

## أثر التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

م.م. محمد عبد الكريم حسين  
كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة تكريت  
mohammed.20@tu.edu.iq

### المستخلص :

هدف البحث إلى تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية من خلال التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وبيان مدى أهمية القيمة العادلة في تحقيق هذا التكامل، وقد تم اختبار الفرضيات عن طريق استمارة الاستبيان المعدة لهذا الغرض، والتي وزعت على أفراد العينة المتكونة من معدي التقارير المالية ومستخدمي هذه التقارير، وكانت النتائج ايجابية لعملية الاختبار، وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج وكان من أهمها: أصبحت عملية التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية هدفاً طبيعياً نتيجة التطور الكبير الذي حدث في مجال تكنولوجيا المعلومات ونظرية القرارات، تؤدي عملية التكامل إلى الجمع بين المقاييس المالية وغير المالية مما يؤدي ذلك إلى تطوير نظم تقييم الأداء وتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، تلعب القيمة العادلة دوراً كبيراً في تعزيز عملية التكامل بين نظامي المحاسبة.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، القيمة العادلة، المحتوى المعلوماتي.

### Abstract :

The research aimed to improve the Information content quality of the financial reports through the integration of financial accounting and management accounting. explain of the importance of fair value in achieving such integration. The hypotheses tested through the questionnaire prepared for this purpose. Which distributed to the sample of financial reporting preparers and users of these reports. The results were positive for the testing process, and the research reached a range of results and the most important: The process of integration between financial accounting and management accounting is a natural goal as a result of the great development in the field of information technology and the decisions theory. The integration process leads to a combination of financial and non-financial measures which lead to The development of performance evaluation systems and improve the information content quality of financial reports. Fair value plays a major role in Enhanced process the integration between the two accounting systems.

**Keywords:** financial accounting, management accounting, fair value, information content.

### المقدمة :

لقد حاز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية على مكانة مهمة وأساسية في دراسات وكتابات الباحثين، وحتى المنظمات المهنية والأكاديمية المعنية بمراقبة وتطوير الوظيفة المحاسبية، ويعود السبب في ذلك إلى كونه يعد احد الأركان الأساسية لتنشيط سوق الأوراق المالية، إلى جانب حاجة الأطراف الداخلية والخارجية إلى المعلومات الصحيحة والكافية والشاملة، وقد تم تقديم الكثير

من الأفكار والمناهج الساعية لتطوير جودة هذا المحتوى، حيث حاول البعض تطوير جانب القياس المحاسبي كخطوة هادفة للتحسين، في حين اهتمت دراسات أخرى بتطوير تقنيات تقع ضمن المحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية بهدف تحقيق الغاية المنشودة ممثلة بتحسين الجودة. وفي ضوء ما تقدم سيعمل الباحث على بيان أسس التكامل بين النظامين (نظام المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية)، والتي أوجدتها توجهات المنظمات المهنية والأكاديمية في توحيد القياس المحاسبي بين النظامين في ظل معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) التي تركز في اغلب معاييرها على القيمة العادلة، مما يوفر الأساس الموحد بين النظامين في القياس الذي يدعم تبادل المعلومات والتغذية العكسية بينهما، فضلاً عن الاستفادة من الخصائص النوعية لمعلومات كلا النظامين سويةً. ليكون هذا التكامل نقطة الانطلاق الأساسية لتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

### المحور الأول: الدراسات السابقة ومنهجية البحث

أولاً: الدراسات السابقة

١. دراسة (Seyfert, et al., 2006)، بعنوان:

#### **Increasing Convergence Between the Recognition of an Intangible Asset for Financial Reporting Purposes and Strategic Management Accounting and Project Management Techniques.**

هدفت الدراسة إلى عرض احد مجالات التقارب بين المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، وبينت ذلك من خلال إيجاد نقاط التقارب بين الاعتراف بالأصول وانخفاض قيمتها لأغراض نظام المحاسبة المالية (FA) من جانب، والأساليب والطرق المستخدمة في إدارة أي مشروع تسعى الشركة للاستثمار فيه سواء أكان منتجاً معيناً أو خطأ إنتاجياً أو خدمة ما، والتي تتضمن إدارة التكاليف الخاصة به خلال دورة حياته من جانب آخر، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: أن رسمة تكاليف ما قبل الإنتاج وإطفاءها في قائمة الدخل خلال الحياة المتوقعة للمنتج لا تتوافق مع الإطار المحاسبي فقط، بل تتوافق أيضاً مع معيار المحاسبة الدولية (IAS:38)، أن معيار المحاسبة الدولي (IAS:38) الأصول غير الملموسة يدعم التحرك نحو تكاليف دورة حياة المنتج (LCC)، وعليه فإن مفاهيم التقييم سوف تتقارب ما بين نظام المحاسبة المالية (FA) ونظام المحاسبة الإدارية (MA).

٢. دراسة (الأرضي، ٢٠١٢)، بعنوان: دور المقاييس غير المالية الناتجة عن التكامل بين المحاسبة المالية والإدارية في تطوير التقارير المالية.

هدفت الدراسة إلى تطوير التقارير المالية من خلال التكامل بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية لغرض الاستفادة من إمكانية توفير المقاييس غير المالية والإفصاح عنها خارجياً كمقاييس لتقييم الأداء، ثم حددت هذه المقاييس في إطار يضمن اتساقها وقابليتها للمقارنة، وأكدت الدراسة على ازدواجية العلاقة بين نظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية خاصة مع انتشار استخدام التقنيات الحديثة لـ لنظام المحاسبة الإدارية في بيان مدى قدرة الشركة على خلق القيمة، كتقنية مقاييس الأداء المتوازن والمحاسبة عن تكاليف النشاط وإدارة الوقت وغيرها، وتعتبر هذه التقنيات ذات أهمية في تلبية احتياجات المديرين من المعلومات (استخدام داخلي) والمساهمين (استخدام خارجي). وحددت الدراسة أهم أهداف التكامل في الاستفادة الخارجية من معلومات نظام المحاسبة الإدارية بما يؤدي إلى تطوير التقارير المالية، حيث يدعم هذا التكامل (بناء تنبؤات أكثر دقة؛ تقييم احتمالية الأحداث المستقبلية؛ زيادة كفاءة عمليات تقييم الأداء نتيجة توفير المقاييس غير المالية؛ تفهم ظروف المنافسة وبيئة عمل الشركة بحيث تكون المعلومات محددة وكاشفة لتأثير الأحداث على الوظائف الإدارية)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن هذا التكامل يدفع باتجاه بناء نظم تقييم أداء متطورة تجمع بين المقاييس

المالية وغير المالية، ويمكن اعتماده كمدخل لتطوير التقارير المالية لأنه يوفر العديد من المزايا والآثار الإيجابية.

٣. دراسة (أبو يوسف، ٢٠١٣)، بعنوان: إطار مقترح لتحقيق حوكمة فعالة للشركات من خلال التكامل بين نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات المحاسبة الإدارية لأغراض سد الفجوة بين التكلفة والقيمة.

