



**أثر خصائص لجان المراجعة علي جودة الانصاح
المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة: دراسة نظرية**

**Impact of audit committees Characteristics on the
quality of accounting disclosure in integrated
reports: A Theoretical study**

أ/ عبد الرحمن طالع مبروك الشلاحي أ.م.د/ إبراهيم زكريا عرفات
باحث ماجستير أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد العاشر - العدد الثامن عشر - الجزء الثاني
يوليو ٢٠٢٤م

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

ملخص البحث:

هدف هذا البحث إلى دراسة أثر خصائص لجان المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة. ولكي يتحقق هذا الهدف تناول الباحثون خصائص لجان المراجعة وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة - خلفية نظرية، حيث عرض الباحثون مفهوم لجان المراجعة، وأهداف لجان المراجعة، وخصائص لجان المراجعة. كما تناول الباحثون التأصيل النظري للإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، فعرض الباحثون طبيعة ومفهوم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، ومنافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، وقياس الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة، ومفهوم جودة الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة، ومفهوم جودة التقارير المتكاملة، والعوامل المؤثرة في جودة التقارير المتكاملة، ومفهوم جودة المعلومات في تقارير الأعمال المتكاملة. وتناول الباحثون الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث، ثم قام الباحثون بالتعليق على الدراسات السابقة، وتحديد أهم أوجه الاختلاف بين البحث الحالي والدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية، وأخيراً تناول الباحثون العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة وتطوير فروض البحث.

وتوصلت الدراسة إلى:

- ١- قدمت الدراسات السابقة أدلة غير متسقة بشأن العلاقة بين خصائص لجان المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة. كما قدمت أدلة متناقضة بشأن علاقة كل من: حجم لجنة المراجعة، واستقلالية أعضاء لجان المراجعة، وخبرة أعضاء لجان المراجعة، وتكرار عدد اجتماعات لجان المراجعة في علاقتها بمستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
- ٢- بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الأول (حجم لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين حجم لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.
- ٣- بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الثاني (استقلال أعضاء لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.
- ٤- بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الثالث (خبرة أعضاء لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين خبرة أعضاء لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.

٥- بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الرابع (تكرار عدد اجتماعات لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين تكرار عدد اجتماعات لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.

الكلمات المفتاحية: خصائص لجان المراجعة، جودة الإفصاح المحاسبي، تقارير الأعمال المتكاملة.

Abstract

This research aims to the impact of audit committee characteristics on the quality of accounting disclosure in integrated reports. In order to achieve this goal, the researchers discussed the characteristics of audit committees and the quality of accounting disclosure in integrated reports - a theoretical background. The researchers presented the concept of audit committees, the objectives of audit committees, and the characteristics of audit committees. The researchers also addressed the theoretical foundation of accounting disclosure in integrated reports. The researchers presented the nature and concept of accounting disclosure in integrated reports, the benefits of accounting disclosure in integrated business reports, measuring accounting disclosure in integrated reports, the concept of quality of disclosure in integrated reports, and the concept of quality reports. Integrated, factors affecting the quality of integrated reports, and the concept of information quality in integrated reports. The researchers discussed previous studies related to the research topic, then the researchers commented on the previous studies, identified the most important differences between the current research and previous studies and identified the research gap. Finally, the researchers discussed the relationship between the characteristics of audit committees and the quality of accounting disclosure in integrated business reports and developed research hypotheses.

The result of the research indicated that:

- 1- Previous studies provided inconsistent evidence regarding the relationship between the characteristics of audit committees and the level of quality of accounting disclosure in integrated business reports. It also provided contradictory evidence regarding the relationship of: the size of the audit committee, the independence of audit committee members, the experience of audit committee members, and the frequency of the number of audit committee meetings in their relationship to the level of quality of accounting disclosure in integrated business reports.
- 2- Regarding the relationship of the first independent variable (the size of the audit committee) to the dependent variable, some studies indicated the existence of a positive, significant relationship between the size of the audit committee and the level of quality of accounting disclosure in integrated business reports, while other studies indicated the

existence of a negative, significant relationship, while a group indicated A third of the studies indicated that there was no significant relationship between both variables.

- 3- Regarding the relationship of the second independent variable (independence of audit committee members) to the dependent variable, some studies indicated the existence of a positive, significant relationship between the independence of audit committee members and the level of quality of accounting disclosure in integrated business reports, while other studies indicated the existence of a negative, significant relationship, while A third group of studies indicated that there was no significant relationship between both variables.
- 4- Regarding the relationship of the third independent variable (the experience of the audit committee members) to the dependent variable, some studies indicated the existence of a positive, significant relationship between the experience of the audit committee members and the level of quality of accounting disclosure in integrated business reports, while other studies indicated the existence of a negative, significant relationship, while A third group of studies indicated that there was no significant relationship between both variables.
- 5- Regarding the relationship of the fourth independent variable (frequency of the number of audit committee meetings) to the dependent variable, some studies indicated the existence of a positive, significant relationship between the frequency of the number of audit committee meetings and the level of quality of accounting disclosure in integrated business reports, while other studies indicated the existence of a negative, significant relationship. While a third group of studies indicated that there is no significant relationship between both variables.

Keywords: Audit Committees Characteristics, The quality of accounting disclosure, and integrated reports.

١. الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

تتمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في جميع الشركات فيما يقوم بإنتاجه من تقارير مالية والتي يعتمد مختلف مستخدميها على ما تتضمنه من معلومات تستهدف ترشيد القرارات المختلفة، ولزيادة درجة فعالية هذه القرارات فإن ذلك يستلزم الاعتماد على معلومات جيدة وإدراك متخذها لدرجة موثوقية هذه المعلومات. ومن هنا تظهر أهمية البحث عن كيفية تحقيق جودة التقارير المالية. وقد ازدادت أهمية تحقيق جودة التقارير المالية بعد حدوث الأزمة المالية العالمية في الآونة الأخيرة وما نجم عنها من انهيار بعض الشركات الكبرى في الدول المتقدمة مما تسبب في اهتزاز الثقة لدى المتعاملين في السوق وخاصة المستثمرين (عبد الفتاح، ٢٠١٣).

كما ازداد الاهتمام بوجود لجان المراجعة في الشركات في الآونة الأخيرة بعد حدوث حالات الانهيار والفساد المالي لعدد كبير من الشركات في كثير من الدول وأصبحت الوظائف الأساسية للجان المراجعة هي فحص التقارير المالية سواء الدورية أو السنوية وإبداء الرأي فيها قبل تقديمها لمجلس الإدارة لان الأساس في تكوين لجان المراجعة بالشركات هو ضمان جودة التقارير المالية والتأكد من توافر الجودة في المعلومات ومن ثم تعظيم المنفعة من هذه المعلومات، وبالتالي نشأت الحاجة لزيادة أنشطة المراجعة، مما أدى إلى ظهور فكرة لجان المراجعة بهدف زيادة الثقة في التقارير المالية وترتب على ذلك مناداته العديد من المنظمات والهيئات المهنية بضرورة توافر خصائص معينة في هذه اللجان لكي تستطيع القيام بالأنشطة والمهام التي تساعد على تحسين جودة المعلومات وحتى يتسنى لمستخدمي المعلومات ترشيد قراراتهم المبنية على تلك المعلومات، وهكذا يتضح أن المناداة بتكوين لجان للمراجعة وجدت بسبب وجود قصور في بيئة الرقابة الداخلية أدى إلى أن المعلومات التي توفرها التقارير المالية المنشورة لا تلبي احتياجات مستخدميها كما أن هناك قصورا في قنوات الاتصال وتعارض في المصالح بين معدي التقارير المالية والمستخدمين لها والذي ساعد على ظهور فجوة بين الاحتياجات المتغيرة للمستخدمين للمعلومات وبين رد فعل معدي التقارير المالية لتلبية هذه الاحتياجات (عبد الرحيم، ٢٠٢١).

٢/١ مشكلة البحث:

تهتم الشركات في المقام الأول بتوفير المعلومات التي تلبي احتياجات العديد من الأطراف ذات المصلحة بصورة تمكنهم من اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم الشخصية وذلك من خلال نشر التقارير المالية. وبمرور الوقت لم تعد التقارير المالية التقليدية كافية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح المهتمين بأمر الشركة، فهي تغفل العديد من الجوانب والمعلومات التي قد تؤثر على قيمة الشركة وأدائها المستقبلي. ولذلك تم توجيه العديد من الانتقادات للإفصاح المالي لارتباطه بالأحداث التاريخية وتجاهله للمعلومات المرتبطة بأداء الشركة في الفترات المستقبلية (عبد العال، ٢٠١٧، ص ١١١). ونتيجة لذلك فقد بدأت الشركات في الاهتمام بالإفصاح عن معلومات أخرى

غير مالية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية مثل آليات الحوكمة وسبل الالتزام بها، والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية، والإفصاح عن رأس المال الفكري.

وقد أدى إصدار التقارير غير المالية بالإضافة الي التقارير المالية الي حدوث ارتباك عند اصحاب المصالح، مما أدى الي ظهور ما يعرف بتقارير الأعمال المتكاملة باعتبارها وسيلة مناسبة يمكن من خلالها الجمع بين المعلومات المالية وغير المالية.

ومن الآليات التي يمكن أن تضبط جودة التقارير المالية هي لجان المراجعة، حيث أن تفعيل دورها بالشركة قد يضيفي الثقة علي جودة التقارير المالية، ولا شك أن قيام تلك اللجان بمهامها بكفاءة وفعالية يتطلب ضرورة توافر عدة خصائص بها مثل استقلال لجان المراجعة، والخبرة المالية أو المحاسبية، وحجم هذه اللجان، ودورية اجتماعاتها (عبد الفتاح ٢٠١٣، ص ١٢). وتبرز مشكلة الدراسة في أنه في ظل أهمية خصائص لجان المراجعة وأثرها المحتمل علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، فإنه تبرز أهمية ضرورة دراسة هذا الأثر للوقوف على حقيقته، ويمكن بلورة مشكلة البحث من خلال صياغة التساؤل البحثي الرئيسي التالي:

هل تؤثر خصائص لجان المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة؟

ويتفرع من السؤال البحثي الرئيسي السابق الأسئلة الفرعية التالية:

١. هل يؤثر حجم لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة؟
٢. هل يؤثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة؟
٣. هل تؤثر خبرة أعضاء لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة؟
٤. هل يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة؟

٣/١ هدف البحث

يسعى الباحثون من خلال هذا البحث الى تحقيق الأهداف البحثية التالية:

التعرف على أثر خصائص لجان المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

ويتفرع من الهدف الرئيسي للبحث الأهداف الفرعية التالية:

١. التعرف على أثر حجم لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
٢. التعرف على أثر استقلال أعضاء لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٣. التعرف على أثر خبرة أعضاء لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
٤. التعرف على أثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٤/١ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للدراسة: تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

تنبع الأهمية العلمية لهذا البحث من أهمية دراسة العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة حيث أن هذه الدراسة سوف تأتي استكمالاً لما قدمته الدراسات السابقة، حيث قامت الدراسات السابقة بدراسة أثر خصائص لجان المراجعة على جودة التقارير المالية في شكلها التقليدي فقط، ولم تتطرق إلى دراسة أثرها على تقارير الأعمال المتكاملة.

٢/٤/١ الأهمية العملية للدراسة:

١. من المتوقع أن تساهم هذه الدراسة في توضيح أهم الخصائص المحددة للجان المراجعة في الشركات الصناعية الكويتية والتي لا بد من أن تتصف بها لجنة المراجعة حتى تتحقق جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٢. من المتوقع أيضاً أن تساهم هذه الدراسة في بيان ممارسات لجان المراجعة ومقدرتها على تحقيق جودة المعلومات في تقارير الأعمال المتكاملة في الشركات الصناعية الكويتية ومدى قدرتها على تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية بها.

٥/١ فروض البحث

تحقيقاً للهدف البحثي والإجابة على التساؤل البحثي قام الباحثون بصياغة الفرض التالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخصائص لجان المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

ويتفرع من الفرض الرئيسي السابق عدة فروض فرعية تتمثل فيما يلي:

١. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لحجم لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
٢. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستقلال أعضاء لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٣. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لخبرة أعضاء لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٤. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٦/١ منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على المنهج الاستنباطي في بناء إطار نظري لأبعاد مشكلة الدراسة وأهدافها، وصياغة فروض الدراسة وذلك من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وكذلك من خلال الاعتماد على المراجع والأبحاث العلمية المنشورة والدوريات التي تخص موضوع الدراسة بهدف دراسة العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة في الشركات الصناعية الكويتية.

٧/١ خطة البحث:

يتناول الباحثون الجزء الباقي من البحث في النقاط التالية:

الإطار النظري للبحث.

الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث.

خلاصة ونتائج وتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

٢. الإطار النظري للبحث:

تعد التقارير المالية للشركات هي الاداة الرئيسية التي توفر للمستثمرين وغيرهم من اصحاب المصالح المعلومات الأساسية اللازمة لاتخاذ القرارات، ومع التغير السريع في بيئة الاعمال أصبح هناك شبه اتفاق أن تلك التقارير لا تُعبر بصورة كافية عن الابعاد المتعددة لقيمة المنشأة في الوقت الحاضر. ومن ثم ظهرت الحاجة الي الافصاح عن معلومات غير مالية لتشمل قضايا مثل الاستدامة وحوكمة الشركات وإدارة المخاطر ودور المنشأة في تحقيق الاهداف البيئية والاجتماعية. ومثل هذه القضايا لا تغطيها التقارير المالية التقليدية (Wheeler and Elkington, 2001).

من هنا تزايد الطلب خلال السنوات الاخيرة على المعلومات غير المالية الأخرى التي أصبحت تمثل حجر الأساس عند اتخاذ القرارات الاستثمارية لدى المستثمرين وأصحاب المصالح، ومن ثم ظهرت الحاجة الي مايعرف بمدخل تقارير الأعمال المتكاملة التي تتضمن الافصاح عن المعلومات غير المالية جنباً الى جنب مع المعلومات المالية (عبد العظيم، ٢٠١٧).

