



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد



تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية

أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء
وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة

للباحث

علي خلف كاطع

بإشراف

الأستاذ الدكتور

حيدر علي جراد المسعودي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

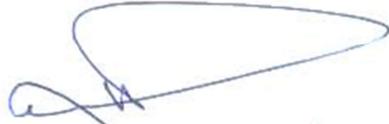
﴿رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ
وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ﴾

صدق الله العلي العظيم

سورة النمل ﴿١٩﴾

إقرار المشرف

أشهد أن إعداد هذه الأطروحة الموسومة بـ ((تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية)) التي قدمها (علي خلف كاطح) جرت بإشرافي - في كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء، وهي من متطلبات نيل شهادة الدكتوراة علوم في المحاسبة..



الاسم: أ.د. حيدر علي جراد المسعودي

المشرف

التاريخ: / / 2021

توصية رئيس قسم المحاسبة

بناء على توصية الأستاذ المشرف أشرح هذه الأطروحة للمناقشة.



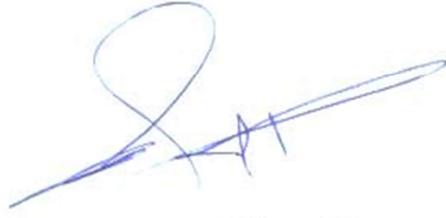
الاسم: أ.د. أسعد محمد علي العواد

رئيس قسم المحاسبة

التاريخ: / / 202

أقرار الخبير المغوي

أشهد أن الأطروحة الموسومة «تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية» قد تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من أخطاء لغوية وتعبيرية تحت إشرافي، وبذلك أصبحت مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير ولأجله وقعت.



الخبير المغوي

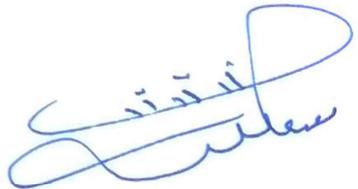
م.د. أحمد حمد سليمان النصر الله

اقرار لجنة المناقشة

نحن رئيس لجنة المناقشة وعضائها نشهد أننا اطلعنا على الاطروحة الموسومة بـ ((تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية)) التي قدمها الطالب ((علي خلف كاطع))، وقد ناقشناه في محتوياتها وفيما له علاقة بها، وهي جديرة بالقبول لنيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة، بتقدير
(.....).

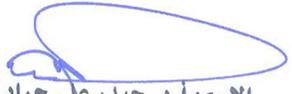

الاسم: أ.م.د. آي شمس الله نور الله
جامعة المستنصرية – كلية الادارة والاقتصاد
عضواً


الاسم: أ.م.د. جاسم عيدان براك
جامعة كربلاء – كلية الادارة والاقتصاد
عضواً


الاسم: أ.د. أسعد محمد علي وهاب العواد
جامعة كربلاء – كلية الادارة والاقتصاد
عضواً


الاسم: أ.م.د. أيمن شاكر محمد
الجامعة العراقية – كلية الادارة والاقتصاد
عضواً


الاسم: أ.د. فيحاء عبد الله يعقوب
جامعة بغداد – معهد الدراسات المحاسبية والمالية
رئيس اللجنة


الاسم: أ.د. حيدر علي جراد السعودي
جامعة كربلاء – كلية الادارة والاقتصاد
عضواً ومشرفاً

اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار الخبيرين العلمي و اللغوي على اطروحة الدكتوراه / قسم المحاسبة للطالب (علي خلف كاطع) الموسومة بـ (تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية) واستنادا للصلاحيات المخولة لنا ارشح هذه الرسالة للمناقشة.



أ. د. محمد حسين كاظم الجبوري

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الادارة والاقتصاد/جامعة كربلاء على توصية لجنة المناقشة

أ.د. علاء فرحان طالب

عميد كلية الادارة والاقتصاد

الشكر والامتنان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبينا الكريم وآل بيته الطاهرين أصل

الاصول، وسر القبول، وباب الوصول، صلاة تدوم ولا تزول ... أما بعد :

إلى من غابت أرواحهم وحضر دعائهم (أبي وأمي) رحمكما الله

إلى أخي الاكبر واستاذي الذي أدين له بالفضل في محبتي بالمحاسبة وعلومها

الذي مهما نشرت من كلمات لن أوفيه حقه (أ.د. حيدر علي جراد المسعودي)



إلى المرشد والناصح (أ.د. أسعد محمد علي العواد) شكري أمتناني

إلى عائلتي التي وقفت بجانبني في اصعب ظروفني وتحملت مشاق وهموم ومصاعب الدراسة

إلى أساتذتي وقودتي في مسيرتي الدراسية التي بدأتها سنة 2003 ولم أكن اتخيل

اني سأصل لهذه المرحلة لولا جهودهم وعلومهم التي نهلنا منها دون أن تنضب

المعهد التقني في الناصرية ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعتي الحبيبة كربلاء

إلى زملائي وأخوتي في برنامج الدكتوراه 2019-2020

(عبد الرسول، والمحمدان، وحيدر، وعلي، وأسعد، وأحمد، وأختنا منار)

إلى الغائبه أسمائهم عنا جميع من ساعدني ووقف معي في تسهيل عملي لإكمال أطروحة

الدكتوراه من شخصيات أكاديمية، ورجال أعمال، وصناعيين، وأعضاء مجالس الادارات

الذين لم يبخلوا بمعلومة، أو تفاصيل تخص الجانب العملي ، إلى أصدقاء العمر أخوتي

(أحمد، وعلاى، ومسلم، وأنور، وعلي، ومهند، وعرفان، ورياض، وفراس، ومحمد،

وأرشد، وأزهر، ومصطفى، وحسام)

إلى جميع من سبق والمعذرة لن لم يذكر مكانكم في القلب والعقل والروح

الباحث

المستخلص :

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على دور الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) في قرارات مجلس الإدارة وتحديد آليات الإفصاح لتحقيق جودة التقارير المتكاملة، نتيجة التغير الحاصل في بيئة الأعمال وتعقيدها الاقتصادية؛ الذي أوجد نوعاً من القصور في التقارير المالية لتلبية الحاجات المتجددة للمعلومات من أصحاب المصالح، وبالنتيجة عدم القدرة على مواكبة التطورات في بيئة الاعمال؛ مما أدى إلى ظهور التقارير المتكاملة نتيجة الحاجة إلى معلومات متكاملة، وبما أن الوحدة الاقتصادية جزء من بيئة اجتماعية؛ فأنها تؤثر وتتأثر بقيم ذلك المجتمع أو ما يعرف بالأبعاد الثقافية، التي يمكن أن تكون ذات طبيعة حساسة، في ممارسات الإبلاغ المتكامل وبالنتيجة انعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية، بافتراض أن للأبعاد الثقافية علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بتحقيق جودة الإبلاغ المتكامل، وأن جودة التقارير المتكاملة تنعكس على قيمة الوحدة الاقتصادية.

تم جمع البيانات الخاصة بالدراسة والمكونة من جزئين رئيسيين الاول يخص الشركات عينة البحث والبالغة (20) شركة عن طريق تحليل البيانات الواردة في تقاريرها السنوية المنشورة ضمن سوق العراق للأوراق المالية، والجزء الثاني تم تصميم استبانة استقصاء لمعرفة آراء المستفيدين والوارد ذكرهم في الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC-2013) وإخضاعها للتحليل الاحصائي ضمن برنامج (SPSS-25).

إنّ أهم النتائج التي توصل اليها البحث تنص على أن الابعاد الثقافية لها دور في تعزيز جودة التقارير المتكاملة، والناجمة عن المسؤولية الاجتماعية لإدارة الوحدات الاقتصادية بما في ذلك الثقافة التنظيمية والممارسات الإدارية. وفي ظل اختلاف الابعاد الثقافية بين بيئات الاعمال المختلفة سواء الوطنية أو الدولية، ولضرورة التفاعل مع البيئة والمجتمعات التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية؛ ولغرض تمكينها من تقديم المعلومات البيئية أو الاجتماعية أو الأخلاقية، جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية والاستراتيجية والحوكمة ضمن تقرير سنوي وكذلك إلزام الوحدات الاقتصادية العراقية بالإفصاح عن تأثيرات البيئة الاجتماعية والبيئية ضمن تقاريرها لأهميتها في توليد القيمة المستقبلية، يوصي البحث باعتماد التقارير المتكاملة في للوحدات الاقتصادية والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، ووضع تواريخ محددة لنشرها، بما في ذلك تطبيق نظام الحوكمة والزاميته للوحدات الاقتصادية وتشكيل لجان الامتثال والتدقيق الداخلية، لتعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المفصح عنها ضمن تقارير الوحدات الاقتصادية، وإصدار ارشادات وطنية لتطبيق مفهوم الإبلاغ المتكامل طبقاً للإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR)، لتعزيز عملية الإبلاغ في الوحدات الاقتصادية ولمعالجة التفسير الذاتي من الادارات.

ثبت المحتويات

الصفحة	الموضوع	ت
أ	الشكر والامتنان	1
ب	المستخلص	2
ج	ثبت المحتويات	3
د-هـ	ثبت الجداول	4
و	ثبت الأشكال	5
ز	المصطلحات والرموز والملاحق	6
1	المقدمة	7
الفصل الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة		
9-3	المبحث الأول : منهجية البحث	8
15-10	المبحث الثاني : أبحاث سابقة	9
الفصل الثاني : الأبعاد الثقافية والإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة 17		
39-18	المبحث الأول : الأبعاد الثقافية. - التطور التاريخي للأبعاد الثقافية. - مفهوم الأبعاد الثقافية. - قيم الأبعاد الثقافية. - تأثير الأبعاد الثقافية في اتخاذ القرارات. - تأثيرات الأبعاد الثقافية في بيئة الأعمال.	10
63-41	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة. - ظهور التقارير المتكاملة. - مفهوم التقارير المتكاملة. - مبادئ الإبلاغ في التقارير المتكاملة. - خصائص التقارير المتكاملة. - أغراض ومميزات التقارير المتكاملة.	11
الفصل الثالث : جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها في قيمة الوحدة الاقتصادية 64		
80-65	المبحث الأول: جودة المعلومات في التقارير المتكاملة. - مفهوم جودة المعلومات في التقارير المتكاملة. - خصائص جودة المعلومات في التقارير المتكاملة. - جودة التقارير المتكاملة. - تكامل جودة التقارير المتكاملة. - العوامل المؤثرة في جودة التقارير المتكاملة.	12
93-81	المبحث الثاني: تأثير الأبعاد الثقافية والتقارير المتكاملة في قيمة الوحدة الاقتصادية. - تأثير الأبعاد الثقافية في تقييم الوحدة الاقتصادية. - العلاقة بين التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية - جودة الإفصاح في التقارير المتكاملة.	13
الفصل الرابع: قياس جودة التقارير المتكاملة 94		
109-95	المبحث الثالث: توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية مع الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC).	14
141-110	المبحث الثاني: تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة	15
156-142	المبحث الثالث: قياس جودة التقارير المتكاملة.	16
الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات 164		
169-165	الاستنتاجات	17
172-170	التوصيات	18
المصادر والملاحق		
181-173	المصادر	19
182	الملاحق	20

ثبت الجداول

الصفحة	العنوان	ت
9	عينة البحث	(1-1)
27	اختلافات بعد التفاوت في السلطة	(1-2)
28	اختلافات بعد تجنب عدم اليقين	(2-2)
29	اختلافات بعد الفردية إزاء الجماعية	(3-2)
30	اختلافات بعد الذكورة إزاء الانوثة	(4-2)
31	اختلافات بعد التوجه طويل الأمد إزاء قصير الأمد	(5-2)
32	اختلافات بعد التساهل إزاء ضبط النفس	(6-2)
33	انواع اتخاذ القرار	(7-2)
34	تأثير الابعاد الثقافية في صنع القرار	(8-2)
44	تسلسل اصدارات IRCC	(9-2)
51	مقارنة بين التقارير المالية والتقارير المتكاملة على وفق الاطر المفاهيمية	(10-2)
70	التحديات التي تواجه تطبيق التقارير المتكاملة	(1-3)
78	تطور مفهوم جودة المعلومات	(2-3)
96	الرمز التجاري للوحدات الاقتصادية عينة البحث	(1-4)
97	عناصر المحتوى الرئيسية والمبادئ التوجيهية للتقارير المتكاملة	(2-4)
98	توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطر المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)	(3-4)
109	ملخص مؤشرات التوافق حسب قطاع الأعمال	(4-4)
110	نسبة التوافق على أساس المحاور الرئيسية للإبلاغ المتكامل	(5-4)
111	الابعاد الثقافية لـ Hofstede	(6-4)
112	ملخص الادخالات لبرنامج SPSS	(7-4)
113	سنوات الخبرة لعينة البحث	(8-4)
113	قطاع العمل لعينة البحث	(9-4)
113	التنوع الجنسي لعينة البحث	(10-4)
114	التحصيل الاكاديمي لعينة البحث	(11-4)
115	المتوسط المرجح واتجاه الاجابة	(12-4)
116	نتائج اختبار معامل ثبات (Alpha Cronbach's)	(13-4)
117	موثوقية الدرجة النصفية Split-Half reliability	(14-4)
118	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الاول بعد (التفاوت في السلطة - PD)	(15-4)
120	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني بعد (تجنب عدم التاكيد - UA)	(16-4)
122	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثالث بعد (الفردية إزاء الجماعية - IVC)	(17-4)
124	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الرابع بعد (الذكورة إزاء الانوثة - MVF)	(18-4)
125	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الخامس بعد (التوجه قصير الامد - طويل الامد - LTO)	(20-4)
127	الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور السادس بعد (التساهل إزاء ضبط النفس - IVR)	(21-4)
128	ملخص نتائج المدخلات	(22-4)
130	درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الاول (التفاوت في السلطة - PD)	(23-4)
131	درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الثاني (الفردية إزاء الجماعية - IVC)	(24-4)
132	درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الثالث (تجنب عدم التاكيد - UA)	(25-4)

الصفحة	العنوان	ت
133	درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الرابع (الذكورة - الأنوثة - (MVF)	(26-4)
134	درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الخامس (التوجه قصير - طويل الأمد - LTO)	(27-4)
135	درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور السادس (التساهل - ضبط النفس - IVR)	(28-4)
136	درجة العراق ضمن نموذج الأبعاد الثقافية السداسي لـ (Hofstede)	(29-4)
137	اختبار ANOVA ^a تأثير بيئة الأعمال لعينة البحث على الأبعاد الثقافية	(30-4)
139	عينة البحث (المبالغ بملايين الدنانير العراقية)	(31-4)
146	أداء الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية (PER) معبراً عنه بالسنوات	(32-4)
147	حجم الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية (SIZE) المبالغ بمليارات الدنانير	(33-4)
148	العائد على حق الملكية (ROE) المبالغ بملايين الدنانير	(34-4)
149	سعر سهم الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية (SHARE P.) بالدينار العراقي	(35-4)
150	متغيرات قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث لسنة (2018)	(36-4)
151	متغيرات قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث لسنة (2019)	(37-4)
152	متغيرات قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث لسنة (2020)	(38-4)
153	قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث (2018) ضمن البيئة العراقية	(39-4)
154	اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات المعادلة (1) لسنة (2018)	(40-4)
154	معادلة الانحدار الخطي البسيط لسنة (2018)	(41-4)
155	اختبار ANOVA ^a	(42-4)
156	قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث (2019) ضمن البيئة العراقية	(43-4)
157	اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات المعادلة (1) لسنة (2019)	(44-4)
157	معادلة الانحدار الخطي البسيط	(45-4)
157	اختبار ANOVA ^a	(46-4)
158	قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث (2020) ضمن البيئة العراقية	(47-4)
159	اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات المعادلة (1) لسنة (2020)	(48-4)
159	معادلة الانحدار الخطي البسيط	(49-4)
160	اختبار ANOVA ^a	(50-4)
161	القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية (عينة البحث) في الأسواق المالية المبالغ بمليارات الدنانير	(51-4)
162	ملخص مدخلات قياس الجودة والقيمة السوقية لعينة البحث (2020-2018)	(52-4)
162	علاقات الارتباط بين جودة التقارير المتكاملة والقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية	(53-4)
163	اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات جودة التقارير المتكاملة والقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية	(54-4)

ثبت الاشكال

الصفحة	العنوان	ت
8	نموذج البحث	(1-1)
35	تأثير البيئة الثقافية في صنع القرار داخل الوحدة الاقتصادية	(1-2)
37	العلاقة بين الأبعاد الثقافية وتأثيرها على بيئة الأعمال	(2-2)
49	التكامل الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في التقارير المتكاملة	(3-2)
53	أطار التقارير المتكاملة	(4-2)
54	العوامل المؤثرة في التقارير المتكاملة	(5-2)
59	الخصائص النوعية للتقارير المتكاملة	(6-2)
74	العوامل المؤثرة في جودة المعلومات	(1-3)
82	التأثيرات الثقافية في تقييم الوحدة الاقتصادية	(2-3)
86	النظرة المجتمعية لقيمة الوحدة الاقتصادية	(3-3)
89	تأثير عناصر التقارير المتكاملة في تقييم الوحدة الاقتصادية	(4-3)
92	مقارنة الإفصاح في التقارير المتكاملة	(5-3)
138	توزيع عينة البحث بحسب النشاط	(1-4)

قائمة الملاحق

نوع الملحق	رقم الملحق	عنوان الملحق
ورقي	1	محكمي استمارة الاستبيان التعزيزية
ورقي	2	نموذج استمارة الاستبيان التعزيزية
الالكتروني	3	تقرير سوق العراق للأوراق المالية للأعوام (2018،2019،2020)
الالكتروني	4	التقارير المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية (عينة البحث)
ورقي	5	قائمة مراجعة التقارير المتكاملة

المصطلحات والاختصارات

الاختصار	اللغة الأجنبية	اللغة العربية
CSR	Corporate Social Responsibility	المسؤولية الاجتماعية للشركات
CVS	Chinese values Survey	مسح القيم الصينية
G.M	Great Mean	الوسط الحسابي الرئيسي
GRI	Global Reporting Initiative	المبادرة العالمية للتقارير
IBM	International Business Machines	شركات متعددة الجنسيات
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IIRC	International Integrated Reporting Council	المجلس الدولي للتقارير المتكاملة
IMA	Institute of Management Accountants	معهد المحاسبين الإداريين
IR	Integrated reports	التقارير المتكاملة
IRQ	Integrated report quality	جودة التقارير المتكاملة
M.V	Market Value	القيمة السوقية
PD	Power Distance	التفاوت في السلطة
UA	Uncertainty Avoidance	تجنب عدم التأكد
IVC	Individualism vs. Collectivism	الفردية – الجماعية
MVF	Masculinity vs. Femininity	الذكورة - الأنوثة
LTO	Long-Term vs. Short-Term Orientation	التوجه قصير الامد - طويل الامد
IVR	Indulgence vs. Restraint	التساهل – ضبط النفس

المقدمة..... Introduction

أن التطور الدراماتيكي للظروف الاقتصادية يُبرز أوجه قصور فعلية ومحتملة في المعلومات التاريخية للوحدات الاقتصادية؛ لأنها لا تستطيع تلبية احتياجات المستثمرين المتنوعة من المعلومات المتسقة مع احتياجات التنمية الاقتصادية، وعدم القدرة على تزويد أصحاب المصالح برؤية كافية، فيما يتعلق بعوامل النجاح الحاسمة والفرص والمخاطر وخطط الإدارة كمنظور أكثر تكاملاً، أن هذا التغيير في بيئة الأعمال والتعقيد المتزايد، نتيجة الحاجة المتزايدة للمعلومات غير المالية للوحدات الاقتصادية في ظل عدم قدرة التقارير المالية لها في توفير معلومات ذات صلة باتخاذ القرار من أصحاب المصالح، التي قد تتعلق بالعلاقات الاجتماعية أو البيئية وكذلك التنوع الثقافي والمعرفي للأفراد العاملين فيها؛ أدى الى ظهور نوع جديد من الإبلاغ المتكامل الذي يطلق عليه التقارير المتكاملة (Integrand Reporting - IR) ليكون بديلاً عن الإبلاغ المالي التقليدي المقترص على الأنشطة المالية أو تلك الأنشطة التي تلتزم الوحدة الاقتصادية بالإبلاغ عنها بسبب طبيعتها التي من الممكن أن تؤدي الى تكوين التزام مستقبلي.

ومن هذا المنظور وبالنظر الى تعدد الجهات المستفيدة من التقارير المتكاملة، والتنوع الجغرافي لممارسة الاعمال، والأنشطة الاقتصادية، تأتي أهمية الدراسة في تناول تأثير ثقافة معدي التقارير وجودة التقارير المتكاملة، وانعكاس الأبعاد الثقافية التي حددها (Hofstede) في إعداد التقارير المتكاملة وهو شكل جديد من التقارير يهدف إلى تقديم صورة شاملة لأداء الوحدة الاقتصادية؛ ولأن الجودة هي جانب حاسم من التقارير المتكاملة، لذا فإن البحث يهدف الى بيان تأثير الأبعاد الثقافية على جودة التقارير المتكاملة وانعكاساتها في قيمة الوحدة الاقتصادية، وكذلك بيان تأثير الأبعاد الثقافية على سلوكيات الإدارات العليا في تعزيز جودة التقارير المتكاملة وطرق إعدادها واتخاذ قرارات الإفصاح والتكامل في المعلومات المقدمة بهدف الاستفادة منها في بناء رؤى متكاملة عن الوحدة الاقتصادية.

يقع البحث في خمسة فصول؛ الفصل الأول يتضمن على مبحثين، هما منهجية البحث والأبحاث السابقة التي تطرقت لموضوع البحث، وبيان أهميتها وأهم النتائج التي توصلت إليها وتوصياتها في معالجة المشاكل التي تطرقت لها وموقع البحث الحالي منها، أما الفصل الثاني فقد تناول التأطير النظري لمفهوم وأطار وأهمية وخصائص متغيرات البحث والعلاقات بينها في مبحثين الأول الأبعاد الثقافية والثاني التقارير المتكاملة، أما الفصل الثالث فقد تناول في المبحث الأول فيه العلاقة بين الأبعاد الثقافية وجودة التقارير المتكاملة، والمبحث الثاني تناول أمكانية انعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية بينما تطرق الفصل الرابع الى طرائق العمل والجانب التطبيقي والتحليل الاحصائي، أما الفصل الخامس فيتناول المناقشات، وسرد الاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بمشكلة البحث وصحة الفرضيات.

الفصل الأول

منهجية البحث وأبحاث سابقة

الفصل الأول

منهجية البحث وأبحاث سابقة

تعد خطة البحث خارطة الطريق يقدمها الباحث لبيان عناصر البحث التي سيتناولها لدعم الحلول المفترضة لمشاكل البحث، فعن طريق المناقشات المفاهيمية والدراسة التحليلية للمعطيات النظرية يكون الباحث أدواته للولوج إلى تحقيق الآثار التطبيقية للحلول المفترضة، التي ستكون بالنتيجة مساراً للقارئ لأجل التتبع المنهجي والعلمي لموضوع البحث، وفي سبيل تكوين رؤية واضحة للأبعاد الفكرية للبحث والأهداف المتوخاة منه وأهمية الخوض في غماره، وتمحيص ما تطرق له الباحثون بالدراسة والتمحيص لمتغيرات وعناصر البحث، ليكون ركيزة للباحث في تحديد توجهاته النظرية والتطبيقية؛ لحل مشكلة البحث، والصياغة الرصينة لفرضياته سيتناول هذا الفصل مبحثين هما :

1. المبحث الأول (منهجية البحث) : يستعرض منهجية البحث المتبعة في إثبات فرضيته وأهداف وأهمية البحث والفرضيات المتبناة لحل مشكلته وكل ما يشكل عنصراً داعماً لتوضيح منهجية البحث.
2. المبحث الثاني (أبحاث سابقة) : يتناول المبحث الثاني عرضاً ملخصاً لبعض الأبحاث السابقة التي تناولت متغيراً أو أكثر من متغيرات البحث، مع تحديد أوجه التكامل بينها وبين البحث الحالي.

المبحث الأول

منهجية البحث Research Methodology

تمثل منهجية البحث خارطة لترتيب افكار الباحث، ولعرض مشكلة البحث وأهميته والاهداف التي يسعى الباحث إلى تحقيقها، اعتماداً على فرضيات بحثية أو عقلية تصاغ علمياً، وربطها مع المشاكل المشخصة لمعرفة الحلول المتوافرة وإمكانية إثباتها نظرياً عن طريق تحليل الآراء التي تقدم بها الباحثون، وطريقة معالجة البيانات المتوافرة أو الآراء المعروضة، وبالنتيجة فأن منهجية البحث ستشتمل على الآتي:

1.1.1 مشكلة البحث Research Problem

تشوب عملية الإبلاغ عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية مشاكل مختلفة دفعت لظهور نوع متقدم من التقارير التي تهدف إلى تحقيق مستوى أعلى من جودة الإبلاغ المحاسبي، وتظهر من جهة أخرى مجموعة من الأبعاد الثقافية التي تؤثر في الجوانب السلوكية، ومن هذه الأبعاد: ما طرحه (Hofstede) ذات التأثيرات المصاحبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية، فقد تكون هذه التأثيرات اجتماعية، أو بيئة، أو داخلية.

ومن العوامل التي قد تؤثر في هذه الأبعاد: تبني التقارير المتكاملة (Integrated Reporting)، ومن جهة أخرى فقد تؤثر الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة، وهذا التأثير المتبادل قد ينعكس على قيمة الوحدة الاقتصادية، إذ يمكن تلخيص مشاكل البحث بالآتي:

المشكلة الرئيسية الأولى: وجود قصور في استخدام التقارير المتكاملة في البيئة العراقية لغرض الإفصاح عن نتائج الاعمال وتوليد القيمة للوحدات الاقتصادية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

المشكلة الرئيسية الثانية: هل تؤثر الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وتتفرع منها التساؤلات الآتية:

1. هل يؤثر بُعد التفاوت في السلطة في جودة التقارير المتكاملة؟
2. هل يؤثر بُعد تجنب عدم التأكد في جودة التقارير المتكاملة؟
3. هل يؤثر بُعد الفردية - الجماعية في جودة التقارير المتكاملة؟
4. هل يؤثر بُعد الذكورة - الانوثة في جودة التقارير المتكاملة؟
5. هل يؤثر بُعد التوجه قصير الاجل - التوجه طويل الاجل في جودة التقارير المتكاملة؟
6. هل يؤثر بُعد التساهل - ضبط النفس في جودة التقارير المتكاملة؟

المشكلة الرئيسية الثالثة: هل ينعكس تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة على قيمة الوحدة الاقتصادية.

2.1.1. أهمية البحث Research Importance

تعد مسألة تحقق الجودة في الإبلاغ عن نتائج الأعمال، ذات أهمية بالغة لدى المستفيدين وأصحاب المصالح، ونتيجة لتوسع الأعمال والتداخل الاقتصادي والمالي لمختلف الأنشطة والقطاعات الاقتصادية، أصبحت المعلومات المالية غير كافية لاتخاذ القرارات الرشيدة ذات البعد المستقبلي، لذلك ظهرت الحاجة لتقارير أكثر تفصيلاً، تقدم الى أصحاب المصالح لمعرفة التأثيرات المصاحبة لأنشطة الوحدات الاقتصادية سواءً أكانت تلك التأثيرات: اجتماعية، أم بيئية، أم داخلية، فهي تتعلق بكيفية تعامل الإدارة وأصحاب المصالح مع المعلومات التي تظهر في تقارير الإبلاغ المتكاملة (Integrated Reporting) عند اتخاذ القرارات وتأثير الأبعاد الثقافية في جودة هذه التقارير، التي تنعكس في نهاية المطاف على قيمة الوحدة الاقتصادية ويمكن تحديد أهمية البحث من الآتي:

1. مدى توافق تطبيق التقارير المتكاملة في البيئة العراقية وانعكاسها على قرارات مجلس الإدارة.
2. بيان تأثير الأبعاد الثقافية في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.
3. أهمية التقارير المتكاملة في الإفصاح عن البيانات غير المالية.
4. تأثير الأبعاد الثقافية في سلوك مُعدّي التقارير المتكاملة.
5. تأثير جودة التقارير المتكاملة في قيمة الوحدة الاقتصادية.
6. أهمية البحث على الصعيد الأكاديمي والعملي في دراسة تأثير الأبعاد الثقافية على المحاسبة ضمن البيئة العراقية.

3.1.1. أهداف البحث Research Objectives

- يسعى البحث الى تحقيق أهداف عديدة يمكن توضيحها بالآتي:
1. تحديد مدى ملائمة عناصر التقارير المتكاملة لبيئة الأعمال العراقية، والتحديات التي تواجه تطبيقها، والتكامل بين الأطر المفاهيمية للمحاسبة المالية والتقارير المتكاملة.
 2. التعرف على الأبعاد الثقافية بشكل عام ولاسيما الأبعاد الثقافية لنموذج (Hofstede) وتأثيرها في جودة التقارير المتكاملة.
 3. معرفة مستوى التطور في البيئة العراقية ومدى تأثير الأبعاد الثقافية لنموذج (Hofstede) في قرارات مجلس الإدارة.
 4. تبني التقارير المتكاملة في استراتيجية اتخاذ القرارات، وأهمية الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الثقافية في الإبلاغ على وفق التقارير المتكاملة.
 5. قياس جودة الإبلاغ للتقارير المتكاملة وتأثيرها في قيمة الوحدة الاقتصادية.

4.1.1. فرضيات البحث Research Hypothesis

أن الفرضيات التي يقدمها البحث مرتبطة بالمشاكل المطروحة والاهداف المراد تحقيقها، كونها حلول مقترحة ناتجة عن دراسة المشكلة موضع البحث وتحديد لأبعادها وحيثياتها، إذ يفترض البحث الآتي:

الفرضية الاولى: أن الوحدات الاقتصادية العراقية تطبق الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR) في الإبلاغ عن أنشطتها المالية وغير المالية.

الفرضية الثانية: أن الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) تؤثر في جودة التقارير المتكاملة" وتتفرع منها الفرضيات الفرعية الآتية:

1. أن البُعد الثقافي التفاوت في السلطة (PD) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة.
2. أن البُعد الثقافي الفردية – الجماعية (IVC) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة.
3. أن البُعد الثقافي تجنب عدم التأكد (UA) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة.
4. أن البُعد الثقافي الذكورة - الأنوثة (MVF) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة.
5. أن البُعد الثقافي التوجه قصير الامد - طويل الامد (LTO) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة.

6. أن البُعد الثقافي التساهل – ضبط النفس (IVR) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية بين جودة التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية.

5.1.1. منهج البحث وإجراءاته..... Research Methodology

أن القواعد والاجراءات التي سيعتمدها الباحث للوصول الى النتائج التي ستساعده في اثبات فرضيات بحثه، واختيار العينة وطرق جمع البيانات وتحليلها للوصول الى نتائج علمية مدروسة، ستشتمل على الآتي:

1. المنهج الاستنباطي في عرض التاثير النظري لمتغيرات البحث والعلاقة بينها، عن طريق الاستعانة بـ:

أ. الكتب العربية والأجنبية.

ب. البحوث المنشورة في الدوريات العالمية والمحلية.

ج. أطاريح الدكتوراه ورسائل الماجستير.

د. المواقع الإلكترونية الرصينة.

2. المنهج الاستقرائي عن طريق:

أ. تحليل تقارير مجالس الإدارة للوحدات الاقتصادية العراقية المدرجة في سوق الأوراق المالية لغرض قياس جودة الإبلاغ وتأثيرها في قيمة الوحدة الاقتصادية.

3. المنهج الوصفي الاحصائي عن طريق:

أ. معرفة آراء أصحاب المصلحة والمستفيدين من تقارير الوحدات الاقتصادية وتحليل البيانات التي جمعت عن طريق استبانة معدة لهذا الغرض والمحكمة من عدد من المختصين.

ب. استعمال الادوات الاحصائية المتعلقة بأثبات علاقات الارتباط والتاثير ضمن بيئة العمل لبرنامج (spss-25) وما تقدمه من علاقات رياضية احصائية تساعد على اثبات أو نفي فرضيات البحث وتشتمل على:

(1). اختبار (T): لبيان العلاقة بين المتغيرات.

(2). اختبار (F): لتحديد العلاقة بين المتغيرات وبيان صحة الفرضية من عدمها.

(3). معامل الارتباط (Correlation / r): يشير إلى قيمة الارتباط بين المتغيرات.

(4). معامل Cronbach's Alpha: لقياس درجة ثبات فقرات الاستبانة.

(5). الانحراف المعياري (σ): تحديد التشتت لحساب الانحراف عن متوسط القيم.

(6). الوسط الحسابي: الذي يمثل مجموع مفردات العينة مقسوماً على عددها.

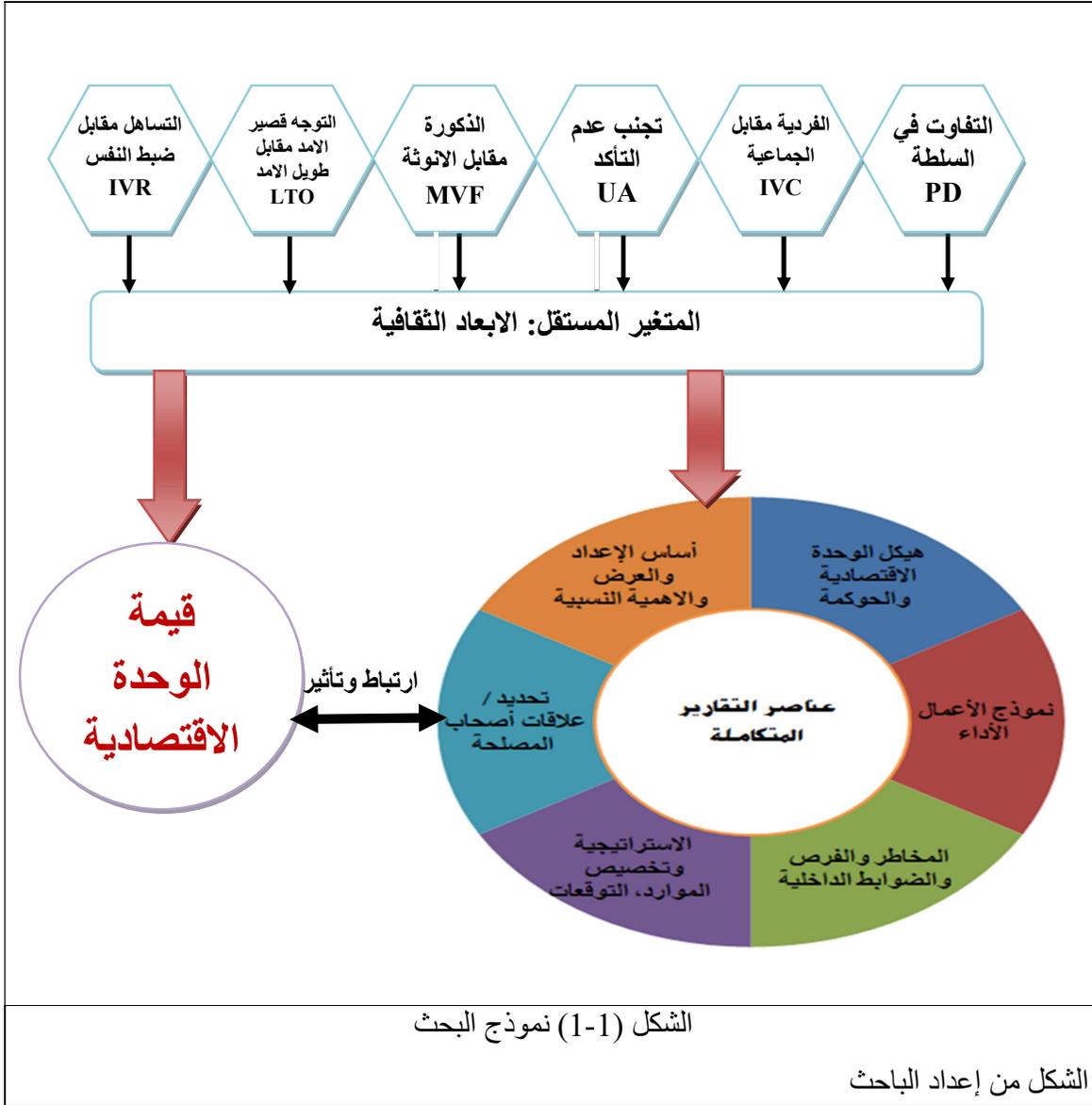
(7). تحليل التباين ANOVA: للتحقق من دلالة الفروق بين المتوسطات.

(8). معامل التحديد (R^2): نسبة التباين في المتغير التابع الذي يمكن التنبؤ به عن طريق المتغير المستقل.

6.1.1. نموذج البحث Research Model

يتعلق أنموذج البحث بدرجة التكامل بين متغيرات البحث (المستقل، الوسيط، التابع) وعلاقات

الارتباط والتأثير وكالاتي:



7.1.1. حدود البحث Research limits

يمكن تشخيص حدود البحث بالآتي:

1. الحدود المكانية: تمثل عينة البحث التي ستكون الاداة الرئيسية للوصول الى نتائج تتلاءم مع طبيعة مشاكل واهداف البحث وفرضياته ولهذا ستتكون عينة البحث من الآتي:
أ. أن مجتمع البحث يشتمل على الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغة عددها (58) في السوق الرئيس، وأن عينة البحث التي حددها الباحث بالوحدات الأعلى ارتفاعاً والاكثر هبوطاً في القيمة السوقية، بحسب تقرير سوق العراق للأوراق المالية؛ كونها تعكس مستوى ثقة المستثمرين في نتائج أعمالها وجودة إبلاغها في التقارير المالية التي تصدرها وعددها (20) شركة وكما موضح في الجدول (1-1).

الجدول (1-1) عينة البحث					
الوحدات الاقتصادية الأكثر هبوطاً لسنة 2020			الوحدات الاقتصادية الأعلى ارتفاعاً لسنة 2020		
↓ %	الوحدة الاقتصادية	ت	↑ %	الوحدة الاقتصادية	ت
36.4%	مصرف بابل	1	74.4%	المعمورة للاستثمارات العقارية	1
30.8%	فنادق المنصور	2	66.7%	مصرف ايلاف الاسلامي	2
21.6%	مصرف سومر التجاري	3	50.8%	المصرف الاهلي العراقي	3
20%	المصرف الوطني الاسلامي	4	50.5%	المنصور للصناعات الدوائية	4
19.7%	الموصل لمدن الالعاب	5	36.7%	مصرف بغداد	5
18.8%	مصرف الموصل	6	26.1%	بغداد للمشروبات الغازية	6
15.7%	فندق فلسطين	7	20%	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار	7
14.9%	مصرف المنصور للاستثمار	8	16.7%	مصرف اشور الدولي	8
14.8%	مصرف الاستثمار العراقي ¹	9	14.3%	المصرف المتحد للاستثمار	9
9.2%	مدينة ألعاب الكرخ السياحية ³	10	13%	العراقية للسجاد والمفروشات ²	10

المصدر: تقرير سوق العراق للأوراق المالية للعام 2020 – بتصرف الباحث

- ب. استقصاء آراء أصحاب المصالح والمستفيدين من التقارير التي تصدرها الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لمعرفة الآراء الميدانية والتي بلغت أعدادهم ما يقارب (184) مستجيب وانعكاسها على اتخاذ القرار الوارد تصنيفهم ضمن الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC,2013:22).

2. الحدود الزمانية: وتمثل التقارير المالية لعينة من الوحدات الاقتصادية العراقية المدرجة في سوق العراق الأوراق المالية للفترة (2018-2020) وهي تمثل أعلى عشر شركات ارتفاعاً في القيمة السوقية وأكثر عشر شركات انخفاضاً بالقيمة السوقية اعتماداً على تقرير سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2020.

¹ تم استبعاد الكندي لإنتاج اللقاحات البيطرية بسبب عدم نشر الحسابات الختامية لعام (2020).

² تم استبعاد العراقية لإنتاج البذور بسبب عدم نشر الحسابات الختامية لعام (2020).

³ تم استبعاد آسيا سيل للاتصالات بسبب كونها الشركة الوحيدة العاملة ضمن قطاع الاتصالات والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، إذ لا توجد إمكانية للمقارنة القطاعية.

المبحث الثاني

أبحاث سابقة Previous Research

يتطرق هذا المبحث لأهم الدراسات العربية والاجنبية التي تناولت متغيراً واحداً أو أكثر من متغيرات البحث كل منها على حده، على الرغم من عدم وجود أبحاث سابقة تطرقت بصورة مباشرة لتأثير الأبعاد الثقافية على التقارير المتكاملة بصورة كاملة، على حد علم الباحث وكالاتي:

1.1.2.1 أبحاث عربية سابقة Previous Arabic Research

1. (الجبواوي ويعقوب، 2017) : التحفظ المحاسبي في القوائم المالية من منظور الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) : دراسة مقارنة	
هدف البحث	دراسة تأثير بعد التساهل إزاء ضبط النفس المقدم ضمن الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) في التحفظ المحاسبي.
منهج البحث وعينته	أعتمد البحث على المنهج التحليلي الاستنباطي في تحقيق اهداف البحث التي ركزت على عقد المقارنات بين البيئة الثقافية وأثرها في التحفظ ضمن الممارسات المحاسبية. وشملت عينة البحث اجراء دراسة مقارنة للدول الاسكندنافية والانجلو- امريكية والدول الأوربية والعراق.
الاستنتاجات	استنتجت الدراسة: 1. أن الأبعاد الثقافية من القوى المؤثرة في إعداد القوائم المالية. 2. أن الوحدات الاقتصادية تمارس التحفظ المحاسبي في قوائمها المالية. 3. ان البعد الثقافي التساهل إزاء ضبط النفس، يؤثر في التحفظ المحاسبي بناءً على معطيات البيئة الثقافية العراقية بشكل أكثر معنوية من الأبعاد الثقافية الأخرى.
العلاقة مع البحث الحالي	يركز البحث على بعد التساهل إزاء ضبط النفس وتأثيره في التحفظ المحاسبي عند الإفصاح بالقوائم المالية. بينما يركز البحث الحالي على تأثير الأبعاد الثقافية الستة لـ (HOFSTIDE) في جودة الإبلاغ في التقارير المتكاملة.
2. (الغرايبة والعبد الله، 2019) أثر الأبعاد الثقافية على جودة الإبلاغ المالي لدى الشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية.	
هدف البحث	دراسة أثر الأبعاد الثقافية في جودة الإبلاغ المالي للشركات الاردنية والخصائص النوعية.
منهج البحث وعينته	اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي الاستقرائي عن طريق توزيع استبانة استهدفت عينة من المحاسبين والمدققين والمدراء العاملين في الشركات الاردنية، والبالغة (300) استبانة موزعة، اعتمدت منها (244) فقط خضعت للتحليل الاحصائي.
الاستنتاجات	وجود فروق معنوية بين المتغيرات الفرعية للأبعاد الثقافية التي وضعها (Hofstede) التي لها تأثير في البيئة المحاسبية الاردنية فيما يتعلق بجودة الإبلاغ المالي، التي كان أكثرها تأثيراً بعد الانضباط (السلطة) بينما لا يوجد تأثير لبعد الانوثة.
العلاقة مع البحث الحالي	يتناول البحث دور الأبعاد الثقافية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، وهو ما يتكامل مع البحث الحالي في بيان تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة ودورها في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية.

3. (الجبوري والمشهداني، 2019) تأثير الأبعاد الثقافية في الحوكمة وانعكاسه على إدارة أرباح الوحدات الاقتصادية العراقية	
هدف البحث	1. بيان علاقة الأبعاد الثقافية بإدارة الأرباح والحوكمة للشركات العراقية. 2. تسليط الضوء على دور الثقافة في إنشاء وتكوين نظم المحاسبة، وإنماء وعي أصحاب المصالح بدور الأبعاد الثقافية في الممارسات المحاسبية وصياغة المعايير، وإمكانية التنبؤ في سلوك الوحدات الاقتصادية.
منهج البحث وعينه	اعتمدت الدراسة على منهجين: 1. الاستنباطي: في تسليط الضوء على الجوانب النظرية للأبعاد الثقافية وعلاقتها بالمحاسبة. 2. الاستقرائي: لتشخيص مشاكل الإدارة إذ اختيرت مجموعة من دول العالم للمقارنة مع البيئة العراقية التي شملت (20) شركة مدرجة في سوق العراق لأوراق المالية للفترة (2004-2010).
الاستنتاجات	إن النظم المحاسبية تتغير تبعاً لاختلاف المجتمعات التي تعمل بها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وبالنتيجة هنالك علاقة بين الأبعاد الثقافية والحوكمة، والأبعاد الثقافية وإدارة الأرباح في ظل عدم وجود تأثير للحوكمة على إدارة الأرباح، مع ضرورة مراعاة الأبعاد الثقافية التي تؤثر في الممارسات المحاسبية.
العلاقة مع البحث الحالي	تناول البحث علاقة الأبعاد الثقافية وتأثيرها على الحوكمة وإدارة الأرباح التي هي جزء من الإبلاغ في التقارير المتكاملة. بينما يركز البحث الحالي على دور الأبعاد الثقافية في جودة الإبلاغ المتكامل بصورة كاملة.

4. (محمد وأحمد، 2020): انعكاسات القيم الثقافية لـ Hofstede في تطبيقات الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات.	
هدف البحث	دراسة العلاقة والأثر بين القيم الثقافية لـ Hofstede و تطبيقات الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في بيئة الشركات المساهمة .
منهج البحث وعينه	اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لعينة البحث عن طريق دراسة الشركات المساهمة الخاصة التي تقع إداراتها العامة في إقليم كردستان العراق وبلغ عددها (13) شركة للفترة (2018-2019).
الاستنتاجات	توصل البحث إلى: 1. أن الثقافة جزء من بيئة الأعمال الإدارية والاقتصادية، وتمثل محددًا لسلوك العاملين فيها، وبالنتيجة وجود علاقة ارتباط وتأثير بين القيم الثقافية لـ Hofstede وحوكمة الشركات. 2. تلعب الأبعاد الثقافية دوراً مهماً في تطبيقات المحاسبة والتدقيق. 3. ضرورة الاهتمام بتأثير الأبعاد الثقافية في استراتيجيات الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات.
العلاقة مع البحث الحالي	يتناول البحث تأثير الأبعاد الثقافية لحوكمة الشركات والنظم المحاسبية التي تسهم في إنتاج المعلومات في التقارير المالية. بينما يهتم البحث الحالي بدراسة تأثير الأبعاد الثقافية في جودة المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة وكيف تسهم في اتخاذ القرارات من أصحاب المصالح.

5. (العواد الخفاجي، 2020) : تأثير الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية في تقرير مراقب الحسابات وانعكاسها على قيمة الشركة	
هدف البحث	تهدف الدراسة إلى بيان مدى تأثير تقرير مراقب الحسابات بالأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية وانعكاس ذلك على قيمة الشركة
منهج البحث وعينته	أعتمد البحث على المنهج التحليلي الاستنباطي في تحقيق اهداف البحث التي ركزت على مقابلات وتصميم أتمارة استبيان أعدت لغرض معرفة تأثير الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية، إذ شملت عينة البحث مراقبي الحسابات وموظفي ديوان الرقابة المالية والإساتذة الجامعيين.
الاستنتاجات	استنتجت الدراسة: 1. أن الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية من القوى المؤثرة في تقرير مراقب الحسابات. 2. أن قيمة الشركة تتأثر بتقرير مراقبي الحسابات وبالنتيجة أنعكس الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية عليها.
العلاقة مع البحث الحالي	أن البحث يوضح مدى تأثير الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية في جودة تقارير مراقبي الحسابات وانعكاسها على قيمة الشركة وهو ما توصل إليه البحث والذي يتطابق مع البحث الحالي في تأثير الأبعاد الثقافية الستة لـ (HOFSTIDE) لكن في جودة التقارير المتكاملة ومدى انعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية.

1. (Garcia, et al.,2013): The cultural systems and integrated reporting "النظم الثقافية والتقارير المتكاملة"	
هدف البحث	دراسة تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة، والطلب المتزايد لتقديم معلومات تفصيلية عن الأداء المالي، والحوكمة والاستدامة
منهج البحث وعينته	اعتمدت الدراسة المنهج التحليلي في المقارنة بين عينة البحث التي شملت 1590 شركة للفترة (2008- 2010) من (21) دولة في مقدمتها الولايات المتحدة بنسبة 42%
الاستنتاجات	توصل البحث الى ان التقارير المتكاملة توفر معلومات مهمة حول استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وآفاقها المستقبلية، في السياق التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه تقرير يشرح قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة والحفاظ عليها
العلاقة مع البحث الحالي	يتكامل البحث الحالي مع ما تطرق اليه البحث في تأثير الأبعاد الثقافية على التقارير المتكاملة التي ركزت على جوانب ثلاث هي الأداء المالي والحوكمة والاستدامة. بينما يتوسع البحث الحالي ليشمل تخصيص الموارد وإنشاء العلاقات والمخاطر والفرص المحددة التي تؤثر في توليد القيمة ومساهمتها في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية.

2. (Iredele, 2019) : Examining the association between quality of integrated reports and corporate characteristics " فحص العلاقة بين جودة التقارير المتكاملة وخصائص الوحدة الاقتصادية"	
هدف البحث	يتناول البحث العلاقة بين جودة التقارير المتكاملة وبعض العوامل التنظيمية للشركات المدرجة في بورصة جنوب إفريقيا المرتبطة بها
منهج البحث وعينته	يعتمد البحث على تحليل بيانات عينة البحث التي شملت أكبر 100 شركة مدرجة في بورصة جوهانسبرج بناءً على قيمتها السوقية للفترة (2013-2017).
الاستنتاجات	أن حجم التقارير المتكاملة يدل على جودة المعلومات الواردة فيها، الذي قد يكون ضرورياً في الكشف عن جميع الأمور الجوهرية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح ومساهمتها في تقليل عدم تناسق المعلومات، وإن خبرة مجلس الإدارة ومستوى تعليمه والتنوع في اعضاء سيساعد في إعداد تقارير متكاملة عالية الجودة.
العلاقة مع البحث الحالي	يتطرق البحث الى مجموعة من الاساسيات التي تؤثر في جودة المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، ومنها: الخبرة، والتعليم، والتنوع وهي جزء من الأبعاد الثقافية، التي يربطها مع قيمة الوحدة الاقتصادية في انتاج معلومات تلي احتياجات أصحاب المصالح، وهو ما يركز عليه البحث الحالي مع شمولية أكثر في دراسة جميع متغيرات الأبعاد الست لـ(HOFSTIDE) في جودة المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة.

3. (Roman, 2019) : Disclosure Style and Its Determinants in Integrated Reports " أسلوب الإفصاح ومحدداته في التقارير المتكاملة "	
التحقق من استفادة أصحاب المصالح عن طريق الإفصاح في التقارير المتكاملة لاتخاذ القرارات اعتماداً على إمكانية تأثير جودة الإفصاح في التقارير المتكاملة بالأبعاد الثقافية لـ (HOFSTED).	هدف البحث
المنهج الوصفي التحليلي: اعتمد البحث في اختيار عينة عشوائية مكونة من (30) وحدة اقتصادية ومن جنسيات مختلفة مدرجة في قاعدة بيانات المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة لسنة 2017.	منهج البحث وعينته
إن حجم الوحدة الاقتصادية وإيراداتها يساهم في زيادة الإفصاح عن البيانات والمعلومات، وارتباطه عكسياً بالنسبة للشركات الصغيرة، وأن الصناعات التي ليس لها تأثير بيئي في المجتمع، أو تتمتع بنوع من السرية فأن تقاريرها أقل قابلية للقراءة أو المقارنة.	الاستنتاجات
ركز البحث على أسلوب الإفصاح الذي يميز التقارير المتكاملة من حيث الدقة والفهم والمقارنة، وهو ما يتضمنه البحث الحالي مع إمكانية تعزيز جودة الإبلاغ في التقارير المتكاملة عن طريق تعزيز القيم الثقافية لدى معدي التقارير.	العلاقة مع البحث الحالي

4. (El Deeb, 2019) : The impact of integrated reporting on firm value and performance " أثر التقارير المتكاملة في قيمة وأداء الوحدة الاقتصادية "	
تحديد التهديدات والفرص ونقاط القوة والضعف الرئيسية التي ستواجهها الشركات في اعتماد التقارير المتكاملة	هدف البحث
شملت العينة (42) شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية للفترة (2013-2017) لدراسة نتائجها اعتماداً على المنهج الوصفي الاستقرائي وتحليل البيانات.	منهج البحث وعينته
وجود علاقة تأثير ذات بعد ايجابي بين مستوى الالتزام بالتقارير المتكاملة وأداء الوحدة الاقتصادية وقيمتها ومستوى الرافعة المالية للشركات، وبما يعزز الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.	الاستنتاجات
ركز البحث على تأثير العوامل التنظيمية والاستراتيجية بما في ذلك نموذج الأعمال، والحوكمة في تعزيز أداء الوحدة الاقتصادية وقيمتها السوقية. أما البحث الحالي فيركز على تأثير الأبعاد الثقافية في تلك العوامل التي تتضمنها التقارير المتكاملة وتعزيز جودة المعلومات الواردة فيها، وأثرها في قيمة الوحدة الاقتصادية.	العلاقة مع البحث الحالي

5. (Raimo, et al: 2019): Does National Culture affect integrated reporting quality? A focus on Globule dimensions

"هل تؤثر الثقافة الوطنية على جودة التقارير المتكاملة؟ بالتركيز على الأبعاد العالمية"

إظهار الجوانب الفلسفية للتقارير المتكاملة والمرتبطة بالأبعاد الثقافية الوطنية على المستوى العالمي لبناء علاقات دولية مبنية على أساس جودة التقارير المتكاملة التي تُعد شكلاً جديداً من تقارير الشركات التي تهدف إلى تقديم صورة شاملة عن أداء المؤسسة	هدف البحث
أن الأبعاد الثقافية تؤثر سلباً أو إيجاباً في جودة التقارير المتكاملة.	فرضية البحث
اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة تأثير الأبعاد الثقافية، إذ شملت العينة (117) شركة دولية تعتمد إطار (IIRC) للإفصاح عن تقاريرها لسنة (2017) والمدرجة في موقع (IIRC).	منهج البحث وعينته
ضرورة مراعاة الأبعاد الثقافية لدى صانعي السياسات عند تنظيم عملية الإفصاح المالي وغير المالي، التي يمكن ان تكون مدخلاً لتدويل عمليات وأنشطة الشركات وأن تأخذ في الاعتبار الخصائص الثقافية لمختلف الدول لتقديم تقارير تسمح بإجراء مقارنات بين الشركات.	الاستنتاجات
يهتم البحث بتناول الأبعاد الثقافية على المستوى العالمي وكيف يمكن ان تسهم في تقديم معلومات يمكن الاستفادة منها والمقارنة بينها من أصحاب المصالح بما يتكامل مع هدف البحث الحالي بقياس تأثير الأبعاد الثقافية في تعزيز جودة التقارير المتكاملة والمعلومات الواردة فيها لاتخاذ القرارات.	العلاقة مع البحث الحالي

6. (Moloi & Iredele, 2020) Firm Value and Integrated Reporting Quality of South African Listed Firms

قيمة الوحدة الاقتصادية وجودة التقارير المتكاملة في شركات جنوب إفريقيا المدرجة في الأسواق المالية.

بيان أهمية الإبلاغ المتكامل الإلزامي للشركات المدرجة في بورصة جنوب إفريقيا.	هدف البحث
يعتمد البحث المنهج التحليلي في دراسة بيانات عينة البحث التي شملت (20) شركة مدرجة بورصة جنوب إفريقيا للفترة (2013-2018).	منهج البحث وعينته
وجود تأثير في قيمة الوحدة الاقتصادية تبعاً لثقة أصحاب المصالح في جودة التقارير المتكاملة تماشياً مع نظرية الوكالة التي تدعو إلى إعداد تقارير متكاملة عالية الجودة من أجل تقليل عدم تناسق المعلومات بين الإدارة ومقدمي رأس المال.	الاستنتاجات
يتناول ابحث أهمية الالتزام بمعايير اصدار التقارير المتكاملة لجميع الشركات المدرجة في بورصة جنوب إفريقيا، عن طريق تطبيق أدوات القيادة والتحكم، لفرض الامتثال لمستوى مقبول من الكشف عن الجودة الذي يؤكد عليه البحث الحالي فيما يتعلق بضرورة تعزيز جودة التقارير المتكاملة ودراسة درجة تأثير ثقافة معديها في تقديم معلومات متناسقة ذات جودة عالية.	العلاقة مع البحث الحالي

3.2.1. اسهامات البحث الحالي وعلاقته بالأبحاث السابقة

Contributions Of The Current Research and Its Relationship to Previous Studies

لقد استعرضت العديد من الابحاث العربية تأثير الأبعاد الثقافية التي أوردتها (Hofstede) في بيئة الاعمال، إذ تطرق (الججاوي ويعقوب، 2017) الى تأثيرها في التحفظ المحاسبي عند الإبلاغ المالي بينما تطرق (الغرايبية والعبد الله، 2019) الى تأثيرها في جودة الإبلاغ المالي، فيما طرح (الجبوري والمشهداني، 2019) فكرة تأثيرها في إدارة الارباح، وأورد (محمد وأحمد، 2020) علاقتها بحوكمة الشركات، وبالنتيجة فأن الدراسات العربية السابقة تناولت الابعاد الثقافية تأثيراتها الجزئية في الإبلاغ المالي، أما الدراسات الاجنبية السابقة فقد تناولت جودة التقارير المتكاملة بشكل يتناغم مع توقعات المستفيدين من التقارير المتكاملة التي تفصح عنها الوحدات الاقتصادية وتمتعها بخصائص نوعية تسهم في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية، مستندة على بيانات ومعلومات ذات مصداقية وتأخذ بنظر الاعتبار العدالة وعدم تضارب المصالح، وهو ما يسعى البحث الحالي لتحقيقه في بيان تأثير الابعاد الثقافية في تعزيز جودة التقارير المتكاملة وانعكاس تلك الجودة في قيمة الوحدة الاقتصادية، التي تمثل الهدف الرئيس للإدارة في تعظيم القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل. وعليه فأن البحث سيتكامل معرفياً مع الدراسات السابقة في الجانب النظري والمعرفي بالآتي:

1. بيان تأثير الابعاد الثقافية لـ Hofstede في جودة التقارير المتكاملة الذي تناولته الدراسات العربية السابقة بشكل جزئي، وبالنتيجة طرح فكرة التأثير الشامل للأبعاد الثقافية في تعزيز جودة التقارير المتكاملة، وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية. وبما يعكس تميز البحث في دراسة تأثير الابعاد الثقافية ضمن البيئة العراقية.
2. كيفية إدارة الوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات المتعلقة بالإبلاغ عن الانشطة المالية وغير المالية بما يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتحقق في جودة التقارير المتكاملة.
3. تعزيز جودة التقارير المتكاملة وشموليتها على معلومات مالية وغير مالية تحسن من جودة القرارات الاستراتيجية المتخذة.
4. بيان تأثيرات الابعاد الثقافية لـ (Hofstede)، في البيئة المحاسبية وانعكاساتها على القرارات المتخذة من الاطراف المستفيدة الناتجة عن الإبلاغ المالي وغير المالي.
5. تعزيز الجوانب التطبيقية من واقع بيئة الاعمال العراقية لدراسة تأثير الابعاد الثقافية في البيئة المحاسبية العراقية.
6. دراسة انعكاس القرارات المتخذة من الاطراف المستفيدة بناء على ما تقدمه التقارير المتكاملة في قيمة الوحدات الاقتصادية.

الفصل الثاني

الاطار المفاهيمي للأبعاد الثقافية

والتقارير المتكاملة

الفصل الثاني

الاطار المفاهيمية للأبعاد الثقافية والتقارير المتكاملة

Conceptual Frameworks For Cultural Dimensions and integrated reports

تعد الثقافة بصورة عامة عامل تأثير كامن على السلوك البشري والقيم المجتمعية لا يمكن إهماله أو الاستغناء عنه في تكوين الممارسات الشخصية أو الاجتماعية، وبالنتيجة لا يمكن إهمال تأثيرها على الممارسات المحاسبية كونها جزء من المجتمع تؤثر وتتأثر بالسلوكيات الثقافية التي تعكس السمات الشخصية لأصحاب المصالح وغالباً ما تصنف المجتمعات على وفق مفاهيم ثقافية تعكس مستوى الإدراك والتطور والتمسك بالعادات والقيم المجتمعية.

يتناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي للأبعاد الثقافية لـ (Hofstede)، ثم تناول مفهوم التقارير المتكاملة كما ورد في الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير التقارير المتكاملة (IRCC)، إذ سيشتمل هذا الفصل على مبحثين رئيسيين:

1. المبحث الأول (الإطار المفاهيمي للأبعاد الثقافية) : يتناول مناقشة التطور التاريخي للأبعاد الثقافية ومفهومها قيمها وتأثيرها في بيئة الأعمال بشكل عام وفي عملية اتخاذ القرارات بشكل خاص.
2. المبحث الثاني (الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة): يتناول مناقشة ظهور التقارير المتكاملة ومفهومها والمبادئ الإبلاغ التي تستند إليها وخصائصها واغراض ومميزات التقارير المتكاملة.

المبحث الأول

الأبعاد الثقافية Cultural Dimensions

لا شك ان لكل بيئة أعمال ثقافتها الخاصة، تدير الوحدات الاقتصادية أعمالها على وفق ما تقبله هذه الثقافة أو ترفضه، وما تعده نجاحاً أو فشلاً، وما يحتاجه المجتمع الذي تكونت لديه هذه الثقافة وما لا يحتاجه، لذلك فمن المنطقي أن يكون لديها فهم معمق ومتواصل للثقافة المجتمعة وأبعادها لتتمكن من الاستمرار والنمو، فالثقافة مفهوم غني ومعقد يتضمن كثير من جوانب الحياة والمعيشة، فالثقافة نفسها لا يمكن رؤيتها أو الشعور بها، لكن نستطيع أن الاختلافات في التصرفات والسلوك الإنساني الذي يعكسه التفكير والطقوس التي يمارسها الانسان وكذلك التقاليد التي يتبعها المجتمع والعادات. ولغرض دراسة العلاقة بين الأبعاد الثقافية وبيئة الاعمال سيتناول هذا المبحث الإطار المفاهيمي للأبعاد الثقافية وفق الآتي:

1.1.2. المفهوم اللغوي والاصطلاحي للثقافة

Linguistic & Idiomatic Concept of Culture

من أجل التمييز الدقيق لمعنى الثقافة فان المفهوم اللغوي لها يعني الفطنة والذكاء والتهديب وضبط العلم وسرعة التعلم، ويقال قديماً: غلام تُقِفَ بمعنى حاذق الفهم، أي ذو فطنة ومعرفة بما يحتاجه، وتأتي بمعنى سريع التعلم أيضاً، إنَّ أصل كلمة الثقافة مستمدة من الفعل الثلاثي (تَقَفَ) ويقراً بضم القاف وكسرهما (أبن منظور، 1999:111).

أما قاموس أوكسفورد فينظر الى الثقافة على انها صقل العقل والذوق والأخلاق واستمر هذا المفهوم حتى منتصف القرن العشرين، عندما أورد قاموس التراث الأمريكي الإنجليزي مفهوم أكثر شمولية، ووصفها بأنها مجموع أنماط السلوك المنقولة اجتماعياً، التي تشمل الفنون والمعتقدات والمؤسسات وجميع ما يمارسه الانسان من عمل أو أفكار (Adedeji, et al, 2017:26).

وتصنف الثقافة إلى معنيين يشتملان على الحضارة كمفهوم تعليمي وأخلاقي وحرفي وآخر يتعلق بالأنثروبولوجيا الاجتماعية وعليه فهي ضابطة تفكير الناس وشعورهم وتصرفاتهم، لذلك عرفها (Hofstede) على أنها برمجة جماعية للعقل البشري والذي يميز أعضاء مجموعة أو فئة من الناس عن الآخرين فهي ظاهرة جماعية يمكن أن ترتبط بمجموعة متنوعة من الأفراد تختلف حسب طبيعة تلك التجمعات باختلاف أفرادها والتي يمكن أن تختلف ثقافتهم بمجرد انتقالهم من بيئة إلى أخرى (Hofstede, 2011:3).

