣) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٢٣%) تدعيم دور المراجعين الداخليين في تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٦)، وانحراف معياري قدره (١,٤٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٧) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٤) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,١٥%) التعاقد مع الممارس القائم بتأكيد التقارير المتكاملة بمعرفة أصحاب رأس المال أسوة بمراجعة القوائم المالية، وليس بمعرفة الإدارة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩١)، وانحراف معياري قدره (١,٦٣)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٣) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٦٥%) تبني مدخل التأكد الجزئي للتقارير المتكاملة بدلا من مدخل التأكد الشامل وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٢)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (٦) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٩,٧٥%) تبني مدخل التأكد الاختياري للتقارير المتكاملة بدلا من التأكد الالزامي. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٩)، وانحراف معياري قدره (١,٥٤)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٥٨) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

مقومات خاصة بالممارسين القائمين بتأكيد التقارير المتكاملة:

العبارة رقم (١) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٨٠%) المام بممارس تأكيد التقارير المتكاملة بإطار إعداد هذه التقارير. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٤)، وانحراف

معياري قدره (1,61)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,42) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (2) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,50%) استعانة ممارس تأكيد التقارير المتكاملة بخبير أو أكثر إن تطلب الأمر. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,93)، وانحراف معياري قدره (1,60)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,40) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (3) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (79.23%) تحديد المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3.96)، وانحراف معياري قدره (1,40)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,70) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (4) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,10%) تقييم المعايير والضوابط الحالية المستخدمة في تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,91)، وانحراف معياري قدره (1,63)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,34) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

مقومات خاصة بمستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة: العبارة رقم (1) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,60%) أدارك مستخدمي التقارير المتكاملة لوجود ثلاثة أنواع من الخدمات التأكيدية قد يقدمها المراجعين الخارجيين وهي المراجعة والفحص والتأكيد. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,93)، وانحراف معياري قدره (1,62)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,40) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (2) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,10%) إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفرق بين الراي والاستنتاج. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,91)،

وانحراف معياري قدره (1,63)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,34) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (3) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,65%) إدراك مستخدمي التقارير المتكاملة للفروق بين التأكيد المعقول والمتوسط والمحدود. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,93)، وانحراف معياري قدره (1,62)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,40) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

مقومات خاصة بالمنظمات العلمية والمهنية المهمة بأهمية تأكيد التقارير المتكاملة: العبارة رقم (1) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,15%) تقييم مدى مناسبة كل من معايير وإطار التأكيد. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,91)، وانحراف معياري قدره (1,63)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,34) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (2) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (78,65%) تدعيم دور المراجعين الخارجيين في تأكيد التقارير المتكاملة، باعتبار أن تأكيد التقارير المتكاملة يعد امتداد طبيعي لمراجعة القوائم المالية. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,93)، وانحراف معياري قدره (1,62)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,40) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (3) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (79,45%) القيام بالمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (3,97)، وانحراف معياري قدره (1,59)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (3,5) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية.

العبارة رقم (4) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (79,05%) مطالبه المراجعين الخارجيين بتطوير تأهيلهم وزيادة خبرتهم للحصول على المهارات التي تمكنهم من تأكيد

التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٥)، وانحراف معياري قدره (١,٥٩)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٦) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية. العبارة رقم (٥) تبين أن أفراد العينة قد أجابو بنسبة (٧٨,٥٠%) نشر ثقافة فريق العمل عند تأكيد التقارير المتكاملة. وذلك بمتوسط حسابي يساوي (٣,٩٣)، وانحراف معياري قدره (١,٦٠)، الأمر الذي أكدته قيمة (T test) (٣,٤٠) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية. تشير بيانات جدول (١٧) إلى مقياس عبارات مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة: اتجاه العينة إلى موافق وفقا لمقياس ليكرت لجميع عبارات المحور وعددها (١٨) عبارة الأمر الذي يؤكد أهمية عبارات مقياس عبارات مقومات المدخل المقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة. إطار مقترح للتقارير المتكاملة في ضوء التكلفة والعائد في قطاع الأسمدة (دراسة تطبيقية)

اتفقت نتائج الدراسة مع الدراسات السابقة في تحديد المحتوي المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة، وقد يكون من المناسب عرض هذه الإرشادات والخطوات قبل تحديد المحتوي المعلوماتي لهذه التقارير:

- مدى إدراك المنظمات بأهمية إصدار تقارير الأعمال المتكاملة وأثرها.
- تعريف حدود ونطاق تقرير الأعمال المتكامل من حيث الوقت والزمن والمكان
- رصد لأهم المخاطر المادية والفرص التي تؤثر علي قدرة الشركة في خلق القيمة والحفاظ عليها .
- وجود نظام يعمل علي ضمان توافر قنوات وخطوط للحوار واضحة ومعلنة بين الشركة وأصحاب المصالح (ايجاد روابط بين الشركة ومنطقة عملها ودورها في إطار متطلبات التنمية

- تصميم وبناء أنظمة داخلية لمراقبة دقة الأداء للشركة ودقة المعلومات بها بهدف رصد الواقع البيئي خلال مراحل الإنتاج ومن ثم وضع بنود التكلفة لكل مرحلة
 - التعامل مع المراقبين المعتمدين ذوي الخبرة المحاسبية والمالية والاقتصادية ووجود عمليات توكيد مناسبة من قبل مراقب حسابات خارجي مستقل لضمان مبدأ الشفافية
 - الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية من خلال تجميع التقرير المتكامل، حيث تهتم المنظمات في هذه المرحلة بوضع الشكل النهائي لتصميم ونشر هذا التقرير.
- وفيما يتعلق بشكل التقرير فيجب أن يتضمن إسم الشركة وفروعها إن وجدت، فترة التقرير، المبادئ التي أعد علي أساسها التقرير، المستندات المؤيدة للتقرير، الإشارة إلى خضوع التقرير للتوكيد الميني من جانب مراقب الحسابات المسئول عن إعداد التقرير، تاريخ نشر التقرير واعتماده، وهذا ما أكدت عليه دراسة (عبدالعال، ٢٠١٧) وفيما يتعمق بمجال التقرير فقد أشارت دراسة (بيومي، ٢٠١٥ ؛ شرف، 2015؛ عبدالعظيم، ٢٠١٧) والي نتائج الدراسة الحالية والي نموذج الأعمال المطبق الذي يصف كيفية خلق القيمة، الموارد المتاحة للشركة، القواعد التنفيذية للحكومة المعمول بها، المخاطر والقضايا البيئية والاجتماعية والمالية والاقتصادية، علاقة الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، وصفاً للأهداف الاستراتيجية للشركة متضمنة بعد الإستدامة، الأداء الفعلي للشركة في ضوء أهدافها الإستراتيجية وتأثيراتها المالية والاجتماعية والبيئية اليامة بما فيها أداء الشركات في مجال إدارة إنبعاث غازات الإحتباس الحراري، قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها، الأداء المستقبلي، نظام حوافز الشركة لموظفيها ومديريها والعوامل التي قد تؤثر علي هذه الحوافز مستقبلاً، وتفسير وتعليق المسئولين بالشركة علي أدائها الفعلي مقارنةً بالأهداف المحددة سلفاً . ولتحقيق أهداف تقارير الأعمال المتكاملة،