ونظراً للاهتمام المتزايد بالتقارير المتكاملة من قبل العديد من أصحاب المصالح، كان لا بد من البحث عن الاليات التي يُمكن أن تحقق الجودة بهذه التقارير. وتعتبر لجان المراجعة من أهم ركائز حوكمة الشركات التي يُمكنها أن تحقق الجودة في تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك لدورها الأساسي في فحص التقارير والقوائم المالية والتأكد من مصداقيتها قبل تقديمها لمجلس الإدارة، والتنسيق مع المراجع الخارجي وتهيئة الظروف له لأداء عمله بحيادية كاملة وتدعيم استقلال عملية المراجعة

(موسي، ٢٠١٨، ص ٤٧٢). مما يؤدي الي ارتفاع مستوى ثقة الجمهور من مستخدمي القوائم والتقارير المالية في عمليات المراجعة الداخلية والخارجية، وذلك يعود بالنفع على المنشأة ككل ومستخدمي التقارير المالية من مساهمين ومقرضين ودائنين ومحللين ماليين وغيرهم من الفئات المستخدمة للتقارير المالية.

١/٢ التأسيس النظري للجان المراجعة:

١/١/٢ مفهوم لجان المراجعة

لاقى مفهوم لجان المراجعة اهتماماً كبيراً في أدبيات المراجعة، إلا أنه لا يوجد مفهوم موحد للجان المراجعة حتي الآن نظراً لأن مهامها ومسئولياتها ودورها قد يختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى ولم يتم الاتفاق على تعريف واضح ومحدد للجنة المراجعة، حيث أن تكوين اللجنة وشروط اختيار أعضائها وطبيعة مهامها تختلف من شركة لأخرى حسب رؤية تلك الشركة لجدوى وجود لجنة المراجعة، ومازال هذا التعريف يخضع للتغيير والتطوير حسب تطور فلسفة الإدارة بالشركات.

وقد تم تعريف لجنة المراجعة على أنها إحدى اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة وتعمل كحلقة وصل بين المجلس والمراجعين، كما تكون أداة للرقابة على إدارة الشركة، ويجب أن تتضمن مديرين غير تنفيذيين، ويعتمد تحديد عدد المديرين من الأعضاء في لجنة المراجعة إلى حد كبير على حجم الشركة ومجلس الإدارة (عبد الله، ٢٠١٠).

كما عرفت بأنها لجنة فرعية تابعة لمجلس إدارة الشركة تتكون أساساً من أعضاء مجلس الإدارة من غير العاملين بها، وتهدف إلى الإشراف على ومتابعة أعمال المراجع الخارجي والداخلي، وتقصي الحقائق عن الموضوعات التي يكلفها بها مجلس الإدارة، ويمكن القول أن الهدف النهائي للجنة المراجعة هو زيادة مصداقية القوائم المالية (كساب، ٢٠١٢، ص ٢٠٦).

كما عرفت بأنها إحدى لجان مجلس الإدارة لأنها تتشكل أساساً من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتساعد مجلس الإدارة في بحث الأمور المتعلقة بالرقابة والنواحي المالية وتسمى في بعض الشركات لجان المراجعة والمخاطر، وتوصي العديد من الدول والمنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح لحملة الأسهم والتأكد من مصداقيتها، وفي تدعيم استقلال عملية المراجعة (هاشم، ٢٠١٢، ص ٣١٣).

وعرف دليل حوكمة الشركات الكويتي لجان المراجعة بأنها لجان منبثقة من مجلس إدارة الشركات، وتتشكل لجنة المراجعة من بين أعضاء المجلس وتضم علي الأقل ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين من أعضاء مجلس الإدارة من ضمنهم رئيس اللجنة. علي أن يكون علي الأقل عضوين من أعضاء لجنة المراجعة حاصلين علي مؤهلات علمية و/أو خبرة عملية في المجالات المالية وتجتمع اللجنة مرة كل ثلاثة أشهر علي الأقل أو كلما دعت الحاجة إلي ذلك أو بناء علي طلب رئيس اللجنة أو العضوين الآخرين (دليل حوكمة الشركات الكويتي، ٢٠١٣، ص ٢٢).

وعرفت بأنها إحدى اللجان الرئيسية التابعة لمجلس إدارة المؤسسات، وتتكون من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والذين لا يقومون بأي عمل تنفيذي داخل المؤسسة، ومن أهم

أهدافها تفعيل أداء المراجعة الداخلية ومراجعة الحسابات في المؤسسة، ومن ثم زيادة الثقة في القوائم المالية (زين، ٢٠١٥، ص ٤٢).

وعرفها دليل الحوكمة المصري بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة، يقوم مجلس الإدارة بتشكيل لجنة المراجعة بحيث يتمتع بالاستقلالية في أداء عملها. ويكون للجنة المراجعة لائحة عمل تعتمد من المجلس، تحدد نطاق عملها ومسؤولياتها واختصاصاتها بما يتماشى مع القوانين والتعليمات الرقابية. ولتحقيق استقلالية لجنة المراجعة، فإن اللجنة تختار رئيسها ويتم الموافقة على تشكيلها ومعايير اختيار أعضائها وبرنامج عملها والمقابل المادي لأعضائها ورئيسها، وتكليفها بأداء مهامها بموجب قرار يصدر من مجلس الإدارة. ويتم تشكيل لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين أو من خارج الشركة على أن يكون من بينهم عضوًا واحدًا على الأقل ممن لديهم معرفة ودراية بالأمور المالية والمحاسبية (الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦، ص ٢٣).

ومن خلال التعريفات السابقة للجان المراجعة يستخلص الباحثين التعريف التالي:

تُعد لجنة المراجعة هي أحد الآليات الهامة لحوكمة الشركات، وهي لجنة فرعية منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين أو مستقلين كحد أدنى ويكون الحد الأقصى حسب حجم الشركة وطبيعة نشاطها. على أن يتوافر باللجنة خبرة مالية ومحاسبية وقانونية ومعرفة بطبيعة نشاط الشركة. وتعد اللجنة اجتماعاتها أربع مرات على الأقل في السنة بمعدل اجتماع مرة كل ثلاثة شهور. وتهدف اللجنة إلى مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته، والتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه، ودعم استقلال ومتابعة المراجع الداخلي والخارجي، وضبط جودة التقارير المالية.

٢/١/٢ أهداف لجان المراجعة

يتمثل الهدف الأساسي للجنة المراجعة في الرقابة على عملية التقرير المالي وزيادة الثقة في التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على لجنة المراجعة تحقيق عدة أهداف فرعية وهي:

١. مساعدة مجلس الإدارة على أداء مسؤولياته المالية:

يتم تحقيق هذا الهدف من خلال أداء مهام لجنة المراجعة بتفويض من مجلس الإدارة. ويمكن أن تساعد هذه اللجنة المجلس في إمداده بالتوصيات. حيث تتحمل تلك اللجنة مهمة جعل المجلس علي علم بشكل صحيح بأداء الشركة مما يرشد وقت المجلس من خلال البعد عن تفاصيل الموضوعات التي سبق أن بحثتها لجنة المراجعة. وبذا تمثل لجنة المراجعة إضافة وتدعيم لمجلس الإدارة للقيام بواجباته وإحكام السيطرة على الشؤون المالية بالشركة (Braiotta, 2004, p: 66).

٢. التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تقوم لجنة المراجعة بالتحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وفعالية تنفيذه ثم تقديم التوصيات التي من شأنها تفعيل النظام وتطويره إلى مجلس الإدارة بما يحقق أهداف الشركة وحماية مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى. كما يتوجب على تلك اللجنة تفعيل ضوابط

وإجراءات نظام سير العمل لضمان إنتاج التقارير المالية المناسبة (عبد الرحمن، ٢٠٠٤، ص ١١).

٣. دعم استقلال المراجع الداخلي:

يتم تحقيق هذا الهدف من خلال متابعة المراجع الداخلي، وإقامة قناة اتصال مباشرة بينه وبين لجنة المراجعة وتلقى توصياته وتوفير الموارد اللازمة له وحل المشاكل والخلافات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة. وينبغي أن يقوم قسم المراجعة الداخلية بإرسال تقاريره للجنة المراجعة كما يجب على المراجع الداخلي أن يستجيب لما يتطلبه عمل اللجنة وفي المقابل تحقق اللجنة له بيئة تنظيمية أفضل لممارسة عمله بنزاهة وموضوعية (Caskey et al. , 2008, p: 1).

٤. ضبط جودة التقارير المالية:

تهدف لجنة المراجعة إلى ضبط جودة التقارير المالية للشركة من خلال فحص التقارير المالية ودراسة السياسات والطرق المحاسبية للحد من حالات الغش والتصرفات غير القانونية في التقارير المالية، ومن ثم تدعيم الثقة في التقارير المالية وزيادة مصداقيتها (عبد الفتاح، ٢٠١٣، ص ١٩).

٥. دعم استقلال المراجع الخارجي:

أوصت العديد من المنظمات المهنية بتكوين لجان المراجعة نظراً لما تقوم به من دور لدعم استقلال المراجع الخارجي من خلال كون هذه اللجان قناة اتصال بينه وبين مجلس الإدارة. كما يجب أن تتأكد اللجنة من أن الخلافات بين الإدارة والمراجع قد تم حلها. ومن ناحية أخرى يمكن أن تقوم اللجنة بالتوصية في مجال ترشيح وعزل المراجع الخارجي بناءً على معايير موضوعية محددة (عبد الفتاح، ٢٠١٣، ص ١٩).

٣/١/٢ خصائص لجان المراجعة

لابد من توافر خصائص محددة في لجان المراجعة تساعد في تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وتتمثل الخصائص الواجب توافرها في لجان المراجعة فيما يلي:

١. استقلال لجنة المراجعة:

تعد خاصية الاستقلال من أهم الخصائص الواجب توافرها في أعضاء لجنة المراجعة للقيام بواجباتهم ومسئولياتهم بحيادية ودون تحيز. ومن ثم تعتبر هذه الخاصية منطلقاً لنجاح لجنة المراجعة في أداء أدوارها بفعالية، فبإمكان لجنة المراجعة أن تكون أداة فعالة نظراً لطبيعة تكوينها من أعضاء غير تنفيذيين ومن ثم تمثل لجنة المراجعة خط الدفاع الأول لمنع وقوع مخالفات نتيجة الانفراد بالسلطة من قبل الإدارة التنفيذية (صحاح، ٢٠٠٧، ص ١٤٩). وقد عرفت بورصة الأوراق المالية العضو المستقل للجنة المراجعة بأنه ذلك العضو الذي ليس لديه أية علاقة قد تؤثر على قراراته وأحكامه عند القيام بمهامه) وقد عرف قانون ((Sarbanes-Oxley Act (SOX)) في الفقرة ٣٠١ العضو المستقل هو ذلك العضو الذي لا يكون من كبار المساهمين بالشركة أو من كبار العملاء وأن يكون ارتباطه الوحيد بالشركة من خلال عضويته بمجلس الإدارة إن تمتع أعضاء لجنة المراجعة بالاستقلالية يساعد تلك اللجنة في أداء أدوارها بكفاءة وفعالية، حيث أن توافر هذه الخاصية

في اللجنة يساعد في أداء الأعمال بشكل مستقل مما لا تستطيع معه الإدارة ممارسة بعض الضغوط على لجنة المراجعة (SOX, 2002, pp. 32-33).

ويري الباحثون ان تمتع لجنة المراجعة بالاستقلالية، تساعد في أداء مهامها بفعالية وكفاءة، حيث إن توافر صفة الاستقلالية في اللجنة يحررها من أي ضغوط وقيود قد تمارس عليها من قبل إدارة المنظمة والتي قد تحد من فعالية لجنة المراجعة يؤثر بالسلب على قيامها بمهامها، ويؤثر على استقلال المراجع الخارجي ويحد من جودة عملية المراجعة وزيادة فعالية الحوكمة.

ولتحقيق المزايا السابقة لابد من توافر مجموعة من الشروط لاعتبار عضو لجنة المراجعة مستقلاً أهمها (الجندي، ٢٠٠٩، ص ٨٢؛ Mustafa & Meier, 2006, p. 312):

- ١ - ألا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- ٢ - ألا يحصل على أية مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- ٣ - ألا يكون أحد أقاربه موظف تنفيذي داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- ٤ - ألا يكون له أية روابط عائلية مع أي من أعضاء المجلس قد تؤثر على تقديره المستقل.
- ٥ - ألا يكون مديراً تنفيذياً في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، ويعني هذا أنه لم يسبق له التعامل مع الشركة كمورد أو عميل.

٢. الخبرة المالية أو المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة:

بعد توافر خاصية الاستقلال للجان المراجعة، لابد من توافر كلا من التأهيل العلمي والعملية لأعضاء لجان المراجعة (محمد، ٢٠١٧، ص ٣٥)، ويكملها توافر خاصية المعرفة والخبرة المالية أو المحاسبية لدى لجنة المراجعة بصفة خاصة والخبرة القانونية والخبرة بعمل اللجنة وطبيعة نشاط الشركة بصفة عامة، حتى تكون لجنة المراجعة على القدر الكافي من المعرفة والخبرة التي تمكنها من تنفيذ المهام الرقابية والإشرافية الموكلة إليها، والتي تتطلب بالطبع توافر تلك المعرفة والخبرة. ولا تقتصر الخبرة المالية والمحاسبية والقانونية اللازمة لتشكيل لجان المراجعة على السيرة الذاتية لأعضائها بل تمتد أيضاً إلى توفير قواعد موضوعية لإدارة مصادر البيانات وقواعد الخبرة سواء المالية أو المحاسبية أو القانونية بما تنطوي عليه من شبكات اتصال محلية وعالمية وأسس للتحديث المستمر ومداخل منطقية متعددة لاحتمالات الولوج إلى هذه القواعد. وعلى لجنة المراجعة اتخاذ العديد من الأساليب التي تمكنها من الحصول على المعلومات الصحيحة في التوقيت المناسب (عبد الفتاح، ٢٠١٣، ص ٤٢).