كما أن الثقافة تشير إلى الإيداع التراكمي للمعرفة والخبرة والمعتقدات والقيم والمواقف والمعاني والتسلسل الهرمي للمجتمع والدين ومفاهيم الوقت والأدوار والعلاقات المكانية ومفاهيم الكون والأشياء المادية والممتلكات التي اكتسبتها المجتمعات على مر الأجيال عن طريق الكفاح الفردي

والجماعي، فالثقافة هي أنظمة المعرفة المشتركة بين مجموعة كبيرة نسبياً من الناس أو هي اتصال رمزي تتضمن بعض رموزها مهارات المجموعة ومعارفها ومواقفها وقيمها ودوافعها كأنماط صريحة أو ضمنية ضمن السلوك المكتسب والمنقول عن طريق الرموز والتي تشكل الإنجاز المميز للجماعات البشرية (Samovar et al,2014:17).

ويرى الباحث أن الثقافة تكونت مع بدء التجمعات البشرية والرغبة لدى الانسان في إشباع حاجاته المتجددة صاحبها ظهور الحضارات المُتمدّنة والتي أتسمت بغزارة المعارف والعلوم المختلفة التي كانت أساسا للحضارة البشرية المعاصرة، فالثقافة الحديثة هي ثقافة جامعة تولدت عن طريق التلاقح بين الثقافات البشرية القديمة والتبادل الثقافي نتيجة الغزو أو الاستكشافات.

فالثقافة مصطلح شامل له معاني مختلفة لأناس مختلفين إذ يمكن أن تشير الثقافة إلى رؤية مجموعة من الأشخاص الذين يشتركون في تاريخ مشترك وتصور للسلوكيات والقيم والمعتقدات ضمن بيئة اجتماعية محددة وفق صفات مشتركة بين الافراد المكونين لذلك المجتمع جمعتهم الحاجة لأنشاء تواصل معين وفق رمزيات سابقة التكوين في الازهان أو يمكن أن تؤكد الثقافات المتناغمة المبنية على العلاقات التعاونية والتوافق مع البيئة المحيطة بهم وبالنتيجة فهو مبني على التصور الذي يعكس التجسيد المرئي لتوصيل الأفكار المجردة والملموسة، أو عن طريق القيم التي تمثل الدافع وراء السلوك البشري كما أنها حصيلة الادراك الذهني الذي يتميز به الفرد أو مجموعة ضمن مجتمع يعكس قيم الابعاد الثقافية التراكمية ضمن البيئة المحيطة به.

Historical Overview

2.1.2. التطور التاريخي للأبعاد الثقافية

أن أول من نادى بضرورة أن يكون هناك تصنيف للثقافات العالمية هو العالم (Kluckhohn,1952)، ولذلك وضع إطاراً عاماً لدراسة المشاكل التي تعاني منها المجتمعات على وفق ثقافتها وإيجاد الحلول الناجعة لها، إذ درس العديد من الباحثين طبيعة المشاكل الرئيسية للمجتمعات التي قد تقدم أبعاداً مميزة للثقافة، وتبين أن البعد الأكثر شيوعاً لتنظيم المجتمعات هو درجة التطور الاقتصادي أو الحداثة (Hofstede,2011:3).

كما أجرى (Hall,1976) دراسات خاصة بالأبعاد الثقافية، أثناء مدة عمله في محميات الهنود الأمريكيين الأصليين قبل الحرب العالمية الثانية وخدمته العسكرية في أوروبا والفلبين. وقد جذب عمله هذا الاهتمام الأكاديمي كأساس للدراسات الثقافية المعاصرة، على الرغم من الصعوبات التي تواجه تطبيق مفاهيمه من جهة والتطبيق الكمي لمعطيات البحث من جهة أخرى، فهو لم يقدم إطاراً محدداً لدراسته أو ترتيب معين لجمع البيانات؛ وبالنتيجة فإن هذا النقص في البيانات الكمية يجعل التأكد منها في مجال البحث الأكاديمي صعباً، على الرغم من الاشادة التي تلقاها من (Hofstede) و (House, et al.) بأهمية دراسته فيما يتعلق بالأبعاد السلوكية التي كانت فيما بعد الأساس في دراسة السلوك والقيم المجتمعية (Warner, 2013:28).

وفي الفترة (1968-1972) أجرى عالم الأنثروبولوجيا الثقافية الهولندي (Hofstede) مقابلات مفصلة مع مئات من موظفي شركة (IBM) في (40) دولة، وجمع البيانات لما يقارب (116,000) مشترك ونتيجة الصعوبات التي واجهته في شركة (IBM) التي كان يعمل بها، لم يستطع أن يقوم بتحليلها إلا بعد ترك العمل والتفرغ لدراسته، وتحليلها احصائياً لتحديد أنماط التشابه والاختلاف بين الردود، وهو ما نتج عنه صياغة نظريته القائلة بأن ثقافات العالم تختلف على وفق أبعاد رئيسة متنسقة (Marcus, 2000:35)، إذ ركزت في بادئ الامر على أربعة قيم رئيسة شملت (التفاوت في السلطة، وتجنب عدم التأكد، والفردية إزاء الجماعية، والذكورة إزاء الأنوثة)، لذلك شملت الدراسة (32) سؤالاً موزعة على أربعة أقسام شملت الآتي: (Hofstede, 1983:48)

1. تصورات النظام التنظيمي (استشارة أو عدم استشارة المرؤوسين من الرؤساء).

2. تصورات المناخ التنظيمي (الشعور بالتوتر الناجم عن العمل)

3. القيم المرغوبة (المنافسة بين العاملين غالباً ما تضر أكثر مما تنفع).

4. القيم المطلوبة (الأرباح والتعاون والأمن).

ثم عاد (Hofstede) عام 1991 ليضيف بُعداً خامساً إلى نموذج هو التوجه طويل الأمد إزاء التوجه قصير الأمد، مستنداً على دراسة أجريت في (23) دولة، اعتماداً على مسح القيم الصينية

(CVS)، الذي بدأه (Michael Harris Bond) عام 1987 الذي أطلق عليه تسمية "ديناميكية العمل الكونفوشيوسية" لارتباطه بالثقافة الصينية (Minkov & Hofstede, 2012:3). بينما تناول (Schwartz's) عام 1994 الأبعاد الثقافية وتأثيرها في المجتمع من وجهة نظر أخلاقية، وبنى دراسته على جمع بيانات حصل عليها من (41) مجموعة ثقافية في (38) دولة، إذ قسم الأبعاد الثقافية إلى سبعة قيم أخلاقية مؤثرة في المجتمع التي سيجري التطرق لها لاحقاً (Koleśnik, 2013:37).

وفي عام 2010 أضاف (Hofstede) بُعداً سادساً لنموذجه، اعتماداً على دراسة بدأها العالم البلغاري (Minkov, 2000)، في أكثر من (93) دولة شملت أمريكا الجنوبية والشمالية وأوروبا وأجزاء من إفريقيا وآسيا ودول العالم الإسلامي أطلق عليه "التساهل إزاء ضبط النفس" ويركز على الجوانب التي لا تغطيها الأبعاد الخمسة الأخرى، إذ يمثل ضبط النفس مجتمعاً يتحكم في إشباع الاحتياجات وينظمها عن طريق معايير اجتماعية صارمة (Hofstede, 2011:15).

ويرى الباحث أن نموذج (Hofstede) بأبعاده الستة من أكثر النماذج تأثيراً وتوسعاً في قياس تأثير الأبعاد الثقافية في المجتمعات، وبالنتيجة فإنها ستعكس على الوحدات الاقتصادية ودورها في تحقيق النمو الاقتصادي، الذي كان جلياً في البعدين الخامس والسادس، فضلاً عن دور تلك الأبعاد في الثقافة التنظيمية للمؤسسات ورسم السياسات والاستراتيجيات الإدارية لها.

أن القيم الثقافية هي أحد الأبعاد الأساسية لثقافة الشعوب والتي تعبر عن معتقدات الأفراد وما هو الصح والخطأ فالقيم يمكن أن تكون معتقدات حول الأهداف المرغوب فيها ولتي تعود عليها السلوك البشري وعليه فهي رموز وقصص وطقوس تعكسها الممارسات التي تنشأ عن تفاعل هذه المكونات إذ تدل أنها ميل واسع لتفضيل بعض المجتمعات لأمر معينة عن غيرها وهو مجال يمكن البناء عليه في البحوث المحاسبية كون القيم هي مركز دراسة الثقافة.

وردت العديد من المفاهيم للأبعاد الثقافية لكل منها مبررات وتوجهات تعكس آراء متبنيها بدءاً من دراسة (Parson & Shils, 1951) التي صنفت الأنماط الثقافية إلى أفكار، ورموز، وأشكال (Waterstraat,2015:46)، أما دراسة (Kluckhohn & Strodtbeck,1951) فأنها ترى أن الأبعاد الثقافية تقيس القيم التي تمثل تصور مميز من الفرد للصفات المرغوبة التي تؤثر في الاختيار من بين الأساليب والوسائل وغايات العمل المتاحة (Fink, et al. 2006:40).

أما (Hall,1976) فيرى أن الأبعاد الثقافية هي أنماط للاتصال بين الافراد والمجموعات، التي تتشكل منها المجتمعات التي تشترك في الثقافة نفسها والأشياء نفسها، وبذلك تتشكل الثقافة الانتقائية التي يرون بها الواقع ويحللون بها المشاكل التي تواجههم (Warner, 2013:28).

ومع ذلك فإن (Davis, 1984) يقول إن الأبعاد الثقافية تمثل المعتقدات والقيم المشتركة التي تعطي أعضاء المنظمة معنى، وتزودهم بقواعد السلوك في مكان عملهم، ويمكن أن تكون هذه هي الحقيقة الرئيسية التي تشكل حجر الأساس للمشاعر والقواعد المتعلقة بالسلوكيات على أساس منتظم داخل الوحدة الاقتصادية (Adedeji, et al.,2017:27).

أما (Schein,1985) فيصفها بأنها نمط الافتراضات الرئيسية التي اخترعتها أو اكتشفتها أو طورتها مجموعة معينة في تعلم كيفية التعامل مع مشاكل التكيف الخارجي والتكامل الداخلي التي عملت بشكل جيد بما يكفي لتعد صالحه ليجري تعليمها للأعضاء الجدد؛ كونها الطريقة الصحيحة للإدراك والتفكير والشعور فيما يتعلق بهذه المشكلات، وهذا يؤكد حقيقة أن الثقافة تمهد الطريق لتغذية سلوك الأفراد العاملين من الوحدة الاقتصادية وضمان التوسع التنظيمي واستمرار الوجود (Adedeji, et al.,2017:27).

ويرى (Bodker, 1991) أن الأبعاد الثقافية هي النظام الذي يقوم عليه الروتين والسلوك في الحياة العملية اليومية (Ford & Kotzé, 2005:714).

أما (Sewell's, 1992) فهو يتطرق لمفهوم الأبعاد الثقافية من وجهة نظر الصراع داخل المجتمع، اذ يصفها بأنها مخططات ثقافية مستثمرة مع موارد مستدامة تعكس وتعيد إنتاج القوة الموزعة بشكل غير متساو، ويعتمد استقرارها على عملية إنتاج نشطة للمعاني ذات النزاع الدائم، وبالتالي فهي تمنح مزيداً من القوة للتحدي الثقافي لزعة استقرار الترتيبات المؤسسية في البنية المجتمعية. ويشاطره في ذلك (Lederach,1995) الذي يرى أن الأبعاد الثقافية هي المعرفة المشتركة، والمخططات التي أنشأتها مجموعة من الأشخاص؛ لإدراك الحقائق الاجتماعية من حولهم وتفسيرها والتعبير عنها والاستجابة لها (Polletta,1997:434).

ويشير (Smith,2000) في كتابه (النظرية الثقافية) أن الابعاد الثقافية للمجتمع، ما هي إلا شيء مميز وأكثر تجرداً من الحياة نفسها، يجب فهمها، لأنها جزء من عالم مثالي وغير مادي يرمز غالباً الى المعتقدات والقيم، بل هي انعكاس للقوى الاقتصادية، أو توزيع للقوة، أو الاحتياجات الرئيسية التي تتداخل في جميع جوانب ومستويات الحياة الاجتماعية (Waterstraat,2015:31).

أما (Kirsch, 2001) فيرى أن الابعاد الثقافية ماهي إلا انعكاس لرموز اجتماعية، تعبر عن وجهات نظر وسلوكيات جماعية، تصاغ عن طريقها استراتيجيات الاستجابة للمشاكل التي تواجه المجتمع، بدون الالتزام بالحدود المادية أو غير المادية التي قد تمثل خسارة من وجهة نظر الآخرين، لكنها تعكس واقع البيئة التي ترتبط بها (Adger, et al. 2013:112).

وهناك رأي آخر يرى أن الابعاد الثقافية هي علاقات سببية ينتج عنها ممارسات أو أعمال أو أنشطة محددة لدى الاشخاص أو المجموعات الفاعلة في المجتمع، وهو بذلك يعارض ما يراه غيره بانها نظام ثابت نسبياً للمعاني المشتركة (Kashima, 2000:19)، وأن الباحث حين يهتم بالطرق التي تتفاعل بها الثقافات مع العمليات النفسية؛ فإنه يميل إلى المفهوم الأول، ولكن إذ كان التوجه الى اجراء المقارنات بين الثقافات؛ فإن المفهوم الثاني هو الاكثر ترجيحاً؛ لأن الابعاد الثقافية كمفهوم هي نظام مستقر مهم جداً لتكون لدينا القدرة على اجراء المقارنات، ويمكننا الاستفادة من هاتين النظرتين بالشكل الآتي: (Blanchard & Frasson,2005:645)

1. استعمال المفهوم الأول (الثقافة كعملية لإنتاج المعاني) جنباً إلى جنب مع التقييمات المعرفية للحالة العاطفية من أجل فهم رد فعل المتعلم بشكل أفضل في سياق عاطفي معين.
2. استعمال المفهوم الثاني (الثقافة كنظام مستقر) لشرح الاختلافات في نتائج التعلم والممارسات والسلوكيات عبر التجمعات الثقافية.

ويرى الباحث أنه لا يوجد اتفاق على مفهوم موحد للابعاد الثقافية، بل تظهر على أنها انعكاس لنمط الحياة وتكويناته على مر الزمان من قواعد أو سلوكيات، تنشأ عن التعامل الاخلاقي أو الفني أو السيكولوجي داخل المجتمع؛ لتكون قائداً للعقل الجمعي للأفراد أو الجماعات أو المؤسسات سواء أكانت صالحة أم غير صالحة من وجهة نظر الآخرين، لكنها تبقى ذات معنى في طرح متبنيات الحل للمشاكل التي تواجه ذلك المجتمع، وبالنتيجة فإن التحدي الأكبر هو تحديد الثقافة الأكثر فعالية وكيفية إدارتها بفاعلية وكفاءة، التي يمكن أن تتطور وتتغير بمرور الزمن بوصفها أنماط للتفكير والشعور بالتواصل الشخصي أو المجتمعي المفضلة من وجهة نظر اجتماعية، واقتصادية، ودينية، وعاطفية، تؤثر في تصرفات وعادات المجموعة أو المنظمة أو المجتمع بأجمعه.

كما يمكن أن تعكس تلك الابعاد الثقافة الوطنية أنماط التفكير أو الشعور الناتجة عن التصرفات المتجذرة في القيم والاعراف المشتركة للمجتمع كصفة أساسية تمثل سلوك الادارة كثقافة تنظيمية تمارسها أقسام الوحدة الاقتصادية.

4.1.2. قيم الأبعاد الثقافية The Values of the Cultural Dimensions

منذ خمسينات القرن العشرين، أصبح للأبعاد الثقافية دور مهم في العلوم الإنسانية والاجتماعية، وظهرت العديد من النظريات، التي تؤكد على ضرورة دراسة الثقافة الوطنية وتأثيرها في المجتمع من وجهة نظر اجتماعية واقتصادية، في ظل التطور المتسارع وتأثيراته التكنولوجية، فضلاً عن التنافسية على قيادة العالم بعد الحرب العالمية الثانية، ولعل دراسة (Kluckhohn, 1951) من أولى الدراسات التي عالجت الأبعاد الثقافية من منظور علمي بحثي كمي؛ إذ وضعت معياراً لجميع الأبحاث الإضافية حول تطوير أبعاد القيم الثقافية وقياسها، وافترض خمسة مجالات للمشاكل في المجتمعات وقد أعاد صياغتها بالشكل الآتي (Fink, et al. 2006:41):

1. اتجاه الطبيعة الإنسانية (Human Nature Orientation): ما هي طبيعة الشخصية الإنسانية الفطرية؟
 2. اتجاه علاقة الإنسان بالطبيعة (Man Nature Orientation): ما هي علاقة الإنسان بالطبيعة والطبيعة الخارقة؟
 3. توجه القيمة الزمنية (Time Orientation): ما هو التركيز الزمني لحياة الإنسان؟
 4. توجه النشاط الإنساني (Activity Orientation): ما هي طريقة النشاط البشري؟
 5. توجه العلاقات الإنسانية (Relational Orientation): ما هي طريقة علاقة الإنسان مع نظرائه الآخرين؟
- أما عالم الأنثروبولوجيا الاجتماعية (Hall, 1972) فقد قدم أربعة أبعاد لمساعدة المدراء في فهم سلوك العاملين، اعتماداً على تجربته بإجراء (180) مقابلة مفتوحة مع أشخاص يعملون في مجال الأعمال التجارية، وكانت نتائجها كالآتي (Hall & Hall, 1990:4-13):
1. الرسائل السريعة والبطيئة (Fast and slow messaging): أن تحديد السرعة التي يمكن بها فك شفرة رسالة معينة والتعامل معها هي من أهم خصائص التواصل البشري.
 2. السياق العالي والمنخفض (High and Low Context): أن مقدار المعلومات الكافية التي تحيط بالحدث؛ يرتبط ارتباطاً وثيقاً بمعنى هذا الحدث، وأن العناصر التي تتحد لإنتاج أحداث ذات معنى ونص مخادع لطبيعة الحدث تكون بنسب مختلفة اعتماداً على الثقافة التي يمكن عن طريقها مقارنة ثقافات العالم على نطاق واسع.
 3. المساحة (Space): لكل كائن حي حدود مادية مرئية تفصله عن بيئته الخارجية، هذا الحد المرئي محاط بسلسلة من الحدود غير المرئية التي يصعب تحديدها ولكنها في الوقت نفسه هي حقيقية كامنة، تبدأ بالمساحة الشخصية للفرد وتنتهي "بأرضه أو منطقتة".

4. الوقت (Time): تطورت الحياة على الأرض استجابةً لتطور البشرية، وتعدد الساعات البيولوجية التي تنظم معظم الوظائف الفسيولوجية لأجسامنا؛ لذلك ليس من المستغرب أن تكون مفاهيم الإنسان للوقت قد انبثقت عن الإيقاعات الطبيعية المرتبطة بالدورات اليومية والشهرية والسنوية، ومن هذه الخلفية نشأ نظامان زمنيان هما "الوقت كبنية" و "الوقت كتواصل".
وعليه يمكن القول ان التواصل الثقافي بين المجتمعات، قائم على ثلاثة اجزاء رئيسة، تمكننا من التعرف وفهم منطقة شاسعة غير مستكشفة من السلوك البشري، توجد خارج نطاق الوعي تتمثل بالآتي: (Hall & Hall, 1990:3)

1. الكلمات (Words) وهي وسيلة الأعمال والسياسة والدبلوماسية.
 2. الأشياء المادية (Material Things) غالباً ما تكون مؤشرات على المكانة والقوة.
 3. السلوك (Behavior) يوفر تغذية راجعة حول شعور الآخرين وتقنيات تجنب المواجهة.
- أما دراسة (Schwartz,1994) فيصنفها بعض المؤلفين مكملة لعمل (Hofstede) من الناحية الاخلاقية؛ إذ اعتمد على بيانات جمعت من (38) دولة، وقدم سبعة قيم ثقافية شملت الآتي: (Koleśnik, 2013:37)

1. التحفظ (Conservatism): تشمل القيم المهمة في العلاقات المتناغمة المتماسكة، وتهتم هذه القيم بشكل رئيس بالأمن والتقاليد.
2. الاستقلالية الفكرية (Intellectual Independence): من المرجح أن تكون هذه القيمة مهمة في المجتمع الذي يرى الفرد كياناً مستقلاً يسعى إلى تحقيق مصلحته أو اهتماماته، وهي تركز على التوجيه الذاتي والمرونة في الأفكار.
3. الاستقلالية العاطفية (Affective Autonomy): تركز هذه القيمة على طرق الاستمتاع بالحياة ووسائلها المتاحة.
4. التمكين (Mastery): يشدد على البيئة الاجتماعية النشطة عن طريق تأكيد الذات، كالاستقلالية والطموح الناجح.
5. التسلسل الهرمي (Hierarchy): يبرز الدور الهرمي للكيان أو المجموعة داخل المجتمع، ليعكس الثروة والسلطة الاجتماعية.
6. الالتزام بالمساواة (Egalitarian Commitment): وتعني الالتزام الطوعي بالمساعدة في تحسين رفاهية الآخرين.
7. الانسجام (Harmony): يركز على الانسجام مع الطبيعة لحماية البيئة وجماليتها.

وقد لخصها (Schwartz) لاحقاً في بعدين ثقافيين هما:

1. الحكم الذاتي إزاء التحفظ (Autonomy Vs. Governorate).
2. التسلسل الهرمي والتمكين إزاء الالتزام بالمساواة.

أن عمل (Hofstede, 1980) قد أظهر أن الثقافة يمكن مقارنتها فعلياً بين المجتمعات وتقسيمها إلى أجزاء قابلة للتحديد والادارة بشكل أكبر لذلك استخدم بيانات شركة (IBM) في أكثر من (60) بلد في دراسته التي أجراها خلال الأعوام (1968-1972) إذ فقد تضمنت الأبعاد الآتية:

1. **التفاوت في السلطة (Power Distance - PD):** عرّف التفاوت في السلطة بأنه المدى الذي يقبل به الأعضاء الأقل قوة في المنظمات والمؤسسات، ويتوقعون أن توزع السلطة بشكل غير متساو، ما يشير إلى أن عدم المساواة في المجتمع يؤديها الأتباع بقدر ما يؤديها القادة. فالسلطة وعدم المساواة؛ هي حقائق لعدم التكافؤ في أي مجتمع (Hofstede, 2011:9). أن اختلافات السلطة منتشرة في البيئات الاجتماعية والاقتصادية، ولطالما أعترف بها عنصراً رئيسياً في العلاقات التنظيمية التي تسمح لمتخذ القرار بتنفيذ إرادته على الرغم من المقاومة التي سيواجهها من الاعضاء الآخرين أو من الجهات المتضررة (Tarakci, et al. 2016:416). والجدول (2-1) يبين أهم الاختلافات في هذا البعد.

جدول (1-2) اختلافات بعد التفاوت في السلطة		
ت	التفاوت الأدنى في السلطة	التفاوت الأعلى في السلطة
1	يجب أن يكون استعمال القوة مشروعاً	السلطة هي حقيقة المجتمع الذي يقدم الخير أو الشر
2	الآباء يعاملون الأطفال على قدم المساواة	الآباء يعلمون الأبناء الطاعة
3	كبار السن لا يحترمون ولا يخافون	يحظى كبار السن بالاحترام والخشية منهم
4	الطالب محور التعليم	المعلم محور التعليم
5	التسلسل الهرمي يعني عدم المساواة في الأدوار	التسلسل الهرمي يعني عدم المساواة في الوجود
6	يتوقع المروسون أن يتم استشارتهم	يتوقع المرووسين أن يقال ما يجب القيام به
7	تصويت الأغلبية أساس التغيير السلمي	حكومات استبدادية تقوم على الاستقطاب والثورة
8	الفساد نادر والفضائح تنتهي الحياة السياسية	الفساد متكرر ويتم التستر على الفضائح
9	توزيع الدخل على المجتمع	التفاوت في توزيع الدخل على المجتمع
10	الأديان تؤكد على المساواة	الأديان تعزز سلطة الكهنة

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture. P.9
<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

من الجدول (1-2) تتضح أهم الاختلافات التي يُمكن الرجوع إليها عند دراسة تأثير السلطة وقياسها، على السلوك الفردي أو الجماعي عند اتخاذ القرارات، وقدرتها على فرض نمط معين من السلوك القيادي الذي يمارس على التابعين سواء أكانوا في العائلة أم المؤسسة أم المجتمع. ويرى الباحث أن مفهوم تفاوت الأعلى للسلطة مبني على تحديد سلسلة من المهام يجب إكمالها من الأفراد تبعاً لقدراتهم القيادية أما التفاوت الأدنى للسلطة فهو الالتزام التام بالإرشادات والتعليمات الصادرة مع إمكانية فرضها بالقوة. أن ميل المجتمع الى التفاوت الاعلى للسلطة بقبول التسلسل الهرمي وأن لكل شخص مكانته ولا يحتاج لمبررات لذلك أما التفاوت الأدنى للسلطة فهو سعي الافراد إلى تحقيق المساواة في توزيع السلطة والمطالبة بمبررات التوزيع غير المتكافئ.

2. **تجنب عدم التأكد (Uncertainty Avoidance - UA):** يشير هذا البعد الى شعور المجتمع بالرضا أو عدم الارتياح في المواقف غير المعروفة والمفاجئة أو المختلفة عن التعامل المعتاد، الذي يمكن التقليل منه عن طريق القوانين والقواعد السلوكية الصارمة، ورفض الآراء المنحرفة، والاعتقاد بالحقيقة المطلقة، (Hofstede,2011:10).

أما (Arad, 2014:22) فيرى إن أسباب اتخاذ القرار الاداري أو التنظيمي غالباً ما يجري التشكيك بها داخل المؤسسة؛ نتيجة عدم التأكد المتأصلة في ذات الفرد أو المجتمع، وهو ما يمكن أن يؤثر في تبعات القرار، وغالباً ما يشار إليه على انه التفكير المتشكك؛ بسبب عدم وجود خيار معياري أو الميل لتفضيل الخيارات الوسطية نتيجة عدم الوضوح الذي يحفز السلوك العقلاني لاختياره. والجدول (2-2) يبين أهم الاختلافات بين تجنب عدم التأكد الضعيف وتجنب عدم التأكد القوي.

جدول (2-2) اختلافات بعد تجنب عدم التأكد		
ت	تجنب عدم التأكد الضعيف	تجنب عدم التأكد القوي
1	قبول عدم التأكد المتأصل في الحياة كما يأتي	عدم التأكد المتأصل هو تهديد مستمر يجب مكافحته
2	تقليل التوتر، ضبط النفس، انخفاض القلق	ارتفاع الضغط والعاطفة والقلق والعصبية
3	الاهتمام العالي بالصحة والرفاهية الذاتية	الاهتمام المنخفض بالصحة والرفاهية الذاتية
4	التسامح مع الاختلاف باعتباره فضول شخصي	عدم التسامح مع الاختلاف باعتباره خطر اجتماعي
5	التهاون مع الغموض	الحاجة إلى الوضوح
6	قد يقول المعلمون: "أنا لا أعرف"	من المفترض أن يكون لدى المعلمين جميع الإجابات
7	لا توجد مشكلة في تغيير الوظيفة	من المفترض الثبات بالوظيفية رغم عدم التجانس
8	الشعور غير المريح تجاه القواعد	الشعور العاطفي تجاه القواعد وان لم تطبق
9	الشعور بالكفاءة والاختصاص تجاه السلطات	الشعور بعدم الكفاءة والاختصاص تجاه السلطات
10	في الدين والفلسفة والعلوم: النسبية والتجريبية	في الدين والفلسفة والعلوم: الإيمان بالحقائق المطلقة

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture. P.10
<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

فالجدول (2-2) أعلاه وضّح أهم المعايير المعتمدة عند دراسة بُعد عدم التأكد التي تؤثر في حيثيات اتخاذ القرار على المستوى الشخصي والعاطفي والديني والاجتماعي وانعكاسها على القرار الاداري. ويرى الباحث أن تجنب عدم التأكد القوي يؤدي إلى تبرير قرارات المدراء على أساس سياسات وإجراءات مكتوبة ومحددة بوضوح والتركيز على الدرجة التي يتسامح بها الناس مع عدم التأكد والغموض في مجتمع واحد، فالترتيب المرتفع لعد التأكد يعني أن الافراد يفضلون المؤسسات القانونية واللوائح والتعليمات لتقليل الغموض، في مقابل تجنب عدم التأكد الضعيف إلى اعتماد متخذ القرار على التجارب والخبرات الشخصية مما يؤدي إلى سلسلة من الاخفاقات المصاحبة والميل إلى التسامح مع الافكار والآراء الجديدة والميل إلى المخاطرة بشكل غير تقليدي.

3. الفردية إزاء الجماعية (Individualism Vs Collectivism - IVC): هي درجة الاندماج داخل المجتمع في مجموعات، فهناك ثقافات تكون فيها الروابط الفردية طاغية على العلاقات بين أفرادها، على عكس ثقافات أخرى التي يندمج فيها الأشخاص منذ الولادة في مجموعات قوية ومتماسكة ويكون ولاءهم لا جدال فيه (Hofstede,2011:11). وبرأي (Oyserman & Lee, 2008:333) فإن الفردية والجماعية تعد من أهم وسائل دراسة المجتمعات ومقارنتها، نتيجة الاختلاف بين الثقافات المكونة لكل مجتمع، وانعكاساتها على الحياة التنظيمية التي عن طريقها يمكن تكوين نوع من التواصل الجمعي بين الأفراد؛ لاتخاذ أفضل الخيارات المتاحة، والعمل على تحقيق الانسجام داخل المؤسسة وانعكاسها على المستوى المعرفي لمتخذ القرار. والجدول (2-3) يعرض أهم الاختلافات في هذا البعد.

جدول (2-3) اختلافات بعد الفردية إزاء الجماعية		
ت	الفردية	الجماعية
1	يعتني كل شخص بنفسه وبعائلته فقط	التواصل والحماية ضمن مجموعات إزاء الولاء
2	"أنا" تمثل الوعي الغالب	"نحن" تمثل الوعي الجمعي
3	الخصوصية	الانتماء
4	التفاخر بالتفوق الشخصي أمر محبب	الحفاظ على الانسجام والعمل الجماعي
5	ينظر إلى الآخرين كأفراد	ينظر إلى الآخرين كجماعات نظيرة
6	التوقع والرأي الفردي	التوقع والرأي الجماعي
7	التعدي على التقاليد يؤدي إلى الشعور بالذنب	التعدي على التقاليد يؤدي إلى الشعور بالذنب
8	اللغات المتداولة التي لا غنى فيها عن كلمة "أنا"	اللغات المتداولة التي يتم فيها تجنب كلمة "أنا"
9	الغرض من التعليم هو تعلم كيفية التعلم	الغرض من التعليم هو تعلم كيفية القيام بذلك
10	أولوية المهمة على العلاقة الاجتماعية	العلاقة الاجتماعية أعلى من المهمة

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture. P.11
<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

تتضح من الجدول (2-3) أهم الفوارق التي يمكن الاعتماد عليها عند دراسة بُعد الفردية وقياسها إزاء الجماعية، وتأثيراته على العلاقات الاجتماعية بين الأفراد، وأخيراً فإن دراسة الثقافة الفردية والجماعية للمجتمع، ستسهم في توضيح بعض المفاهيم المتشابهة، التي يمكن ان تساعد في تصويب القرار المتخذ. ويرى الباحث أن الفردية هي أسناد المهمة إلى شخص مسؤول عن إكمالها بنجاح وتفضيل إطار اجتماعي غير مترابط يتحمل فيه الفرد مسؤولية الاعتناء بنفسه وعائلته، أما الجماعية فهي الاعتماد على الخبرات والقرارات الثنائية واستشارة الأشخاص الذين لديهم معلومات ذات صلة مع تحكم الإدارة في بعض المواقف المهمة لتحقيق الاهداف وتفضيل إطار كترابط من في المجتمع والأفراد ضمن بيئة تعنتي وترعى الأفراد على أساس صلة الترابط بشكل جماعي مقابل الولاء غير المشروط وعليه فإن الإدارة في المجتمعات الفردية تفضل المصالح الشخصية أكثر من ثروة المساهمين ومتطلبات أصحاب المصالح والعسي وراء المصالح الشخصية.

4. الذكورة إزاء الأنوثة (Masculinity VS Femininity - MVF): كشفت دراسات شركة (IBM) أن قيم المرأة تختلف بدرجة أقل من الرجل في المجتمعات، بينما تختلف قيم الرجل من حيث الحزم والتنافسية إزاء التواضع والرعاية لقيم المرأة من مجتمع لآخر (Hofstede,2011:12)، ويبين الجدول (2-4) أهم الاختلافات في هذا البعد.

جدول (2-4) اختلافات بعد الذكورة إزاء الانوثة		
ت	الذكورة	الانوثة
1	تمايز الأدوار العاطفية والاجتماعية بين الجنسين	الحد الأدنى من التمايز العاطفي والاجتماعي
2	الحزم والطموح سمة للجنسين	التواضع والاهتمام بين الجنسين
3	العمل يقدم على الأسرة	التوازن بين الأسرة والعمل
4	الإعجاب بالقوي	التعاطف مع الضعيف
5	يتعامل الآباء مع الحقائق والأمهات بمشاعر	يتعامل الآباء والأمهات مع الحقائق والمشاعر
6	البكاء لبنات والمقاومة للأولاد	البكاء للجنسين، لكن التقاتل بينهما ممنوع
7	يقرر الآباء حجم الأسرة	تقرر الأمهات عدد الأطفال
8	قلة من النساء في المناصب السياسية المنتخبة	العديد من النساء في المناصب السياسية المنتخبة
9	يركز الدين على وجود الخالق	يركز الدين على النظائر البشرية
10	الجنس هو وسيلة للأداء	الجنس هو وسيلة للتواصل

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture. P.12
<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

يوضح الجدول (2-4) أهمية التنوع الذي يمكن ان ينعكس على بيئة الاعمال؛ إذ يمثل التنوع بين الجنسين أحد المتغيرات الرئيسة لتكوين مجلس الإدارة، كما تؤثر درجة التنوع بين الجنسين على قرارات مجلس الإدارة، وعلى وجه الخصوص، فإن التمثيل الأنثوي يثري قرارات مجلس الإدارة، عن طريق المساهمة في وجهات نظر ومهارات وقيم ومعتقدات مختلفة بصورة عامة فإن توزيع الأدوار بين الجنسين قضية مهمة لأي مجتمع؛ بسبب طبيعة التوجه الذكوري الحازم أمام التوجه الأنثوي المهتم بالقضايا الاجتماعية (Shi & Wang,2011:99).

وبالنتيجة يمكن أن يرتبط التنوع في مجلس الإدارة بتحسين العلاقات مع أصحاب المصالح وتحقيق شفافية أكبر في إعداد التقارير (Gerwanski, et al. 2019:4)، كما أن التنوع الجنسي في مجالس إدارة الاعمال، يزيد الاحترام المتبادل والمهنية والمصادقية في التعامل مع المستفيدين من الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية في مجال ريادة الاعمال، بسبب الطبيعة الاجتماعية للأنوثة وميلها للأجماع عن طريق الحوار المفتوح (Mavin & Grandy,2016:10).

كما أن المجتمعات الذكورية تهتم بالأداء التشغيلي لما يضيفه من مكانة اجتماعية على عكس المجتمع الانثوي والذي يهتم بالتعاون والتواضع والميل إلى التوافق وبالنتيجة فإن هذا البُعد يعكس مدى تقليدية الادوار التي يقوم بها الجنسين ويوضح السمات الذكورية في مجتمع يفضل الانجاز والمكافآت المادية على التنظيم ومنح المرأة جانب من السيطرة والقيادة العليا لتحقيق الذات.

5. التوجه طويل الأمد إزاء قصير الأمد (- Long-Term vs. Short-Term Orientation)

(LTO): حُدد هذا البعد لأول مرة في استطلاع شمل طلبة (23) دولة في دراسة بدائها (Bond) تبين أن هذا البعد مرتبط بشدة بالنمو الاقتصادي، واشتمل على قيم المثابرة، والادخار، والعلاقات على وفق المكانة الاجتماعية إزاء الالتزامات الاجتماعية المتبادلة، واحترام التقاليد، وحماية السمعة، والثبات الشخصي والاستقرار (Hofstede,2011:15)، ويبين الجدول (2-5) أهم الاختلافات في هذا البعد.

جدول (2-5) اختلافات بعد التوجه طويل الأمد إزاء قصير الأمد		
ت	التوجه قصير الأمد	التوجه طويل الأمد
1	أهم الأحداث كانت في الماضي أو تحدث الآن	أهم الأحداث في الحياة ستحدث في المستقبل
2	الثبات الشخصي والاستقرار لا يتغير	التكيف مع الظروف
3	هناك مبادئ توجيهية حول ما هو الخير والشر	تصنيف الخير والشر يعتمد على الظروف
4	التقاليد مقدسة	التقاليد قابلة للتكيف مع الظروف المتغيرة
5	الحياة الأسرية تسترشد بالضرورات	الحياة الأسرية تسترشد بالمهام المشتركة
6	من المفترض أن يكون المرء فخوراً ببلده	محاولة اكتساب المعرفة من البلدان الأخرى
7	خدمة الآخرين هدف مهم	التوفير والمثابرة أهداف مهمة
8	الإفناق والاستهلاك الاجتماعي	مدخرات كبيرة ، أموال متاحة للاستثمار
9	النجاح والفشل يعزى إلى الحظ	النجاح والفشل يتبع بذل الجهد
10	نمو اقتصادي بطيء أو معدوم في البلدان الفقيرة	النمو الاقتصادي السريع للدول الأعلى دخلاً

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture. P.15
<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

يبين الجدول (2-5) أن الأبعاد التي يمكن ان تُعتمد عند مقارنة النتائج المترتبة على القرارات قصيرة أو طويلة الأمد التي ستنعكس على القرارات المتخذة على وفق لمنظور الزماني، الذي قد يؤثر على قدرة الوحدة الاقتصادية وعملياتها الانتاجية وكيفية تعزيزها، سواء أكان ذلك في التقنيات أم تطوير المنتجات أم التوزيع أم الإعلان أم إدارة الموارد البشرية (Brigham, et al. 2014:72)، ومع ذلك، فإن الإدارات التي تتوجه قراراتها توجهاً طويل الأمد تكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها، وتحقيق عوائد اقتصادية بسبب تركيز القرارات قصيرة الأمد على الكفاءة، بينما تركز القرارات الاستراتيجية طويل الأمد على الفاعلية، فعلى الرغم من عدم تعارضهما إلا أنه غالباً ما تعكس أولويات استراتيجية مختلفة وتتطلب عمليات تنظيمية مختلفة، عن طريق بناء رؤية لتخصيص الموارد وكيفية تحقيق ميزة تنافسية مستقبلية (Wang & Bansal,2012:1139).

أن هذا البعد غالباً ما يشير إلى أن الناس يريدون إقامة علاقات جيدة مع اصحاب المصلحة الآخرين كطريقة للحفاظ على العلاقات المستقبلية والذي يعكس الرؤية الواقعية، مقابل التمسك بالجوانب التقليدية في بناء العلاقات قصيرة الاجل الذي يشير إلى الرؤية المعيارية في بناء العلاقات والتي تعكس التركيز على نظرة المجتمع نحو المستقبل وعدم التمسك بالأمر التقليدية.

6. التساهل إزاء ضبط النفس (Indulgence Vs. Restraint - IVR): هذا البعد أضيف عام (2010) اعتماداً على دراسة قام بها (Minkov's, 2000) شملت (93) بلد، يركز على جوانب لا تغطيها الأبعاد الخمسة الأخرى، إذ يمثل التساهل الإشباع المجاني للربح البشرية الرئيسية والطبيعية المتعلقة بالاستمتاع بالحياة والمتعة، أما ضبط النفس فيمثل مجتمعاً يتحكم في إشباع الاحتياجات وينظمها عن طريق معايير اجتماعية صارمة (Hofstede, 2011:16)، ويبين الجدول (6-2) أهم الاختلافات في هذا البعد.

جدول (6-2) اختلافات بعد التساهل إزاء ضبط النفس		
ت	التساهل	ضبط النفس
1	التمتع بالسعادة بشكل أكبر	قلة من الأشخاص سعداء جداً
2	السيطرة والتحكم في الحياة الشخصية	ما يحدث للشخص قد يكون غير مسيطر عليه
3	حرية التعبير لا تنازل عنها	حرية التعبير ليست أولوية
4	الأهمية العالية لوسائل الترفيه	أهمية منخفضة لوسائل الترفيه
5	أكثر عرضة لتذكر المشاعر الإيجابية	أقل عرضة لتذكر المشاعر الإيجابية
6	الولادات أكبر في المجتمعات المتعلمة	الولادات أقل في المجتمعات المتعلمة
7	الرياضة نشاط اجتماعي	الرياضة نشاط فردي
8	ارتفاع نسبة البدانة	انخفاض نسبة البدانة
9	الأعراف الجنسية المتساهلة	معايير جنسية أكثر صرامة
10	لا يُعطى الحفاظ على النظام أولوية عالية	عدد الشرطة أكبر لكل 100,000 من السكان

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture. P.16
<http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

من الجدول (6-2) يتضح أن بيئة الأعمال تواجه العديد من المشكلات التي تُعزى مباشرة إلى الاختلافات الثقافية، ففي عالم مختلف الآراء والرغبات الفردية، ويعيش ثورة تكنولوجية لا حدود لها، يعتمد التسويق نظرية الأبعاد الثقافية لاستهداف الأسواق ودراسة سلوك الزبائن، وبالنتيجة فإن الأبعاد الثقافية لها آثار مهمة للغاية على الأخلاق، والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، والثقافة التنظيمية والممارسات الإدارية. إذ يرى (Enkh, 2016:27) كي يتحقق النجاح في بيئة معقدة ومضطربة؛ تحتاج الإدارة إلى تعلم كيفية إدارة الاختلافات الثقافية؛ عن طريق تبني الممارسات المناسبة في البيئة الثقافية التي يعملون فيها بدرجة عالية من التسامح إزاء ضبط النفس في المواقف الغامضة.

إن المجتمعات ذات التساهل العالي تتبع تصرفاتهم الفردية مما يجول في خواطرهم ولا يميلون للالتزام بالأعراف أو التقاليد الموروثة وبالنتيجة لا يحملون الآخرين نتائج تصرفاتهم بل هي نتاج أفعالهم، بينما الأفراد الذين يميلون إلى ضبط النفس يضعون محددات صارمة لتصرفاتهم وغالباً ما تخضع للأعراف والتقاليد السائدة في مجتمعاتهم.

5.1.2. تأثير الأبعاد الثقافية في القيمة الاقتصادية

The Impact Of Cultural Dimensions In Value Entity

إن دراسة أي بيئة ثقافية لأبد أن تبدأ من دراسة المجتمعات والافراد ومواقفهم ومعتقداتهم وتصرفاتهم وأسلوب عيشتهم لبناء تصورات حقيقية عن تلك المجتمعات، إذ مدى ظهرت العديد من الدراسات التي اهتمت بدراسة تأثير الأبعاد الثقافية، ولعل أبرزها دراسة (Barrels,1967) التي تناولت المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية في الأعمال ودور الأبعاد الثقافية في اتخاذ القرارات ومراعاة الجوانب القانونية، والشخصية، والهوية الوطنية، وحقوق الملكية، استناداً إلى (النظرية الاخلاقية) التي تركز على الإجراءات أو السلوكيات المحددة للفرد، أو (نظرية الغاية) التي تهتم بعواقب تلك الإجراءات أو السلوكيات (Vitell, 1993:754)

وبصورة عامة لا يمكن لمجتمعات الاعمال أن تنأى بنفسها عن تأثيرات الأبعاد الثقافية، فهي تهدف لحماية مصالحها، وكننتيجة حتمية لعولمة الاقتصاد ازدادت أهمية التأثير الثقافي في سلوكيات الإدارة داخل الوحدة الاقتصادية؛ كونه يمثل انعكاساً لبيئتها التي تتعامل معها، وتقنياتها المطبقة في اتخاذ القرارات، ويبيّن الجدول (7-2) طرق اتخاذ القرار على وفق المعلومات المتاحة التي تعتمد عليها الإدارة نتيجة التغييرات التي طرأت في بيئة الاعمال وعولمة الاقتصاد، فقد بات لزاماً تحقيق نتائج إيجابية من استراتيجيات اتخاذ القرار، بناءً على تحليل الأسباب الجوهرية التي تحفز الأسواق.

الجدول (7-2) انواع اتخاذ القرار		
ت	نوع القرار	اسلوب اتخاذ القرار
1	الاستبدادي Autocratic	استعمال المعلومات المتاحة بصورة مباشرة دون استشارات
2	التشاور في القرار Consultative	هنالك تشاور مسبق مع الاخرين التي قد تنعكس آرائهم على القرار المتخذ
3	التشاور الزائف Pseudo – Consultative	التشاور مع الاخرين دون الاخذ بآرائهم ومقترحاتهم
4	المشاركة في القرار Participation in the decision	تقييم البدائل، واتخاذ القرار بالأغلبية
5	المشاركة الزائفة Pseudo – Participative	تقييم البدائل، واعتماد القرار مسبقاً
6	الانتداب Delegatory	تحويل صلاحية اتخاذ القرارات

Source: Podrug, N., Pavičić, J., & Bratić, V, (2006), Cross-cultural comparison of Hofstede's dimensions and decision-making style within CEE context, In From transition to sustainable development: The path to European integration,1-16. P.6

وعلى الرغم من أن أسلوب اتخاذ القرار يمثل نمطاً ثابتاً نسبياً من الاستجابات المعرفية والعاطفية، إلا أن الثقافة الوطنية تؤثر بشكل كبير في القيم والمواقف الفردية، ولها تأثير كبير في أسلوب اتخاذ القرار (Leng & Botelho,2010:261).

كما أن الثقافة الوطنية كقيم اجتماعية تنعكس في العوامل الظرفية والتي تلعب دور حاسم في تشكيل سلوك الإدارة والتوجه فيما يتعلق بتخصيص الموارد وأعداد التقارير الخاصة بالوحدة الاقتصادية كون المحاسبة جزء من بيئة اجتماعية تتكامل معها وأي اختلاف في قيم أو ثقافة المجتمع ستنعكس على المحاسبة والتدقيق بصورة مباشرة كونها نتاج بيئتها.

أن تأثير الأبعاد الثقافية في عملية صنع القرار داخل الوحدة الاقتصادية، يعتمد على مجموعة من القيم والمعتقدات والمواقف والأنماط السلوكية للأشخاص المكلفين بالإدارة، وضحا (Dabić, et al, 2015:280) بالجدول (8-2).

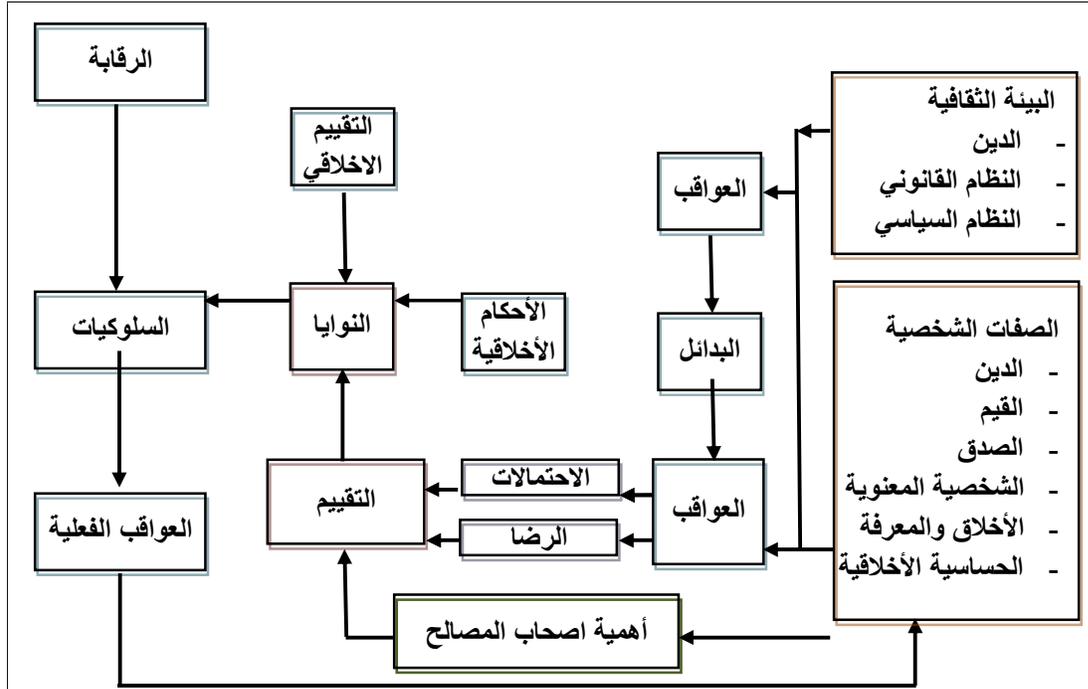
الجدول (8-2) تأثير الأبعاد الثقافية في صنع القرار		
ت	من حيث :	الاختلافات الثقافية
1	الاعتراف بالمشكلة Problem Recognition	تغيير الظروف لحل المشكلة ينبغي قبول بعض الحالات بدلاً من تغييرها
2	البحث عن المعلومات Information Search	جمع "الحقائق"
3	بناء البدائل of Construction Alternatives	التركيز المستقبلي
4	الاختيار Choice	اعتماداً على الماضي والحاضر والمستقبل
5	التنفيذ Implementation	اعتماداً على الماضي والحاضر والمستقبل

Source: Dabić, M., Tipurić, D., & Podrug, N, (2015), Cultural differences affecting decision-making style: a comparative study between four countries, *Journal of Business Economics and Management*, 16(2), 275-289. P.280

يتضح من الجدول (8-2) آلية التعامل في صنع القرار داخل الإدارة، ومواجهة الحالات التي يمكن التعامل معها، عن طريق دراسة الاختلافات الثقافية لبيئة الأعمال، وكيفية الاختيار بين البدائل المتاحة، وبالنتيجة فإن صنع القرار هو عملية معالجة للمعلومات المتعلقة بمشاكل أو مواقف داخلية تواجهها الإدارة، أو هو نتيجة رغبات أصحاب المصالح في اتخاذ قرار، ويستند لمعلومات موثوقة وموضوعية للمشكلة المعروضة، يتضمن كيفية استخراج وعرض ومعالجة تلك المعلومات، وطريقة التفكير التي يجري تسويقها لإيجاد الحلول، إذ يمكن لمتخذي القرار التعلم، وأن يكونوا صناع قرار أكثر كفاءة وفعالية، عن طريق تقييم مخاطر وفوائد الخيارات المتاحة لاتخاذ قرار يقارن الخسائر والمكاسب المحتملة (Glazer & Karpati,2014:23).

ويتحدث (Hunt & Vitell, 1986) في نظريته عن أهمية الأبعاد الثقافية في اخلاقيات القرار الإداري المتخذ وانعكاسه على أصحاب المصالح، وتأثير الفجوة الثقافية بين متخذي القرار

والمجتمع، من حيث النظام العام والمسؤولية الشخصية الاجتماعية، والشكل (1-2) يوضح هيكل التأثيرات والعلاقات بين الابعاد الثقافية وأصحاب المصالح.



الشكل (1-2)

تأثير البيئة الثقافية في صنع القرار داخل الوحدة الاقتصادية

Source: Hunt, S, D., & Vitell, S, (1986), A general theory of marketing ethics, Journal of macro marketing, 6(1), 5-16. P.8

يبين الشكل (1-2) تأثير البيئة الثقافية والاخلاقية في صانع القرار، وما هي العواقب التي يمكن ان تنتج عن اختيار البديل غير المناسب واتساق الخيارات المتاحة مع بيئة الاعمال، بوجود رقابة مجتمعية ترصد سلوكيات عملية اتخاذ القرار، وتتبع نوايا متخذه لتقييم النتائج داخل الوحدة الاقتصادية، نظراً للنشاط غير القانوني وغير الأخلاقي الذي يمكن ان يمارس، وتكبد التكاليف الناتجة عن تبني ذلك الخيار، وتأثيره في أصحاب المصالح والمستفيدين بما في ذلك المساهمين والعاملين والمستهلكين والبيئة المحيطة بها (Schwartz,2016:775).

يومان أن يتضح ذلك في تحديد بعد التفاوت في السلطة من قبل (Hofstede) والذي يشير إلى عدم المساواة في القوة والثروة السائدة في الدولة وتمتع المدراء بدرجة عالية من السلطة والقوة لاتخاذ القرار داخل الوحدة الاقتصادية والتي من ان المرجح أن تكون محفوفة بالمخاطر أو هي صورة من صور إدارة الأرباح لتحسين موقف الإدارة أمام المساهمين وأصحاب المصالح.

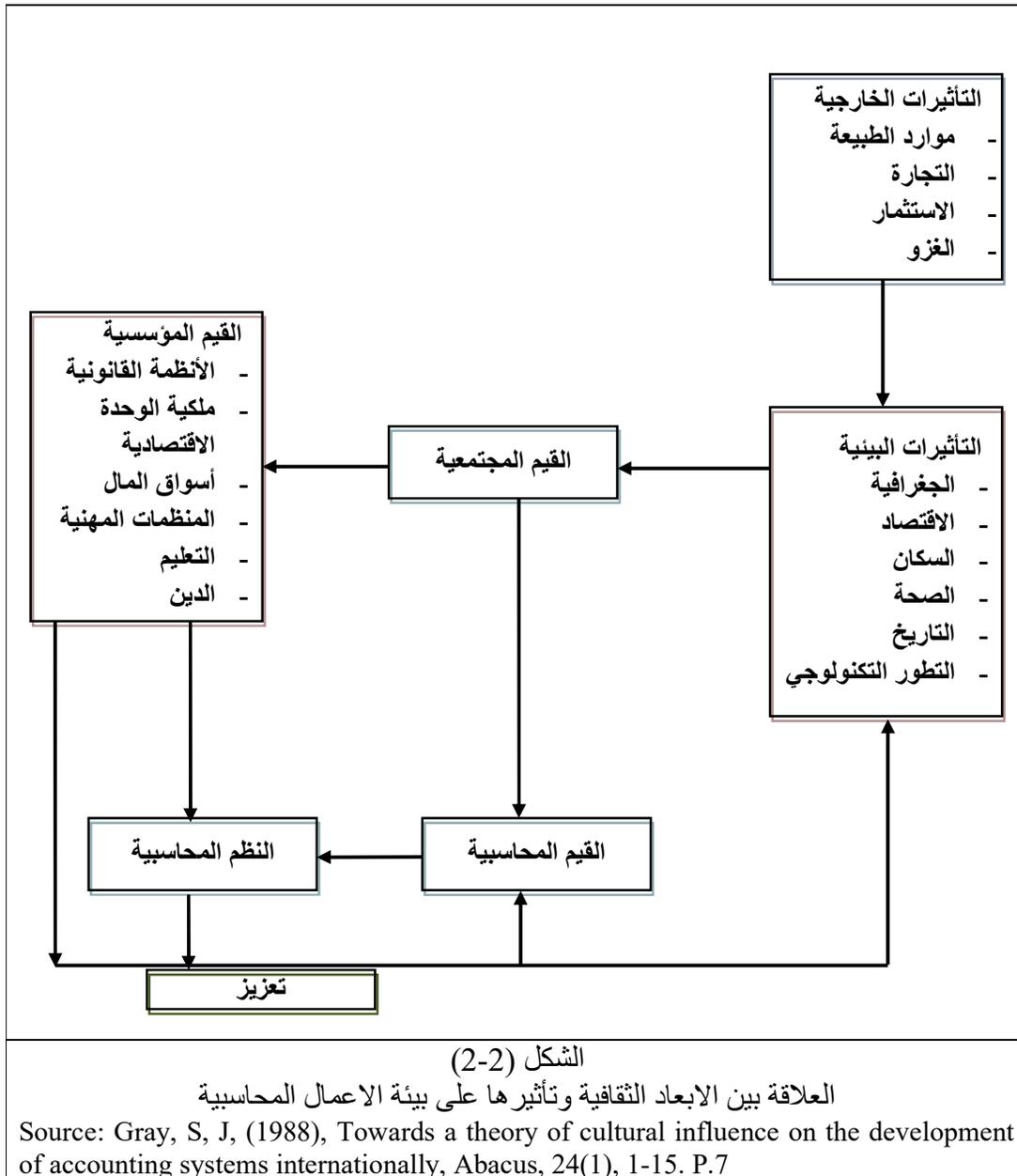
ويرى (Rogerson, et al, 2011:616) أن اتخاذ القرار يمكن أن يكون معقداً عندما تتضمن القرارات مواقف معقدة ومتضاربة، أو إرشادات غامضة أو غير موجودة، وبالنتيجة فإن اتخاذ القرار يبني على عدد من العوامل المؤثرة والخيارات المتاحة التي يمكن ان تؤدي إلى مسارات

عديدة يمكن السيطرة عليها عن طريق تقسيم عملية اتخاذ القرار ودراسة تأثير البعد الثقافي والاخلاقي، على اعتبار ان الإدارة ما هي الا وكيل عن الغير في عملية اتخاذ القرار، تهدف للمحافظة على رؤوس الاموال وتحقيق رغبات موكلها، وهو ما أكدت عليه النظرية المعيارية عند اتخاذ القرار. أن ما سبق يمكن تأكيده عن طريق تطبيق بعد التفاوت في السلطة والذي يشير إلى إمكانية تركيز سلطة القرار لدى المدراء والذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات محفوفة بالمخاطر وإدارة الارباح نتيجة الاحساس العالي بالمسؤولية وامتلاك سلطة اتخاذ القرار.

6.1.2. تأثيرات الأبعاد الثقافية في بيئة الأعمال المحاسبية

Effects Of Cultural Dimensions In The Business Environment

يرى (Gray,1988) أن القيم المجتمعية تؤدي إلى تطوير المؤسسات وصيانتها داخل المجتمع، بما في ذلك النظم التعليمية، والاجتماعية، والسياسية، والقانونية، والمالية، وأن هذه الانظمة وبمجرد انشائها ستميل إلى الاستقرار والمحافظة على كياناتها اعتماداً على القيم المجتمعية التي تعزز بقائها، ومع وجود حالات استثنائية يمكن ان تؤثر فيها عوامل خارجية رئيسة لأحداث تغييرات داخل تلك الانظمة، كالتجارة الدولية والاستثمار والشركات متعددة الجنسيات والاستعمار(Borker,2012:1004)، التي يمكن توضيحها بالشكل (2-2).



يتضح من الشكل (2-2) الارتباط الوثيق بين القيم الثقافية المجتمعية مع الانظمة والهياكل المؤسسية لمجتمع الاعمال، وتأثيرها في الانظمة والقيم المحاسبية. أن هذا الارتباط هو نتيجة تأثير الابعاد الثقافية في الأنظمة المحاسبية، وبما أن القيم الثقافية تتغلغل في النظام الاجتماعي؛ فإن المحاسبة جزء من البيئة المجتمعية تؤثر وتتأثر بها (Borker,2012:1004). ويترتب على ذلك أن هناك علاقة بين الابعاد الثقافية وممارسات الإفصاح من حقيقة نظر المجتمع الى المحاسبين على أنهم يمارسون مواقف مستقلة وأحكاماً مهنية فردية، وكذلك ممارسة سياسة التحفظ لقياس التعاملات وترجيح مبدأ عدم التأكد في الأحداث المستقبلية، واقتصار نشر المعلومات المالية على عدد معين من المستخدمين لضمان السرية وعدم إتاحة المعلومات لعدد أكبر من المستفيدين، وعليه فإن الابعاد الثقافية برأي (Gray) يمكن ان ترتبط بالقيم المحاسبية كالاتي (Adedeji,2017:35):

أ. ترتبط المهنية بدرجة عالية مع القيم الفردية في اتخاذ القرارات بناءً على الحكم الشخصي للمحاسب، وفي الوقت نفسه تنخفض درجة عدم التأكد، بناءً على التنوع في الحكم المهني، مع ذلك، فإن المهنية ترتبط بالذكورة والتفاوت في السلطة والتي تعكس بيئة إفصاح متحفظة قد تمهد لممارسات محاسبية عدوانية تتضمن التلاعب في الدخل المفصح عنه، مع الأخذ في الاعتبار أهمية ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة. فالفردية ترتبط إيجاباً بسياسة الإبلاغ وميل المحاسبين داخل المجتمع الفردي إلى اختيار الأرقام الأكثر تفاؤلاً والتي تخدم مصالح الإدارة بصورة مباشرة، لكنها على مستوى الدولة لها تأثير سلبي على التهرب الضريبي.

ب. يرتبط التوحيد بشكل رئيس بتجنب عدم التأكد الشديد وانخفاض درجة الفردية وهو ما يعكس ممارسات الإفصاح التي تعتمد على الإدارة وكذلك انعكاسها أيضاً على درجة التهرب الضريبي المرتفع.

ج. يرتبط التحفظ بدرجة عالية مع تجنب عدم التأكد، وما يصاحبه من قيم الذكورة العالية والفردية المنخفضة. إذ تؤثر أبعاد الثقافة الوطنية على سلوكيات المدراء فيما يتعلق بدرجة التحفظ المحاسبي سواء في زيادة الدخل أو تخفيضه.

د. ترتبط السرية ارتباطاً وثيقاً بتجنب عدم التأكد القوي والتفاوت في السلطة فالسرية تعني الحيطة والحذر في الإفصاح عن المعلومات من واقع تأثير الإدارة على كمية المعلومات المفصح عنها لأصحاب المصالح وحرصها على الكشف عن الحد الأدنى من المعلومات ذات البعد العام والتي لا تؤثر على تنافسية الوحدة الاقتصادية ضمن بيئتها المجتمعية.

ويشير (Ford & Kotzé, 2005:716) أن الثقافة تؤثر في الطريقة التي تتفاعل بها بيئة الاعمال؛ وأيضاً في طريقة التواصل داخل المجتمع مع النظام والمستخدم، وعلى وفق ذلك يتعلم الناس أنماط التفكير والتصرف والتواصل عن طريق العيش في بيئة اجتماعية محددة بأنماط ثقافية معينة التي غالباً ما تميزها الثقافة الوطنية، وعليه فإن الثقافة تحدد مسبقاً تفضيلات وسلوكيات

التواصل بين الأنماط والقيم الثقافية، عن طريق عدد من التأثيرات البيئية في مقدمتها التطور التكنولوجي الذي أسهم في تغيير نمط تأدية الاعمال والتفاعل بين المجتمع والمؤسسات.

أن التأثير الثقافي في أداء الوحدات الاقتصادية بات أمراً واقعاً في العقود القليلة الماضية؛ بسبب الإدراك الواضح، كما أن منظمات الاعمال ليست مجرد كيان اقتصادي يتمتع بالشخصية المعنوية؛ بل تقع على عاتقها أيضاً مسؤوليات اجتماعية تجاه مختلف أصحاب المصالح والبيئة المحيطة بها؛ ولوجود متغيرات وارتباطات جديدة - بسبب عولمة الاقتصاد وتوسع التجارة - جعل أصحاب المصالح يؤكدون أو يتوقعون المزيد من المسؤوليات الاجتماعية من الوحدات الاقتصادية، بما يشمل البيئة الثقافية المحيطة بها والتزاماتها الاجتماعية والبيئية (Ho, et al, 2012:423).

ويرى الباحث أن الأبعاد الثقافية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالعوامل الاقتصادية وبيئة الاعمال والتي تم الاعتراف بتأثيراتها على النظام القانوني والسياسي والاجتماعي باعتبارها ذات صلة، وعلى الرغم من عدم تحديد تأثيرها بدقة إلا أنها ترتبط بالممارسات المحاسبية بصورة وثيقة على مستوى الافصاح وإدارة الارباح، ومع ذلك بدأ الاعتراف بأهمية الثقافة وجذورها التاريخية مؤخراً كإطار منهجي يتضمن تحليل تأثير التغييرات في تنظيم تقاريرها السنوية والذي يتضح تأثيرها عن طريق الآتي: (Gray,1995:4).

1. تأثير الأبعاد الثقافية على المعايير والقيم التي تحكم عملية الافصاح وتصميم الانظمة المحاسبية.

2. تأثير الأبعاد الثقافية على سلوك الإدارة في تفاعلاتها داخل الوحدة الاقتصادية أو ضمن بيئتها الاجتماعية.

كما يوضح الشكل (2-2) تأثيرات الأبعاد الثقافية على الممارسات المحاسبية وكما يأتي (Koleśnik,2013:6):

الأبعاد الثقافية				القيم المحاسبية
الفردية	الذكورة	تجنب عدم التأكد	التفاوت في السلطة	
سلبية	غير محددة	موجبة	سلبية	المهنية
موجبة	غير محددة	سلبية	موجبة	التوحيد
موجبة	سلبية	سلبية	غير محددة	التحفظ
موجبة	سلبية	سلبية	موجبة	السرية

الشكل (2-2)
العلاقات بين القيم المحاسبية والأبعاد الثقافية
Gray, S, J, (1988), Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus, 24(1), 1-15.