فقد تم تقسيم التقرير المتكامل إلى الأقسام، وذلك طبقاً لـ Aceituno-Frias et al, 2015، ونتائج الدراسة الحالية. التالية لما جاء بدراسة كل من نصير، : 2015، ونتائج الدراسة الحالية. وصف لنطاق وحدود التقرير المتكامل، ويتضمن : الفترة التي يغطيها التقرير، وحدود التقرير، والنطاق الجغرافي والوحدات الواردة في التقرير، وطبيعة المعلومات المقدمة لكل وحدة، والقيود المحددة علي نطاق التقرير، ومبادئ التطبيق أو المعايير المحاسبية التي يعتمد عليها عند إعداد التقرير، والسياسات والممارسات المتعلقة بمقدمي خدمات التأكيد وطبيعة العلاقة معيم، والتغييرات والتعدلات الیامة في التقارير السابقة. نبذة مختصرة عن الشركة وأنشطتها، ونظرة عامة على الهيكل الإداري لها، ونموذج الأعمال ووصف الطريقة التي من خلالها يمكن تكوين القيمة. وصف المخاطر والفرص الحالية والمتوقعة للشركة في ظل الموارد المتاحة، وتقييم الآثار الاجتماعية والاقتصادية والبيئية المؤثرة على أداء الشركة، ومراجعة علاقاتها مع أصحاب المصلحة . كما يتضمن هذا القسم وصف موجز للقضايا ذات الصلة بأنشطة الشركة والمنتجات أو الخدمات والأسواق، وبيان موجز لتأثير القرارات الإيجابية والسلبية على أنشطة الشركة، والعلاقات مع أصحاب المصلحة، وتحديد المخاطر والفرص الرئيسية وصف الأهداف الاستراتيجية للشركة، وكيفية التفاعل مع الفرص والمخاطر بما في ذلك قضايا الاستدامة، وقائمة مختصرة عن مؤشرات الأداء الرئيسية مقارنة بالأهداف الاستراتيجية. وصف لأداء الفعلي الشركة يتضمن ملخص للأنشطة المنفذة، والآثار الاجتماعية والبيئية والمالية، ونتائج هذه الأنشطة والمخرجات متضمنة نواحي النجاح والإخفاق. القسم السادس : قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهداف الأداء المستقبلي، بما يتوافق مع تطلعات أصحاب المصلحة مع مراعاة الجوانب الاجتماعية، وتشمل قائمة متوقعة بالأنشطة والأهداف والأداء المتوقع طبقاً لمؤشرات الأداء الرئيسية .

نظرة عامة حول أجور كبار الموظفين وأجور التنفيذيين، والعوامل التي يمكن أن تؤثر على مكافئتهم في المستقبل

. ملخص تحليلي وتعميق موجز يعكس فيم الفريق التنفيذي بالشركة لطبيعة الأداء الحالي والمتوقع في ضوء الأهداف الاستراتيجية، وكيفية تحسين كفاءة استخدام الموارد ودعم النواحي الإيجابية والتقليل من الآثار السلبية لمعلومات الإفصاح

وتشتمل معلومات إفصاح عن نطاق وحدود التقرير المتكامل، والفترة التي يغطيها التقرير، المنشآت التابعة والمشاريع المشتركة، وطبيعة المعلومات المقدمة، بالإضافة إلى توضيح الهدف من تقارير الأعمال المتكاملة.

تتضمن معلومات عامة عن المنشأة ونشاطها وحجم موقع عملياتها وأنشطتها، والأنشطة الرئيسية، والمنتجات والهيكل التنظيمي، وأسماء أصحابها وأعضاء مجلس الإدارة، وتقديم نبذة عامة عن المنشأة.

تتضمن معلومات عن القضايا البيئية والاجتماعية والإقتصادية ذات الصلة بأنشطة المنشأة الحالية والمتوقعة، ومعلومات عن الآثار الهامة الجوهرية لقرارات وأنشطة المنشأة على النظم المالية والاجتماعية والبيئية والإقتصادية سواء كانت إيجابية أو سلبية والتي يمكن أن تؤثر على قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها.

يتضمن معلومات عن المخاطر المحيطة بالمنشأة وطرق مواجهتها.

تقديم معلومات عن أهداف المنشأة الإستراتيجية والكفاءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ومؤشرات أداء رئيسية تقيس تحقيق الأهداف.

تتضمن معلومات عن الأداء المالي الحالي ومقاييس ومؤشرات الأداء الأخرى مع وصف لأنشطة المنشأة التي قامت بتحقيق أهدافها الإستراتيجية، مع تقديم معلومات عن الأداء المالي والإقتصادي والاجتماعي والبيئي بشكل كاف لخدمة أصحاب المصالح.

معلومات عن أنشطة المنشأة المستقبلية وأدائها وأهدافها المتوقعة بما يتناسب مع توقعات أصحاب المصالح والمجتمع المحيط.

توصيات الدراسة

تتمثل التوصية العامة للدراسة في الدعوة لتبني مقومات الأطار المقترح في هذه الدراسة، من قبل كل طرف من أطراف عملية تأكيد التقارير المتكاملة. ويمكن تفعيل هذه التوصية العامة من خلال التوصيات الفرعية التالية:

عقد دورات تدريبية للمراجعين المبتدئين ولمستخدمي تقارير الشركات، لبيان الفرق بين ارتباطات المراجعة والفحص والتأكيد الأخرى، وطبيعة النتيجة ومستوى التأكيد الذي يقدمه كل ارتباط، حيث أن لكل ارتباط طبيعة خاصة.