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح للإفصاح المحاسبي الإجمالي من أجل تفعيل حوكمة الشركات من خلال التكامل بين نظام معلومات المحاسبة الإدارية ونظام معلومات المحاسبة المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: أن التكامل بين الإفصاح والشفافية عن أداء الإدارة الاستراتيجي مع الإفصاح المالي قصير الأجل يعطي التقارير المالية الخارجية بعدين وهما البعد الأول تحليلي حيث تعرض المعلومات المحاسبية عن المركز المالي ونتائج الأعمال والبعد الثاني رقابي على مدى الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح بالشركة، وذلك من أجل تحقيق حوكمة شركات فعالة، وأوصت الدراسة بضرورة الكشف عن قصور التشريعات في توفير فرص المنافسة العادلة، ومحاولة وضع حلول أمام المشروع لمعالجة هذا القصور، وإصدار قوانين جديدة تتلاءم مع الضوابط الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات.

٤. دراسة (Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2013)، بعنوان:

**On the Convergence of Management Accounting and Financial Accounting - the Role of Information Technology in Accounting Change.**

هدفت الدراسة إلى توضيح عملية التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في ظل التطور في تكنولوجيا المعلومات، وبينت الدراسة أهم مظاهر وصور تكنولوجيا المعلومات وصنفتها إلى مجالين (التقني والتكنولوجي، السلوكي والتنظيمي)، حيث تعمل تكنولوجيا المعلومات كوسيلة أو أداة للربط والتكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وبينت الدراسة أيضاً أن التحول من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة نتيجة تبني معايير (IFRS) من الدوافع الرئيسية لهذا لتقارب، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: أن التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية يحدث في مجال التقني والتكنولوجي قبل أن يحدث في مجال السلوكي والتنظيمي ولتكنولوجيا المعلومات الدور الفاعل في كلا المجالين، حيث تمتد تأثيراتها إلى النطاق العقلي والذهني لموظفي الشركة من خلال التأثير في إدراكهم ومعرفتهم، والتي ستؤدي بالنتيجة إلى التغيير في أنماط تفكيرهم وزيادة سرعة ومرونة إنجازهم للأعمال.

٥. دراسة (Dani & Beuren, 2014)، بعنوان:

**Integration Level of Financial and Management Accounting Systems with the Accounting Convergence Process and the Effectiveness of Controllership.**

هدفت الدراسة إلى قياس مستوى التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وبينت الدراسة عملية التكامل مع دور المعايير الدولية (IFRS) في تحقيق هذا التكامل ومن ثم انعكاسه على وظيفة الرقابة في الشركات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن معايير (IFRS) أثرت على وظيفة الرقابة بطريقتين، الأولى داخلياً حيث تم تكيف التقارير التي تنتجها نظم الرقابة مع محددات هذه المعايير، والثانية حيث تشير التغييرات إلى أنه بدلاً من استخدام قاعدة البيانات المحاسبية المنفصلة يمكن استخدام قاعدة البيانات التي تمثل لهذه المعايير، أصبحت معلومات التقارير المالية الناتجة عن قاعدة البيانات الجديدة والمصممة وفقاً لمعايير (IFRS) أكثر تكاملاً وملاءمةً ومن ثم يمكن للمراقب استخدامها ونقلها إلى مديري الشركات، عززت معايير (IFRS) من مستوى التكامل بين النظامين ومن فعالية وظيفة الرقابة لاسيما فيما يتعلق بجودة الخدمات الرقابية وثبات اللغة المالية وتأثير خدمات المراقبين في قرارات المديرين.

٦. دراسة (Schmidt, 2015)، بعنوان:

### **Integration of Management Accounting and Financial Accounting- Empirical Evidence From German IFRS 8 Segment Reports, Work Paper of Conference.**

هدفت الدراسة إلى تحليل درجة التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في المستويات العليا للهيكل التنظيمي للشركات، وبينت الدراسة من خلال تحليلها للدراسات السابقة أن اغلب الدراسات قد ركزت على تعقيد الشركات وكانت النتائج مختلفة فيما بينهم، لذا حاولت هذه الدراسة وضع فرضيتين مختلفتين من تعقيد الشركات أولهما التعقيد في الهيكل التنظيمي للشركات، والثاني ارتباط الشركة بالمعاملات الدولية، وتم اختبار الفرضيتين باستخدام معيار (IFRS: 8) التقارير القطاعية على عينة من الشركات الألمانية المدرجة في البورصة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن معيار (IFRS: 8) التقارير القطاعية يعد من العوامل المهمة لتحقيق التكامل فيما بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، كما أكدت الدراسة على وجود علاقة ايجابية بين التكامل والشركات الأكثر تعقيداً في الهيكل التنظيمي، في حين كانت العلاقة غير ايجابية مع الشركات ذات التعاملات الدولية.

**ثانياً: منهجية البحث**

**مشكلة البحث :**

ما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث الرئيسة بالتساؤل الآتي:

هل هناك تأثير معنوي للتكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية؟، وهل يختلف هذا التأثير باختلاف الأفراد المبحوثين (معدّي التقارير، مستخدمّي التقارير)؟.

**أهمية البحث**

يستمد هذا البحث أهميته من كل مما يأتي:

١. الكشف عن أهمية التكامل بين نظامي المحاسبة والوقوف على أهم مزاياه.
٢. توجه الاهتمام نحو القيمة العادلة، والعمل بمقتضاها، وهذا ما توكده معايير (IFRS).
٣. توجه الاهتمام نحو تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

**هدف البحث**

يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي كما يلي:

١. التعريف بمفهوم التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.
٢. التعريف بمفهوم القيمة العادلة وفق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).
٣. التعريف بدور القيمة العادلة في تحقيق التكامل بين نظامي المحاسبة.
٤. مدى تأثير التكامل في تحسين وتعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

**فرضية البحث**

لغرض الإجابة عن التساؤل الرئيس للبحث والذي يمثل المشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها تم صياغة الفرضيات الآتية:

١. هناك تباين من وجهة نظر المبحوثين حول التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.
٢. هناك تباين من وجهة نظر المبحوثين حول جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
٣. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
٤. هناك تأثير ذو دلالة معنوية للتكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٥. يختلف تأثير التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية باختلاف الأفراد المبحوثين (معدّي التقارير، مستخدمّي التقارير).

#### أساليب جمع البيانات

اعتمد البحث على منهجين من مناهج البحث العلمي هما:

١. **المنهج الوصفي:** اعتمد الباحث على الأدبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري وذلك من خلال الرسائل الجامعية وبحوث ومؤتمرات علمية وكتب ومقالات وأبحاث من المواقع الالكترونية عربية وأجنبية.

٢. **المنهج التطبيقي:** اعتمد الباحث على استخدام استمارة الاستبيان لما تتميز به الاستمارة من توفير للوقت والجهد وتغطية حجم العينة في فترة زمنية معقولة، وتم تحليل الإجابات واختبارها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS: Ver. 24).