إن الشكل أعلاه يبين تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي (المهنية) والحفاظ على التنظيم الذاتي المهني بدلاً من الامتثال للمتطلبات القانونية الإلزامية والرقابة القانونية، وعلى مستوى التوحيد يفضل تطبيق ممارسات محاسبية موحدة بين الشركات والاستخدام المتسق لهذه الممارسات بمرور الوقت بدلاً من المرونة وفقاً للظروف المتصورة للشركات الفردية، بينما التحفظ هو النهج الحذر للقياس والتعامل مع حالات عدم تأكد في الأحداث المستقبلية بدلاً من نهج أكثر يتسم بالتفاؤل والمخاطرة، أما السرية فتعني الثقة وتقييد الإفصاح عن المعلومات حول الوحدة الاقتصادية فقط لأولئك الذين يشاركون عن كثب في إدارتها بدلاً من نهج أكثر شفافية وانفتاح على الجهات الأخرى.

أن الواقع المبني اجتماعياً عندما ينشئ العاملون إطاراً اجتماعياً، يتحول إلى واقع فعال يشكل نمطاً سلوكياً يؤثر في بيئة الأعمال، وبالنتيجة فإن جميع الأشياء غير الملموسة، التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في اتخاذ القرار يطلق عليها (بيئة الأعمال الاجتماعية والثقافية) التي تشير إلى مجموعة القيم المهمة المشتركة والتي تسهم في تشكيل سلوك الأفراد العاملين في بيئة الأعمال (Abdullahi & Zainol,2016:83).

ويرى الباحث ندرة وجود مجتمعات متجانسة ذات ثقافة موحدة، فالثقافات تؤثر في السلوكيات المجتمعية ومنها المجتمع العراقي والذي يتميز ببيئة اجتماعية متعددة الديانات والثقافات، وأن النتيجة تعاطي المجتمع مع بيئة الاعمال؛ وما يترتب عليها من نتائج؛ ذات أثر اقتصادي يتعلق بالرضا أو الرفض، الذي أشير اليه في كيفية اتخاذ القرار اعتماداً على مستوى المشاركة، وتقييم البدائل المتاحة؛ لذلك فإن ردة الفعل تتعلق بكيفية الاستجابة للمتغيرات الناشئة سواء المتعلقة بالتكيف أم التخفيف من المخاطر المصاحبة لاتخاذ القرارات، كما يمكن النظر الى الابعاد الثقافية على أنها جزء لا يتجزأ من الأنماط السائدة للإنتاج والاستهلاك والحياة والتنظيم الاجتماعي، وضرورة فهم كيفية تأثير ثقافة المجتمع أو تصورهم أو سلوكهم في نجاح أو فشل الوحدات الاقتصادية في بيئة الاعمال التي يشكلون مكوئها الرئيس، فضلاً عن ضرورة البحث عن الأدوات والوسائل التي تساعد الوحدة الاقتصادية على إدارة مواردها الاقتصادية بما يمكنها من الاستمرار بشكل أكثر فعالية ونمواً وبقاءً، وتقليل التحيزات الثقافية المحتملة التي يمكن أن تؤثر على مسار اتخاذ القرار، إذ يمكن للثقافة التنظيمية للإدارة أن تؤثر في مستوى تحسين الأداء وفعالية الاتصال على المستوى التنظيمي والشخصي مع العاملين في الوحدة الاقتصادية أو المستفيدين من مخرجاتها سواء أكانت خدمات أم بيانات، الهدف من استخدامها صنع القرار وهو ما سيتم التطرق إليه في المبحث الثاني ومدى استفادة أصحاب المصالح من التقارير المتكاملة في اتخاذ القرارات .

أن اعتماد دراسة (Hofstede) على شركة (IBM) ليست الطريقة الامثل لتعميم النتائج فهي بيئة ثقافية مغلقة ضمن مجتمع صناعي معين وبالنتيجة عدم قابلية تعميمها على بقية البلدان وكذلك قدم

البيانات التي تم استخدامها منذ أكثر من (39) سنة وعدم قياسها على الرغم من الاحداث الاقتصادية التي غير من شكل الاقتصاد العالمي وتأثير التنمية الاقتصادية على الثقافة الوطنية للعاملين وارتباط بياناتها بصورة مباشرة مع المجتمعات والافراد فالأبعاد الثقافية المنصوص عليها من (Hofstede) هي جزء من السياسات والممارسات الاجتماعية التي تعكسها البيئة الاقتصادية. وعليه فأن المبحث القادم سيتناول أليات الافصاح عن الانشطة الاقتصادية بجانبها المالية وغير المالية ضمن التقارير المتكاملة ومدى انعكاس ابعاد الثقافة على جودة التقارير المتكاملة.

المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة Integrated Reports Framework

تُعد التقارير المالية الأداة الأكثر تطوراً في الممارسات المحاسبية، إذ تسعى الوحدات الاقتصادية، والمنظمات القائمة على إصدار المعايير وتنظيم عملية الإبلاغ؛ إلى تحسين عملية التواصل مع أصحاب المصالح، عن طريق إصدار تقارير وقوائم مالية، تتضمن معلومات وافية لمراقبة أنشطة الوحدة الاقتصادية. إلا أن تغير بيئة الأعمال ودخول العلاقات الدولية طرفاً في الأنشطة الاقتصادية؛ أدى إلى زيادة الطلب على معلومات وبيانات أكثر تفصيلاً، عن الأنشطة غير المالية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية؛ التي أصبحت أكثر تعقيداً، فضلاً عن أن التقارير المالية التقليدية؛ لم تُعد قادرة على تلبية الإفصاحات المطلوبة، بسبب القيود التي يمكن أن تواجهها نتيجة المعايير التي تحكم الإفصاح المالي، أو رغبات الإدارة بذلك، التي تخص النشاط الاجتماعي والبيئي وغيرها من المعلومات، وبسبب الحاجة إلى تلبية الاحتياجات المعلوماتية المتزايدة لأصحاب المصالح، بات إيجاد طرق لتحقيق التواصل الفعال أمراً ضرورياً، الذي أدى إلى ظهور التقارير المتكاملة، كمفهوم إبلاغ متكامل يسعى إلى مواءمة المعلومات الملائمة باستراتيجية الوحدة الاقتصادية، وأنظمة الحوكمة والأداء والآفاق المستقبلية، بطريقة تعكس الأثر الاقتصادي والبيئي والاجتماعي على الأنشطة الاقتصادية، وإحداث نقلة نوعية من نمط الإبلاغ المالي، إلى نمط إبلاغ أكثر شمولية يتضمن المعلومات المالية وغير المالية، بطريقة متكاملة عن طريق تحسين جودة المعلومات المقدمة، التي سيجري تناولها .

1.2.2. ظهور التقارير المتكاملة The Emergence Of Integrated Reports

تعمل التقارير المتكاملة على تحسين طريقة تفكير وتخطيط الوحدات الاقتصادية وتوثيقها ضمن التقرير كما أن ظهور التقارير المتكاملة يعُدّ تطوراً مهماً لتقارير الوحدات الاقتصادية، المبني على الأسس المالية والإدارية والحوكمة والإبلاغ، عن الاستدامة بطريقة تعكس ترابطها (IIRC,2011:2)، وترجع بدايات اعتماد التقارير المتكاملة لاجتماع عقد في عام (2009) ضم عدد من المستثمرين، وواضعي المعايير وممثلي عدد من الوحدات الاقتصادية الكبرى، وهيئات المحاسبة وممثلي الأمم المتحدة والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ومبادرة الإبلاغ العالمية (GRI)، لإنشاء لجنة التقارير الدولية المتكاملة (IIRC)، وهي هيئة تشرف على إنشاء إطار تقارير متكامل مقبول عالمياً، وفي أغسطس (2010)، أسست اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة، بهدف إنشاء إطار عمل مقبول عالمياً، لعملية تؤدي إلى زيادة التواصل بين اطراف الوحدة الاقتصادية، لتوليد القيمة بمرور الوقت، ليتغير لاحقاً الى المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (The International Integrated Reporting Council- IIRC) (IIRC,2020:1)، أن المقترح الذي تقدم به (IIRC) لتطوير عملية الإبلاغ عن نشاطات الوحدة الاقتصادية يجري عن طريق توفير رابط بين المعلومات المالية وغير المالية المبلغ عنها، بطريقة تسمح بتقييم الأداء المستقبلي المستمر للوحدة الاقتصادية، وإصدار تقرير متكامل من شأنه أن ينقل استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وآفاقها في سياق بيئتها الخارجية، لتوليد القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل (Cheng,2014:92)، وفي نوفمبر (2011) عقد مجلس (IIRC) اجتماعاً لتبني مشروع تطوير إطار عمل للتقارير المتكاملة، في ضوء المقترحات التي قدمت، بورقة عمل بعنوان "الإبلاغ المتكامل وتوليد القيمة في القرن الحادي والعشرين"، إذ اقترحت عناصر رئيسة يجب تضمينها في التقارير المتكاملة، شملت الآتي: (Owen,2013:348)

1. هيكل الوحدة الاقتصادية، بما في ذلك مبادئ الحوكمة المعتمدة في تحقيق الرقابة.
 2. المخاطر والفرص المادية، بناءً على مراجعة القضايا المالية والاجتماعية والبيئية والاقتصادية وقضايا الحوكمة.
 3. الأهداف الاستراتيجية للأعمال وتقييم البيئة الخارجية وتوزيع الموارد.
 4. مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بناءً على أهدافها الاستراتيجية من حيث الأداء والمخاطر.
- أن الهدف المعلن لمجلس التقارير المتكاملة، هو تطوير إطار عمل متكامل؛ لإعداد التقارير مقبول دولياً بحلول عام (2014)؛ لإنشاء أساس لنموذج جديد في إعداد التقارير وتمكين الوحدات

الاقتصادية، من تقديم رؤى موجزة حول كيفية توليد القيمة بمرور الوقت، إذ قام بإصدار عدد من الوثائق بهدف تطوير التقارير المتكاملة التي يوضحها الجدول (9-2).

الجدول (9-2) تسلسل إصدارات IRCC			
ت	تاريخ النشر	العنوان	جهة الاصدار
1	2011/9/1	الإبلاغ المتكامل وتوليد القيمة في القرن الحادي والعشرين	IIRC
2	2012/1/2	ملخص الردود على ورقة المناقشة	IIRC
3	2012/11/3	فهم التحول لبناء دراسة الجدوى للتقارير المتكاملة	Black Sun & IIRC
4	2013/3/4	مسودة تشاور لإطار عمل IIR	IIRC
5	2013/12/5	إطار إعداد التقارير الدولية المتكاملة	IIRC
6	2013/12/6	أساس الاستنتاج	IIRC
7	2014/9/7	إدراك الفوائد: تأثير التقارير المتكاملة	Black Sun & IIRC
8	2015/4/8	توليد القيمة – مجلس IIRC	IIRC
9	2015/4/9	توليد القيمة - المستثمرين	IIRC

Source: La Torre, M., Dumay, J., Rea, M. A., & Abhayawansa, S. (2020). A journey towards a safe harbour: The rhetorical process of the International Integrated Reporting Council. *The British Accounting Review*, 52(2), 1-22. P.8

أن التقارير المتكاملة ليست مجرد دمج للبيانات المالية وغير المالية؛ بل هي معلومات جوهرية لتمكين أصحاب المصالح من تقييم أداء الوحدة الاقتصادية، بما يسهم في خلق قيمة على المدى القصير والطويل، بطريقة تشرح التفكير المتكامل داخل الوحدة الاقتصادية، الذي يشمل العلاقات بين وحداتها التشغيلية والوظيفية المختلفة، وكيفية توظيف الموارد المتاحة، في اتخاذ قرارات متكاملة وإجراءات تأخذ بنظر الاعتبار إنشاء القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (Atkins, et al,2015:32).

أن ظهور التقارير المتكاملة (IR)؛ هو نتيجة فعلية لحاجة البيئة والمجتمع ككل لتمكين الوحدة الاقتصادية من تقديم المعلومات البيئية أو الاجتماعية أو الأخلاقية، جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية والاستراتيجية والحوكمة ضمن تقرير سنوي، إذ يجب التأكيد على أن التقرير المالي، لا يعطي وصفاً لكيفية اتخاذ القرار الإداري، أو يصف التأثير الفعلي لأنشطة الوحدة الاقتصادية على بيئة الأعمال أو أصحاب المصالح، بينما يتحقق هذا المطلب بسهولة، عن طريق إعداد التقارير المتكاملة، التي تسمح بإصدار تقارير أكثر شمولاً وفائدة تغطي جميع جوانب الأداء، بما في ذلك البيئية، والاجتماعية، والحوكمة، وكذلك الاقتصادية، بتنسيق موجز وسهل، يسمح بتلبية احتياجات المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين (Sharma, 2013:182).

أن ما يعكس الأهمية المتزايدة للتقارير المتكاملة؛ انتشار تقديمها في العديد من الوحدات الاقتصادية، فعلى وفق قاعدة بيانات المجلس الدولي للتقارير المتكاملة، يعتمد أكثر من 1600 كيان اقتصادي في أكثر من 70 دولة على مستوى العالم على الإطار الدولي لإعداد التقارير المتكاملة لدعم استراتيجيتها وعملية إعداد التقارير (IIRC,2018:5).

ويرى الباحث أن الغرض من التقارير المتكاملة، هو التواصل بطريقة موجزة حول كيفية إنشاء استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وحوكمتها وأدائها وآفاقها في سياق بيئتها الخارجية لتوليد القيمة والحفاظ عليها، إذ أن التقارير المالية لم تعد تلبي احتياجات أصحاب المصالح، التي تسعى إلى التطوير والحفاظ على عمليات مرنة ومسؤولة. كما ان البيانات المالية التي تعتمد على المعلومات التاريخية تعكس النشاط في الفترة الماضية وتركز بشكل كبير على عمليات رأس المال، بالنتيجة فهي تهدف إلى:

1. تقديم تأكيد عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على خلق القيمة بمرور الزمن.
2. تقديم رؤية شاملة عن قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها والتعامل مع المخاطر.
3. محتوى التقارير المتكاملة عن معلومات مالية وغير مالية وأنموذج الاعمال وكيفية توزيع الموارد المتاحة والنظرة المستقبلية ذات البعد الاستراتيجي.
4. تمكين أصحاب المصالح من إجراء تقييم كالم للأداء المالي وغير المالي. بالإضافة إلى ما تقدمه فإن التقارير المتكاملة تُعد الحل الأمثل لاستعادة ثقة أصحاب المصالح في التقارير المالية بعد أن تأثرت تلك الثقة نتيجة الازمات العالمية في العقدين الماضيين. بينما هناك موارد اخرى تسهم في النجاح كخبرة العاملين، أو الملكية الفكرية والبحث والتطوير، وكذلك التفاعل مع البيئة والمجتمعات التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية والتي أشارت إليه جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في تقريرها الصادر عام (ACCA)، إذ تعكس التقارير المتكاملة ثقة أصحاب المصالح في إجراء تقييم شامل للأداء المالي وغير المالي إضافة إلى أنها الحل الأمثل لاستعادة الثقة في تقارير الوحدات الاقتصادية عقب الازمة العالمية التي حدثت سنة (2008). والذي أدى إلى قيام بعض الدول بتشكيل لجان لمتابعة وتشجيع إصدار التقارير المتكاملة في الافصاح عن الانشطة المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية ومنها أستراليا واليابان وإيطاليا.

2.2.2. مفهوم التقارير المتكاملة The Concept Of Integrated Reports

يمثل التفكير الاستراتيجي حجر الزاوية في الجمع بين المساءلة وشفافية الإبلاغ عن الأنشطة ذات الطبيعة المالية وغير المالية، لمجلس الإدارة والبيئة التنظيمية، التي تقوم بها الإدارة العليا، والإفصاح عن حقيقة الأنشطة الاقتصادية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية، فغالباً ما يطلب وبشكل متزايد بأن تكون الوحدات الاقتصادية مسؤولة أمام أصحاب المصالح وليس فقط المساهمين، وأن تكون هنالك شفافية ووضوح بشأن أنشطتها وأدائها المالي وغير المالي، وكيفية تأثيره على البيئة والمجتمع، وبالنتيجة ظهرت الحاجة الى نمط من الإبلاغ المتكامل يجمع بين الإبلاغ عن الجوانب المختلفة للأنشطة التنظيمية على منصة مشتركة مع هدف موحد، ينظر إليها كطريقة لإظهار كيف تتناسب الاستراتيجية مع الجوانب المالية داخل الوحدة الاقتصادية، وكذلك تمكين أصحاب المصالح، من فهم كيفية تأثير استراتيجيتها على أداء الوحدة الاقتصادية وقيمتها في الاسواق المالية (Abeysekera,2013:228). وبالنتيجة فإن مفهوم التقارير المتكاملة كما نص عليه الاطار المفاهيمي (IIRC) هو اتصال موجز حول كيفية قيام استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وحوكمتها وأدائها وأفاقها، في سياق بيئتها الخارجية، بإيجاد وتوليد قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وأن الغرض الأساس من التقرير المتكامل، هو الشرح لمقدمي رأس المال كيف تولد الوحدة الاقتصادية قيمة بمرور الوقت؛ ولذلك فهو يحتوي على المعلومات المالية وغير المالية الملائمة، وبما يفيد جميع أصحاب المصالح، والعاملين، والزبائن، والموردين، وشركاء الأعمال، والمجتمعات المحلية، والمشرعين، والمنظمين، وصانعي السياسات (IIRC,2013:7).

أن البيانات الحالية التي تقدمها الوحدات الاقتصادية في تقاريرها السنوية؛ تحتوي على أنشطة غير مترابطة، قد لا تؤدي الى اتخاذ القرارات بناءً على معلومات ملائمة، وبالنتيجة فإن التقارير المتكاملة ستؤدي إلى شرح أوسع للأداء، بشكل أكثر من التقارير التقليدية، عن طريق وصف العناصر المادية لتوليد القيمة، والعلاقات بينها وقياسها، وكذلك التركيز على معرفة كيفية إدارة رأس المال، عن طريق أنشطة ومخرجات الوحدة الاقتصادية، وبالنتيجة فإن أطار عمل التقارير المتكاملة، يمثل الأداء المالي والاستدامة داخل الوحدة الاقتصادية، ويؤكد على الروابط القائمة بين البيئة التنافسية، واستراتيجية الإدارة، ونموذج الأعمال، والإدارة المتكاملة للمخاطر، ونظام الحوكمة (Busco,2013:38).

وفي السنوات الاخيرة اكتسبت التقارير المتكاملة اهتماماً كبيراً كنهج متطور للإبلاغ، يهدف - تحديداً - إلى التغلب على قيود الإبلاغ "التقليدي" في الإفصاح غير المالي، وتقديم وثيقة موحدة تمثل الأداء المالي، والاجتماعي، والبيئي، بهدف إعطاء صورة أكثر شمولية لأداء الوحدات الاقتصادية، ولا سيما فيما يتعلق بالاستدامة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (CSR)، وأن

التقارير المالية التقليدية تزود أصحاب المصالح، بمجموعة محددة من المعلومات، تعتمد على الأداء الاقتصادي السابق، الذي على الرغم من كونه مفيداً في كثير من الأحيان لاستقراء الاتجاهات المستقبلية، لكن قد يكون غير كافٍ لتقييم المخاطر الفعلية الكامنة، التي يمكن أن يكون الإبلاغ المتكامل، فرصة للتغلب على حدود التقارير المالية التقليدية، فيما يتعلق بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية (Camodeca, et al,2018:4).

كما أن تطوير التقارير المتكاملة جاء مدفوعاً بإخفاقات أطر عمل إعداد التقارير المالية؛ لتعكس بدقة النطاق الكامل للمخاطر والتأثيرات والفرص الخاصة بالوحدة الاقتصادية وتوافر صورة كاملة عن أدائها بتضمينها المعلومات غير المالية حول الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية (Jeyaretnam & Siddle,2010:33)، ويمكن ملاحظة أوجه القصور في التقارير المالية بأسس أربع رئيسية هي (Wood,2010:29):

1. التعقيد (Complexity): تواجه التقارير المالية التحدي المستمر المتمثل في مواكبة تعقيد المعاملات الاقتصادية الناتجة عن عولمة الاقتصاد، ومصادر القيمة، والأدوات المالية والالتزامات المالية، والأصول غير الملموسة، والمشتقات، والتحوط، وخيارات الأسهم، والصناديق الائتمانية، والتعقيد والقياس النوعي والكمي للأداء الاجتماعي والبيئي والحوكمة، فضلاً عن تقييم استراتيجيات الإدارة التي تدعم تقييم الأداء.

2. تنوع المستفيدين (Diverse Beneficiaries): صُممت التقارير المالية أساساً لتلبية احتياجات المستثمرين في عملية اتخاذ القرارات، بينما يستفيد أصحاب المصالح الآخرين بدرجة أقل من هذه الإفصاحات لأغراض أخرى غير صنع القرار الاستثماري، كالعاملين، والمنظمات المجتمعية، والمنظمات غير الحكومية، والموردين، والهيئات المهنية وواضعي المعايير، وغيرها من الفئات التي تتداخل في الاستفادة من المعلومات الواردة في التقارير المالية.

3. الأهمية النسبية (Materiality): بالنسبة لواضعي معايير التقارير المالية والجهات التنظيمية، فليس كل الإفصاحات الواردة في القوائم المالية تمثل إفصاحات جوهرية، وبالنتيجة فإن تحديد الأهمية النسبية للمعلومات الملائمة بأنشطة الوحدة الاقتصادية التي لها تأثير في قرارات المستثمر تواجه تحدياً مستمراً في الاقتصاد العالمي سريع التغير، ناتجة عن المخاطر المتجددة والفرص المتاحة في بيئة الأعمال.

4. عرض المعلومات المادية (Presentation Of Material Information): تتباين أهمية العوامل البيئية والاجتماعية، وبحسب قطاعات الأعمال الصناعية التي تمارس فيها الوحدة الاقتصادية أنشطتها، فتغير المناخ والصحة وحقوق العاملين، هي خيارات صعبة في الإفصاح وكذلك فإن مخاطرها وتأثيراتها تختلف من نشاط إلى آخر.

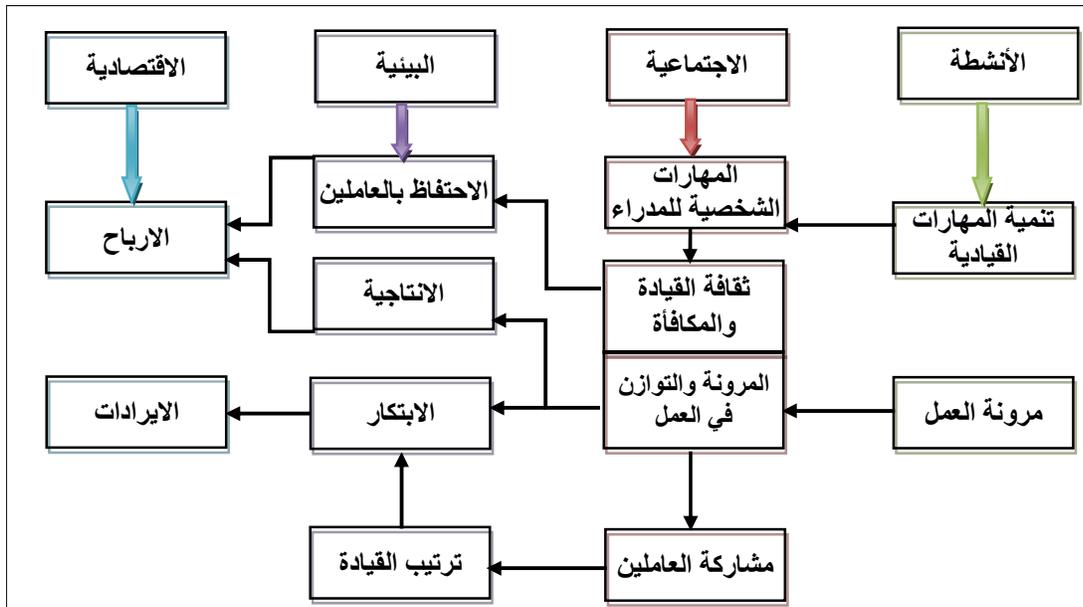
وبصورة عامة فإن التقارير المتكاملة تهدف لأحداث تغيير جوهري في طريقة إدارة الوحدات الاقتصادية وتقديم التقارير إلى أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات، عن طريق إنشاء علاقات بين مكونات الوحدة الاقتصادية، الانتاجية والادارية والوظائف الاخرى، وربطها مع عناصر رأس المال التي تستخدمها أو تؤثر فيها، لتقديم رؤية طويلة الأمد، وجزء من الممارسات السائدة في بيئة الاعمال الاقتصادية، التي تؤدي إلى تخصيص رأس المال بكفاءة وإنتاجية، ودعم الاستقرار المالي، وتشتمل هذه الاهداف على الآتي (IIRC,2020:2):

1. تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال لتحقيق كفاءة وإنتاجية أكبر.
2. توفير منهج أكثر تماسكاً وفاعلية للتقارير عن طريق اعتماد معايير وإبصال صورة كاملة عن كافة العوامل الرئيسية التي تؤثر في خلق القيمة بمرور الزمن.
3. تعزيز المساءلة والإشراف على إدارة الاصول المالية، والفكرية، والبشرية، والاجتماعية وتعزيز فهم الترابط بينها.
4. دعم التفكير المتكامل واتخاذ القرار والإجراءات، التي تركز على توليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

وعلى وفق أطار (IIRC) فإن تحسين جودة المعلومات يهدف لتمكين تخصيص رأس المال بشكل أكثر كفاءة وإنتاجية (Aras & Yildirim,2021:3)، وبالنتيجة فإن التقارير المتكاملة ستؤدي الى بيان تأثير التغيير في رأس المال على كل من (White,2010:31):

1. ملكية الوحدة الاقتصادية ونسبة السيطرة في رأس المال.
 2. قيمة التغيير في رأس المال والمقارنة بين الفترات.
 3. تأثيرات التغيير في رأس المال على بقية الاطراف.
- ونظراً لأن القيمة المتولدة تستند إلى رؤوس أموال مختلفة لأصحاب المصالح وفي فترات زمنية مختلفة؛ فإنه لا يمكن التركيز على بعض رؤوس الاموال وتجاهل الأخرى، فليس من المنطقي إنشاء قيمة طويلة الأجل بسياسات غير مناسبة، تجاه رأس المال البشري، لزيادة رأس المال المالي، التي تستوجب تبني منظور متكامل وواسع لتوليد قيمة مستقبلية وجودة معلومات أفضل (King & Roberts,2107:48)، وبالرغم من ذلك فإن إعداد التقارير المتكاملة عملية تتطلب نهج متكامل لإدارة الأعمال، مبني على فهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتحديد أصحاب المصالح وتوقعاتهم المحددة.

كما إن دور التقارير المتكاملة لا يقتصر على إيصال المعلومات الى أصحاب المصالح، بل يسهم في تعزيز الترابط بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية داخل الوحدة الاقتصادية، بشكل أكثر فاعلية للعلاقات بين المؤشرات المالية وغير المالية، التي يوضحها الشكل (2-3).



الشكل (2-3)

التكامل الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في التقارير المتكاملة

Source: Busco, C., Frigo, M. L., Paolo, Q., & Angelo, R. (2014). Leading practices in integrated reporting: management accountants will guide their companies on the journey to value creation, *Strategic Finance*, 23-32. P.31

أن التعرف على هذه القواسم المشتركة بين التقارير المالية والتقارير المتكاملة يُعد خطوة متقدمة في البحث عن إطار مقبول لإعداد التقارير المتكاملة، يسهم في توليد القيمة طويلة الأجل للوحدة الاقتصادية، ويحقق قابلية الفهم باستخدام مفردات مألوفة لمجموعة واسعة من أصحاب المصالح، التي ستقدم إفصاحات موثوقة وشاملة وفي الوقت المناسب، تتجزر جميعها في أساس مفاهيمي مشترك، يهدف إلى الإشراف على رأس المال بكافة أنواعه، التي تشتمل على الآتي (White,2010:30):

1. رأس المال المالي (Financial Capital): يتمثل بالأموال المملوكة للوحدة الاقتصادية أو المقترضة، والمتاحة للاستخدامات الإنتاجية، غالباً ما يتضمن الإبلاغ عنها شرح العلاقة بين المخاطر المالية، والالتزامات المرتبطة باللوائح المطبقة في الحاضر والمستقبل، أو المرتبطة بتطبيق التقنيات الجديدة أو غير المثبتة، فضلاً عن اللوائح التي يمكن أن ينتج عنها التزامات مستقبلية محتملة.

2. رأس المال الفكري (Intellectual Capital): يقصد به الأصول غير الملموسة كالقدرة على الابتكار وبراءات الاختراع والبرمجيات والبحث والتطوير وبناء العلاقات مع سلسلة التوريد، لتحقيق أهداف ومعايير الاستدامة على مستوى الوحدة الاقتصادية، بما في ذلك هيكل الإدارة وقدرتها على مراقبة الأداء والتقييم المستمر، وأنظمة إدارة الأصول مع الوحدات الاقتصادية التابعة أو شركاء الأعمال.

3. رأس المال الطبيعي (Natural Capital): وتتضمن السلع والخدمات التي توفرها البيئة الطبيعية، مثل التنوع البيولوجي، والهواء النقي، والمياه النظيفة، والغابات، ومصادر الأسماك، والأراضي الصالحة للزراعة، بما في ذلك فهم الوحدة الاقتصادية لقيمة الموارد البيئية في تصميم المنتج، وسياسة الاشراف على استراتيجية تغير المناخ كانبعاثات الكربون، معبراً عنها بالأرقام والمتعلقة بالالتزامات الوطنية أو العالمية، وسياسة حماية التنوع البيولوجي.

4. رأس المال التنظيمي (Organizational Capital): تُعد الأنظمة والإجراءات والاتفاقيات التي تعتمدها الوحدة الاقتصادية من الامور التي يجب الإبلاغ عنها بسبب طبيعة وأداء أنظمة الصحة والسلامة المهنية، وكذلك اعتماد القواعد المقبولة بشكل عام والمتعلقة بالاستدامة، وآليات الرصد والإنفاذ لتتبع الامتثال لهذه القواعد، التي تعكس جودة الامتثال وفاعليته لها.

5. رأس المال الاجتماعي (Social Capital): أن التماسك والتعاون بين الكيانات الاقتصادية والمجتمع يعزز الرفاه الفردي والجماعي، وبالنتيجة فإن الإبلاغ يشمل آليات إشراك أصحاب المصالح، بآليات اتخاذ القرار وطرق تقييم فعاليتها، بما في ذلك حقوق العاملين في جميع مراحل سلسلة القيمة، وسياسات حماية خصوصية العاملين والزبائن عند إعداد التقارير المتكاملة. وبالنتيجة فإن الفوائد المحتملة للتقارير المتكاملة تحتوي على الآتي (PWC,2018:6):

1. وصول أكبر إلى المعلومات وشفافيتها عن طريق العمليات المتكاملة وتوحيد المعلومات.
2. تبسيط التقارير، والمفاهيم التحليلية المستخدمة من المحللين الداخليين والخارجيين.
3. إمكانية اتخاذ قرارات أفضل، بناءً على معلومات ذات صلة، ومفهومة، ومتاحة للإدارة ولأصحاب المصالح.
4. استغلال وتخصيص الموارد المالية والبشرية المتاحة بشكل أفضل.
5. الانفتاح على الأسواق المالية للحصول على التمويل الخارجي وبناء روابط وعلاقات خارجية.
6. الميزة التنافسية وتوفير التكاليف في إعداد التقارير، واستقطاب الكفاءات، والتمايز الوظيفي.

ويرى الباحث أن الفوائد المتوقعة لإعداد التقارير المتكاملة، لا تقتصر على تعزيز البيئة التنظيمية الداخلية فقط، بل توفر أيضاً إمكانية نقل قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة الحالية والمستقبلية إلى جميع المساهمين، وتساعد في الكشف عن أن الوحدات الاقتصادية قدمت معلومات معقدة بشكل مضغوط وقصير وموجز ومفهوم، لكن هذه المعلومات لم تكن شاملة وأحياناً متكررة، لذا فإن توفير معلومات متكاملة سيكون مهماً وجوهرياً لاتخاذ القرارات الاستثمارية المستقبلية. بالنتيجة فإن التقارير المتكاملة ستقدم شرح لعناصر يحتاجها اصحاب المصالح لفهم تأثير التقارير المتكاملة على الوحدة الاقتصادية والتي يمكن اختصارها بالآتي: (komg,2012:6)

1. العمل كالمعتاد: مدى عكس التقارير المتكاملة لشكل وأداء الوحدة الاقتصادية الحالي باعتماد على مؤشرات الاداء المالي والتشغيلي للسنة الحالية التي تغطيها التقارير ورغبة بعض اصحاب المصالح معرفة كيف أنها تمثل الحالة الراهنة للوحدة الاقتصادية.
 2. التأثير المحتمل للإدارة: أن الفرص والقضايا الخارجية الواردة في التقارير توضح الصورة بشكل أكثر شمولية ومفهومية للمستفيدين في سياق عدم التأكد على حجم الاستثمارات والخطط المستقبلية وتأثير تلك المتغيرات على قيمة الوحدة المستقبلية.
 3. تقدير القيمة على المدى الطويل: أن الحدود التفصيلية لأفق التشغيلي تتعدى شرح قواعد المنافسة التي تتمثل بالفرص والتهديدات ضمن بيئة الاعمال.
- كما أن الوحدات الاقتصادية التي تستخدم التقارير المتكاملة في أیصال استراتيجيتها بشكل واضح وموجز ومتكامل وكيفية استغلال الموارد المتاحة لخلق القيمة المستقبلية فأنها كذلك تساعد على التفكير الشمولي عن المخاطر الرئيسية وتطوير الاداء المستقبلي وكسب ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح. بالنتيجة فأن هنالك فوارق بين التقارير المتكاملة والتقارير المالية تتمثل بالآتي:

الجدول (2-10) مقارنة بين التقارير المالية والتقارير المتكاملة على وفق الاطر المفاهيمية		
من حيث	التقارير المالية	التقارير المتكاملة
حدود الافصاح	محدودة	مزيد من الشفافية والافصاح المتكامل
التفكير	أفق ضيق	أفق متكامل
التركيز	مالي تاريخي	تاريخي ومستقبلي واستراتيجي
اهتمامات الادارة	رأس المال المادي فقط	جميع صور رأس المال
الاطار الزمني	مدى قصير	مدى قصير ومتوسط وطويل
المرونة	قواعد ملزمة	الاستجابة للظروف الطارئة
الايجاز	طويل ومعقد	موجز وجوهري
التكنولوجيا	ورقي	تكنولوجي
المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على الاطار المفاهيمي للتقارير المالية (ISAB) والاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC).		

3.2.2. أطار التقارير المتكاملة

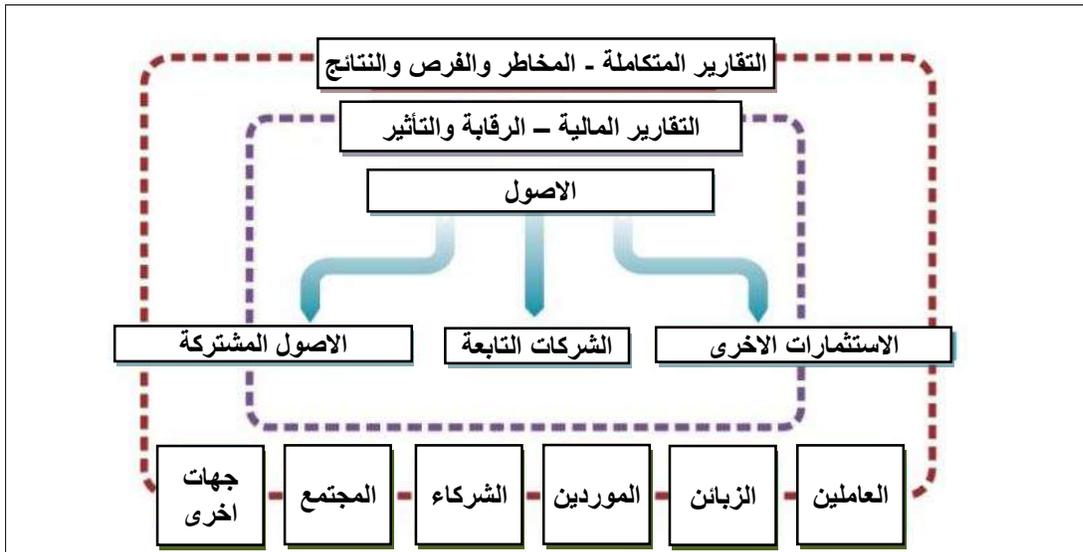
Integrated Reporting Framework

أن ظهور التقارير المتكاملة كان استجابة للأزمة المالية العالمية، بعد سلسلة من إخفاقات الوحدات الاقتصادية التي قوضت الثقة في البيانات المالية التقليدية، إذ تمثل (IR) تطوراً في تقديم المعلومات الاجتماعية والبيئية والمالية، عن طريق تقرير تترايط فيه الأنواع المختلفة من الإفصاحات، استناداً إلى فلسفة متكاملة بهدف توفير معلومات ذات جودة أفضل، لشرح الترابط بين الأبعاد الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للوحدة الاقتصادية (De Villiers, et al, 2017:451)، كذلك لتحسين جودة المعلومات المقدمة لأصحاب المصالح، وتأخذ التقارير المتكاملة بنظر الاعتبار الأهمية النسبية للمخاطر والفرص والمعلومات الواردة في البيانات المالية، التي قد تكون بمثابة نقطة ارتكاز أو نقطة مرجعية لأصحاب المصالح، التي ترتبط بها المعلومات الأخرى في تقرير متكامل لها تأثير كبير في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة عند الإبلاغ (IIRC,2013:19)، كما يرى (IFAC,2011) أن التقارير المالية أصبحت ضيقت الأفق ويجب تطويرها لتصبح تقارير أعمال تحقق التكامل وفق مبادئ إرشادية حددها إطار التقارير المتكاملة والتي يجب فهمها من الوحدات الاقتصادية كالاتي (Busco, et al,2013:36):

1. التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي وقدرتها على توفير نظرة ثاقبة لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية وكيفية تنفيذ تلك الاستراتيجية.
2. قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وتأثيرها في استخدامات راس المال.
3. الترابط والاتصال بين المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة.
4. تقديم رؤية متكاملة حول جودة العلاقات بين الوحدة الاقتصادية، وأصحاب المصالح وإلى أي مستوى تفهم الإدارة احتياجاتهم واهتماماتهم وتوقعاتهم المشروعة، وتضعها في الاعتبار وتسعى إلى الاستجابة لها.
5. الأهمية النسبية وجوهر المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة؛ لتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة بمرور الوقت.
6. الموثوقية والاكتمال في عرض جميع الأمور الجوهرية وبطريقة متوازنة.
7. الاتساق والقابلية على مقارنة المعلومات على أساس متنسق وبطريقة تمكن من المقارنة مع بيئة الاعمال الخارجية.

أن الغرض من النظر إلى ما وراء البيانات المالية؛ هو لتحديد المخاطر والفرص والنتائج التي تؤثر بشكل جوهري في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة، إذ تضع التقارير المتكاملة الحوكمة، ورأس المال بأنواعه (المالي، الفكري، الاجتماعي، البيئي) في منصة مشتركة، يتم عن

طريقها توحيد الأبعاد المتنوعة للأداء التنظيمي، في ظل الرؤية والقيم والاستراتيجية التي تحقق اهدافها (Abeysekera, 2013:239). وبالنتيجة فإن (IR) ستمج المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمة، وبما يشمل الاستراتيجيات والمخاطر والأداء المالي والاستدامة، في تقرير متكامل يوفر نظرة مستقبلية شاملة، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح، من المعلومات التي تبنى على اساسها تقييماً مستنيراً للمستقبل، وليس مجرد معلومات تاريخية عن الوحدة الاقتصادية، بتعزيز المساءلة والإشراف وفهم الترابط بين رؤوس الأموال المالية والانتاجية والبشرية والفكرية والطبيعية والاجتماعية (Singha, et al,2019:3). والشكل (4-2) يوضح حدود الإبلاغ في التقارير المتكاملة.

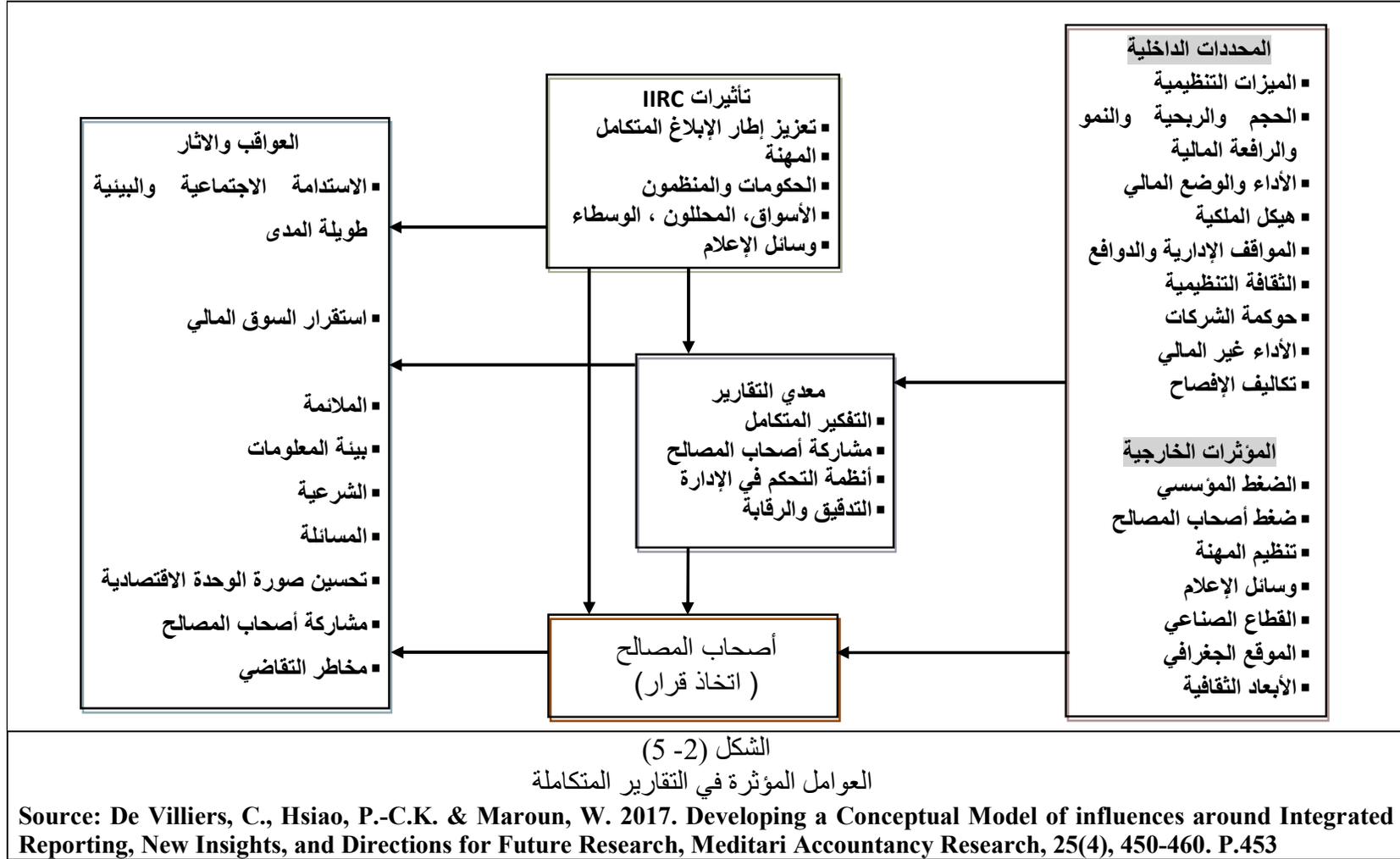


الشكل (4-2)
أطار التقارير المتكاملة

Source: IIRC, (2013), THE International <IR> Framework, The International Integrated Reporting Council, UK, pp.1-35. P.30

إن أنظمة إعداد التقارير المالية غالباً ما تؤدي إلى فجوة بين المعلومات التي تُبلّغ عنها الوحدات الاقتصادية واحتياجات أصحاب المصالح من المعلومات، وبالنتيجة فإن التقارير المتكاملة تحاول ردم تلك الفجوة، عن طريق توفير أساس للوحدات الاقتصادية لشرح كيفية توليد القيمة بشكل أكثر فعالية لأسواق رأس المال، مع الأخذ بنظر الاعتبار حجم التأثيرات الداخلية والخارجية في إعداد التقارير المتكاملة (Steyn,2014:483).

ويرى الباحث أن حجم الضغوطات والعوامل التنظيمية والمحددات الداخلية والخارجية التي تؤثر في الإفصاح؛ تمثل تحدياً للإدارة في إعداد تقرير متكامل عالي الجودة، سواء في الإفصاح عن الاستراتيجيات أو المخاطر وكيفية إدارة الموارد غير المالية، فيما يتعلق بتعزيز شفافية الإبلاغ المتكامل، إذ يواجه معدي التقارير ضغوطاً من الإدارة العليا وأصحاب المصالح الخارجيين لإعداد تقرير متكامل، والشكل (5-2) يوضح العوامل المؤثرة في إعداد التقارير المتكاملة.



من الشكل (2-5) يتضح تأثير الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، في البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، التي يمكن ملاحظتها في تعزيز عملية الإفصاح، لاتخاذ القرارات الادارية أو الاستثمارية من المستفيدين من التقارير المتكاملة، وكيفية تأثير البيئة المحيطة في بناء التفكير الاستراتيجي المتكامل، والعواقب المحتملة الناشئة عنها، مما قد يؤثر في أنظمة الرقابة الإدارية المعتمدة داخل الوحدة الاقتصادية.

أن أبرز التحديات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة هي (IIRC,2011:21):

1. اللوائح (Regulation): غالباً ما تكون اللوائح والتعليمات والقوانين المحلية، حاكمة في الإبلاغ عن أنشطة الوحدة الاقتصادية، لذلك من المرجح ان تختلف درجة الإبلاغ المتكامل، على وفق البيئة القانونية التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية.

2. مجلس الإدارة (Directors Duties): في حالات عديدة يوجه الإبلاغ في التقارير المتكاملة نحو جهات معينة على وفق الثقافة التنظيمية للوحدة الاقتصادية، أو رغبات الإدارة العليا.
3. مسؤولية الإدارة (Directors Liability): أن إعداد التقارير المتكاملة سيغطي موضوعات جديدة، ويركز بشكل أكبر على المستقبل؛ فإن المخاوف المتعلقة بمسؤولية المكلفين بالحوكمة، ستحتاج إلى قواعد حكم عادلة ومتسقة.

4. سرية المعلومات (Commercial Confidentiality): يجب ان تكون هنالك موازنة بين الرغبة في الإفصاح، وتجنب الكشف عن المعلومات التنافسية.

5. بناء القدرات (Capacity Building): أن بناء المعرفة والخبرة عبر نظام إعداد التقارير ضروري للنجاح على المدى الطويل.

6. نظم المعلومات (Information Systems): ستحتاج الوحدات الاقتصادية، إلى إنشاء أو تعزيز نظم المعلومات، لتجميع وتحليل وتصنيف البيانات الخاصة بالأنشطة المالية وغير المالية.

7. مراجعة التشريعات واللوائح والمعايير (Revising Legislation, Regulation and Standards): يتطلب من الوحدات الاقتصادية مراجعة التشريعات واللوائح والمعايير والتنسيق بينها، وكذلك الموارد والإجراءات التنظيمية الأخرى كقوانين البيئة والتداول والأوراق المالية.

8. الأساليب التحليلية (Revised Analytical Techniques): تتطور الأدوات التحليلية التي تتضمن مجموعة واسعة من العوامل المالية وغير المالية، لتطوير الإفصاحات الملائمة عن تحليل الاستثمارات.

9. سلسلة التوريد الاستثمارية (Investment Supply Chain): تدفع العديد من هياكل التعويض والحوافز الحالية على طول سلسلة التوريد الاستثمارية التركيز على المدى القصير، إذ

تتخذ خطوات من الجهات التنظيمية وغير التنظيمية لإعادة التوازن عن طريق مجموعة من الاجراءات المؤثرة في عوائد الاستثمار على المدى الطويل.

10. التوكيد المستقل (Independent Assurance): يمثل دوراً مهماً في أسواق رأس المال، عندما يكون التقرير المتكامل هو التقرير الرئيس للوحدة الاقتصادية، فإن المستفيدين سيرغبون في أن يخضع هذا التقرير لتدقيق مستقل.

أن التحدي الرئيس لمجالس الادارات في اعتماد التقارير المتكاملة؛ هو كيفية دمج التقارير المتكاملة كجزء من متطلبات إعداد التقارير الحالية؛ بسبب اشراك أصحاب المصالح في إعدادها وتعيين هيئة تنظيمية ستضع معايير الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها التقارير المتكاملة ضمن استراتيجية التفكير المتكامل، إذ أن أصحاب المصالح سيدفعون الوحدات الاقتصادية، إلى إعداد تقارير شاملة عن جميع الجوانب المالية وغير المالية، التي يمكن أن تؤثر في القرارات الاستثمارية بما في ذلك سلوك المستهلك (Singha, et al,2019:6). ولتلبية توقعات أصحاب المصالح؛ يجب اتخاذ خطوات عدة لضمان استدامة نموذج الأعمال على المدى القصير والمتوسط والطويل، وتقديم تقارير متكاملة عالية الجودة، وهذا يشمل تحديد وفهم الاحتياجات والتوقعات المشروعة للجهات المستفيدة من التقارير المتكاملة (Mcnally, et al,2017:486)، كما أن تحديد نموذج الاعمال يتطلب هندسة تدفق المنتجات والخدمات والمعلومات، بما في ذلك وصف أصحاب المصالح والمستفيدين الآخرين وأدوارهم في توليد القيمة الحالية والمستقبلية (Burkhart et al,2011:6)، واستثمار الأصول والقدرات البشرية المتوفرة لدى الوحدة الاقتصادية، بما يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية عن طريق تنفيذ الاستراتيجيات التي تؤدي إلى تحسين كفاءتها وفعاليتها (Seppanen & Makinen,2013:391)، وبالنتيجة فإن نموذج الاعمال هو أداة منطقية لتمثيل استراتيجيات الوحدة الاقتصادية وعملياتها وعلاقاتها التي تنشأ نتيجة ممارسة الاعمال في البيئة الاجتماعية والثقافية (Barquet et al,2013:693).

ولغرض اعتماد التقارير المتكاملة كمنهج للإفصاح عن أنشطة الوحدة الاقتصادية يجب أن تشمل على عناصر رئيسة حددها الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة هي (IIRC,2013:5):

1. نظرة عامة على المنظمة والبيئة الخارجية: ماذا تفعل المنظمة وما هي الظروف التي تعمل في ظلها؟
2. الحوكمة: كيف يدعم هيكل حوكمة المنظمة قدرتها على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل؟
3. نموذج العمل: ما هو نموذج عمل المنظمة؟

4. المخاطر والفرص: ما هي المخاطر والفرص المحددة التي تؤثر على قدرة المنظمة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وكيف تتعامل المنظمة معها؟

5. الاستراتيجية وتخصيص الموارد: إلى أين تريد المنظمة أن تذهب وكيف تنوي الوصول إلى هناك؟

6. الأداء: إلى أي مدى حققت المنظمة أهدافها الاستراتيجية للفترة وما هي نتائجها من حيث التأثيرات على رؤوس الاموال؟

7. النظرة المستقبلية: ما هي التحديات والشكوك التي من المحتمل أن تواجهها المنظمة في متابعة استراتيجيتها، وما هي الآثار المحتملة على نموذج أعمالها وأدائها المستقبلي؟

8. أساس العرض: كيف تحدد المنظمة الأمور التي يجب تضمينها في التقرير المتكامل وكيف يتم قياس هذه الأمور أو تقييمها؟

وحددت اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة مبادئ رئيسة يجب مراعاتها عند إعداد التقارير المتكاملة وتشتمل على الآتي: (IIRC,2013,24)

1. مبادئ أعداد التقارير المتكاملة وتتضمن :

أ. مبادئ خاصة بحدود ونطاق التقارير المتكاملة.

ب. مبادئ توضيح كيفية اختيار محتوى التقارير المتكاملة.

ج. مبادئ توضيح جودة المعلومات المفصح عنها.

2. العناصر التي تتضمنها التقارير المتكاملة وهي :

أ. شكل التقارير المتكاملة .

ب. نموذج الاعمال وهيكل الحوكمة والتنظيم.

ج. سياسة التوظيف وحوافز العاملين.

د. التعليقات التحليلية كما تراها الادارة.

هـ. المحاسبة عن الاداء خلال الفترة.

ويرى الباحث أن أفضل السبل للتعامل مع تحديات إعداد التقارير المتكاملة، هو أن تكون عملية إعدادها وفق القواعد والاتفاقيات المسموح بها في الإفصاح، بما في ذلك التوفيق بين رغبات الإدارة العليا في احكام الرقابة على الإفصاح؛ ومتطلبات أصحاب المصالح في الحصول على تقارير متكاملة وشاملة لجميع الجوانب المالية والبيئية والاجتماعية، التي يمكن تحديدها عن طريق اختيار نموذج اعمال متكامل يقوم على تحديد اهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية المستقبلية والادوات اللازمة لتحقيق تلك الاهداف وتوليد القيمة الحالية والمستقبلية.

4.2.2. خصائص التقارير المتكاملة Integrated Reports Characteristics

يتسم الواقع الاقتصادي والاجتماعي بمستويات عالية من التغيرات الديناميكية، كالعولمة، وانفتاح الأسواق، والتطور التكنولوجي، فضلاً عن التغيرات في أنماط الحياة التي أثرت جميعها على أساليب الاتصال بين الوحدات الاقتصادية وأصحاب المصالح (Matuszyk,2018:2). إذ أن الغرض من التقرير المتكامل هو التواصل بطريقة موجزة، حول كيفية إنشاء استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وحوكمتها وأدائها، ضمن البيئة الخارجية لتوليد القيمة والحفاظ عليها، ويختلف التقرير المتكامل عن التقرير السنوي الذي تصدره الإدارة للتواصل مع أصحاب المصالح، الذي يتضمن البيانات المالية فضلاً عن تقرير مجلس الإدارة وتقرير التدقيق، كتعزيز لمفهوم الإفصاح والشفافية، بينما يقدم التقرير المتكامل معلومات أكثر تفصيلاً عن أداء الوحدة الاقتصادية التي تشتمل على المعلومات المالية، والبيئية، والاجتماعية، والحوكمة، وكيفية الترابط بينها، إذ تمتلك تلك المعلومات نفس قدرة تأثير المعلومات المالية في اتخاذ القرار، التي من المفترض ان توفرها التقارير المتكاملة للمستخدمين الداخليين كفهم أفضل للأداء المالي وغير المالي، وللمستخدمين الخارجيين كمعلومات شاملة من ناحية المقاييس غير المالية وكذلك اسواق المال (Du Toit,2017:7). وتاريخياً ركزت التقارير المالية السنوية على الأداء المالي، على الرغم من أن البيانات المالية المعدة على وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، تلعب دوراً لا يقدر بثمن في أسواق رأس المال واتخاذ القرار من المستثمرين، إذ تدرك الإدارة وأصحاب المصالح بشكل متزايد الحاجة إلى المعلومات غير المالية الملائمة التي لا ترد ضمن القوائم المالية، لذلك فإن التقارير المتكاملة تتمتع بخصائص عدة من شأنها أن تعزز الشفافية والإفصاح التي تشتمل على: (Steyn,2014:478)

1. المعلومات المبلغ عنها تتماشى بشكل أفضل مع احتياجات أصحاب المصالح.
2. توفر معلومات غير مالية أكثر دقة.
3. تعزيز ثقة أصحاب المصالح بالوحدة الاقتصادية.
4. تخصيص الموارد وخفض التكاليف.
5. تعزيز إدارة المخاطر.
6. تحديد وتقييم الفرص المتاحة.
7. زيادة المشاركة مع المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين بما في ذلك العاملين.
8. انخفاض كلفة رأس المال والحصول عليه بسبب تحسين الإفصاح في التقارير المتكاملة.
9. تطوير لغة مشتركة وزيادة التعاون بين وظائف الوحدة الاقتصادية.

وقد حُددت خمس خصائص نوعية للتقارير المتكاملة، تتكامل مع الخصائص النوعية للتقارير المالية وتقارير الاستدامة وعمل الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، بالتنسيق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمبادرة العالمية لإعداد التقارير، التي يوضحها الشكل (6-2).

الوقتية	الخصائص التعزيزية		التمثيل الصادق			الملائمة			الخصائص النوعية للتقارير المالية
	قابلية المقارنة	قابلية الفهم	قابلية التحقق	الخلو من الخطأ	الحياد	الاكتمال	(الأهمية النسبية) المادية	القيمة التنبؤية	
الوقتية	التناسق	الوضوح الإيجاز	الموثوقية	الدقة	التوازن	الاكتمال	المادية		الخصائص النوعية للتقارير المستدامة
الوقتية	المقارنة	الوضوح	الموثوقية والاكتمال			المادية		المبادئ التوجيهية للتقارير المتكاملة	
الوقتية	الاتساق والمقارنة	الايجاز	الموثوقية والاكتمال			المادية		الخصائص النوعية للتقارير المتكاملة	
الوقتية	المقارنة	الفهم	التمثيل الصادق			الملائمة		الخصائص النوعية للتقارير المتكاملة	

الشكل (6-2)
الخصائص النوعية للتقارير المتكاملة

Source: Cooray, T., Gunarathne, A.D., & Senaratne, S, (2020), Does Corporate Governance Affect the Quality of Integrated Reporting?, Sustainability, 12(10),pp.1-30. P.12

يوضح الشكل (6-2) أهم الخصائص المشتركة بين إعداد التقارير المالية على وفق معايير المحاسبة الدولية، والخصائص النوعية لتقارير الاستدامة وتكاملها مع الخصائص النوعية للتقارير المتكاملة، إذ تشمل الخصائص النوعية للتقارير المتكاملة على الملاءمة التي تغطي مفاهيم الأهمية النسبية، والقيمة التنبؤية، والقيمة التوكيدية، أما التمثيل الصادق فيشمل الحياد وقابلية التحقق، والاكتمال، والخلو من الخطأ، والتوازن، والموثوقية، والقابلية للفهم الذي يمثل الوضوح والإيجاز، أما قابلية المقارنة فترتبط بمفهوم الاتساق والمقارنة، بينما تشترك جميعها بالتوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات.

5.2.2 أغراض ومميزات التقارير المتكاملة

The Purposes and Features Of Integrated Reports

إن السعي لإعداد التقارير المتكاملة يتطلب فك الارتباط وتحليل وجهات النظر المتباينة حول الغرض من هذه التقارير، وبما أن الهدف الرئيس هو تحقيق "إطار عمل متكامل للتقارير المتكاملة"؛ فذلك سيعكس عدد من الأغراض التي من شأنها أن تحقق الآتي (Massie,2010:3):

1. دعم احتياجات أصحاب المصالح للمعلومات، والتركيز على اظهار الاثار الاقتصادية للقرار المتخذ.
2. الترابط بين العوامل البيئية، والاجتماعية، والحوكمة، والعوامل المالية في القرارات التي تؤثر في الأداء، وتولد القيمة بمرور الوقت.
3. تقديم إطار مفاهيمي للعوامل البيئية، والاجتماعية، التي يجب مراعاتها بشكل منهجي، في إعداد التقارير واتخاذ القرارات.
4. التوازن بين مقاييس الأداء، بعيداً عن التركيز غير المبرر على الأداء المالي قصير الأجل.
5. توفير معلومات عن الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية، لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرار الافضل لتحقيق اقصى كفاية للموارد المتاحة.

وبالنتيجة فإن الإفصاح ليس سوى وسيلة لتحقيق غاية، هي توصيل معلومات عالية الجودة لمساعدة مستخدميها على اتخاذ قرارات أفضل (Wood,2010:25)، وعليه فإن التقارير المتكاملة تتصف بعدد من المميزات، التي يمكن عن طريقها اضافة القيمة بمرور الوقت وعلى وفق مستخدميها.

إذ تتميز التقارير المتكاملة من وجهة نظر صانعي السياسة والمنظمين وجهات وضع المعايير بالآتي: (IIRC,2011:23)

1. فاعلية تخصيص رأس المال (Effective Capital Allocation): أن دراسة التحديات المستقبلية، سيمكن تخصيص رأس المال المستثمر على اساس الاستجابة للفرص المتاحة التي قد تتعلق بأمن الطاقة وندرة الغذاء وتغير المناخ.
2. التوافق (Harmonization): غالباً ما يخضع الإبلاغ الى عدد من القوانين واللوائح والمعايير والقواعد والإرشادات ومتطلبات الإدراج في الاسواق المالية، التي تختلف بين البلدان، التي يمكن العمل على التوافق بينها وتخفيض الاختلاف لتحقيق اتساق موحد، في الإبلاغ الى اقصى درجة يمكن الوصول اليه، وخاصة فيما يتعلق بالقضايا المستجدة في الإبلاغ.
3. الاستقرار الاقتصادي والسوقي (Economic and Market Stability): أن الازمات العالمية تكشف عن المخاطر الاقتصادية، التي تنتقل للأسواق المالية عن طريق المتعاملين فيها،

والتحوط لتلك المخاطر بتعزيز شفافية المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، المرتبطة بتحسين اتخاذ القرار الداخلي وسلوكيات الإدارة، فضلاً عن السماح لواضعي السياسات والمنظمين بتحديد مثل هذه المخاطر فور ظهورها بما يمكن التعامل معها في الوقت المناسب، ويزيد من الاستقرار الاقتصادي والسوقي.

4. إدارة الموارد المشتركة (Stewardship of Common Resources): تحدد الإدارة أفضل الممارسات لإدارة الموارد المشتركة، وإمكانية المسائلة والرقابة، تبعاً للمنظور الأوسع الذي يتطلبه إعداد التقارير المتكاملة الذي يشمل الموارد والعلاقات التي تحقق القيمة بمرور الوقت؛ كونها موارد عامة للمجتمع تتعلق برأس المال البشري والطبيعي والاجتماعي.

5. الوصول إلى المعلومات (Access to Information): يمكن أن يدعم الإبلاغ المتكامل، عن طريق إتاحة الوصول إلى المعلومات الملائمة لصانعي السياسات لبناء القرارات.

بينما تتميز التقارير المتكاملة من وجهة نظر المستثمرين بالآتي: (Hurghi,2017:7)

1. الواجب الائتماني (Fiduciary Duty): أن توفير معلومات أكثر تكاملاً يساعد الصناديق الاستثمارية على إدارة استثماراتها بالإمانة عن الآخرين، ومراعاة الواجب الائتماني لتحقيق أفضل عائد مالي.

2. التوجهات والتوقعات المستقبلية (Future Orientation and Outlook): تركز المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، بشكل أكبر على المعلومات التي تولد القيمة بمرور الوقت، التي تساعد المستثمرين في تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد التدفقات النقدية المستقبلية.

3. المخاطر والفرص (Risks and Opportunities): تكشف التقارير المتكاملة عن المخاطر والفرص الرئيسية كما تراها الإدارة، بما يمكن المستثمرين من تقييم الأثر القصير والمتوسط والطويل الأمد لهذه المخاطر والفرص عبر محافظهم الاستثمارية.

4. القابلية للمقارنة (Comparability): توفر التقارير المتكاملة منصة للمساعدة في تعزيز نماذج التقارير الخاصة بالقطاعات وجمع المعلومات، بما يساعد على تحسين التحليل القطاعي والجغرافي والمقارنة، وتحقيق قدر أكبر من الرقابة والمسؤولية.

5. المعلومات المتصلة (Connected Information): يوضح التقرير المتكامل الروابط بين استراتيجية الوحدة الاقتصادية، والحوكمة، والأداء المالي، والسياق الاجتماعي، والبيئي، والاقتصادي الذي تعمل فيه، والموازنة بين المعلومات التي يجري الإبلاغ عنها خارجياً، مع المعلومات التي تستخدمها الإدارة لاتخاذ القرار الذي سيتيح للمستثمرين إجراء تقييم أكثر فاعلية للأثر المشترك للعوامل المتنوعة التي تؤثر مادياً، على القيمة السوقية على المدى الطويل.