العمل على توسيع نطاق مسمى مهنة المراجعة ليطلق عليها مهنة المراجعة والتأكيد، حيث أن مصطلح التأكيد أعم وأشمل من مصطلح المراجعة. فمصطلح التأكيد يتضمن المراجعة والفحص وغيرها من الارتباطات التأكيدية.

قيام الشركات والجهات المعنية بعقد دورات تدريبية لبيان كيفية تأكيد التقارير المتكاملة في ضوء المعايير الدولية للتأكيد وقد يكون ذلك عن طريق جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، باعتبارها المنظمة المهنية المحاسبية المشرفة على مزاول مهنة المراجعة في مصر، وقد يكون ذلك عن طريق مكاتب المحاسبة والمراجعة نفسها، كنوع من التدريب والتطوير الذاتي المستمر، وباعتبار هذه المكاتب أحد الممارسين الذين يمكنهم تقديم الخدمات التأكيدية الأخرى بخلاف المراجعة والفحص.

ألا تقتصر الاختبارات التي تعقدها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية على أسئلة خاصة بمراجعة أو فحص القوائم المالية فقط، بل ينبغي أن تتضمن أيضا أسئلة خاصة بارتباطات التأكيد الأخرى، بما في ذلك تأكيد وتطبيق التقارير المتكاملة. القيام بضرورة تجزئة المعيار الدولي للتأكيد رقم (٣٠٠٠) الذي يستند إليه معظم الممارسين عند تأكيد التقارير المتكاملة، حيث أنه يتضمن تفاصيل كثيرة، مما يصعب فهمه من قبل الممارسين. العمل علي تنبي مدخل التأكيد الاختياري وليس الألزامي، وكذلك تبني مدخل التأكيد الجزئي وليس الشامل عند تأكيد التقارير المتكاملة، خاصة في الوقت الحالي.

المراجع

- أسامة بدير، سامى محمود " أزمة الأسمدة فى مصر - المشكلة والحل " مركز الأرض لحقوق الإنسان، سلسلة الأرض والفلاح، العدد ٤٣.
- إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد(٢٠١٦): "أثر المحتوى المعلوماتى لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الإئتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.
- الهورى، ناهد محمد يسرى(٢٠١٥): "محددات الإفصاح المحاسبى لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة وانعكاساتها على قرارات أصحاب المصالح فى البيئة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد الرابع.
- غريب، حسين عبد العال سالم(٢٠١٥): "المؤشر المصرى لمسئولية الشركات عن التنمية المستدامة تحد جديد للمعدين والمراجعين فى ضوء مبادئ الحوكمة"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد الرابع.

يوسف، حنان محمد إسماعيل(٢٠١٦): "العلاقة بين مستوى إفصاح عن المسؤولية الإجتماعية للشركات وأدائها المالي- دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في المؤشر المصري لمسئولية الشركات"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس،المجلد ٢٠، العدد الأول.

طارق وفيق إبراهيم، (دكتور) (٢٠١٩): أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية (دراسة تطبيقية) المعهد العالي للمحاسبات والمعلومات وتكنولوجيا الإدارة - طنطا

Adams, C.A., et., (2017): "Exploring the implications of integrated reporting for social investment (disclosures)", The British Accounting Review: 2016, Vol. 48.

Abeysekera, Indra, (2013): "A Template for Integrated Reporting", Journal of Intellectual Capital, Vol. 14, No. 2, pp. 227-245. <http://www.emeraldinsight.com>

Akisik, O. & Gal, G., (2011): "Sustainability In Business Corporate Social Responsibility And Accounting Standards: An Empirical Study", International Journal of Accounting And Information Management, Vol. 15, No. 3.

Bhasin, M., L., (2017): "Integrated Reporting at the Crossroads: Will it Become Trendsetter Model for the Corporting", International Journal of Management Sciences and Business Research, Feb-2017, Vol. 6, No. 2.

BERMAN, S., et al., (1999): "Does Stakeholder Orientation Matter? The Relationship between Stakeholder Management Models and Firm Financial Performance" Financial Performance, Academy of Management Journal: October 1999, Vol. 42, No. 5.