وقد عرف قانون (Sox, 2002) الخبير المحاسبي في القسم (٤٠٧) أن الخبير المحاسبي يغيث كعضو في لجنة المراجعة علي أن يكون لديه القدرة علي فهم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وكيفية إعداد التقارير المالية، وأن يكون مراجعاً خارجياً أو محاسباً سابقاً أو حاصلاً علي شهادة علمية في المحاسبة والمراجعة، ولديه خبرة في تقييم أنشطة الرقابة الداخلية وإعداد ومراجعة وتحليل القوائم المالية، ولديه دراية بدور اللجنة ومسئولياتها، ولديه دراية بمدي سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية مع الأخذ في الاعتبار التقديرات المحاسبية والاستحقاقات والاحتياطات. وأوضح

ان فعالية لجنة المراجعة في دورها الرقابي تعتمد جزئياً على المعرفة والخبرة في الأمور المالية والمحاسبية (أبو هارجة، ٢٠١٣، ص ٢٣).

وفيما يتعلق بالخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة حدد قانون SOX من اللجنة عند تعريف الخبير المالي أنه يحمل الخصائص التالية:

أ. فهم المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وتطبيق هذه المبادئ فيما يتعلق بالمحاسبة عن التقديرات والاستحقاقات والاحتياطيات.

ب. الخبرة في إعداد ومراجعة القوائم المالية بصفة عامة أو بصورة قابلة للمقارنة.

ج. الخبرة في نظم الرقابة الداخلية.

د. فهم مهام لجان المراجعة.

و عضو اللجنة الذي يحمل هذه المؤهلات يسمى خبير مالي (Haji & Anifowose, 2016).

وقد حدد الدليل الكويتي لقواعد حوكمة الشركات ضرورة أن يكون على الأقل عضوين من أعضاء لجنة المراجعة حاصلين على مؤهلات علمية و/أو خبرة عملية في المجالات المالية.

٣. حجم لجنة المراجعة:

قد يكون عدد أعضاء لجنة المراجعة غير كاف لأداء المهام المطلوبة منهم خاصة في الشركات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها وعملياتها ومورديها وفروعها ومن ثم يختلف حجم أعضاء لجنة المراجعة من شركة لأخرى. ويجب أن يكون حجم لجنة المراجعة مناسباً وكافياً بشكل يتيح توافر خبرات ومهارات وقيادات باللجنة وتبادل هذه الخبرات ليتحقق في النهاية كفاءة وفعالية لجان المراجعة. ولا بد أن يكون عدد أعضاء لجنة المراجعة فردي لحسم مسألة التصويت داخل اللجنة. وأن يكون عدد أعضاء اللجنة مناسباً ليس أقل مما يجب حتى لا يتسبب هذا في عجز لجنة المراجعة عن قيامها بمهامها، وفي نفس الوقت ليس أكثر مما يجب حتى لا يتسبب في وجود تباين في الآراء وصعوبة التوصل إلى توافق داخل اللجنة سواء عند المناقشة أو إبداء التوصيات (عبد الفتاح، ٢٠١٣، ص ٤٤).

وقد تناول الأدب المحاسبي حجم لجنة المراجعة بوصفه أحد العوامل المهمة التي تؤثر في كفاءة مجلس الإدارة حيث ظهرت وجهتي نظر متعارضتين حول تأثير الحجم على الكفاءة. فمن ناحية هنالك وجه نظر ترى أن الحجم الأقل أفضل حيث يعاني الحجم الكبير من مشكلة التعاون وبطء اتخاذ القرار، ومن ناحية أخرى هناك وجهة نظر أن الحجم الأكبر يوفر خبرة ومعرفة أكثر وقدرة على أداء واجبات العمل، كما يوفر الحجم الكبير موارد أكثر للجنة المراجعة ويحسن من الإشراف، وبالتالي يساعد علي اكتشاف وحل المشاكل المحتملة في عملية التقرير المالي (عرفة و مليجي، ٢٠١٠، ص ٦٣).

وقد بين دليل عمل لجان المراجعة أعضاء تلك اللجنة بثلاثة أعضاء بحد أدنى من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين (دليل حوكمة الشركات الكويتي، ٢٠١٣، ص ٢٢)، ويجب أن يتمتع

أعضاء اللجنة بالعدد المناسبة والكافي الذي يتيح توافر الخبرات والمهارات لتحقيق الكفاءة والفعالية للجنة، حيث إن عدم وجود العدد الكافي في اللجنة يؤدي إلي عدم وفاء اللجنة بالقيام بمهامها كما ان زيادة العدد قد يؤدي إلي اختلاف الآراء واستحالة الوصول إلي اتفاق داخل اللجنة بالمناقشة أو التوصيات، يتم اجتماع لجنة المراجعة مرة كل ثلاثة أشهر بصفة دورية.

٤. عدد اجتماعات لجنة المراجعة:

لابد أن تقوم اللجنة بعقد اجتماعات دورية عادة لا تقل عن أربع اجتماعات كما حددها دليل حوكمة الشركات الكويتي خلال السنة لتتوافق مع إعداد القوائم المالية الدورية. ويكون إعداد الاجتماعات من مهمة أمانة اللجنة (وتكون ملحقه بأمانة مجلس الإدارة) وفقاً لمهام اللجنة وتوزيعها الزمني واعتمادها من رئيس اللجنة. ويتم تكليف أمين السر للقيام بأعمال أمانة سر اللجنة ليثبت ما دار في اللجنة من مناقشات وما انتهت إليه من توصيات وما اتخذ من قرارات (عبد الفتاح، ٢٠١٣، ص ٤٥).

وتعتبر اجتماعات لجنة المراجعة تعتبر أداة مهمة للتحقق من أن أعضاء اللجنة ينجزون المهام الموكلة إليهم تجاه الشركة. ويجب على لجان المراجعة أن تنفذ مهامها بكفاءة، من خلال زيادة تكرار الاجتماعات، وذلك من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة، كما أن الاجتماع المتكرر بين اللجان والمراجع الداخلي والخارجي يزيد من المعارف المالية والمحاسبية لأعضاء اللجان، وهو الأمر الذي يزيد من قدرة اللجان على التعامل الفوري مع المشاكل المحاسبية بمجرد حدوثها (شاهين، ٢٠١٢، ص ٢٩٤).

أما عن تحديد عدد اجتماعات اللجنة فإن ذلك أمر يخص اللجنة ذاتها حيث أن ذلك يقرر وفقاً لظروفها الخاصة، ولذا فإن الاجتماعات المتعددة للجنة يمكن أن يكون مقياساً جيداً ليعكس مجهود أكبر لمراقبة السلطات الإدارية، كما أن ذلك مرتبط بحجم المنشأة فكلما زاد حجم المنشأة زادت وظيفة مراقبة السلطات الإدارية مما ينتج عنه زيادة في عمل اللجنة واحتياجاتها وإلى مزيد من الاجتماعات (محمد، ٢٠١٧، ص ٣٧).

٢/٢ التأصيل النظري للإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة

١/٢/٢ طبيعة ومفهوم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة:

يشير مفهوم الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة إلى توفير معلومات ذات علاقة بكل من الأداء المالي والتشغيلي والقضايا المتعلقة بالبيئة والمجتمع والموظفين والعملاء بالشركات على أن يكون لهذه المعلومات تأثيراً هاماً على أصحاب المصالح عند اتخاذ القرارات وهذا ما أكدت عليه دراسة كل من (Susilowati, 2014; Clarkson et al., 2010).

وفي هذا السياق فقد تطور محتوى الإفصاح عن أبعاد تقارير الأعمال المتكاملة تطوراً بالغاً في الآونة الأخيرة خاصة في ظل وجود مجموعة من الأسباب الجوهرية التي دعت إلى هذا التطور من أجل الوفاء بالحد الأدنى من احتياجات أصحاب المصالح وقد اتفقت دراسة كل (عبد الرحيم، ٢٠٢١؛ Ding et al., 2014) على مجموعة من تلك الأسباب يمكن عرضها كالآتي:

- أ. التطورات السريعة والمتلاحقة في الالتزامات والمسؤوليات البيئية والاجتماعية التي تواجه الشركات.
 - ب. تعرض العديد من الشركات لعدد من المشاكل البيئية والاجتماعية.
 - ج. الضغوط الحكومية والمجتمعية المتزايدة والتي يترتب عليها زيادة في التزام الشركات بتطبيق القوانين الخاصة بحماية البيئة والأطراف المجتمعية.
 - د. متطلبات المواصفة القياسية ISO- 26000 والتي يستوجب معها تضمين البعد الاجتماعي في جميع أنشطة الشركة الداخلية والخارجية ذات العلاقة.
- وفي هذا السياق فقد تناولت دراسة (Boubaker et al., 2015) العلاقة بين الإفصاح الاجتماعي، والبيئي، والحوكمي، كأحد الإفصاحات غير المالية الواردة بتقارير الأعمال المتكاملة ودقة التنبؤ عن الأحداث المستقبلية بالشركات، وقد توصلت الدراسة إلى أن إعداد تقارير الأعمال المتكاملة هامة جداً لاتخاذ القرارات الجوهرية الإستراتيجية، وفي هذا الشأن فقد هدفت دراسة (Klaver and Economics, 2017) إلى توضيح العلاقة بين الإفصاحات عن المعلومات غير المالية وانعكاساتها على الفوائد المالية التي يمكن أن تعود على الشركات والتي أهمها: الحد من عدم تماثل المعلومات ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال، وقد اعتمدت الدراسة في ذلك على عينة من الشركات في خمس دول أوربية خلال الفترة من عام (٢٠١٣-٢٠١٥)، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الأداء غير المالي يضيف مصداقية لجودة الإفصاح عن أداء الاستدامة وتقارير الأعمال المتكاملة.

٢/٢/٢ منافع الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة:

استعرضت دراسة (عبد العال، ٢٠١٧) محدّدات الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة، وأثر ذلك على نشاط سوق الأوراق المالية. من خلال تطبيق أسلوب الانحدار اللوجستي الثنائي وذلك على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في ظل مؤشر (EGX 100) خلال الفترة من (٢٠١٤-٢٠١٦)، وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الشركة وفعالية مجلس الإدارة يمثلان أحد محدّدات الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة وذلك بما يتفق مع مفاهيم نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح، كما أكدت الدراسة على أن هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح عن تقارير الأعمال المتكاملة استناداً إلى الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسؤولية الشركات وبين نشاط سوق الأوراق المالية.

وفي هذا الإطار تعد الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماماً بإخضاع الأداء البيئي والإجتماعي للمنشأة للإفصاح المحاسبي، فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق الأمريكية SEC بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد، كما أوصت لجنة المعايير المحاسبية بإنجلترا "UKASB" بضرورة إفصاح المنشأة عن نشاطاتها البيئية والإجتماعية والتقارير عن التكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات، كذلك فقد أثبتت دراسة (خليل، ٢٠١٩) أن هناك بعض الشركات في أستراليا ونيوزيلندا قامت بمحاولات الإفصاح عن نشاطاتها في مجال المحافظة البيئية في التقارير المالية.

هذا وقد أكدت دراسة (Martínez- Ferrero et al., 2015) على أن الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي والإجتماعي ينبع من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي والإجتماعي

ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، وبالتالي على الأداء المالي والتشغيلي لتلك المنشآت.

وفي ذات السياق فقد استهدفت دراسة كل من (عبد الرحيم، ٢٠٢١؛ مليجي، ٢٠١٥؛ Battaglia et al., 2015؛ Martínez- Ferrero et al., 2015) إلى توضيح العلاقة بين تقارير الاستدامة ودورها في تحسين القيمة السوقية للشركة المتوقعة في المستقبل وتدنية عدم تماثل المعلومات وتحسين سمعة الشركة وتعزيز الأداء المالي والتشغيلي ودعم مركزها التنافسي في السوق وذلك لمجموعة من الشركات في دول مختلفة أهمها: الصين وأستراليا والولايات المتحدة الأمريكية، وقد اتفقت تلك الدراسات على أن التقارير المتكاملة لها انعكاسات إيجابية على جودة التقارير المالية وتحسين الأداء البيئي والعوائد المالية للشركات علاوة على وجود تأثير إيجابي للإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة على جودة الأرباح المحاسبية.

ومما سبق يمكن للباحثين تلخيص المنافع التي يحققها الإفصاح المحاسبي من خلال تقارير الأعمال المتكاملة فيما يلي:

١. دعم وتعزيز درجة التعاون بين أقسام وفروع ومراكز نشاط الشركة، والعمل على تحقيق الاتصال الفعال بين أطراف أصحاب المصالح وإدارة الشركة.
٢. تمكين أصحاب المصالح من التقييم المتكامل للأبعاد: (الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية والمخاطر).
٣. المساهمة في تحقيق التحسين المستمر من خلال الإفصاح عن نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات التي تمر بها الشركة
٤. تعكس درجة تفاعل الشركة مع الالتزامات والمسؤوليات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية، وتعمل على تعميق الروابط مع أصحاب المصالح.
٥. توضيح التطور في الأداء التشغيلي لكافة الأبعاد التي تحتويها، ومن ثم تساعد أصحاب المصالح على تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل
٦. تمكن إدارة الشركة من إدارة المخاطر بأسلوب علمي ممنهج، وليس بطريقة عشوائية.