6. تحسين التحليل المعلوماتي (Improved Analysis): سيتمكن المحللون من الوصول إلى معلومات أكثر منفعة في شكل تقرير موجز متكامل، مع فرصة "التعمق" للحصول على معلومات أكثر تفصيلاً عند الضرورة، الذي يمكن أن يؤدي إلى مساعدة المحللين على دمج مجموعة أوسع، من مؤشرات الأداء الرئيسية المرتبطة باتخاذ القرار.

بينما تتميز التقارير المتكاملة من وجهة نظر التدقيق والرقابة بالآتي:(Oprisor,2015:93)

1. الضمان المستقل (Independent Assurance): يلعب التدقيق المستقل للبيانات المالية حالياً دوراً مهماً في أسواق رأس المال العالمية؛ لذلك فإن أصحاب المصالح الخارجيين سيرغبون في أن يخضع هذا التقرير لتأكيد مستقل، وضمان بمراجعتها من جهة مستقلة.

2. التقنيات الجديدة (New Techniques): أن الرقابة والتدقيق على المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، أكثر صعوبة من المعلومات التي يكشف عنها على وفق أطر إعداد التقارير المالية، إذ يتطلب استخدام وتطوير تقنيات ومعايير وآليات الرقابة والتدقيق لدعم ضمان التقارير المتكاملة.

أما مميزات التقارير المتكاملة من وجهة نظر المستخدمين الاخرين تشتمل على:
(Hoque,2017:245)

1. مواءمة القضايا المستدامة (Alignment Of Sustainable Issues): تقدم الوحدات الاقتصادية التي تتبنى التقارير المتكاملة الإبلاغ ليس فقط عن رأس المال المستثمر في الاصول بل يشمل أيضاً رأس المال البشري والطبيعي والاجتماعي وغيرها، بما يتماشى مع المصالح العامة للمجتمع.

2. مشاركة أصحاب المصالح (Stakeholder Engagement): أن اشراك مستخدمي التقارير المتكاملة سيؤدي الى زيادة فاعلية المعلومات الواردة فيها والتركيز على القضايا المتعلقة بالتغيرات البيئية والاجتماعية المستجدة في المجتمع.

3. سلسلة التوريد (Supply Chain): يوفر الإبلاغ في التقارير المتكاملة رؤية أكبر لكيفية تأثير الوحدة الاقتصادية على مجموعات أصحاب المصالح وسلسلة التوريد الخاصة بها.

4. التركيز على قضايا محددة (Focus on Specific Issues): أن دمج القضايا البيئية والاجتماعية مع القضايا المالية، يؤدي إلى التركيز على القضايا التي تهم مجموعات معينة من أصحاب المصالح، وتطوير إطار العمل معها.

وتتميز التقارير المتكاملة من وجهة نظر العاملين، بالآتي:(IIRC,2011:24)

1. الآفاق المستقبلية (Future Prospects): عن طريق التقارير المتكاملة سيتمكن العاملين الحاليين أو المحتملين، من تكوين منظور متكامل للآفاق المستقبلية، وكذلك القدرة على تمييز إمكانية توافق قيم الوحدة الاقتصادية مع قيمهم الخاصة.

2. ربط الوحدة الاقتصادية (Connecting The Organization): تساعد التقارير المتكاملة على فهم درجة ارتباط الأداء الوظيفي بتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية والمساهمة في قدرتها على إنشاء القيمة والحفاظ عليها بمرور الوقت.

وكذلك اجتذب الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة انتباه العديد من الأكاديميين والباحثين كونه يمثل آفاق مستقبلية تعكس التطور القادم للإبلاغ عن نتائج الأعمال (Hamad et al,2020:2) إذ تتميز بالآتي:

1. البحث (Research): عن طريق التقارير المتكاملة سيكون للأكاديميين دور مهم في تطوير الإطار المفاهيمي والبحث عن القضايا الناشئة والمشاكل التي تواجه الإبلاغ في هذه التقارير بمرور الوقت.

2. التعليم (Education): سيكون للأكاديميين دور قوي في التعليم وبناء القدرات لدى الدارسين وتطوير مهاراتهم العلمية والعملية، الذي سيكون ضرورياً لنجاح إعداد التقارير المتكاملة على المدى الطويل.

ويرى الباحث أن بيئة الأعمال الاقتصادية تغيرت بشكل كبير وأصبحت أكثر تعقيداً، مما جعل متخذ القرار يعتمد على معلومات غير مألوفة مسبقاً في قراراته، فالتقارير المالية أصبحت غير قادرة على تلبية احتياجات متخذ القرار لمواجهة هذه التغييرات، فعدم احتواء التقارير التي تقدمها الوحدات الاقتصادية على معلومات غير مالية تتعلق بالبيئة الاجتماعية والصحية والتلوث والمناخ وغيرها من المعلومات الملائمة التي تسهم في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية بمرور الوقت، وبالنتيجة اكتسب الإبلاغ المتكامل (IR) اهتماماً كبيراً لتحسين جودة المعلومات المقدمة للمستفيدين، فضلاً عن تعزيز الرقابة والإفصاح، وتخصيص الموارد المتاحة في عملية صنع القرار، واتاحة تحسين العلاقات الدولية بين الكيانات الاقتصادية، التي توجه أغلبها الى دمج الإفصاحات المالية وغير المالية في تقاريرها السنوية.

إن جودة التقارير المتكاملة تنعكس على قيمة الوحدة الاقتصادية موضع اهتمام اصحاب المصالح واتخاذ القرارات الاستثمارية ومدى نجاعة المعلومات المفصح عنها ضمن التقارير المتكاملة في استشراف افاق المستقبل لتوليد القيمة والذي وهو ما سيتم تناوله في الفصل الثالث .

الفصل الثالث
جودة التقارير المتكاملة
وانعكاسها في قيمة الوحدة
الاقتصادية

الفصل الثالث

جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها في قيمة الوحدة الاقتصادية

The Quality Of Integrated Reports and Its Reflection In The Value Of The Economic Entity

يمثل إعداد التقارير المتكاملة (IR) تحولاً لنمط إعداد التقارير في الوحدة الاقتصادية، بهدف تشجيع وتنفيذ استراتيجية مستدامة عن طريق التفكير المتكامل، إذ يجب أن تعكس التقارير نموذج عمل الوحدة الاقتصادية، وتمكين أصحاب المصالح من تقييم قدرتها بشكل أكثر فاعلية، في إنشاء القيمة الحالية والمستقبلية، وكذلك السماح لمستخدمي المعلومات بتقييم الأداء على المدى الطويل، وكيفية تخصيص الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية بشكل أكثر فعالية، إذ تجمع التقارير المتكاملة بين المعلومات المالية، والحوكمة، والاجتماعية، والبيئية، في تقرير واحد وتحويل الاهتمام من نوع وكمية المعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية، إلى تحقيق أعلى مستوى جودة في التقارير المتكاملة، التي غالباً ما ترتبط بعض صفاتها بالحقائق الموضوعية، بينما يرتبط البعض الآخر بمشاعر ذاتية أكثر. فضلاً عن ذلك يمكن ان يتأثر مفهوم الجودة بالبيئة ومعايير المجتمع.

وسيجري في هذا الفصل تناول مفهوم جودة التقارير المتكاملة، وعلاقتها بالأبعاد الثقافية، ومن

ثمّ تأثيرها في قيمة الوحدة الاقتصادية، وسيشتمل على مبحثين رئيسيين وكالاتي:

1. **المبحث الأول:** جودة التقارير المتكاملة، يُستعرض فيه مفهوم جودة المعلومات في التقارير المتكاملة، وخصائص جودة هذه المعلومات، ومفهوم جودة التقارير المتكاملة، وكيف تتكامل جودة التقارير المتكاملة، وماهي العوامل المؤثرة في جودة التقارير المتكاملة.
2. **المبحث الثاني:** قيمة الوحدة الاقتصادية، يتناول تأثير الأبعاد الثقافية في تقييم الوحدة الاقتصادية، والعلاقة بين التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية، وكيف تتحقق جودة التقارير المتكاملة.

المبحث الاول

جودة التقارير المتكاملة

Quality Of Integrated Reports

تقدم التقارير المتكاملة معلومات تساعد المستفيدين في اتخاذ قرارات ملائمة تخدم التوجهات نحو تعزيز القيمة، ويختلف مفهوم الجودة باختلاف الجهة التي تطرحه، فمفهوم الجودة من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية يختلف عنه من وجهة نظر المستفيدين كل على وفق نوع القرار ودرجة الاستفادة، وفي الأساس تشير الجودة إلى مجموعة الخصائص الكامنة التي تسمح بتلبية الاحتياجات الظاهرة أو الضمنية، إذ جاء في لسان العرب، أن أصل الجودة لغوياً يعني (جود) وهو نقيض الرديء، وأصله جِيُود فقلبت الواو ياء لانكسارها ومجاورتها الياء، ثم أُدغمت الياء الزائدة فيها، والجمع جِيَاد، وجيادات جمع الجمع (أبن منظور، 1999:411).

ويمكن تناول ما تعنيه جودة التقارير المتكاملة كالاتي:

Integrated Report Quality

1.1.3. جودة التقارير المتكاملة

تشير جودة التقارير المتكاملة (Integrated Report Quality) من الناحية المفاهيمية إلى درجة امتثال التقارير المتكاملة وخضوعها الى ممارسة الحوكمة، من القائمين على إعداد هذه التقارير، وكذلك البيئة الخاصة بالوحدة الاقتصادية لتحديد الأمور الجوهرية، وكيفية الكشف عنها في التقارير المتكاملة، وبالنتيجة فإن إدارة الوحدة الاقتصادية لديها حرية التصرف فيما يتعلق بما تختار الإفصاح عنه، الذي سيؤدي إلى مستويات مختلفة، من التوافق بين التقارير المتكاملة والإطار المفاهيمي (Moloi,2020:2) الذي يسعى الى إنتاج تقارير متكاملة عالية الجودة، طويلة المدى كجزء من ممارسات الأعمال السائدة في القطاعين العام والخاص، بهدف تحسين جودة المعلومات المتاحة (IIRC,2013:2).

إن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، له قيمة لدى أصحاب المصالح ومقدمي رأس المال بصورة خاصة، وتزويدهم بكلا شكلي المعلومات في تقرير شامل واحد، لتوليد وتعزيز القيمة على المدى الطويل، والكشف عن المعلومات المالية وغير المالية بطريقة تكميلية، تمكنهم من تقييم الفرص المتاحة بشكل أكثر فاعلية، ومراقبة استثمار رأس المال بشكل مكثف، وهذا هو الهدف الذي تسعى التقارير المتكاملة لتحقيقه، وبالنتيجة فإن الفوائد المتحققة من تقارير متكاملة عالية الجودة تشتمل على الآتي (Moloi,2020:3):

1. عرض استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وكيفية استجابة نموذج أعمالها للتغيرات في البيئة

الخارجية والمشهد التنافسي.

2. عرض المخاطر والفرص المحددة، التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل.

3. تحديد ماهية التخفيف من المخاطر الرئيسية، وهيكل الحوكمة اللازم لدعم توليد القيمة.

4. التركيز على الأداء المالي والأداء غير المالي، لتلبية احتياجات الإدارة وأصحاب المصالح الآخرين.

5. تخصيص الموارد المتاحة على أساس ارتباطها بالبيئة الخارجية، ومستوى الاستفادة منها.

6. مشاركة الإدارات المتعددة في إعداد التقارير المتكاملة، وعدم اقتصرها على جهة محددة.

7. تحسين وزيادة كفاءة العمليات الداخلية وتخفيض التكاليف، عن طريق تقاطع المعلومات بين الأقسام.

8. انخفاض كلفة رأس المال، وتوفير معلومات جوهرية بطريقة متكاملة مرتبطة بتوليد القيمة.

9. تخفيض تكاليف الحصول على المعلومات، ومعالجتها لأصحاب المصالح الخارجيين.

كما أن الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)، يتكامل مع الإطار العام لأخلاقيات الإدارة والصادر عن معهد المحاسبين الإداريين (IMA)، فيما يخص ضرورة تحقيق مستوى عال من الجودة عن المعلومات المفصح عنها، وأن تلتزم الإدارة بعدد من المعايير التي تؤدي تعزيز الكفاءة، والسرية، والنزاهة، والمصادقية التي تشتمل على الآتي (IMA,2017:7):

1. الكفاءة (Competence): يقصد بها الحفاظ على مستوى مناسب من القيادة المهنية والخبرة، عن طريق تعزيز المعرفة والمهارات، للقيام بالواجبات المهنية على وفق القوانين والأنظمة والمعايير الفنية الملائمة، لتقديم معلومات دقيقة وواضحة وموجزة وفي الوقت المناسب، تسهم في اكتشاف المخاطر والمساعدة في إدارتها.

2. السرية (Confidentiality): أن الحفاظ على سرية المعلومات، يجب أن يكون وفق القوانين واللوائح التي تسمح بذلك، كنتيجة للمحافظة على التنافسية السوقية، وأن يصرّح عنه كجزء من الامتثال لمتطلبات الحوكمة.

3. النزاهة (Integrity): تعني ضرورة تحقيق مبدأ عدم تضارب للمصالح، وعدم الامتناع عن استخدام المعلومات السرية لمزايا غير أخلاقية أو غير قانونية، أو أي سلوك من شأنه أن يؤدي إلى حدوث ضرر مادي أو معنوي للآخرين.

4. المصادقية (Credibility): أن توصيل المعلومات بشكل عادل وموضوعي، من أهم أولويات الإدارة التي يمكن توقعها من أصحاب المصالح، بما في ذلك الإبلاغ عن القيود التي من شأنها أن تؤثر في القرار المتخذ نتيجة عدم وضوح المعلومات.

أن التقارير التي تقدمها الوحدة الاقتصادية تمثل حلقة الوصل مع الأطراف الأخرى، وعن طريق المعلومات التي تشتمل عليها التقارير المختلفة؛ يتخذ أصحاب المصالح قراراتهم، ومن أجل أن تكون قادرة على التأثير في اتخاذ القرارات؛ يجب أن تكون المعلومات الواردة في هذه التقارير دقيقة وموثوقة، ومع ذلك فإن اغلب الوحدات الاقتصادية، تلجأ بشكل متزايد إلى تمهيد البيانات المالية، من أجل تقديم صورة أكثر جاذبية لأكثر عدد ممكن من المستثمرين (Remenaric, et al, 2019:193).

ويرى الباحث فضلا عما سبق أن تقديم معلومات تتمتع بالشفافية يساعد متخذي القرار وأصحاب المصالح في اتخاذ قرارات رشيدة، فأى حدث من المحتمل أن يؤثر في الوضع المالي الحالي للوحدة الاقتصادية، أو المخاطر المستقبلية، يجب أن يشار إليه في تلك التقارير وأن تقدم المعلومات للمستفيدين ليكونوا قادرين على تكوين رؤية واضحة للوحدة الاقتصادية كما لو كانوا داخلها. ويمكن القول أن جودة المعلومات في التقارير المتكاملة هي تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من أعداد التقارير المتكاملة في تقديم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة وبالنتيجة فهي مصداقية المعلومات وما تحققه من منفعة لأصحاب المصالح.

2.1.3. التكامل في جودة التقارير المتكاملة

Integration of Integrated Quality Reports

تُعد المعلومات في الوقت الحاضر محرك الأسواق العالمية ومعيار تطورها المتسارع، فكلما قدمت الوحدات الاقتصادية معلومات أكثر تفصيلاً، كلما عملت الأسواق بشكل أفضل، لذلك زادت كمية المعلومات التي تفصح عنها الوحدات الاقتصادية بشكل ملحوظ خلال العقود الماضية، وإعداد تقارير تشتمل على البيانات المالية والحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية (Von,2014:395)، لكن في الواقع ان هذه التقارير غير متصلة، ويصعب دمجها إلى الحد الذي يمكن أن يقوض المصادقية التمثيلية للإفصاح، وبالنتيجة عدم تحقق الغاية منها، وبما يؤدي إلى وجود ثغرات في المعلومات لدى المستفيدين منها، وكذلك عرقلة اتخاذ القرارات بصورة مثالية، لذلك دعت الحاجة إلى تجميع البيانات والمعلومات في التقارير المتكاملة، بهدف تعزيز الشفافية والموثوقية لدى أصحاب المصالح، وتوفير مزيد من الدقة والمعلومات المتجانسة، ورؤية متعمقة وشاملة لكيفية إنشاء القيمة والعوامل المساهمة فيها، وكنتيجة للحاجة التي يبديها أصحاب المصالح، لشرح نماذج الأعمال وكيفية توليد القيمة (Cortesi & Vena 2019:745)، فبالتوازي مع التقارير المالية، تركز التقارير المتكاملة على المعلومات والبيانات غير المالية، مما يولد حافزاً للاستثمارات طويلة الأجل، المتعلقة بالعوامل البيئية، والاجتماعية، والحوكمة، والعوامل المالية، نتيجة ما تقدمه من بيانات ذات جودة عالية لاتخاذ قرارات استثمارية أكثر أماناً (Pavlopoulos, et al,2019:13). ان الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة مبني على أساس مبادئ تهدف لمنح الوحدات الاقتصادية المرونة في أعداد التقارير مع المحافظة على درجة كافية من التشابه في المحتويات لغرض المقارنة بينها، إذ يهدف إلى تقديم تمثيل منهجي متكامل لأداء الوحدة الاقتصادية، الذي يتضمن عرض وتقييم ومراقبة جميع المخاطر المالية وغير المالية المحتملة، التي يمكن أن تلحق الضرر بأنشطة الوحدة اقتصادية، وبالنتيجة فإن جودة البيانات الواردة في التقارير المتكاملة، تعتمد على مفهوم واسع للتكامل، ومواءمة أفضل للمعلومات، إذ يشتمل على الآتي (Guthrie, et al, 2020:2), (Pistoni, et al, 2018:490):

1. تفسير أداء الوحدة الاقتصادية كنتيجة للاستخدام المشترك لأنواع مختلفة من رأس المال المقدم من أصحاب المصالح، الذي يشمل النقدي والبشري والتقني والفكري والاجتماعي والبيئي.
2. توضيح العلاقة بين استراتيجيات الوحدة الاقتصادية وأدائها.
3. متابعة التكامل بين العمليات الانتاجية والادارية والوظيفية والإجراءات التنظيمية.
4. تعزيز إطار عمل التفكير المتكامل والتعاون بين الادارات لخلق قيمة على المدى الطويل.
5. القيمة المتولدة نتاج العلاقات مع البيئة الخارجية، فضلاً عن الأنشطة الداخلية للشركة.

أن ازدياد المنافسة العالمية والتقدم التكنولوجي ومتطلبات الإفصاح، أدت إلى أحداث تغيير في بيئة الأعمال، فضلاً عن أن الأزمة الناتجة عن (COVID-19) التي الفت الضوء على أوجه القصور في التقارير المالية التقليدية، بما في ذلك الافتقار إلى المعلومات ذات البعد المستقبلي، والفشل في التنبؤ بالالتزامات المحتملة الناتجة عن ظروف اجتماعية أو بيئية، عل الرغم من تقديم الوحدات الاقتصادية، تقارير اجتماعية وبيئية قائمة بذاتها، وتوفر هذه المعلومات في أقسام منفصلة في تقاريرها السنوية، بصورة منفصلة عن الإفصاحات المالية، الذي أدى إلى صعوبة تقييم تأثيرها في اتخاذ القرار، لا تزال هنالك المزيد من تحديات التي تواجه التقارير المتكاملة، والتي ينبغي مواجهتها لتحقيق التفكير المتكامل، ويمكن اختصار هذه التحديات في الجدول (1-3).

الجدول (1-3) التحديات التي تواجه تطبيق التقارير المتكاملة	
التحديات	التفاصيل
فهم المعلومات	يُعد فهم المعلومات عنصراً حاسماً في إعداد التقارير المتكاملة.
المرونة في التطبيق	يجب ان يكون توصيل المعلومات متسقاً مع التطبيقات المحاسبية.
تطبيقات التفكير المتكامل	يمكن أن يؤدي التفكير المتكامل الناضج، الذي يظهر عن طريق الاتصال الفعال، إلى تحسين عملية اتخاذ القرار.
الشكل والمضمون	يجب ان يكون هنالك ربط مع محتوى التقارير الاخرى لتحقيق التواصل الفعال، والفاعلية في اتخاذ القرار.
الثقة والمصدقية	أن تحقيق رغبات أصحاب المصالح، في الحصول على معلومات ذات مصداقية في الوقت المناسب، يُعد أساساً للإبلاغ المتكامل.
Source: La Torre, M., Bernardi, C., Guthrie, J., & Dumay, J. (2019). Integrated reporting and integrating thinking: Practical challenges. In Challenges in managing sustainable business, Palgrave Macmillan, Cham, pp. 25-54. P.51	

يلخص الجدول (1-3) أهم التحديات التي يمكن ان تواجهها الوحدة الاقتصادية، عند تطبيق مفهوم التفكير المتكامل في الإبلاغ عن الأنشطة المالية وغير المالية، التي يجب مواجهتها ضمن البيئة الداخلية لتحقيق اقصى درجات التوافق بين الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، والأسس التي تحكم عملية الإفصاح المالي، بما فيها المعايير والقوانين الوطنية. ويرى الباحث أن النجاح في هذه المواجهة يتطلب تضمين ودمج مختلف القطاعات والانشطة وهياكل الحوكمة والادارات بمختلف اقسامها للاشتراك في عملية صنع القرار، كخطوة رئيسة نحو تحقيق جودة المعلومات، التي تستند إليها الإدارة أو أصحاب المصالح في عملية اتخاذ القرارات على وفق الحاجة ودرجة الموثوقية التي تتمتع بها؛ لذلك فإن إعداد التقارير المتكاملة (IR) سيساعد على مواجهة هذه التحديات، استجابة لطلبات أصحاب المصالح المتزايدة، للحصول على معلومات أوسع نطاقاً وأكثر منفعة في اتخاذ القرارات، وأن تلك المعلومات المبلغ عنها تسمح بتقديم استراتيجيات محددة وآفاق طويلة الأجل عن الوحدة الاقتصادية، للمستثمرين وأصحاب المصالح والمستفيدين الآخرين.

3.1.3. العوامل المؤثرة في جودة التقارير المتكاملة

Factors Affecting The Quality Of Integrated Reports

أثبتت الحقائق التاريخية ان إعداد التقارير يتطور طردياً مع الاحتياجات المعلوماتية المتغيرة لصانعي القرار، ولإدراك القصور في تلبية هذه الاحتياجات من البيانات والمعلومات، فإن الوحدات الاقتصادية تكيف نفسها لتحديث نظام الإبلاغ الخاص بها، كما أن تأثيرات البيئة المحيطة بها تلعب دوراً في تحديد كيفية الإفصاح عن المعلومات، فالعوامل الخاصة بالبلد تؤثر في تفضيلات الإبلاغ باستخدام منظور النظرية المؤسسية، الذي ينص على أن المنظمات مدمجة في نظام شامل من المؤسسات السياسية، والمالية، والتعليمية، والثقافية، والاقتصادية التي تمارس ضغوطاً على الإدارات للإفصاح عن المعلومات (Owen, 2013:341). إن مستوى كفاية التقارير في تلبية احتياجات المستفيدين من المعلومات أمر مشكوك فيه للإفصاح عن المخاطر والحد من عدم اليقين وتحسين الشفافية التنظيمية، وعمليات صنع القرار لدى أصحاب المصالح، كما إن التقارير المالية تتجاهل أنواع من المخاطر عن الاستدامة التنظيمية والمجتمع (Guthrie, et al, 2020:2) ، نتيجة لذلك ظهرت التقارير المتكاملة، كنظام إبلاغ أكثر شمولية وتحديثاً، يهدف الى تلبية احتياجات جميع أصحاب المصالح، بدلاً من إعداد تقارير قائمة بذاتها ذات هدف موجه، كتقارير الاستدامة، والتقارير المالية، وغيرها من التقارير التي تنتجها الإدارة للإفصاح عن معلومات محددة ذات سياق مركز على هدف معين، الذي يعني أن تبني الوحدات الاقتصادية التقارير المتكاملة، ليس لمجرد إصلاح جودة الإفصاح فيها (Vitolla, et al, 2019:2). ولفهم عملية الإبلاغ الحالية، هنالك عوامل خارجية وداخلية تؤثر في جودة التقارير المتكاملة، إذ تشمل العوامل الخارجية على الآتي (Jensen, J. C., & Berg, 2012:303-305):

1. النظام السياسي (Political System): تصنف أهمية النظام السياسي عن طريق التمييز بين الأبعاد الاقتصادية، والاجتماعية للحماية القانونية، وهذه الأبعاد هي مستوى حماية المستثمر ومستوى حماية الوحدة الاقتصادية، الذي يجعل حماية الاستثمار النقطة الرئيسة للإفصاح؛ لأن الهدف الرئيس للإبلاغ في بيئات العمل التي تتمتع بحماية عالية للمساهمين، هو تلبية احتياجات المساهمين؛ بشأن المعلومات المالية، فمن المتوقع أن يكون هنالك ميل أقل نحو الإبلاغ المتكامل.
2. النظام القانوني (Legal System): نظراً لأن الوحدات الاقتصادية تخضع للقواعد واللوائح الخاصة وإمكانية تبني الخصائص الرئيسة للنظام القانوني المعمول به، فنظام القانون العام يركز على حماية المستثمرين والمساهمين، بينما يتجه النظام الخاص ومن منظور مجتمعي إلى حماية حقوق العاملين وأصحاب المصالح الآخرين، أي أن الإفصاح والإبلاغ في التقارير يخضع لعدد من المتغيرات القانونية، تفرضها البيئة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية.

3. النظام المالي (Financial System): يُعد النظام المالي أهم محددات نشر البيانات في التقارير المتكاملة، فعلى وفق السياسة الاقتصادية للدولة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية، إذ يحلل النظام المالي بشكل عام باستخدام درجة توجه السوق كأساس، سواء أكان اقتصاداً قائماً على المصارف أم اقتصاد يعتمد على السوق في المقام الأول، ففي الاقتصادات القائمة على المصارف كاليابان والمانيا، توجد علاقات ارتباط مباشرة بين البنوك والوحدات الاقتصادية، للحصول على المعلومات والبيانات وإمكانية الوصول إلى أنظمة المعلومات، إذ يمكن للمصارف مراقبة سلوك الوحدات الاقتصادية بشكل مكثف، وأخيراً فإن الطلب سينخفض على التقارير المتكاملة، أما في الاقتصادات القائمة على السوق، تُعد التقارير لغرض بناء القرارات الاستثمارية من أصحاب المصالح، بناءً على التمايز في البيانات المقدمة في التقارير المتكاملة.

4. نظم التعليم والعمل (Education & Labor Systems): يُعد مستوى الاستثمار الذي تقوم به الدولة في التعليم عاملاً مهماً في عملية الإبلاغ، فالوحدات الاقتصادية التي تعمل في الدول ذات التعليم العالي، تظهر اهتماماً قوياً بنتائج البحوث والمعرفة الأكاديمية، وتتبنى تقنيات الإبلاغ في وقت أبكر، من تلك الموجودة في الدول ذات الاهتمام المنخفض بالتعليم العالي، وكذلك بالنسبة لأنظمة العمل، فغالباً ما تشترك النقابات العمالية التي تمثل بشكل جماعي مصالح العاملين، التي تعكس مؤشراً على التقدم الاجتماعي، والسياسي كون التقارير المتكاملة ستعكس قيم الوحدة الاقتصادية الثقافية والاجتماعية.

5. النظام الثقافي (Cultural System): تشرح النظم الثقافية أوجه التشابه والاختلاف العامة في الثقافات حول العالم، وتوجد علاقات محددة بين هذه الأبعاد وتفضيلات وإجراءات أصحاب المصالح، وأن الأبعاد الثقافية المختلفة - المساواة بين الجنسين، أو الجماعية المؤسسية، أو التوجه الإنساني - تعكس الاختلافات المهمة في الممارسات المحاسبية، أو في نشر أنواع مختلفة من التقارير، ففي بعض الدول يكون التركيز على الرفاه المالي، أما في دول أخرى فإن مسؤولية الوحدات الاقتصادية، يتضمن مجموعة أوسع من القيم البيئية والاجتماعية، التي تؤيد قيم التعبير عن الذات، وتعطي أولوية عالية لحماية البيئة، وقيمة المشاركة الواسعة النطاق في صنع القرار في الحياة الاقتصادية والسياسية، وكذلك فإن التفكير الجمعي يزيد من احتمالية الإبلاغ المتكامل مقارنة بالتفكير الفردي، لأن التفكير الجمعي يتطلب مستوى أعلى من الالتزام تجاه المجتمع، والتصرف كعضو في المجموعة، بدلاً من الوحدة الاقتصادية الفردية.

6. النظام الاقتصادي (Economic System): يُعد مستوى تطور النظام الاقتصادي عاملاً محددًا في تفضيلات الوحدة الاقتصادية لنظام التقارير المتكاملة، وهذا يزيد من احتمالية ظهور الابتكارات في الدول المتقدمة، إذ يكون لديها احتمالية أعلى لتطبيق أدوات الإدارة الجديدة

للإفصاح، في وقت أبكر من تلك الموجودة في الدول الأقل نمواً، إذ أن مستوى التنمية الاقتصادية له تأثير إيجابي في إعداد التقارير المتكاملة. أما العوامل الداخلية التي تؤثر في جودة الإفصاح في التقارير المتكاملة، وهي تشكل الأولويات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية من وجهة نظر الإدارة والمالكين المسيطرين على القرار في الوحدة الاقتصادية، التي تتمثل بالآتي:

(Durak, 2013:76)،(Kurniawan & Wahyuni,2918:143)،(Indrawati,2017:23)

1. هيكل الملكية (Ownership Structure): يؤثر هيكل الملكية على تفضيلات الوحدة الاقتصادية للإفصاح عن المعلومات، إذ يستطيع المساهمون المهيمنون تحقيق أهدافهم الخاصة على حساب الأقلية من المساهمين، والوصول إلى معلومات ذات صلة باتخاذ القرار بصورة مباشرة، الذي سيقبل الطلب على التقارير المتكاملة، وكذلك الابتعاد عن مخاطر الإفصاح، وفقدان الميزة التنافسية، والكشف عن المعلومات الخاصة بأنشطة البحث والتطوير أو غيرها من المعلومات، التي يمكن أن تستعمل من أطراف خارج الوحدة الاقتصادية.

2. خصائص مجلس الإدارة (Characteristics of The Board): تقع على عاتق مجلس الإدارة مسؤولية حماية مصالح أصحاب المصالح، عن طريق تخفيف عدم تناسق المعلومات وتقليل المشاكل المتعلقة بها؛ لذا فإن خصائص مجلس الإدارة تعد من المحددات المهمة في تفضيل التقارير المتكاملة، التي تتأثر بالآتي: (Durak, 2013:77)

أ. الحجم (Board Size): مع زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة، يزداد اتساع المعلومات المقدمة وتكاملها نتيجة لتنوع الخبرات في المجلس.

ب. الاستقلالية (Independence): أن وجود أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين في مجلس الإدارة، سيضيف صفة الموضوعية، والاستقلالية في وظائف الإدارة والرقابة، ويؤدي إلى تحسين جودة المعلومات وكميتها.

ج. النشاط (Activity): يُسمح لأعضاء مجلس الإدارة، مراقبة أنشطة العمليات وجمع المعلومات؛ بما يؤدي إلى علاقة إيجابية منطقية بين نشاط مجلس الإدارة وحجم الإفصاح.

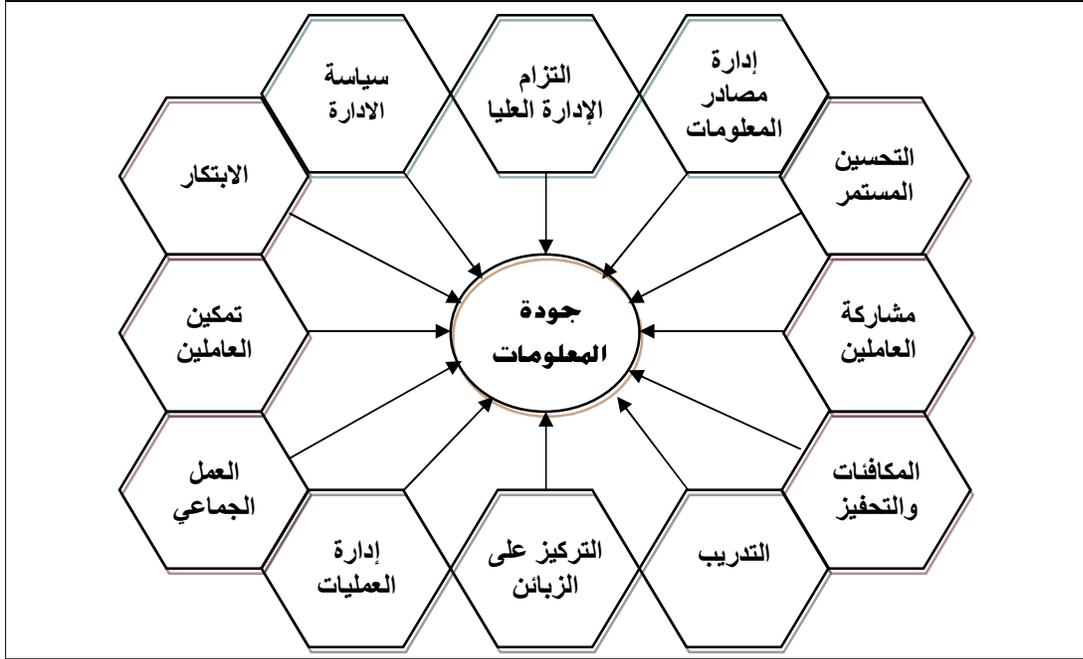
د. التنوع (Diversity): أن زيادة التنوع تؤدي إلى تعزيز حل المشاكل بمساعدة الخبرات المتنوعة التي يتضمنها مجلس الإدارة، كما أن تنوع القيم الثقافية سيؤثر في سلوك التقارير المتكاملة في الإفصاح وتلبية الحاجات المتعددة لأصحاب المصالح، بدفع السلوك الجمعي للتنوع الثقافي في مجلس الإدارة.

3. الحوكمة (Governance): إن فعالية نظام الحوكمة المطبق في الوحدة الاقتصادية، يهدف إلى تعزيز الضوابط الداخلية، وتقليل عدم تناسق المعلومات، وبالإزاء يمكن أن يمنع أو يحد من الكشف عن المعلومات، لأسباب تتعلق بالأمان والموثوقية.

4. حجم الوحدة الاقتصادية (Firm Size): يُعد حجم الوحدة الاقتصادية عامل مؤثر في طريقة عرض التقارير المتكاملة، فحجم الوحدة الاقتصادية، يتناسب طردياً مع الحاجة الى كشف المزيد من المعلومات وتعزيز جودتها.

5. الربحية وفرص النمو (Profitability and Growth Opportunities): غالباً ما تتجه الوحدات الاقتصادية، ذات الربحية العالية لاستخدام المعلومات كأداة تسويقية، لذلك من المتوقع أن تتجه الى تقديم معلومات، ذات جودة عالية في شكل التقارير المتكاملة.

6. الصناعة (Industry): إن القطاعات الصناعية، وخصوصاً تكنولوجيا المعلومات والصناعات الكيماوية؛ من المتوقع أن تتكيف مع نمط متشابه في الإفصاح عن المعلومات، وأن كمية المعلومات التي يفصح عنها وجودة هذه المعلومات يخضع للبيئة التي تعمل بها، فقد تتجه الوحدات الاقتصادية للإفصاح عن معلومات أكثر لتخفيض التكاليف المحتملة على أصحاب المصالح في الحصول عليها. كما يوجد العديد من العوامل الأخرى، التي يمكن أن تؤثر في جودة المعلومات يوضحها الشكل (1-3).



الشكل (1-3)

العوامل المؤثرة في جودة المعلومات

Source: Hassan, E., Yusof, Z. M., & Ahmad, K. (2019). Factors Affecting Information Quality in the Malaysian Public Sector. International Journal of Advanced Science Engineering Information Technology, 9(1), 32-38. P.34

يظهر الشكل (1-3) العوامل المؤثرة في جودة المعلومات على شكل حلقة تدعم جودة المعلومات، التي تشارك فيها عدة إجراءات، تعكس طبيعة توجه سياسة الإدارة في تحقيق جودة التقارير المتكاملة، وتتبنى متطلبات أصحاب المصالح في طبيعة المعلومات الواردة فيها. كما أن

فكرة التقارير المتكاملة هي جزء من الابتكار في مجال الاعمال الذي يصب في مصلحة المستثمرين بالدرجة الاولى وكذلك مصلحة الادارة وإمكانية إعادة النظر بالسياسات المتبعة لغرض إضافة وخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

وبالنتيجة على الوحدة الاقتصادية أيجاد نوع من التواصل بين الكيان الاقتصادي، والجهات ذات العلاقة المستفيدة من التقارير المتكاملة، لتعزيز قدرتها في الحفاظ على الصورة النمطية المتميزة لدى المستفيدين، وكذلك لربط الآفاق الزمنية الحالية والمستقبلية، وتطوير استراتيجية تعزز عقلية متصلة للإبلاغ المتكامل، بما يشمل الاستجابة للاحتياجات والمصالح والتوقعات المشروعة لأصحاب المصالح (Rivera,2017:159).

ويرى الباحث أن جودة المعلومات لكي تحقق الهدف منها يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص تشتمل على الآتي:

1. يعتمد مستوى جودة المعلومات على تلبيتها لاحتياجات ومتطلبات المستخدمين التي تهدف إلى اتخاذ إجراء محدد بناءً على ما توفره من معطيات.
2. يعتمد اتخاذ القرارات على مستوى جودة المعلومات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية في تقريرها، من دون توفر تلك الجودة فيها يصعب على الأفراد والمؤسسات اتخاذ قرارات دقيقة ومدروسة في الوقت المناسب، الذي قد يؤثر في قراراتهم ويفقدهم الفرص ويعرضهم للمخاطر.
3. يُنظر إلى الوحدات الاقتصادية التي لا تسعى إلى إدارة جودة المعلومات على أنها لا تمارس درجة من الشفافية والنزاهة، وتعرض قدرتها التنافسية وبقائها للخطر.
4. إتاحة المعلومات والوصول إليها بسرعة عند الحاجة يعزز جودة المعلومات وأن تكون المعلومات محدثة وموثوقة دائماً.
5. نظراً لأن المعلومات التي تعرضها التقارير تُعد ذات أهمية قصوى بالنسبة للوحدات الاقتصادية وأصحاب المصالح، وبالنتيجة يجب إدارتها بكفاءة وفعالية.

4.1.3 مفهوم جودة المعلومات في التقارير المتكاملة

The Concept of Information Quality in Integrated Reports

إن زيادة الطلب على المعلومات التي توفرها الوحدات الاقتصادية في تقاريرها، سواء طوعية أو إلزامية، أدى إلى زيادة كمية المعلومات التي تفصح عنها بشكل واضح خلال العقود الماضية، مما دعا إلى إصدار تقارير متنوعة كالتقارير المالية، وحوكمة الشركات، والمسؤولية الاجتماعية، لسد الحاجة المتزايدة للمستفيدين منها (Cortesi & Vena, 2019:745). أدى ذلك إلى تقارير مجزأة ومربكة، وإثارة عدم الرضا عن نماذج تقارير الوحدات الاقتصادية، مما يؤدي إلى ثغرات في طبيعة المعلومات قد تعيق اتخاذ القرارات، التي يمكن تجنبها عن طريق إصدار تقارير مجمعة وموحدة، تعزز شفافية وجودة المعلومات، مما أدى إلى زيادة التركيز على الجودة، مع بداية ظهور معايير قياس الجودة (ISO) واعتماد المتطلبات الرئيسية لها، وإلزام المنظمات بتطوير وتنفيذ مجموعة من الإجراءات؛ لضمان حصول المستفيد على أقصى جودة من الوحدة الاقتصادية (Miron, et al, 2004:179)، ويعرفها (Elshaer, 2012:9) بأنها الحالة التي تفي فيها المعلومات مجموعة من الخصائص المتأصلة، بالمتطلبات المتغيرة باستمرار للمستفيدين وأصحاب المصالح الآخرين، وبصورة عامة يمكن تعريف الجودة على أنها أداة رئيسة لمقارنة المواصفات، التي تشير إلى مجموعة الخصائص الكامنة في عنصر ما، كما تسمح بتلبية الاحتياجات المعلنة أو الضمنية للمستفيدين، وتعبير آخر فإن الجودة هي تصور المستفيد عنها، أو هي عقلية تقبل المواصفات وقدرتها على تلبية احتياجاته (Diaz, 2014:1). ويبين (IIRC): أن التقارير المتكاملة توفر تمثيلاً منهجياً لأداء الوحدة الاقتصادية، على وفق منظورات الأداء – والمنظور المالي والمنظور الاجتماعي والبيئي - مستقبلاً أو بأثر رجعي، إذ يعتمد إطار عمل التقارير المتكاملة على مفهوم واسع للتكامل يتمثل في الآتي (Pistoni and Songini, 2018:490):

1. تفسير أداء الوحدة الاقتصادية على أنه نتيجة الاستخدام المشترك لأنواع مختلفة من رأس المال المقدم من مختلف أصحاب المصالح.
2. توضيح إطار العلاقة بين استراتيجية الوحدة الاقتصادية وأدائها.
3. متابعة التكامل بين أنشطة العمليات والإجراءات التنظيمية.
4. تشجيع أطر عمل التفكير المتكامل والتعاون بين مختلف الوظائف والأقسام، لتحسين توليد القيمة على المدى الطويل.
5. أن القيمة التي أنشأت لم تكن نتيجة الأنشطة الداخلية فقط، وإنما ناتجة عن جودة العلاقات مع مختلف أصحاب المصالح والمستفيدين.

وفي العقود القليلة الماضية، زاد طلب أصحاب المصالح على المعلومات البيئية، والاجتماعية، والمالية، والإدارية بشكل كبير، مما شجع على ابتكار شكل جديد من التقارير في ظل ظهور العلاقات الدولية، كبعد جديد للتقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، في محاولة لجعلها أكثر فاعلية لتحسين كفاءة اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية، فيما يتعلق بتحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال، وهو ما تحققه التقارير المتكاملة، في مشاركة المعلومات البيئية، والاجتماعية، والمالية، وغير المالية، والحوكمة في تقرير واحد، يستند إلى مفاهيم ومبادئ تهدف لتقديم نظام إبلاغ أكثر كفاءة وتماسكاً (Cooray, et al, 2020:7)، وبالنتيجة فإن مجلس الإدارة يلعب دوراً بالغ الأهمية، إذ يمثل دور المدافع عن مصالحه العليا في تحقيق جودة الإفصاح، وبما يتوافق مع تمثيل مصالح المستفيدين الآخرين، ضمن بيئة التفكير المتكامل، كعامل محدد لآليات الإفصاح الطوعي للوحدة الاقتصادية، الذي قد يؤثر في جودة المعلومات المقدمة، نظراً لأن مجلس الإدارة هو صانع القرار الرئيس، ومسؤول عن إدارة وحماية الموارد المتاحة، وتحقيق أقصى استفادة ممكنة لتحقيق رغبات أصحاب المصالح المختلفة (Songini, et al, 2021:4). وبما أن التقارير المتكاملة هي الشكل الاحداث من تقارير الإبلاغ الذي يعتمد على ما تقدمه الإدارة من معلومات؛ فإن ذلك يجعل من الصعب التأكد منها نتيجة عوامل عدة يمكن اختصارها بالآتي (John, 1988:20):

2. الطبيعة غير الملموسة لجودة المعلومات، وتعني أنه من الصعب وصفها وتحديد ما يريده المستفيد منها.
 3. إن عدم التجانس بين المعلومات يؤدي إلى صعوبة تقييمها؛ التي يمكن أن تغير أهميتها النسبية بسرعة.
 4. مشاركة المستفيدين من المعلومات، في إنشاء وتحقيق جودة المعلومات، يتطلب التعديل المستمر لطرق تقديمها والإفصاح عنها.
- أن جودة المعلومات التي توفرها التقارير المتكاملة تجعلها أكثر أهمية فهي تأتي من تأثيرها في توليد القيمة المستقبلية، التي لم تُراعى سابقاً في إعداد التقارير المالية (Pavlopoulos, et al, 2019:15).
- إن اهتمام البيئة الاقتصادية بجميع اطرافها الداخلية والخارجية بجودة المعلومات في الأونة الأخيرة ناتج عن تأثيرها القوي في أداء الأعمال، وتحقيق الميزة التنافسية، وتمكين الإدارة من تحسين الكفاءة والربحية والأداء العام (Seth & Vrat, 2005:913)، وقد تطور مفهوم جودة المعلومات منذ بدايات ثمانيات القرن الماضي بصورة متسارعة نتيجة التنافسية الاقتصادية؛ لتحقيق أكبر قدر من المقبولية لدى المستفيدين، التي يوضحها الجدول (2-3).

الجدول (2-3) تطور مفهوم جودة المعلومات	
المفهوم	السنة والمؤلف
استثمار أفضل الجهود لتحقيق أفضل النتائج.	Tuchman (1980)
وجود سمة معينة تحقق متطلبات المستفيد كأعلى جودة ممكنة.	Leffler (1982)
مقدار الخسارة التي يمكن تلافيها من المستفيدين نتيجة اتخاذ القرارات.	Taguchi (1987)
تلبية متطلبات العملية الاقتصادية داخلياً وخارجياً.	Flood(1993)
التحسين المستمر لمنهجية وطرق إنتاج المعلومات.	Zairi et al (1994)
درجة مستوى النجاح في اتخاذ القرارات وتحقيق الغرض منها.	Juran & Godfrey (1999)
المواصفات التي تلي باستمرار احتياجات وتوقعات الأطراف الأخرى، بطرق تولد القيمة والرضا لجميع المستفيدين.	Ryall and Kruithof (2001)
الميزات والخصائص التي تهدف لإرضاء المستفيدين.	American society for quality control (2004)
جميع المواصفات التي تضيف قيمة لأصحاب المصالح، أو لتلبية المعايير واللوائح الملائمة.	Kemp (2006)
الايفاء بمجموعة من الخصائص المتأصلة للأطراف ذات العلاقة سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها.	UNI EN ISO 9000 (2005)
مستوى درجة النجاح في تحقيق الغرض الاساسي منها.	Hoyle (2007)
Source: Elshaer, Ibrahim,. (2012), What is the Meaning of Quality?, Munich Personal RePEc Archive, https://mpra.ub.uni-Muenchen . P.11-16	

من التمعن بالمفاهيم الواردة في الجدول (2-3) يتضح تطور مفهوم جودة المعلومات، وفق تطور حاجات المستفيدين من التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية وبما يحقق الفائدة القصوى منها؛ بالتزامن مع الحاجة الى معلومات تتمتع بالمصداقية والموثوقية لاتخاذ القرارات نتيجة تعدد الازمات العالمية، فجودة المعلومات تطورت من مجرد المساعدة في تحقيق أفضل النتائج، إلى تلبية متطلبات أصحاب المصالح في سعيهم لتحقيق أعلى مستويات النجاح وبشكل مستمر.

5.1.3. خصائص جودة المعلومات في التقارير المتكاملة

Information Quality Characteristics In Integrated Reports

استجابة للاحتياجات المتزايدة من المعلومات لأصحاب المصالح، اقترحت التقرير المتكامل (IR) لتعزيز الشفافية الشاملة عن طريق دمج التقارير المالية التقليدية، وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات (Cortesi & Vena,2019:745)، إذ تُعدّ التقارير المتكاملة ممارسة مؤسسية جديدة، وبالنتيجة فإن عمليات جمع البيانات تمثل واحدة من أكثر العقبات التي تعترض هذا النوع من التقارير، كما أن طبيعة تلك البيانات التي تحتويها التقارير المتكاملة، ذات أهمية لاتخاذ القرارات الداخلية، وكذلك تقديم التقارير للمستفيدين الخارجيين، الذين يبدون اهتمامهم لزيادة جودة المعلومات المقدمة لهم (Burke & clark,2016:277)، إذ تجمع التقارير المتكاملة معلومات جوهرية حول استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وحوكمتها وأدائها وأفاقها، بطريقة تعكس السياق التجاري، والاجتماعي، والبيئي الذي تعمل فيه عن طريق دمج المعلومات المالية مع المعلومات الاجتماعية، والبيئية، بما يؤدي إلى تزويد أصحاب المصالح بتقرير شامل عن أداء الإدارة والأداء المنظمي (Lodhia & Stone,2017:17). وهناك رأياً موازياً يرى أن الإفصاح الشامل عن المعلومات لا يعني بالضرورة زيادة جودة الإفصاح عن الأنشطة الفعلية للوحدة الاقتصادية؛ لأنها قد تكون ستاراً لتغطية انخفاض جودة المعلومات المفصح عنها، الذي ينعكس على الأداء الفعلي للنشاط الاقتصادي؛ لذلك بدأت هيئات وضع المعايير الدولية، مناقشات عامة في محاولة للسيطرة على حجم البيانات والإفصاحات، وكيفية زيادة جودتها في التقارير، فضلاً عن الفوائد المحتملة الناتجة من التقارير المتكاملة (Melloni, et al,2017:221). كما أن المعلومات لكي تحقق ما سبق، يجب ان تتمتع بخصائص رئيسة تتضمن الآتي(Dalcin,2015:46):

1. الدقة (Accuracy): مستوى صحة وموثوقية البيانات وما إذا كانت البيانات المتاحة تعكس حقيقة النشاط.
2. المصدقية (Believability): درجة اعتبار البيانات حقيقية وموثوقة.
3. الاكتمال (Completeness): قدرة نظام المعلومات على تمثيل كل حالة ذات معنى في النظام الممثل.
4. الاتساق (Consistency): عدم وجود تناقضات واضحة في قاعدة البيانات.
5. المرونة (Flexibility): القدرة على تغيير الرؤية من أجل تلبية الطلبات الجديدة لمستخدميها.
6. الملاءمة (Relevance): قابلية البيانات للتطبيق والاستفادة منها في معالجة مشكلة ما، والدرجة التي تلي بها المعلومات المقدمة احتياجات مستخدميها.

7. التوقيت المناسب (Timeliness): حداثة البيانات فيما يتعلق بالمهمة المستخدمة من أجلها، التي تتأثر بعاملين رئيسيين هما سرعة تحديث البيانات، والوقت الفعلي لاستخدام البيانات. تُعد المعلومات من المنظور التنظيمي، أحد الأصول الهامة التي يمكن أن توجه الوحدة الاقتصادية إلى الطريق الصحيح نحو النجاح، فالمعلومات تمثل مجموعة من البيانات جرى معالجتها لإعطاء معنى للمستفيدين منها، وهي ليست مجرد منتج أو وثائق، لكنها أيضاً نتاج مباشر لعملية الحصول على المعرفة في تنفيذ شؤون الأعمال، إذ تُعد ذات قيمة (منفعة) إذا كان بإمكانها المساهمة في فاعلية اتخاذ القرار، وبالنتيجة ينبغي قياس قيمة تلك المعلومات، لتحديد ما إذا كانت المعلومات مفيدة ومؤثرة في قيمة الوحدة الاقتصادية وإمكانية أن تزيد من فاعلية صنع القرار والكفاءة والقدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية.

ومن ناحية أخرى فإن المعلومات عديمة الجودة أو المنخفضة، ولكنها متوفرة في مجموعة متنوعة من المصادر تشكل عبئاً لمستخدميها، وبالنتيجة فإن جودة المعلومات تقوم على خاصيتين رئيسيتين هما (Hassan, et al,2019:33):

1. دقة المعلومات: تشير المعلومات إلى حقائق صادقة وموثوقة وخالية من الأخطاء.
 2. اكتمال المعلومات: كفاية تفاصيل ونطاق المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات.
- أن ما يسعى إليه وعلى نحو متزايد أصحاب المصالح هو تجاوز النهج التقليدي لإعداد تقارير نتائج الأعمال، الذي تدركه جيداً الوحدات الاقتصادية أن النجاح المستقبلي لن يكون مدفوعاً فقط بالربح المالي، بل عن طريق بناء علاقات متبادلة مع الجهات ذات العلاقة سواء أكانت مجتمعية، أم اقتصادية، أم تنظيمية (Mio, et al, 2020:2214).
- ويرى الباحث أن التغيير في احتياجات المستثمرين وأصحاب المصالح نحو معلومات أكثر شمولاً فرضته الحاجة إلى مواكبة تغيرات بيئة الأعمال، والحاجة إلى توليد قيمة بشكل مستمر. ونعتقد أن المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المتكاملة كافية وتلبي حاجة مستخدميها في الوقت الحالي والتي يمكن تطويرها مستقبلاً اعتماداً على الحاجات المتجددة لأصحاب المصالح وكذلك الالتزامات العالمية التي يمكن أن تستجد سواء كانت اقتصادية أو بيئية تؤثر على الواقع الاقتصادي العالمي مثل (COVID-19) وبالنتيجة تضمن المعلومات البيئية والاجتماعية في تقاريرها واعتماد أدوات إبلاغ أكثر شمولية ومرونة على رأسها التقارير المتكاملة التي تسمح لمتخذ القرار بتكوين صورة شاملة عن تأثير العلاقة بين الوحدة الاقتصادية وبيئتها، التي يمكن أن تدعم ثقتها وقيمتها واستمراريتها، فيما يخص كيفية تحديد الاستثمارات الناجحة، فضلاً عن ازدياد الطلب على الإبلاغ عن المعلومات غير المالية، والتي يمكن توضيحها في المبحث الثاني ومدى تأثير البيئة الثقافية في قيمة الوحدة الاقتصادية.

المبحث الثاني

تأثير الأبعاد الثقافية والتقارير المتكاملة في قيمة الوحدة الاقتصادية

Influence Of Cultural Dimensions and Integrated Reporting On The Value Of The Economic Entity

أن التقارير المتكاملة تعمل على تحسين جودة المعلومات المتاحة، الذي يؤدي إلى تخصيص رأس المال بشكل أكثر كفاءة وإنتاجية ومن الواضح أن هناك توافقاً واضحاً بين أهداف التقارير المتكاملة، واحتياجات أصحاب المصالح لذلك أصبح توافر المعلومات غير المالية من وجهة نظر مقدمي رأس المال، ضرورة لاتخاذ القرارات، مما يسهم في حماية استمرارية الوحدة الاقتصادية، ولا سيما مع الكشف عن المعلومات المتعلقة بالمسائل البيئية والاجتماعية والحوكمة، ولغرض تسليط الضوء على كيفية تأثير الأبعاد الثقافية والإبلاغ المتكامل في قيمة الوحدة الاقتصادية سيتناول هذا المبحث الآتي:

1.2.3. تأثير البعد الثقافي في تقييم الوحدة الاقتصادية

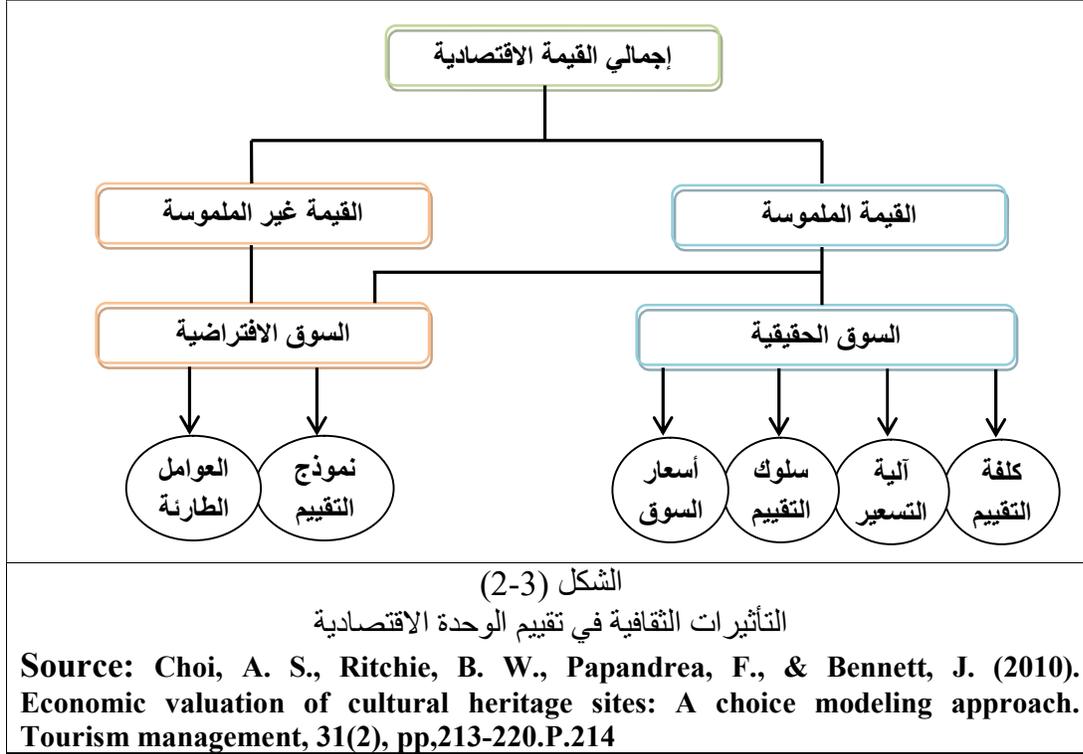
The Impact Of The Cultural Dimension In Evaluating The Economic Entity

أن مبررات الاهتمام في عملية التقييم تنصب على تقدير القيمة الاقتصادية الإجمالية، التي لا تشمل فقط قيم الاستخدام (الأنشطة والخدمات)، ولكنها تشمل أيضاً القيم غير الملموسة، فالحاجة لمعرفة القيمة الاقتصادية غير الملموسة تعود لتقييم كفاءة سياسات التمويل، وبالنتيجة أيجاد اساليب وتقنيات تطوير مناسبة لقياس القيمة الاقتصادية، التي يمكن أن تساعد في تطوير سياسات هادفة بشكل أفضل، وتأمين دعم فاعلية اتخاذ القرارات من أصحاب المصالح Choi, et al,2010:214).

كما أن إدارة الوحدات الاقتصادية غالباً ما تسعى إلى تعظيم قيمة المساهمين، عن طريق تعظيم القيمة السوقية للسهم، وهو أمر مهم لضمان قدرتها على تحقيق استمراريته السوقية، الذي يُعد أحد عوامل نجاحها، فإذا كانت الإدارة غير قادرة على تحقيق هذا الهدف، فقد يتسبب ذلك في انهيار القيمة الاقتصادية، وبالنتيجة قد تلجئ الى اظهار القيم غير الملموسة، كأحد أدوات المحافظة على القيمة السوقية لها، ضمن عملية التقييم لأصول الوحدة الاقتصادية (Al-Awawdeh, & Al-Sakini, 2018:44).

وغالبا ما يعتمد تقييم أو تقدير القيمة الاقتصادية الإجمالية التي لا تشمل فقط قيم الاستخدام بل يشمل القيم غير الملموسة التي لا تظهر ضمن السجلات المالية (Moloi,2020:2)، إذ تقر بأسلوب التقييم السوقي غير المعطن الذي يوضحه الشكل (2-3) الذي يبنى على التأثيرات الثقافية

السائدة، إذ يُعدُّ اللجوء إلى مثل هذه الأساليب ضرورياً، لأن الأبعاد الثقافية لها خصائص تأثير في القيم السوقية، التي قد تضيف قيمة سوقية لها.



كما أن مداخل تقييم الوحدة الاقتصادية تتبع أهداف ومجالات التطبيق وكذلك طريقة التقييم إذ يميل المحاسبين إلى مدخل القيمة التي تعكس تعني القيمة الدفترية، بينما يستعمل الاقتصاديون القيمة العادلة، أما أصحاب المصالح فيميلون إلى التركيز على القيمة السوقية الناتجة عن التحول المالي الفعلي أو مقدار الفائدة التي ستعود عليهم، وهناك عدة مفاهيم للقيمة تعتمد في المحاسبة منها" (الجبوري والمسعودي، 2016:50):

1. القيمة التاريخية Historical value: هي مبدأ محاسبي قديم يعود إلى العصر الروماني، إذ تعني القيمة التي تضرب بجذورها في الماضي، وأنَّ السبب في اعتمادها هو قابليتها للتحديد بسهولة عن طريق كلفة الشراء أو كلفة الإنتاج فهي تعكس بشكل موثوق قيمة العناصر في لحظة الاعتراف الأولي، لا لكونها تمثل القيمة العادلة في تلك اللحظة، ولكن ارتباطها بعيب رئيس وهو عدم مجاراتها للتضخم الذي يحولها إلى قيمة عفا عليها الزمن، فهي تمثل بيانات لا تتمتع بالموثوقية للمقارنة أو اتخاذ القرارات (Man, et al, 2011:136)، وتعرف أيضاً على أنها السعر الإجمالي المدفوع من الوحدة الاقتصادية للحصول على ملكية أو استعمال الأصول بما في ذلك جميع المبالغ اللازمة للتجهيز والتشغيل بغرض تقديم الخدمات الإنتاجية أو أي عمليات أخرى لصالحها، فالنموذج المحاسبي التقليدي يعتمد على الكلفة التاريخية عندما تكون الأسعار مستقرة أو

أنّ التغير في مستوى الاسعار بطيء (Abu Bakar & Said, 2007:20)، فالكلفة التاريخية تقدم واقعاً اقتصادياً مشوهاً يؤثر سلباً في أداء الوحدة الاقتصادية التي لا يمكن تقييمها بشكل كاف؛ نتيجة الأرباح التي قد تنتج عن عملية إعادة التقييم وما يتبعها من ضرائب وتوزيعات وهمية للملاك، ولذلك ينبغي بذل جهد عند إعادة تقييم أو اللجوء إلى المحاسبة المرتبطة بالتضخم على الرغم من عدم واقعيتها خصوصاً في بيئة الأعمال التي تعتمد رأس المال الفكري كالوحدات العاملة في النشاط التكنولوجي. أما أهم صفاتها فهي (Diana, 2009:863):

- أ. لا توجد إمكانية للمقارنة بين المعلومات، إذ تقيم العناصر في تاريخ تسجيلها.
- ب. أنّ المعلومات التي توفرها حول الفوائد المتوقعة من الأصول أو الالتزامات تعكس الوضع الاقتصادي القائم في تاريخ الشراء أو التعاقد وتتجاهل الظروف المحيطة بالمحافظة عليها.
- ج. التغييرات الناتجة عن التقييم والمدرجة في كشف الدخل سواء من البيع أم من الشطب لا تعكس طبيعة أداء الوحدة الاقتصادية.

د. تعتمد بصورة كلية على التقديرات المحاسبية الماضية ولتأخذ بتغيرات السوق.

2. القيمة الاستبدالية Replacement value: تعني سعر السوق المتداول لأصل مماثل تماماً وأنّ الهدف منها هو معرفة قيمة الاستهلاك الذي سيتم الإفصاح عنه في قائمة كشف الدخل؛ لغرض تأمين المخصصات عند استبدال ذلك الأصل، ويتم استعمالها في حالة التضخم بسبب أنّ نتائج قائمة الدخل لا تعكس حقيقة نشاط الوحدة الاقتصادية وهو ما لا يمكن للقيمة التاريخية إظهاره.

3. القيمة الدفترية Book value: هي قيمة حقوق المالكين التي وردت في القوائم المالية (رأس المال والاحتياطيات)، أو هي الفرق بين إجمالي الأصول والخصوم وبمعنى آخر هي فائض إجمالي أصول الوحدة الاقتصادية على إجمالي خصومها مع أطراف ثالثة. وهذا يعني أنّ القيمة الدفترية لا تتأثر بأسعار السوق أو مضاعفاتها أو مدى استمرارية نشاطها من عدمه، وأنّ حقوق المالكين قد تزيد أو تنقص بالاعتماد على تصفية أصول الوحدة الاقتصادية. وغالباً ما تستعمل نسبة سعر السهم إلى القيمة الدفترية كمؤشر على قوة المركز المالي للوحدة الاقتصادية من مستشاري ومدراء الصناديق الاستثمارية (Marangu & Jagongo, 2014:52).

