

## A proposed framework for the disclosure of integrated reports by oil companies in Libya

Ghazala Ahmed E. Ishkal\*

Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Sirte, Libya

### إطار مقترح للإفصاح عن التقارير المتكاملة لشركات النفط في ليبيا

غزالة أحمد محمد اشكال\*

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا

\*Corresponding author: [gazalashkal@su.edu.ly](mailto:gazalashkal@su.edu.ly)

Received: December 09, 2025

Accepted: January 20, 2026

Published: January 28, 2026

**Copyright:** © 2026 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

#### Abstract:

This study explored the potential for oil sector companies to implement integrated reporting as part of an advanced corporate reporting system in accordance with the guidelines issued by the International Integrated Reporting Council. The study used the current research methodology, and the case study was Sirte Oil and Gas Production and Processing Company. The study also relied on content analysis to determine the availability of integrated reporting requirements. The research tool was designed based on the proposed framework of the Global Reporting Initiative (GRI) Guidelines (2013). Analysis of the tool revealed that data on most of the proposed framework elements is available to the company, enabling it to disclose in accordance with the integrated reporting framework. The study recommended that standard setters and regulatory bodies should oblige oil companies to prepare integrated reports, which could enable them to overcome shortcomings in current reporting practices.

**Keywords:** Integrated Reporting, Global Reporting Initiative, Sirte Oil Company (SOC).

#### المخلص:

قامت هذه الدراسة باستكشاف امكانية عمل شركات قطاع النفط بالتقارير المتكاملة كجزءاً من نظام تقارير الشركات المتطورة وفقاً لإرشادات الصادرة من المجلس الدولي للتقارير المتكاملة. استخدمت الدراسة منهج الدراسة الحالية، وتمثلت الحالة في شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز. كما اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المحتوى لمعرفة مدى توافر مقومات العمل بالتقارير المتكاملة، قامت بتصميم أداة البحث استناداً إلى الإطار المقترح لإرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI، 2013) وتبين من تحليل ما ورد في هذه الاداة أنه تتوافر بيانات عن اغلب العناصر الإطار المقترح لدى الشركة بما يمكنها من للشركة الإفصاح وفق إطار عمل التقارير المتكاملة. واوصت الدراسة بضرورة عمل وواضعي المعايير والهيئات التنظيمية من إلزام الشركات النفطية بإعداد التقارير المتكاملة، والتي قد تمكنهم من التغلب على أوجه القصور في ممارسات إعداد التقارير الحالية.

**الكلمات المفتاحية:** التقارير المتكاملة، المبادرة العالمية لإعداد التقارير، شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز.

#### المقدمة:

يُعد التقرير المتكامل (Integrated Reporting (IR شكلاً جديداً من أشكال التقارير المؤسسية، يُقدم معلومات مالية وغير مالية في تقرير واحد. وقد اكتسب اهتمام كبير، إذ تُعتبر المعلومات غير المالية بنفس قيمة المعلومات المالية من وجهة نظر أصحاب المصلحة لاحتياجهم معلومات أكثر ملاءمة وشفافية وشمولية لاتخاذ القرارات. ويوفر التقرير المتكامل معلومات ملاءمة حول استراتيجية المؤسسة وأنظمة الحوكمة والأداء والتوقعات المستقبلية بطريقة تعكس البيئة الاقتصادية

والبيئية والاجتماعية التي تعمل فيها المؤسسة في وثيقة واحدة، وهذا يمثل تطوراً في إعداد التقارير المؤسسية، وتركيزه على الإيجاز والأهمية الاستراتيجية والتوجه المستقبلي. بالإضافة إلى تحسين جودة المعلومات الواردة في التقرير النهائي، يُعزز إعداد التقارير المتكاملة عملية إعداد التقارير نفسها، مما يُحقق فوائد ملموسة، حيث يتطلب إعدادها ويُحقق تفكيراً متكاملًا، مما يُتيح فهمًا أفضل للعوامل التي تؤثر بشكل ملموس على قدرة المؤسسة على خلق القيمة. يُمكن أن يؤدي ذلك إلى تغييرات سلوكية وتحسين الأداء في جميع أنحاء المؤسسة.