٣/٢/٢ قياس الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة:

قامت الدراسات السابقة مثل (حسين وعجيب، ٢٠١٨؛ مليجي، ٢٠١٥، ١٥، IIRC, 2014) بقياس الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة من خلال بناء مؤشر مقسم إلى ثلاثة أبعاد وهم (الإفصاح عن حوكمة الشركات ويشمل علي ٨ عناصر، الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية ويشمل علي ٦ عناصر، الإفصاح عن المعلومات المستقبلية ويشمل علي ٧ عناصر)، وبذلك يكون مجموع عناصر المؤشر ٢١ عنصر، وفيما يلي عرض لمؤشر تقارير الأعمال المتكاملة:

مؤشر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة	
أولاً: الإفصاح عن حوكمة الشركات:	
م	عناصر المؤشر
١	هيكل إدارة الشركة والمهارات التي يمتلكها المسؤولون عن الحوكمة.
٢	المتطلبات التنظيمية والعمليات الخاصة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تؤثر على هيكل حوكمة الشركة.
٣	الثقافة والقيم والاخلاقيات التي تمتلكها الشركة ومدي انعكاس تأثيراتها على رؤوس الأموال.
٤	أنشطة مجلس الإدارة: الاهتمام بالخطط الإنتاجية والكفاءة التشغيلية وخطط النمو واستحداث المنتجات والخدمات، والاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية.
٥	تقرير المكافآت: ويشمل الحوافز والمكافآت التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بخلق القيمة على المدي القصير والمتوسط والطويل، وكيفية ارتباطها وتأثيرها على رؤوس الأموال.
٦	مؤهلات أعضاء لجنة المراجعة.
٧	لجنة المراجعة: الأحكام والمسائل والمخاطر المحاسبية التي نظرت فيها اللجنة.
٨	معلومات حول عدد مرات اجتماع لجنة المراجعة سنوياً
ثانياً: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية:	
م	عناصر المؤشر
١	معلومات مالية وغير مالية ومؤشرات تقييم الأداء كالمحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالشركة والمحافظة على الموارد الطبيعية
٢	معلومات ومؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمساهمة العامة للشركة: والمتمثلة بالأنشطة التي تحقق منافع للمجتمع، كاستخدام برامج للحد من الأمراض والأوبئة.
٣	معلومات ومؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالموارد البشرية.
٤	معلومات ومؤشرات تقييم الأداء الخاصة بالمنتجات والخدمات: تشمل الأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء.
٥	النظرة الاقتصادية المستقبلية للصناعة التي تنتمي إليها الشركة ومدي تأثيرها على البيئة
٦	معلومات حول التنمية المستدامة
ثالثاً: الإفصاح عن المعلومات المستقبلية	
م	عناصر المؤشر
١	الأنشطة المتوقعة للشركة وأهدافها
٢	معلومات حول الأداء على أساس فهم الطبقات المجتمعية وتوقعات أصحاب المصالح.
٣	التحديات التي من المحتمل أن تواجه الشركة والآثار الناتجة عنها في المستقبل.
٤	توجهات الإدارة نحو نمو المبيعات والسعر المستهدف للسهم.
٥	الاستراتيجية والخطط التي تتعلق بالقوانين واللوائح والتشريعات الجديدة.
٦	الموازنة التخطيطية الموقعة التي تحتوي على كافة الأبعاد والقضايا التي تخص أنشطة الشركة المتوقع إنجازها في المستقبل.
٧	توقعات توزيعات الأرباح على الأسهم للفترة القادمة.

٤/٢/٢ مفهوم جودة الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة:

يمثل إعداد التقارير المتكاملة تحولا 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 فعالية، 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 غالبا ما ترتبط ببعض صفاتها بالحقائق الموضوعية، بينما يرتبط البعض الآخر بمشاعر ذاتية أكثر. فضلا عن ذلك يمكن ان يتأثر مفهوم الجودة بالبيئة ومعايير المجتمع.

وتجمع التقارير المتكاملة بين المعلومات المالية، والحوكمة، والاجتماعية، والبيئية في تقرير واحد، فالتقارير 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 مسئولة عن أدائها المالي وغير المالي في المستقبل أمام جميع أصحاب المصالح (Kilic and Kuzey, 2018, p. 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):

١. يفسر الأداء على أنه ناتج الاستخدام المشترك لأنواع مختلفة من رأس المال المقدم من مختلف أصحاب المصالح (المالي والبشري والتقني والفكري والاجتماعي والبيئي).
 ٢. توضيح العلاقة بين استراتيجية الوحدة الاقتصادية وأدائها.
 ٣. التكامل بين أنشطة العمليات والإجراءات التنظيمية.
 ٤. التفكير المتكامل والتعاون القوي بين الوظائف من أجل تحسين توليد قيمة الوحدة الاقتصادية على المدى الطويل.
 ٥. القيمة المتولدة سابقاً ليست نتيجة للأنشطة المالية فقط، بل هي ناتجة عن التفاعل مع بيئة الأعمال وكذلك العلاقات مع أصحاب المصالح.
- وغالبا ما يتم النظر الى 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, p. 3).

ويرى الباحثون أن التغيرات التي قدمتها التقارير المتكاملة في عملية الإفصاح عن الأنشطة المالية وغير المالية، قد أحدثت ردة فعل في الاسواق المالية والمتداولين فيها سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، التي انعكست على سلوك أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات ذات التوجه المستقبلي، بناء 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 الإفصاح المالي الدولية على أنه يجب تضمين جميع المعلومات في البيانات المالية للمنشأة والتي من شأنها أن تؤثر على فهم القارئ لتلك البيانات. إذ يعد تفسير هذا المبدأ تقديريا للغاية، نظرا 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.

فالتقارير 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 وأطر 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.

فالتقارير المتكاملة ليست وليدة الصدفة وإنما هي امتداد لمجموعة من الإجراءات بدأها معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة ١٩٩٤ في تقرير عرف باسم (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 فعالية 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, p. 156).

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

١. 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.
٢. وسيلة لتحقيق الشفافية والمساءلة أمام الجهات الرسمية الرقابية، وغير الرسمية كمنظمات المجتمع المدني التي تعد جزء من البيئة الاجتماعية والثقافية المؤثرة في محيط الوحدة الاقتصادية.
٣. أن أهمية الجودة التي تحققها التقارير المتكاملة تأتي من تشجيعها على تنفيذ استراتيجية 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.
٤. 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 الإفصاح المتكامل بقيمة الوحدة الاقتصادية وتشخيص العلاقة بين هذه التقارير

والأبعاد الثقافية في تقييم الوحدة الاقتصادية، والمسؤولية الاخلاقية للإدارة عن جودة الإفصاح في التقارير المتكاملة.

٥. 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 استجاباتها لمتطلبات مجتمعية وثقافية محيطية بيئة 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 وآفاقها (في سياق بيئتها الخارجية) بإنشاء القيمة والحفاظ عليها.

١/٤/٢/٢ مفهوم جودة التقارير المتكاملة:

تشير جودة التقارير المتكاملة من الناحية المفاهيمية إلى درجة امتثال التقارير المتكاملة وخضوعها إلى ممارسة الحوكمة، من القائمين على إعداد هذه التقارير المتكاملة، 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 and Lredele, 2020, p. 2) الذي يسعى إلى إنتاج تقارير متكاملة عالية الجودة، طويلة المدى كجزء من ممارسات الأعمال السائدة في القطاعين العام والخاص، بهدف تحسين جودة المعلومات المتاحة (IIRC, 2013, p. 2).

إن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، له قيمة لدى أصحاب المصالح ومقدمي رأس مال بصورة خاصة، وتزويدهم بكل أشكال المعلومات في تقرير شامل واحد، لتوليد وتعزيز القيمة على المدى الطويل، والكشف عن المعلومات المالية وغير المالية بطريقة تكملية، 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 (Iredele, 2019, p. 5; Moloi and Lredele, 2020, p. 3):

١. عرض استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وكيفية استجابة نموذج أعمالها للتغيرات في البيئة الخارجية والمركز التنافسي.
٢. عرض المخاطر والفرص المحددة، التي تؤثر في قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد قيمة في المدى القصير والمتوسط والطويل.
٣. تحديد ماهية التخفيف من المخاطر الرئيسية، وهيكل الحوكمة اللازم لدعم توليد القيمة.
٤. التركيز على الأداء المالي والأداء غير المالي، لتلبية احتياجات الإدارة وأصحاب المصالح الآخرين.
٥. تخصيص الموارد المتاحة على أساس ارتباطها بالبيئة الخارجية، ومستوى الاستفادة منها.
٦. مشاركة الإدارات المتعددة في إعداد التقارير المتكاملة، وعدم اقتصرها على جهة محددة.
٧. تحسين وزيادة كفاءة العمليات الداخلية وتخفيض التكاليف، عن طريق تقاطع المعلومات بين الأقسام.
٨. انخفاض كلفة رأس المال، وتوفير معلومات جوهرية بطريقة متكاملة مرتبطة بتوليد القيمة.

٩. 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 إلى تعزيز الكفاءة، والسرية، والنزاهة، والمصادقية التي تشتمل على (IMA, 2017, p.7):

١. 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.
٢. السرية (Confidentiality): أن الحفاظ على سرية المعلومات، يجب أن يكون وفق القوانين واللوائح التي تسمح بذلك، كنتيجة للمحافظة على التنافسية السوقية، وأن يصرح عنه كجزء من الامتثال لمتطلبات الحوكمة.
٣. النزاهة (Integrity): تعني ضرورة تحقيق مبدأ عدم تضارب المصالح، 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.
٤. 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.

٢/٤/٢/٢ العوامل المؤثرة في جودة التقارير المتكاملة:

أثبتت الحقائق التاريخية أن 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, p. 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, p.2)، نتيجة لذلك ظهرت التقارير المتكاملة، كنظام إبلاغ أكثر شمولية وتحديثاً، يهدف إلى 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, p. 2). ولفهم عملية الإبلاغ الحالية، هنالك عوامل خارجية وداخلية تؤثر في جودة التقارير المتكاملة، إذ تشتمل العوامل الخارجية على ما يلي (Jensen and Berg, 2012, pp. 303-305):

١. 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 للإفصاح في بيانات العمل التي تتمتع بحماية عالية للمساهمين، هو تلبية احتياجات المساهمين؛ بشأن المعلومات المالية، فمن المتوقع أن يكون هنالك ميل أقل نحو الإبلاغ المتكامل.
٢. 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 في التقارير يخضع لعدد من المتغيرات القانونية، تفرضها البيئة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية.
٣. النظام المالي (Financial System): يعد 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 وألمانيا، 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، تعد التقارير لغرض بناء القرارات الاستثمارية من أصحاب المصالح، بناء على التمايز في البيانات المقدمة في التقارير المتكاملة.
٤. نظم التعليم والعمل (Education & Labor Systems): يعد 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 الإفصاح في وقت أبكر، من تلك الموجودة في الدول ذات الاهتمام المنخفض بالتعليم العالي، وكذلك بالنسبة لأنظمة العمل، فغالبا 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.
٥. 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، بدلا من الوحدة الاقتصادية الفردية.

٦. النظام الاقتصادي (Economic System): يعد مستوى تطور النظام الاقتصادي عاملاً محدداً 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 التقارير المتكاملة، وهي تشكل الأولويات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية من وجهة نظر الإدارة والمالكين المسيطرين على القرار في الوحدة الاقتصادية، التي تتمثل في (Durak, 2013, p. 76; Indrawati, 2017, p. 23):

١. هيكل الملكية (Ownership Structure): يؤثر هيكل الملكية على تفضيلات الوحدة الاقتصادية للإفصاح عن المعلومات، إذ يستطيع المساهمون المهتمون بتحقيق 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.

٢. 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, p.77):

أ. حجم المجلس: مع زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة، يزداد اتساع المعلومات المقدمة وتكاملها نتيجة لتنوع الخبرات في المجلس.

ب. استقلالية المجلس: 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. نشاط المجلس: يسمح لأعضاء مجلس الإدارة، مراقبة أنشطة العمليات وجمع المعلومات؛ بما يؤدي إلى علاقة إيجابية منطقية بين نشاط مجلس الإدارة وحجم الإفصاح.

د. تنوع أعضاء مجلس الإدارة: 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.

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

٤. حجم الوحدة الاقتصادية: يعد حجم الوحدة الاقتصادية عامل مؤثر في طريقة عرض التقارير المتكاملة، فحجم الوحدة الاقتصادية، يتناسب طردياً مع الحاجة الى كشف المزيد من المعلومات وتعزيز جودتها.
٥. الربحية وفرص النمو: 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.
٦. الصناعة: 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 وجوده هذه المعلومات يخضع للبيئة التي تعمل بها، فقد تتجه الوحدات الاقتصادية للإفصاح عن معلومات أكثر لتخفيض التكاليف المحتملة على أصحاب المصالح في الحصول عليها.

٣/٤/٢/٢ مفهوم جودة المعلومات في تقارير الأعمال المتكاملة:

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 and Vena, 2019, p. 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 وجوده 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, p. 179)، ويعرفها (Elshaer, 2012, p. 9) بأنها الحالة التي تقي 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، وبتعبير آخر فإن الجودة هي تصور المستفيد عنها، أو هي عقلية تقبل المواصفات وقدرتها على تلبية احتياجاته (Diaz, 2014, p. 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 et al., 2018, p. 490):

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

في 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, p. 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، ومسئول عن إدارة وحماية الموارد المتاحة، وتحقيق أقصى استفادة ممكنة لتحقيق رغبات أصحاب المصالح المختلفة (Songini, et al, 2021, p. 4). وبما أن التقارير المتكاملة هي الشكل الاحداث من تقارير الإفصاح الذي يعتمد على ما تقدمه الإدارة من معلومات؛ فإن ذلك يجعل من الصعب التأكد منها نتيجة عوامل عدة يمكن اختصارها بالآتي (Songini, et al, 2021, p. 4):

١. الطبيعة غير الملموسة لجودة المعلومات، وتعني أنه من الصعب وصفها وتحديد ما يريده المستفيد منها.
٢. إن عدم التجانس بين المعلومات يؤدي إلى صعوبة تقييمها؛ التي يمكن أن تغير أهميتها النسبية بسرعة.
٣. 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, p. 15).