4. القيمة العادلة Fair value: القيمة العادلة هي السعر الذي سوف يستلم عند بيع أحد الأصول أو القيمة المدفوعة لنقل المسؤولية في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، أو هي قيمة مبادلة أصل ما بالنقد المستلم بين أطراف راغبة ومطلعة في عملية حقيقية (IAS36, 2010:2)، وقد أدى ضغط المستثمرين وبمساهمة من المنظمات المحاسبية الدولية (FASB, ISAB) إلى تغيير النموذج المحاسبي التقليدي القائم على الكلفة التاريخية، وتحولت إلى

نموذج المحاسبة على أساس القيمة العادلة في ظل وجود أسواق تتمتع بالكفاءة والتي من شأنها تلبية متطلبات "تعظيم قيمة السهم" والذي يعني أنّ قيمة النشاط المنتج هي أعلى من كلفة إنتاجه وما يضيف قيمة للمساهمين هو كلفة رأس المال المستثمر، ومن أهم صفات القيمة العادلة أنّها (Diana, 2009:863):

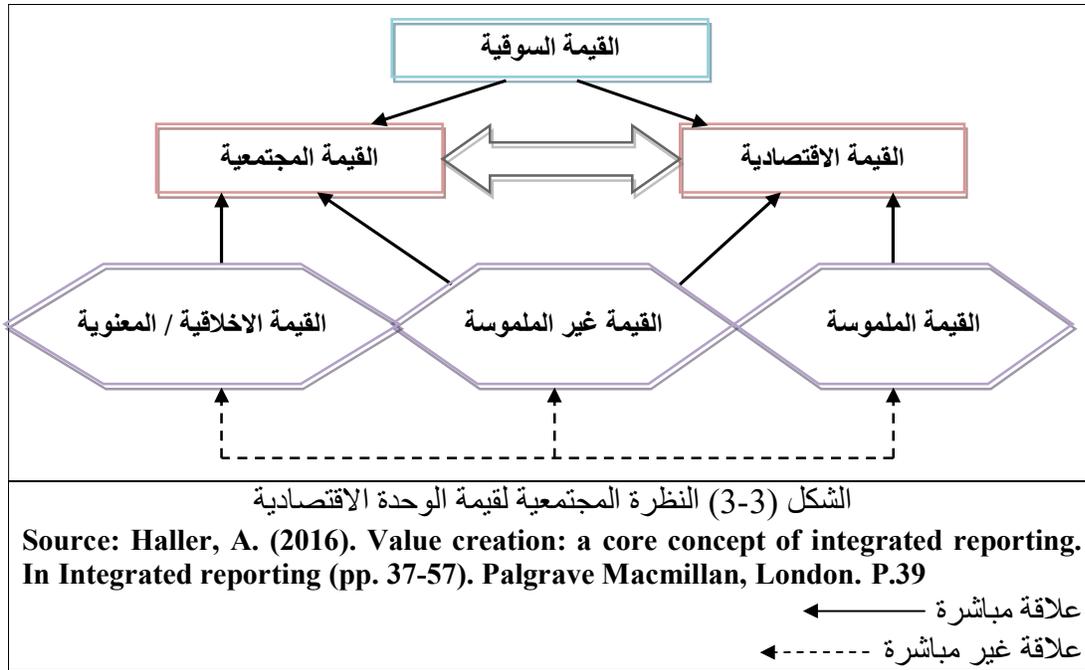
- أ. إمكانية المقارنة عن طريق تقييم عناصر مماثلة بنفس الطريقة.
- ب. توفر معلومات حول الفوائد المتوقعة من الأصول أو الالتزامات على وفق الوضع الاقتصادي القائم في تاريخ التقييم.
- ج. تعكس قرارات الإدارة سواء للحفاظ على الأصول أم تأثيرها على الأداء المالي وموقف الوحدة الاقتصادية.
- د. أنّ التقييم على وفق القيمة العادلة يعني القيام بتقديرات محاسبية من شأنها توليد مشاكل تتعلق بمصادقية المعلومات.

5. القيمة السوقية العادلة Fair Market Value: تعرف القيمة السوقية بأنها المبلغ المقدر الذي يتم به تبادل الممتلكات في تاريخ التقييم بين المشتري والبائع في إطار صفقة بين أطراف مستقلة ومستعدة لإتمام العملية، والتي يكون الطرفان فيها قد تصرفا عن دراية وحكمة وبدون إكراه (IVS1,2003:96). وتعتمد القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية على خيار المالكين عند إتخاذ قرارات البيع أو التصفية الطوعية، في تحديد طريقة التقييم التي ستعتمد لإكمال الخيار المتخذ، فقد تختلف القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية عن القيمة الدفترية أو سعر السوق لأنّ إتخاذ قرار البيع والتصفية قد يأتي في ظل ظروف معينة تتحدد على وفقها عملية البيع بين الأطراف ذات العلاقة، وهناك شروط عدة للمشاركين في عملية الشراء أو تقدير القيمة السوقية العادلة وهي (Reilly,2011:6) :-

- أ. أنّ تكون مع أطراف مستقلة عن الوحدة الاقتصادية.
 - ب. أنّ تكون لدى جميع الأطراف معرفة بالأصول والمعاملات المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية.
 - ج. أنّ تكون لدى هذه الأطراف القدرة على شراء أو بيع الأصول.
 - د. ليس هناك إكراه أو إجبار للدخول في الصفقة.
- أنّ تعظيم القيمة للمساهمين كان الهدف النهائي دائماً لأي وحدة اقتصادية، فالمستثمرون حريصون جداً في تقييم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ولاسيما سعر السهم في السوق، وعلى الرغم من أهمية التقييم على أساس معايير المحاسبة الدولية، إلا أن هنالك عوامل أخرى مؤثرة في

التقييم لا يمكن التغاضي عنها وتشتمل على الآتي: (Al-Awawdeh, & Al-Sakini, 2018:44)

1. عدم القدرة على تحديد القيمة الاقتصادية الحقيقية للمالكين، التي قد تنعكس في القيمة السوقية للأسهم.
 2. تجاهل تكلفة التمويل عن طريق حقوق الملكية أو الأسهم في حساب الربح المحاسبي؛ لأن الربح المحاسبي يأخذ في الاعتبار التكلفة عن طريق تمويل الديون فقط، ويتجاهل تكلفة التمويل عن طريق الملكية.
 3. الاعتماد على المعلومات المحاسبية المعدة على وفق مبدأ التكلفة التاريخية، مما يقلل من قدرة تلك المعلومات على عكس القيمة الحقيقية لهذه المعلومات أو التغييرات التي قد تحدث.
 4. ضعف القدرة على كشف حالات الفشل والإفلاس التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية. ويرى الباحث أن عدم القدرة الكاملة على مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الحكيمة، والحاجة المستمرة لتوفير معلومات إضافية أكثر ملاءمة ومفيدة لصانع القرار؛ قد اشركت الأبعاد الثقافية كعامل مهم في تقييم الوحدة الاقتصادية الذي قد ينعكس سلباً أو إيجاباً، على القرارات المتخذة من أصحاب المصالح، نتيجة تحكم البعد الثقافي بعملية اتخاذ القرار الناتج عن أبعاد مجتمعية لها القدرة على التأثير في عملية التقييم، أو صنع القرار الاستثماري التي قد تشتمل على تصورات القيم المرغوبة (المنافسة) أو القيم المطلوبة (الأرباح).
- وعلى الرغم من ذلك، تتأثر قيمة الوحدة الاقتصادية بعناصر أخرى، التي تشتمل على قيم غير ملموسة ترتبط غالباً بالمعرفة والخبرة، التي لا يمكن تحديد قيمتها كمياً أو المستفيدين منها، لكنها قد تسهم في زيادة قيمة الوحدة الاقتصادية بشكل أكبر من الأصول المادية (IIRC, 2013:19).
- ويضيف (Haller, 2016:40) أن قيمة الوحدة الاقتصادية تتحكم بها عوامل أخرى، كالعوامل الأخلاقية والمعنوية، التي تشتمل على المعتقدات أو المثل المجتمعية، التي تُعد رئيسة للأفراد والمجتمعات وتساعدهم على التفاعل والعمل بشكل جماعي، وترتبط بالمفاهيم والمبادئ الدينية أو الفلسفية، كالثقة، والحب، والاحترام وغيرها، التي قد تنعكس في القوانين الوطنية المتعلقة بالبيئة الاقتصادية، وغالباً ما يعبر عنها بالقواعد الأخلاقية أو السلوك المهني، فهي تعكس التقييم المعنوي وليس الكمي للقيمة السوقية، كونه متأثراً ثقافياً بشدة وله تأثير قوي على القيمة المجتمعية للوحدة الاقتصادية. التي يمكن توضيحها بالشكل (3-3).



يرى الباحث أن المفهوم الحديث لقيمة الوحدة الاقتصادية، لا يركز على تحقيق الأرباح بقدر ما يركز على تعظيم القيمة، وأن الوحدة الاقتصادية هي شكل خاص من أشكال الاستثمار، يتوقع منها مضاعفة رأس المال المستثمر وزيادة قيمة المشروع الذي يمتلكه المستثمرون؛ لأن الجوهر الاقتصادي لقضايا الملكية يرتبط ارتباطاً وثيقاً بقضايا المنفعة، والقيمة المرتبطة بخصوصية الوحدة الاقتصادية، ففكرة "القيمة" بشكل عام تعود إلى تقدير المنفعة التي يتصورها أصحاب المصالح أو المستفيدين الآخرين، التي يمكن أن تكون ملموسة أو غير ملموسة، وبالنتيجة فإن تحديد القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، يعتمد على عوامل داخلية وأخرى خارجية (الثقافية، والدينية، والإقليمية) المتعلقة بالشخص الذي يقوم بالتقييم، التي يمكن أن تكون مستقرة أو تختلف على وفق المواقف المحيطة بالبيئة العاملة بها.

2.2.3. العلاقة بين التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية

The Relationship Between Integrated Reporting and Economic Entity Value

تشكل التحديات الاقتصادية في بيئة الاعمال، تهديدات حقيقية للإدارة في تقييم العمليات التشغيلية للشركة، الذي ينعكس على العاملين وسلسلة التوريد، و لاتخاذ قرارات ناجحة تحتاج الإدارة وأصحاب المصالح إلى معلومات حول محركات تقييم أصول وأعمال الوحدة الاقتصادية، التي تمثل مصادر قيمتها السوقية، وغالباً ما يكون هذا التقييم عن طريق عدد من مؤشرات الأداء الرئيسية، أو عوامل أخرى كفرص العمل، والمخاطر، والاستراتيجيات، والخطط التي تسمح جميعها بتقييم جودة وتنوع التدفقات النقدية والأرباح، كما يُعد المعنى المنسوب إلى "القيمة" أمراً بالغ الأهمية في تحديد درجة تداخل الأعمال، والمجتمع، والبيئة بطريقة تعود بالفائدة على الطرفين(Adam,2015:25).

ويرى (Krzus,2011:274) أنه من الممكن أن تُعزى القيمة السوقية، إلى الأصول الملموسة الآخذة في التناقص أو رأس المال الفكري، اللذين يعكسان النسبة المئوية للقيمة السوقية المنسوبة إلى الأصول الملموسة وغير الملموسة، وبالنتيجة فإن العوامل الاقتصادية، والبيئية، والمجتمعية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية، مما أدى إلى إيجاد مفهوم جديد للإبلاغ هو "التقارير المتكاملة" التي تعكس الفكر الاستراتيجي المتكامل، لتوليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، كما إن توليد القيمة لا يقتصر على مصلحة الوحدة الاقتصادية، أو هو نتاج العمليات التي تقوم بها لوحدها؛ بل هو نتيجة التفاعل مع العوامل الأخرى المؤثرة في توليد القيمة؛ كأصحاب المصالح والمجتمع بصورة عامة، الذي يتضح في رسالة الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، الذي أوضح أن توليد القيمة يتجلى بمرور الوقت في الزيادة أو النقصان أو التحولات في رؤوس الأموال، التي تسببها الأنشطة بالقيمة التي تولدها الوحدة الاقتصادية لنفسها أو للآخرين، عندما تتعلق بغرض اجتماعي يؤثر في تقييماتهم لها، أو بإدراك مجلس الإدارة بالتأثيرات السلبية التي يتعرض لها المجتمع والبيئة نتيجة لعمليات الوحدة الاقتصادية (Hoque,2017:243).

فالتغير في عرض القوائم المالية، والحاجة إلى إيجاد نوع جديد من الإبلاغ ناتج عن وجود تحولات في البيئة الاقتصادية تجلت في الآتي(HIRC,2011:3):

1. العولمة وتنامي نشاط السياسات الاقتصادية استجابةً للأزمات المالية والحوكمة.
2. التوقعات المتزايدة بشفافية الوحدات الاقتصادية والمساءلة.
3. ندرة الموارد الفعلية والمتوقعة.
4. النمو السكاني.
5. المخاوف البيئية.

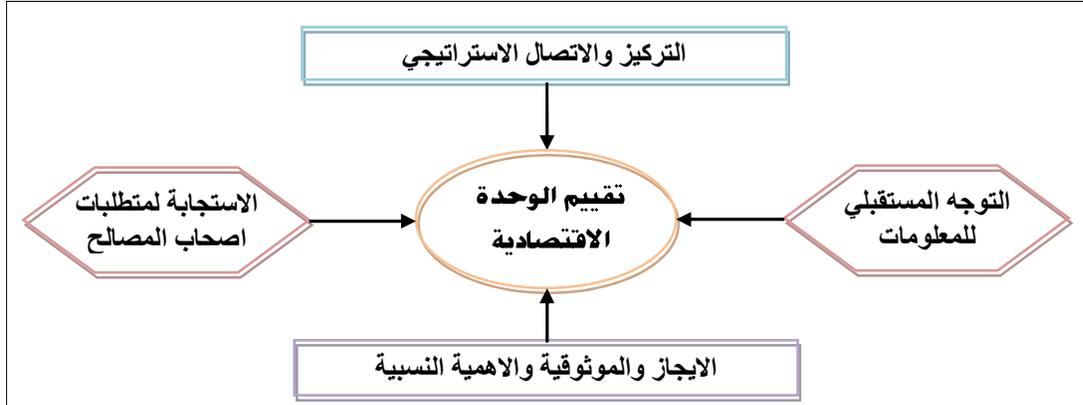
كما يمكن ان تؤثر التقارير المتكاملة في قرارات أصحاب المصالح في نقاط مهمة منها
الآتي (IR,2011:19):

1. تكامل المعلومات المبلغ عنها بشكل أفضل مع احتياجات المستثمرين.
2. معلومات غير مالية أكثر دقة.
3. تحقيق مستويات عالية من الثقة مع أصحاب المصالح.
4. تخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، بما في ذلك خفض التكلفة.
5. تعزيز إدارة المخاطر.
6. زيادة المشاركة مع المستثمرين الحاليين والمحتملين، بما في ذلك العاملين الذي يؤدي إلى استقطاب المهارات والاحتفاظ بها.

7. انخفاض تكلفة رأس المال، وتحسين فرص الوصول إليه بسبب الإفصاح.
8. تطوير لغة مشتركة وتعاون أكبر عبر وظائف مختلفة، داخل البناء التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

لذا يمكن القول أن قيمة الوحدة السوقية غالباً ما تعكس قيمة الأصول والعوامل التي حققتها والناجحة عن إدارتها الفعالة، فالأسواق المالية تشبه الكائن الحي والمعلومات الجديدة التي تطرحها التقارير المتكاملة، تؤثر في أسلوب التقييم والقرارات الاستثمارية المتخذة من أصحاب المصالح (Miciuła, et al,2020:2).

ويرى الباحث إن عملية التقييم غالباً ما تكون معقدة للغاية، إذ تتعلق بمنهجية التقييم ونطاق الخبرة التي يتمتع بها المقيم، فالقيمة السوقية الفعلية نادراً ما تحدد عن طريق الأصول المملوكة لها، بل يجري التقييم الفعلي لعدد من العوامل المحيطة، ذات التأثير بالوضع الاقتصادي للبلد، والحصة السوقية، واستراتيجية التطوير التي تتبعها الوحدة الاقتصادية في إدارة اعمالها، وكذلك الموارد البشرية المتوفرة لديها. وبالنتيجة فإن فوائد التقارير المتكاملة وتأثيراتها على قيمة الوحدة الاقتصادية يمكن ايجازها في الشكل (3-4).



الشكل (3-4)

تأثير عناصر التقارير المتكاملة في تقييم الوحدة الاقتصادية

Source: IIRC (International Integrated Reporting Council), (2011), "Towards integrated reporting: communicating value in the 21st century", London, pp.1-34.P.10

يوضح الشكل (3-4) العوامل المؤثرة في تقييم الوحدة الاقتصادية، فالتواصل الاستراتيجي ومراعاة التوجهات المستقبلية، ومتطلبات أصحاب المصالح، فضلا عن الايجاز والموثوقية كلها يمكن دعمها عن طريق التقارير المتكاملة، للارتقاء بقيمة الوحدة الاقتصادية، يدعمها وجود عوامل داخلية مؤثرة في عملية التقييم تتمثل في الايجاز والموثوقية والاهمية النسبية التي يجب مراعاتها تطبيقاً للمعايير والممارسات المحاسبية المنصوص عليها ضمن القوانين والتعليمات النافذة. ولكي تحقق التقارير المتكاملة غرضها الرئيس المتمثل بتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية، يجب على الإدارة اعتماد بناء التفكير الاستراتيجي المتكامل داخل البنية التنظيمية للشركة الذي يتضمن شروط رئيسية ينبغي توافرها وتشتمل على الآتي: (Arul, et al,2020:4)

1. أن يعكس التفكير المتكامل كيفية استخدام انواع رؤوس الأموال (المالي، والبشري، والتقني، والفكري، والاجتماعي، والبيئي) والعلاقات المتبادلة بينها.
2. التأكيد على تفاعل رؤوس الاموال جميعاً في توليد الانشطة داخل الوحدة الاقتصادية وتوليد القيمة في الماضي والحاضر والمستقبل.
3. يتعين على الوحدة الاقتصادية مراعاة الاحتياجات المادية لأصحاب المصالح، وما إذا كانت لديهم القدرات الكافية لتلبية تلك الاحتياجات.
4. اختيار نموذج الأعمال جزء رئيس لنجاح الوحدة الاقتصادية في بناء التفكير الاستراتيجي المتكامل، للتعامل مع التحولات الخارجية في بيئتها، ولكي تكون قادرة على الاستجابة للمخاطر أو الفرص المستقبلية.

ويرى الباحث أن اعتماد التقارير المتكاملة كآلية لتزويد أصحاب المصالح بالمعلومات الملائمة؛ جاءت كنتيجة لحاجة الإدارات والمستثمرين وأسواق رأس المال، لتوفير معلومات عالية الجودة مرتبطة بالقيمة، ولتشجيع مناخ حيوي للاستثمار والشفافية والممارسات الأخلاقية. إن الإعداد الدقيق لتقييم الوحدة الاقتصادية، على أساس المعلومات الملائمة التي توردها التقارير المتكاملة سيؤدي الى تحقيق مجموعة من الميزات لأصحاب المصالح، يمكن ذكرها في الآتي (Miciuła, et al,2020:6):

1. صنع القرار (Decision-Making): يتمثل في توفير المعلومات الضرورية، عن قيمة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالتنفيذ المقصود لمعاملات معينة.
 2. التوافق (Mediation): تشير إلى المواقف التي تكون فيها آراء الأطراف في المعاملة بشأن القيمة متباينة بشكل كبير.
 3. التبرير (Justifying): الاستخدام الماهر للمعلومات المتوفرة في سياق التقييم، الذي يتعلق باختيار المعلومات التي من شأنها تعزيز القدرة التفاوضية للمستفيد منها.
 4. الأمن (Security): جوهرها توفير معلومات عن قيمة الوحدة الاقتصادية، لأغراض الحماية من الآثار السلبية للمنازعات الناشئة فيما يتعلق بالقيمة.
 5. المعلومات (Information): جوهرها توافر المعلومات اللازمة لعملية التقييم لأغراض إدارة الوحدة الاقتصادية، ومتلقي هذه المعلومات (المستثمرين والمصارف والشركاء التجاريين والزملاء والمحللين الماليين والسلطات بمستوياتها المختلفة).
- إن التقارير التقليدية (التقرير السنوي، والتقرير البيئي، والتقرير الاجتماعي) غالباً ما تنشر وتوجه للمساهمين ومقدمي رؤوس الأموال، فهي لا توفر معلومات شاملة عن الأنشطة التجارية، لأن ذلك يوقعها في مأزق عدم الشفافية التامة عند بقية الجهات المستفيدة التي تطالب بمعلومات شاملة وبتقارير موحدة كي تُسهل عملية المقارنة وتقدير القيمة المستقبلية (Hoque,2017:242)، على الرغم من أن أحد الانتقادات الرئيسة الموجهة للتقارير المتكاملة هو حجم المعلومات الهائل، دون تحديد الآثار الاستراتيجية أو المالية، ما أدى الى تدني منفعة المستخدمين من تلك المعلومات، وخاصة مقدمي رأس المال (Zhou & Green, 2017:95).

ويرى الباحث أن أصحاب المصالح يحرصون على معرفة كيفية إدارة الأعمال، وما هي المخاطر المحتملة للأعمال المستقبلية، وما هي تأثيراتها على المجتمع، فهم يريدون أيضاً معرفة تأثيرات نشاطات الاعمال على البيئة والمركز المالي معاً، إذ تحتاج الوحدات الاقتصادية إلى تلبية الطلب المتزايد على المعلومات المالية وغير المالية، مع إظهار الاستراتيجيات التي تضيف قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

3.2.3. جودة الإفصاح في التقارير المتكاملة

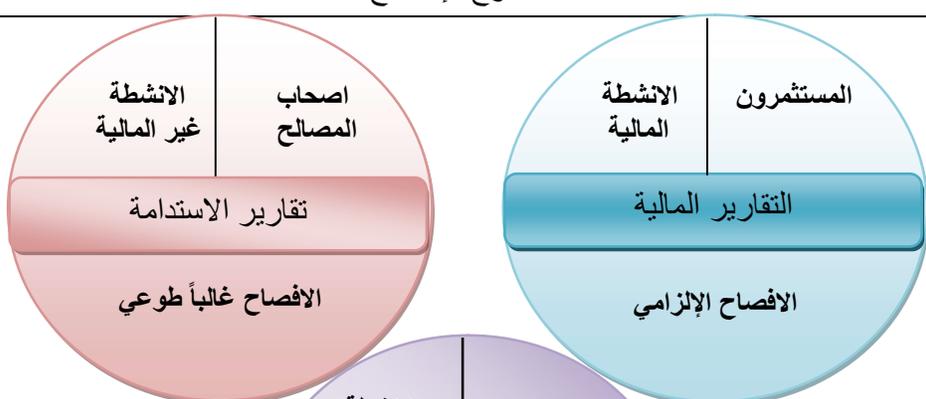
Quality Of Disclosure In Integrated Reports

فإن إعداد التقارير المتكاملة (IR) تطوراً طبيعياً لعملية الإبلاغ عن أنشطة الوحدة الاقتصادية، مدفوعاً بعدد من العوامل ذات التأثير المؤسسي لتطوير التفكير المتكامل، وتمكين أصحاب المصالح من تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية، بشكل أكثر فاعلية على إنشاء قيمة حالية ومستقبلية، وكذلك السماح لمستخدمي معلومات الأداء بتقييم الجدوى على المدى الطويل، وتخصيص الموارد النادرة بشكل أكثر كفاءة، فضلاً عن تمكين أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات أكثر استنارة (Gerwanski, et al,2019:1). إذ تجمع التقارير المتكاملة بين المعلومات المالية، والحوكمة، والاجتماعية، والبيئية في تقرير واحد، وبالنتيجة فإن التقارير المتكاملة تجمع بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة، إذ توفر معلومات شاملة ومفهومة عن الأداء المستقبلي بأجمعه، إذ تعتمد على بيانات تاريخية تقدم تمثيلاً منهجياً لأداء الوحدة الاقتصادية، عن طريق ربط جميع المعلومات المالية وغير المالية المادية في تقرير عمل موجز واحد، وبذلك ستساعد التقارير المتكاملة في جعل إدارة الوحدة الاقتصادية مسؤولة عن أدائها المالي وغير المالي في المستقبل أمام جميع أصحاب المصالح (Kılıç & Kuzey,2018:2)، ويسعى معدو التقارير المتكاملة لزيادة شفافية عرض وتقييم وتحكيم جميع المخاطر المحتملة (المالية وغير المالية) التي يمكن أن تلحق الضرر بأنشطة الأعمال، التي يمكن تجاوزها نتيجة الآتي (Pistoni, et al, 2018: 490):

1. يفسر الأداء على أنه ناتج الاستخدام المشترك لأنواع مختلفة من رأس المال المقدم من مختلف أصحاب المصالح (المالي والبشري والتقني والفكري والاجتماعي والبيئي).
 2. توضيح العلاقة بين استراتيجية الوحدة الاقتصادية وأدائها.
 3. التكامل بين أنشطة العمليات والإجراءات التنظيمية.
 4. التفكير المتكامل والتعاون القوي بين الوظائف من أجل تحسين توليد قيمة الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل.
 5. القيمة المتولدة سابقاً ليست نتيجة للأنشطة المالية فقط، بل هي ناتجة عن التفاعل مع بيئة الأعمال وكذلك العلاقات مع أصحاب المصالح.
- غالباً ما يتم النظر إلى الإفصاحات التي تقدمها التقارير المتكاملة التي تبين المخاطر، على أنها إدارة لرؤوس الأموال المالية وغير المالية، وتأثيراتها في الهيكل التنظيمي وكيفية اتخاذ القرار الإداري، والنظر إلى البيانات الإضافية التي تقدمها، التي قد تصبح متاحة كنتيجة للتغيرات في إدارة المخاطر وقياس الأداء والمعلومات غير المالية (Guthrie, et al, 2020: 3).

ويرى الباحث أن التغييرات التي قدمتها التقارير المتكاملة في عملية الإفصاح عن الأنشطة المالية وغير المالية، قد أحدثت ردة فعل في الأسواق المالية والمندولين فيها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، التي انعكست على سلوك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات ذات التوجه المستقبلي، بناءً على المعلومات المالية المتاحة، واقتراح منظور استشرافي لتقارير الوحدات الاقتصادية، تركز على الجوانب الحاسمة لعملية توليد القيمة المستدامة. كما ينص مبدأ الإفصاح الكامل الوارد في معايير الإبلاغ المالي الدولية على أنه يجب تضمين جميع المعلومات في البيانات المالية للمنشأة والتي من شأنها أن تؤثر على فهم القارئ لتلك البيانات. إذ يُعد تفسير هذا المبدأ تقديرياً للغاية، نظراً لأن كمية المعلومات التي يمكن تقديمها قد تكون ضخمة ولتقليل مقدار الإفصاح من المعتاد الإفصاح فقط عن المعلومات حول الأحداث التي من المحتمل أن يكون لها تأثير جوهري على المركز المالي للكيان أو النتائج المالية.

ولتحقيق فهم أوضح لما تقدمه التقارير المتكاملة من منافع للمستفيدين مقارنة مع التقارير المالية التقليدية وتقارير الاستدامة، يعرض الشكل (3-5) أهم أوجهه التباين بين الإفصاح في التقارير المتكاملة والتقارير المالية وتقارير الاستدامة.

المقارنة	نوع الإفصاح
الجهة المستفيدة	
نوع النشاط	
نوع الإفصاح	

الشكل (3-5) مقارنة الإفصاح في التقارير المتكاملة

Source: Eccles, R. G., & Spiesshofer, B. (2015). Integrated reporting for a re-imagined capitalism. Harvard Business School General Management Unit Working Paper, (16-32). P.18

من الشكل (3-5) يتضح أن التقارير المالية تعتمد على معايير محاسبية يجب مراجعتها من قبل شركات تدقيق مستقلة لإنتاج مقاييس أداء مالي يتم الإبلاغ عنها لتزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجون إليها لاتخاذ قرارات رشيدة، أما تقارير الاستدامة فالغرض منها هو تزويد أصحاب المصلحة بمعلومات عن أداء الوحدة الاقتصادية البيئي والاجتماعي والحوكمة، أما التقارير المتكاملة توجه معلوماتها إلى المستثمرين كمعلومات مالية، ولأصحاب المصالح كمعلومات غير مالية، فضلا عن كمية الإفصاح الطوعي التي يمكن أن تضيف قيمة لجودة المعلومات المفصح عنها للمستفيدين الآخرين. كما أن السياق العام في التقارير المتكاملة هو جانبي الإفصاح الإلزامي الذي يعني الالتزام التام بالمعايير والاطر التي تحدد المعلومات المالية وغير المالية التي يجب الإفصاح عنها والتي نصت عليها المعايير الدولية أما الإفصاح الطوعي فيتوقف على عوامل تتمثل في مدى ملاءمة البيانات المفصح عنها وموثوقيتها، وتتباين معلومات الإفصاح الاختياري بين الوحدات الاقتصادية والرغبة في إضافة قيمة نتيجة توسع الإفصاح في المعلومات التي يقدمها الإفصاح الإلزامي لضمان تحقيق المنفعة الكاملة والتناسق بينها.

إن التقارير المتكاملة ليست وليدة الصدفة وإنما هي امتداد لمجموعة من الاجراءات بدأها معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1994 في تقرير عرف بأسم (Jenkins) دعا لتقديم أسس الإفصاح عن المعلومات غير المالية، في تقارير سنوية من شأنه دمج المعلومات بشقيها المالية وغير المالية، وعرضها في شكل متكامل، والتركيز على المعلومات المستقبلية بشكل أكثر فاعلية وكفاءة، عن طريق التواصل مع أصحاب المصالح، بمعنى أن المعلومات يجب تحديدها على وفق ما هو أكثر فائدة للمستخدمين مع مراعاة التكاليف الضمنية لإعدادها (Rivera et al,2017:156).

ويرى الباحث أن إعداد التقارير المتكاملة (IR) يهدف إلى:

1. التغلب على القيود المفروضة على الإفصاح في التقارير المالية وغير المالية، وبذلك يكتسب زخماً إضافياً كأداة شاملة تدمج المعلومات المالية وغير المالية معاً لربط العلاقات بينها وتقديمها إلى أصحاب المصالح.

2. وسيلة لتحقيق الشفافية والمساءلة أمام الجهات الرسمية الرقابية، وغير الرسمية كمنظمات المجتمع المدني التي تُعد جزء من البيئة الاجتماعية والثقافية المؤثرة في محيط الوحدة الاقتصادية.

3. أن أهمية الجودة التي تحققها التقارير المتكاملة تأتي من تشجيعها على تنفيذ استراتيجيات مستدامة عن طريق التفكير المتكامل؛ لتمكين أصحاب المصالح من تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية بشكل أكثر فاعلية في إنشاء القيمة الحالية والمستقبلية، والسماح لمستخدمي المعلومات بتقييم الأداء على المدى الطويل، وتحديد آليات تخصيص الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية بشكل أكثر فعالية.

4. إن مفهوم جودة المعلومات وتحقيق الخصائص الكامنة في التقارير المتكاملة، وتكاملها مع البيئة الثقافية والمعايير الدولية للمحاسبة المالية وتقارير الاستدامة، تساعد في تحديد كيفية تأثير الإبلاغ المتكامل بقيمة الوحدة الاقتصادية وتشخيص العلاقة بين هذه التقارير والأبعاد الثقافية في تقييم الوحدة الاقتصادية، والمسؤولية الاخلاقية للإدارة عن جودة الإفصاح في التقارير المتكاملة.

5. أن إعداد التقارير المتكاملة يمنح أصحاب المصالح، نافذة يمكن عن طريقها معرفة وتشخيص كيفية تبني الوحدة الاقتصادية لرؤيتها المستقبلية ودورها في خدمة المجتمع؛ لتحقيق أهداف محددة مسبقاً أو نتيجة استجابتها لمتطلبات مجتمعية وثقافية محيطة ببيئة الأعمال، وهو ما يعد الغرض الرئيس للتقارير المتكاملة على وفق ما نص عليه الإطار المفاهيمي (IIRC) في أهمية التواصل بطريقة موجزة حول كيفية بناء استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وأفاقها (في سياق بيئتها الخارجية) بإنشاء القيمة والحفاظ عليها.

الفصل الرابع

قياس جودة التقارير المتكاملة

إن إعداد التقارير المتكاملة في الوحدات الاقتصادية تعد من الممارسات الحديثة نسبياً، إذ فرضت متغيرات بيئة الاعمال على الإدارة الالتزام بالاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، فضلاً عن المعايير المحاسبية الدولية، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وتطبيقها لمفهوم التفكير الاستراتيجي المتكامل، الذي يزود أصحاب المصالح بمعلومات مفيدة ومترابطة عن الواقع المالي والاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية، وكيفية توليد القيمة في الوقت الماضي والحاضر والمستقبل، وبما ان الوحدة الاقتصادية تعمل ضمن بيئة اجتماعية فأنها تؤثر وتتأثر بالقيم المجتمعية أو ما يعرف بالأبعاد الثقافية، التي يمكن أن تكون ذات طبيعة حساسة في ممارسات الإبلاغ المتكامل، وبالنتيجة انعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية، وبعد استعراض الجانب المفاهيمي والاطار النظري لمتغيرات البحث، ولغرض التأكد من صحة الفرضيات التي ساقها الباحث لتحقيق أهداف البحث، سيقسم هذا الفصل على ثلاث مباحث رئيسة تتناول الآتي:

1. المبحث الاول: يستعرض درجة توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة الصادر عن (IIRC).
2. المبحث الثاني: يستعرض تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة، عن طريق استمارة استبيان تعزيزية، وزعت على أصحاب المصالح بمختلف تسمياتهم الوظيفية، أو الادارية، أو مهتمين بالشأن المالي، والأكاديمي لتعزيز تبني التقارير المتكاملة كوسيلة للإبلاغ المتكامل عن أنشطة الوحدات الاقتصادية العراقية.
3. المبحث الثالث: تحديد عينة البحث وتقديم نبذة تعريفية مختصرة عنها، في سبيل قياس جودة التقارير المتكاملة من واقع التقارير المالية التي تصدرها عينة البحث، وشرح الاساليب الاحصائية والتحليلية المستخدمة في اثبات فرضيات البحث.

المبحث الاول

توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية مع الاطار المفاهيمي (IIRC)

تقدم الوحدات الاقتصادية - بشكل عام والشركات بشكل خاص - تقارير مختلفة لتوفير معلومات مختلفة للمستفيدين، ولمعرفة مستوى التوافق بين التقارير الصادرة عن الشركات العراقية المدرجة في سوق الاوراق المالية (عينة البحث) مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR) الصادر عن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، أعد الباحث أنموذج لمطابقة عناصر التقارير المتكاملة (الملحق 3)، لمعرفة توافق تقارير الشركات مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، إذ أحتوى النموذج على ثلاثة محاور رئيسة شملت (التوجه الاستراتيجي، المسؤولية، الخصائص النوعية)، بمجموع (90) مؤشر معد على وفق الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة يوضحها الجدول (4-52)، بما في ذلك العناصر الفرعية التي تعتمد عليها دقة المعلومات المفسح عنها، ضمن التقارير المالية وغير المالية الصادرة عن هذه الشركات، وجرى تحليلها وتحديد تطابقها مع النموذج المعد في هذا السياق، ولتسهيل عمل الباحث يبين الجدول (4-1) الرمز التجاري لعينة البحث⁽⁴⁾.

الجدول (1-4)

الرمز التجاري للوحدات الاقتصادية عينة البحث

الرمز	الوحدات الاقتصادية	النمط	ت	الرمز	الوحدات الاقتصادية	النمط	ت
BBAY	مصرف بابل	نمط تقارير المفاهيمي للتقارير المتكاملة الارزاق	11	SMRI	المعمورة للاستثمارات العقارية	النمط الارزاق في القطعة السوقية	1
HMAN	فنادق المنصور		12	BELF	مصرف ايلاف الاسلامي		2
BSUC	مصرف سومر التجاري		13	BNOI	المصرف الاهلي العراقي		3
BNAI	المصرف الوطني الاسلامي		14	IMAP	المنصور للصناعات الدوائية		4
SMRI	الموصل لمدن الالعاب		15	BBOB	مصرف بغداد		5
BMFI	مصرف الموصل		16	IBAD	بغداد للمشروبات الغازية		6
HPAL	فندق فلسطين		17	BIME	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار		7
BMNS	مصرف المنصور للاستثمار		18	BASH	مصرف اشور الدولي		8
BIBI	مصرف الاستثمار العراقي		19	BUND	المصرف المتحد للاستثمار		9
SKTA	مدينة ألعاب الكرخ السياحية		20	IITC	العراقية للسجاد والمفروشات		10

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية 2020.

ولغرض معرفة مدى توافق التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث، مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR)، والصادر عن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)؛ تم إعداد نموذج لمطابقة لعناصر التقارير المتكاملة، يتضمن العناصر الرئيسية الواردة في الاطار المفاهيمي للإبلاغ المتكامل، التي تشتمل على التوجه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية،

^{4 4} تم ادراج رمز الشركة لسهولة تمثيلها في الجدول (4-52).

والبيئة الخارجية، والتوجه المستقبلي بما في ذلك العلاقات مع بيئة الأعمال، وكذلك الموثوقية والأهمية النسبية للمعلومات، التي يبينها الجدول (2-4).

الجدول (2-4) عناصر المحتوى الرئيسية والمبادئ التوجيهية للتقارير المتكاملة		
ت	العناصر الرئيسية	المبادئ التوجيهية
1	التوجه الاستراتيجي	يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة للأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، وقدرتها على إنشاء القيمة والحفاظ عليها بمرور الوقت، واستغلال الموارد المتاحة وبناء العلاقات مع بيئة الاعمال.
2	اتصال المعلومات	يشرح التقرير المتكامل نموذج الأعمال، والعوامل الخارجية التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية، وكيفية الربط بين المعلومات.
3	التوجه المستقبلي	يتضمن التقرير المتكامل توقعات الإدارة المستقبلية، بما يساعد أصحاب المصالح، على فهم وتقييم آفاق الوحدة الاقتصادية وحالات عدم اليقين.
4	الاستجابة وشمولية أصحاب المصالح	يوفر التقرير المتكامل نظرة شاملة لعلاقات الوحدة الاقتصادية، مع أصحاب المصالح الرئيسيين، وتفهم احتياجاتهم والاستجابة لها.
5	الإيجاز والموثوقية والأهمية النسبية	يقدم التقرير المتكامل معلومات موجزة وموثوقة تُعد جوهرية لتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية، على إنشاء القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير، والمتوسط، والطويل.
المصدر: (IIRC,2013:24-29) بتصريف الباحث.		

إن الهدف من إعداد نموذج مطابقة والموضح في الملحق (3)، هو قياس مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث، مع معايير الإبلاغ المتكامل، أذ أحتوى النموذج (3) محاور رئيسية، بمجموع (90) مؤشر مُعد على وفق الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة التي يوضحها الجدول (4-52)، بما في ذلك العناصر الفرعية التي تعتمد عليها دقة المعلومات المفصح عنها، ضمن التقارير المالية وغير المالية، والتي تصدرها إدارات الوحدات الاقتصادية العراقية والمدرجة في سوق الاوراق المالية، التي تم تحليلها ومدى تطابقها مع النموذج المعد في هذا السياق.

الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (HIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	HTC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول : التوجه الاستراتيجي يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورويتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:	
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (HIRC)																					الفقرة	ت
العوامل الهامة التي تؤثر على البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية																						
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	1	الثقافة والأخلاق والقيم.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	2	الملكية وهيكل التشغيل بما في ذلك حجم الوحدة الاقتصادية وموقع عملياتها.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	3	الأنشطة والأسواق الرئيسية.
20	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	4	المشهد التنافسي ووضع السوق (مع مراعاة عوامل مثل تهديد المنافسة الجديدة والمنتجات أو الخدمات البديلة، والقدرة التفاوضية للعملاء والموردين، وشدة التنافس)
20	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	5	وضع الوحدة الاقتصادية مع سلسلة القيمة.
13	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✗	✗	6	المعلومات الكمية الرئيسية : على سبيل المثال ، عدد الموظفين والإيرادات وعدد البلدان التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية مع إبراز التغييرات الهامة على وجه الخصوص من الفترات السابقة.

تابع الجدول (3-4)
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورؤيتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:		
ت	مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																				الفقرة		
العوامل الهامة التي تؤثر على البيئة الخارجية واستجابة الوحدة الاقتصادية																							
15	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	7	الاحتياجات والمصالح المشروعة لأصحاب المصالح الرئيسيين
17	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	8	الظروف الاقتصادية الكلية والجزئية ، مثل الاستقرار الاقتصادي والعولمة واتجاهات الصناعة
18	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	9	قوى السوق ، مثل نقاط القوة والضعف النسبية للمنافسين وطلب العملاء
17	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	10	سرعة وتأثير التغيير التكنولوجي
3	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	✓	✓	X	✓	X	X	X	X	X	11	القضايا المجتمعية، مثل السكان والتغيرات الديموغرافية وحقوق الإنسان والصحة والفقر والقيم الجماعية والأنظمة التعليمية
15	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	12	التحديات البيئية، مثل تغير المناخ، وفقدان النظم البيئية، ونقص الموارد.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	13	البيئة التشريعية والتنظيمية التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	14	البيئة السياسية في الدول التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية والدول الأخرى التي قد تؤثر على قدرة الوحدة الاقتصادية على تنفيذ استراتيجيتها.

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورويتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:		
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																					الفقرة	ت	
																						الحكومة: يجب أن يتضمن التقرير المتكامل كيفية دعم هيكل حوكمة الوحدة الاقتصادية وقدرتها توليد القيمة	
11	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	15	هيكل قيادة الوحدة الاقتصادية بما في ذلك المهارات والتنوع للمكلفين بالحكومة.
13	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	16	مدونة إلزامية وطوعية لحكومة الشركات تتبناها الوحدة الاقتصادية.
12	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	17	قواعد السلوك الأخلاقي التي تتبناها الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالأعمال الأخلاقية.
12	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	18	ثقافة الوحدة الاقتصادية في التعامل مع المخاطر وآليات معالجة قضايا النزاهة والأخلاق.
12	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	19	إجراءات الحوكمة للتأثير على التوجه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية ومراقبته ونهجها في إدارة المخاطر.
12	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	20	كيف تنعكس ثقافة في علاقاتها مع أصحاب المصالح الرئيسيين.
11	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	21	تنفيذ ممارسات الحوكمة التي تتجاوز المتطلبات القانونية / السياسات الرئيسية.
11	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	22	المسؤولية التي يتحملها المكلفون بالحكومة لتشجيع الابتكار وتمكينه
12	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	X	X	23	المكافآت والحوافز.

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورويتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:		
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																					الفقرة	ت	
تحديد أصحاب المصالح / العلاقات : وأصحاب المصالح هم المجموعات أو الأفراد الذين من المتوقع بشكل معقول أن يتأثروا بشكل كبير بأنشطة أعمال الوحدة الاقتصادية أو مخرجاتها أو نتائجها أو الذين من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر أفعالهم بشكل كبير على قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة.																							
19	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	24	كيف حددت الوحدة الاقتصادية أصحاب المصالح.
13	×	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	×	×	25	منهجية إشراك أصحاب المصالح.
11	×	✓	✓	×	×	×	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	×	×	26	تحديد المسائل الجوهرية لأصحاب المصالح.
11	×	✓	✓	×	×	×	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	×	×	27	كيف طبقت الوحدة الاقتصادية مثل هذه الأمور.
11	×	✓	✓	×	×	×	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	✓	×	✓	×	✓	✓	×	×	28	كيف يشارك أصحاب المصالح في تقييم التأثيرات والآثار والتوقعات التي لا تحترم نموذج أعمال الوحدة الاقتصادية.

تابع الجدول (3-4)
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورويتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:	
ت	مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																				الفقرة	
المساهمين : أن التقرير المتكامل يوضح الأشكال المختلفة لرؤوس الأموال.																						
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	30 رأس المال المالي - مجموعة الأموال المتاحة للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات.
0	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	31 رأس المال التصنيعي - الأشياء المادية المصنعة المتاحة للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في إنتاج السلع وتقديم الخدمات.
0	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	32 رأس المال الفكري أو الأصول التنظيمية القائمة على المعرفة غير الملموسة.
13	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✗	✓	✓	✓	✗	✓	✗	✓	✓	✗	✗	33 رأس المال البشري أو كفاءات الأفراد وقدراتهم وخبراتهم ودوافعهم للابتكار.
3	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✓	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	34 رأس المال الاجتماعي والعلاقات مع المؤسسات والمجتمع وأصحاب المصالح والشبكات الأخرى والقدرة على مشاركة المعلومات لتعزيز الرفاهية الفردية والجماعية.
0	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	35 رأس المال الطبيعي - جميع البيئة المتجددة وغير المتجددة والموارد والعمليات التي توفر السلع والخدمات التي تدعم ازدهار المؤسسة في الماضي والحاضر والمستقبل.

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورؤيتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:	
																					ت	الفقرة
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																						
نموذج اعمال الوحدة الاقتصادية : هو مخطط تفصيلي لكيفية تخطيط الوحدة الاقتصادية لتحقيق الارباح وتسويق منتجاتها وتحديد قاعدة زبائنها في سوق معين ويتضمن :																						
17	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	36	تحديد صريح للعناصر الرئيسية لنموذج الأعمال.
11	X	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓	X	✓	X	✓	✓	X	37	رسم تخطيطي للعلاقة بين عناصر نموذج الاعمال.
14	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	38	تحديد أصحاب المصالح المهمين والاعتمادات الأخرى (مثل المواد الخام) والعوامل المهمة التي تؤثر على البيئة الخارجية.
15	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	39	الاستراتيجية والمخاطر والفرص والأداء (بما في ذلك مؤشرات الأداء الرئيسية، كالتكلفة والإيرادات).
15	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	40	يوضح التقرير المتكامل كيفية ارتباط المدخلات الرئيسية، أو التي توفر مصدراً للتمايز المؤسسي.
15	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	41	كيف تميز الوحدة الاقتصادية نفسها في الأسواق.
18	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	42	تحديد المنتجات والخدمات الرئيسية، اعتماداً على أهميتها النسبية.
الأداء: هل حققت الوحدة الاقتصادية تحقيق أهدافها الاستراتيجية؟																						
15	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	43	المؤشرات الكمية، والأساليب والافتراضات المستخدمة في تجميعها.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	44	الروابط بين الأداء السابق والحالي ، وبين الأداء الحالي وتوقعات الوحدة الاقتصادية.

تابع الجدول (3-4)
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (HIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبنية التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورويتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:	
ت	مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (HIRC)																				الفقرة	
المخاطر والفرص والضوابط الداخلية التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل ، وكيف تتعامل الوحدة الاقتصادية معها؟ وفعالية نظام الضوابط الداخلية.																						
14	×	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	×	45	مصادر المخاطر والفرص، التي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية أو بشكل عام مزيج من الاثنين.
15	×	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	×	46	تقييم الوحدة الاقتصادية لاحتمالية أن توتي المخاطر والفرص ثمارها وحجم تأثيرها إذا حدث ذلك.
14	×	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	×	47	إطار عمل إدارة المخاطر، وعملية مراجعة إدارة المخاطر وهيكل التقارير الخطوات المحددة التي يتم اتخاذها للتخفيف من المخاطر الرئيسية أو إدارتها (على سبيل المثال: أو لتوليد قيمة من الفرص الرئيسية بما في ذلك تحديد الأهداف الاستراتيجية والاستراتيجيات والسياسات والأهداف ومؤشرات الأداء الرئيسية المرتبطة .
14	×	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	×	48	تقرير إدارة المخاطر (الذي يتضمن تفاصيل حول المخاطر، المسار، التأثير المحتمل ، الاستجابة للمخاطر ، تصنيف المخاطر)
18	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	49	الرد على فعالية الضوابط الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة عن الإفصاحات عن الضوابط الداخلية لحماية مصالح أصحاب المصالح.

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	HTC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الاول: التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورؤيتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:
ت	مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																				الفقرة
الاستراتيجية وتخصيص الموارد: يجب أن يصف التقرير المتكامل الاتجاه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية.																					
50	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى للمؤسسة
51	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	الاستراتيجيات التي وضعتها أو تعزم تنفيذها لتحقيق تلك الأهداف الاستراتيجية
52	✗	✓	✗	✗	✓	✗	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✓	✗	✓	✓	✗	خطط تخصيص الموارد المتاحة لتنفيذ الاستراتيجية.
53	✗	✓	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✓	✗	✗	كيف تطور الوحدة الاقتصادية وتستغل رأس المال الفكري
54	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✓	✗	✗	✓	✗	مدى دمج الاعتبارات البنئية والاجتماعية في استراتيجية الوحدة الاقتصادية لمنحها ميزة تنافسية
النظرة المستقبلية: يجب أن يشرح التقرير المتكامل ما هي التحديات والشكوك التي من المحتمل أن تواجهها الوحدة الاقتصادية في متابعة استراتيجيتها.																					
55	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	توقعات الوحدة الاقتصادية بشأن البيئة الخارجية التي من المحتمل أن تواجهها الوحدة الاقتصادية على المدى القصير والمتوسط والطويل وكيفية تأثيره عليها.
56	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	القدرة على تحمل تكاليف رؤوس الأموال التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية.
أسس الإعداد والعرض : كيف تحدد الوحدة الاقتصادية الأمور التي يجب تضمينها في التقرير المتكامل وكيف يتم قياس هذه الأمور أو تقييمها																					
57	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	تحديد الأهمية النسبية.
58	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	تحديد الأمور الملانمة وتقييم أهميتها وحصرها في الأمور المادية.
59	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	تحديد دور المكلفين بالحوكمة والموظفين الرئيسيين في تحديد الأمور الجوهرية وتحديد أولوياتها.
60	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	وصف لحدود التقرير والنطاق الجغرافي والكيانات الممثلة في التقرير.

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الثاني : المسؤولية عن التقرير المتكامل: يجب أن يتضمن التقرير المتكامل بياناً من المكلفين بالحوكمة	
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																					الفقرة	ت
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	إقرار بمسؤوليتهم عن ضمان سلامة التقرير المتكامل	61
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	إقرار بأنهم استخدموا التفكير الجمعي في إعداد وتقديم التقرير المتكامل	62
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	الرأي أو الاستنتاج حول ما إذا كان التقرير المتكامل مقدمًا وفقًا للإطار.	63
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	الدور الذي لعبه المكلفون بالحوكمة في إعداد وعرض التقارير.	64
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	ما هي الخطوات التي يتم اتخاذها لتحسين التقارير المستقبلية	65
المحور الثالث : الخصائص النوعية الأخرى لتقرير متكامل																						
الإيجاز: يجب أن يكون التقرير المتكامل موجزاً بشكل كاف لفهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها دون تحميلها عبء معلومات غير ذات صلة.																						
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	نموذج منطقي يعبر عن طبيعة الوحدة الاقتصادية.	66
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	المعلومات لا تتغير بشكل متكرر أو ترتبط بمصادر خارجية.	67
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	التعبير عن المفاهيم بوضوح وبكلمات قليلة.	68
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	يفضل لغة واضحة على استخدام المصطلحات أو المصطلحات عالية التقنية.	69
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	يتجنب الإفصاحات العامة.	70

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الثالث : الخصائص النوعية الأخرى لتقرير متكامل	
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																					الفقرة	ت
الموثوقية والاكتمال: يجب أن يشمل التقرير المتكامل على جميع الأمور المادية، والإيجابية، والسلبية، بطريقة متوازنة وبدون أخطاء مادية.																						
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	71	اختيار أشكال العرض التي لا يحتمل أن تؤثر بشكل غير ملائم أو غير ملائم على التقييمات التي تتم على أساس التقرير المتكامل.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	72	إبلاء الاعتبار المتساوي لزيادة أو تخفيض رأس المال، ونقاط القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية، الأداء الإيجابي والسلبى وما إلى ذلك.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	73	عندما تتضمن المعلومات تقديرات، يتم إبلاغ ذلك بوضوح ويتم شرح طبيعة وقيود عملية التقدير.
الاتساق والقابلية للمقارنة: يجب تقديم المعلومات الواردة في التقرير المتكامل كالآتي:																						
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	74	على أساس ثابت مع مرور الوقت.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	75	أمكانية المقارنة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى.
0	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	76	استخدام البيانات المعيارية، مثل الصناعة أو المعايير الإقليمية.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	77	تقديم المعلومات في شكل نسب.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	78	الإبلاغ عن المؤشرات الكمية التي يشجع استخدامها من قبل المنظمات الأخرى ذات الأنشطة المماثلة.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	79	اتباع سياسات إعداد التقارير بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك حاجة إلى تغيير لتحسين جودة المعلومات المبلغ عنها.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	80	الإبلاغ عن نفس مؤشرات الأداء الرئيسية إذا استمرت في كونها جوهرية خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	81	عند إجراء تغيير مهم، تشرح الوحدة الاقتصادية أسباب التغيير واصفة تأثيره.

تابع الجدول (3-4)

مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية العراقية عينة البحث مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)

حالات التوافق	SKTA	BIBI	BMNS	HPAL	BMFI	SMRI	BNAI	BSUC	HMAN	BBAY	IITC	BUND	BASH	BIME	IBSD	BBOB	IMAP	BNOI	BELF	SMRI	المحور الثالث : الخصائص النوعية الأخرى لتقرير متكامل		
مدى توافق تقارير الوحدات الاقتصادية مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC)																					الفقرة	ت	
اتصال المعلومات: صورة شاملة للجمع والترابط والعلاقات بين كل من :																							
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	82	الربط بين عناصر رأس المال.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	83	عناصر المحتوى المعلوماتي.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	84	الماضي والحاضر والمستقبل.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	85	التمويل والمعلومات الأخرى.
الأهمية النسبية: يجب أن يكشف التقرير المتكامل المعلومات حول الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.																							
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	86	الأهمية النسبية للعناصر المعروضة في التقارير.
الضمان او خدمات التأكيد في التقرير: يحتوي التقرير المتكامل على :																							
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	87	السياسة والممارسات المتعلقة بالسعي للحصول على تأكيدات على التقرير.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	88	طبيعة ونطاق الضمان المقدم لهذا التقرير بالذات.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	89	أي معلومات تنشأ عن التأكيد.
20	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	90	وطبيعة العلاقة بين الوحدة الاقتصادية ومقدمي خدمات التأكيد.
مجموع درجة التوافق للوحدة الاقتصادية																					59		
عدد المؤشرات الكلي																					90		
نسبة التوافق مع الاطار المفاهيمي (IR)																					66%		
47%	90%	92%	53%	88%	73%	93%	94%	68%	76%	51%	90%	91%	96%	69%	92%	73%	91%	91%	91%	66%			

المصدر : اعداد الباحث (بتصرف) بالاعتماد على الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (2013, pp.24-29) والصادر عن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC).

يوضح الجدول (4-4) درجة توافق التقارير المالية وغير المالية، التي تصدرها الوحدات الاقتصادية العراقية (عينة البحث)، والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR)، والصادر عن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، ومدى ملائمتها للبيئة العراقية، وأن أعلى معدل للتوافق كان (86) مؤشراً لمصرف الشرق الاوسط للاستثمار بنسبة (96%)، فيما حصلت مدينة العاب الكرخ السياحية على أدنى معدل توافق بدرجة (42) مؤشر وبنسبة (47%)، والجدول (4-4) يلخص مدى التوافق حسب القطاع مع الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR).

الجدول (4-4) ملخص مؤشرات التوافق حسب قطاع الأعمال						
ت	مدى التوافق	عدد الوحدات الاقتصادية	القطاع المصرفي	القطاع الصناعي	قطاع الخدمات	القطاع الفندقى
1	100 - 91	10	10			
2	89 - 80	1	1			
3	79 - 70	3	1	1	1	
4	69 - 60	3		1	1	1
5	59 - 50	2		1		1
6	.. 49 ≥	1			1	
	المجموع	20	12	3	3	2

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (4-4).

يتضح من الجدول (4-4) أن (10) وحدات اقتصادية تجاوزت نسبة التوافق لديها (90%) وهذا مؤشرٌ على مدى ملائمة البيئة العراقية لتطبيق الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، على الرغم من وجود بعض الحالات التي تؤثر على ضعف في التوافق مع مؤشرات الإبلاغ المتكامل، والسبب في ذلك يعود إلى الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية، وكذلك عدم وجود نموذج موحد للإبلاغ عن الأنشطة غير المالية للشركات العراقية، الذي تم ملاحظته عن طريق مراجعة ما يقرب من (60) تقريراً صادراً عن الوحدات الاقتصادية عينة البحث والمنشور ضمن سوق العراق للأوراق المالية للفترة (2018-2020)، أما على مستوى قطاعات الاعمال، فقد جاء القطاع المصرفي، كأكثر القطاعات التزاماً وتوافقاً مع مؤشرات الإبلاغ المتكامل، وهو يعكس قوة الاعمال والتنافسية بين الوحدات الاقتصادية العاملة، التي تعمل على جذب اكبر قدر من المستثمرين الحاليين او المستقبليين، ولزيادة القدرة التنافسية في ظل الانفتاح على تقديم الخدمات المصرفية سواء لمؤسسات القطاع العام أم على مستوى الافراد والقطاع الخاص.

أما على مستوى المحاور فقد أظهرت النتائج أن المحور الثاني، والخاص بالمسؤولية عن المعلومات الواردة في التقارير المالية وغير المالية التي تتحملها الإدارة، قد حصل على أعلى حالات التوافق والامتثال وبمعدل (100%)، بينما كان المحور الاول الذي يشرح الروية

الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، بما في ذلك تطبيق الحوكمة في إدارة وتحديد الاهداف الاستراتيجية في ضوء الموارد المتاحة، هو الاقل حصولاً على حالات التوافق والامتثال وبمعدل (68%)، أما المحور الثالث الذي يشتمل على الخصائص النوعية، حقق نسبة توافق (96%) بسبب التشابه في الخصائص النوعية للإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة مع الخصائص النوعية للتقارير المالية بدلالة الجدول (2-6)، وأن السبب في عدم تحقيق التوافق التام في المحور الثاني يعود لعدم استعمال الوحدات الاقتصادية عينة البحث لمعايير الصناعة القطاعية أو البيانات المعيارية في المقارنات، والمبينة في الجدول (4-5).

الجدول (4-5) نسبة التوافق على أساس المحاور الرئيسية للإبلاغ المتكامل						
ت	عنوان المحور	عدد مؤشرات المحور (1)	عينة البحث (2)	المؤشرات الكلية (1*2)	حالات التوافق الكلية (3)	نسبة التوافق
الاول	التوجه الاستراتيجي	60	20	1200	815	68%
الثاني	المسؤولية والتأكيد	5	20	100	100	100%
الثالث	الخصائص النوعية	25	20	500	480	96%
المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (4-3).						

يبين الجدول (4-5) إمكانية تطبيق الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة في الإبلاغ عن أنشطة الشركات العراقية المالية وغير المالية، وتحقيق الهدف من الدراسة في تعزيز جودة التقارير المتكاملة بافتراض أن الوحدات الاقتصادية العراقية الإطار المفاهيمي للتقارير المتكامل (IR) في الإبلاغ عن أنشطتها المالية وغير المالية وتحقق الفرضية الرئيسية الأولى والتي نصت على ((أن الوحدات الاقتصادية العراقية تطبق الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR) في الإبلاغ عن أنشطتها المالية وغير المالية)).

المبحث الثاني

تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة

The Impact Of Cultural Dimensions on Quality Of Integrated Reports

2.4. قياس تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة.

لغرض قياس تأثير الأبعاد الثقافية على جودة التقارير المتكاملة من وجهة نظر الإدارة وأصحاب المصالح والمستفيدين الآخرين؛ تم تصميم استبيان يتضمن الأبعاد الثقافية الرئيسة التي أوردتها (Hofstede 2010)، التي يوضحه الجدول (4-6).

جدول (4-6) الأبعاد الثقافية لـ Hofstede		
الرمز	البعد باللغة الإنكليزية	البعد باللغة العربية
PD	Power Distance	التفاوت في السلطة
UA	Uncertainty Avoidance	تجنب عدم التأكد
IVC	Individualism vs Collectivism	الفردية - الجماعية
MVF	Masculinity vs Femininity	الذكورة - الأنوثة
LTO	Long-Term vs. Short-Term Orientation	التوجه قصير الامد - طويل الامد
IVR	Indulgence vs Restraint	التساهل - ضبط النفس

Source: Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture, Unit 2, Retrieved from <http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8.P.9>

تضمنت استمارة الاستبيان (6) محاور رئيسة يحتوي كل منها على (10) فقرات، التي يمكن أن تؤثر في سلوك معدي التقارير المتكاملة، وجودة المعلومات الواردة فيها، وقد روعي في صياغتها البساطة والوضوح بوصفها أداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة، ولاختبار صدقها عرضت على عدد من الأساتذة المحكمين الذين يتمتعون بالخبرة العلمية والأكاديمية في مجال الاختصاص، وبواقع (7) محكمين مبينة أسماؤهم ومواقع عملهم في الملحق (1)، وقد أبدى السادة المحكمون المحترمون، ملاحظاتهم واقتراحاتهم بدمج أو حذف أو تعديل بعض الفقرات، وقد أخذ بها وعدلت صيغة استمارة الاستبيان بما يتلاءم مع هذه المقترحات ويحقق أهداف ويثبت فرضية البحث أو ينفيها، وبعد أن استقرت الصيغة النهائية للاستبانة المبينة في الملحق (2)، وزعت على عينة البحث بطريقة التوزيع الإلكتروني عن طريق رابط الكتروني تم إعداده لهذا الغرض، وكذلك توزيع استمارة الاستبيان للمتعاملين في سوق العراق للأوراق المالية وأعضاء مجالس الإدارات وفق الآتي:

1.2.4. تفاصيل استمارة الاستبيان ومجتمع البحث ومواصفات عينته

استهدفت عينة البحث⁽⁵⁾ استناداً إلى درجة الاستفادة من المعلومات الواردة في التقارير المتكاملة، بما في ذلك الإدارة وأصحاب المصالح الرئيسيين والمستفيدين الآخرين، وكالاتي:

1.1.2.4. تفاصيل استمارة الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان المُحكّمة (6) محاور رئيسة وبواقع (10) أسئلة لكل محور، بهدف قياس تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة، إذ عرّف المستجيب بأهداف استمارة الاستبيان وأهداف البحث بوجه عام، والغرض الرئيس منها، ووزعت على الفئات المستفيدة، التي يرى الباحث أن الفئات المذكورة، هي المُحفّز نحو تطوير إعداد التقارير المتكاملة، وأكثر المستفيدين من الإبلاغ المتكامل عن الأنشطة المالية وغير المالية للوحدة الاقتصادية، وكالاتي:

1. المُدخلات: بلغ إجمالي الاستثمارات الموزعة 184 استمارة يعرضها الجدول (4-7).

جدول (4-7)

ملخص الإدخالات لبرنامج SPSS

الجنس	خبرة العمل	صنف العمل	مكان العمل	التحصيل العلمي	المدخلات	
					الصحيحة	المستبعدة
184	184	184	184	184	0	0
المصدر: إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS						

يبين الجدول (4-7) صحة البيانات المدخلة إلى البرنامج الإحصائي (SPSS-25) لعينة البحث، إذ يظهر أن جميع المستجيبين يفهمون الأسئلة الموجهة لهم ويعون الأبعاد العلمية للبحث وتأثيراتها ولديهم الفهم الكافي لمتغيرات البحث، وهو ما يظهر بعدم وجود بيانات مستبعدة.

2. التخصص: يعرض الجدول (4-3) تخصصات الفئة المستجيبة للاستبانة.

جدول (4-8)

مكان العمل لعينة البحث

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	البيان	المدخلات
39.1	39.1	72	مستثمر	
46.7	7.6	14	معد بيانات	
82.6	35.9	66	إداري	
96.7	14.1	26	أكاديمي	
100.0	3.3	6	مراقب حسابات	
	100.0	184	المجموع	
المصدر: إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS				

يوضح الجدول (4-8) طبيعة عمل عينة البحث، وهو ما يعكس تركيز الباحث في طرح موضوع التقارير المتكاملة على فئات محددة لديها الفهم للإجابة عن أسئلة الاستقصاء المعد لهذا

⁵ تم تحديد عينة البحث بناءً على الجهات المستفيدة من التقارير المتكاملة والواردة في الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IIRC-2013,22).

الغرض، إذ كانت فئة المستثمرين (39.13%) بالمرتبة الأولى والاداريين (35.87%) بالمرتبة الثانية، وهي النسبة الأعلى بين المستجوبين، وهو يعكس الاختيار المناسب للعينة.

3. سنوات الخبرة: يعرض الجدول (4-9) سنوات خبرة الفئة المستجيبة للاستبانة.