### المحور الثاني: أهمية التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

#### أولاً: مفهوم التكامل

أصبحت عملية التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية هدفاً طبيعياً نتيجة التطور الكبير الذي حدث في مجال تكنولوجيا المعلومات ونظرية القرارات، وتلافياً للمعوقات والانتقادات التي تحيط بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، كان لا بد من القضاء على ذلك من خلال التكامل بينهما والخروج بنظام محاسبي متكامل يخدم جميع الأطراف ذات العلاقة، ولقد عرف (عبدالمالك، ٢٠٠٣، ٨٣) عملية التكامل بأنها إنتاج المعلومات لاتخاذ القرارات بدون تحديد نطاق فئات المستفيدين من المعلومات وبدون تحديد مجال ضيق لإنتاج المعلومات كالمحاسبة المالية فقط أو المحاسبة الإدارية فقط. كما عرف (محمود، ٢٠١٧، ٨٧) التكامل بأنه ظاهرة معاصرة تتكامل بموجبها إجراءات العمل تجاه التغييرات الطارئة، حيث يتبادلان الأدوار لمواجهة، فتنشأ بينهما روابط واتصالات جديدة تؤدي إلى تفاعلها مع بعضهما البعض، وتتأثر هذه الروابط والاتصالات عادةً بتكنولوجيا المعلومات وتصبح أكثر وضوحاً من خلال نظم المعلومات، كما وتتجسد مظاهره ونتائج بشكل رئيس في جميع عناصر المحاسبة (العمليات المحاسبية؛ منتجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية؛ الطرق والمعايير المحاسبية؛ نظم المعلومات المحاسبية).

ونتيجةً للتغيرات التي أحدثتها عملية التكامل فإن تعريف المحاسبة التقليدي قد اختلف كلياً، فقد عرفت المحاسبة في ظل التكامل على أنها نظام لقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية اللازمة لاتخاذ وتقييم القرارات. ويعتمد التكامل أيضاً في التركيز على علاقة المعلومات المحاسبية مع نماذج القرارات، وهذا الدمج يجعلنا نتقابل أيضاً مع علوم أخرى وهي علوم نظرية القرار، نظرية التوصيل، اقتصاديات المعلومات. ولتطبيق مفاهيم اقتصاديات المعلومات على القياس المحاسبي فإن النموذج المحاسبي يستخدم التكلفة والعائد كمعيار لتقييم المعلومات، وهذا التكامل أيضاً يجعلنا نرتبط بالملاءمة وإمكانية التحقق والخلو من التحيز كمعايير لاختيار المعلومات، ومن ثم فإن هذه المعايير تحدد خصائص المعلومات من حيث الجودة وترتبط بالملاءمة بنوع المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات على أساس ربط المحاسبة بمدخل اتخاذ القرارات. وفي ظل هذا التكامل أيضاً فإن القياس المحاسبي يتوسع مفهومه ليشمل القياس النقدي، القياس بالكميات، وتوفير القياسات المختلفة طبقاً لمفاهيم التكلفة المختلفة. وسوف يعتمد التوصيل على معيار التوقيت المناسب لمتخذ القرار، وهذا الربط والتكامل سوف يؤدي بنا إلى تحقيق التكامل في عناصر البناء النظري. (فراج، ١٩٩٤، ٩٦٣)

ويرى الباحث أن عملية التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية هي عملية تطوير للتقارير المالية وذلك من خلال إنتاج معلومات محاسبية أو غير محاسبية مالية أو غير مالية ثم تقديمها على شكل تقارير تخدم جميع الأطراف الداخلية والخارجية.

## ثانياً: أهداف التكامل ومزاياه

سعت العديد من المنظمات المهنية والأكاديمية إلى إجراء عملية التكامل بين نظامي المحاسبة بهدف معالجة الانتقادات الموجهة لكل منهما والجمع بين مزاياهما، ولتحقيق مجموعة من الأهداف التي تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية، وحددها (الأرضي، ٢٠١٢، ٣٢٩) بتفهم ظروف المنافسة وبيئة العمل التي تعمل بها الشركات على أن تقدم المعلومات بشكل منهجي ومنظم وأن تكون محددة وكاشفة لتأثير الأحداث على الوظائف الإدارية، زيادة كفاءة عمليات تقييم الأداء من خلال توفير المقاييس غير المالية، تقييم احتمالية الأحداث المستقبلية وبناء تنبؤات أكثر دقة.

وهناك العديد من المزايا التي يمكن أن تتحقق من عملية التكامل بين النظامين التي تسهم وبشكل مباشر في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وهذه المزايا حددها كل من (الأرضي، ٢٠١٢، ٣٣٠-٣٣٣)، (عبدالملك، ٢٠٠٣، ٨٣) بما يلي:

١. السيطرة على شبكات الأعمال، حيث تعتبر الشراكة التجارية واتجاه الشركات الكبيرة للسيطرة على الصغيرة جزءاً مهماً في بيئة الأعمال الحالية، واقترن ذلك بإتباع محاسبة السجلات المفتوحة من خلال تبادل المعلومات الخاصة بهما، سواء معلومات ومقاييس مالية أو غير مالية من أجل بناء فهم مشترك ومتعلق بدورة حياة وربحية المنتجات.

٢. إتاحة التقارير التي يستخدمها المدراء عند اتخاذ قراراتهم للاستخدام الخارجي مما يضمن عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستخدمين كأحد أهم مكونات التطوير المقترح للتقارير المالية.

٣. فهم طبيعة استراتيجيات الشركة وبيان الأهداف التي تكفل تنفيذها ووضع مقاييس لهذه الأهداف.

٤. بناء نظم حوافز أكثر عدالة من خلال الاعتماد على المقاييس غير المالية التي يكون لها دور كبير في بيان التقدم في أداء الأعمال ومستوى تنفيذ الاستراتيجيات المتبعة.

٥. مواجهة حالة عدم التأكد المحيطة ببيئة الأعمال من خلال الاعتماد على نظم تقييم أداء متطورة لبناء التوقعات المستقبلية فيما يتعلق بمتغيرات النشاط، وهو ما يحققه التوسع في استخدام المقاييس غير المالية.

٦. يحقق التكامل تطويراً في نظم المعلومات، لا سيما وأنه أصبح هدفاً تسعى إليه الشركات في ظل استخدام الحاسبات الالكترونية والتطور الكبير في شبكات الأعمال، لأنه يحقق التناسق ويفضي على التضارب والازدواج في وظائف تشغيل البيانات.

٧. يسهم التكامل في إنتاج مختلف المعلومات، بحيث يتعدى مجال إنتاجها نطاق المحاسبة المالية فقط أو المحاسبة الإدارية فقط، ومن دون تحديد نطاق فئات المستخدمين.

٨. يساعد التكامل على تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية.

٩. يساعد النظام المحاسبي المتكامل على تحسين أدوات الاتصال وتطوير مفهوم ونطاق الوظيفة المحاسبية وأساليب إعداد ومعالجة البيانات وتسهيل تدفق المعلومات.

١٠. يساعد النظام المحاسبي المتكامل على توفير المعلومات المالية وغير المالية ومقاييس الأداء المختلفة والتقارير الإضافية التي يقدمها نظام معلومات المحاسبة الإدارية.

## ثالثاً: آليات وإجراءات تحقيق التكامل

هناك ثلاث آليات أساسية يستند إليها التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وهذه الآليات هي:

١. بناء أو تصميم قاعدة بيانات موحدة: أكدت العديد من الدراسات على إمكانية تحقيق التكامل بين نظامي المحاسبة من خلال تصميم قاعدة بيانات موحدة للوصول إلى نظام معلومات متكامل يحقق الغرض المنشود من التقارير المالية، ومن هذه الدراسات دراسة (فراج، ١٩٩٤)، (Ansari & Euske, 1995)، (إبراهيم، ٢٠٠٣)، (عبدالملك، ٢٠٠٣)، (أبو يوسف، ٢٠١٣)، (Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2013)، (محمود، ٢٠١٧).