ولكي تتحقق جودة المعلومات المحاسبية، يجب ان تتمتع بخصائص رئيسة تتضمن ما يلي (Dalcin, 2015, p. 46):

- ١- الدقة: مستوى صحة وموثوقية البيانات وما إذا كانت البيانات المتاحة تعكس حقيقة النشاط.
- ٢- المصادقية: درجة اعتبار البيانات حقيقية وموثوقة.
- ٣- الاكتمال: قدرة نظام المعلومات على تمثيل كل حالة ذات معنى في النظام الممثل.
- ٤- الاتساق: عدم وجود تناقضات واضحة في قاعدة البيانات.
- ٥- المرونة: القدرة على تغيير الرؤية من أجل تلبية الطلبات الجديدة لمستخدميها.
- ٦- الملاءمة: قابلية البيانات للتطبيق والاستفادة منها في معالجة مشكلة ما، والدرجة التي تلبى بها المعلومات المقدمة احتياجات مستخدميها.
- ٧- التوقيت المناسب: حداثة البيانات فيما يتعلق بالمهمة المستخدمة من أجلها، التي تتأثر بعاملين رئيسين هما سرعة تحديث البيانات، والوقت الفعلي لاستخدام البيانات.

٣. الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث:

١/٣ دراسة (Haji & Anifowose, 2016)، بعنوان:

“Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter?”

هدفت هذه الدراسة الي اختبار دور لجان المراجعة كوظيفة تأكيد داخلية في ممارسات تقارير الأعمال المتكاملة. وقد قامت هذه الدراسة بفحص التقارير المتكاملة ل ٢٤٦ شركة كبيرة في جنوب افريقيا على مدار ٣ سنوات خلال الفترة من ٢٠١١ الي ٢٠١٣.

وقد توصلت الدراسة الي النتائج الآتية:

١. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين فعالية لجان المراجعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٢. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين سلطة لجان المراجعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٣. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد اجتماعات لجان المراجعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٤. عدم وجود علاقة بين استقلالية لجنة المراجعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٥. عدم وجود علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وجودة تقارير الأعمال المتكاملة.

٢/٣ دراسة (Chariri & Januarti, 2017)، بعنوان:

“Audit committee characteristics and integrated reporting: Empirical study of companies listed on the Johannesburg stock exchange”

هدفت هذه الدراسة الي اختبار أثر خصائص لجان المراجعة (الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة، واستقلالية لجنة المراجعة) على تقارير الأعمال المتكاملة. وقد تم استخراج البيانات المستخدمة في هذه الدراسة من تقارير الأعمال المتكاملة ل ٥٨ شركة صناعية مدرجة في سوق الأوراق المالية لجوهانسبرج وذلك لعام ٢٠١٤.

وتوصلت الدراسة الي النتائج الآتية:

١. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ومستوي وجودة الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة.
٢. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة ومستوي وجودة الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة.
٣. ولم تتوصل الدراسة الي وجود علاقة بين استقلالية لجنة المراجعة ومستوي وجودة تقارير الأعمال المتكاملة.

٣/٣ دراسة (Velte, 2018)، بعنوان:

“Is audit committee expertise connected with increased readability of integrated reports: Evidence from EU companies?”

هدفت هذه الدراسة الي تحليل أثر الخبرة المالية والخبرة بجوانب الاستدامة لأعضاء لجان المراجعة (أي مجتمعة وبشكل منفصل كأفراد) على سهولة قراءة التقارير المتكاملة. وقد أجريت الدراسة على عينة من المؤسسات العامة في لاتحاد الاوروبي والمدرجة ضمن قاعدة البيانات التابعة للمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة، وذلك خلال الفترة ما بين ٢٠١٤ و ٢٠١٦، وبلغ اجمالي المشاهدات السنوية ٢١٥ مشاهدة. وقد قام الباحث باستخدام تحليلات الارتباط والانحدار لاختبار فروض الدراسة.

وتوصلت الدراسة الي النتائج الآتية:

١. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة وسهولة قراءة التقارير المتكاملة.
٢. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين الخبرة بجوانب الاستدامة لأعضاء لجان المراجعة وسهولة قراءة التقارير المتكاملة.
٣. وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية أكبر بين اجتماع نوعي الخبرة لدي أعضاء لجان المراجعة وسهولة قراءة التقارير المتكاملة.

٤/٣ دراسة (محمد، ٢٠١٨)، بعنوان:

"تفسير العلاقة بين هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وبين عدم شفافية واستمرارية الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المشتركة"

هدفت هذه الدراسة الي تفسير العلاقة بين نمط الملكية الحكومية وخصائص كلا من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وبين عدم شفافية واستمرارية الأرباح وذلك بالتطبيق على الشركات المشتركة المصرية والتي تشارك في ملكيتها الدولة من خلال الشركات القابضة التابعة لبعض الوزارات.

واعتمد الباحث على أسلوب الدراسة التطبيقية، حيث تم بناء نموذج الدراسة باستخدام (٦) متغيرات مستقلة تمثل الملكية الحكومية وخصائص كلا من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ومتغيرين تابعيين هما عدم شفافية الأرباح واستمرارية الأرباح ومتغيرين رقابين هما حجم الشركة والرافعة المالية، وتم اجراء الاختبارات الإحصائية بالاعتماد على بيانات عينة عشوائية من الشركات المشتركة بلغت (٣٧) شركة من عدة قطاعات اقتصادية بإجمالي مشاهدات (٢٢٧) مشاهدة خلال سلسلة زمنية من (٢٠٠٧ الى ٢٠١٧)، وتم استخدام مصفوفة الارتباط سبيرمان والانحدار اللوجستي لاختبار فروض الدراسة.

وتوصلت الدراسة الي النتائج الآتية:

١. التزام الشركات المشتركة بقواعد الحوكمة المصرية الخاصة بشروط تكوين مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
٢. انخفاض عدم شفافية الأرباح في هذه الشركات وتحقق استمرارية في أرباحها.
٣. وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين هيكل الملكية الحكومية وعدد أعضاء المجلس الممثلين لهذه الملكية وحجم الشركة وبين استمرارية الأرباح بالشركات المشتركة.
٤. لا يوجد تأثير معنوي لهيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على عدم شفافية الأرباح.

٥/٣ دراسة (أحمد وآخرون، ٢٠١٩)، بعنوان:

"دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة تقارير الأعمال المتكاملة: دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة وأهداف التقارير المتكاملة ومحتواها المعلوماتي، والتعرف على المزايا والتحديات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة، ودورها كمحدد لتقييم قدرة المنشأة على خلق القيمة خلال المدى القصير والمتوسط والطويل، وكذلك دراسة أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على جودة التقارير المتكاملة، وذلك على عينة مكونة من ٧٥ شركة من الشركات المدرجة ببورصة جوهانسبرج بجنوب أفريقيا والمنشور تقاريرها المتكاملة عام ٢٠١٦ حيث تم تصميم عدد (٦) مؤشرات لقياس مستوى الجودة في التقارير المتكاملة من منظور عدد (٦) مجموعات من أصحاب المصالح.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للآليات الداخلية لحوكمة الشركات متمثلة في مجلس الإدارة ولجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية على جودة التقارير المتكاملة. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير للمتغيرات الرقابية متمثلة في حجم الشركة وحجم مكتب المراجعة على جودة التقارير المتكاملة.

٦/٣ دراسة (Raimo et al., 2020)، بعنوان:

"Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر خصائص لجان المراجعة (المتتمثلة في حجم لجنة المراجعة، استقلال لجنة المراجعة، الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، عدد اجتماعات لجنة المراجعة) على جودة تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك على عينة مكونة من ١٢٥ شركة دولية قامت بنشر تقارير الأعمال المتكاملة في عام ٢٠١٧.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١. وجود أثر إيجابي لحجم لجنة المراجعة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٢. وجود أثر إيجابي لاستقلال لجنة المراجعة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٣. وجود أثر إيجابي لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.
٤. عدم وجود أثر للخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة على جودة تقارير الأعمال المتكاملة.

٧/٣ دراسة (عبد الجليل والطيري، ٢٠٢١)، بعنوان:

تقييم أثر تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية التقليدية للمصارف الليبية للحد من إدارة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية وتطبيقية

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية التقليدية للمصارف الليبية، وذلك من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية للمصارف الليبية في تقرير سنوي أو فترتي واحد متكامل يقدم إلى الأطراف اصحاب المصلحة، وسعت الدراسة إلى الاجابة على السؤال الذي يمثل مشكلة الدراسة وينص على: ما هو أثر تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية التقليدية للمصارف الليبية؟

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقارير الأعمال المتكاملة وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية التقليدية للمصارف الليبية للحد من إدارة الأرباح المحاسبية.

٨/٣ دراسة (ظاهر ومهداوي، ٢٠٢٢)، بعنوان:

"اعتماد التقارير المتكاملة "IR" كآلية لتعزيز جودة الإفصاح المعلوماتي وحوكمة الشركات من وجهة نظر معدي تقارير الأعمال"

هدفت الدراسة الى معرفة علاقة اعتماد التقارير المتكاملة كآلية لتعزيز الإفصاح المعلوماتي وحوكمة الشركات، وذلك على عينة من معدي تقارير الأعمال ومحافظي الحسابات على مستوى ١٢ شركة تنشط على مستوى ولاية تبسة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

١. أن معدي تقارير الاعمال يدركون أهمية التقارير المتكاملة للتغلب على سلبيات التقارير المالية التقليدية من خلال تعزيز الإفصاح المالي وغير المالي وتفعيل حوكمة الشركات.

٢. تساهم التقارير المتكاملة بربط المعلومات علي المستوى المالي وغير المالي وإعطاء صورة شاملة متكاملة لترسيخ مبادئ الإفصاح والشفافية وتعزيز حوكمة الشركات.

٣. يساعد الإفصاح عن التقارير المتكاملة على الامتثال للمعايير العالمية في انجاز التقارير كما تساعد التقارير أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في اتخاذ القرارات السليمة كما تساعد المستثمرين بتجنب المخاطر وتقييم الأداء المالي وغير المالي وبالتالي اتخاذ أحسن القرارات الاستثمارية.

وأوصت الدراسة بضرورة إنشاء بيئة قانونية، وجهات تنظيمية حكومية ومهنية تساهم في إطار للتقارير المتكاملة يتمشى ومتطلبات الاقتصاد الوطني، الأمر الذي يساهم بزيادة شفافية الشركات، بالإضافة إلى ذلك فإن زيادة محتوى التقارير يساهم في خلق قيمة للشركات على المدى القصير والمتوسط والطويل والحد من المخاطر.

٩/٣ دراسة (Al-Sharawi, 2022)، بعنوان:

Effective Audit Committee and Financial Reporting Quality: The Mediating Effect of Audit Quality: Evidence from KSA

هدفت هذه الدراسة إلى فحص التأثير الوسيط لجودة المراجعة على العلاقة بين لجنة المراجعة الفعالة وجودة التقارير المالية، وذلك على عينة من ٧٧ شركة غير مالية مدرجة في سوق الأسهم السعودية خلال الفترة من ٢٠١٤ إلى ٢٠٢١.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة لها تأثير وسيط على العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة (لجنة مراجعة أكبر حجماً، وخبرة مالية، واجتماعات متكررة، وتنوع بين الجنسين، وأعضاء مستقلين) وجودة التقارير المالية، حيث تشير نتائج الدراسة إلى أن التغيير في فعالية لجنة المراجعة يؤدي إلى تغيير في جودة المراجعة، وأن الاختلاف في جودة المراجعة يؤدي إلى تغيير في جودة التقارير المالية. هذه الدراسة لها آثار مهمة على المنظمين وصانعي السياسات وتخفيض تعارض المصالح بين الداخليين والخارجيين من خلال تعزيز مستوى جودة التقارير المالية.

١٠/٣ تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين.

توصل الباحثون من خلال استقراء الدراسات السابقة إلى:

أ. أنه توجد العديد من الأدوار التي يمكن أن تقوم بها لجنة المراجعة في مراجعة التقارير المتكاملة والتي تتمثل في الإشراف على المراجعة الداخلية، كما أنها تلعب دور رئيسي في إدارة المخاطر، كما أنها توفر تأكيد بأن نموذج المراجعة المتكاملة يتم تطبيقه للتأكيد على كل أعمال وأنشطة المنشأة، كما أنها تشرف على عمليات المراجعة الخارجية، وتشرف على مراحل إعداد التقرير المتكامل.

ب. كما توصلت دراسة (Chariri and Januarti, 2017؛ أحمد وآخرون، ٢٠١٩) إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين لجنة المراجعة وجودة التقارير المتكاملة، خاصة حجم لجنة المراجعة والخبرة وعدد مرات الاجتماع والاستقلالية له تأثير قوي على جودة التقارير المتكاملة

١١/٣ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية).

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن للباحثين توضيح أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كما يلي:

١. ندرة الدراسات السابقة التي تناولت دراسة أثر خصائص لجان المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة وخاصة في البيئة الكويتية، وذلك في حدود علم الباحثين.
٢. اختلفت نتائج الدراسات السابقة حول أثر كلا من حجم لجنة المراجعة، استقلال لجنة المراجعة، خبرة أعضاء لجنة المراجعة، عدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٣. من تحليل نتائج الدراسات السابقة يتضح مدي اختلاف وتضارب النتائج حول أثر بعض خصائص لجان المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة وذلك علي مستوي بيئات الأعمال الأجنبية، هذا بالإضافة إلي ندرة الدراسات التي تناولت اختبار العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وجودة الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة الأعمال العربية - في حدود علم الباحث- لاسيما البيئة الكويتية لذلك يسعى هذا البحث الي دراسة واختبار أثر خصائص لجان المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة في البيئة الكويتية في فترة زمنية مختلفة عن الدراسات السابقة، وذلك استكمالاً لمسيرة الدراسات السابقة ولسد الفجوة البحثية.