جدول (4-9)

سنوات الخبرة

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	البيان	المدخلات
14.1	14.1	26	1-5 سنوات	
69.6	55.4	102	6-10 سنوات	
82.6	13.0	24	11-15 سنة	
100.0	17.4	32	16 سنة فأكثر	
	100.0	184	المجموع	

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

يعكس الجدول (4-9) الخبرة المتراكمة لعينة البحث التي يمكن ان تكون ذات تأثير في إعداد وتقديم التقارير التي تصدرها الوحدة الاقتصادية، إذ يتضح أن النسبة الأكبر تتراوح خبرتهم بين (6-10) سنوات وهي خبرة مناسبة ليكون المستجيب على دراية بواقع الإبلاغ المالي تليها الفئة الأهم وهي الفئة التي تمتلك خبرات أكثر من 16 سنة، إذ تشكل ما نسبة 17.39% من العينة وهي نسبة مهمة، يدل ذلك أن غالبية عينة البحث تمتلك الخبرة والإدراك الكافي لمتغيرات البحث.

4. القطاع الاقتصادي: يستعرض الجدول (4-5) مكان عمل عينة البحث.

جدول (4-10)

قطاع العمل لعينة البحث

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	البيان	المدخلات
73.9	73.9	136	قطاع خاص	
100.0	26.1	48	قطاع عام	
	100.0	184	المجموع	

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

يوضح الجدول (4-10) توزيعات عينة البحث بين القطاعات الاقتصادية لعينة البحث، إذا جرى التركيز على القطاع الخاص لأنه القطاع الأكثر استفادة من الإبلاغ المتكامل لغرض اتخاذ القرارات بسبب طبيعة القوانين والأنظمة الحاكمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية وبيئة العمل العراقية .

5. التنوع الجنسي: يرتبط التنوع الجنسي ببعد الذكورة إزاء الانوثة، ولذلك تظهر أهمية تأكيد هذا

البعد في هذه الفقرة، ويعرض (4-11) التنوع الجنسي لعينة البحث

جدول (4-11) التنوع الجنسي لعينة البحث

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	البيان	المدخلات
90.2	90.2	166	ذكر	
100.0	9.8	18	أنثى	
	100.0	184	Total	

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

يمثل الجدول (4-11) التنوع الجنسي لعينة البحث وبسبب الطبيعة الذكورية للمجتمع العراقي، لم تكن هنالك استجابة كبيرة لاستطلاع آراء الجنس الانثوي في فقرات الاستبيان ومعرفة تأثيرها.

6. التحصيل العلمي: يعرض الجدول (4-12) التحصيل العلمي لعينة البحث.

جدول (4-12)

التحصيل الاكاديمي لعينة البحث

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	البيان	
56.5	56.5	104	بكالوريوس	المدخلات
73.9	17.4	32	ماجستير	
85.9	12.0	22	دكتوراه	
100.0	14.1	26	أخرى	
	100.0	184	Total	
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS				

إن التكامل بين الخبرة والتحصيل الأكاديمي، يمثل مزيجاً متميزاً لاتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية أو البيئة الخارجية، إذ يتضح من الجدول (4-12) أن ما نسبته (85.9%) من المستطلعين يحملون الشهادات الجامعية، وبالنتيجة فإن آرائهم تعكس معرفة أكاديمية وخبرة عملية يمكن الاعتماد عليها في قياس تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة.

2.1.2.4. التحليل الإحصائي لبيانات استمارة الاستبيان

إن تصميم أداة البحث تُعد من أكثر مراحل البحث صعوبة لارتباطها بكيفية جمع البيانات، بطرق تحليل تلك البيانات، وبالنتيجة سيتم الاعتماد على الأدوات الإحصائية لبرنامج (SPSS) لاختبار صحة فرضيات البحث، التي سنتشتمل على الآتي:

1. معامل ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha) قياس درجة ثبات الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.
 2. معامل (Spearman –Brown) لقياس التجانس بين فقرات الاستبيان.
 3. الوسط الحسابي: هو قيمة تتجمع حولها قيم العينة ويستخرج عن طريق مجموع قيم العينة مقسوماً على عددها.
 4. الانحراف المعياري الخطي (σ): الذي يقوم باحتساب الانحراف عن متوسط القيم.
 5. معامل الارتباط (R - correlation): معامل الارتباط البسيط الذي يشير إلى قيمة الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
 6. اختبار (T) : بيان العلاقة بين متغيرات الأبعاد الثقافية وجودة التقارير المتكاملة، ومقارنة نتيجة اختبار (T) المحسوبة مع قيمة (T) الجدولية.
 7. اختبار (F) : تحديد العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل وبيان إمكانية قبول صحة الفرضية أو رفضها عن طريق مقارنة قيمة (F) المحسوبة مع قيمة (F) الجدولية.
 8. قيمة (R^2): لمعرفة جودة نموذج الانحدار بين متغيرات البحث.
 9. القيمة الاحتمالية (P.Value): قيمة معامل الخطأ بين متغيرات العينة.
- إنّ الأدوات الإحصائية السابقة ستطبق لاختبار صحة فرضيات البحث على وفق ما تقتضيه دلالة الاختبار؛ لإثبات صحة فرضيات البحث والمتمثلة بـ (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري)، وبما أنّ المتغير الذي يعبر عن الاجابات، مقياس ترتيبي والأرقام تعبر عن الأوزان تم استعمال مقياس (ليكرات) وهي (موافق بشدة =5 ، موافق =4، محايد =3، غير موافق =2، غير موافق بشدة =1)، وبالنتيجة؛ فإنّ حساب الوسط الحسابي (المتوسط المرجح) سيكون (0.8) حاصل قسمة (5/4)، إذ تعكس (4) عدد المسافات (من 1 إلى 2 مسافة أولى، ومن 2 إلى 3 مسافة ثانية، ومن 3 إلى 4 مسافة ثالثة، ومن 4 إلى 5 مسافة رابعة) و (5) هي عدد الاختيارات ويصبح التوزيع كما في الجدول (4-13).

الجدول (4-13) المتوسط المرجح واتجاه الاجابة

مستوى الاجابة	مقياس الاجابة	المتوسط المرجح
ضعيف جداً	غير موافق بشدة	من 1 الى 1.80
ضعيف	غير موافق	من 1.81 الى 2.60
متوسط	محايد	من 2.61 الى 3.40
جيد	موافق	من 3.41 الى 4.20
جيد جداً	موافق بشدة	من 4.21 الى 5

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

ولغرض قياس ثبات الاتساق الداخلي بين فقرات المحور؛ استعمل مؤشر ثبات (Cronbach's Alpha)، الذي يمثل مقياس لثبات الاختبار وأكثرها شيوعاً وملائمة للمقاييس ذات الاوزان المتدرجة وكما في الجدول (4-14) الآتي:

الجدول (4-14)

نتائج اختبار معامل ثبات (Alpha Cronbach's)

المحاور	الابعاد	الرمز	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach's (Alpha)	الصدق = الجذر التربيعي للثبات	النتيجة
الاول	التفاوت في السلطة	PD	10	0.879	0.773	جيد جداً
الثاني	تجنب عدم التأكد	UA	10	0.881	0.776	جيد جداً
الثالث	الفردية – الجماعية	IVC	10	0.880	0.774	جيد جداً
الرابع	الذكورة – الأنوثة	MVF	10	0.934	0.872	جيد جداً
الخامس	التوجه قصير - طويل الامد	LTO	10	0.880	0.774	جيد جداً
السادس	التساهل – ضبط النفس	IVR	10	0.877	0.769	جيد جداً
الكل	لجميع فقرات الاستبيان	G.M	60	0.860	0.740	جيد جداً

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

إن الجدول (4-14) يوضح درجة الاتساق الداخلي لفقرات المحاور على مستوى الأبعاد جميعها التي كلما اقتربت من (0.70) تأكدت قوة الثبات والصدق بين فقرات المحور والتي تراوحت بين (0.86 – 0.93). كما أن تجانس فقرات المحور من الأمور المهمة لمعرفة قوة الاستبيان الذي يمكن قياسه عن طريق مؤشر (موثوقية الدرجة النصفية Split – Half reliability) في قياس التجانس والثبات لعينة البحث، والهدف هو معرفة مستوى ثبات الاجابات فيما لو عكست الاسئلة لعينة البحث وكما في الجدول (4-15).

الجدول (15-4)
موثوقية الدرجة النصفية Split-Half reliability

.850	القيمة	النصف الاول	Cronbach's Alpha
30 ^a	الفقرات		
.841	القيمة	النصف الثاني	
30 ^b	الفقرات		
60	مجموع الفقرات		
.780	الارتباط بين النماذج		
.876	Equal Length		معامل سيرمان- براون
.876	Unequal Length		
.876	المعامل النصفى لـ Guttman		
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS			

إن الجدول (15-4) بين أن درجة التجانس والثبات حسب المعامل النصفى لـ (Guttman) كانت (.879)، وهي ذات تقدير جيد جداً ويمكن اعتمادها في أوقات مختلفة لعينة البحث وبالنتائج ذاتها. أما تحليل نتائج المحاور سيكون بالشكل الآتي:

البُعد الاول: دور الإدارة العليا في جودة التقارير المتكاملة (التفاوت في السلطة - PD): تسهم صلاحيات مجلس الإدارة وثقافته المجتمعية والاخلاقية، في تعزيز جودة التقارير المتكاملة عن طريق امتلاكه للسلطات التشريعية والرقابية داخل الوحدة الاقتصادية، في نشر وتحديد محتوى المعلومات في التقارير المتكاملة، وكانت نتائج تحليل هذا المحور إحصائياً كما في الجدول (4-16)

الجدول (4-16)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الاول بُعد (التفاوت في السلطة - PD)

ت	الفقرة	المدخلات	الوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	تتأثر جودة الإبلاغ في التقارير المتكاملة بصلاحيات مجلس الإدارة في عرض البيانات.	184	3.90	.694	موافق	5
2	أن مجلس الإدارة ينظر الى جميع المستفيدين من التقارير المتكاملة بعدالة ومساواة.	184	3.47	1.130	موافق	10
3	خبرة مجلس الإدارة تسهم في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.	184	4.12	.821	موافق	2
4	التعليم الاكاديمي لمجلس الإدارة يسهم في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.	184	3.91	.749	موافق	4
5	تتأثر جودة التقارير المتكاملة بتعدد مراكز اتخاذ القرار في الوحدة الاقتصادية.	184	3.85	.886	موافق	6
6	يتحكم مجلس الإدارة بالقرارات المتعلقة بتحديد المعلومات المفصح عنها في التقارير المتكاملة.	184	3.71	.843	موافق	8
7	القيم الاخلاقية لمجلس الإدارة تساعد على منع المعلومات المظلمة في التقارير المتكاملة.	184	4.18	.781	موافق	1
8	تميل الإدارة الى ابراز دورها في خدمة القضايا الاجتماعية والبيئية في التقارير المتكاملة.	184	3.74	.898	موافق	7
9	تعكس الإدارة علاقاتها مع أصحاب المصالح عن طريق المعلومات المفصح عنها في التقارير المتكاملة.	184	3.58	.938	موافق	9
10	تؤثر قواعد السلوك المهني في جودة التقارير المتكاملة.	184	3.92	.983	موافق	3
	المحور الاول بُعد (التفاوت في السلطة - PD)	184	3.8380	.39639	موافق	
	المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS					

وفق نموذج الدراسة الفرضي أعتد بُعد (التفاوت في السلطة)، كأحد متغيرات الابعاد الثقافية، التي تؤثر في جودة التقارير المتكاملة، إذ يُظهر الجدول (4-16) الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للبيانات المدخلة، التي توضح نتائجها أنّ أعلى قيمة كانت عند الفقرة (7). القيم الاخلاقية لمجلس الإدارة تساعد على منع المعلومات المظلمة في التقارير المتكاملة.) بوسط حسابي (4.18) وبمستوى جيد، أما أدنى قيمة وردت في الفقرة (2). أن مجلس الإدارة ينظر الى جميع

المستفيدين من التقارير المتكاملة بعدالة ومساواة.) بوسط حسابي (3.58) وبمستوى جيد، أما الوسط الحسابي للمحور الاول فكان (3.47) وبمستوى اجابة (جيد) الذي يدل على موافقة عينة البحث على فقرات المحور الاول، وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة ضمن بُعد (التفاوت في السلطة)، كما أن أهم النتائج التي يمكن ملاحظتها هو ميل عينة البحث إلى ممارسة سلطة الادارة في الافصاح عن البيانات المالية وغير المالية وفق ما تقتضيه مصلحة الادارة ومن ثم المستفيدين.

البُعد الثاني: (تجنب عدم التأكد - UA): لأبد للتقارير المتكاملة أن تفصح عن المخاطر والفرص المحددة التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وكيف تتعامل الوحدة الاقتصادية معها، إذ يمكن التقليل من المخاطر وتعزيز الفرص عن طريق الالتزام بالقوانين، وأتباع القواعد السلوكية والاخلاقية في نشر البيانات التي تؤدي الى الابتعاد عن عدم التأكد واتخاذ القرارات استناداً إلى حقائق مؤكدة، ويعرض الجدول (4-17) نتائج التحليل الاحصائي بالمحور الثاني بُعد (تجنب عدم التأكد UA).

الجدول (4-17)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثاني بُعد (تجنب عدم التأكد - UA)

ت	الفقرة	المدخلات	الوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	تحدد التقارير المتكاملة المخاطر والفرص التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة.	184	3.93	.834	موافق	2
2	تعزز جودة التقارير المتكاملة من قدرة أصحاب المصالح على تقليل مخاطر اتخاذ القرارات.	184	3.90	.755	موافق	3
3	تساعد جودة التقارير المتكاملة أصحاب المصالح على تحديد المخاطر والفرص وفاعلية الضوابط الداخلية.	184	3.76	.939	موافق	5
4	تسهم جودة التقارير المتكاملة بتقييم الآثار والتوقعات المستقبلية للمخاطر من وجهة نظر أصحاب المصالح.	184	3.72	1.017	موافق	7
5	تمارس الإدارة الثبات في الإفصاح عن الأهمية النسبية لحالات عدم التأكد في التقارير المتكاملة.	184	3.66	.853	موافق	9
6	تتضمن إجراءات الإدارة تحديد المخاطر الداخلية وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة.	184	3.74	.873	موافق	6
7	إجراءات الإدارة في الإفصاح تؤدي الى زيادة الوضوح وعدم التهاون مع حالات عدم التأكد في التقارير المتكاملة.	184	3.88	.766	موافق	4
8	تحرص الإدارة على تضمين التأثير المحتمل للمخاطر المتوقعة في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة.	184	3.67	.784	موافق	8
9	تتحمل الإدارة مسؤولياتها عن الضوابط الداخلية لحماية مصالح الآخرين في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة.	184	3.97	.842	موافق	1
10	أن مخاطر عدم التأكد المتأصلة هي تهديد مستمر لا يمكن القضاء عليه نهائياً في التقارير المتكاملة.	184	3.64	1.082	موافق	10
	المحور الثاني بُعد (تجنب عدم التأكد - UA)	184	3.7880	.45732	موافق	
	المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS					

يبين الجدول (4-17) أنّ أعلى قيمة كانت في الفقرة (9) تتحمل الإدارة مسؤولياتها عن الضوابط الداخلية لحماية مصالح الآخرين في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة) بوسط حسابي (3.97) وبمستوى جيد، أما أدنى قيمة فقد جاءت عند الفقرة (10) أن مخاطر عدم التأكد المتأصلة هي تهديد مستمر لا يمكن القضاء عليه نهائياً في التقارير المتكاملة) بوسط حسابي (3.64) وبمستوى جيد، أما الوسط الحسابي للمحور الأول فكان (3.78) وبمستوى اجابة (جيد) الذي يدل على موافقة عينة البحث على فقرات المحور الثاني وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة ضمن بُعد (تجنب عدم التأكد) والذي يعني ميل عينة البحث التعامل مع حالات عدم التأكد بواقعية وأدراك للنتائج المتوقعة بوصفها مخاطر متأصلة في بيئة العمل .

البُعد الثالث: تأثير بيئة العمل الجماعية (الفردية إزاء الجماعية –IVC): هنالك ثقافات تكون فيها الروابط الفردية الطاغية على العلاقات بين أفرادها، على العكس من ثقافات أخرى إذ يندمج فيها الأشخاص في مجموعات قوية و متماسكة، تمتلك ولاءً بين أفرادها، وبالنتيجة يجب أن توازن التقارير المتكاملة بين مصلحة الإدارة العليا وحاجة أصحاب المصالح لمعلومات تعرض بشكل عادل نشاط الوحدة الاقتصادية، ويوضح الجدول (4-18) نتائج التحليل الاحصائي للمحور الثالث بُعد (الفردية إزاء الجماعية –IVC).

الجدول (4-18)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الثالث بُعد (الفردية إزاء الجماعية –IVC)

ت	الفقرة	المدخلات	الوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	تعكس التقارير المتكاملة رؤية مجلس الإدارة في ضوء الاهداف المرسومة للوحدة الاقتصادية.	184	3.88	.780	موافق	3
2	عند تحديد الاهداف تمارس الإدارة دورها في تقييم بيئة العمل ضمن التقارير المتكاملة.	184	3.90	.769	موافق	2
3	يحدد مجلس الإدارة نموذج الاعمال على ضوء المصالح المستقبلية المتوقعة في بيئة الاعمال ضمن التقارير المتكاملة.	184	3.86	.882	موافق	5
4	تتكامل رؤية مجلس الإدارة في علاقته مع أصحاب المصالح عند إعداد التقارير المتكاملة.	184	3.76	.904	موافق	7
5	تهتم الإدارة بتحديد الاستراتيجية والمخاطر والفرص والأداء في ضوء أهدافها المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.	184	3.87	.852	موافق	4
6	جماعية القرار لمجلس الإدارة تعزز من جودة التقارير المتكاملة.	184	3.85	.946	موافق	6
7	تتبع سياسة الإدارة المتبعة في الإفصاح من الحفاظ على الانسجام والعمل الجماعي في إعداد التقارير المتكاملة.	184	3.93	.807	موافق	1
8	الانتماء هو الأساس في تفضيل المصالح الفردية أو الجماعية المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.	184	3.63	.871	موافق	8
9	يعتمد تواصل الإدارة مع أصحاب المصالح إزاء الولاء وتوفير الحماية عند إعداد التقارير المتكاملة.	184	3.59	.877	موافق	9
10	تفضل الإدارة تقريراً يميل الى المصالح الفردية لأعضائها إزاء جماعية أصحاب المصلحة.	184	3.27	1.107	محايد	10
	المحور الثالث بُعد (الفردية إزاء الجماعية – IVC)	184	3.7543	.45145	موافق	
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS						

يوضح الجدول (4-18) أن القيمة الأعلى للمحور الثالث بُعد (الفردية إزاء الجماعية –IVC) تركزت في الفقرة (7). تتبع سياسة الإدارة المتبعة في الإفصاح من الحفاظ على الانسجام والعمل

الجماعي في إعداد التقارير المتكاملة.) بوسط حسابي (3.93) وبمستوى جيد، أما القيمة الأدنى فوردت في الفقرة (10). تفضل الإدارة تقريراً يميل الى المصالح الفردية لأعضائها إزاء جماعية أصحاب المصلحة.) بوسط حسابي (3.27) وبمستوى متوسط، أما الوسط الحسابي للمحور الثالث فكان (3.75) وبمستوى اجابة (جيد) الذي يدل على موافقة عينة البحث على فقرات المحور الثالث وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة ضمن بُعد (الفردية إزاء الجماعية)، والذي يدل على جماعية روح الفريق الواحد في العمل الاداري لدى عينة البحث والابتعاد عن فردية اتخاذ القرارات.

البُعد الرابع: تنوع الجنسين في مجلس الإدارة (الذكورة إزاء الانوثة - MVF): تختلف القيم الثقافية بين الجنسين من حيث الحزم والتنافسية والتواضع والرعاية من مجتمع لآخر، وعليه يجب أن تحدد التقارير المتكاملة العلاقات مع أصحاب المصالح، وتقديم نظرة ثاقبة لطبيعتها ونوعيتها، وكيفية تأثير القرارات في توليد القيمة المستقبلية وتعزيز جودة التقارير المتكاملة، ويعرض الجدول (4-19) نتائج التحليل الإحصائي للمحور الرابع بُعد (الذكورة إزاء الانوثة - MVF).

الجدول (4-19)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الرابع بُعد (الذكورة إزاء الانوثة -

(MVF)

ت	الفقرة	المدخلات	الوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	يؤثر التنوع بين الجنسين لأعضاء مجلس الإدارة في إفصاح التقارير المتكاملة.	184	3.67	1.025	موافق	5
2	أن التنوع بين الجنسين لأعضاء مجلس الإدارة يساهم في تحديد أفضلية الاهداف المفصح عنها.	184	3.72	.939	موافق	3
3	يعزز التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة من العلاقات الإيجابية مع أصحاب المصالح عن طريق جودة التقارير المتكاملة.	184	3.82	.861	موافق	2
4	يطغى الجانب الذكوري لمجلس الإدارة عند تحديد استراتيجية الإبلاغ في التقارير المتكاملة.	184	3.36	1.041	موافق	8
5	يؤدي التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة إلى زيادة الجانب العاطفي عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإبلاغ في التقارير المتكاملة.	184	3.30	1.074	محايد	9
6	أن التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يؤدي الى زيادة الإفصاح المجتمعي والبيئي.	184	3.68	.922	موافق	4
7	يساهم التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة في أفضلية التواصل مع البيئة الخارجية، نتيجة الإفصاح في التقارير المتكاملة.	184	3.87	.902	موافق	1
8	يساعد التنوع بين الجنسين في الإدارة العليا على اتخاذ قرارات الإبلاغ في التقارير المتكاملة لتعزيز توليد القيمة المستقبلية.	184	3.68	.922	موافق	4
9	ان التنوع بين الجنسين يؤدي الى ضوابط إضافية في تحديد اولويات الإفصاح في التقارير المتكاملة.	184	3.66	.800	موافق	6
10	ان التنوع بين الجنسين يساهم في إعادة رسم سياسة تخصيص الموارد المتاحة بشكل أكثر فاعلية	184	3.57	1.006	موافق	7
	المحور الرابع بُعد (الذكورة إزاء الانوثة - MVF)	184	3.6337	.51519	موافق	

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (4-13) أن القيمة الأعلى كانت للفقرة (7). يساهم التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة في أفضلية التواصل مع البيئة الخارجية، نتيجة الإفصاح في التقارير المتكاملة). بوسط حسابي (3.87) وبمستوى جيد، أما القيمة الأدنى فوردت في الفقرة (5). يؤدي التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة إلى زيادة الجانب العاطفي عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإبلاغ في التقارير المتكاملة). بوسط حسابي (3.30) وبمستوى متوسط، أما الوسط الحسابي للمحور الثالث فكان (3.63) وبمستوى اجابة (جيد) ويعكس موافقة عينة البحث، وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة ضمن بُعد (الذكورة إزاء الانوثة). أن نتائج هذا البُعد تدل على وجود تأثير محدود يمكن أن يعزز الجانب العاطفي والاجتماعي لدى مجلس الادارة نتيجة ميل الانوثة إلى الاهتمام بالقضايا البيئية والمجتمعية المحيطة ببيئة العمل.

البُعد الخامس: النظرة المستقبلية (التوجه قصير الامد - طويل الامد - LTO): لأيد أن تُبين التقارير المتكاملة، التوجه المستقبلي للوحدة الاقتصادية ووسائل الوصول إليه، وكشف التحديات التي من المحتمل أن تواجهها في متابعة استراتيجيتها، وما هي الآثار المحتملة لنموذج أعمالها وأدائها المستقبلي، وكذلك التغييرات المتوقعة بمرور الوقت، ويعرض الجدول (4-20) نتائج التحليل الاحصائي للمحور الخامس بُعد (التوجه قصير الامد - طويل الامد - LTO).

الجدول (4-20)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور الخامس بُعد (التوجه قصير الامد - طويل الامد - LTO)

ت	الفقرة	المدخلات	الوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	تهتم الإدارة بتحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى عند عرض التقارير المتكاملة.	184	4.07	.674	موافق	1
2	تتكيف الإدارة مع الظروف المحيطة بيئة العمل لتوليد القيمة المستقبلية عند عرض التقارير المتكاملة.	184	3.80	.865	موافق	7
3	تعزز جودة التقارير المتكاملة قدرة الإدارة على قياس نجاحها وربطها مع الخطط المستقبلية وتدقق القيمة.	184	3.96	.835	موافق	4
4	تستجيب الإدارة للتغيرات الخارجية عند عرض التقارير المتكاملة على المدى القصير والمتوسط والطويل.	184	3.78	.885	موافق	8
5	تعالج الإدارة الآثار المحتملة للتحديات المستقبلية من وجهة نظرها مع الاخذ بعين الاعتبار مخاوف أصحاب المصالح.	184	3.67	.888	موافق	10
6	أن جودة التقارير المتكاملة تساعد على تحقيق النمو الاقتصادي وتحقيق الاهداف المستقبلية.	184	3.99	.881	موافق	3
7	تعزز جودة التقارير المتكاملة الميزة التنافسية المستقبلية عند عرض القضايا البنينة والاجتماعية المحيطة بها.	184	3.82	.934	موافق	6
8	يهتم أصحاب المصالح بجودة التقارير المتكاملة لاستشراف مستقبل الوحدة الاقتصادية.	184	3.83	.987	موافق	5
9	يركز أصحاب المصالح على إمكانية قدرة الوحدة الاقتصادية على التعامل مع الظروف المستقبلية المحيطة بها، والمفصح عنها في التقارير المتكاملة.	184	3.72	1.059	موافق	9
10	تسهم جودة التقارير المتكاملة في توليد القيمة المستقبلية للوحدة الاقتصادية.	184	4.00	.810	موافق	2
المحور الخامس بُعد (التوجه قصير - طويل الامد - LTO)						
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS						

يتضح من الجدول (4-14) أن القيمة الأعلى كانت للفقرة (1). تهتم الإدارة بتحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى عند عرض التقارير المتكاملة. بوسط حسابي (4.07) وبمستوى جيد، أما القيمة الأدنى فوردت في الفقرة (5). تعالج الإدارة الآثار المحتملة للتحديات المستقبلية من وجهة نظرها مع الاخذ بعين الاعتبار مخاوف أصحاب المصالح. بوسط حسابي (3.67) وبمستوى جيد، أما الوسط الحسابي للمحور الثالث فكان (3.63) وبمستوى اجابة (جيد) التي يعكس موافقة عينة البحث على فقرات المحور الخامس، وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة ضمن بُعد (التوجه قصير - طويل الامد - LTO)، أن التوجه الاستراتيجي لدى مجلس الإدارة يفرض واقع الافصاح عن بيانات ذات طبيعة حساسة عادة ما تكون ثقافة متخذ القرار ذات تأثير في طبيعة الاعلان عنها أو سريتها.

البُعد السادس: التساهل في عرض التقارير المتكاملة (التساهل إزاء ضبط النفس IVR): عن طريق التقارير المتكاملة يتضح كيفية تحديد العناصر التي يجب تضمينها وقياسها أو تقييمها، بما في ذلك الأهمية النسبية، وأن جودة التقارير المتكاملة تحتاج إلى تضمين سياق كافٍ لفهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها من دون احتوائها على معلومات غير ذات صلة، ويعرض الجدول (4-21) نتائج التحليل الإحصائي للمحور السادس بُعد (التساهل إزاء ضبط النفس - IVR).

الجدول (4-21)

الوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمحور السادس بُعد (التساهل إزاء ضبط النفس- IVR)

ت	الفقرة	المدخلات	الوسط	الانحراف المعياري	النتيجة	الترتيب
1	تقدم الإدارة وصف عن جميع الأنشطة وأهميتها النسبية بما يعزز جودة التقارير المتكاملة.	184	4.07	.834	موافق	1
2	أن جودة التقارير المتكاملة تعني بيان التغييرات التنظيمية المتعلقة بالهياكل والعمليات والأنظمة الخاصة بجمع البيانات ومراقبة الأداء.	184	3.79	.804	موافق	4
3	تعتمد جودة التقارير المتكاملة على دور الإدارة وسلطاتها في الإفصاح المقيد عن استراتيجيتها المستقبلية في تحقيق الميزة التنافسية.	184	3.70	.920	موافق	8
4	تسهم جودة التقارير المتكاملة في دعم هيكل حوكمة الوحدة الاقتصادية وقدرتها لتوليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.	184	3.90	.769	موافق	3
5	توجز الإدارة محاور فهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها دون التطرق لمعلومات غير ذات صلة.	184	3.65	.928	موافق	9
6	تقدم الإدارة اقراراً ضمناً عن مسؤوليتها في إعداد التقارير المتكاملة.	184	3.62	1.012	موافق	10
7	تقدم الإدارة تقاريرها المتكاملة على اساس العرض التي لا يحتمل أن يؤثر بشكل غير ملائم على تقييمات أصحاب المصالح.	184	3.78	.933	موافق	5
8	أن جودة التقارير المتكاملة تتضمن الإفصاح عن كيفية تقدير الالتزامات المحتملة وشرح طبيعة وقيود عملية التقدير.	184	3.74	.873	موافق	7
9	تتبع الإدارة سياسات ثابتة في إعداد التقارير المتكاملة، ما لم يكن هناك حاجة إلى التغيير لتحسين جودة المعلومات المبلغ عنها.	184	3.75	.895	موافق	6
10	تعزز جودة الإفصاح عن العناصر التي تؤثر بشكل جوهري في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة	184	4.03	.775	موافق	2
	المحور السادس بُعد (التساهل إزاء ضبط النفس- IVR)	184	3.80	.47803	موافق	
	المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS					

من الجدول (4-15) يتضح بأن القيمة الأعلى كانت للفقرة (1). تقدم الإدارة وصف عن جميع الأنشطة وأهميتها النسبية بما يعزز جودة التقارير المتكاملة. بوسط حسابي (4.07) وبمستوى جيد، أما القيمة الأدنى فوردت في الفقرة (6). تقدم الإدارة اقراراً ضمناً عن مسؤوليتها في إعداد التقارير المتكاملة. بوسط حسابي (3.62) وبمستوى جيد، أما الوسط الحسابي للمحور الثالث فكان (3.8) وبمستوى اجابة (جيد) التي يعكس موافقة عينة البحث، وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة ضمن بُعد (التساهل إزاء ضبط النفس - IVR)، يلاحظ أن عينة البحث تميل إلى التساهل في

عرض البيانات ضمن التقارير التي تصدرها الشركات وعدم ممارسة ضبط النفس باعتبارها ذات أهمية للأطراف الخارجية وبالنتيجة ضرورة أن تتضمن التقارير المتكاملة المعلومات التي تساهم في توليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

وبصورة أجمالية فإن ملخص المدخلات لمحاور استمارة الاستبيان، التي تضمنت (6) محاور ولكل محور (10) أسئلة، يمكن توضيحه عن طريق الجدول (4-22).

الجدول (4-22)
ملخص نتائج المدخلات

الترتيب	مستوى الإجابة	النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المدخلات	الرمز	البُعد	المحور
2	جيد	موافق	.39639	3.8380	184	PD	التفاوت في السلطة	الاول
4	جيد	موافق	.45732	3.7880	184	UA	تجنب عدم التأكد	الثاني
5	جيد	موافق	.45145	3.7543	184	IVC	الفردية - الجماعية	الثالث
6	جيد	موافق	.51519	3.6337	184	MVF	الذكورة - الأنوثة	الرابع
1	جيد	موافق	.51016	3.8630	184	LTO	التوجه قصير - طويل الامد	الخامس
3	جيد	موافق	.47803	3.8033	184	IVR	التساهل - ضبط النفس	السادس
	جيد	موافق	.36041	3.7801	184	G.M	المتوسط الكلي	
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS								

يوضح الجدول (4-22) الموافقة الكلية لعينة البحث وبالغية (184 شخص) على فقرات المحاور الستة التي أشارت إلى وجود علاقة بين الأبعاد الثقافية الستة لـ (Hofstede) وجودة التقارير المتكاملة، وعلى وفق الآتي:

1. إن الخلفية الثقافية والاجتماعية وبناء الشخصية يمكنها التأثير في قرارات الإفصاح التي تتخذها الإدارة أو السلطة العليا أو مُعدي البيانات، كلٌ بحسب مستواه الوظيفي داخل الوحدة الاقتصادية، إذ أفصحت اجابات عينة البحث عن الاهتمام الأكبر بالمحور الخامس بدرجة (3.86) وبمستوى إجابة (جيد) الذي يمثل النظرة المستقبلية للتوجه (قصير الامد - طويل الامد LTO) وأهميته في توليد القيمة في الماضي والحاضر والمستقبل، وكيف يمكن لأصحاب المصالح بناء قراراتهم الاستراتيجية، استناداً إلى ما ورد من معلومات في التقارير المتكاملة، وهو الهدف الرئيس الذي تسعى الإدارة عن طريقه لجذب المزيد من الاستثمارات وتحسين القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، بما يعكسه اهتمام عينة البحث بفقرات المحور الأول بدرجة (3.83) وبمستوى إجابة

(جيد) الذي يمثل دور الإدارة العليا في جودة التقارير المتكاملة (التفاوت في السلطة - PD)، وكيف يمكن أن تسهم صلاحيات مجلس الإدارة وثقافته المجتمعية والاخلاقية في تعزيز جودة التقارير المتكاملة عن طريق امتلاكه للسلطات التشريعية والرقابية داخل الوحدة الاقتصادية وفي نشر وتحديد محتوى البيانات والمعلومات المفصح عنها.

2. بلغت درجة المحور الثاني (مخاطر عدم التأكد - UA) كانت (3.78) بمستوى اجابة (جيد)، إذ تعرض فقراتها أمكانية شرح التقارير المتكاملة للمخاطر والفرص المحددة، التي يمكن أن تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة الحالية والمستقبلية، وكيفية تعاملها مع المخاطر البيئية، والثقافية، والمجتمعية، والتقليل منها عن طريق تعزيز الالتزام بالقوانين، وأتباع القواعد السلوكية والاخلاقية في نشر البيانات التي تؤدي الى الابتعاد عن مخاطر عدم التأكد واتخاذ القرارات استناداً إلى حقائق مؤكدة.

3. أوضحت درجة المحور الثالث تأثير بيئة العمل الجماعية ضمن توجه (الفردية إزاء الجماعية - IVC) بدرجة (3.75) وبمستوى اجابة (جيد)؛ حجم التوازن بين مصلحة الإدارة العليا وحاجة أصحاب المصالح للمعلومات الذي يجب أن تكون عليه عملية إعداد التقارير المتكاملة والإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية، وأن تعرضها بشكل عادل ومعبّر عن نشاط الوحدة الاقتصادية خلال الفترة وبما يحقق الغرض الرئيس من التفكير الاستراتيجي المتكامل الذي نص عليه الاطار المفاهيمي للإبلاغ المتكامل والصادر عن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC).

4. أما المحور الرابع الذي يخص تنوع الجنسين في مجلس الإدارة ضمن توجه (الذكورة إزاء الانوثة - MVF) فكانت درجته (3.63) فعلى الرغم من أنّ مستوى الإجابة (جيد) إلا أنها تعكس عدم وجود حافز كبير لدى عينة البحث، في استقراء أمكانية تأثير وجود الجنس الانثوي بشكل واضح وكبير في جودة التقارير المتكاملة على الرغم من وجود نجاحات في إدارات بعض الوحدات الاقتصادية التي حققت نجاحات كبيرة في الاهتمام بالقضايا البيئية والاجتماعية، إلا أن اختلاف القيم الثقافية بين الجنسين من حيث الحزم، والتنافسية، والتواضع، والرعاية، والتأثر؛ يمكن ان تحد من تأثير التنوع بين الجنسين في بعض المجالات.

5. ارتبطت إجابات عينة البحث عن المحور السادس (التساهل - ضبط النفس - IVR) بما سبقها من محاور، بسبب كيفية تحديد العناصر التي يجب تضمينها وقياسها أو تقييمها في التقارير المتكاملة، بما في ذلك أهميته النسبية، كما أن جودة التقارير المتكاملة تحتاج إلى تضمين سياق كافٍ لفهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها، وأدائها، وتوقعاتها دون التوسع في الإسهاب والإفصاح عن معلومات غير الملائمة لاتخاذ القرارات من أصحاب المصالح، التي يمكن أن تزيد من كلف التحليل والتأكد من صحتها، وبالنتيجة عدم جدواها الاقتصادية.

6. يتوجب على التقارير المتكاملة تحديد العلاقات مع أصحاب المصالح، وأن تشير إلى طبيعة تلك العلاقة التبادلية ونوعها مع بيئة الأعمال، وكيفية تأثير القرارات في توليد القيمة الحالية والمستقبلية.

ولقياس صدق الدراسة سيتم الاعتماد على مقياس الاتساق الداخلي اعتماداً على صدق المحتوى والذي يقيس فقرات الاستبانة وإمكانية تعميمها على مجتمع البحث لفقرات المحاور ولاختبار صحة الفرضية الأولى الرئيسية التي تتضمن (أن الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) تؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، ولتحديد إمكانية الحكم عليها بالقبول أو الرفض؛ سيجري التحري عنها عن طريق اختبار صحة الفرضيات الفرعية وبالشكل الآتي:

1. اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على (أن البعد الثقافي التفاوت في السلطة (PD) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، بدلالة درجة الارتباط بين فقرات المحور الأول التي يوضحها الجدول (4-23).

الجدول (4-23)

درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الأول (التفاوت في السلطة – PD)

القيمة الاحتمالية P.Value	درجة الارتباط	الفقرة
0.000	0.530	تتأثر جودة الإبلاغ في التقارير المتكاملة بصلاحيات مجلس الإدارة في عرض البيانات.
0.000	0.564	أن مجلس الإدارة ينظر الى جميع المستفيدين من التقارير المتكاملة بعدالة ومساواة.
0.000	0.489	خبرة مجلس الإدارة تسهم في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.
0.000	0.544	التعليم الأكاديمي لمجلس الإدارة يسهم في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.
0.000	0.582	تتأثر جودة التقارير المتكاملة بتعدد مراكز اتخاذ القرار في الوحدة الاقتصادية.
0.000	0.552	يتحكم مجلس الإدارة بالقرارات المتعلقة بتحديد المعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.
0.000	0.548	القيم الأخلاقية لمجلس الإدارة تساعد على منع المعلومات المظللة في التقارير المتكاملة.
0.000	0.502	تميل الإدارة الى ابراز دورها في خدمة القضايا الاجتماعية والبيئية في التقارير المتكاملة.
0.000	0.515	تعكس الإدارة علاقاتها مع أصحاب المصالح عن طريق المعلومات المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.
0.000	0.530	تؤثر قواعد السلوك المهني في جودة التقارير المتكاملة.
	0.563	درجة اتساق المحور الأول
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS.		
** تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.01).		
* تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.05).		

يوضح الجدول (4-23) درجة ارتباط فقرات المحور الأول، ونلاحظ من النتائج الواردة أن درجة الارتباط لجميع الاسئلة التي تضمنها المحور الأول تعكس صدق أداة الدراسة، وهي دالة إحصائياً عند مستوى دلالة معنوية (0.05) بدلالة القيمة الاحتمالية P. Value (0.000)، ووفقاً

للنتائج فإن أداة القياس تتمتع بمصدقية عالية؛ وذلك لقوة الارتباط الداخلي بين جميع أسئلة المحور الذي تنتمي إليه، وهي تدل على وجود توافق واضح، في آراء عينة البحث والبالغة (184) مستجيباً، حول فقرات استمارة الاستبيان الخاصة بمتغيرات الدراسة ببعدها الأول (التفاوت في السلطة - PD)، وبالنتيجة يتم إثبات صحة الفرضية الفرعية الأولى التي نصت على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بُعد التفاوت في السلطة وجودة التقارير المتكاملة.

2. اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على (أن البعد الثقافي الفردي - الجماعية (IVC) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، بدلالة درجة الارتباط بين فقرات المحور الثاني التي يوضحها الجدول (24-4).

الجدول (24-4)

درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الثاني (الفردية إزاء الجماعية - IVC)

القيمة الاحتمالية P.Value	درجة الارتباط	الفقرة
0.000	0.665	تحدد التقارير المتكاملة المخاطر والفرص التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة.
0.000	0.664	تعزز جودة التقارير المتكاملة من قدرة أصحاب المصالح على تقليل مخاطر اتخاذ القرارات.
0.000	0.662	تساعد جودة التقارير المتكاملة أصحاب المصالح على تحديد المخاطر والفرص وفعالية الضوابط الداخلية.
0.000	0.659	تسهل جودة التقارير المتكاملة بتقييم الآثار والتوقعات المستقبلية للمخاطر من وجهة نظر أصحاب المصالح.
0.000	0.690	تمارس الإدارة الثبات في الإفصاح عن الأهمية النسبية لحالات عدم التأكد في التقارير المتكاملة.
0.000	0.687	تتضمن إجراءات الإدارة تحديد المخاطر الداخلية وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة.
0.000	0.691	إجراءات الإدارة في الإفصاح تؤدي إلى زيادة الوضوح وعدم التهاون مع حالات عدم التأكد في التقارير المتكاملة.
0.000	0.664	تحرص الإدارة على تضمين التأثير المحتمل للمخاطر المتوقعة في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة.
0.000	0.695	تتحمل الإدارة مسؤولياتها عن الضوابط الداخلية لحماية مصالح الآخرين في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة.
0.000	0.685	أن مخاطر عدم التأكد المتأصلة هي تهديد مستمر لا يمكن القضاء عليه نهائياً في التقارير المتكاملة.
	0.699	درجة اتساق المحور الثاني
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS.		
** تعني ان الارتباط عندي مستوى (0.01).		
* تعني ان الارتباط عندي مستوى (0.05).		

يوضح الجدول (24-4) درجة ارتباط فقرات المحور الثاني، ونلاحظ من النتائج أن درجة الارتباط لجميع الاسئلة التي تضمنها المحور الثاني تعكس صدق أداة الدراسة، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) بدلالة P. Value (0.000)، وبالنتيجة فإن أداة القياس تتمتع بمصدقية عالية، فهي تدل على وجود توافق واضح، في إجابات عينة البحث والبالغة (184) مستجيباً، حول

فقرات استمارة الاستبيان الخاصة بمتغيرات الدراسة، يُعدها الثاني (الفردية إزاء الجماعية - IVC)، ويترتب على ذلك إثبات صحة الفرضية الفرعية الثانية، التي نصت (أن البُعد الثقافي الفردية - الجماعية (IVC) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة).

3. اختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على (أن البُعد الثقافي تجنب عدم التأكد (UA) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، بدلالة درجة الارتباط بين فقرات المحور الثالث التي يوضحها الجدول (4-25).

الجدول (4-25)

درجة الارتباط (الاتساق الداخلي) بين فقرات المحور الثالث (تجنب عدم التأكد - UA)

القيمة الاحتمالية P.Value	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.684	تعكس التقارير المتكاملة رؤية مجلس الإدارة في ضوء الاهداف المرسومة للوحدة الاقتصادية.
0.000	0.660	عند تحديد الاهداف تمارس الإدارة دورها في تقييم بيئة العمل ضمن التقارير المتكاملة.
0.000	0.638	يحدد مجلس الإدارة نموذج الاعمال على ضوء المصالح المستقبلية المتوقعة في بيئة الاعمال ضمن التقارير المتكاملة.
0.000	0.656	تتكامل رؤية مجلس الإدارة في علاقته مع أصحاب المصالح عند إعداد التقارير المتكاملة.
0.000	0.659	تهتم الإدارة بتحديد الاستراتيجية والمخاطر والفرص والأداء في ضوء أهدافها المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.
0.000	0.644	جماعية القرار لمجلس الإدارة تعزز من جودة التقارير المتكاملة.
0.000	0.659	تتبع سياسة الإدارة المتبعة في الإفصاح من الحفاظ على الانسجام والعمل الجماعي في إعداد التقارير المتكاملة.
0.000	0.644	الانتماء هو الأساس في تفضيل المصالح الفردية أو الجماعية المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.
0.000	0.676	يعتمد تواصل الإدارة مع أصحاب المصالح إزاء الولاء وتوفير الحماية عند إعداد التقارير المتكاملة.
0.000	0.692	تفضل الإدارة تقريراً يميل الى المصالح الفردية لأعضائها إزاء جماعية أصحاب المصلحة.
	0.685	درجة اتساق المحور الثالث
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS.		
** تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.01).		
* تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.05).		

يوضح الجدول (4-25) درجة ارتباط فقرات المحور الثالث، ونلاحظ من النتائج الواردة إن درجة الارتباط لجميع الاسئلة التي تضمنها المحور الثالث تعكس صدق أداة الدراسة وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) بدلالة P. Value (0.000)، وبالنتيجة فإن أداة القياس تتمتع بمصادقية عالية، وهي تدل على وجود توافق واضح، في إجابات عينة البحث البالغة (184) مستجيباً، حول فقرات استمارة الاستبيان الخاصة بمتغيرات الدراسة، يُعدها الثالث (تجنب عدم

(التأكد - UA)، وعليه تثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة (أن البعد الثقافي تجنب عدم التأكد (UA) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة).

4. اختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على (أن البعد الثقافي الذكورة - الأنوثة (MVF) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، بدلالة درجة الارتباط بين فقرات المحور الثالث التي يوضحها الجدول (4-26).

الجدول (4-26)
درجة الاتساق الداخلي بين فقرات المحور الرابع (الذكورة - الأنوثة - MVF)

القيمة الاحتمالية P.Value	درجة الارتباط	الفقرة
0.000	0.708	يؤثر التنوع بين الجنسين لأعضاء مجلس الإدارة في إفصاح التقارير المتكاملة.
0.000	0.703	أن التنوع بين الجنسين لأعضاء مجلس الإدارة يساهم في تحديد أفضلية الاهداف المفصح عنها في التقارير المتكاملة.
0.000	0.713	يعزز التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة من العلاقات الايجابية مع أصحاب المصالح عن طريق جودة التقارير المتكاملة.
0.000	0.740	يطغى الجانب الذكوري لمجلس الإدارة عند تحديد استراتيجية الإبلاغ في التقارير المتكاملة.
0.000	0.714	يؤدي التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة إلى زيادة الجانب العاطفي عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإبلاغ في التقارير المتكاملة.
0.000	0.697	أن التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يؤدي الى زيادة الإفصاح المجتمعي والبيئي ضمن التقارير المتكاملة.
0.000	0.705	يساهم التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة في أفضلية التواصل مع البيئة الخارجية، نتيجة الإفصاح في التقارير المتكاملة.
0.000	0.710	يساعد التنوع بين الجنسين في الإدارة العليا على اتخاذ قرارات الإبلاغ في التقارير المتكاملة لتعزيز توليد القيمة المستقبلية.
0.000	0.705	ان التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يؤدي الى ضوابط إضافية في تحديد اولويات الإفصاح في التقارير المتكاملة.
0.000	0.702	ان التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يساهم في إعادة رسم سياسة تخصيص الموارد المتاحة بشكل أكثر فاعلية
	0.731	درجة اتساق المحور الرابع
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS.		
** تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.01).		
* تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.05).		

يوضح الجدول (4-26) درجة ارتباط فقرات المحور الرابع، التي يلاحظ أنها تبين أن درجة الارتباط لجميع الاسئلة التي تضمنها المحور الرابع تعكس صدق أداة الدراسة، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) بدلالة P. Value (0.000)، وبالنتيجة فإن أداة القياس تتمتع بمصدقية وتوافق في إجابات عينة البحث والبالغة (184) مستجيباً، لفقرات استمارة الاستبيان الخاصة بمتغيرات الدراسة، ببُعدها الرابع (الذكورة - الأنوثة - MVF)، وعليه تثبت صحة الفرضية الفرعية الرابعة، التي نصت على (أن البعد الثقافي الذكورة - الأنوثة (MVF) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة).

5. اختبار صحة الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على (أن البُعد الثقافي التوجه قصير الامد - طويل الامد (LTO) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، بدلالة درجة الارتباط بين فقرات المحور الثالث التي يوضحها الجدول (27-4).

الجدول (27-4)

درجة الاتساق الداخلي بين فقرات المحور الخامس (التوجه قصير - طويل الامد - LTO)

القيمة الاحتمالية P.Value	درجة الارتباط	الفقرة
0.000	0.784	تهتم الإدارة بتحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى عند عرض التقارير المتكاملة.
0.000	0.754	تتكيف الإدارة مع الظروف المحيطة بيئة العمل لتوليد القيمة المستقبلية عند عرض التقارير المتكاملة.
0.000	0.756	تعزز جودة التقارير المتكاملة قدرة الإدارة على قياس نجاحها وربطها مع الخطط المستقبلية الاستراتيجية وتدفق القيمة.
0.000	0.761	تستجيب الإدارة للمتغيرات الخارجية عند عرض التقارير المتكاملة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
0.000	0.737	تعالج الإدارة الآثار المحتملة للتحديات المستقبلية من وجهة نظرها مع الأخذ بعين الاعتبار مخاوف أصحاب المصلحة.
0.000	0.753	أن جودة التقارير المتكاملة تساعد على تحقيق النمو الاقتصادي وتحقيق الاهداف المستقبلية.
0.000	0.738	تعزز جودة التقارير المتكاملة الميزة التنافسية المستقبلية عند عرض القضايا البنينة والاجتماعية المحيطة بها.
0.000	0.756	يهتم أصحاب المصالح بجودة التقارير المتكاملة لاستشراف مستقبل الوحدة الاقتصادية.
0.000	0.761	يركز أصحاب المصالح على إمكانية قدرة الوحدة الاقتصادية على التعامل مع الظروف المستقبلية المحيطة بها، والمفصح عنها في التقارير المتكاملة.
0.000	0.755	تسهم جودة التقارير المتكاملة في توليد القيمة المستقبلية للوحدة الاقتصادية.
	0.775	درجة اتساق المحور الخامس
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS.		
** تعني ان الارتباط عندي مستوى (0.01).		
* تعني ان الارتباط عندي مستوى (0.05).		

يبين الجدول (27-4) قوة معاملات ارتباط فقرات المحور الخامس التي كلما اقترب من (1) تبين أن درجة الارتباط لجميع الاسئلة التي تضمنها المحور الخامس تعكس صدق أداة الدراسة، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) بدلالة P. Value (0.000) وبالنتيجة فإن أداة القياس تتمتع بمصدقية وتوافق في إجابات عينة البحث والبالغة (184) مستجيباً، لفقرات استمارة الاستبيان الخاصة بمتغيرات الدراسة، ببعدها الخامس (التوجه قصير - طويل الامد - LTO)، وعليه تَنبُت صحة الفرضية الفرعية الخامسة، التي نصت على (أن البُعد الثقافي التوجه قصير الامد - طويل الامد (LTO) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة).

6. اختبار صحة الفرضية الفرعية السادسة التي تنص على (أن البُعد الثقافي التساهل – ضبط النفس (IVR) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة)، بدلالة درجة الارتباط بين فقرات المحور الثالث التي يوضحها الجدول (28-4).

الجدول (28-4)

درجة الاتساق الداخلي بين فقرات المحور السادس (التساهل – ضبط النفس - IVR)

القيمة الاحتمالية P.Value	درجة الارتباط	الفقرة
0.000	0.715	تسهم جودة التقارير المتكاملة في توليد القيمة المستقبلية للوحدة الاقتصادية.
0.000	0.710	تقدم الإدارة وصف عن جميع الأنشطة وأهميتها النسبية بما يعزز جودة التقارير المتكاملة.
0.000	0.707	أن جودة التقارير المتكاملة تعني بيان التغييرات التنظيمية المتعلقة بالهيكل والعمليات والأنظمة الخاصة بجمع البيانات ومراقبة الأداء.
0.000	0.712	تعتمد جودة التقارير المتكاملة على دور الإدارة وسلطاتها في الإفصاح المقيد عن استراتيجيتها المستقبلية في تحقيق الميزة التنافسية.
0.000	0.692	تسهم جودة التقارير المتكاملة في دعم هيكل حوكمة الوحدة الاقتصادية وقدرتها لتوليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
0.000	0.703	تقدم الإدارة اقراراً ضمناً عن مسؤوليتها في إعداد التقارير المتكاملة.
0.000	0.748	توجز الإدارة محاور فهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها دون التطرق لمعلومات غير ذات صلة.
0.000	0.721	تقدم الإدارة تقاريرها المتكاملة على اساس العرض التي لا يحتمل أن يؤثر بشكل غير ملائم على تقييمات أصحاب المصالح.
0.000	0.718	أن جودة التقارير المتكاملة تتضمن الإفصاح عن كيفية تقدير الالتزامات المحتملة وشرح طبيعة وقيود عملية التقدير.
0.000	0.727	تتبع الإدارة سياسات ثابتة في إعداد التقارير المتكاملة، ما لم يكن هناك حاجة إلى التغيير لتحسين جودة المعلومات المبلغ عنها.
	0.737	درجة اتساق المحور السادس
المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS.		
** تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.01).		
* تعني ان الارتباط عندى مستوى (0.05).		

يوضح الجدول (28-4) ارتباط فقرات المحور السادس تبين أن درجة الارتباط لجميع الاسئلة التي تضمنها المحور الخامس تعكس صدق أداة الدراسة، وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) بدلالة P. Value (0.000) وبالنتيجة فإن أداة القياس تتمتع بمصداقية وتوافق في إجابات عينة البحث والبالغة (184) مستجيباً، لفقرات استمارة الاستبيان الخاصة بمتغيرات الدراسة ، ببُعدِها السادس (التساهل إزاء ضبط النفس - IVR)، وعليه تَنبُت صحة الفرضية الفرعية السادسة، التي نصت (أن البُعد الثقافي التساهل – ضبط النفس (IVR) يؤثر في جودة التقارير المتكاملة).

إنّ ما تمّ عرضه في الجداول (4- (28,27,26,25,24,23)) يوضح درجة الارتباط والاتساق الداخلي، بين فقرات المحاور التي تدل على صحة الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الاولى (إن الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) تؤثر في جودة التقارير المتكاملة، وبالنتيجة أثبات صحة الفرضية الرئيسية الثانية.

وإذا استكشفنا الأبعاد الثقافية في العراق، من وجهة نظر النموذج السداسي الذي طرحه (Hofstede, 2010)، فيمكننا الحصول على نظرة عامة للمتغيرات الرئيسية لثقافة المجتمع العراقي، مقارنة مع نتائج معامل الارتباط الخطي التي يكشفها الجدول (4-29).

الجدول (4-29)

درجة العراق ضمن نموذج الأبعاد الثقافية السداسي لـ (Hofstede)⁶

ت	البُعد باللغة العربية	البُعد باللغة الانكليزية	الرمز	معامل الارتباط لنموذج الدراسة	نموذج الأبعاد السداسي لـ (Hofstede)	المقارنة
1	التفاوت في السلطة	Power Distance	PD	0.563	.95	مقاربة
2	تجنب عدم التأكد	Uncertainty Avoidance	UA	0.699	.30	بعيدة
3	الفردية إزاء الجماعية	Individualism VC Collectivism	IVC	0.685	.85	متطابقة
4	الذكورة إزاء الأنوثة	Masculinity VS Femininity	MVF	0.731	.70	متطابقة
5	التوجه قصير الامد - طويل الامد	Long-Term vs. Short-Term Orientation	LTO	0.775	.25	بعيدة
6	التساهل إزاء ضبط النفس	Indulgence VC Restraint	IVR	0.737	.17	بعيدة

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS واعتماداً على www.hofstede-insights.com.
 ** تعني ان الارتباط عندي مستوى (0.01).
 * تعني ان الارتباط عندي مستوى (0.05).

أن الجدول (4-29) يعكس حالة من التطابق والابتعاد لتوجهات الأبعاد الثقافية في المجتمع العراقي بين الرفض والقبول ووفق عينة البحث؛ فأن النتائج تشير إلى:

1. أن بُعد التفاوت في السلطة - PD متقارب ولم تتغير على الرغم من الفترة الزمنية الفاصلة بين اجراء نموذج الأبعاد السداسي لـ (Hofstede - 2010)، والدراسة الحالية (2020).
2. تطابق أبعاد (الفردية إزاء الجماعية - IVC) وبعُد (الذكورة إزاء الأنوثة - MVS).
3. بينما تباعدت درجات المحاور: الثاني، والخامس، والسادس، التي عكست الأبعاد (تجنب عدم التأكد، التوجه قصير الامد إزاء طويل الامد، التساهل إزاء ضبط النفس)، إذ توضح الاختلاف في درجات الارتباط على الرغم من أشارته الموجبة إلا أن هذا يدعو إلى إعادة النظر في كيفية

⁶ www.hofstede-insights.com/country-comparison/iraq.

دراسة تأثير الأبعاد الثقافية في الممارسات المجتمعية بصورة عامة، والمحاسبية بصورة خاصة؛ كونها جزء من بيئة الاعمال التي تؤثر وتتأثر في البيئة المحيطة بها.

إن بيئة الاعمال التي تُتخذ فيها القرارات الادارية والاستثمارية؛ لها تأثير في طبيعة التصرفات والتوجهات التي يمكن أن يتبناها متخذ القرار. ولغرض معرفة تأثير الصفات الذاتية لعينة البحث والتأكد من الارتباط بينها وبين توجهات الأبعاد الثقافية، ضمن محاور استمارة الاستبيان التي جاءت كما في الجدول (4-30)

الجدول (4-30)
اختبار ANOVA^a تأثير بيئة الأعمال لعينة البحث على الأبعاد الثقافية

النموذج	مجموع المربعات (sum square)	المدخلات (DF)	متوسط مربعات الانحدار (mean)	قيمة اختبار (F) التباين	القيمة الاحتمالية (P. Value)
الانحدار	1.269	1	1.269	10.263	.002 ^b
البواقي	22.502	182	.124		
المجموع	23.771	183			

المصدر : إعداد الباحث بناءً على مخرجات برنامج SPSS
a. المتغير التابع (الأبعاد الثقافية).
b. المتغير الثابت (بيئة العمل).

يبين الجدول (4-30) حقيقة أخرى يمكن أن تؤثر في القرارات المتخذة سواء من الإدارة أو من أصحاب المصالح، وهي بيئة الاعمال التي انعكست في عوامل متعددة شملت (الخبرة، والتعليم الاكاديمي، وقطاع الاعمال، ونوع الجنس، ومكان العمل) التي قد تكون عوامل موجهة للتأثير على نوع القرار المتخذ استناداً إلى بيئة موجهة ضمن إطار الاعمال، تساعد في تكوين اتجاهات مسبقة استناداً إلى الثقافة المجتمعية السائدة، أو التي تكونت فيها الصفات الشخصية لمتخذ القرار.

ووفقاً لنتائج التحليل الاحصائي لإجابات عينة البحث مع الصفات الذاتية، يتضح أن درجة اختبار (F) المحسوبة كانت (10.263) بدلالة درجة الحرية (0.02) وهي أقل من (0.05) وبمقارنتها مع (F) الجدولية (3.86)، وهذا يدل على وجود علاقة تأثير بين متغيرات النموذج، مما يعزز قبول فرضية البحث الرئيسية الثانية، بأن الأبعاد الثقافية تؤثر في جودة التقارير المتكاملة، استناداً إلى قرارات الإفصاح التي تتخذها الإدارة أو السلطات العليا، أو معدي التقارير، وكذلك المستفيدين، سواء أكانوا أصحاب المصالح الرئيسيين، أو المستفيدين الآخرين كالباحثين، أو العاملين المحتملين، أو غيرهم من الجهات الاخرى. أن ما سبق عرضه يعزز نتائج المبحث الاول إذ تتمتع البيئة العراقية بقابلية تطبيق التقارير المتكاملة والتي تتأثر جودتها بثقافة معديها وكذلك مدى الاستفادة منها.

المبحث الثالث

قياس جودة التقارير المتكاملة

The Quality of Integrated Reports and Reflection in Value of Economic Entity

إن تقديم الشركات العراقية لتقارير متكاملة يحتاج لمجموعة من المتطلبات كتهيئة بيئة الاعمال العراقية بشقيها المعدين للتقارير والمستفيدين منها لثقافة الاستجابة السريعة لمتغيرات بيئة الاعمال، وسيحاول هذا المبحث دراسة انعكاس تقديم تقارير متكاملة على قيمة عينة من الشركات العراقية، ودراسة ابعاد جودة هذه التقارير وأثارها على القيمة السوقية للشركات العراقية عن طريق تطبيقها في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي مثلت عينة البحث، وكالاتي:

The Research Sample

1.3.4. عينة البحث

اختيرت عينة البحث من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، والبالغة (20) شركة بنسبة (34%) من مجموع (58) شركة مدرجة، في سوق العراق للأوراق المالية تمثل مجتمع البحث⁽⁷⁾، وأهم صفات تلك العينة ونشاطها الاقتصادي، إذ اختيرت عينة البحث من شركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، التي تمثل أعلى عشرة شركات ارتفاعاً، وعشرة شركات الأكثر انخفاضاً بالقيمة السوقية لخمس قطاعات هي (المصرفي، والخدمات، والصناعي، والفندقية، والزراعي) على أساس الأكثر تغيراً بالقيمة السوقية، التي يمكن دراسة تأثير الابعاد الثقافية على جودة الإبلاغ المتكامل وانعكاساتها على القيمة السوقية، ضمن تقاريرها الصادرة للفترة (2018 – 2020). والشكل (4-1) يوضح توزيع عينة البحث بحسب قطاعات النشاط الاقتصادي.

الشكل (4-1)

توزيع عينة البحث بحسب النشاط



أما الجدول (4-3) فيوضح المعلومات الخاصة بعينة البحث وكالاتي:

(7) تقرير سوق العراق للأوراق المالية لعام 2020.

جدول (4-31)
عينة البحث (المبالغ بملايين الدنانير العراقية)

ت	النمط	القطاع	الوحدات الاقتصادية	تاريخ التأسيس	تاريخ الإدراج	رأس المال في سنة 2020	سعر السهم السوقي (دينار عراقي)	القيمة السوقية لسنة 2020	نسبة التغيير في القيمة السوقية
1	الارتفاع في القيمة السوقية الأكثر	الخدمات	المعمورة للاستثمارات العقارية	1993/1/19	2004/6/15	22780	3.07	69935	74.4%
2		المصرفي	مصرف ايلاف الاسلامي	2001/3/18	2011/4/3	250000	0.3	75000	66.7%
3		المصرفي	المصرف الاهلي العراقي	1995/2/1	2004/7/8	250000	0.92	230000	50.8%
4		الصناعي	المنصور للصناعات الدوائية	1989/4/19	2004/11/27	6469	1.43	9251	50.5%
5		المصرفي	مصرف بغداد	1992/9/12	2004/6/15	250000	0.41	102500	36.7%
6		الصناعي	بغداد للمشروبات الغازية	1989/3/23	2004/6/15	177333	4.15	735933	26.1%
7		المصرفي	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار	1993/7/7	2004/7/8	250000	0.12	30000	20%
8		المصرفي	مصرف اشور الدولي	2005/4/5	2007/11/11	250000	0.28	70000	16.7%
9		المصرفي	المصرف المتحد للاستثمار	1994/8/20	2009/2/3	300000	0.08	24000	14.3%
10		الصناعي	العراقية للسجاد والمفروشات ⁸	1989/5/10	2004/7/25	500	10.00	5000	13%
11	الانخفاض في القيمة السوقية الأكثر	المصرفي	مصرف بابل	1990/4/6	2004/8/7	300000	0.07	27500	36.4% -
12		الفندقي	فنادق المنصور	1989/6/30	2004/9/4	2932.2	9	26309	30.8% -
13		المصرفي	مصرف سومر التجاري	1999/11/14	2004/9/4	250000	0.4	100000	21.6% -
14		المصرفي	المصرف الوطني الاسلامي	2005/5/5	2015/1/28	251000	0.8	200800	20% -
15		الخدمات	الموصل لمدن الالعاب	1992/8/1	2004/9/4	800	12.85	10280	19.7% -
16		المصرفي	مصرف الموصل	2001/8/23	2005/9/1	252500	0.13	32825	18.8% -
17		الفندقي	فندق فلسطين	1989/11/15	2004/7/25	4470	8	35760	15.7% -
18		المصرفي	مصرف المنصور للاستثمار	2005/9/15	2008/7/1	250000	0.47	142500	14.9% -
19		المصرفي	مصرف الاستثمار العراقي ⁹	1993/7/13	2004/6/15	250000	0.23	57500	14.8% -
20		الخدمات	مدينة ألعاب الكرخ السياحية ¹⁰	1989/3/16	2004/7/25	1000	4.350	4350	9.2% -

⁸ تم استبعاد العراقية لإنتاج البذور بسبب عدم نشر الحسابات الختامية لعام (2020).

⁹ تم استبعاد الكندي لإنتاج اللقاحات البيطرية بسبب عدم نشر الحسابات الختامية لعام (2020).