- BUCARO,A.,JACKSON,K.,LILL,J.(2017): "The Influence of CSR Measueson Investors'Judgments when Integrated in a Financeial Report versus Presentes in a Separate Report",2017 Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=2930360>.
- Chen, Y. & Chow, S.,(2012): " Corporat Sustainable Development: Testing A New Scale Based
- Matjaz Maletic, Bostjan Gomiscek,(2014): " An Organizational Sustainability Performance Measurement Framwork", Recent Researches In Enviroment, Energy System And Sustainability, ISBN:978-1-61804-088-6.
- Noema & William,(2015): "Sustainability Through The Lens Of The Balance Scorecard Development Of key Performance Indicators",International Journal Of Education And Social Science,Vol.2,No.2.
- Monteriom Brad J,(2013): ,"Corporate Reporting Evolved: Integrated Reporting and The Rle of XBRL", XBRL International, INC.,pp.1-17.
- Owen, Gareth, (2013): ," Integrated Reporting: A Review of Development and Their Implications for the Accounting Curriculum", Accounting Education: An International Journal, Vol.22, No.4.
- Kim, S., et al., (2017): " The Effect of Publication, Format and Content of Integrated Reports on Analysts' Earnings Forecasts" the handbook of finance and sustainability, 2017,Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=2902549>.

- Maroun, W.,(2017): “Assuring the integrated report: Insights and recommendation from auditors and preparers”, The British Accounting Review: May 2017, Vol.49, No.3.
- Martinez, C., R.,(2016): “Does the Level of Alignment with the Integrated Reporting Framework Reduce Information Asymmetry?”(July 2, 2016). Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=2684784>.
- Solstic Sustainability Works INC., 2005, ”Integrated Reporting: Issues and Implications for Reporters”, August, pp.1-16. Available at <http://www.vancity.com>
- Das., N., *et al.*,(2013): ”Corport Sustainability Reporting: A Review Of Initiatives And Trend”, Journal Of Accounting Research & Audit Practices, Vol.7, No.2.

**A PROPOSED FRAMEWORK FOR INTEGRATED
REPORTING IN THE LIGHT OF COST AND
RETURN IN THE FERTILIZER SECTOR
APPLIED STUDY AT MISR FERTILIZERS
COMPANY MOPCO**

**Naglaa O. M. Ammar.⁽¹⁾; Mohamed A. Khalifa.⁽²⁾
and Mohamed B. Abdel Moneim.⁽³⁾**

1) Grad Student at Collage of Environmental Studies and Research, Ain Shams University 2) Faculty of Commerce, Ain Shams University Dean of the Higher Institute for Cooperative and Administrative Studies. 3) The Department of Business Administration, Faculty of Commerce, Ain Shams University

ABSTRACT

The study aimed to reach a proposed framework for integrated reports in the light of cost and return in the fertilizer sector (an applied study) by shedding light on the chemical fertilizer sector in Egypt as one of the most important development projects to achieve sustainable development, including MOPCO for the production of chemical fertilizers. Some of the methods used in scientific research are: an inductive approach and a deductive approach, which depends on data, statistics and historical facts and not on abstract rational reasoning. The study deals with the development of a proposed framework for integrated reports in the light of cost and return in the fertilizer sector. The researchers used the descriptive analytical method to determine the research problem, and the research problem is summarized in the need

to develop a new approach to evaluating integrated reports as a result of the shortcomings in the current report model and the users' need for information on the overall performance of the facility in the past and future. And that in light of the financial and administrative foundations in a way that reflects the interdependence of the performance of the facility and gathers financial and non-financial information about the facility's strategy, control, performance and expectations in a way that reflects the environmental, social and economic context in which it operates. A deliberate sample was taken from specialists in all fields related to the study. A sample of (٤٠٠) was selected As a sample of specialists, the questionnaire tool was used with a number of axes, the results of the study indicate the most important results, including "there is a significant relationship between integrated reports and cost-benefit analysis in fertilizer companies (Misr Chemical Fertilizers Company MOPCO)."

The study recommends: The general recommendation of the study is to call for the adoption of the components of the proposed framework in this study, by each of the parties to the process of confirming the integrated reports.

Keywords: a proposed framework - integrated reports - the concept of cost and return - the chemical fertilizers sector.