نظراً للتطورات في قطاع الأعمال وانتقادات التقارير المالية التقليدية لعدم توضيحها للعلاقات بين الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، فقد أدى ذلك إلى توجيه نحو إفصاح أكبر من خلال تقارير الاستدامة وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات، إلا أنها لم تقدم معلومات مالية وغير مالية بشكل متكامل. تطوير الإفصاح عن التقارير المتكاملة يعود إلى عدم قدرة التقارير المالية على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى الضغوط الخارجية من قبل البورصات والمنظمات والهيئات وأصحاب المصلحة للإفصاح عن تقارير أكثر شفافية من حيث أداء أنشطة المؤسسة من جميع النواحي، وعكس قدرة المؤسسات على خلق قيمة لها على المدى الطويل. لذلك، بدأت الشركات بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في تقرير منفصل يغطي الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وذلك لمساعدة أصحاب المصلحة على تقييم الشركة من منظور استراتيجي، وتقييم قدرتها على خلق القيمة. (Ibrahim, et.al, 2023)

وفي عام ٢٠١٣، تم إطلاق إطار التقارير المتكاملة رسميًا. وأكدت اللجنة المسؤولة عن الإطار أن التقارير المتكاملة تعزز التفكير والتخطيط الاستراتيجي المتطور داخل المؤسسات من خلال تجسيد رؤية المؤسسة في وثيقة واحدة. يخدم تطوير الإطار عدة أهداف رئيسية. أولاً، تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال، مما يعزز كفاءة وإنتاجية رأس المال، ويؤدي إلى عوائد استثمارية أفضل. ثانياً، تعزيز نهج فعال ومتناسك لإعداد التقارير المؤسسية من خلال تبني المعايير وتقديم رؤية شاملة لجميع العوامل الرئيسية المؤثرة في خلق قيمة الشركة بمرور الوقت. ثالثاً، المساهمة والرقابة في مختلف المجالات، لا سيما تلك المتعلقة بالتمويل والعمليات ورأس المال الفكري والموارد البشرية والعلاقات المجتمعية والبيئة، مع توضيح الترابط بين هذه المجالات. علاوة على ذلك، يدعم الإطار التفكير المتكامل، واتخاذ القرارات، والإجراءات الموجهة نحو خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل. (Lutfiani et al., 2024)

وبهذا فإن إطار التقارير المتكاملة لا يصف مؤشرات أداء رئيسية محددة أو طرق قياس أو إفصاح عن مسائل فردية، بدلاً من ذلك، يحتاج المسؤولون عن إعداد وتقديم التقرير المتكامل إلى ممارسة الحوكمة، والنظر إلى الظروف الخاصة بالمنظمة لتحديد الأمور الجوهرية وكيف يتم الإفصاح عنها، بما في ذلك تطبيق طرق القياس والإفصاح المقبولة عموماً بشكل مناسب. فعندما تكون المعلومات الواردة في تقرير متكامل مماثلة أو تستند إلى معلومات أخرى منشورة من قبل المنظمة، يتم إعدادها على نفس الأساس أو يمكن التوفيق بينها بسهولة مع تلك المعلومات الأخرى. وتحتوي هذه التقارير على معلومات كمية ونوعية. وتشمل المؤشرات الكمية مقاييس الأداء الرئيسية والمقاييس التي يتم تحويلها إلى نفود، والسياق الذي يتم توفيرها فيه مفيد للغاية في شرح كيفية قيام المنظمة بخلق القيمة أو الحفاظ عليها أو تأكلها وكيفية استخدامها وتأثيرها على رؤوس الأموال المختلفة. ويجب تضمين المؤشرات الكمية في تقرير متكامل كلما كان ذلك ممكناً وعملياً للقيام بذلك. فهو وسيلة اتصال مخصصة وقابلة للتحديد، وليس مجرد ملخص للمعلومات الواردة في وسائل الاتصالات الأخرى (مثل البيانات المالية أو تقرير الاستدامة أو مكالمات المحللين أو على موقع ويب)؛ بدلاً من ذلك، فإنه يوضح اتصال المعلومات لتوصيل كيفية خلق القيمة. يمكن أن يكون التقرير المتكامل إما تقريراً مستقلاً أو يتم تضمينه كجزء مميز وبارز ويمكن الوصول إليه من تقرير أو اتصال آخر. على سبيل المثال، قد يتم تضمينه في مقدمة التقرير الذي يتضمن أيضاً البيانات المالية للمؤسسة. (Gazia, G. M. M. K, et al., 2025)