١٢/٣ العلاقة بين خصائص لجان المراجعة وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة وتطوير فروض البحث

تعد لجنة المراجعة من أهم آليات حوكمة الشركات لدعم مصداقية القوائم المالية، حيث تؤدي وظيفة إشرافية على عملية إعداد التقارير المالية، والتواصل مع المستخدمين من خلال القوائم المالية. ولقد حظيت لجان المراجعة باهتمام المنظمات المهنية الدولية المتخصصة والباحثين، وخاصة بعد حالات الإفلاس والانهيئات المالية، التي طالت أكبر الشركات، في العديد من دول العالم، وفي مقدمتها الولايات المتحدة الأمريكية. ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن ان تلعبه لجان المراجعة في زيادة جودة التقارير المالية، التي تصدرها الشركات، وما لهذا من انعكاس إيجابي على رشد متخذ القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية، والالتزام بمبادئ الحوكمة. وهو الأمر الذي أدى لقيام البورصات الدولية بمطالبة الشركات المسجلة بها بتكوين لجان مراجعة لتدعيم جودة ومصداقية التقارير المالية (سامي، ٢٠٠٩).

إضافة إلى ما سبق، أشارت دراسة (Gan et al., 2013) إلى أن لجنة المراجعة تلعب دوراً هاماً في تحسين حوكمة الشركات. حيث تقوم بحماية مصالح حملة الأسهم سواء فيما يتعلق بممارسات تقرير الأعمال أو الرقابة الداخلية متفقة في ذلك مع دراسة (Allegrini and Greco, 2013). لذلك فإن وجود لجنة المراجعة داخل الشركة يساهم في تحسين وزيادة الإفصاح، كذلك عندما يكون واحد على الأقل من أعضاء لجنة المراجعة عضواً في جهات محاسبية مهنية، مما يساهم في تحسين جودة الإفصاح.

وفي هذا السياق، أصدرت بورصة الأوراق المالية في طهران (Tehran Securities and Exchange Organization (TSEO)) "ميثاق المراجعة الداخلية"، وكذلك "ميثاق لجنة المراجعة" في فبراير ٢٠١٣، وذلك لتحديد الهدف من لجنة المراجعة، سلطاتها، مسؤولياتها، تكوينها، ووظيفة المراجعة الداخلية. وأوضح هذا الميثاق أن لجنة المراجعة تهدف إلى مساعدة مجلس إدارة الشركة في الوفاء بوظيفة الإشراف وكذلك توفير توكيد معقول فيما يتعلق بفعالية إجراءات حوكمة الشركات، إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية؛ جودة التقارير المالية؛ فعالية المراجعة الداخلية؛ استقلالية المراجعين الخارجيين وكذلك فعالية المراجعة الخارجية؛ والالتزام باللوائح والمتطلبات وفقاً لمتطلبات (TSEO, 2013).

كذلك حدد ميثاق لجنة المراجعة الصادر عن (TSEO, 2013) الأدوار الرئيسية للجان المراجعة فيما يتعلق بالتقارير المالية وتشمل: الإشراف على قضايا التقارير المالية الهامة بما في ذلك الأحكام والتقدير المحاسبية، الإجراءات المحاسبية الهامة، والإفصاح عن المعاملات للأطراف ذات الصلة؛ الحصول على تأكيد معقول بشأن إمكانية الاعتماد والتوقيت المناسب للتقارير المالية للشركات؛ الحصول على تأكيد معقول بأن التقارير المالية للشركة تتوافق مع المعايير المحاسبية واللوائح المطبقة؛ الحصول على تأكيد معقول بأن يتم توفير جميع المعلومات اللازمة لمجلس إدارة الشركة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتقارير المالية؛ مراجعة مسودة القوائم المالية قبل الموافقة عليها من جانب مجلس إدارة الشركة، وكذلك التعديلات التي اقترحتها المراجعون الخارجيون (Sultana et al., 2015).

بالإضافة إلى ذلك اتفقت دراستا (Samaha et al., 2015; Ntim, 2017) في التأكيد على الدور الرقابي للجنة المراجعة حيث أشارت دراسة (Samaha et al., 2015) إلى أن لجنة المراجعة تقوم بدور هام في مساعدة مجلس إدارة الشركة في الرقابة والإشراف على سياسة إعداد تقارير الشركة. كما تلعب دوراً هاماً في الوفاء باحتياجات المستثمرين من المعلومات وكألية رقابة على الإدارة العليا. كما أضافت دراسة (Ntim, 2017) أن لجنة المراجعة تلعب دوراً رئيسياً في توفير رقابة متخصصة للمحاسبة، المراجعة، التقرير، وقضايا وممارسات المخاطر داخل الشركة. وذلك في ضوء حقيقة مؤداها أن معظم الفضائح والانهيئات للشركات كانت مرتبطة بقضايا محاسبية أو مراجعة. ومن ثم تعد لجنة المراجعة آلية مساءلة ومتابعة توفر توكيداً فيما يتعلق بسلامة المعلومات المفصح عنها والرقابة الداخلية لكل من مجلس إدارة الشركة وأصحاب المصلحة مع الشركة.

وفيما يتعلق بتقرير لجنة المراجعة، فقد أشارت دراسة (Enofe et al., 2013) إلى أنه يجب الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة، وما يتضمنه من خطوط عريضة لمهامها وانجازاتها ومدى التزامها بمعايير الأداء الموضوعية من قبل الجهات الرقابية، على أن يوضح التقرير المهام التي قامت اللجنة بتنفيذها والصعوبات التي واجهتها خلال الفترة محل الإفصاح. ويجب أن يتم الإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة ضمن التقرير السنوي للشركة، لتقديم معلومات عن المهام التي بذلتها اللجنة، مما يعزز تصورات مستخدمي القوائم المالية عن دور وفعالية لجنة المراجعة. كما يلقي التقرير الضوء على مسئوليات وواجبات لجنة المراجعة، حيث يدعم ذلك مصداقية القوائم المالية. لذا يرى مستخدمو التقارير المالية بأن إدراج تقرير لجنة المراجعة ضمن هذه التقارير يعزز من أهميتها، ويأخذون محتوى هذا التقرير في الاعتبار عند اتخاذ قراراتهم.

وفي هذا النسق، أضافت دراسة (صالح، ٢٠١٧) أنه في الآونة الأخيرة، زاد الطلب على الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي يتضمنها تقرير لجنة المراجعة بصفة خاصة، لما لها من أهمية بجانب المعلومات المالية في تدعيم عملية اتخاذ القرار وإظهار القيمة الحقيقية للشركة. لذلك ينبغي أن يوصل تقرير لجنة المراجعة قدر كبير من المعلومات، وألا يكون التقرير مجرد تلبية للمتطلبات الإلزامية للإفصاح وفقاً للقوانين واللوائح وتعليمات الجهات الرقابية فقط. ولكن يجب أن يحتوي على جميع المعلومات التي تمكن المستثمرين من متابعة استثماراتهم. كما يجب السعي نحو توحيد الحد الأدنى لمحتوى تقرير لجنة المراجعة. كما ألزمت قواعد القيد والشطب لعام ٢٠١٩ الشركات بأن يقوم رئيس لجنة المراجعة فيها بإخطار البورصة والهيئة العامة للرقابة المالية

بملخص التقرير وما يتضمنه من مقترحات وتوصيات ورد مجلس إدارة الشركة عليها، وذلك خلال أسبوعين من تاريخ رد مجلس الإدارة.

ويخلص الباحثون مما سبق، إلى اتفاق معظم الدراسات السابقة على أهمية لجنة المراجعة ودورها الرقابي، وخاصة بعد حالات الإفلاس والانهيئات المالية، التي طالت أكبر الشركات، في العديد من دول العالم. بالإضافة إلى دورها في تحسين حوكمة الشركات وحماية مصالح حملة الأسهم سواء فيما يتعلق بممارسات تقرير الأعمال أو الرقابة الداخلية. ولذا أصبح إلزامياً على الشركات كبيرة الحجم تكوين لجنة المراجعة وإعداد تقرير خاص بها لكي تقيد في البورصة. كذلك زاد الطلب على الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي يتضمنها تقرير لجنة المراجعة بصفة خاصة، لما لها من أهمية بجانب المعلومات المالية في تدعيم عملية اتخاذ القرار وإظهار القيمة الحقيقية للشركة.

وأشارت دراسة (Haji, 2015) إلى أن فعالية لجنة المراجعة ترتبط بعدة متغيرات تشمل عدد أعضاء اللجنة، استقلال لجنة المراجعة، وعدد اجتماعات لجنة المراجعة. وهذا ما أكدته دراسة (صالح، ٢٠١٧) حيث أوضحت أن نجاح لجنة المراجعة في القيام بمسؤولياتها ومهامها يتطلب توافر مجموعة من الخصائص في أعضائها تمكنهم من أداء أعمالهم بكفاءة وفاعلية، ومن ثم تحقيق أهداف اللجنة. ومن أهم هذه الخصائص؛ أن يتمتع أعضائها بالاستقلالية التامة عن الإدارة، أن يكونوا على قدر من التأهيل العلمي والخبرة المهنية، أن يتناسب عدد الأعضاء مع حجم المهام الملقاة علي اللجنة، وأن يجتمع الأعضاء بصورة متكررة، تمكنهم من تقييم مجريات الأمور في الشركة. ولذلك فإن توافر كل هذه الخصائص مجتمعة يؤدي إلى زيادة فاعلية دور لجنة المراجعة وتعظيم المنفعة المتوقعة منها.

وتوصلت دراسة (Haji and Anifowose, 2016; Chariri and Januarti, 2017)؛ نويجي، ٢٠١٧؛ أحمد وآخرون، ٢٠١٩) إلى أنه توجد علاقة إيجابية بين لجنة المراجعة وجودة التقارير المتكاملة، خاصة حجم لجنة المراجعة والخبرة وعدد مرات الاجتماع والاستقلالية له تأثير قوي علي جودة التقارير المتكاملة.

وبناء على ما سبق يتوقع الباحثون أن تؤثر خصائص لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي علي النحو التالي:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخصائص لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

١/٢/٣ أثر حجم لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة

تقوم لجنة المراجعة بالمساهمة في تعزيز مستوى الإفصاح في تقارير الاعمال المتكاملة من خلال توافر عدد كاف من الأعضاء بما يمكنها من الاضطلاع بمسؤولياتها من خلال توفير الموارد الكافية لنظام لجان المراجعة وبما يتناسب مع حجم الشركة وطبيعة المهام الملقاة على أعضاء اللجنة، ويراعى أن يكون حجم لجنة المراجعة مرتبط بخاصيتي الاستقلال والخبرة.

وتشكل لجنة المراجعة من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء، ولا بد أن يكون عدد أعضاء لجنة المراجعة فردى لحسم مسألة التصويت داخل اللجنة، ويجب أن يكون حجم لجنة المراجعة مناسباً

وكافياً بشكل يتيح توافر خبرات ومهارات وقيادات باللجنة وتبادل هذه الخبرات ليحقق في النهاية كفاءة وفاعلية لجان المراجعة.

ويتحدد الحجم المناسب في ضوء طبيعة واحتياجات المنشأة، حيث يكون عدد أعضاء اللجنة مناسباً ليس أقل مما يجب حتى لا يتسبب هذا في عجز لجنة المراجعة عن قيامها بمهامها، وفي نفس الوقت ليس أكثر مما يجب حتى لا يتسبب في وجود تباين في الآراء وصعوبة التوصل إلى اتفاق داخل اللجنة سواء عند المناقشة أو إبداء التوصيات.

من المرجح أن قيام لجنة المراجعة بمهامها في كشف وحل المشاكل المحتملة في عملية تقديم التقارير للمنشآت والبنوك يتوقف على حجم تلك اللجنة، حيث أن وجود عدد أكبر من أعضاء لجان المراجعة يحقق التنوع في وجهات النظر والخبرات والتجارب والمهارات اللازمة لضمان الرقابة الفعالة، وهذا يدل على أن حجم اللجنة هو عامل أساسي للإشراف على نحو كافٍ على ممارسات الإفصاح للمنشآت مما يعزز مستوى الإفصاح الاختياري وبالتالي مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة (Madi et al., 2014, p. 488) و (أحمد وآخرون، ٢٠١٩).

وبناء على ما سبق يتوقع الباحثون أن يؤثر حجم لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الأول على النحو التالي:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لحجم لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٢/١٢/٣ أثر استقلال لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة

يُقاس استقلال لجنة المراجعة بعدد المديرين غير التنفيذيين في اللجنة، وتساعد لجان المراجعة المستقلة على وجود ثقة في القوائم المالية من خلال توافر الحياد والاستقلال في تشكيلها، كما يزيد استقلالها من عدم تحيز أعضاء اللجنة سواء في الاتصال مع الأطراف الأخرى أو المناقشات أو إبداء التوصيات مما يحقق جودة التقارير المالية التي هي هدف أساسي للجنة المراجعة ومحصلة نهائية ناتجة من تفاعل العلاقات بين الأطراف المشتركة في إعداد ومراجعة هذه التقارير (أحمد وآخرون، ٢٠١٩، ص ٩٣٣).

ويري (Madi et al., 2014, pp. 487-488) أن لجنة المراجعة التي تضم أغلبية من المديرين المستقلين توفر الدور الرقابي الفعال الذي يحسن من جودة المعلومات ويعزز من جودة الإفصاح، وأن وجود أعضاء مستقلين يزيد قدرة لجان المراجعة في مراقبة السلوك الإنتهازي للإدارة بشكل فعال، وذلك لأن لديهم فرصة أكبر للرقابة على الإدارة والحد من فرصها لإخفاء المعلومات عن أصحاب المصالح، مما يؤدي إلى زيادة تحفيز الإدارة لتوفير معلومات إضافية في التقارير المالية تكون دقيقة وصحيحة ومن ضمنها معلومات عن المخاطر التي تتعرض لها وبالتالي زيادة مستوى الإفصاح، وذلك لأن الأعضاء المستقلين ليس لديهم أي علاقة اقتصادية أو شخصية مع الإدارة لذلك هم أكثر قدرة للعمل بشكل مستقل وموضوعي عن نفوذ الإدارة، وبالتالي فإن وجود أعضاء مستقلين في لجان المراجعة يؤدي إلى ضمان جودة وشفافية عملية إعداد التقارير المالية، والذي بدوره يقلل من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح، لذلك فإن وجود أعضاء

مستقلين في لجنة المراجعة يؤدي الى زيادة مستوى الإفصاح في التقارير المالية وبالتالي مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة.