¹⁰ تم استبعاد أسيا سيل للاتصالات بسبب كونها الشركة الوحيدة العاملة ضمن قطاع الاتصالات والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، إذ لا توجد إمكانية للمقارنة القطاعية.

وأدناه نبذة عن الشركات العراقية (عينة البحث) توضح نوع النشاط الذي تمارسه.

1. المعمورة للاستثمارات العقارية: هدفها الاسهام في قطاع التشييد والبناء، عن طريق شراء الأراضي والعقارات وإنشاء المشاريع السكنية؛ لتأجيرها أو بيعها ضمن الفرض الاستثمارية المتاحة في عموم العراق، لقد تأسست الشركة في 19/3/1993 برأسمال قدره (75,000,000) خمسة وسبعون مليون دينار، وأدرجت في سوق العراق للأوراق المالية في 15/6/2004 ليصل رأسمالها إلى (22,700,000,000) أثنان وعشرون مليار وسبعمائة مليون ديناراً عراقياً، وأبرز مستثمريها هما صندوق فرات العراق المحدود بنسبة (58%) و مصرف البلاد الاسلامي بنسبة (13%).

2. مصرف أيلاف الاسلامي: تأسس المصرف باسم (مصرف البركة للاستثمار والتمويل) في 18/3/2001 برأسمال قدره (2,000,000,000) مليار دينار عراقي، وعُدل إلى الاسم الحالي بتاريخ 28/6/2007 برأسمال قدره (8,000,000,000) ثمانية مليارات دينار عراقي، بهدف ممارسة الأنشطة الاستثمارية على وفق الشريعة الاسلامية، وتقديم الخدمات المالية والمصرفية والمساهمة في تنمية الاقتصاد العراقي، وجرى زيادة رأس المال عدة مرات ليصل سنة 2015 إلى ما مقداره (250,000,000,000) مائتان وخمسون مليار دينار عراقي.

3. المصرف الاهلي العراقي: تأسس المصرف في 1/2/1995 برأسمال مقداره (400,000,000) أربعمائة مليون دينار عراقي، بهدف تقديم الخدمات المصرفية والاستثمارية للأفراد والشركات التجارية العاملة في البيئة العراقية والاقليمية والعالمية كافة، بالتوأمة مع (Capital Investment) العالمية، ليصل رأسماله سنة 2013 إلى ما قيمته (250,000,000,000) مائتان وخمسون مليار دينار تماشياً مع سياسة البنك المركزي العراقي في زيادة رأس مال المصارف العاملة في العراق.

4. المنصور للصناعات الدوائية: تأسس في 19/4/1989 بهدف الاسهام في دعم وتطوير الحركة الصناعية الدوائية في العراق، وتطويرها دعماً للاقتصاد الوطني، إذ كان رأسمالها عند التأسيس (8,000,000) ثمانية ملايين دينار عراقي ليصل إلى ما يقارب (6,500,000,000) ستة مليار وخمسمائة مليون دينار عراقي سنة 2020، ومن أبرز المستثمرين فيها، صندوق تقاعد الصيدلة وكلية بغداد للصيدلة بنسبة تقترب من (10%) لكل منهما.

5. مصرف بغداد: تأسس المصرف عام (1993) برأسمال مقداره (100,000,000) مائة مليون دينار عراقي، لتقديم الخدمات المصرفية والمالية والاستثمارية المتنوعة للأفراد والشركات العاملة في البيئة الاقتصادية العراقية، وجرى زيادة رأس المال عدة مرات ليصل إلى

(250,000,000,000) مائتتا وخمسون مليار دينار عراقي سنة 2012، أما أبرز مساهميه فهو مصرف برقان الكويتي بنسبة 51%.

6. بغداد للمشروبات الغازية: تأسست سنة 1989 برأسمال مقداره (70,000,000) سبعون مليون دينار كشركة مساهمة خاصة، لممارسة نشاط تعبئة المشروبات الغازية ومياه الشرب، ادمج معها العديد من الشركات سنة 2017 ليصل رأسمالها إلى (177,000,000,000) مائة وسبع وسبعون مليار دينار، وأبرز مستثمريها هما طارق محمد ابراهيم الحسن بنسبة (48%) وصندوق الفرات العراق المحدود بنسبة (17%).

7. مصرف الشرق الأوسط للاستثمار: تأسس في 1993/7/7 برأسمال مقداره (400,000,000) أربعمئة مليون دينار عراقي، كشركة مساهمة خاصة بنسبة (100%) بهدف ممارسة الأنشطة المصرفية والتجارية والاستثمارية عن طريق (28) فرع تقدم خدماتها للأفراد وشركات العاملة في البيئة العراقية، جرى زيادة رأس المال إلى (250,000,000,000) مائتان وخمسون مليار دينار سنة 2014.

8. مصرف آشور للاستثمار: تأسس في 2005/4/5 كشركة مساهمة خاصة بنسبة (100%) برأسمال بلغ (50,000,000,000) خمسون مليار دينار عراقي، بهدف ممارسة الأنشطة المصرفية كفتح الحسابات الجارية وقبول الودائع بأنواعها، وعمليات التحويل الخارجي والداخلي فضلا عن الخدمات المصرفية، وأبرز مستثمريه شركة مصرف الرافدين بنسبة (13%).

9. المصرف المتحد للاستثمار: تأسس المصرف برأسمال مقداره (1,000,000,000) مليار دينار عراقي في 1994/8/20، لممارسة الخدمات المصرفية وتقديمها لكافة شرائح المجتمع العراقي بما في ذلك إدارة المخاطر وعمليات تمويل المشاريع التنموية، جرى زيادة رأسماله إلى (300,000,000,000) ثلاثمئة مليار دينار عراقي سنة (2013) بهدف المشاركة بالتنمية الصناعية ضمن مبادرات البنك المركزي العراقي.

10. العراقية للسجاد والمفروشات: شركة مساهمة خاصة تهدف لسد حاجة السوق المحلية من المفروشات والسجاد، فضلا عن تصنيع الفلاتر والمرشحات الميكانيكية لدوائر وشركات القطاع العام والمختلط، تأسست في 1989/5/10 برأسمال مقداره (7,000,000) سبعة ملايين دينار عراقي، وجرى زيادته سنة 2004 إلى (500,000,000) خمسمئة مليون دينار عراقي.

11. مصرف بابل: من المصارف العراقية التي تأسس كشركة مساهمة خاصة سنة (1990) برأسمال مقداره (500,000,000) خمسمئة مليون دينار عراقي، لممارسة الأنشطة والخدمات المصرفية المتاحة للأفراد والشركات العاملة في البيئة العراقية.

12. فنادق المنصور: تأسس بتاريخ 1989/6/30 في بغداد، كشركة مساهمة مختلطة، بهدف تشجيع الاستثمار السياحي والفندقي، برأسمال بلغ (42,000,000) اثنان واربعون مليون دينار عراقي، أبرز مساهميه الحاليين هما هيئة السياحة بنسبة (38%) وشركة سما بابل للطيران بنسبة (18%).

13. مصرف سومر التجاري: تأسس المصرف في 1999/11/14 كشركة مساهمة خاصه برأسمال مقداره (400,000,000) أربعمائة مليون دينار عراقي، لممارسة الأنشطة والخدمات المصرفية المتاحة للأفراد والشركات العاملة في البيئة العراقية.

14. المصرف الوطني الاسلامي: تأسس المصرف في 2005/5/5 كشركة مساهمة خاصه برأسمال مقداره (25,000,000,000) خمسة وعشرون مليار دينار عراقي، لممارسة أعمال الصيرفة والتوسط في بيع وشراء العملات الاجنبية، وبسبب الظروف الامنية لم يباشر في أعماله حتى سنة 2010، إذ جرى زيادة رأسماله إلى (251,000,000,000) مائتان وواحد وخمسون مليار دينار عراقي سنة 2013، والاستمرار في تقديم الخدمات المصرفية المتاحة للأفراد والشركات العاملة في البيئة العراقية.

15. الموصل لمدن الالعاب: تأسست في 1992/8/1 برأسمال مقداره (1,000,000) مليون دينار عراقي، لتقديم الخدمات السياحية والترفيهية في مدينة الموصل، وجرى زيادته ليصل إلى (1,000,000,000) مليار دينار عراقي سنة 2020.

16. مصرف الموصل: تأسس المصرف في 2001/8/23 كشركة مساهمة خاصه برأسمال مقداره (1,000,000,000) مليار دينار عراقي، لتقديم الخدمات المصرفية المتاحة للأفراد والشركات العاملة في البيئة العراقية، عن طريق (10) فروع منتشرة في محافظات العراق.

17. فندق فلسطين: تأسس في 1989/9/15 برأسمال مقداره (60,000,000) ستون مليون دينار عراقي، بهدف المساهمة في نهوض النشاط السياحي والفندقي، عن طريق تقديم خدمات متقدمة وذات جودة عالية.

18. مصرف المنصور للاستثمار: تأسس المصرف كشركة مساهمة خاصة في 2005/9/13 وحصلت موافقة البنك المركزي العراقي على ممارسة نشاط الائتمان وكافة أعمال الصيرفة برسمال مقداره (55,000,000,000) خمس وخمسون مليار دينار عراقي، من أبرز مستثمريه بنك قطر الوطني بنسبة (54%).

19. مصرف الاستثمار العراقي: تأسس المصرف كشركة مساهمة خاصة برأسمال مقداره (100,000,000) مائة مليون دينار عراقي في 1993/7/13، ليصل إلى (250) مليار دينار

عراقي سنة 2014 بهدف تقديم خدمات متميزة للأفراد والشركات العاملة في البيئة العراقية، أبرز مساهميه هما مصرف بغداد بنسبة (10%) وشركة سكيبر العقارية بنسبة (46%).

20. مدينة ألعاب الكرخ السياحية: تعمل ضمن قطاع الخدمات برأسمال يبلغ (1,000,000,000) مليار دينار عراقي، أسست في 1989/3/16 لتقديم الخدمات الترفيهية والسياحية، وأدرجت في سوق العراق للأوراق المالية في 2004/7/25.

2.3.4. قياس جودة التقارير المتكاملة

Integrated reporting quality measurement

تعتمد جودة التقارير المتكاملة على جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وغير المالية (تقرير الإدارة)، وما توفره تلك التقارير من علاقات بين فقراتها، التي يمكن أن تقدم رؤية متقدمة في الإبلاغ المتكامل، وتوضح كيفية قيام الوحدة الاقتصادية بتوليد القيمة الحالية والمستقبلية، ولغرض قياس جودة التقارير المتكاملة؛ جرى مراجعة العديد من الدراسات والبحوث السابقة⁽¹¹⁾؛ لغرض تكوين صورة أكثر واقعية يمكن تطبيقها في البيئة العراقية، بناءً على ما يُفصح عنه ضمن تقاريرها السنوية، واختار الباحث نموذج دراسة (Raimo et al,2019) لقياس جودة التقارير التي أصدرتها الوحدات عينة البحث، وبالنتيجة فإن نموذج قياس جودة التقارير المتكاملة الذي تطرحه الدراسة جاء وفقاً للآتي:

$$\text{IR QUALITY} = \beta_0 + \beta_1 \text{PER} + \beta_2 \text{SIZE} + \beta_3 \text{ROE} + \beta_4 \text{SHARE P.} + \beta_5 \text{PD} + \beta_6 \text{UA} + \beta_7 \text{IVC} + \beta_8 \text{MVf} + \beta_9 \text{LTO} + \beta_{10} \text{IVR} + \beta_{11} \text{SEN} \quad (1)$$

أذ تمثل العناصر الآتي :

1. (PER) يعكس استمرارية أداء الوحدة الاقتصادية في الاسواق المالية على المدى الطويل والقصير، ويساعد أيضاً في الالتزام بالمعايير بالتعليمات والقوانين المعنية بنشر وتعديل التقارير المالية وغير المالية.
2. (SIZE) حجم الوحدة الاقتصادية: وهي نسبة أصول الوحدة الاقتصادية إلى الاصول القطاعية.
3. (ROE) العائد على حقوق الملكية: أن الأداء الاقتصادي هو العامل الذي يحدد جودة تقاريرها مع الأخذ بعين الاعتبار أن إعداد تقرير متكامل يحتاج تكاليف عالية..
4. (SHARE P.) سعر السهم في الأسواق المالية: إذ يعكس ثقة المستثمرين في أداء الوحدة الاقتصادية.

⁽¹¹⁾ من الدراسات التي تناولت قياس جودة التقارير المتكاملة، كانت:

1. دراسة (Pistoni, et al, 2018) والتي اعتمدت بأربعة عناصر رئيسة لمحتوى التقارير المتكاملة، اشتملت على الخلفية التي تتمتع بها الوحدة الاقتصادية في عرض تقاريرها، و ضمان مصداقية البيانات المفصح عنها، وعدم وجود تضارب في المصالح مع المستفيدين عن طريق تعزيز موثوقية الإبلاغ المتكامل، بوضوح المحتوى و استقلالية عرض البيانات.
2. دراسة (Raimo et al, 2019) فقد ركزت على إمكانية امتثال الشركات للإطار المفاهيمي، الصادر عن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IRCC)، والتي شملت استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وتخصيص الموارد، والحوكمة، والعلاقة مع البيئة الخارجية، والمخاطر والفرص المستقبلية، وعلاقتها بالأبعاد الثقافية والتي اعتمد على قياس قيمها ضمن البيئة الثقافية الوطنية للعينة البحث.
3. دراسة (Moli,2020) اعتمدت على تصنيف مؤسسة (Ernst & Young) هي إحدى أكبر الشركات المهنية في العالم مقرها في المملكة المتحدة، تقوم بتحديد المعايير والسياسات العالمية، واتساق الخدمات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية، في قياس جودة التقارير المتكاملة، على أساس المقارنة بين درجة الافصاح وعلاقتها مع حوكمة الوحدة الاقتصادية، والتي تركز على توزيع السلطات بين مراكز اتخاذ القرارات.

5. (PD) التفاوت في السلطة: وهو درجة استعمال إدارة الوحدة الاقتصادية لسلطتها في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

6. (UA) تجنب عدم اليقين: هي قدرة الوحدة الاقتصادية على التنبؤ بالأحداث المستقبلية.

7. (IVC) الفردية إزاء الجماعية: التي تمثل قدرة الوحدة الاقتصادية على توزيع الصلاحيات واتخاذ القرارات بصورة جماعية أو فردية.

8. (MVF) الذكورة إزاء الأنوثة: تمثل التنافسية والتنوع في تكوين الآراء وشغل المناصب واعتمادية القرارات المتخذة من الجنس الآخر.

9. (LTO) التوجه طويل الأمد إزاء قصير الأمد: ويقصد به سلوكيات الوحدة الاقتصادية الموجهة نحو المستقبل كالتهيئة والاستثمار.

10. (IVR) التساهل إزاء ضبط النفس: يمثل مستوى الالتزام المجتمعي بالمعايير الصارمة.

11. (SEN) الحساسية البيئية للصناعة التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية: هذا المتغير له قيمة (1) إذا كان لأنشطة الوحدة الاقتصادية تأثير على البيئة.

وبما أن بعض المتغيرات ضمن معادلة (1) هي متغيرات وصفية لا يمكن قياسها رقمياً؛ تم الاعتماد في استخراج قيمها عن طريق استمارة الاستبيان، التي تم عرضها في المبحث الثاني من الفصل الرابع، التي استعملت نتائجها في اثبات فرضية البحث الرئيسية الثانية، ولغرض تهيئة البيانات الخاصة بالمتغيرات الأخرى للمعادلة الرياضية (1) من واقع التقارير المنشورة لنتائج أعمال الشركات العراقية عينة البحث، والمنشورة في سوق العراق للأوراق المالية وباستعمال طريقة المربعات الصغرى (الانحدار المعياري البسيط)، إذ كانت البيانات المستخرجة من تقارير الشركات للمتغيرات الداخلة في معادلة قياس جودة التقارير المتكاملة بحسب الآتي:

جدول (4-32) استمرارية عمر الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية (PER) معبراً عنه بالسنوات

ت	الوحدة الاقتصادية	السنة	القطاع	2018	2019	2020
1	المعمورة للاستثمارات العقارية		الخدمات	14	15	16
2	مصرف ايلاف الاسلامي		المصرفي	7	8	9
3	المصرف الاهلي العراقي		المصرفي	14	15	16
4	المنصور للصناعات الدوائية		الصناعي	14	15	16
5	مصرف بغداد		المصرفي	14	15	16
6	بغداد للمشروبات الغازية		الصناعي	14	15	16
7	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار		المصرفي	14	15	16
8	مصرف اشور الدولي		المصرفي	11	12	13
9	المصرف المتحد للاستثمار		المصرفي	9	10	11
10	العراقية للسجاد والمفروشات		الصناعي	14	15	16
11	مصرف بابل		المصرفي	14	15	16
12	فنادق المنصور		الفندقي	14	15	16
13	مصرف سومر التجاري		المصرفي	14	15	16
14	المصرف الوطني الاسلامي		المصرفي	3	4	5
15	الموصل لمدن الالعاب		الخدمات	14	15	16
16	مصرف الموصل		المصرفي	13	14	15
17	فندق فلسطين		الفندقي	14	15	16
18	مصرف المنصور للاستثمار		المصرفي	13	14	15
19	مصرف الاستثمار العراقي		المصرفي	14	15	16
20	مدينة العاب الكرخ السياحية		الخدمات	14	15	16

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

إن الجدول (4-32) يوضح أداء الوحدات الاقتصادية في سوق العراق للأوراق المالية من تاريخ أدرجها ولغاية (2018-2020) وهي الحدود الزمنية للبحث، التي افترضتها الدراسة لغرض قياس جودة الإبلاغ المتكامل، ضمن التقارير المنشورة في موقع سوق العراق للأوراق المالية.

ولغرض استخراج حجم الوحدة الاقتصادية ضمن قطاع الاعمال، تم استخراج القيم السوقية للوحدة الاقتصادية، ومقارنتها مع القيم السوقية للقطاع وكما يوضحها الجدول (33-4) وكالاتي:

جدول (33-4)
حجم الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية (SIZE) المبالغ بمليارات الدنانير

ت	الوحدة الاقتصادية	السنة	2018			2019			2020		
			قطاع	القيمة السوقية	% (1÷2)	قطاع	القيمة السوقية	% (1÷2)	قطاع	القيمة السوقية	% (1÷2)
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	74.260	42.37	0.571	98.768	40.09	0.406	126.889	69.935	0.551
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	2703.850	55.00	0.020	2613.300	45.00	0.017	2529.375	75.000	0.030
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	2703.850	85.00	0.031	2613.300	152.50	0.058	2529.375	230.000	0.091
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	737.574	4.14	0.006	712.926	6.15	0.009	869.461	9.251	0.011
5	مصرف بغداد	المصرفي	2703.850	72.50	0.027	2613.300	75.00	0.029	2529.375	102.500	0.041
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	737.574	636.63	0.863	712.926	583.43	0.818	869.461	735.933	0.846
7	مصرف الشرق الاوسط	المصرفي	2703.850	32.50	0.012	2613.300	25.00	0.010	2529.375	30.000	0.012
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	2703.850	57.50	0.021	2613.300	60.00	0.023	2529.375	70.000	0.028
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	2703.850	27.00	0.010	2613.300	21.00	0.008	2529.375	24.000	0.009
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	737.574	3.99	0.005	712.926	4.43	0.006	869.461	5.000	0.006
11	مصرف بابل	المصرفي	2703.850	47.50	0.018	2613.300	27.50	0.011	2529.375	27.500	0.011
12	فنادق المنصور	الفندقي	308.338	35.08	0.114	377.552	38.00	0.101	358.912	26.309	0.073
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	2703.850	225.00	0.083	2613.300	127.50	0.049	2529.375	100.000	0.040
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	2703.850	225.90	0.084	2613.300	251.00	0.096	2529.375	200.800	0.079
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	74.260	10.20	0.137	98.768	128.00	0.130	126.889	10.280	0.081
16	مصرف الموصل	المصرفي	2703.850	40.40	0.015	2613.300	40.40	0.015	2529.375	32.825	0.013
17	فندق فلسطين	الفندقي	308.338	49.17	0.159	377.552	42.42	0.112	358.912	35.760	0.100
18	مدينة العاب الكرخ السياحية	الخدمات	74.260	4.18	0.056	98.768	4.80	0.049	126.889	4.350	0.034
19	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	2703.850	157.50	0.058	2613.300	167.50	0.064	2529.375	142.500	0.056
20	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	2703.850	70.00	0.026	2613.300	67.50	0.026	2529.375	57.500	0.023

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

ولغرض استخراج العائد على حق الملكية (ROE) تم استعمال معادلة صافي الارباح على حق الملكية التي يوضحها الجدول (4-34) وكالاتي:

$$ROE = \frac{\text{net income annual after tax}}{\text{shareholders equity}} \quad (2)$$

جدول (4-34)
العائد على حق الملكية (ROE) المبالغ بملايين الدنانير

ت	الوحدة الاقتصادية	السنة	2018			2019			2020		
			النسبة	صافي الارباح	رأس المال	النسبة	صافي الارباح	رأس المال	النسبة	صافي الارباح	رأس المال
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	0.046	1118.2	24501.4	0.000	0.6	23364	0.001	25.3	23391
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	0.004	1074.9	256001	0.004	963.4	258709	0.014	3626	265061
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	0.029-	-7921	275849	0.036	9164	256641	0.065	19907.5	307483
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	0.010	76	7666.9	0.356-	-1960	5511.4	0.050-	-286.3	5754.5
5	مصرف بغداد	المصرفي	0.016	4152.1	266742	0.027	7298.6	273641	0.073	20201	278435
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	0.132	43497.7	330079.9	0.139	50779.9	366178.2	0.143	61158.2	427244.9
7	مصرف الشرق الاوسط	المصرفي	0.009-	-2295	267467.5	0.000	78.6	267290.2	0.005	1381	268677
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	0.018	4735	268408	0.023	6048	267039	0.049	13434	274058
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	0.055-	-16798	303730	0.001	2057.7	3030471.3	0.001	447.9	303634
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	0.164	352.2	2149.3	0.298	748.6	2513.7	0.228	618.5	2712.7
11	مصرف بابل	المصرفي	0.014	3775.4	272444	0.005	1321.6	273170	0.006	1614	286647
12	فنادق المنصور	الفندقي	0.046	152.9	3332.9	0.180	757.2	4207.1	0.030-	-102.4	3376.5
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	0.003	912.9	268424	0.004	1008.7	269467	0.004	1066.8	262925
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	0.028	7828.6	276860	0.009	2502	279186	0.006	1651	275075
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	0.324	818	2526.9	0.089	176.6	1982.1	0.017	35.3	2021.1
16	مصرف الموصل	المصرفي	0.010	2584.4	265744	0.013	3418.8	268460	0.005	1452.4	269589
17	فندق فلسطين	الفندقي	0.239	1444.3	6048.9	0.066	429.6	6514.6	0.258-	-1403.4	5439.8
18	مدينة العاب الكرخ السياحية	الخدمات	0.005-	-5.6	1129.8	0.027	31.6	1161.4	0.038-	-42.4	1118.9
19	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	0.071	21164	297286	0.030	8278	279661	0.024	7005	286544
20	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	0.001	383.9	283101	0.000	17.2	260626	0.000	46.5	265274

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

كما يوضح الجدول (4-35) قيم المتغير (SHARE P.) وكالاتي:

جدول (4-35)

سعر سهم الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية (SHARE P.) بالدينار العراقي

ت	الوحدة الاقتصادية	السنة	القطاع	2018	2019	2020
1	المعمورة للاستثمارات العقارية		الخدمات	1.86	1.76	3.07
2	مصرف ايلاف الاسلامي		المصرفي	0.22	0.18	0.3
3	المصرف الاهلي العراقي		المصرفي	0.34	0.61	0.92
4	المنصور للصناعات الدوائية		الصناعي	0.64	0.95	1.43
5	مصرف بغداد		المصرفي	0.29	0.3	0.41
6	بغداد للمشروبات الغازية		الصناعي	3.59	3.29	4.15
7	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار		المصرفي	0.13	0.1	0.12
8	مصرف اشور الدولي		المصرفي	0.23	0.24	0.28
9	المصرف المتحد للاستثمار		المصرفي	0.09	0.07	0.08
10	العراقية للسجاد والمفروشات		الصناعي	7.98	8.85	10
11	مصرف بابل		المصرفي	0.19	0.11	0.07
12	فنادق المنصور		الفندقي	12	13	9
13	مصرف سومر التجاري		المصرفي	0.9	0.51	0.4
14	المصرف الوطني الاسلامي		المصرفي	0.9	1	0.8
15	الموصل لمدن الالعاب		الخدمات	12.75	16	12.85
16	مصرف الموصل		المصرفي	0.16	0.16	0.13
17	فندق فلسطين		الفندقي	11	9.49	8
18	مصرف المنصور للاستثمار		المصرفي	0.63	0.67	7.31
19	مصرف الاستثمار العراقي		المصرفي	0.28	0.27	0.47
20	مدينة العاب الكرخ السياحية		الخدمات	4.18	4.8	0.23

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

إن الجدول (4-35) يوضح سعر سهم الشركات عينة البحث في الأسواق المالية للأعوام (2018-2020)، التي افترضتها الدراسة حدوداً زمانية لغرض قياس جودة الوحدة الاقتصادية ضمن بيئة الاعمال القطاعية، وبما أن الشركات عينة البحث، تمثل بيئات أنشطة الأعمال ضمن النشاط القطاعي الذي تعمل فيه، لذلك ستعوض بقيمة (1) ولجميع الشركات وضمن معادلة حساب جودة التقارير المتكاملة⁽¹²⁾. وكذلك فإن متغيرات المعادلة (1) توضحها الجداول (4-36،37،38) التي تبين البيانات الموحدة لعينة البحث للأعوام (2018) و(2019) و(2020) المُعدّة لغرض قياس جودة التقارير للوحدات الاقتصادية العراقية اعتماداً على بياناتها المنشورة والمصادق عليها من ديوان الرقابة المالية وهيئة الاوراق المالية العراقية.

¹² Raimo, Nicola; Zito, Marianna; Caragnano, Alessandra (2019), "Does national culture affect integrated reporting quality? A focus on GLOBE dimensions", Mihajlović, Dragan Đorđević, Bojan (Ed.): 9th International Symposium on Natural Resources Management, May 31st, 2019, Zaječar, Serbia, ISBN 978-86-7747-606-9, pp, 383-392.

الجدول (4-36)
متغيرات قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث لسنة (2018)

ت	الوحدة الاقتصادية	القطاع	PER	SIZE	ROE	SHARE P.	PD	UA	IVC	MVC	LTO	IVR	SEN
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	14	0.571	0.046	1.86	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	7	0.02	0.004	0.22	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	14	0.031	0.029-	0.34	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	14	0.006	0.01	0.64	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
5	مصرف بغداد	المصرفي	14	0.027	0.016	0.29	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	14	0.863	0.132	3.59	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
7	مصرف الشرق الاوسط	المصرفي	14	0.012	0.009-	0.13	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	11	0.021	0.018	0.23	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	9	0.01	0.055-	0.09	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	14	0.005	0.164	7.98	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
11	مصرف بابل	المصرفي	14	0.018	0.014	0.19	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
12	فنادق المنصور	الفندقي	14	0.114	0.046	12	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	14	0.083	0.003	0.9	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	3	0.084	0.028	0.9	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	14	0.137	0.324	12.75	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
16	مصرف الموصل	المصرفي	13	0.015	0.01	0.16	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
17	فندق فلسطين	الفندقي	14	0.159	0.239	11	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
18	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	13	0.056	0.005-	0.63	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
19	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	14	0.058	0.071	0.28	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
20	مدينة العباب الكرخ السياحية	الخدمات	14	0.026	0.001	4.18	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

يعكس الجدول (4-36) البيانات الموحدة لعينة البحث لسنة (2018) التي تم إعدادها لغرض قياس جودة التقارير للوحدات الاقتصادية العراقية اعتماداً على بياناتها المنشورة والمصادق عليها من ديوان الرقابة المالية وهيئة الأوراق المالية العراقية.

الجدول (4-37)
متغيرات قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث لسنة (2019)

ت	الوحدة الاقتصادية	القطاع	PER	SIZE	ROE	SHARE P.	PD	UA	IVC	MVC	LTO	IVR	SEN
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	15	0.406	0	1.76	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	8	0.017	0.004	0.18	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	15	0.058	0.036	0.61	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	15	0.009	-0.356	0.95	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
5	مصرف بغداد	المصرفي	15	0.029	0.027	0.3	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	15	0.818	0.139	3.29	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
7	مصرف الشرق الاوسط	المصرفي	15	0.01	0	0.1	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	12	0.023	0.023	0.24	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	10	0.008	0.001	0.07	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	15	0.006	0.298	8.85	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
11	مصرف بابل	المصرفي	15	0.011	0.005	0.11	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
12	فنادق المنصور	الفندقي	15	0.101	0.18	13	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	15	0.049	0.004	0.51	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	4	0.096	0.009	1	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	15	0.13	0.089	16	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
16	مصرف الموصل	المصرفي	14	0.015	0.013	0.16	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
17	فندق فلسطين	الفندقي	15	0.112	0.066	9.49	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
18	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	14	0.049	0.027	0.67	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
19	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	15	0.064	0.03	0.27	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
20	مدينة العباب الكرخ السياحية	الخدمات	15	0.026	0	4.8	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

يوضح الجدول (4-37) البيانات الموحدة لعينة البحث لسنة (2019) التي تم إعدادها لغرض قياس جودة التقارير للوحدات الاقتصادية العراقية اعتماداً على بياناتها

المنشورة والمصادق عليها من ديوان الرقابة المالية وهيئة الاوراق المالية العراقية.

الجدول (38-4)
متغيرات قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث لسنة (2020)

ت	الوحدة الاقتصادية	القطاع	PER	SIZE	ROE	SHARE P.	PD	UA	IVC	MVC	LTO	IVR	SEN
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	16	0.551	0.001	3.07	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	9	0.03	0.014	0.3	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	16	0.091	0.065	0.92	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	16	0.011	0.050-	1.43	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
5	مصرف بغداد	المصرفي	16	0.041	0.073	0.41	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	16	0.846	0.143	4.15	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
7	مصرف الشرق الاوسط	المصرفي	16	0.012	0.005	0.12	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	13	0.028	0.049	0.28	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	11	0.009	0.001	0.08	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	16	0.006	0.228	10	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
11	مصرف بابل	المصرفي	16	0.011	0.006	0.07	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
12	فنادق المنصور	الفندقي	16	0.073	0.030-	9	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	16	0.04	0.004	0.4	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	5	0.079	0.006	0.8	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	16	0.081	0.017	12.85	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
16	مصرف الموصل	المصرفي	15	0.013	0.005	0.13	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
17	فندق فلسطين	الفندقي	16	0.1	0.258-	8	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
18	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	15	0.034	0.038-	7.31	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
19	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	16	0.056	0.024	0.47	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1
20	مدينة العباب الكرخ السياحية	الخدمات	16	0.023	0	0.23	3.838	3.788	3.7543	3.6337	3.863	3.8033	1

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)

يبين الجدول (38-4) البيانات الموحدة لعينة البحث لسنة (2020) التي تم إعدادها لغرض قياس جودة التقارير للوحدات الاقتصادية العراقية اعتماداً على بياناتها المنشورة والمصادق عليها من ديوان الرقابة المالية وهيئة الاوراق المالية العراقية.

بعد إعداد كافة البيانات الخاصة بمتغيرات المعادلة (1) يمكن قياس جودة التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية العراقية - عينة البحث - وإدخالها ضمن برنامج (spss) التي يوضحها الجدول (4- (39,40,41).

جدول (4-39)

قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث (2018) ضمن البيئة العراقية

ت	الوحدة الاقتصادية	القطاع	IRQ	MEAN	Sig.
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	40.1573	39.37	Good
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	30.9243	39.37	Bad
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	38.0513	39.37	Accept
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	38.3363	39.37	Accept
5	مصرف بغداد	المصرفي	38.0133	39.37	Accept
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	42.2653	39.37	Good
7	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار	المصرفي	37.8223	39.37	Accept
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	34.9493	39.37	Bad
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	32.7803	39.37	Bad
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	45.8293	39.37	Good
11	مصرف بابل	المصرفي	37.9023	39.37	Accept
12	فنادق المنصور	الفندقي	49.8403	39.37	V. Good
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	38.6663	39.37	Accept
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	27.6923	39.37	Bad
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	50.8913	39.37	V. Good
16	مصرف الموصل	المصرفي	36.8653	39.37	Bad
17	فندق فلسطين	الفندقي	49.0783	39.37	V. Good
18	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	37.3663	39.37	Accept
19	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	38.0893	39.37	Accept
20	مدينة العاب الكرخ السياحية	الخدمات	41.8873	39.37	Accept
				50.89	Max
				27.69	Min

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).

يوضح الجدول (4-39) جودة التقارير التي أصدرتها الشركات عينة البحث لعام (2018)، والمقاسة عن طريق تحويل بيانات المتغيرات في المعادلة (1) إلى قيم رقمية تعكس نشاط الوحدة الاقتصادية، مع متوسطات الابعاد الثقافية المقاسة وصفيًا في المبحث الاول، إذ تظهر النتائج أن متوسط القيم كان (39.37)، وأن أعلى قيمة كانت (50.89) حققتها الموصل لمدن الالعاب، أما المصرف الوطني الاسلامي فقد حقق قيمة أقل كانت (27.69)، وتراوحت قيم الشركات الاخرى ما بين (Bad, Accept, Good)، ما يدل على وجود تباين في إبلاغ الشركات عن أنشطة أعمالها المالية وغير المالية ضمن تقاريرها التي أصدرتها التي تحتوي على نوعين من التقارير المالية وتقارير الإدارة، بما يمثل سياق عمل التقارير المتكاملة التي نص عليها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) ضمن الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR).

ولغرض الربط بين متغيرات المعادلة (1)، ومعرفة ارتباط المتغير التابع (Y) الذي يمثل جودة التقارير المتكاملة بالمتغير المستقل (X) الذي يمثل المتغيرات المفترضة في المعادلة (1) وتأثيرها في جودة التقارير المتكاملة، التي يمكن توضيحها بالجدول (40-4).

الجدول (40-4)

اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات المعادلة (1) لسنة (2018)

X	Y	Model				
.823**	1	Pearson Correlation				
.000		Sig. (2-tailed)				
20	20	N				
1	.823**	Pearson Correlation				
	.000	Sig. (2-tailed)				
20	20	N				
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	DF	T	variable
Upper	Lower					
42.1825	36.5583	39.37040	.000	19	29.303	Y
3.8345	3.3229	3.57868	.000	19	29.281	X
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).						

إن الجدول (40-4) يفصح عن وجود علاقة ارتباط بدرجة (.823**) بين المتغير التابع والمتغير المستقل بدرجة حرية (0.000)، التي يؤكدتها هي قيمة (T) المحسوبة البالغة (29.303) وبالمقارنة مع (T) الجدولية والبالغة (2.093)، بدرجة حرية (0.000) وهي أقل من (0.05). أما درجة تأثير المتغيرات المستقلة في المعادلة (1) على المتغير التابع الذي يمثل جودة الإبلاغ المتكامل؛ فيمكن قياسها عن طريق معادلة الانحدار الخطي التي تنص على :

$$Y = a + \beta_1 X_1 \quad (3)$$

إذ تمثل (a) *Constant* مقدار الثابت وهذه العلاقة تعني أن جودة الإبلاغ المتكامل (Y) هو دالة للقيمة الحقيقية لتأثير المتغيرات المستقلة (X) في المعادلة (1) والمبينة في الجدول (41-4).

الجدول (41-4)

معادلة الانحدار الخطي البسيط لسنة (2018)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.165	1.448		.020	.029	(Constant)
.000	1956.722	.823**	.006	10.993	X
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).					
a. Dependent Variable: y					

وبتطبيق المعادلة (3) ستكون دالة الانحدار الخطي بالشكل الآتي:

$$Y = .029 + 10.993X$$

بدلالة $P.Value$ (.000) التي يمكن تأكيدها باختبار ($ANOVA^a$) ومقارنة (F) المحسوبة ومع (F) الجدولية التي يوضحها الجدول (42-4).

الجدول (42-4)
اختبار $ANOVA^a$

Sig.	F	Mean Square	DF	Sum of Squares	Model
.000 ^b	38.058	685.964	1	685.964	Regression
		.000	18	.003	Residual
			19	685.967	Total

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).

a. Dependent Variable: Y
b. Predictors: (Constant), X

يظهر الجدول (42-4) نتيجة قيمة (F) المحسوبة هي (38.058) التي تؤكد وجود تأثير بين المتغير المستقل (X) والمتغير التابع (Y) بالمقارنة مع (F) الجدولية والبالغة (4.41)، ما هي إلا تأكيد لننتيجة الجدول (36-4) التي تعكس قيمة المعادلة (3).
أما قياس جودة الإبلاغ المتكامل لسنة (2019) فيوضحها الجدول (43-3).

جدول (43-4)
قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث (2019) ضمن البيئة العراقية

ت	الوحدة الاقتصادية	القطاع	IRQ	MEAN	Sig.
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	40.85	40.54	Good
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	31.88	40.54	Bad
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	39.38	40.54	Accept
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	39.64	40.54	Accept
5	مصرف بغداد	المصرفي	39.04	40.54	Accept
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	42.93	40.54	Good
7	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار	المصرفي	38.79	40.54	Accept
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	35.97	40.54	Bad
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	33.76	40.54	Bad
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	47.83	40.54	V. Good
11	مصرف بابل	المصرفي	38.81	40.54	Accept
12	فنادق المنصور	الفندقي	51.96	40.54	V. Good
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	39.24	40.54	Accept
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	28.79	40.54	Bad
15	الموصل لمدن الألعاب	الخدمات	54.90	40.54	V. Good
16	مصرف الموصل	المصرفي	37.87	40.54	Bad
17	فندق فلسطين	الفندقي	48.35	40.54	V. Good
18	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	38.43	40.54	Accept
19	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	39.04	40.54	Accept
20	مدينة العاب الكرخ السياحية	الخدمات	43.51	40.54	Good
				54.90	
				28.79	

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).

إن الجدول (43-4) يبين جودة التقارير الصادرة عن الشركات عينة البحث لعام (2019)، التي جرى قياسها عن طريق تحويل بيانات المتغيرات في المعادلة (1) إلى قيم رقمية تعكس نشاط الوحدة الاقتصادية، مع متوسطات الأبعاد الثقافية المقاسة وصفاً في المبحث الأول، إذ تظهر النتائج أن متوسط القيم كان (40.54)، وأن القيمة الأعلى كانت (54.9) من نصيب شركة الموصل لمدن الألعاب، أما المصرف الوطني الإسلامي حقق القيمة الأقل كانت (28.79)، وتراوحت قيم الوحدات الأخرى ما بين (Good، Bad، Accept)، الذي يؤشر وجود تباين في إبلاغ الشركات عن أنشطة أعمالها المالية وغير المالية ضمن تقاريرها التي أصدرتها وضمنت نوعين من التقارير: التقارير المالية وتقارير الإدارة، بما يمثل سياق عمل التقارير المتكاملة التي نص عليها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) ضمن الأطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR). وللربط بين متغيرات المعادلة (1)، ومعرفة ارتباط المتغير التابع (Y1) الذي يمثل جودة التقارير المتكاملة بالمتغير المستقل (X1) الذي يمثل المتغيرات المفترضة في المعادلة (1) لعام (2019)، وتأثيرها في جودة التقارير المتكاملة التي يمكن توضيحها بالجدول (44-4).

الجدول (44-4)
اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات المعادلة (1) لسنة (2019)

X1	y1	Model				
.992**	1	Pearson Correlation				
.000		Sig. (2-tailed)				
20	20	N				
1	.992**	Pearson Correlation				
	.000	Sig. (2-tailed)				
20	20	N				
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	DF	t	variable
Upper	Lower					
43.5299	37.5655	40.54770	.000	19	28.458	y1
3.8345	3.3229	3.57868	.000	19	29.281	X1
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).						

يبين الجدول (44-4) وجود علاقة ارتباط بدرجة (.992**) بين المتغير التابع (y1) والمتغير المستقل (X1) بدرجة حرية (.000)، تؤكدها قيمة (T) المحسوبة البالغة (28.458) بالمقارنة مع (T) الجدولية البالغة (2.093) بدرجة حرية (.000) وهي أقل من (0.05).

أما درجة تأثير المتغيرات المستقلة في المعادلة (1) على المتغير التابع الذي يمثل جودة الإبلاغ المتكامل؛ فيمكن قياسها عن طريق معادلة الانحدار الخطي (3) التي يوضحها الجدول (45-4).

الجدول (45-4)
معادلة الانحدار الخطي البسيط

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.053	.640		1.285	.823	(Constant)
.000	32.551	.992	.355	11.560	X1

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).
a. Dependent Variable: y1

وبتطبيق المعادلة (3) ستكون دالة الانحدار الخطي بالشكل الآتي:

$$Y = .823 + 11.560X$$

بدلالة *P.Value* (.000) التي يمكن تأكيدها باختبار (*ANOVA*^a) ومقارنة (*F*) المحسوبة

ومع (*F*) الجدولية التي يوضحها الجدول (46-4).

الجدول (46-4)
اختبار *ANOVA*^a

Sig.	F	Mean Square	DF	Sum of Squares	Model
.000 ^b	10.54	758.558	1	758.558	Regression
		.716	18	12.887	Residual
			19	771.445	Total

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).
a. Dependent Variable: Y1
b. Predictors: (Constant), X1

إن الجدول (46-4) يبين نتيجة أن قيمة (*F*) المحسوبة هي (*10.54*) التي تؤكد وجود تأثير

بين المتغير المستقل (*X1*) والمتغير التابع (*Y1*) بالمقارنة مع (*F*) الجدولية والبالغة (*4.41*)، ما

هي إلا تأكيد لنتيجة الجدول (40-4) التي تعكس قيمة المعادلة (3).

أما قياس جودة الإبلاغ المتكامل لسنة (2020) فيوضحها الجدول (47-4).

جدول (47-4)

قياس جودة التقارير المتكاملة لعينة البحث (2020) ضمن البيئة العراقية

ت	الوحدة الاقتصادية	القطاع	IRQ	MEAN	Sig.
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	43.30	41.42	Good
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	33.02	41.42	Bad
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	40.76	41.42	Accept
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	41.12	41.42	Accept
5	مصرف بغداد	المصرفي	40.20	41.42	Accept
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	44.82	41.42	Good
7	مصرف الشرق الاوسط للاستثمار	المصرفي	39.82	41.42	Accept
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	37.04	41.42	Bad
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	34.77	41.42	Bad
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	49.91	41.42	V. Good
11	مصرف بابل	المصرفي	39.77	41.42	Accept
12	فنادق المنصور	الفندقي	48.75	41.42	V. Good
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	40.12	41.42	Accept
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	29.57	41.42	Bad
15	الموصل لمدن الألعاب	الخدمات	52.63	41.42	V. Good
16	مصرف الموصل	المصرفي	38.83	41.42	Bad
17	فندق فلسطين	الفندقي	47.78	41.42	V. Good
18	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	46.02	41.42	Good
19	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	40.23	41.42	Accept
20	مدينة العاب الكرخ السياحية	الخدمات	39.93	41.42	Good
				52.63	
					Max
				29.57	
					Min

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).

وضح الجدول (47-4) جودة التقارير الصادرة عن الشركات عينة البحث لعام (2020)، المقاسة عن طريق تحويل بيانات المتغيرات في المعادلة (1) إلى قيم رقمية تعكس نشاط الوحدة الاقتصادية، مع متوسطات الأبعاد الثقافية المقاسة وصفيًا في المبحث الأول، إذ تظهر النتائج أن متوسط القيم كان (41.42)، وأن أعلى قيمة كانت (52.63) حققتها الموصل لمدن الألعاب، بينما حقق المصرف الوطني الاسلامي أقل قيمة التي كانت (29.57)، وتراوحت قيم الوحدات الأخرى ما بين (Good، Bad، Accept)، الذي يؤشر وجود تباين في إبلاغ الشركات عن أنشطة أعمالها المالية وغير المالية، ضمن تقاريرها الصادرة، التي تحتوي على نوعين من التقارير المالية وتقارير الإدارة، بما يمثل سياق عمل التقارير المتكاملة التي نص عليها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) ضمن الاطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR).

وللربط بين متغيرات المعادلة (1)، ومعرفة ارتباط المتغير التابع (Y2) الذي يمثل جودة التقارير المتكاملة بالمتغير المستقل (X2) الذي يمثل المتغيرات المفترضة في المعادلة (1) لعام (2020)، وتأثيرها في جودة التقارير المتكاملة، يمكن توضيحها بالجدول (48-4).

الجدول (48-4)

اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات المعادلة (1) لسنة (2020)

X2	Y2	Model				
.934**	1	Pearson Correlation				
.000		Sig. (2-tailed)				
20	20	N				
1	.934**	Pearson Correlation				
	.000	Sig. (2-tailed)				
20	20	N				
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	DF	T	Variable
Upper	Lower					
43.5299	37.5655	40.54770	.000	19	28.458	Y2
3.8345	3.3229	3.57868	.000	19	29.281	X2
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).						

يبين الجدول (48-4) وجود علاقة ارتباط بدرجة (.934**) بين المتغير التابع (y2) والمتغير المستقل (X2) بدرجة حرية (.000). تؤكد أنها هي قيمة (T) المحسوبة البالغة (29.281) وبالمقارنة مع (T) الجدولية البالغة (2.093)، بدرجة حرية (.000). وهي أقل من (0.05).

أما درجة تأثير المتغيرات المستقلة في المعادلة (1) على المتغير التابع الذي يمثل جودة الإبلاغ المتكامل، فيمكن قياسها عن طريق معادلة الانحدار الخطي (3) التي يوضحها الجدول (49-4).

الجدول (49-4)

معادلة الانحدار الخطي البسيط

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
.059	2.015		3.191	6.431	(Constant)
.000	11.085	.934	.882	9.777	X2
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).					
a. Dependent Variable: y2					

وبتطبيق المعادلة (3) ستكون دالة الانحدار الخطي بالشكل الآتي:

$$Y = .6.431 + 9.777X$$

بدلالة $P. Value$ (.000) التي يمكن تأكيدها باختبار ($ANOVA^a$) ومقارنة (F) المحسوبة ومع (F) الجدولية التي يوضحها الجدول (4-50) وكالاتي:

الجدول (4-50)
اختبار $ANOVA^a$

Sig.	F	Mean Square	DF	Sum of Squares	Model
.000 ^b	12.879	542.602	1	542.602	Regression
		4.416	18	79.483	Residual
			19	622.085	Total

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).

a. Dependent Variable: y2
b. Predictors: (Constant), X2

يبين الجدول (4-50) أن قيمة (F) المحسوبة هي (12.879) التي تؤكد وجود تأثير بين المتغير المستقل ($X2$) والمتغير التابع ($Y2$) بالمقارنة مع (F) الجدولية والبالغة (4.41)، وذلك تأكيد لنتيجة الجدول (4-43) التي تعكس قيمة المعادلة (3).

أن دلالة جودة التقارير المتكاملة تُمكن أصحاب المصالح والمستفيدين من التقارير التي تنشرها الوحدة الاقتصادية من معرفة درجة أبلأغ الشركات عن أنشطتها المالية وغير المالية، وأن اختلاف جودة التقارير المتكاملة للوحدات الاقتصادية عينة البحث، وتباينها في بعض الأحيان يعود لاختلاف طرق إعداد التقارير المالية وغير المالية وكذلك التذبذب في النشاط الاقتصادي ضمن بيئة الاعمال، الذي تعكسه القيم الظاهرة في الجدول (4-34) والخاص بالعائد على حق الملكية بسبب اعتماد الكثير منها على الاستثمارات الخارجية، وتحقيق العوائد عن طريق منح القروض أو التعامل بالأسهم، الذي يؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية وبالنتيجة في سعر السهم الذي تعكسه التقلبات الظاهرة في الجدول (4-35).

أما لقياس تأثير جودة الإبلاغ المتكامل في قيمة الوحدة الاقتصادية السوقية، واختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على أن " توجد علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) بين جودة التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية".

تم تهيئة البيانات الخاصة بالقيمة السوقية للوحدات الاقتصادية عينة البحث للفترة (2018-2020) التي يوضحها الجدول (4-51) وكالاتي:

جدول (4-51)

القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية (عينة البحث) في الأسواق المالية المبالغ بمليارات الدنانير

ت	الوحدة الاقتصادية	السنة المالية	2018			2019			2020		
			جودة الإبلاغ المتكامل	القيمة السوقية	الحصة السوقية %	جودة الإبلاغ المتكامل	القيمة السوقية	الحصة السوقية %	جودة الإبلاغ المتكامل	القيمة السوقية	الحصة السوقية %
1	المعمورة للاستثمارات العقارية	الخدمات	40.16	42.371	0.571	40.85	40.093	0.406	43.30	69.935	0.551
2	مصرف ايلاف الاسلامي	المصرفي	30.92	55.000	0.020	31.88	45.000	0.017	33.02	75.000	0.030
3	المصرف الاهلي العراقي	المصرفي	38.05	85.000	0.031	39.38	152.500	0.058	40.76	230.000	0.091
4	المنصور للصناعات الدوائية	الصناعي	38.34	4.140	0.006	39.64	6.146	0.009	41.12	9.251	0.011
5	مصرف بغداد	المصرفي	38.01	72.500	0.027	39.04	75.000	0.029	40.20	102.500	0.041
6	بغداد للمشروبات الغازية	الصناعي	42.27	636.627	0.863	42.93	583.427	0.818	44.82	735.933	0.846
7	مصرف الشرق الاوسط	المصرفي	37.82	32.500	0.012	38.79	25.000	0.010	39.82	30.000	0.012
8	مصرف اشور الدولي	المصرفي	34.95	57.500	0.021	35.97	60.000	0.023	37.04	70.000	0.028
9	المصرف المتحد للاستثمار	المصرفي	32.78	27.000	0.010	33.76	21.000	0.008	34.77	24.000	0.009
10	العراقية للسجاد والمفروشات	الصناعي	45.83	3.990	0.005	47.83	4.425	0.006	49.91	5.000	0.006
11	مصرف بابل	المصرفي	37.90	47.500	0.018	38.81	27.500	0.011	39.77	27.500	0.011
12	فنادق المنصور	الفندقي	49.84	35.078	0.114	51.96	38.002	0.101	48.75	26.309	0.073
13	مصرف سومر التجاري	المصرفي	38.67	225.000	0.083	39.24	127.500	0.049	40.12	100.000	0.040
14	المصرف الوطني الاسلامي	المصرفي	27.69	225.900	0.084	28.79	251.000	0.096	29.57	200.800	0.079
15	الموصل لمدن الالعاب	الخدمات	50.89	10.200	0.137	54.90	128.00	0.130	52.63	10.280	0.081
16	مصرف الموصل	المصرفي	36.87	40.400	0.015	37.87	40.400	0.015	38.83	32.825	0.013
17	فندق فلسطين	الفندقي	49.08	49.170	0.159	48.35	42.420	0.112	47.78	35.760	0.100
18	مدينة العاب الكرخ السياحية	الخدمات	37.37	4.180	0.056	38.43	4.800	0.049	46.02	4.350	0.034
19	مصرف المنصور للاستثمار	المصرفي	38.09	157.500	0.058	39.04	167.500	0.064	40.23	142.500	0.056
20	مصرف الاستثمار العراقي	المصرفي	41.89	70.000	0.026	43.51	67.500	0.026	39.93	57.500	0.023

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير سوق العراق للأوراق المالية للسنوات (2018،2019،2020)، ومخرجات برنامج (SPSS) الجداول (4-34،38،42).

من الجدول (4-51) يتضح القيمة السوقية للوحدات الاقتصادية عينة البحث التي تم احتسابها على أساس المعادلة (4) :

$$\text{Markt value} = \text{share out side} \times \text{price per share} \quad (4)$$

ولغرض معرفة درجة الارتباط والتأثير بين المتغير التابع (Y3) الذي يمثل القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، والمتغير المستقل (X3) الذي يمثل جودة التقارير المتكاملة، سيتم إجراء العمليات الاحصائية، وبالشكل الآتي:

الجدول (4-52)

ملخص مدخلات قياس الجودة والقيمة السوقية لعينة البحث (2018-2020)

M.V.2020	M.V.2019	M.V.2018	IRQ2020	IRQ2019	IRQ2018	البيان
20	20	20	20	20	20	المدخلات
0	0	0	0	0	0	المفقودات
99.4722	95.3607	94.0778	41.4201	40.5477	39.3704	الوسط الحسابي
162.54139	131.72137	143.22003	5.72200	6.37200	6.00862	الانحراف المعياري
26419.703	17350.519	20511.976	32.741	40.602	36.104	معامل الاختلاف
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).						

يفصح الجدول (4-52) عن المدخلات الصحيحة للشركات عينة البحث والبالغة (20) شركة وأن جميع البيانات مقبولة، واستخرج الوسط الحسابي لها كما موضح أعلاه. فالجدول (4-48) يوضح علاقة الارتباط والتأثير بين متغير جودة التقارير المتكاملة (X3)، ومتغير قيمة الوحدة الاقتصادية (Y3)، وبالشكل الآتي:

الجدول (4-53)

علاقات الارتباط بين جودة التقارير المتكاملة والقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية

M.V.2020	M.V.2019	M.V.2018	X3	Model	Variable
.987**	.986**	.984**	1	Pearson Correlation	X3
.000	.000	.000		Sig. (2-tailed)	
20	20	20	20	N	
.952**	.959**	1	.984**	Pearson Correlation	M.V. 2018
.000	.000		.000	Sig. (2-tailed)	
20	20	20	20	N	
.961**	1	.959**	.986**	Pearson Correlation	M.V. 2019
.000		.000	.000	Sig. (2-tailed)	
20	20	20	20	N	
1	.961**	.952**	.987**	Pearson Correlation	M.V. 2020
	.000	.000	.000	Sig. (2-tailed)	
20	20	20	20	N	
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).					
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

أما الجدول (54-4) فيوضح قوة العلاقة بين المتغير المستقل (X3) والقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية وكالاتي:

الجدول (54-4)
اختبار (T) لجودة علاقة الارتباط بين متغيرات جودة التقارير المتكاملة والقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	DF	T	
Upper	Lower					
163.5688	29.0383	96.30353	.004	19	2.997	X3
161.1068	27.0488	94.07780	.004	19	2.938	M.V.2018
157.0081	33.7132	95.36065	.003	19	3.238	M.V.2019
175.5439	23.4004	99.47215	.001	19	2.737	M.V.2020

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (54-4) قوة علاقة الارتباط، بين متغيرات جودة التقارير المتكاملة والقيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، بدلالة قيمة (T) المحسوبة تراوحت بين (2.737 – 3.238) وهي أكبر من (T) الجدولية والبالغة (2.093).

إذ تحقق الفرضية الرئيسة الثانية التي تنص على " تؤثر الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) في جودة التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية"، التي تم إثباتها بدلالة الجداول (4 - 16،17،18،19،20،21،22،29)، وتتحقق الفرضية الرئيسة الثالثة التي تنص على أن " توجد علاقة تأثير ذات دلالة معنوية عند مستوى (0.05) بين جودة التقارير المتكاملة وقيمة الوحدة الاقتصادية" ونتيجة علاقات الارتباط والتأثير بدلالة الجدول (4- (52،53،54).

الفصل الخامس

الاستنتاجات

والتوصيات

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

بعد استكمال متطلبات البحث العلمي لأبد من الخروج بمجموعة من الاستنتاجات على المستويين النظري الذي تضمن مناقشة الدراسات والبحوث السابقة، والتطبيقي الذي تضمن نتائج تطبيق آليات البحث العلمي ورؤية الباحث واستراتيجيته المطبقة؛ لإثبات فرضيات البحث وتحقيق أهدافه بالتطبيق على عينة البحث، لذا فقد تضمن الفصل استخلاص ما توصل له الباحث بناءً على ما ورد في الجانب النظري للدراسة التي تناولت مفهوم الأبعاد الثقافية والإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة، وما ورد في الجانب العملي لاختبار الفرضيات التي اعتمدها الباحث في تحقيق أهداف الدراسة؛ فأن التغيير الحاصل في بيئة الأعمال وتعقيداتها الاقتصادية، أوجد نوعاً من القصور في التقارير المالية في تلبية احتياجات الحاجات المتجددة للمعلومات من أصحاب المصالح، وعدم القدرة على مواكبة التطورات، بسبب كفايتها بالمعلومات المالية فقط التي تخص الأنشطة التشغيلية والاستثمارية، وإهمال الأنشطة الأخرى التي من الممكن أن تؤثر على نتيجة النشاط الإجمالية، التي تشتمل على معلومات غير مالية تخص البيئة الاجتماعية والصحية والمناخ وغيرها من المعلومات ذات الصلة بتعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية بمرور الوقت، بالنتيجة اكتسبت التقارير المتكاملة (IR) اهتماماً كبيراً لتحسين جودة المعلومات المقدمة لمستخدميها بالإضافة إلى تعزيز الرقابة والإفصاح، وتخصيص الموارد المتاحة في عملية صنع القرار، وإتاحة تحسين العلاقات الدولية بين الكيانات الاقتصادية، التي توجه أغلبها إلى دمج الإفصاحات المالية وغير المالية في تقاريرها السنوية، إذ أصبح للأبعاد الثقافية دور مهم في العلوم الإنسانية والاجتماعية، وظهرت العديد من النظريات، التي تؤكد على ضرورة دراسة الثقافة الوطنية، وتأثيرها في المجتمع من وجهة نظر اجتماعية واقتصادية، في ظل التطور المتسارع وتأثيراته التكنولوجية، وكذلك التنافسية على قيادة العالم بعد الحرب العالمية الثانية. ومن أهم الدراسات التي تناولت تأثير الأبعاد الثقافية هي دراسة (Hofstede) التي تناولت تأثير الأبعاد الثقافية على السلوك المجتمعي، التي أعتمد الدراسة أبعادها الستة وتأثيراتها في جودة التقارير المتكاملة وآثارها على قيمة الوحدة الاقتصادية، وقد تضمنت عينة البحث (20) وحدة اقتصادية مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

المبحث الأول

الاستنتاجات Conclusions

- ندرج أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الجانبين (النظري والتطبيقي) من استنتاجات، وما يراه من حلول وتوصيات لحل مشكلة البحث والتطبيق الفعال لفرضيته وكالاتي:
1. إن إعداد التقارير المتكاملة بشكل فعال؛ يتطلب وجود نهج شامل لإدارة الأعمال، وبنية تحتية متكاملة بما فيها إشراك أصحاب المصالح، ونهج إداري يضع توليد القيمة كقضية استراتيجية ومن الاهداف الرئيسية للوحدة الاقتصادية.
 2. إن دمج الأداء المالي مع الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدة الاقتصادية يتطلب تحديد نموذج الاعمال الامثل لتحقيق الاهداف الاستراتيجية، الذي يمكن عن طريقه إنشاء القيمة والحفاظ عليها، وكيفية إدارة المخاطر المستقبلية.
 3. إن التقارير المتكاملة تتيح جميع أنواع ميزات إعداد التقارير، وعلى الرغم من صدور الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة عام (2011) وتعديلاته، لكن لا تزال بعض الدراسات تشكك بنجاعة المعلومات الواردة فيها لإرضاء أصحاب المصالح.
 4. إن جودة التقارير المتكاملة تخضع لعدد من التفسيرات، في ظل اختلاف الأبعاد الثقافية بين بيئات الاعمال المختلفة سواء الوطنية أو الدولية، لكنها تبقى ذات تأثير معنوي لأنها جزء من تكوين شخصية متخذ القرار، بالنتيجة فأن الجودة هي مفهوم نظري يخضع لرؤية أصحاب المصالح وكيفية الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.
 5. إن الأبعاد الثقافية لها آثار مهمة للغاية على الأخلاق، والمسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، والثقافة التنظيمية والممارسات الإدارية، وبالنتيجة فأن القيم الاخلاقية لمجلس الإدارة تساعد على منع المعلومات المظلمة في التقارير المتكاملة بدلالة الجدول.
 6. أن اختلافات السلطة منتشرة في البيئات الاجتماعية والاقتصادية، ولطالما تم الاعتراف بها كعنصر أساسي في العلاقات التنظيمية، التي تسمح لمتخذ القرار بتنفيذ إرادته على الرغم من المقاومة التي سيواجهها من بقية الاعضاء او الجهات المتضررة بدلالة الجدول (4-10).
 7. غالباً ما يتم التشكيك بأسباب اتخاذ القرار الإداري أو التنظيمي داخل المؤسسة، التي يمكن أن تؤثر على تبعات القرار، كما أن مخاطر عدم التأكد المتأصلة هي تهديد مستمر لا يمكن القضاء عليه نهائياً في التقارير المتكاملة، وبالنتيجة فأن التقارير المتكاملة تحدد المخاطر والفرص التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة بدلالة الجدول (4-11).
 8. إن الفردية والجماعية تُعد من أهم وسائل مقارنة ودراسة المجتمعات، بسبب نتيجة الاختلاف بين الثقافات المكونة للمجتمع، وآثارها على الحياة التنظيمية التي يمكن عن طريقها

تكوين نوع من التواصل الجمعي بين الافراد؛ لاتخاذ افضل الخيارات المتاحة، والعمل على تحقيق الانسجام داخل المؤسسة وعليه فأن سياسة الإدارة المتبعة في الإفصاح تتبع من الحفاظ على الانسجام والعمل الجماعي في إعداد التقارير المتكاملة بدلالة الجدول (4-12).

9. إن التمثيل الأنثوي يثري قرارات مجلس الإدارة عن طريق الإسهام في وجهات نظر ومهارات وقيم ومعتقدات مختلفة، وكيفية التواصل مع البيئة الخارجية؛ إذ يسهم التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة في أفضلية التواصل مع البيئة الخارجية، نتيجة الإفصاح في التقارير المتكاملة بدلالة الجدول (4-13).

10. إن الإدارات التي تتخذ قراراتها توجهاً طويل الأمد تكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها، وتحقيق عوائد اقتصادية بسبب عناية القرارات قصيرة الأمد بالكفاءة بينما تركز القرارات الاستراتيجية طويلة الأمد على الفاعلية، وبالنتيجة فإن الإدارة تهتم بتحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى عند عرض التقارير المتكاملة بدلالة الجدول (4-14).

11. تحتاج الإدارة إلى تعلم كيفية إدارة الاختلافات الثقافية عن طريق تبني الممارسات المناسبة في البيئة الثقافية التي يعملون فيها بدرجة عالية من التسامح إزاء ضبط النفس في المواقف الغامضة، وأنها تقدم وصف عن جميع الأنشطة وأهميتها النسبية بما يعزز جودة التقارير المتكاملة بدلالة الجدول (4-15).

12. إن تأثير الأبعاد الثقافية في عملية الإبلاغ المتكامل تتضح أيضاً في تأثير عوامل أخرى، التي قد تكون عوامل موجهة للتأثير على نوع القرار المتخذ، بناءً على بيئة موجهة ضمن إطار الاعمال، تساعد في تكوين اتجاهات مسبقة نتيجة الثقافة المجتمعية السائدة، أو التي تكونت فيها الصفات الشخصية لمتخذ القرار بدلالة الجدول (4-25).

13. إن الغرض الرئيس للتقارير المتكاملة، هو التواصل بطريقة موجزة حول كيفية إنشاء استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وحوكمتها وأدائها وأفاقها في سياق بيئتها الخارجية لتوليد القيمة والحفاظ عليها.

14. إن التقارير المالية لم تعد تلبي احتياجات أصحاب المصالح، التي تسعى إلى تطوير والحفاظ على عمليات مرنة ومسؤولة، كما أن البيانات المالية تعتمد على المعلومات التاريخية فهي تعكس النشاط في الفترة الماضية، التي تركز بشكل كبير على عمليات رأس المال، بينما هناك موارد أخرى تسهم في النجاح مثل خبرة العاملين، أو الملكية الفكرية والبحث والتطوير.

15. إن التفاعل مع البيئة والمجتمعات التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية، هي ضرورة فعلية لتمكين الوحدة الاقتصادية من تقديم المعلومات البيئية أو الاجتماعية أو الأخلاقية، جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية والاستراتيجية والحوكمة ضمن تقرير سنوي.

16. التقارير المتكاملة تُعد نتيجة منطقية لتطوير أطر عمل إعداد التقارير المالية، لتعكس بدقة النطاق الكامل للمخاطر والتأثيرات والفرص الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وتوافر صورة كاملة عن أدائها عن طريق تضمين المعلومات غير المالية حول الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمة جنباً إلى جنب مع المعلومات المالية.