وبناءً على ما تقدم، تركز الدراسة الحالية على التحقق من إمكانية تبني التقارير المتكاملة من قبل الشركات العاملة بصناعة النفط في ليبيا لما لها من دور كبير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية ومساهمتها الأساسية في تنمية الدولة بكل قطاعاتها ومناحيها. كما تهدف إلى تقديم إطار مقترح للعمل بالإفصاح المتكامل وفقاً لـ (IIIRC 2013) مع الأخذ بالاعتبار ملاءمة تبنيه والعمل به في هذا القطاع وذلك تماشياً مع تجارب بعض الشركات النفطية بالدول النامية المقاربة للبيئة المحلية في عدة جوانب والاستفادة من تجاربها في هذا المجال. ونظراً لحدثة التجارب بهذه الدول، فضلاً عن أن غالبية الدراسات المحاسبية العربية لم توفر إطاراً علمياً وإجرائياً موحداً يمكن الاسترشاد به لتبني وتطبيق الإفصاح وفق تقارير الأعمال المتكامل وانطلاقاً من ذلك، طورت الدراسة الحالية إطاراً المقترح لتقارير المتكاملة يمكن للشركات النفطية للاستفادة منه في تحسين جودة الإفصاح وما له من آثار مثمرة على الاستثمار في هذا القطاع والاقتصاد ككل.

#### مشكلة الدراسة:

نظراً للتطورات في قطاع الأعمال وانتقادات التقارير المالية التقليدية لعدم توضيحها للعلاقات بين الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، فقد أدى ذلك إلى توجيه نحو إفصاح أكبر من خلال تقارير الاستدامة وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات، إلا أنها لم تقدم معلومات مالية وغير مالية بشكل متكامل. لذا، ازدادت ضغوط المساهلة على المؤسسات من قبل أصحاب المصلحة والمنظمات الدولية التي طالبت بمزيد من الإفصاح من خلال إظهار الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة، فضلاً عن الآثار الاقتصادية. ونتيجة لذلك، برز ما يُعرف بالإفصاح عن التقارير المتكاملة لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة ومساعدتهم على إجراء تقييم واعٍ لأداء المؤسسات من منظور استراتيجي، وتقييم قدرتها على خلق القيمة. (Ibrahim, et.al, 2023)

وتعكس التقارير المتكاملة طريقة موجزة لتوضيح كيف تؤدي استراتيجية المؤسسة وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها، في سياق بيئتها الخارجية، إلى خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل. يُعد هذا المفهوم أحدث نهج في إعداد التقارير المؤسسية، ويهدف إلى ربط المعلومات المالية وغير المالية وضمان اتساقها. وتسهم التقارير المتكاملة في إحداث تغيير جذري في طريقة إدارة المؤسسات وتواصلها مع أصحاب المصلحة. ولا يقتصر هدفها على تطوير منهجية لإعداد نوع جديد من التقارير، بل يشمل أيضاً دعم التفكير المتكامل واتخاذ القرارات في المؤسسة الذي ويُعرّف بأنه النظر الفعّال من قِبَل المؤسسة في العلاقات بين وحداتها التشغيلية والوظيفية المختلفة، ورؤوس الأموال التي تستخدمها المؤسسة أو تؤثر عليها. ومن المتوقع أن يؤدي تطبيق مبادئ التفكير المتكامل وإعداد التقارير إلى تخصيص فعال وكُفء للموارد، وتحقيق الاستدامة المالية. (Grzybek & Świdorska, 2017)

وبناء على ذلك، فإن الدراسة الحالية تستكشف امكانية عمل شركات قطاع النفط بالتقارير المتكاملة كجزءاً من نظام تقارير الشركات المتطور والتي يعمل من خلال أطر ومعايير شاملة تتناول القياس والإفصاح بما يتماشى مع التطورات في التقارير المالية وغيرها. من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة خاصة تلك التي شملت الشركات في البيئة المحلية، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الاتي:

- "هل يمكن لشركات النفط الليبية الإفصاح عن التقارير المتكاملة وفق الارشادات الصادرة من المجلس الدولي للتقارير المتكاملة؟"