٢. التوسع في استخدام معلومات المحاسبة الإدارية: أكدت العديد من الدراسات على إمكانية تحقيق التكامل بين نظامي المحاسبة من خلال التوسع في استخدام معلومات ومقاييس الأداء المالية وغير المالية التي توفرها المحاسبة الإدارية لخدمة التقارير المالية بغرض الحد من عدم تماثل المعومات بين الإدارة وأصحاب المصالح، ومن هذه الدراسات دراسة (Ansari & Euske, 1995)، (الأرضي، ٢٠١٢)، (أبو يوسف، ٢٠١٣)، (Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2013)، (محمود، ٢٠١٧).

٣. توحيد أسس القياس المحاسبي باعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS): أكدت العديد من الدراسات على إمكانية تحقيق التكامل بين نظامي المحاسبة من خلال توحيد أسس القياس بينهما، ومن هذه الأسس التي تعمل على تحقيق هذه التكامل هو أساس القيمة العادلة، وهذا ما أكدته معايير (IFRS, 2016, No: 13)، ويرى (محمود، ٢٠١٧، ١٥٣) انه يمكن توحيد أسس القياس بين نظامي المحاسبة على أساس القيمة العادلة، وسلط الضوء على أهمية هذا التكامل من حيث مساهمته في صنع رقم محاسبي متعدد الأبعاد يخدم جميع فئات المستخدمين من دون تحديد نطاقهم، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من حيث الملاءمة والدقة، وهناك دراسات أخرى أكدت هذا التكامل ومنها دراسة (Ansari & Euske, 1995)، (Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2013)، (Dani & Beuren, 2014).

مما سبق يرى الباحث أن التوجه الحديث للمحاسبة يجمع بين مزايا وأهداف نظم المحاسبة وتكاملها مع بعضها البعض بهدف إعداد تقارير مالية موحدة تشتمل على مقاييس ومعلومات مالية وغير مالية خدمةً لجميع الأطراف ذات العلاقة، ومن هذه النقطة بدء الباحث مستنداً على التوجه العام نحو تحقيق متطلبات معايير (IFRS) في توحيد أسس القياس المحاسبي، واستناداً على الدراسات السابقة التي حققت التكامل بين نظامي المحاسبة عن طريق توحيد أسس القياس، سوف يقتصر الباحث على ذلك ومن ثم معرفة أثر هذا التكامل على جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

### المحور الثالث: دور عملية التكامل في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية أولاً: المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المفهوم والجودة

يشير مصطلح الجودة إلى صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله أو مطابقة للمواصفات المطلوبة، ولهذا فإن الحكم على جودة سلعة أو خدمة معينة، يتطلب الاستناد إلى إطار يحدد المواصفات التي يجب توافرها لتحقيق الجودة. (الرشدي، ٢٠١٢، ٦) أما الجودة في مجال المحاسبة ومعلوماتها وتقاريرها المالية، فإنها تشير إلى الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في الوقت المناسب، أو هي القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليه، أو هي الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المحاسبية والتي تعكس طبيعة الشركة، وبطبيعة الحال فإن الجودة هي مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل من حيث إشباعها لحاجاته في حدود المقابل الذي يتحمله. (أبو العزم، ٢٠١٢، ١٠)

إما مفهوم المحتوى المعلوماتي فيقصد به مدى تأثير المعلومات المفصح عنها من خلال النظام المحاسبي في قرارات وأحكام المستخدمين، أو هو ما تشتمل عليه التقارير المالية من المعلومات المطلوب الإفصاح عنها أو المعلومات الإضافية ذات الفائدة والتأثير المباشر في قرارات المستخدمين للحكم على الأداء الماضي للشركة وتنبؤاتهم المستقبلية. (محمود، ٢٠١٧، ٢٦)، ويرى (الشمري، ٢٠٠٨، ٣٢) أن المحتوى المعلوماتي وفقاً للنظرية المحاسبية هو ذلك المحتوى الذي ينظر للمقاييس المالية على أنها غنية بالأحداث والمعلومات المفيدة، فهي ليست مجرد قيمة محددة بل ابعدها من ذلك، وأن هذا المحتوى ينشأ بمجرد أن تصل معلومات جديدة قبل إقرارها من مصدرها الأصلي، أو هو قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدمي هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع، كما أن مفهوم المحتوى المعلوماتي للتقارير

المالية يرتبط بعدة مفاهيم من أهمها ( الإفصاح، القياس، الأهمية النسبية والتكلفة الناجمة من إعداد وعرض المعلومات، واختلاف احتياجات المستخدمين).

### ثانياً: تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية

تناولت العديد من المنظمات المهنية والأكاديمية عن كيفية قياس جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وكانت هناك اتجاهات عديدة بهذا الخصوص، تم الخوض بمحتواها في العديد من الأبحاث ومنها على سبيل المثال دراسة (مصوبية، ٢٠٠٤، ٢٧-٢٨)، (أبو العزم، ٢٠١٢، ١٥)، (عوض، ٢٠١٣، ١٥٤). وسوف يتبنى الباحث الاتجاه الذي يرى أن جودة المحتوى المعلوماتي يمكن أن تتحقق من خلال توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية التي حددها الإطار المفاهيمي المشترك لقياس مستوى جودتها، وهذه الخصائص وضعتها المجالس المهنية مثل (FASB; IASB) وصنفتها إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية أو تعزيزية وفقاً للترتيب التالي: (محمود، ٢٠١٧، ٢٩)

١. خصائص أساسية تمثلت في خاصيتين؛ أولاهما الملاءمة واشتملت على كلٍّ من القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية كعناصر فرعية لها، كما اعتبرت الأهمية النسبية أحد جوانبها أيضاً، والثانية التمثيل الصادق واشتملت على كلٍّ من الحياد والاكتمال والخلو من الأخطاء كعناصر فرعية لها.
٢. خصائص تعزيزية تمثلت بالقابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والتوقيت المناسب.
٣. تمثلت المحددات على هذه الخصائص بقيد التكلفة فقط.