17. إن جودة المعلومات تعتمد أساساً على ما تحتويه القوائم المالية وغير المالية، وعلى ما توفره من علاقات بين فقراتها، التي يمكن أن تُقدم رؤية متقدمة في الإبلاغ المتكامل، وتعكس كيفية قيام الوحدة الاقتصادية بتوليد القيمة الحالية والمستقبلية.

18. تشير جودة المعلومات إلى درجة تلبيتها لاحتياجات ومتطلبات المستفيدين التي تهدف إلى اتخاذ إجراء محدد بناءً على ما توفره من معطيات، ومن دون توفر تلك الجودة فيها يستحيل على الأفراد والمؤسسات اتخاذ قرارات دقيقة ومدروسة في الوقت المناسب، مما يؤثر فيهم ويفقدتهم الفرص ويعرضهم للمخاطر.

19. إن إعداد التقارير المتكاملة يمنح أصحاب المصالح، نافذة يمكن عن طريقها معرفة وتشخيص كيف تبني الوحدة الاقتصادية رؤيتها المستقبلية ودورها في المجتمع، لتحقيق أهداف محددة مسبقاً.

20. إن التخطيط الجيد لدخول أو فتح أسواق جديدة، يبدأ من دراسة الأبعاد الثقافية وتأثيرها في سلوكيات بيئة الأعمال، لما لها من دور في تحديد نمط نموذج الأعمال الناجح.

21. أن تنوع الخلفية الثقافية لمجلس الإدارة، يسهم في تعزيز التواصل مع الجهات الخارجية، وكذلك تعزيز الإبلاغ المتكامل عن الأنشطة الاجتماعية والبيئة.

22. تسهم التقارير المتكاملة في الإفصاح عن مساهمات رأس المال الاجتماعي، والبيئي، والبشري، والفكري في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية، عن طريق الربط بين بيئة الأعمال والفعاليات الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.

23. إن دلالة جودة الإبلاغ المتكامل تُمكن أصحاب المصالح والمستفيدين من التقارير التي تنشرها الوحدة الاقتصادية بمعرفة درجة دقة إفصاح الوحدة الاقتصادية عن أنشطتها المالية وغير المالية.

24. يوجد تباين في إبلاغ الوحدات الاقتصادية عن أنشطة أعمالها المالية وغير المالية، ضمن تقاريرها التي تصدرها التي تحتوي على نوعين من التقارير المالية وتقارير الإدارة، بما يمثل سياق عمل التقارير المتكاملة التي نص عليها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) ضمن الإطار المفاهيمي للتقارير المتكاملة (IR).

25. من الصعب وضع معايير مطلقة لان الافراد يطورون قيماً ثقافية بناءً على بيئتهم التي نشأوا فيها، أو التي يمارسون اعمالهم فيها، ولكن توجد دلالة إحصائية ذات بعد معنوي، عن تأثير الأبعاد الثقافية في القرارات التي يتخذها الفرد.

26. إن الوحدات الاقتصادية العراقية مهياة لتطبيق مفهوم التفكير الاستراتيجي المتكامل في الإبلاغ عن أنشطتها المالية وغير المالية ضمن مفهوم الإبلاغ المتكامل (التقارير المتكاملة).

27. إن اختلاف جودة التقارير المتكاملة للوحدات الاقتصادية عينة البحث وتباينها في بعض الأحيان يعود لاختلاف طرق إعداد التقارير المالية وغير المالية وكذلك التذبذب في النشاط الاقتصادي ضمن بيئة الاعمال، الذي توضحه القيم التي يظهرها الجدول (4-29) والخاص بالعائد على حق الملكية بسبب اعتماد الكثير منها على الاستثمارات الخارجية، وتحقيق العوائد عن طريق منح القروض او التعامل بالأسهم، الذي يؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية وبالنتيجة تأثيره على سعر السهم الذي تشير إليه التقلبات الظاهرة في الجدول (4-30).

المبحث الثاني

التوصيات Recommendations

بناءً على ما توصل له الباحث من استنتاجات على مستويي الدراسة النظري والعملي، فإنه يقدم في نهايتها مجموعة من التوصيات بمثابة حلول مقترحة لمشاكل البحث بشكل رئيس ومشاكل بيئة الاعمال التي تعمل فيها عينة البحث، وقد تكون حلولاً اشمل لمشاكل أوسع، وهذه التوصيات تضمنت الآتي:

1. تبني نهج شامل لإدارة الأعمال يقدم بنية تحتية متكاملة بما فيها إشراك أصحاب المصالح، ضمن نهج إداري يضع توليد القيمة قضية استراتيجية وهدفاً رئيساً للوحدة الاقتصادية.
2. لفت انتباه الوحدات الاقتصادية لأهمية تحديد نموذج الاعمال الامثل بما يحقق أهدافها الاستراتيجية، ويسهم في توليد القيمة وتعزيزها، و الإدارة الكفوءة للمخاطر المستقبلية.
3. تحسين مستوى الإبلاغ المتكامل للوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، عن طريق تشجيع المحتوى الالكتروني التفاعلي بواسطة لغات البرمجة ومنها (XBRL)، لتسهيل المقارنة بين المعلومات الملائمة واتخاذ القرارات.
4. توسيع فاعلية الضوابط الداخلية لتشمل التعاملات والأحداث غير المالية، والبيئية، والاجتماعية في إطار إبلاغ متكامل عن جميع الانشطة التي يمكن ان تؤثر حالياً أو مستقبلياً على توليد القيمة.
5. تشريع القوانين والتعليمات التي تحقق إلزام الوحدات الاقتصادية العراقية بالإفصاح عن تأثيرات البيئة الاجتماعية والبيئية، ضمن تقاريرها؛ لأهميتها في توليد القيمة المستقبلية، أو إصدار ارشادات محلية لتطبيق مفهوم الإبلاغ المتكامل، وفق الإطار المفاهيمي (IR)، لتعزيز عملية الإبلاغ في الوحدات الاقتصادية ولمعالجة التفسير الذاتي من الادارات.
6. إلزام الوحدات الاقتصادية العراقية بالإفصاح عن تأثيرات البيئة الاجتماعية والبيئية، ضمن تقاريرها لأهميتها في توليد القيمة المستقبلية.
7. الاهتمام بالعلاقات الدولية ضمن أطر الإبلاغ المتكامل، التي يمكن أن تسهم في فتح أسواق وأفاق مستقبلية جديدة لتطوير اعمال الوحدة الاقتصادية، وكذلك الحصول على التمويل اللازم لتطوير أو فتح خطوط إنتاجية جديدة.
8. توحيد نموذج الإبلاغ للوحدات الاقتصادية والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وإلزامها بوضع تواريخ محددة لنشر تقاريرها المالية وغير المالية.
9. تطبيق نظام الحوكمة بصورة إلزامية للوحدات الاقتصادية وتشكيل لجان الامتثال والتدقيق الداخلية، لتعزيز الشفافية والموثوقية في البيانات المفصح عنها ضمن تقارير الوحدات الاقتصادية.

10. إصدار إرشادات وطنية لتطبيق مفهوم الإبلاغ المتكامل، طبقاً للإطار المفاهيمي (IR)، لتعزيز عملية الإبلاغ في الوحدات الاقتصادية ولمعالجة التفسير الذاتي من الإدارات.
11. إن الاهتمام بالأداء المالي فقط، قد يؤدي إلى إعاقة قدرة الوحدة الاقتصادية على تنفيذ تغييرات في نموذج أعمالها وبما يمكنها من توليد القيمة الحالية والمستقبلية وهو الهدف الرئيس للتقارير المتكاملة.
12. الحاجة إلى إقامة ندوات علمية وأكاديمية للتعريف بأهمية الإبلاغ المتكامل، ويشمل ذلك تطوير المناهج الدراسية بما يتلاءم مع الحاجات المتجددة للإبلاغ عن المعلومات، في ظل الازمات الاقتصادية والبيئية التي يمر بها العالم ومنها أزمة (COVID-19) وتوابعها الاقتصادية على بيئة الأعمال.
13. على إدارات الوحدات الاقتصادية العناية بالمعلومات الملائمة بإنشاء القيمة بمرور الوقت في تقاريرها الإدارية والابتعاد عن التكرارات الواردة ضمن القوائم المالية.
14. فتح قنوات اتصال متعددة مع أصحاب المصالح؛ لتحديد احتياجاتهم وتوقعاتهم المشروعة في الحصول على معلومات ذات صلة، لأن الإفصاح عن المعلومات التي لا تتعلق بتوليد القيمة - وبشكل مفرط - قد يشكل تهديداً لاستمرارية الوحدة الاقتصادية.
15. يحتاج أصحاب المصالح لتجاوز النهج التقليدي في إعداد تقارير الإبلاغ عن الأنشطة المالية وغير المالية، بالمقابل تدرك إدارة الوحدة الاقتصادية أن النجاح المستقبلي لن يكون مدفوعاً بالربح المالي فقط، وبالنتيجة فإن التقارير المتكاملة تمثل نهجاً أكثر تماسكاً وفاعلية للإبلاغ عن أنشطتها وتحقيق القيمة بمرور الوقت.
16. تسهم التقارير المتكاملة في الإفصاح عن مساهمات رأس المال الاجتماعي، والبيئي، والبشري، والفكري في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية؛ عن طريق الربط بين بيئة الأعمال والفعاليات الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.
- لاشك أن اعتماد التقارير المتكاملة هي مرحلة متقدمة في الإبلاغ عن الأنشطة المالية وغير المالية للوحدة الاقتصادية، لكنها ليست الا محطة في عملية التطوير المستمرة، إذ أعلن المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، ومجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)، رسمياً اندماجهما لتشكيل مؤسسة تقارير القيمة (Value Reporting Foundation)، لدعم اتخاذ قرارات الأعمال والمستثمرين بثلاثة موارد رئيسية تشتمل على مبادئ: التفكير المتكامل، وإطار إعداد التقارير المتكامل، ومعايير محاسبة الاستدامة؛ لمساعدة الوحدات الاقتصادية وأصحاب المصالح، على تطوير فهم مشترك لقيمة الوحدة الاقتصادية، وكيفية إنشائها أو الحفاظ عليها أو تأكلها بمرور الزمن، كما تلتزم مؤسسة الإبلاغ عن القيمة بتقديم نظام تقارير أكثر تماسكاً عن طريق العمل مع

مجلس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (ISAB)، ويرى الباحث ان بعداً جديداً يفرض نفسه في المستقبل القريب هو بعد (العدالة إزاء تضارب المصالح)، إذ أن التركيز على مفاهيم العرض العادل للبيانات المالية وغير المالية، إزاء تضارب المصالح مع المستفيدين يفرض نفسه في بيئة الاعمال، ومن المحتمل أن يكون له تأثير على ثقافة متخذي القرار أو أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، في معالجة تفضيل المصلحة الشخصية أو الالتزام بعدالة العرض ونكران الذات.

المصادر العربية

1. القرآن الكريم.

الوثائق والتقارير الرسمية

1. التقارير السنوية المنشورة لسوق العراق للأوراق المالية للفترة (2018-2020).

2. التقارير السنوية المنشورة للوحدات الاقتصادية العراقية للفترة (2018-2020).

الكتب والبحوث والدوريات العربية

1. أبو منظور، (1999)، لسان العرب، دار احياء التراث العربي للطباعة والنشر والتوزيع، ط3، ج2، بيروت، لبنان.

2. الججوي، طلال محمد علي، يعقوب، ابتهاج اسماعيل، (2017)، التحفظ المحاسبي في القوائم المالية من منظور الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) : دراسة مقارنة، المجلة العراقية للعلوم الادارية، م (13)، ع(52)، ص34-61.

3. محمد، شاجوان ماجد، أحمد، وريا برهان، (2020)، انعكاسات القيم الثقافية لـ Hofstede في تطبيقات الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات، مجلة قه ألى زانست العلمية، الجامعة اللبنانية الفرنسية، م(5)، ع (1)، كوردستان، العراق، ص533-569.

الرسائل والاطاريح

1. الجبوري، مثنى روكان جاسم، المشهداني، بشرى نجم عبد الله، (2019)، تأثير الأبعاد الثقافية في الحوكمة وانعكاسه على إدارة أرباح الوحدات الاقتصادية العراقية، اطروحة دكتوراه غير منشورة، مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، العراق.

2. الغرايبة، مالك غازي، العبد الله، رياض، (2019)، اثر الأبعاد الثقافية على جودة الإبلاغ المالي لدى الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن.

3. الخفاجي، صدام حسان، العواد، أسعد محمد علي، (2020)، تأثير الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية في تقرير مراقبي الحسابات وانعكاسها على قيمة الشركة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

Foreign references

Standards and instructions

1. ACCA ,(2017),Insights into Integrated Reporting, The Association of Chartered Certified Accountants,pp.1-48.

2. IAS36, (2010), (International Accounting Standard 36:Impairment of Assets), issued by the Accounting Standards Board, United Kingdom.

3. IIRC (International Integrated Reporting Council), (2011), “Towards integrated reporting: communicating value in the 21st century”, discussion paper, London,pp.1-34.

4. IIRC, (2011), Integrated reporting, The International Integrated Reporting Council, UK, pp.1-6.

5. IIRC, (2013), THE International <IR> Framework, The International Integrated Reporting Council, UK, pp.1-35.

6. IIRC, (2018), BUILDING MOMENTUM, Framework, The International Integrated Reporting Council, UK, pp.1-8.
7. IIRC, (2020), THE International <IR> Framework, The International Integrated Reporting Council, UK, pp.1-8.
8. IIRC, C. (2013), Value creation – Background paper for <IR>, <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-ValueCreation.pdf> , Accessed 10 Sept.
9. IMA, (2017) Statement of Ethical Professional Practice, Institute of Management Accountants, USA.
10. PWC, (2018), Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting Published Price water house Coopers AG, pp.1-84.

Books

1. Adler, N, (1991): International Dimensions of Organizational Behavior, s^{cd} Edition, Wadsworth Publishing Company.
2. Brigham, Eugene F, Houston, Joel F, (2019), Fundamentals of Financial Management, 5ed, Cengage, USA, Library of Congress Control Number: 2017959753, ISBN: 978-1-337-39525-0.
3. Enkh-Amgalan, R. (2016). The indulgence and restraint cultural dimension: A cross-cultural study of Mongolia and the United States.
4. Hall, E,T,, & Hall, M,R., 1990, Understanding Cultural Differences: Keys to Success in West Germany, France and the United States, Yarmouth, ME: Intercultural Press.
5. Kieso D.E., Weygandt Jerry J., Warfield T. , Intermediate Accounting, 16ed, John Wiley & Sons, Inc. 2016.
6. Massie, R .K., (2010), Accounting and Accountability Integrated Reporting and the Purpose of the Firm, Part I: The Role of the Corporation in Society, Harvard Business School.
7. Samovar, L. A., Porter, R. E., McDaniel, E. R., & Roy, C. S. (2014). Intercultural communication: A reader. Cengage Learning.

Periodicals

1. Abdullahi, A. I., & Zainol, F. A. (2016). The impact of socio-cultural business environment on entrepreneurial intention: A conceptual approach. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 6(2), 80-94.
2. Abeysekera, I. (2013), "A template for integrated reporting", Journal of Intellectual Capital, Vol. 14 No. 2, pp. 227-245.
3. Abu Bakar, Nur Barizah, Said, Julia Mohd, (2007), (*Historical Cost VERSUS Current Cost Accounting*), ACCOUNTANTS TODAY, BUSINESS & ACCOUNTING, www.mia.org,USA.
4. Abuzayed, Bana, Philip Molyneux, and Nedal Al-Fayoumi, (2009), (Market value, book value and earnings), Managerial Finance, Vol. 35 No. 2, UK.
5. Adams, C. A. (2015). The international integrated reporting council: a call to action. Critical Perspectives on Accounting, 27, 23-28.

6. Adedeji, B, S., Popoola, O, M, J., & San Ong, T, (2017), National culture and sustainability disclosure practices: A literature review, *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance*, 1(1), 26-50.
7. Adger, W, N., Barnett, J., Brown, K., Marshall, N., & O'Brien, K, (2013), Cultural dimensions of climate change impacts and adaptation, *Nature climate change*, 3(2), 112-117.
8. Adhariani, D., & De Villiers, C. (2019). Integrated reporting: perspectives of corporate report preparers and other stakeholders. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 10(1), 126-156.
9. Al-Awawdeh, H.A., Al-Sakini, S. A., (2018), The Impact of Economic Value Added, Market Value Added and Traditional Accounting Measures on Shareholders' Value: Evidence from Jordanian Commercial Banks, *International Journal of Economics and Finance Archives*, Vol.10, No.10, pp.40-51.
10. Ali, A, J, (1993): "Decision-Making Style, Individualism, and Attitudes toward Risk of Arab Executives", *International Studies of Management and Organization*, (Vol, 23, No, 3): 53-73.
11. Arad, A. (2014). Avoiding greedy behavior in situations of uncertainty: The role of magical thinking. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 53, 17-23.
12. Aras, G., & Yildırım, F. M. (2021). Development of capitals in integrated reporting and weighting representative indicators with entropy approach. *Social Responsibility Journal*, Vol.17, No.4,pp.1-22.
13. Arul, R., De Villiers, C., & Dimes, R. (2020). Insights from narrative disclosures regarding integrated thinking in integrated reports in South Africa and Japan. *Meditari Accountancy Research*, pp.1-29.
14. Atkins, J., Solomon, A., Norton, S. D. and Joseph, N. L. (2015),The emergence of integrated private reporting. *Meditari, Accountancy Research*, 23 (1). pp. 28-61.
15. Barquet, A. P. B., de Oliveira, M. G., Amigo, C. R., Cunha, V. P., & Rozenfeld, H. (2013). Employing the business model concept to support the adoption of product-service systems (PSS). *Industrial Marketing Management*, 42(5), 693-704.
16. Baskerville, R, F, (2003), Hofstede never studied culture, *Accounting, organizations and society*, 28(1), 1-14.
17. Blanchard, E, G., & Frasson, C, (2005, June), Making Intelligent Tutoring Systems Culturally Aware: The Use of Hofstede's Cultural Dimensions, In *IC-AI* (pp, 644-649).
18. Borker, D, R, (2012), Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe, *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 11(9), 1003-1018.
19. Brigham, K. H., Lumpkin, G. T., Payne, G. T., & Zachary, M. A. (2014). Researching long-term orientation: A validation study and recommendations for future research. *Family Business Review*, 27(1), 72-88.
20. Burke, J. J., & Clark, C. E. (2016). The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, and academics. *Business Horizons*, 59(3), 273-283.
21. Burkhart, T., Krumeich, J., Werth, D., & Loos, P. (2011). Analyzing the business model concept—a comprehensive classification of literature,pp.1-19.

22. Busco, C., Frigo, M. L., Paolo, Q., & Angelo, R. (2014). Leading practices in integrated reporting: management accountants will guide their companies on the journey to value creation, *Strategic Finance*,23-32.
23. Busco, C., Frigo, M. L., Riccaboni, A., & Quattrone, P. (2013). Integrated reporting. Concepts and Cases that, *Strategic Finance*, 33-41.
24. Camodeca, R., Almici, A., & Sagliaschi, U, (2018), Sustainability disclosure in integrated reporting: Does it matter to investors? A cheap talk approach, *Sustainability*, 10(12), pp.4393-5027.
25. Cheng, M., Green, W., Conradie, P., Konishi, N., & Romi, A. (2014). The international integrated reporting framework: key issues and future research opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 25(1),pp.90-119.
26. Choi, A. S., Ritchie, B. W., Papandrea, F., & Bennett, J. (2010). Economic valuation of cultural heritage sites: A choice modeling approach. *Tourism management*, 31(2), pp,213-220.
27. Cooray, T., Gunarathne, A,D., & Senaratne, S, (2020), Does Corporate Governance Affect the Quality of Integrated Reporting?, *Sustainability*, 12(10),pp. 1-30.
28. Cortesi, A., & Vena, L. (2019). Disclosure quality under integrated reporting: a value relevance approach. *Journal of cleaner production*,pp.745-755.
29. Dabić, M., Tipurić, D., & Podrug, N, (2015), Cultural differences affecting decision-making style: a comparative study between four countries, *Journal of Business Economics and Management*, 16(2), 275-289.
30. Dalcin, E. C. (2015). Data quality concepts and techniques applied to taxonomic databases, Doctoral dissertation, University of Southampton.
31. De Villiers, C., Hsiao, P.-C.K. & Maroun, W. 2017. Developing a Conceptual Model of influences around Integrated Reporting, *New Insights, and Directions for Future Research, Meditari Accountancy Research*, 25(4), 450-460.
32. Diana, Cozma Ighian, (2009), (*Historic cost versus fair value*), *Annals of Faculty of Economics*, vol.3, issue1, Romania.
33. Du Toit, E. (2017). The readability of integrated reports. *Meditari Accountancy Research*,pp.1-37.
34. Durak, M. G. (2013). Factors affecting the companies' preferences on integrated reporting. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 3(3-4), 68-85.
35. Eccles, R. G., & Spiesshofer, B. (2015). Integrated reporting for a re-imagined capitalism. Harvard Business School General Management Unit Working Paper, (16-032).
36. El Deeb, M, S (2019), "The Impact of Integrated Reporting on Firm Value and Performance: Evidence from Egypt", *Alexandria Journal of Accounting Research*, Faculty of Commerce, Alexandria University, Volume No,3, Issue 2, ISSN: 2682 – 3144.
37. Fink, G., Neyer, A, K., & Kölling, M, (2006), Understanding cross-cultural management interaction: Research into cultural standards to complement cultural value

dimensions and personality traits, *International Studies of Management & Organization*, 36(4), 38-60.

38. Ford, G., & Kotzé, P, (2005, September), Designing usable interfaces with cultural dimensions, In *IFIP Conference on Human-Computer Interaction*, Springer, Berlin, Heidelberg, (pp, 713-726).

39. Garcia-Sánchez, I, M., Rodríguez-Ariza, L., & Frías-Aceituno, J, V, (2013), The cultural system and integrated reporting, *International business review*, 22(5), 828-838.

40. Gerwanski, J., Kordsachia, O., & Velte, P. (2019). Determinants of materiality disclosure quality in integrated reporting: Empirical evidence from an international setting. *Business Strategy and the Environment*, 28(5), 750-770.

41. Glazer, S., Karpati, T., (2014), The Role of Culture in Decision Making, *Cutter It Journal*, Vol. 27, p. 9, p. 23-29.

42. Gray, S, J, (1988), Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, 24(1), 1-15.

43. Guthrie, J., Rossi, F. M., Orelli, R. L., & Nicolò, G. (2020). Investigating risk disclosures in Italian integrated reports. *Meditari Accountancy Research.*, pp.1-30.

44. Haller, A. (2016). Value creation: a core concept of integrated reporting. In *Integrated reporting* (pp. 37-57). Palgrave Macmillan, London.

45. Hamad, S., Draz, M, U., & Lai, F, W, (2020), "The Impact of Corporate Governance and Sustainability Reporting on Integrated Reporting: A Conceptual Framework", *SAGE Open*, doi:10(2), 2158244020927431.

46. Hassan, E., Yusof, Z. M., & Ahmad, K. (2019). Factors Affecting Information Quality in the Malaysian Public Sector. *International Journal of Advanced Science Engineering Information Technology*, 9(1), 32-38.

47. Ho, F. N., Wang, H. M. D., & Vitell, S. J. (2012). A global analysis of corporate social performance: The effects of cultural and geographic environments. *Journal of business ethics*, 107(4), 423-433.

48. Hofstede, G, (1983), National cultures in four dimensions: A research-based theory of cultural differences among nations, *International Studies of Management & Organization*, 13(1-2), 46-74.

49. Hoque, M. E. (2017). Why company should adopt integrated reporting?. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), pp.241-248.

50. Hughes, R. (2017). Integrated reporting and board features. *Audit Financiar*, 21-30.

51. Hunt, S, D., & Vitell, S, (1986), A general theory of marketing ethics, *Journal of macro marketing*, 6(1), 5-16.

52. Indrawati, N. (2017). The Accuracy of Earning Forecast Analysis, Information Asymmetry and Integrated Reporting–Case of Indonesia. *Journal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 4(1), 19-32.

53. Iredele, O, O, (2019), Examining the association between quality of integrated reports and corporate characteristics, *Heliyon*, 5(7), e01932.

54. Jensen, J. C., & Berg, N. (2012). Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutionalist approach. *Business Strategy and the Environment*, 21(5), 299-316.

55. Jeyaretnam, T. L., Siddle, K., N., (2010), *Integrated Reporting: A Perspective from Net Balance, Part II: The Concept of Integrated Reporting*, Harvard Business School, pp.33-37.
56. John Haywood-Farmer, (1988), "A Conceptual Model of Service Quality", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 8 Iss 6, pp. 19–29.
57. Kashima, Y. (2000). Conceptions of Culture and Person for Psychology. *Journal of Cross-Cultural Psychology*, 31(1), 14–32.
58. Kılıç, M., & Kuzey, C. (2018). Determinants of forward-looking disclosures in integrated reporting. *Managerial Auditing Journal*, pp.1-31.
59. Kolesnik, K. (2013), The role of culture in accounting in the light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's cultural dimensions theories: a literature review, *e-Finance: Financial Internet Quarterly*, 9(3), 33-41.
60. Krzus, M. P. (2011). Integrated reporting: if not now, when. *Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 6(6), 271-276.
61. Kurniawan, P. S., & Wahyuni, M. A. (2018). Factors Affecting Company's Capability in Performing Integrated Reporting: an Empirical Evidence from Indonesia. *Assets: Journal Akuntansi dan Pendidikan*, 7(2), 141-155.
62. La Torre, M., Bernardi, C., Guthrie, J., & Dumay, J. (2019). Integrated reporting and integrating thinking: Practical challenges. In *Challenges in managing sustainable business*, Palgrave Macmillan, Cham, pp. 25-54.
63. La Torre, M., Dumay, J., Rea, M. A., & Abhayawansa, S. (2020). A journey towards a safe harbour: The rhetorical process of the International Integrated Reporting Council. *The British Accounting Review*, 52(2), 1-22.
64. Leng, C. Y., & Botelho, D. (2010). How does national culture impact on consumers' decision-making styles? A cross cultural study in Brazil, the United States and Japan. *BAR-Brazilian Administration Review*, 7, 260-275.
65. Lodhia, S., & Stone, G. (2017). Integrated reporting in an internet and social media communication environment: conceptual insights. *Australian Accounting Review*, 27(1), 17-33.
66. Man, Mariana, Ravas, Bogdan, Gadau, Liana, (2011), (*Historic cost versus fair value*) *Polish Journal of Management Studies*, vol. 4, Poland.
67. Marangu, Kenneth, Jagongo, Ambrose, (2014), (*Price to Book Value Ratio and Financial Statement Variables*), *Global Journal of Commerce & Management Perspective*, Vol.3, Hungary.
68. Marcus, A., & Gould, E, W, (2000, June), Cultural dimensions and global web user-interface design: What? So what? Now what, In *Proceedings of the 6th Conference on Human Factors and the Web (Vol, 19)*, 34-46.
69. Matuszyk, I., & Rymkiewicz, B. (2018). Integrated Reporting as a Tool for Communicating with Stakeholders—Advantages and Disadvantages. In *E3S Web of Conference*, Vol. 35.
70. Mavin, S., & Grandy, G. (2016). Women elite leaders doing respectable business femininity: How privilege is conferred, contested and defended through the body. *Gender, Work & Organization*, 23(4), 379-396.

71. McNally, M.-A., Cerbone, D. and Maroun, W. (2017), "Exploring the challenges of preparing an integrated report", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 25 No. 4, pp. 481-504.
72. Melloni, G., Caglio, A., & Perego, P. (2017). Saying more with less? Disclosure conciseness, completeness and balance in Integrated Reports. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(3), 220-238.
73. Miciuła, I., Kadłubek, M., & Stępień, P. (2020). Modern Methods of Business Valuation—Case Study and New Concepts. *Sustainability*, 12(7), 2699.
74. Minkov, M., & Hofstede, G. (2012), Hofstede's fifth dimension: New evidence from the World Values Survey, *Journal of cross-cultural psychology*, 43(1), 3-14.
75. Mio, C., Marchini, P. L., & Medioli, A. (2020). Forward-looking information in integrated reports: Insights from "best in class". *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(5).
76. Miron, E., Erez, M., & Naveh, E. (2004), Do personal characteristics and cultural values that promote innovation, quality, and efficiency compete or complement each other?, *Journal of organizational behavior*, 25(2), 175-199.
77. Moloi, T., & Iredele, O. (2020), Firm Value and Integrated Reporting Quality of South African Listed Firms, *Academy of Strategic Management Journal*, 19(1), 1-12.
78. Oprisor, T. (2015). Auditing integrated reports: are there solutions to this puzzle?. *Procedia Economics and Finance*, 25, 87-95.
79. Owen, G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education*, 22(4), 340-356.
80. Oyserman, D., & Lee, S. W. (2008). Does culture influence what and how we think? Effects of priming individualism and collectivism. *Psychological bulletin*, 134(2), 311-334.
81. Pavlopoulos, A., Magnis, C., & Iatridis, G. E. (2019). Integrated reporting: An accounting disclosure tool for high quality financial reporting. *Research in International Business and Finance*, 49, 13-40.
82. Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(4), 489-507.
83. Podrug, N., Pavičić, J., & Bratić, V. (2006), Cross-cultural comparison of Hofstede's dimensions and decision-making style within CEE context, In *From transition to sustainable development: The path to European integration*, 1-16.
84. Polletta, F. (1997), Culture and its discontents: Recent theorizing on the cultural dimensions of protest, *Sociological Inquiry*, 67(4), 431-450.
85. Raimo, Nicola; Zito, Marianna; Caragnano, Alessandra (2019), "Does national culture affect integrated reporting quality? A focus on GLOBE dimensions", Mihajlović, Dragan Đorđević, Bojan (Ed.): *9th International Symposium on Natural Resources Management*, May 31st, 2019, Zaječar, Serbia, ISBN 978-86-7747-606-9, pp, 383-392.
86. Reilly, Robert. F. (2011), (*Is Fair Value Equal to Fair Market Value*), NAPTR-TEC Annual Conference Charleston, South Carolina, USA.

87. Remenarić, B., Kenfelja, I., & Mijoč, I. (2018). Creative accounting-motives, techniques and possibilities of prevention. *Ekonomski vjesnik*, 31(1), 193-199.
88. Rivera-Arrubla, Y. A., Zorio-Grima, A., & García-Benau, M. A. (2017). Integrated reports: disclosure level and explanatory factors. *Social Responsibility Journal*, pp. 155-176.
89. Rivera-Arrubla, Y. A., Zorio-Grima, A., & García-Benau, M. A. (2017). Integrated reports: disclosure level and explanatory factors. *Social Responsibility Journal*, Vol. 13 Issue: 1, pp.155-176.
90. Rogerson, M. D., Gottlieb, M. C., Handelsman, M. M., Knapp, S., & Younggren, J. (2011). Nonrational processes in ethical decision making. *American Psychologist*, 66(7), 614.
91. Roman, A. G., Mocanu, M., & Hoinaru, R. (2019), Disclosure style and its determinants in integrated reports, *Sustainability*, 11(7), 1960.
92. Rowbottom, N., & Locke, J. (2016), The emergence of integrated reporting, *Accounting and Business Research*, 46(1), 83-115.
93. Schwartz, M. S. (2016). Ethical decision-making theory: An integrated approach. *Journal of Business Ethics*, 139(4), 755-776.
94. Seppanen, M., & Makinen, S. (2007). Towards a classification of resources for the business model concept. *International Journal of Management Concepts and Philosophy*, 2(4), 389-404.
95. Seth, N., Deshmukh, S. G., & Vrat, P. (2005). Service quality models: a review. *International journal of quality & reliability management.*, pp.913-949.
96. Sharma, A. (2013). Emergence of integrated reporting—A need of the green environment and the society. *ACADEMICIA: An International Multidisciplinary Research Journal*, 3(1), 180-196.
97. Shi, X., & Wang, J. (2011). Interpreting Hofstede model and GLOBE model: which way to go for cross-cultural research?. *International journal of business and management*, 6(5), 93.
98. Singha, J., Sadiqb, M., & Kaurc, K. (2019). Integrated reporting: challenges, benefits and the research agenda. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 7(8), 1-16.
99. Songini, L., Pistoni, A., Tettamanzi, P., Fratini, F., & Minutiello, V. (2021). Integrated reporting quality and BoD characteristics: an empirical analysis. *Journal of Management and Governance*, 1-42.
100. Steyn, M. (2014). Organisational benefits and implementation challenges of mandatory integrated reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal.*, Vol. 5 Issue 4, pp. 476 – 503.
101. Tarakci, M., Greer, L. L., & Groenen, P. J. (2016). When does power disparity help or hurt group performance?. *Journal of Applied Psychology*, 101(3), 415.
102. Vitell, S. J., Nwachukwu, S. L., & Barnes, J. H. (1993), The effects of culture on ethical decision-making: An application of Hofstede's typology, *Journal of business Ethics*, 12(10), 753-760.

103. Vitolla, F., Salvi, A., Raimo, N., Petruzzella, F., & Rubino, M, (2020), The impact on the cost of equity capital in the effects of integrated reporting quality, *Business Strategy and the Environment*, 29(2), 519-529.
104. Vitolla, F., Raimo, N., Marrone, A., & Rubino, M. (2019). The role of board of directors in intellectual capital disclosure after the advent of integrated reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, pp.1-16.
105. Von Ahsen, A. (2014). The integration of quality, environmental and health and safety management by car manufacturers—a long-term empirical study. *Business Strategy and the Environment*, 23(6), 395-416.
106. Wang, T., & Bansal, P. (2012). Social responsibility in new ventures: profiting from a long-term orientation. *Strategic Management Journal*, 33(10), 1135-1153.
107. Warner-Söderholm, G, (2013), Beyond a Literature Review of Hall’s Context Dimension: Scale Development, Validation & Empirical Findings Within a Norwegian Study, *International Journal of Business and Management*; Vol, 8, No, 10, 27-40.
108. White, Allen L. , (2010), The Five Capitals of Integrated Reporting: Toward a Holistic Architecture for Corporate Disclosure, Part II: The Concept of Integrated Reporting, Harvard Business School, pp.29-32.
109. Wood, D., (2010), What Should Be Done with Integrated Reporting?, Part I: The Role of the Corporation in Society, Harvard Business School, pp.25-27.
110. Zhou, S., Simnett, R., & Green, W. (2017). Does integrated reporting matter to the capital market?. *Abacus*, 53(1), 94-132.

Thesis

1. King, M. and Roberts, L. (2017), *Entegre Du’su’nce. c, ev. Erkin Erimez, Argu’den Governance Academy Publications, Istanbul.*
2. Waterstraat, Silke Kalra (2015) ,*Cultural Significance on Accounting: Analyzing the Link between Uncertainty Avoidance and Accounting Conservatism in the Hofstede-Gray-Framework, of the University of St, Galen.*

Websites

1. Diaz, (2014), What is your definition of quality?, *Geneva Business*, 1-4, <https://www.gbnews.com>.
2. Elshaer, Ibrahim,. (2012), What is the Meaning of Quality?, Munich Personal RePEc Archive, <https://mpra.ub.uni-Muenchen>.
3. Hofstede, G, (2011), Dimensional zing Cultures: The Hofstede Model in Context, Online Readings in Psychology and Culture, Unit 2, Retrieved from <http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.

الملاحق

ملحق رقم (1)

أسماء الاساتذة محكمي استمارة الاستبان

ت	اسم المحكم المحترم	مكان العمل / الجامعة
1	أ.د. سعود جايد مشكور العامري	كلية مزايا الجامعة
2	أ.د. عبد العظيم دريفش جبار الزياي	جامعة ذي قار / كلية الإدارة والاقتصاد.
3	أ.د. صلاح مهدي حسن الكوازي	جامعة كربلاء / كلية الإدارة والاقتصاد.
4	أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني	جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد.
5	أ.د. عبد الرضا سعود حسن الحسيناوي	جامعة ذي قار / كلية الإدارة والاقتصاد.
6	أ.م.د. عماد عبد الستار سلمان المشكور	الجامعة التقنية الجنوبية الكلية التقنية الادارية / البصرة
7	أ.م.د. جابر حسين علي المنصوري	الجامعة التقنية الجنوبية الكلية التقنية الادارية / البصرة

ملحق رقم (2)

استمارة الاستبيان

استبانة

حضرة المجيب الكريمالسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسعدنا أنّ نضع بين ايديكم هذه الاستبانة التي تحوي مجموعة من الفقرات والتي تعزز البحث الموسوم " تأثير الأبعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية " نأمل أنّ تحظى بالاهتمام الكاف للإفادة من خبرتكم ومعرفتكم في دعم موضوع البحث وتعزيز نتائجه. أذ أنّ اجابتكم ستكون ذات فائدة كبيرة لنا في أنجاز متطلبات بحثنا. كما ونؤكد لكم أنّ اجاباتكم سوف تستخدم في البحث العلمي فقط. وأنها ستكون موضع اعتراز وتقدير من قبلنا وستعامل بسرية تامة... مع كامل الاحترام لجنابكم.

الباحث

المشرف

م. علي خلف كاطع الجبوري

أ.د. حيدر علي جراد المسعودي

جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة

Mob: 07830197919

Email: ali.khalaf83@stu.edu.iq

محاورة الاستبيان

المحور الاول : دور الإدارة العليا في جودة التقارير المتكاملة (التفاوت في السلطة): تسهم صلاحيات مجلس الإدارة وثقافته المجتمعية والاخلاقية، في تعزيز جودة التقارير المتكاملة عن طريق امتلاكه للسلطات التشريعية والرقابية داخل الوحدة الاقتصادية، في نشر وتحديد محتوى المعلومات في التقارير المتكاملة.					
ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تتأثر جودة الإبلاغ في التقارير المتكاملة بصلاحيات مجلس الإدارة في عرض البيانات.				
2	أن مجلس الإدارة ينظر الى جميع المستفيدين من التقارير المتكاملة بعدالة ومساواة .				
3	خبرة مجلس الإدارة تسهم في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.				
4	التعليم الاكاديمي لمجلس الإدارة يسهم في تعزيز جودة التقارير المتكاملة.				
5	تتأثر جودة التقارير المتكاملة بتعدد مراكز اتخاذ القرار في الوحدة الاقتصادية.				
6	يتحكم مجلس الإدارة بالقرارات المتعلقة بتحديد المعلومات المفصح عنها في التقارير المتكاملة.				
7	القيم الاخلاقية لمجلس الإدارة تساعد على منع المعلومات المظلمة في التقارير المتكاملة.				
8	تميل الإدارة الى ابراز دورها في خدمة القضايا الاجتماعية والبيئية في التقارير المتكاملة.				
9	تعكس الإدارة علاقاتها مع أصحاب المصالح عن طريق المعلومات المفصح عنها في التقارير المتكاملة.				
10	تؤثر قواعد السلوك المهني في جودة التقارير المتكاملة.				
المحور الثاني: مخاطر عدم التأكد: يجب أن تشرح التقارير المتكاملة ما هي المخاطر والفرص المحددة التي تؤثر على قدرة الوحدة الاقتصادية في توليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وكيف تتعامل الوحدة الاقتصادية معها، الذي يمكن التقليل من المخاطر وتعزيز الفرص عن طريق الالتزام بالقوانين، وأتباع القواعد السلوكية والاخلاقية في نشر البيانات التي تؤدي الى الابتعاد عن عدم التأكد واتخاذ القرارات بناءً على حقائق مؤكدة.					
ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تحدد التقارير المتكاملة المخاطر والفرص التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة.				
2	تعزز جودة التقارير المتكاملة من قدرة أصحاب المصالح على تقليل مخاطر اتخاذ القرارات.				
3	تساعد جودة التقارير المتكاملة أصحاب المصالح على تحديد المخاطر والفرص وفاعلية الضوابط الداخلية.				
4	تسهم جودة التقارير المتكاملة بتقييم الآثار والتوقعات المستقبلية للمخاطر من وجهة نظر أصحاب المصالح.				
5	تمارس الإدارة الثبات في الإفصاح عن الاهمية النسبية لحالات عدم التأكد في التقارير المتكاملة.				
6	تتضمن اجراءات الإدارة تحديد المخاطر الداخلية وبما يعزز جودة التقارير المتكاملة.				
7	اجراءات الإدارة في الإفصاح تؤدي الى زيادة الوضوح وعدم التهاون مع حالات عدم التأكد في التقارير المتكاملة.				
8	تحرص الإدارة على تضمين التأثير المحتمل للمخاطر المتوقعة في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة.				
9	تتحمل الإدارة مسؤولياتها عن الضوابط الداخلية لحماية مصالح الآخرين في حالات عدم التأكد ضمن التقارير المتكاملة.				
10	أن مخاطر عدم التأكد المتأصلة هي تهديد مستمر لا يمكن القضاء عليه نهائياً في التقارير المتكاملة.				

المحور الثالث : تأثير بيئة العمل الجماعية: هنالك ثقافات تكون فيها الروابط الفردية هي الطاغية على العلاقات بين افرادها، على العكس هنالك ثقافات يتم فيها دمج الأشخاص في مجموعات قوية و متماسكة وولاء لا جدال فيه، وبالنتيجة يجب أن توازن التقارير المتكاملة بين مصلحة الإدارة العليا وحاجة أصحاب المصالح لمعلومات تعرض بشكل عادل نشاط الوحدة الاقتصادية.					
ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تعكس التقارير المتكاملة رؤية مجلس الإدارة في ضوء الاهداف المرسومة للوحدة الاقتصادية.				
2	عند تحديد الاهداف تمارس الإدارة دورها في تقييم بيئة العمل ضمن التقارير المتكاملة.				
3	يحدد مجلس الإدارة نموذج الاعمال على ضوء المصالح المستقبلية المتوقعة في بيئة الاعمال ضمن التقارير المتكاملة.				
4	تتكامل رؤية مجلس الإدارة في علاقته مع أصحاب المصالح عند إعداد التقارير المتكاملة.				
5	تهتم الإدارة بتحديد الاستراتيجية والمخاطر والفرص والأداء في ضوء أهدافها المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.				
6	جماعية القرار لمجلس الإدارة تعزز من جودة التقارير المتكاملة.				
7	تتبع سياسة الإدارة المتبعة في الإفصاح من الحفاظ على الانسجام والعمل الجماعي في إعداد التقارير المتكاملة.				
8	الانتماء هو الأساس في تفضيل المصالح الفردية أو الجماعية المفصّل عنها في التقارير المتكاملة.				
9	يعتمد تواصل الإدارة مع أصحاب المصالح إزاء الولاء وتوفير الحماية عند إعداد التقارير المتكاملة.				
10	تفضل الإدارة تقريراً يميل الى المصالح الفردية لأعضائها إزاء جماعية أصحاب المصلحة.				
المحور الرابع: تنوع الجنسين في مجلس الإدارة: تختلف القيم الثقافية بين الجنسين من حيث الحزم والتنافسية والتواضع والرعاية من مجتمع لآخر، وعليه يجب أن تحدد التقارير المتكاملة العلاقات مع أصحاب المصالح، وتقديم نظرة ثاقبة لطبيعتها ونوعيتها، وكيفية تأثير القرارات في توليد القيمة المستقبلية وتعزيز جودة التقارير المتكاملة.					
ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	يؤثر التنوع بين الجنسين لأعضاء مجلس الإدارة في افصاح التقارير المتكاملة.				
2	أن التنوع بين الجنسين لأعضاء مجلس الإدارة يساهم في تحديد أفضلية الاهداف المفصّل عنها في التقارير المتكاملة				
3	يعزز التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة من العلاقات الإيجابية مع أصحاب المصالح عن طريق جودة التقارير المتكاملة.				
4	يطغى الجانب الذكوري لمجلس الإدارة عند تحديد استراتيجية الإبلاغ في التقارير المتكاملة.				
5	يؤدي التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة إلى زيادة الجانب العاطفي عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإبلاغ في التقارير المتكاملة.				
6	أن التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يؤدي إلى زيادة الإفصاح المجتمعي والبيئي ضمن التقارير المتكاملة.				
7	يساهم التنوع بين الجنسين لمجلس الإدارة في أفضلية التواصل مع البيئة الخارجية، نتيجة الإفصاح في التقارير المتكاملة.				
8	يساعد التنوع بين الجنسين في الإدارة العليا على اتخاذ قرارات الإبلاغ في التقارير المتكاملة لتعزيز توليد القيمة المستقبلية.				
9	ان التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يؤدي الى ضوابط إضافية في تحديد اولويات الإفصاح في التقارير المتكاملة.				
10	ان التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة يساهم في إعادة رسم سياسة تخصيص الموارد المتاحة بشكل أكثر فاعلية، والإفصاح عنها في التقارير المتكاملة.				

المحور الخامس: التوجه طويلة الأمد (النظرة المستقبلية): يجب أن تبين التقارير المتكاملة التوجه المستقبلي للوحدة الاقتصادية وكيف تنوي الوصول إليه، كذلك التحديات التي من المحتمل أن تواجهها في متابعة استراتيجيتها، وما هي الآثار المحتملة لنموذج أعمالها وأدائها المستقبلي، وكذلك التغييرات المتوقعة بمرور الوقت.

ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تهتم الإدارة بتحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى عند عرض التقارير المتكاملة.					
2	تتكيف الإدارة مع الظروف المحيطة بينة العمل لتوليد القيمة المستقبلية عند عرض التقارير المتكاملة.					
3	تعزز جودة التقارير المتكاملة قدرة الإدارة على قياس نجاحها وربطها مع الخطط المستقبلية الاستراتيجية وتدقق القيمة.					
4	تستجيب الإدارة للمتغيرات الخارجية عند عرض التقارير المتكاملة على المدى القصير والمتوسط والطويل.					
5	تعالج الإدارة الآثار المحتملة للتحديات المستقبلية من وجهة نظرها مع الأخذ بعين الاعتبار مخاوف أصحاب المصلحة.					
6	أن جودة التقارير المتكاملة تساعد على تحقيق النمو الاقتصادي وتحقيق الأهداف المستقبلية.					
7	تعزز جودة التقارير المتكاملة الميزة التنافسية المستقبلية عند عرض القضايا البيئية والاجتماعية المحيطة بها.					
8	يهتم أصحاب المصالح بجودة التقارير المتكاملة لاستشراف مستقبل الوحدة الاقتصادية.					
9	يركز أصحاب المصالح على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على التعامل مع الظروف المستقبلية المحيطة بها، والمفصح عنها في التقارير المتكاملة.					
10	تسهم جودة التقارير المتكاملة في توليد القيمة المستقبلية للوحدة الاقتصادية.					

المحور السادس: التساهل في عرض التقارير المتكاملة: يجب أن تبين التقارير المتكاملة كيفية تحديد العناصر التي يجب تضمينها وقياسها أو تقييمها، بما في ذلك الأهمية النسبية، وأن جودة التقارير المتكاملة تحتاج إلى تضمين سياق كافٍ لفهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها دون احتوائها على معلومات غير ذات صلة.

ت	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقدم الإدارة وصف عن جميع الأنشطة وأهميتها النسبية بما يعزز جودة التقارير المتكاملة.					
2	أن جودة التقارير المتكاملة تعني بيان التغييرات التنظيمية المتعلقة بالهيكل والعمليات والأنظمة الخاصة بجمع البيانات ومراقبة الأداء.					
3	تعتمد جودة التقارير المتكاملة على دور الإدارة وسلطاتها في الإفصاح المفيد عن استراتيجيتها المستقبلية في تحقيق الميزة التنافسية.					
4	تسهم جودة التقارير المتكاملة في دعم هيكل حوكمة الوحدة الاقتصادية وقدرتها لتوليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.					
5	تقدم الإدارة اقراراً ضمنياً عن مسؤوليتها في إعداد التقارير المتكاملة.					
6	توجز الإدارة محاور فهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها دون التطرق لمعلومات غير ذات صلة.					
7	تقدم الإدارة تقاريرها المتكاملة على أساس العرض التي لا يحتمل أن يؤثر بشكل غير ملائم على تقييمات أصحاب المصالح.					
8	أن جودة التقارير المتكاملة تتضمن الإفصاح عن كيفية تقدير الالتزامات المحتملة وشرح طبيعة وقيود عملية التقدير.					
9	تتبع الإدارة سياسات ثابتة في إعداد التقارير المتكاملة، ما لم يكن هناك حاجة إلى التغيير لتحسين جودة المعلومات المبلغ عنها.					
10	تعزز جودة التقارير المتكاملة الإفصاح عن العناصر التي تؤثر بشكل جوهري في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.					

ملحق رقم (3 ، 4)

الموقع الالكتروني	العنوان	ت
https://www.isc.gov.iq/upload/2019/03/04/5c7cc7f392bca.pdf	تقرير سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2018	1
https://www.isc.gov.iq/upload/2020/03/03/5e5e287d6377f.pdf	تقرير سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2019	2
https://www.isc.gov.iq/upload/2021/02/10/602392461fd22.pdf	تقرير سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2020	3
https://www.isc.gov.iq/index.php?do=list&type=company&market=1	التقارير المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية العراقية المنشورة والمصادق عليها.	4

ملحق (5)

قائمة مراجعة التقارير المتكاملة INTEGRATED REPORTING CHECKLIST

ت	الفقرة
المحور الأول للإبلاغ المتكامل : التوجه الاستراتيجي: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة والبيئة التي تعمل فيها. كما يجب أن يحدد التقرير المتكامل مهمة الوحدة الاقتصادية ورويتها، ويوفر سياقاً أساسياً عن طريق تحديد أمور عدة وهي:	
العوامل الهامة التي تؤثر على البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية	
1	الثقافة والأخلاق والقيم.
2	الملكية وهيكل التشغيل بما في ذلك حجم الوحدة الاقتصادية وموقع عملياتها.
3	الأنشطة والأسواق الرئيسية.
4	المشهد التنافسي ووضع السوق (مع مراعاة عوامل مثل تهديد المنافسة الجديدة والمنتجات أو الخدمات البديلة ، والقدرة التفاوضية للعملاء والموردين ، وشدة التنافس)
5	وضع الوحدة الاقتصادية مع سلسلة القيمة.
6	المعلومات الكمية الرئيسية : على سبيل المثال ، عدد الموظفين والإيرادات وعدد البلدان التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية مع إبراز التغييرات الهامة على وجه الخصوص من الفترات السابقة.
العوامل الهامة التي تؤثر على البيئة الخارجية واستجابة الوحدة الاقتصادية	
7	الاحتياجات والمصالح المشروعة لأصحاب المصالح الرئيسيين
8	الظروف الاقتصادية الكلية والجزئية ، مثل الاستقرار الاقتصادي والعولمة واتجاهات الصناعة
9	قوى السوق ، مثل نقاط القوة والضعف النسبية للمنافسين وطلب العملاء
10	سرعة وتأثير التغيير التكنولوجي
11	القضايا المجتمعية، مثل السكان والتغيرات الديموغرافية وحقوق الإنسان والصحة والفقير والقيم الجماعية والأنظمة التعليمية
12	التحديات البيئية، مثل تغير المناخ، وفقدان النظم البيئية، ونقص الموارد.
13	البيئة التشريعية والتنظيمية التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية.
14	البيئة السياسية في الدول التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية والدول الأخرى التي قد تؤثر على قدرة الوحدة الاقتصادية على تنفيذ استراتيجيتها.
الحوكمة: يجب أن يتضمن التقرير المتكامل كيفية دعم هيكل حوكمة الوحدة الاقتصادية وقدرتها توليد القيمة	
15	هيكل قيادة الوحدة الاقتصادية بما في ذلك المهارات والتنوع للمكلفين بالحوكمة .
16	مدونة إزامية وطوعية لحوكمة الشركات تتبناها الوحدة الاقتصادية.
17	قواعد السلوك الأخلاقي التي تتبناها الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالأعمال الأخلاقية.
18	ثقافة الوحدة الاقتصادية في التعامل مع المخاطر وآليات معالجة قضايا النزاهة والأخلاق.
19	إجراءات الحوكمة للتأثير على التوجه الاستراتيجي للمنظمة ومراقبته ونهجها في إدارة المخاطر.
20	كيف تنعكس ثقافة في علاقاتها مع أصحاب المصالح الرئيسيين.
21	تنفيذ ممارسات الحوكمة التي تتجاوز المتطلبات القانونية / السياسات الرئيسية.
22	المسؤولية التي يتحملها المكلفون بالحوكمة لتشجيع الابتكار وتمكينه
23	المكافآت والحوافز.
تحديد أصحاب المصالح / العلاقات : وأصحاب المصالح هم المجموعات أو الأفراد الذين من المتوقع بشكل معقول أن يتأثروا بشكل كبير بأنشطة أعمال الوحدة الاقتصادية أو مخرجاتها أو نتائجها أو الذين من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر أفعالهم بشكل كبير على قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة.	
24	كيف حددت الوحدة الاقتصادية أصحاب المصالح.
25	منهجية إشراك أصحاب المصالح.
26	تحديد المسائل الجوهرية لأصحاب المصالح.

27	كيف طبقت الوحدة الاقتصادية مثل هذه الأمور.
28	كيف يشارك أصحاب المصالح في تقييم التأثيرات والآثار والتوقعات التي لا تحترم نموذج أعمال الوحدة الاقتصادية.
المساهمين : أن التقرير المتكامل يوضح الأشكال المختلفة لرؤوس الأموال.	
30	رأس المال المالي - مجموعة الأموال المتاحة للمنظمة لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات.
31	رأس المال التصنيغي - الأشياء المادية الفصنعة المتاحة للمنظمة لاستخدامها في إنتاج السلع وتقديم الخدمات.
32	رأس المال الفكري أو الأصول التنظيمية القائمة على المعرفة غير الملموسة.
33	رأس المال البشري أو كفاءات الأفراد وقدراتهم وخبراتهم ودوافعهم للابتكار.
34	رأس المال الاجتماعي والعلاقات مع المؤسسات والمجتمع وأصحاب المصالح والشبكات الأخرى والقدرة على مشاركة المعلومات لتعزيز الرفاهية الفردية والجماعية.
35	رأس المال الطبيعي - جميع البيئة المتجددة وغير المتجددة والموارد والعمليات التي توفر السلع والخدمات التي تدعم ازدهار المؤسسة في الماضي والحاضر والمستقبل.
نموذج اعمال الوحدة الاقتصادية.	
36	تحديد صريح للعناصر الرئيسية لنموذج الأعمال.
37	رسم تخطيطي للعلاقة بين عناصر نموذج الاعمال.
38	تحديد أصحاب المصالح المهمين والاعتمادات الأخرى (مثل المواد الخام) والعوامل المهمة التي تؤثر على البيئة الخارجية.
39	الاستراتيجية والمخاطر والفرص والأداء (بما في ذلك مؤشرات الأداء الرئيسية، كالتكلفة والإيرادات).
40	يوضح التقرير المتكامل كيفية ارتباط المدخلات الرئيسية، أو التي توفر مصدراً للتمايز الموسمي.
41	كيف تميز الوحدة الاقتصادية نفسها في الأسواق.
42	تحديد المنتجات والخدمات الرئيسية، اعتماداً على أهميتها النسبية.
الأداء.	
43	المؤشرات الكمية، والأساليب والافتراضات المستخدمة في تجميعها.
44	الروابط بين الأداء السابق والحالي ، وبين الأداء الحالي وتوقعات الوحدة الاقتصادية.
المخاطر والفرص والضوابط الداخلية التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل ، وكيف تتعامل الوحدة الاقتصادية معها؟ وفعالية نظام الضوابط الداخلية.	
45	مصادر المخاطر والفرص، التي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية أو بشكل عام مزيج من الاثنين.
46	تقييم الوحدة الاقتصادية لاحتمالية أن تؤدي المخاطر والفرص ثمارها وحجم تأثيرها إذا حدث ذلك.
47	إطار عمل إدارة المخاطر، وعملية مراجعة إدارة المخاطر وهيكل التقارير الخطوات المحددة التي يتم اتخاذها للتخفيف من المخاطر الرئيسية أو إدارتها (على سبيل المثال: أو لتوليد قيمة من الفرص الرئيسية بما في ذلك تحديد الأهداف الاستراتيجية والاستراتيجيات والسياسات والأهداف ومؤشرات الأداء الرئيسية المرتبطة .
48	تقرير إدارة المخاطر (الذي يتضمن تفاصيل حول المخاطر، المسار، التأثير المحتمل ، الاستجابة للمخاطر ، تصنيف المخاطر)
49	الرد على فعالية الضوابط الداخلية ومسؤولية مجلس الإدارة عن الإفصاحات عن الضوابط الداخلية لحماية مصالح أصحاب المصالح.
الاستراتيجية وتخصيص الموارد: يجب أن يصف التقرير المتكامل الاتجاه الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية.	
50	الأهداف الاستراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى للمؤسسة
51	الاستراتيجيات التي وضعتها أو تعتمزم تنفيذها لتحقيق تلك الأهداف الاستراتيجية
52	خطط تخصيص الموارد المتاحة لتنفيذ الاستراتيجية.
53	كيف تطور الوحدة الاقتصادية وتستغل رأس المال الفكري
54	مدى دمج الاعتبارات البيئية والاجتماعية في استراتيجية الوحدة الاقتصادية لمنحها ميزة تنافسية
النظرة المستقبلية: يجب أن يشرح التقرير المتكامل ما هي التحديات والشكوك التي من المحتمل أن تواجهها	

الوحدة الاقتصادية في متابعة استراتيجيتها.	
55	توقعات الوحدة الاقتصادية بشأن البيئة الخارجية التي من المحتمل أن تواجهها الوحدة الاقتصادية على المدى القصير والمتوسط والطويل وكيفية تأثيره عليها.
56	القدرة على تحمل تكاليف رؤوس الأموال التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية.
أسس الإعداد والعرض	
57	تحديد الأهمية النسبية.
58	تحديد الأمور الملانمة وتقييم أهميتها وحصصها في الأمور المادية.
59	تحديد دور المكلفين بالحوكمة والموظفين الرئيسيين في تحديد الأمور الجوهرية وتحديد أولوياتها.
60	وصف لحدود التقرير والنطاق الجغرافي والكيانات الممثلة في التقرير.
المحور الثاني : المسؤولية عن التقرير المتكامل: يجب أن يتضمن التقرير المتكامل بياناً من المكلفين بالحوكمة	
61	إقرار بمسؤوليتهم عن ضمان سلامة التقرير المتكامل
62	إقرار بأنهم استخدموا التفكير الجمعي في إعداد وتقديم التقرير المتكامل
63	الرأي أو الاستنتاج حول ما إذا كان التقرير المتكامل مقدماً وفقاً للإطار.
64	الدور الذي لعبه المكلفون بالحوكمة في إعداد وعرض التقارير.
65	ما هي الخطوات التي يتم اتخاذها لتحسين التقارير المستقبلية
المحور الثالث : الخصائص النوعية الأخرى لتقرير متكامل	
الإيجاز: يجب أن يكون التقرير المتكامل موجزاً بشكل كاف لفهم استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها دون تحميلها عبء معلومات أقل صلة.	
66	نموذج منطقي يعبر عن طبيعة الوحدة الاقتصادية.
67	المعلومات لا تتغير بشكل متكرر أو ترتبط بمصادر خارجية.
68	التعبير عن المفاهيم بوضوح وبكلمات قليلة.
69	يفضل لغة واضحة على استخدام المصطلحات أو المصطلحات عالية التقنية.
70	يتجنب الإفصاحات العامة للغاية.
الموثوقية والاكتمال: يجب أن يشمل التقرير المتكامل على جميع الأمور المادية، والإيجابية، والسلبية، بطريقة متوازنة وبدون أخطاء مادية.	
71	اختيار أشكال العرض التي لا يحتمل أن تؤثر بشكل غير ملائم أو غير ملائم على التقييمات التي تتم على أساس التقرير المتكامل.
72	إبلاء الاعتبار المتساوي لزيادة أو تخفيض راس المال، ونقاط القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية، الأداء الإيجابي والسلبي وما إلى ذلك.
73	عندما تتضمن المعلومات تقديرات، يتم إبلاغ ذلك بوضوح ويتم شرح طبيعة وقيود عملية التقدير.
الاتساق والقابلية للمقارنة: يجب تقديم المعلومات الواردة في التقرير المتكامل كالآتي:	
74	على أساس ثابت مع مرور الوقت.
75	أمكانية المقارنة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى.
76	استخدام البيانات المعيارية، مثل الصناعة أو المعايير الإقليمية.
77	تقديم المعلومات في شكل نسب.
78	الإبلاغ عن المؤشرات الكمية التي يشيع استخدامها من قبل المنظمات الأخرى ذات الأنشطة المماثلة.
79	اتباع سياسات إعداد التقارير بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك حاجة إلى تغيير لتحسين جودة المعلومات المبلغ عنها.
80	الإبلاغ عن نفس مؤشرات الأداء الرئيسية إذا استمرت في كونها جوهرية خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
81	عند إجراء تغيير مهم، تشرح الوحدة الاقتصادية أسباب التغيير واصفة تأثيره.
اتصال المعلومات: صورة شاملة للجمع والترابط والعلاقات بين كل من :	

82	الربط بين عناصر رأس المال.
83	عناصر المحتوى المعلوماتي.
84	الماضي والحاضر والمستقبل.
85	التمويل والمعلومات الأخرى.
	الأهمية النسبية: يجب أن يكشف التقرير المتكامل المعلومات حول الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.
86	الأهمية النسبية للعناصر المعروضة في التقارير.
	الضمان او خدمات التأكيد في التقرير: يحتوي التقرير المتكامل على :
87	السياسة والممارسات المتعلقة بالسعي للحصول على تأكيدات على التقرير.
88	طبيعة ونطاق الضمان المقدم لهذا التقرير بالذات.
89	أي معلومات تنشأ عن التأكيد.
90	وطبيعة العلاقة بين الوحدة الاقتصادية ومقدمي خدمات التأكيد.

- The International <IR> Framework,(2013), pp.24-29.

Abstract :

..... The research aims to shed light on the role of the cultural dimensions of (Hofstede) in the decisions of the board of directors and to identify disclosure mechanisms to achieve the quality of integrated reports, as a result of the change in the business environment and its economic complexities; Which created a kind of shortcoming in financial reports to meet the renewed needs of information from stakeholders, and as a result the inability to keep pace with developments in the business environment; This led to the emergence of integrated reporting as a result of the need for integrated information, and since the economic unit is part of a social environment; It affects and is affected by the values of that society or what is known as cultural dimensions, which can be of a sensitive nature, in integrated reporting practices and as a result its reflection on the value of the economic unit, assuming that cultural dimensions have a significant impact relationship with achieving the quality of integrated reporting, and that the quality of integrated reports is reflected on the value of the economic unit.

..... The private data consisting of two main parts, the first for the research sample companies amounting to (20) companies, was collected by analyzing the data contained in their annual reports published within the Iraqi Stock Exchange, and the second part was designed to find out the opinions of the beneficiaries mentioned in the conceptual framework of the integrated reports (IIRC-2013) and subjected to statistical analysis within the program (SPSS-25).

..... The most important findings of the research state that cultural dimensions have a role in enhancing the quality of integrated reports, resulting from the social responsibility of managing economic units, including organizational culture and administrative practices. In light of the different cultural dimensions between the different business environments, whether national or international, and the necessity of interaction with the environment and the societies in which the economic unit operates; For the purpose of enabling it to provide environmental, social or ethical information, along with financial, strategic and governance information in an annual report, as well as obligating Iraqi economic units to disclose the effects of the social and environmental environment in their reports for their importance in generating future value, the research recommends the adoption of integrated reports in the economic and listed units In the Iraqi Stock Exchange, setting specific dates for their publication, including the application of the governance system and its mandatory for economic units and the formation of compliance and internal audit committees, to enhance transparency and reliability in the data disclosed within the reports of economic units, and the issuance of national guidelines for implementing the concept of integrated reporting in accordance with the conceptual framework of integrated reports (IR), to enhance the reporting process in economic units and to address the self-interpretation of departments.



**Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and
Scientific Research
University of Karbala**



College of Administration and Economics

**The Impact of Cultural Dimensions on the
Quality of Integrated Reports and their
Reflection on the Value of economic Entity**

An analytical Research a sample of Iraqi Economic Entity listed on the Iraq
Stock Exchange for the period 2018-2020

A Dissertation

**Submitted to the Council of College of Administration and
Economics, University of Karbala, as Partial Fulfillment of
The Requirements for the Doctorate Degree of Philosophy
(Ph.D.) in Accounting Sciences**

**By
Ali Khalaf Gatea**

**Supervised by
Prof. Dr. Hayder Ali Jarad al-Masoudi**