#### وللإجابة عن السؤال الرئيسي نورد التساؤلات الاتية:

- هل تتوفر لدى شركات النفط الليبية الأساليب المحاسبية المناسبة للعمل بالتقارير المتكاملة؟
- هل يمكن أن تعمل شركات النفط في ليبيا وفق الإطار المقترح للإفصاح التقارير المتكاملة؟

#### الدراسات السابقة واشتقاق الفروض:

دراسة (Grzybek, Świdorska, 2017): سعت هذه الدراسة إلى تقييم مدى تلبية التقارير المتكاملة للأهداف المحددة في إطار عمل التقارير المتكاملة والتحقق التجريبي من خلال تحليل محتوى لتقارير أعدتها ست شركات مختارة تعمل في قطاع المرافق ببولندا. وطوّرت الدراسة أداة بحثية لتقييم أولي لمدى تحقيق التقرير المتكامل لأهدافه، تكونت الأداة من 42 سؤالاً تغطي العناصر المحددة وفق المبادئ التوجيهية التي وضعها (IIRC). وتبين من تحليل التقارير أنها تتضمن عناصر مختلفة تُعرض بمستويات دقة متفاوتة. حيث تُقدّم التقارير المعلومات الأكثر شمولاً حول الأداء والاستراتيجية. وفي بعض الحالات، تُعرض المعلومات المتعلقة بنموذج الأعمال والبيانات المستقبلية دون ربطها بأجزاء أخرى من التقرير - مثل المخاطر والفرص، أو البيانات المالية، أو رؤوس الأموال. يُحدّ غياب هذه الروابط من إمكانية ان يحقق التقرير المتكامل أهدافه، لأن مجموعة التقارير الفردية، التي يُقدّم كلٌ منها مجالات معلومات مختلفة، لا تُمثّل ما يُفترض أن يكون عليه التقرير المتكامل.

دراسة (Merve, Cemil, 2018): سعت إلى دراسة مستوى التزام تقارير الشركات الحالية بإطار عمل التقارير المتكاملة للمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC)، وذلك من خلال تحليل ما إذا كانت هذه التقارير تتضمن عناصر محتوى هذا الإطار، وإلى أي مدى، وتأثير خصائص استدامة الشركات على مستوى التزام تقارير الشركات الحالية بإطار عمل التقارير المتكاملة. وشملت عينة هذا الدراسة الشركات غير المالية المدرجة في بورصة إسطنبول، اعتباراً من 31 ديسمبر 2015. ووضع مؤشر إفصاح بناءً على عناصر محتوى إطار عمل التقارير المتكاملة للمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة. ثم قامت بقياس درجة إفصاح كل شركة من خلال تحليل يدوي لمحتوى تقاريرها السنوية وتقارير الاستدامة المستقلة. وخلصت إلى أن تقارير الشركات الحالية تُقدّم بشكل رئيسي مخاطر عامة بدلاً من مخاطر خاصة بالشركة؛ وتعرض المؤشرات المالية وغير المالية بشكل منفصل؛ وتفتقر إلى التركيز الاستراتيجي؛ وتتضمن معلومات ماضية بدلاً من معلومات مستقبلية. وأشارت إلى أن التقارير المتكاملة هي المرحلة التالية من إعداد تقارير الاستدامة.

دراسة (اشكال وامعرف، 2018): هدف البحث إلى التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق المحاسبة البيئية في شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز، وبيان دورها في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي بالنسبة للعاملين والمجتمع. وتم استخدام منهج دراسة الحالة بالاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية كأداة لتجميع البيانات. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة تسعى في ممارستها لأنشطتها وعملياتها للحفاظ على البيئة وتحسينها سواء داخل الشركة أو خارجها، كما ان لديها وعي والتزام بضرورة حماية البيئة، وتعمل وفق سياسات وخطط وبرامج بيئية وتقوم بالصرف على تنفيذها أيماناً منها بمسؤوليتها تجاه بيئتها. وعلى الرغم من توافر معلومات وتقارير عن الأداء البيئي لشركة وما تتكبده الشركة في سبيل ذلك، لا يتم الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل يسمح للأطراف ذات المصلحة بتقييم أداء الشركة البيئي، ويرجع ذلك إلى نقص الخبرات المحاسبين في هذا المجال والاعتقاد بعدم جدوى مثل هذه المعلومات وأثرها على قيمة الشركة.