### ثالثاً: تحسين جودة المحتوى المعلوماتي من خلال القياس بالقيمة العادلة

تعرضت نظم القياس التقليدية ومن ضمنها القياس بالتكلفة التاريخية للعديد من الانتقادات رغم المزايا التي تنتم فيها من الموضوعية والبساطة وإمكانية التحقق، حيث أسهمت العديد من الدراسات والأبحاث بذكر هذه الانتقادات، ومن هذه الدراسات دراسة (داود، ٢٠١٣، ٦٢)، حيث يرى أن النظم التقليدية تتجاهل جميع التغيرات التي تحدث في القوة الشرائية لوحدة النقود وهذا يعني أن بنود الحسابات الواردة في سجلات الشركة مثبتة بقيم مختلفة وغير متكافئة في قوتها الشرائية رغم ثبات الخاصية العددية لها مما يجعل تجميعها ومعالجتها سوياً عملية مضللة، ويرى (تهامي، ٢٠٠٩، ١١٠) عدم صلاحية النظم التقليدية خلال فترات التضخم، وعدم سلامة قياساتها في ظل التحول من بيئة الاقتصاد الصناعي إلى بيئة الاقتصاد المعرفي، وافتقادها لخاصية القابلية للمقارنة كإحدى الخصائص المهمة للمعلومات، لذا فقد أيد بعض كتّاب النظرية المحاسبية الاتجاه الذي يرى ببطلان استخدامها وعدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات المالية، لان تأثيرها ذات مردود سلبي في معلومات التقارير المالية، وعلى أثر ذلك جرى العمل على المستويين المنظمي والأكاديمي لتطوير الوظيفة المحاسبية وتحسين الأساليب المعتمدة في وظائفها الرئيسية سواء المتعلقة بالإفصاح المحاسبي أو أساليب القياس التي بدأت تتعامل بشكل جدي مع التغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية وخصوصاً بعد اعتماد القياس بالقيمة العادلة.

ويرى (Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2013) أن التحول من القياس بالنظم التقليدية إلى القياس بالقيمة العادلة نتيجة تبني معايير (IFRS) من الدوافع الرئيسية لهذا التكامل، فمن المعلوم أن توجهات المحاسبة الإدارية تقضي بضرورة تبني أساس القيمة العادلة لضمان ديمومة الملاءمة في معلوماتها، وعليه فإن تحول المحاسبة المالية إلى نفس الأساس سيوحد أساس القياس بينهما ومن ثم التكامل.

مما سبق يرى الباحث بضرورة التخلي عن القياس بالنظم التقليدية نتيجة للانتقادات الموجهة إليها، حيث أصبح من الضروري التحول إلى القياس بالقيمة العادلة وهذا ما نصت عليه معايير التقارير المالية الدولية (IFRS, 2016, No: 13) من تبني أساس القيمة العادلة ومن ثم إمكانية تحقيق التكامل بين نظامي المحاسبة، لذا فقد عرف (محمود، ٢٠١٧، ٢٢). القيمة العادلة

على أنها: "السعر الذي تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية".

وبناءً على هذا التعريف يرى (عبدالقوي، ٢٠١٤، ٢٩٢) أن القيمة العادلة هي التي يمكن الحصول عليها من بيع أصل أو تسوية التزام في معاملة منتظمة تتم في ظروف طبيعية بين طرفين مستقلين وراغبين في عقد الصفقة ومطلعين على الحقائق ذات الارتباط بالصفقة ويسعى كلا منهما إلى التفاوض وفقاً لأحسن شروط يمكن الحصول عليها. كما يضيف إلى ذلك (صالح، ٢٠٠٩، ١٥١) أن التقييم على أساس القيمة العادلة يتم من خلال عدة مداخل ومنها مدخل السوق الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة والناجمة عن معاملات السوق المطابقة أو المماثلة للأصول والالتزامات موضوع التقييم، ومدخل الدخل الذي يقوم على تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية، ومدخل التكلفة ويعتمد على المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم وغالباً ما يشار إليها على أنها تكلفة الإحلال الحالية.

وتكمن الأهمية الرئيسية للقيمة العادلة في التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، فظهر التغيير في القياسات المحاسبية مع تبني هذه المعايير لها، مما ينعكس ذلك في مستوى جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

ومما سبق يرى الباحث أن اغلب الهيئات المهنية والأكاديمية والأبحاث العلمية والمعايير الدولية قد ركزت على الدور المهم الذي تقوم به القيمة العادلة والذي ينعكس وبشكل إيجابي في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وعلى هذا الأساس يمكن تحديد أهم المزايا التي تنتم بها: (عوض، ٢٠١٣، ١٦٦)، (أحمد، ٢٠١٣، ١٧٧)، (الأرضي، ٢٠١٣، ٣٠٣)، (محمود، ٢٠١٧، ٢٣)

١. تؤدي دوراً مهماً في الحد من آثار الأزمات المالية المحتملة، إذا أنها تعمل كجهاز إنذار يساعد الأسواق على استعادة ذاتها في وقت مبكر في حدوث الركود، حيث تعكس ظروف السوق الحالية في الوقت المناسب، وتعمل على توفير معلومات أكبر حول المخاطر التي تهدد المؤسسات المالية عموماً والبنوك على وجه الخصوص.

٢. تأخذ في الحسبان أثر التضخم والتغير في المستوى العام للأسعار والتطورات الاقتصادية، ولذا فإنها تؤدي دوراً جوهرياً من الارتقاء بالإبلاغ المالي والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وتوفير المعلومات المحاسبية ذات الجودة الملائمة لترشيد القرارات الاقتصادية.

٣. تحقق القيمة العادلة خصائص جودة المعلومات المحاسبية بصورة أكثر فاعلية مما تحققه طرق القياس المحاسبية الأخرى حيث يتوافر فيها خاصيتا الملاءمة والثقة بصورة أوفر نسبياً إذا ما تم مقارنتها ببيانات التكلفة التاريخية، وتوفر معلوماتها القدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية، وتمد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات الأكثر اكتمالاً وملاءمة وبالوقت المناسب، فتمكنهم من التقرير حول استثماراتهم واستنباط توقعاتهم المستقبلية واتخاذ قراراتهم الاقتصادية المناسبة، فضلاً عن تحقيق حمايتهم من رغبات الإدارة ومصالحها، ويؤدي إلزام الشركات بعملية إعادة التقييم والحساب على أساسها في زيادة قابلية التقارير المالية للمقارنة.

٤. تعتبر من أفضل أساليب القياس التي تعمل على توفير المعلومات عن موارد الشركة، وهي تتطلب أساساً لقياس الدخل في ضوء التغيرات في قيمة الأصول وتفعيل مفهوم الدخل الشامل، وترتبط جودة التقارير المالية بالتوسع في اعتمادها باعتبارها الأداة الأكثر شفافية.

٥. يتوافر مع قياساتها أربعة مناهج من المجموعة المستخدمة في تطوير النموذج المحاسبي، حيث تتفق مع منهج اتخاذ القرارات لأنها توفر معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية يحتاجها متخذو القرارات، وتتفق مع منهج دراسة السوق لأن القيمة التي تصل لها تعكس عناصر السوق والمشاركين فيه، وتتفق أيضاً مع منهج التوسع في الإفصاح لأنها توفر المزيد من المعلومات

الحالية والمستقبلية، كما تتفق مع منهج اقتصاديات المعلومات لأن المعلومات التي توفرها لها مردودٌ اقتصاديٌّ سواء عند إنتاجها أو عند استخدامها في اتخاذ القرارات.

٦. توفر تقديرات وقياسات أكثر ملاءمة ووضوحاً وتناسب الاقتصاد المعرفي، ولقد أثرت في شكل ومحتوى التقارير المالية، حيث دفعت باتجاه إجراء التغيير الجوهري في شكل قائمة الدخل من خلال عمل قائمة الدخل الشامل، كما دفعت باتجاه إعداد قائمة التغييرات في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي لتوسيع مجال إجراء التحليل المالي الأكثر تفصيلاً للفجوة بين صافي الربح التشغيلي وصافي التدفقات النقدية من التشغيل للحكم على جودة الأرباح.