ونتيجة لتوافر خاصية الاستقلال لأعضاء لجان المراجعة يؤدي ذلك إلى تزايد مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة وقد يرجع ذلك إلى رغبة الأعضاء المستقلين في الحفاظ على سمعتهم وحماية حقوق أصحاب المصالح والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح، وتطبيق الرقابة الفعالة على الإدارة.

وبناء على ما سبق يتوقع الباحثون أن يؤثر استقلال لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثاني علي النحو التالي:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستقلال لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٣/١٢/٣ أثر خبرة أعضاء لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة

تلقي مسألة الخبرة أهمية خاصة في تشكيل لجان المراجعة والتأكيد على ضرورة دعم لجان المراجعة بالخبرات المتنوعة والمهارات المختلفة، خاصة مع نمو المسؤوليات الاجتماعية وتعدد وتنوع الأنشطة الخاصة في المشروعات.

"وبهدف الرقابة الفعالة على عملية تقديم التقارير المالية للمنشآت والبنوك ينبغي أن يكون أعضاء لجنة المراجعة لديهم خبرة مالية ومحاسبية وذلك لسلامة عملية إعداد التقارير المالية، بحيث تكون قادرة على فهم وتفسير القوائم المالية، كما تؤدي إلى تحديد وتوجيه الأسئلة التي تتحدى الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي مما يؤدي إلى جودة التقارير المالية والحد من إدارة الأرباح. وهذا بدوره سوف يعزز الشفافية وزيادة الإفصاح في التقارير المالية للمنشآت، وبالتالي التخفيف من حدة مشاكل الوكالة المرتبطة بتدفق المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح. وقد أوضحت دراسات كل من (Madi et al., 2014, p. 488; Chariri and Januarti, 2017) وجود علاقة إيجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة وجودة التقارير المالية، ومستوى الإفصاح الاختياري وبالتالي الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة.

حيث تتطلب مسؤولية مجلس الإدارة تجاه التقارير المالية أن يتوفر لديه قدر كبير من المعرفة والخبرة بالأمور المحاسبية والمالية، ولمساعدة المجلس في ذلك تزايد الاعتماد على لجان المراجعة لتتولى تلك المسؤولية نظراً لفاعلية اللجنة وخبرتها اللازمة لضبط جودة التقارير المالية.

وتتمثل الخبرة اللازمة للجنة المراجعة في الخبرة بطبيعة نشاط الشركة والصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ثم الخبرة القانونية من خلال الإلمام بالإحاطة بالقوانين المرتبطة بنشاط المنشأة، وأخيراً الخبرة المالية أو المحاسبية للجنة المراجعة وكل تلك الخبرات لازمة للجنة المراجعة حتى تتمكن من أداء مهامها.

ويتطلب تشكيل لجنة المراجعة أن يكون عضوين على الأقل تتوفر لديها خبرة مالية والمحاسبية اللازمة والتي تساعده على قراءة وفهم القوائم المالية واستيعابها والقدرة على تقييمها،

كما تساعد على تقييم السياسات والمعايير المحاسبية المطبقة ومدى ملائمتها (دليل حوكمة الشركات الكويتي، ٢٠١٣).

وأوضحت لجنة (BRC, 1999, p.7) "بأن الخبرة تقاس بعدد سنوات الممارسة العملية التي قضها الفرد في مجال المحاسبة والتمويل أو أية وظيفة مماثلة، وهذا يعني أن الخبرة تتكون من الخبرة السابقة الناتجة من الممارسة السابقة لوظائف تنفيذية أو إشرافية في مجال إعداد وتحليل وتقديم ومراجعة القوائم المالية أو المعرفة فإنها تعنى المقدرة على قراءة وفهم القوائم المالية".

كما أوضح قانون ساربنز أوكسلي ٢٠٠٢ أن فعالية أداء لجنة المراجعة لدورها الرقابي يعتمد جزئياً على المعرفة والخبرة في الأمور المالية والمحاسبية، وبالتالي عند توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجان المراجعة يؤدي ذلك إلى زيادة مستوى الإفصاح في تقارير الأعمال المتكاملة والتأكد من صحتها وسلامتها. وقد يرجع ذلك إلى معرفة أعضاء المراجعة بالأمور المحاسبية وأكثر فهماً للتقديرات والأحكام التي يقوم بها مراجع الحسابات والفهم الواضح للقوائم المالية ومعرفة إجراءات الرقابة الداخلية.

وبناء على ما سبق يتوقع الباحثون أن تؤثر خبرة أعضاء لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثالث على النحو التالي:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لخبرة أعضاء لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٤/١٢/٣ أثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة

تمثل اجتماعات لجنة المراجعة وسيلة اتصال مباشرة بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي لمناقشة القضايا الخاصة بالمراجعة، كما تعد وسيلة للحصول على المعلومات المناسبة المرتبطة بالقضايا المحاسبية الخلافية بين الإدارة والمراجع الخارجي، وكذلك المعلومات المناسبة عن السياسات المحاسبية والأحكام والتقديرات التي تؤثر على سلامة ودقة القوائم المالية وكذلك مناقشة خطط وبرامج المراجعة والتأكد من مناسبتها والتأكد من الالتزام بالقواعد والمعايير المهنية والتنظيمية (حسن، ٢٠٠٩، ص ص ١١٣-١١٤).

ويعكس عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة مدى نشاط لجنة المراجعة ويعد عدد الاجتماعات عنصر هام في قيام اللجنة بدورها الرقابي والإشرافي، وبالتالي ضمان وتحسين عملية التقارير المالية وزيادة فاعليتها وذلك بشرط ألا تكون تلك الاجتماعات شكلية وأن تتم مع الأطراف التي تقوم بإعداد ومراجعة التقارير المالية.

ويري (Madi et al., 2014, p. 488) أن الاجتماعات المنتظمة تجعل الأعضاء على إطلاع ومعرفة حول قضايا المحاسبة والمراجعة ذات الصلة وبالتالي السماح للأعضاء بالتعبير عن رأيهم حول اختيار المنشأة للمبادئ المحاسبية، والإطلاع على التقديرات. ولهذا السبب، فإن لجان المراجعة التي تجتمع بصورة متكررة خلال العام تكون أكثر نشاطاً، وتوفر لأعضائها فرص أكبر لمناقشة وتقييم القضايا المطروحة أمامها بشأن ممارسات المنشأة عند إعداد التقارير المالية، وأن أربع

اجتماعات على الأقل في السنة لأعضاء اللجنة تساهم بشكل كبير في زيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية وبالتالي مستوى الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

وتمثل عدد الاجتماعات التي تعقدها لجنة المراجعة مقياساً لتحديد فعالية ونشاط اللجنة لأنها تتيح الفرصة لأعضاء اللجنة لمناقشة كافة الجوانب الرقابية والمالية والمحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويتحدد العدد المناسب من الاجتماعات بما يتناسب مع طبيعة المنشأة وطبيعة نشاطها، ويجب أن تجتمع اللجنة دورياً وفقاً لبرنامج اجتماعات محدد وبما لا يقل عن مرة كل ثلاثة شهور، ويتكرر اجتماعات لجان المراجعة بشكل مناسب يجعل اللجنة على علم مستمر بالأمور المحاسبية وإمكانية معالجة مشاكل إعداد التقارير المالية أول بأول.

وعلى رئيس لجنة المراجعة التأكد من توفير كافة البيانات والمعلومات اللازمة لكل عضو للمشاركة بفاعلية في اجتماع اللجنة. وينبغي حضور كل من المراجع الداخلي والخارجي اجتماعات اللجنة لمناقشتها في المشاكل التي تواجه كلاً منهما في حالة الضرورة. وإن لجان المراجعة التي لا تجتمع بصفة دورية ولا تعطي الوقت الكافي في اجتماعاتها وتستقي معظم معلوماتها من الإدارة أو المراجع الخارجي تقل كفاءتها وتفقد الهدف من تواجدها (العبيسي، ٢٠١٠، ص ٦٧).

وبناء على ما سبق يتوقع الباحثون أن يؤثر عدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، لذلك يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الرابع على النحو التالي:

يوجد أثر ذو دلالة احصائية لعدد اجتماعات لجنة المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٤. خلاصة وتوصيات البحث ومجالات البحوث المستقبلية.

أولاً: خلاصة البحث

١ - قدمت الدراسات السابقة أدلة غير متسقة بشأن العلاقة بين خصائص لجان المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة. كما قدمت أدلة متناقضة بشأن علاقة كل من: حجم لجنة المراجعة، واستقلالية أعضاء لجان المراجعة، وخبرة أعضاء لجان المراجعة، وتكرار عدد اجتماعات لجان المراجعة في علاقتها بمستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.

٢ - بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الأول (حجم لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين حجم لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.

٣ - بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الثاني (استقلال أعضاء لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلى عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.

- ٤ - بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الثالث (خبرة أعضاء لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلي وجود علاقة إيجابية معنوية بين خبرة أعضاء لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلي وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلي عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.
- ٥ - بالنسبة لعلاقة المتغير المستقل الرابع (تكرار عدد اجتماعات لجنة المراجعة) بالمتغير التابع، أشارت بعض الدراسات إلي وجود علاقة إيجابية معنوية بين تكرار عدد اجتماعات لجنة المراجعة ومستوي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة، بينما أشارت دراسات أخرى إلي وجود علاقة سلبية معنوية، في حين أشارت مجموعة ثالثة من الدراسات إلي عدم وجود علاقة معنوية بين كلا المتغيرين.

ثانياً: توصيات البحث:

يوصي الباحثون بما يلي:

١. يجب علي هيئة أسواق المال بدولة الكويت اصدار القواعد التي تضمن تشكيل لجان التدقيق للشركات الكويتية من عدد أكبر، حيث أشارت نتائج الدراسة إلي وجود أثر ايجابي ذو دلالة احصائية لحجم لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة ببورصة الكويت.
٢. يجب علي هيئة أسواق المال بدولة الكويت اصدار القواعد التي تضمن تشكيل لجان التدقيق من عدد أكبر من الأعضاء المستقلين أو غير التنفيذيين، حيث أشارت نتائج الدراسة إلي وجود أثر ايجابي ذو دلالة احصائية لاستقلال أعضاء لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة ببورصة الكويت.
٣. يجب علي هيئة أسواق المال بدولة الكويت اصدار القواعد التي تضمن تشكيل لجان التدقيق عدد أكبر من الخبراء وخصوصاً في الجوانب المالية والمحاسبية، حيث أشارت نتائج الدراسة إلي وجود أثر ايجابي ذو دلالة احصائية لخبرة أعضاء لجنة المراجعة علي جودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة ببورصة الكويت.
٤. يجب علي هيئة أسواق المال بدولة الكويت العمل علي تطوير مؤشر لقياس مستوي وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة ببورصة الكويت.
٥. يجب تشجيع إدارات الشركات الكويتية علي تشكيل لجان التدقيق من عدد كافي، مع تشكيل اللجنة من أكبر عدد ممكن من الأعضاء المستقلين أو غير التنفيذيين، مع الحرص علي ضمان تنوع الخبرات بلجان التدقيق، وذلك لأثر هذه الممارسات في تحسين مستوي وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة ببورصة الكويت.
٦. يجب علي إدارات الشركات الكويتية تنظيم ندوات ودورات تدريبية وورش عمل لتوعية مسؤولي الشركة والعاملين ومختلف أصحاب المصالح بأهمية الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة ببورصة الكويت، وذلك لقصور التقارير المالية التقليدية في تقديم صورة كاملة وواضحة عن أداء تلك الشركات.
٧. يجب علي مراقبي الحسابات تنمية مهاراتهم للاستعداد لتقديم خدمات توكيد جديدة، وهي الخدمات المرتبطة بالتوكيد علي تقارير الأعمال المتكاملة ببيئة الأعمال الكويتية.

ثالثاً: مجالات البحوث المستقبلية:

- يقترح الباحثون بعض الدراسات البحثية المستقبلية على النحو التالي:
- ١ - دراسة محددات الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة للشركات المدرجة بالبورصة.
 - ٢ - دراسة أثر فعالية قواعد حوكمة الشركات علي مستوى وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
 - ٣ - دراسة أثر خصائص مجلس الادارة علي مستوى وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
 - ٤ - دراسة أثر تنوع مجلس الادارة وفقاً للجنس علي مستوى وجودة الإفصاح المحاسبي في تقارير الأعمال المتكاملة.
 - ٥ - دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة علي فجوة التوقعات.
 - ٦ - دراسة أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة علي عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية.

٥. قائمة المراجع: أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. أبو هارجة، مها محمد عبده، (٢٠١٣)، نموذج مقترح لآليات حوكمة الشركات لأغراض الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرية ودراسة نظرية وتطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة طنطا.
٢. أحمد، زكريا عبده السيد، (٢٠٠٦)، "مقومات تفعيل دور لجنة المراجعة في تنسيق العلاقة بين آليات الحوكمة في شركات المساهمة المصرية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السادسة والعشرون، العدد الأول، ص ص ٩٠٥ - ٩٤٦.
٣. أحمد، محمد مشرح علي؛ حسن، كمال عبد السلام علي؛ إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد، (٢٠١٩)، دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق جودة تقارير الأعمال المتكاملة: دراسة تطبيقية، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مج ٢٣، ع ٢، ص ص ١-٣١.
٤. الجندي، تامر يوسف عبد العزيز علي (٢٠٠٩)، "تقييم فعالية دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات (دراسة نظرية ميدانية)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.
٥. العيسي، فكري أحمد عبد الملك، (٢٠١٠)، "متطلبات تطبيق آليات الحوكمة في البنوك التجارية العاملة بالجمهورية اليمنية - دراسة نظرية تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
٦. اللائحة التنفيذية لحوكمة الشركات، (٢٠٢٢)، "اللائحة التنفيذية- الكتاب الخامس عشر- حوكمة الشركات"، بورصة الكويت - الكويت.
٧. المومني، محمد عبد الله (٢٠١٠)، "تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان المراجعة وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق سوريا، المجلد ٢٦، العدد الأول، ص ص ٢٣٧ - ٢٧٢.
٨. بيت التمويل الكويتي، دليل حوكمة الشركات، (٢٠١٣).
٩. حسن، يوسف صلاح عبد الله (٢٠٠٩)، "محددات فعالية لجنة المراجعة ودوافع الإدارة التنفيذية العليا في ارتكاب الخداع المحاسبي"، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الحادية والعشرون، العدد الأول والثاني، يناير وأبريل، ص ص ٨٣ - ١٢٧.
١٠. حسين، أسعد مبارك، عجيب، بشيي بكري (٢٠١٨)، "أثر خصائص لجنة المراجعة على عدم تماثل المعلومات المحاسبية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٢، العدد ٢، ص ص ٤٧٠ - ٤٩٥.