دراسة (الدوعاجي والفضلي، 2018): سعت هذه الدراسة الي التعرف على امكانية تبني الشركات النفطية الليبية تقارير الاعمال المتكاملة كأداة للإفصاح عن المحاسبي عن الأنشطة البيئية، حيث شملت الدراسة شركات الهلال النفطي (شركة الخليج العربي للنفط، شركة سرت لإنتاج النفط والغاز، شركة رأس لانوف لتصنيع النفط). واعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة وقامت بتجميع بياناتها بأجراء مقابلات شخصية مع معدي التقارير المالية. وتوصلت الي أن نسب تبني الافصاح البيئي في إطار تقارير الاعمال المتكاملة منخفضة حيث كانت الإفصاحات المالية بنسبة 50% وغير المالية 61%، وبيّنت أن ذلك لان هذه الشركات لا تترك أهمية الإفصاح عن أنشطتها البيئية وعدم إلزامها بالإفصاح عن أنشطتها البيئية من قبل الجهات التنظيمية ذات الصلة.

دراسة (الفضلي والدواعي، 2019): قامت الدراسة بصياغة نموذج مقترح للإفصاحات غير المالية التقارير للأعمال المتكاملة وتحليل محتوى التقارير السنوية في بيئة الأعمال الليبية. وقد اعتمدت على قائمة استبانة لجمع بياناتها وجهت لعدد من فئات اصحاب المصالح في بيئة الأعمال الليبية (المصارف التجارية، المستثمرين، المحللين الماليين، والمراجعين الخارجيين). وقد اتفقت هذه الفئات على قبول للإفصاحات غير المالية التقارير للأعمال المتكاملة المقترحة، كما جاءت المعلومات عن الشركة وإدارتها واستراتيجيتها بالترتيب الالهية، ثم تلك المتعلقة بالحوكمة والمعلومات الاجتماعية والبيئية على التوالي في اهميتها بالنسبة للفئات التي شملتها الدراسة. واوصت الدراسة بضرورة اصدار معيار للعمل بالتقارير المتكاملة مع الاستفادة من تجارب السابقة للدول والاخذ في الاعتبار ملائمة للبيئة المحلية.

دراسة (Islam, 2021): هدفت هذه الدراسة إلى رصد نمط الإفصاح في التقارير المتكاملة ودراسة علاقته بأداء الشركة التشغيلي والمالي ونمو السوق، المُقاس بعائد الأصول، وعائد حقوق الملكية، ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية، على التوالي، في نظام الإفصاح الطوعي في بنغلاديش. انتهجت البحث كمي القائم على تحليل انحدار المربعات الصغرى العادية المجموعة لعشرين شركة مدرجة ضمن عشرة قطاعات غير مالية مختلفة في بورصة دكا للأوراق المالية لثلاث سنوات مالية من 2015-2016 إلى 2017-2018، مع 60 ملاحظة سنوية للشركة. يقيس تحليل المحتوى اليدوي، القائم على مؤشر الإفصاح الهيكلي للتقارير المتكاملة، مدى الإفصاح في التقارير السنوية للشركات. وأشارت النتائج التجريبية إلى أن مؤشر الإفصاح الهيكلي للتقارير المتكاملة يرتبط ارتباطاً إيجابياً ودالاً إحصائياً بجميع متغيرات الأداء الثلاثة. ويظهر تحليل المحتوى نمطاً متزايداً في الإفصاح عن عناصر المؤشر المُصمم. تُضيف هذه الدراسة قيمةً إلى الدراسات المحدودة حول الإفصاح عن علاقات المستثمرين وأداء الشركات في بنغلاديش، وذلك من خلال دمج تحليل المحتوى وتحليل الانحدار لفهم كيفية استجابة الشركات لطلب أصحاب المصلحة على خلق القيمة في ظل نظام إفصاح طوعي.

دراسة (Kumawat, et.al, 2023): كان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو تحليل ممارسات الإفصاح وفقاً للإطار الدولي للتقارير المتكاملة المتعلقة بعناصر محتوى العلاقات مع المستثمرين خلال عينة قصدية عددها 90 شركة مختارة من قطاعات مختلفة لتلك الشركات التي اعتمدت إطار التقارير المتكاملة بدءاً من 2015 إلى 2019 من 13 دولة، وهي: البرازيل، وألمانيا، وإيطاليا، واليابان، وهولندا، وجنوب أفريقيا، وإسبانيا، والولايات المتحدة، والدنمارك، والاتحاد الروسي، وسنغافورة، وسريلانكا، وكوريا الجنوبية. وأعدت قائمة مرجعية بناءً على عناصر محتوى تقرير التقييم الذاتي وفقاً لإطار تقييم (IIRC) تضمّن 42 بنداً ضمن عناصر المحتوى الثمانية. وأظهرت النتائج أن الشركات تعمل على تحسين إفصاحاتها، وأن معظمها تقدم مستوى متوسطاً أو عالي من ممارسات الإفصاح، بالإضافة إلى أن إفصاحاتها تتزايد عاماً بعد عام.