#### المحور الرابع: وصف متغيرات البحث واختبار الفروض

وبعد أن تطرقنا في الجانب النظري الخاص بمتغيرات البحث المتضمنة كل من التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، سيتم التطرق إلى الجانب التطبيقي لهذا البحث لتحقيق أهدافه والإجابة على أسئلته الرئيسية من خلال اختبار فرضياته الموضوعية، وسيتم ذلك من خلال اختيار مجتمع التطبيق وتحديد أداة الاختبار من خلال الأتي:

#### أولاً: مجتمع وعينة البحث

عند تحديد مجتمع البحث سعى الباحث لتحديد الفئات ذات الاهتمام بموضوع البحث، وفي هذا الشأن اقترح الباحث أن يتضمن المجتمع من مجموعتين، الأولى معدي التقارير المالية، والثانية مستخدمي التقارير المالية (المحللين الماليين في سوق العراق للأوراق المالية)، وقد تم اختيار قطاع المصارف ليكون بيئة التطبيق لاختبار فرضيات البحث، كون هذا قطاع يسعى إلى مواكبة إعداد التقارير المالية السنوية وفق معايير التقارير المالية الدولية، وعلى هذا الأساس قد تم توزيع (١٥٠) استمارة استبيان بالتساوي بين معدي التقارير المالية وبين مستخدمي هذه التقارير، والجدول (١) التالي يوضح عينة البحث وعدد الاستمارات الموزعة والمستردة من العينة.

#### الجدول (١): عينة البحث

الإجمالي	مستخدمي التقارير المالية	معدي التقارير المالية	الاستمارات
١٥٠	٧٥	٧٥	الموزعة
١١٨	٤٧	٧١	المستردة
٣٢	٢٨	٤	المستبعدة
%٧٨.٧	%٦٢.٧	%٩٤.٧	نسبة الاستمارات المستردة

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة استجابة العينة جيدة وقد تم استبعاد ٣٢ استمارة لعدم الإجابة على كافة فقراتها أو كانت الإجابة على أكثر من خيار، وقد صممت الاستمارة لاختبار فرضيات البحث وفق مقياس ليكرات الخماسي، وحددت إجابات المستقيمين من ١ إلى ٥ على التوالي (لا اتفق بشدة، لا اتفق، محايد، موافق، موافق تماماً) وقد تم تقسيم الاستمارة إلى قسمين، الأول تضمن المعلومات الديموغرافية العامة الخاصة بالمستقضي وهي (التحصيل الدراسي، سنوات الخبرة) إما القسم الثاني فتضمن مجموعة من العبارات (٢٠ عبارة) الخاصة بالبحث (تضمن المتغير المستقل ١٠، تبدأ من ١ إلى ١٠، وتضمن المتغير التابع ١٠ أيضاً تبدأ من ١١ إلى ٢٠).

## ثانياً: اختبار صدق وثبات استمارة الاستبيان

للتحقق من صدق وثبات أداة البحث، تم إجراء اختبار للتأكد من صدق الاستبانة باحتساب الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ ( Cronbach's Alpha Coefficient) والذي بلغ (٩٢.٧%)، في حين تم قياس ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ والذي بلغ (٨٦%) وتعد هذه النسبة ممتازة من أجل اعتماد نتائج هذا البحث بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات البحث، وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

## ثالثاً: التحليل الإحصائي الوصفي

يمكن تحديد عينة البحث المتكونة من معدي التقارير المالية ومستخدمي هذه التقارير وتوزيعها وفقاً للمتغيرات الديموغرافية (المعلومات العامة)، لمعرفة العلاقة بين المجيبين مع موضوع البحث، ومدى ملائمة هذه العينة لموضوعه، والجدول (٢) التالي يوضح ذلك.

الجدول (٢): توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

المجموع		مستخدمي القوائم المالية		معدي القوائم المالية		العينة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	الفئة
٣٥.٦	٤٢	٤٢.٥	٢٠	٣٠.٩	٢٢	ما قبل البكالوريوس
٥٦.٨	٦٧	٥٣.٢	٢٥	٥٩.٢	٤٢	بكالوريوس
٥.٩	٧	٤.٣	٢	٧	٥	ماجستير
١.٧	٢	٠	٠	٢.٩	٢	دكتوراه
٥	٦	٠	٠	٨.٤	٦	أقل من سنة
٢٤.٦	٢٩	٢٣.٤	١١	٢٥.٤	١٨	١-٥ سنوات
٣٢.٢	٣٨	٣٤	١٦	٣٠.٩	٢٢	٦-١٠ سنوات
٣٨.٢	٤٥	٤٢.٦	٢٠	٣٥.٣	٢٥	١١ سنة فأكثر
١٠٠%	١١٨	١٠٠%	٤٧	١٠٠%	٧١	أفراد العينة

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ انه من حيث المؤهل العلمي لمعدي القوائم المالية قد بلغ عدد المستقضي من هم يحملون مؤهل بكالوريوس كحد أدنى (٤٩) مفردة بنسبة تقارب (٦٩%) من إجمالي حجم العينة البالغة (٧١)، إما سنوات الخبرة التي يملكونها فقد بلغ عدد المستقضي من هم يملكون سنوات خبرة أكثر من ٦ سنوات (٤٧) مفردة بنسبة تقارب (٦٦%)، وتعد هذه النسبة مناسبة من حيث المؤهل العلمي والخبرة للأفراد عينة البحث. إما من حيث مستخدمي القوائم المالية فقد بلغ عدد المستقضي من هم يحملون مؤهل بكالوريوس كحد أدنى (٢٧) مفردة بنسبة تقارب (٥٨%) من إجمالي حجم العينة البالغة (٤٧)، إما سنوات الخبرة التي يملكونها فقد بلغ عدد المستقضي من هم يملكون سنوات خبرة أكثر من ٦ سنوات (٣٦) مفردة بنسبة تقارب (٧٧%). وتعد هذه النسبة مناسبة من حيث المؤهل العلمي والخبرة للأفراد عينة البحث.

## رابعاً: وصف وتشخيص متغيرات البحث واختبار الفرضيات

وتكمن المهمة في وصف وتشخيص آراء العينة ومواقفهم في الإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستمارة، حول مدى تأثير التكامل بين النظامين على جودة المحتوى المعلوماتي، وذلك من خلال استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) للحصول على الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لمتغيرات البحث، والجدول (٣) التالي يوضح ذلك.

### الجدول (٣): وصف متغيرات البحث

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %
التكامل بين النظامين	٤.٤٥٦٨	٠.٤٦٠٦٨	%٨٩.١
جودة المحتوى المعلوماتي	٤.٣٨٠٥	٠.٤٥٢٠٢	%٨٧.٦

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لمتغيرات البحث المتضمنة التكامل بين النظامين المحاسبيين وجودة المحتوى المعلوماتي على مستوى عينة البحث، حيث تتراوح قيمة الوسط الحسابي ما بين (٤.٤٥٦٨-٤.٣٨٠٥) وهي تمثل توافق كبير لهذه المتغيرات، ويتراوح الانحراف المعياري ما بين (٠.٤٦٠٦٨-٠.٤٥٢٠٢)، في حين بلغت أعلى أهمية نسبية (٨٩.١%) وهي للتكامل بين النظامين، إما أدنى أهمية نسبية فبلغت (٨٧.٦%) وهي لجودة المحتوى المعلوماتي، وهذا يؤكد أن أغلب العينة كانت إجاباتهم ما بين موافق، وموافق تماماً.