١١. خليل، أحمد عبد الله، (٢٠١٩)، استخدام مدخل التقارير المتكاملة في تحسين القياس والإفصاح المحاسبي البيئي، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الثالثة والعشرون.
١٢. زين، يونس، (٢٠١٥)، "أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات"، **مجلة رؤى اقتصادية**، الجزائر، جامعة الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، العدد ٩.
١٣. سامي، مجدي محمد، (٢٠٠٩)، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القواعد المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد (٢)، مجلد رقم ٤٦، ص ص ١٦٧-٢١٠.
١٤. شاهين، محمد أحمد (٢٠١٢)، "نموذج مقترح لدراسة العلاقة بين الخصائص الاستقلالية الخاصة بأعضاء لجان المراجعة وعمليات تعديل القوائم المالية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة القاهرة**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلد ٢، العدد ١.
١٥. صالح، أحمد السيد إبراهيم، (٢٠١٧)، أثر المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن تقرير لجنة المراجعة على جودة قرار الاستثمار في أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية، **رسالة دكتوراة غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
١٦. صحصاح، عصمت أنور حامد (٢٠٠٧)، "دراسة تحليلية لدور المراجعين في حوكمة الشركات - بالتطبيق على البنوك"، **رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس**.
١٧. طاهر، علاء الدين؛ مهداوي، هند، (٢٠٢٢)، اعتماد التقارير المتكاملة "IR" كألية لتعزيز جودة الإفصاح المعلوماتي وحوكمة الشركات من وجهة نظر معدي تقارير الأعمال، **مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال**، المجلد ٥، العدد ٢، ص ص ١٢٣-١٤٢.
١٨. عبد الجليل، فيصل محمد فيصل والطيري، إيناس بوبكر أحمد، (٢٠٢١)، تقييم أثر تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية التقليدية للمصارف الليبية للحد من إدارة الأرباح المحاسبية: دراسة اختبارية وتطبيقية، **مجلة الدراسات الاقتصادية**، مج ٤، ع ١، ص ص ١٩٤-٢٣٤.
١٩. عبد الرحمن، سوزان جمال الدين (٢٠٠٤)، "مدى التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثر ذلك على فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الرابع، ص ص ١٠١ - ١٢٦.
٢٠. عبد الرحيم، نورهان السيد (٢٠٢١)، "استخدام تحليل ومعالجة البيانات الضخمة (Big Data) في تحسين مستوى الإفصاح الإلكتروني عن تقارير الأعمال المتكاملة وأثر ذلك على دقة التنبؤات المحاسبية بأسعار الأسهم في الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية: دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ص ص ٤٧٦ - ٥٥٥.

٢١. عبد العال، محمود موسى (٢٠١٧)، "محددات الإفصاح بتقارير الأعمال المتكاملة وأثر ذلك على نشاط سوق الأوراق المالية: دراسة تجريبية على الشركات المدرجة بالمؤشر المصري لمسئولية الشركات". **مجلة الفكر المحاسبي**، مجلد ٢١، عدد ٤، ص ص ١١١٠ - ١١٤٨.
٢٢. عبد العظيم، سمير إبراهيم (٢٠١٧)، "دور مراقب الحسابات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة ونوع التأكيدات المهنية المطلوبة واختبار مدى قبوله لدى أصحاب المصالح لتقليل فجوة التوقعات: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
٢٣. عبد الفتاح، سعيد توفيق أحمد (٢٠١٣)، "علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية - دراسة إختبارية". رسالة ماجستير بقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ص ص ١ - ١٥٤.
٢٤. عبد الله، خالد حسن الطيب، (٢٠١٠)، فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة، رسالة دكتوراة في المحاسبة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.
٢٥. عرفه، نصري طه؛ مليجي، مجدي مليجي عبد الكريم (٢٠١٠)، "أثر جودة لجان المراجعة على مستوى الإفصاح الاختياري بشركات المساهمة السعودية"، دورية الإدارة العامة، جامعة بنها، كلية التجارة، المجلد ٥٤، العدد ١.
٢٦. كساب، ياسر السيد (٢٠١٢)، "مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لمحددات فاعلية لجان المراجعة بالشركات المساهمة السعودية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، جامعة طنطا، كلية التجارة، المجلد ٢، العدد ٤.
٢٧. محمد، أحمد سليم (٢٠١٨)، "تفسير العلاقة بين هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وبين عدم شفافية واستمرارية الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المشتركة". **مجلة الفكر المحاسبي**، المجلد (٢٢)، العدد (٣)، ص ص ٨٠٦ - ٨٤١.
٢٨. محمد، سلمي الباقي عمر (٢٠١٧)، "دور لجان المراجعة في دعم استقلالية المراجع الداخلي وزيادة كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا
٢٩. مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم، (٢٠١٥)، أثر الإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة علي جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في البورصة السعودية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٩، العدد الرابع، ص ص ١ - ٥٤.
٣٠. موسي، سعاد زغلول عبده، (٢٠١٨)، أثر توكيد المراجع الخارجي علي تقارير الاعمال المتكاملة علي قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

٣١. نويجي، حازم محفوظ محمد (٢٠١٧)، "أثر خصائص لجنة المراجعة علي قيمة الشركة: دراسة تطبيقية علي الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد ٤، ص ص ١٣٤ – ١٧٢.
٣٢. هاشم، اماني هاشم السيد حسن، (٢٠١٢)، "تفعيل دور لجان المراجعة في الحد من المخاطر المصرفية الإلكترونية"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، القاهرة، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد ١.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Allegrini, M. Greco, G. (2013), Corporate boards, audit committees and voluntary disclosure: evidence from Italian Listed Companies, *J Manag Gov.* 17, PP. 187–216.
2. Al-Sharawi, H. H. M. (2022). ffective Audit Committee and Financial Reporting Quality: The Mediating Effect of Audit Quality: Evidence from KSA. **Alexandria Journal of Accounting Research**, Alexandria University, Vol. 6, No. 2, pp. 47-78.
3. Battaglia, M., Bianchi, L., Frey, M., & Passetti, E. (2015). Sustainability reporting and corporate identity: Action research evidence in an I talian retailing cooperative. *Business Ethics: A European Review*, 24(1), 52-72.
4. Blue Ribbon Committee BRC, (1999)," Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees", Stock Exchange (NYSE) and National Association of Securities Dealers (NASD), New York ,P.P. 1067 – 1095, Available online at: [http:// www: Nasdaq.com/about/Blue_Ribbon_Panel.pdf](http://www.Nasdaq.com/about/Blue_Ribbon_Panel.pdf).
5. Boubaker, S., Hamrouni, A., & Liang, Q. B. (2015). Corporate governance, voluntary disclosure, and firm information environment. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 31(1), 89-102.
6. Braiotta Jr., L., (2004), "The Audit Committee Handbook", Fourth Edition, School of Management, **State University of New York at Binghamton**. BRLF (2011), "The Perspectives of Australian Stakeholders on the Business Case for Integrated Reporting", *Discussion Paper*, Available at <http://www.Ske.org.au>.

8. Carol, A. C., Muir, S., & Hoque, Z. (2014). Measurement of sustainability performance in the public sector. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(1), 46-67.
9. Caskey, J., Nagar, V. and Petacchi, P., (2008), "Reporting Bias with an Audit Committee", *Accounting Review*, *Forthcoming*, December, P.P. 1 – 54.
10. Chariri, A and Januarti, I. (2017). Audit Committee Characteristics and Integrated Reporting: Empirical Study of Companies Listed on the Johannesburg stock exchange, *European research studies journal*, 20(4), pp. 305-318.
11. Clarkson, P., Fang, X., Li, Y., & Richardson, G. D. (2010). The relevance of environmental disclosures for investors and other stakeholder groups: are such disclosures incrementally informative?. *Available at SSRN 1687475*.
12. Cooray, T., Gunarathne, A. D., & Senaratne, S. (2020), Does Corporate Governance Affect the Quality of Integrated Reporting?, *Sustainability*, 12(10), pp. 1-30.
13. Cortesi, A., & Vena, L. (2019). Disclosure quality under integrated reporting: a value relevance approach. *Journal of cleaner production*, pp.745-755.
14. Dalcin, E. C. (2015). Data quality concepts and techniques applied to taxonomic databases, Doctoral dissertation, University of Southampton.
15. Diaz, (2014), What is your definition of quality?, Geneva Business, 1-4, <https://www.gbnews.com>.
16. Ding, H., Li, S., Liu, T., & Liu, B. (2014). A literature survey of research on environmental accounting: theoretical review and prospect. *International Journal of Financial Economics*, 2(1), 13-25.
17. 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.
18. Elshaer, Ibrahim,. (2012), What is the Meaning of Quality?, Munich Personal RePEc Archive, <https://mp.ra.ub.uni-Muenchen>.

19. Enofe, Austine O., Edosa Joshua Aronmwan, & Henry Sochima Abadua (2013), "Audit Committee Report in Corporate Financial Statements: Users' Perception In Nigeria", **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, Vol.1, No. 1, pp.16-28, March.
20. Gan, Kin, Zakiah Saleh, Masoud Abessi, & Ching Choo Huang, (2013), "Intellectual capital disclosure in the context of corporate governance", **J. Learning and Intellectual Capital**, Vol. 10, No. 1, pp.52-70.
21. Guthrie, J., Rossi, F. M., Orelli, R. L., & Nicolò, G. (2020). Investigating risk disclosures in Italian integrated reports. *Meditari Accountancy Research*, pp.1-30.
22. Haji, A.A. and Anifowose, M. (2016). "Audit committee and integrated reporting practice: does internal assurance matter?" **Managerial Auditing Journal**, Vol. 31 Issue: 8/9, pp.915-948.
23. Haji, Abdifatah Ahmed, (2015), "The role of audit committee attributes in intellectual capital disclosures Evidence from Malaysia", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 30, No. 8/9, pp. 756-784.
24. IIRC, (2013), THE International <IR> Framework, The International Integrated Reporting Council, UK, pp.1-35.
25. IMA, (2017) Statement of Ethical Professional Practice, Institute of Management Accountants, USA.
26. 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.
27. Iredele, O, O, (2019), Examining the association between quality of integrated reports and corporate characteristics, *Heliyon*, 5(7), e01932.
28. Jensen, J. C., & Berg, N. (2012). Determinants of traditional sustainability reporting versus integrated reporting. An institutional approach. *Business Strategy and the Environment*, 21(5), 299-316.
29. Kılıç, M., & Kuzey, C. (2018). Determinants of forward-looking disclosures in integrated reporting. *Managerial Auditing Journal*, pp.1-31.

30. Klaver, M., & Economics, M. (2017). *Sustainability reporting, integrated reporting, analyst coverage and the cost of equity capital* (Doctoral dissertation, Thesis). Radboud University, Nijmegen).
31. Madi, Hisham Kamel, Zuaini Ishak, Nor Aziah Abdul Manaf, (August 2014), "The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure", International Conference on Accounting Studies, ICAS 2014, 18-19, Kuala Lumpur, Malaysia.
32. Martínez- Ferrero, J., Garcia- Sanchez, I. M., & Cuadrado- Ballesteros, B. (2015). Effect of financial reporting quality on sustainability information disclosure. *Corporate social responsibility and environmental management*, 22(1), 45-64.
33. 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.
34. 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.
35. Mustafa, S. T., Meier, H. H., (2006), "Audit Committees and Misappropriation of Assets: Publicly Held Companies in the United States", CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-Enron World, *Canadian Accounting Perspectives*, Vol. (5), No. (2), P.P. 307 – 333. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=913366>
36. Ntim, Collins G., (2017), "Governance structures, voluntary disclosures and public accountability", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 30 No. 1, pp.65-118.
37. Owen, G. (2013). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. *Accounting Education*, 22(4), 340-356.
38. 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.
39. Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(4), 489-507.
40. Raimo, N., vitolla, F., Marrone, A. and Rubino, M. (2020). Do audit committee attributes influence integrated reporting quality? An agency theory viewpoint. ***Business strategy and the Environment***, Vol. 30, No. 1, pp.522 – 534.
41. 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.
42. Samaha, Khaled, Hichem Khelifb, Khaled Hussainey (2015), "The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: A meta-analysis", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 24, Pp.13:28, Available online at: www.sciencedirect.com.
43. Sarbanes-Oxley Act, Congress USA: Public Law 107–204, Washington D.C., Approved July 30, 2002, Available online at: <http://sec.gov/about/laws/soa2002>.
44. 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.
45. Sultana, Nigar, Harjinder Singh, & J-L. W. Mitchell, (2015), “Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag”, ***International Journal of Auditing***, Vol .19, pp.72–87.
46. Susilowati, D. (2014). Social and Environmental Accounting: A Respons to the Company’s Operational Externalities. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 3, 182-204.
47. Velte, P. (2018). “Is audit committee expertise connected with increased readability of integrated reports: Evidence from EU

- companies?”. *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 16(2), pp. 23-41.
48. 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.
49. Wheeler, D. and Elkington, J. (2001), “The end of the corporate environmental report? Or the Advent of cybernetic sustainability reporting and communication”, *Business strategy and the Environment*, Vol. 10, No. 1, pp.1 – 14.