دراسة (Ibrahim, 2023): قامت الدراسة باختبار وتحليل العلاقة بين مستوى الإفصاح عن معلومات التقارير المتكاملة وقيمة الشركة في عينة مكونة من (15) مصرفاً مدرجاً في سوق العراق للأوراق المالية في الفترة من 2011 إلى 2020 م. وتوصلت إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية موجبة لمستوى الإفصاح عن معلومات التقارير المتكاملة في قيمة مصارف العينة، مما يدل على أن الإفصاح عن التقارير المتكاملة يساهم في تحقيق العديد من الفوائد والمزايا، منها: توفير معلومات مالية وغير مالية تساهم في تلبية احتياجات أصحاب المصلحة وتعزيز ثقتهم بالمعلومات التي تقدمها البنوك، وتوضيح مدى قدرة البنوك على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى الطويل بالإضافة إلى التهديدات والعواقب التي من المحتمل أن تواجهها المصارف في المستقبل. واوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجهات التشريعية والرقابية المرتبطة بسوق العراق للأوراق المالية بتطوير إصدار إرشادات توضح الخطوات التفصيلية ومستوى الإفصاح المطلوب في الإفصاح عن التقارير المتكاملة لتحقيق المزيد من الشفافية، وتفعيل دور الجهات الرقابية وتشجيعها على وضع العقوبات المناسبة فيما يتعلق بالتزام المصارف العراقية بمختلف قطاعاتها المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن التقارير المتكاملة وفقاً للقواعد والآليات المحددة في دليل قواعد ومعايير الحوكمة.

دراسة (Ayem, et.al, 2024): جاءت هذه الدراسة لتعرف على كيفية تأثير جودة إفصاحات العلاقات مع المستثمرين والحوكمة البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات على مستوى عدم تماثل المعلومات وفق نظريتي الشرعية والإشارة. وبناءً على بيانات من قاعدة بيانات IDX، قامت بتحليل التقارير السنوية وتقارير الاستدامة للفترة بين 2013 و2022 لشركات الموجودة على هذه القاعدة. واستكشفت العلاقة الكامنة بين إفصاح العلاقات مع المستثمرين وأداء الشركات، وتبين أن لكلٍ من العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية، باعتبارهما مؤشراً لأداء الشركة، علاقة إيجابية ودالة إحصائية مع اعتماد إطار عمل العلاقات مع المستثمرين (IR). كما أن للقيمة السوقية إلى الدفترية لحقوق الملكية، والتي تُستخدم كمؤشر على نمو الشركة، علاقة إيجابية ودالة إحصائية مع اعتماد ممارسات الإفصاح عن العلاقات مع المستثمرين (IR) في شركات العينة. ونظرياً تُعزز نتائج هذه الدراسة دراسة نظرية الشرعية والنظريات المؤسسية في تفسير العلاقة بين جودة علاقات المستثمرين وإفصاحات الاستدامة وتأثيرها على عدم تماثل المعلومات وقيمة الشركة على المدى الطويل. عملياً، تُبرز هذه الدراسة أهمية قيام المديرين بتعزيز إفصاحاتهم في علاقات المستثمرين والحوكمة البيئية والاجتماعية وحوكمة الشركات، مما يُعزز شفافية الشركات ومساءلتها.