وبعد بيان وتشخيص متغيرات البحث، يمكن اختبار فرضياته وكما يلي:  
**الفرضية الأولى:** هناك تباين من وجهة نظر المبحوثين حول التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

ولمعرفة التباين (الاختلاف) من وجهة نظر أفراد العينة حول التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، تم استخدام اختبار (T) والجدول (٤) التالي يوضح ذلك.

### الجدول (٤) : قيم اختبار (T) لمتوسطات مقاييس التكامل بين النظامين

التكامل بين النظامين	قيمة (T)	الدلالة المعنوية	الفروق معنوي
	١٠٥.٠٤٩٨٩١	٠.٠٠٠	

N=118 d f.(117) P ≤ 0.05

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ وجود فروق معنوية بين المتوسطات، لأفراد عينة البحث، حول التكامل بين النظامين وهذه النتيجة تؤكد قبول الفرضية الأولى.  
**الفرضية الثانية:** هناك تباين من وجهة نظر المبحوثين حول جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

ولمعرفة التباين (الاختلاف) من وجهة نظر أفراد العينة حول جودة المحتوى المعلوماتي، تم استخدام اختبار (T) والجدول (٥) التالي يوضح ذلك.

### الجدول (٥) : قيم اختبار (T) لمتوسطات مقاييس جودة المحتوى المعلوماتي

جودة المحتوى المعلوماتي	قيمة (T)	الدلالة المعنوية	الفروق معنوي
	١٠٥.٢٧١٩٢٠	٠.٠٠٠	

N=118 d f.(117) P ≤ 0.05

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ وجود فروق معنوية بين المتوسطات، لأفراد عينة البحث، حول جودة المحتوى المعلوماتي وهذه النتيجة تؤكد قبول الفرضية الثانية.  
**الفرضية الثالثة:** هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

ويمكن إظهار علاقات الارتباط بين متغيرات البحث من خلال الجدول (٦) التالي:

الجدول (٦): قيم معاملات الارتباط بين المتغيرات

جودة المحتوى المعلوماتي	تكامل بين النظامين	
	١	تكامل بين النظامين
١	** ٠.٨١٥	جودة المحتوى المعلوماتي

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

\*\* : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠.٠١)

\* : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند (٠.٠٥)

من الجدول أعلاه نلاحظ وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغيري البحث، عند مستوى معنوية (٠.٠١). وبعد أن تم التأكد من وجود علاقة الارتباط المعنوية يمكن اختبار فرضيات التأثير وكما يلي:

**الفرضية الرابعة:** هناك تأثير ذو دلالة معنوية للتكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

وللتحقق من هذه الفرضية تم قياس اثر التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، عبر تقدير معادلة الانحدار الخطي البسيط لذلك الأثر، كما هو موضح في الجدول (٧) التالي:

الجدول (٧): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لتأثير التكامل في جودة المحتوى المعلوماتي

الدلالة المعنوية		قيمة (F)	Adjusted R2	R2	R
٠.٠٠٠		٢٢٩.٢٤٧	٠.٦٦١	٠.٦٦٤	٠.٨١٥
مستوى الدلالة	الدلالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار (β)	المتغير	
٠.٠١	٠.٠٠٠	١٥.١٤١	٠.٨١٥	التكامل بين النظامين	

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ ثبات معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) = (٢٢٩.٢٤٧)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (٠.٠١). وثبات معنوية التكامل بين النظامين والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) للتكامل (١٥.١٤١) عند مستوى معنوية (٠.٠١). وثبات معنوية التكامل بين النظامين في جودة المحتوى المعلوماتي، عند مستوى معنوية (٠.٠١)، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (β) = (٠.٨١٥). كما بلغت قيمة معامل التحديد (R2) = (٠.٦٦٤)، مما يدل على أن التكامل بين النظامين يفسر ما نسبته ٦٤.٤% من التغيرات التي تحدث في جودة المحتوى المعلوماتي، وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الرابعة المتعلقة بتأثير التكامل بين النظامين في جودة المحتوى المعلوماتي.

**الفرضية الخامسة:** يختلف تأثير التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية باختلاف الأفراد المبحوثين (معدّي التقارير، مستخدمي التقارير).

الجدول (٨): نتائج تحليل الانحدار البسيط

مستخدمي التقارير المالية				معدّي التقارير المالية			
الدلالة المعنوية	قيمة (F)	Adjusted R2	R2	الدلالة المعنوية	قيمة (F)	Adjusted R2	R2
٠.٠٠٠	٤٩.٢٧٢	٠.٥١٢	٠.٥٢٣	٠.٠٠٠	٢١٨.٢٣٧	٠.٧٥٦	٠.٧٦٠
مستوى الدلالة	الدلالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار ( $\beta$ )	الدلالة المعنوية	قيمة الحد الثابت (T)	معامل الانحدار ( $\beta$ )	المتغير
٠.٠١	٠.٠٠٠	٧.٠١٩	٠.٧٢٣	٠.٠٠٠	١٤.٧٧٣	٠.٨٧٢	التكامل بين النظامين

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS).

من الجدول أعلاه نلاحظ ثبات نموذج الانحدار من وجهة نظر معدي ومستخدمي التقارير المالية، وهذا ما يؤكد قيمة (F) لكل منهم، حيث كانت المعنوية عند مستوى (١%)، ويعد نموذج الانحدار من وجهة نظر معدي التقارير المالية أفضل مقارنةً بمنظور مستخدمي هذه التقارير، وهذا ما يؤكد قيمة (F) لمعدّي التقارير المالية وهي القيمة الأكبر. كما أن هناك تأثير من وجهة نظر معدي ومستخدمي التقارير المالية للتكامل بين النظامين في جودة المحتوى المعلوماتي، وهذا ما يؤكد قيمة (T) المعنوية لكلا العنيتين، إلا أن هذا الأثر أكبر من وجهة نظر المعدين مقارنةً بوجهة نظر المستخدمين، حيث بلغ معامل الانحدار ( $\beta$ ) للمعدّين (٠.٨٧٢) بينما بلغ للمستخدمين (٠.٧٢٣). كما بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) = (٠.٧٦٠)، للمعدّين، إما للمستخدمين فقد بلغت (٠.٥٢٣) مما يدل أن التكامل بين النظامين من وجهة نظر المعدّين والمستخدمين يفسر ما نسبته (٧٦%، ٥٢.٣%) على التوالي من التغيرات التي تحدث في جودة المحتوى المعلوماتي، وتؤكد هذه النتائج على صحة الفرضية الخامسة المتعلقة باختلاف تأثير التكامل بين النظامين في جودة المحتوى المعلوماتي باختلاف الأفراد المبحوثين (معدّي التقارير، مستخدمي التقارير).

### النتائج والتوصيات:

- بناءً على الإطار النظري للبحث ونتائج التحليل الإحصائي توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وهي:
- أصبحت عملية التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية هدفاً طبيعياً نتيجة التطور الكبير الذي حدث في مجال تكنولوجيا المعلومات ونظرية القرارات.
  - يعد الهدف الرئيس للتكامل هو إعداد تقارير مالية موحدة تشمل على مقاييس ومعلومات مالية وغير مالية خدمةً لجميع الأطراف ذات العلاقة.
  - تؤدي عملية التكامل إلى الجمع بين المقاييس المالية وغير المالية مما يؤدي ذلك إلى تطوير نظم تقييم الأداء وتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
  - تلعب القيمة العادلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية دوراً كبيراً في تعزيز عملية التكامل بين نظامي المحاسبة.
  - بناءً على نتائج التحليل الإحصائي، ظهرت فروق معنوية بين المتوسطات الخاصة بالتكامل بين نظامي المحاسبة وجودة المحتوى المعلوماتي لأفراد عينة البحث، وبهذا تم إثبات صحة الفرضية الأولى والثانية.
  - وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغيري البحث، كما أن هناك تأثير معنوي بينهما، وبهذا تم إثبات صحة الفرضية الثالثة والرابعة.

٧. وجود اختلاف واضح بين أفراد العينة (معدّي التقارير، مستخدمي التقارير) حول اثر التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، وبهذا تم إثبات صحة الفرضية الخامسة.
  ٨. يؤدي التكامل بين نظامي المحاسبة (عن طريق القيمة العادلة) على تحقيق جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
- ومن خلال النتائج التي توصل إليها الباحث يوصي بالاتي:
١. ضرورة العمل من قبل الوحدات المصرفية على اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وذلك تمهيداً لإحداث التكامل بين نظامي المحاسبة المالية والإدارية.
  ٢. ضرورة تهيئة الكوادر الماهرة والتي تمتلك القدرة على تصميم نظام المعلومات المتكامل الذي يجمع ما بين نظام المعلومات الحالي والنظم الفرعية الأخرى بما فيها نظام معلومات المحاسبة الإدارية.
  ٣. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات في اختبار عوامل أخرى يمكن أن يبني على أساسها تكامل النظامين المالي والإداري بما يسهم في تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.
  ٤. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات لاختبار أي من المعايير المحاسبية من (IFRS) هو أكثر ملاءمة لتحقيق ذلك التكامل.

## المصادر :

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم، رضا توفيق عبده، (٢٠٠٣)، تطوير نظام المعلومات المحاسبية بهدف التكامل بين المنظور المالي والإداري دراسة نظرية وتطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
٢. أبو العزم، مي عطا عبدالعزيز، (٢٠١٢)، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المحتوى الإخباري للتقارير المحاسبية بهدف تنشيط بورصة الأوراق المالية في مصر دراسة نظرية ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
٣. أبو يوسف، نيفين عزت، (٢٠١٣)، إطار مقترح لتحقيق حوكمة فعالة للشركات من خلال التكامل بين نظام معلومات المحاسبة المالية ونظام معلومات المحاسبة الإدارية لأغراض سد الفجوة بين التكلفة والقيمة، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
٤. أحمد، نجلاء أحمد شحاته، (٢٠١٣)، القياس والإفصاح عن الحوافز الخيارية طويلة الأجل على ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة وأثر ذلك على جودة القوائم المالية المنشورة، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد ١، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر.
٥. الأرسني، محمد ووداد، (٢٠١٢)، دور المقاييس غير المالية الناتجة عن التكامل بين المحاسبة المالية والإدارية في تطوير التقارير المالية، مجلة المحاسبة المصرية، العدد الثالث، السنة الثانية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
٦. الأرسني، محمد ووداد، (٢٠١٣)، مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري في التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد الأول، العدد الرابع، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
٧. تهامي، عز الدين فكري، (٢٠٠٩)، المحاسبة عن القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها في الأزمنة المالية العالمية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد ٢٣، العدد ١، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية.
٨. داود، عادل محمد أمين محمد، (٢٠١٣)، اثر القيمة العادلة في القوائم المالية الفترية على أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، جمهورية مصر العربية.
٩. الرشيد، ممدوح صادق محمد، (٢٠١٢)، دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد ٢٦، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية.
١٠. الشمري، حيدر يوسف خلخال، (٢٠٠٨)، المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وأهميته في ترشيد قرارات المستخدمين، رسالة دبلوم عالي في المحاسبة القانونية غير منشورة، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،

- جامعة بغداد، جمهورية العراق.
- ١١ . صالح، رضا إبراهيم، (٢٠٠٩)، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٤٦، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- ١٢ . عبدالقوي، أحمد حلمي عبد السيد، (٢٠١٤)، طرق قياس الأصول غير الملموسة في ظل الاقتصاد الجديد، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد ٢٨، العدد ١، الجزء ٢، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
- ١٣ . عبدالملك، أحمد رجب، (٢٠٠٣)، نظرية المعلومات كأداة لتحقيق التكامل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، جمهورية مصر العربية.
- ١٤ . عوض، أمال محمد محمد، (٢٠١٣)، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجلة الدولية للمحاسبة والمراجعة، المجلد ١، العدد ١، كلية التجارة، جامعة بني سويف، جمهورية مصر العربية.
- ١٥ . فراج، عثمان محمد يسين، (١٩٩٤)، مدخل جودة المعلومات كأداة لتحقيق التكامل بين البناء الفكري للمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ١، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
- ١٦ . محمود، صدام محمد، (٢٠١٧)، تحسين الوظيفة الإعلامية للتقارير المالية في ظل تقنيات إدارة التكلفة ومحاسبة السجلات المفتوحة: دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
- ١٧ . مصدوبه، أمينة محمد محمد، (٢٠٠٤)، فعالية البعد الإعلامي للتقارير المحاسبية للوحدات الإدارية الحكومية دراسة نظرية تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.

#### ثانياً: المراجع باللغة الانكليزية:

1. Ansari, Shahid & Euske, K. J., (1995), Breaking Down the Barriers Between Financial and Managerial Accounting: A Comment on the Jenkins Committee Report, **Accounting Horizons**, Vol. 9, Iss. 2.
2. Dani, Andreia Carpes & Beuren, Ilse Maria, (2014), Integration Level of Financial and Management Accounting Systems with the Accounting Convergence Process and the Effectiveness of Controllorship, **Journal of Education and Research in Accounting**, Vol. 8, No. 3.
3. Schmidt, Martin, (2015), Integration of management accounting and financial accounting - empirical evidence from German IFRS 8 segment reports, **work paper of Conference, Trends In Accounting Research Conference**, 7-9th October 2015, Management Faculty, University of Lodz, Poland.
4. Seyfert, W. & Rosenberg, D. & Stack, E., (2006), "Increasing convergence between the recognition of an intangible asset for financial reporting purposes and strategic management accounting and project management techniques", **Meditari Accountancy Research**, Vol. 14 Iss 2.
5. Taipaleenmaki, Jani & Ikaheimo, Seppo, (2013), On the Convergence of Management Accounting and Financial Accounting - the Role of Information Technology in Accounting Change, **International Journal of Accounting Information Systems**, Volume 14, Issue 4.
6. Taipaleenmaki, Jani & Ikaheimo, Seppo, (2013), On the Convergence of Management Accounting and Financial Accounting - the Role of Information Technology in Accounting Change, **International Journal of Accounting Information Systems**, Vol. 14, Iss. 4.