دراسة (Lutfiani, et. al, 2024): سعت هذه الدراسة إلى التحقق من تأثير الإفصاح الطوعي عن التقارير المتكاملة وفقاً لإطار (IIRC) على أهمية القيمة في إندونيسيا. غطت البيانات الفترة 2017-2022 العينة 606 شركة من شركات في قطاع التصنيع مدرجة في بورصة إندونيسيا. ووضعت درجة الإفصاح الطوعي باستخدام الإطار الدولي لإعداد التقارير المتكاملة لعام 2013، وأجري تحليل للمحتوى لقياس مدى تبني التقارير المتكاملة وممارستها. استخدمت هذه الدراسة



الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية. كما استخدمت نموذجين: نموذج التسعير كنموذج أساسي ونموذج Ohlson كنموذج ثانوي. تم استخدام نموذج التسعير لاختبار تأثير IR على أهمية القيمة المقاسة باستخدام Tobin's Q. وفي الوقت نفسه، تم استخدام نموذج Ohlson لفحص تأثير IR على أهمية القيمة باستخدام القيمة السوقية. واشترت النتائج إلى أن درجة الإفصاح الطوعي قد أسفرت عن تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية على أهمية القيمة للشركة. بمعنى آخر، ستمتع الشركات ذات درجات الإفصاح الطوعي الأعلى بأهمية قيمة أعلى أيضًا. هذه النتائج لها آثار نظرية وعملية. نظرًا، تُسهم هذه الدراسة في إثراء الأدبيات حول البدائل لقياس أهمية القيمة. عمليًا، يُتوقع أن تُشكل هذه النتائج دليلًا إرشاديًا للهيئات التنظيمية لإلزام الشركات بتقديم تقارير علاقات المستثمرين. إضافةً إلى ذلك، يُؤمل أن تُحفز هذه الفوائد الشركات على تقديم معلومات مالية وغير مالية بشكل متكامل.

دراسة (عبدالجليل وآخرون، 2024): تمثل الهدف الرئيس للدراسة في اقتراح مؤشر محاسبي للإفصاح عن المعلومات غير المالية للحد من عدم تماثل المعلومات، واعتمدت الدراسة على التقارير المالية للمصارف المسجلة في سوق الأوراق المالية الليبي وهي: مصرف الصحاري، مصرف السراي للتجارة والاستثمار، مصرف التجارة والتنمية، ومصرف الوحدة، حيث قامت بتحليل محتوى التقارير المالية لهذه المصارف خلال المدة من 2007 – 2010م. اعتمدت الدراسة في بناء المؤشر على المؤشر المصري للحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والمعروف بـ ESG30 وكذلك المبادرة العالمية لإعداد التقارير، والمؤشر الفرنسي وعلى العديد من الدراسات السابقة. تمثلت متغيرات الدراسة في المتغير المستقل الإفصاح الاختياري للمعلومات غير المالية والذي اشتمل على معلومات عن: الحوكمة، الجانب البيئي، الجانب الاجتماعي، المخاطر، السلامة المالية، رؤوس الأموال)، والمتغير التابع والمتمثل في عدم تماثل المعلومات، ومجموعة من المتغيرات الحاكمة والتي تتمثل في حجم المنشأة، العائد على الأصول، الرافعة المالية. وجاءت النتائج لتدل على أن المصارف تقوم بالإفصاح عن المعلومات غير المالية من غير قصد، كما وأظهرت عدم استخدام معيار محدد للإفصاح عن المعلومات غير المالية؛ وذلك بسبب اختلاف الإفصاح من سنة لأخرى، وأن هناك قصور في الإفصاح المحاسبي حول المسؤولية الاجتماعية والبيئية والمخاطر ورأس المال الفكري والحوكمة والأداء والتوقعات المستقبلية والفرص، محدودية الإفصاح المحاسبي حول رؤوس الأموال الستة في المصارف، تم اقتراح مؤشر للإفصاح عن المعلومات غير المالية للحد من عدم تماثل المعلومات للعمل به من قبل المصارف الليبية. كما توصلت لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن المعلومات غير المالية للحد من عدم تماثل المعلومات بالمصارف الليبية.

دراسة (Gazia, et.al ، 2025): سعت الدراسة لتعرف على مدى إفصاح الشركات المصرية المدرجة بالبورصة المصرية عن التقارير المتكاملة المدرجة وارتباطه بخلق القيمة. وباستخدام تحليل الانحدار الطبقى على عينة تضم 25 شركة، وتحديدًا تلك المدرجة ضمن مؤشر EGX100، على مدى خمس سنوات (2017-2021) وُجمعت البيانات من التقارير السنوية ومنصة DataStream. تم الحصول على بيانات العلاقات مع المستثمرين للشركات المختارة من مواقعها الإلكترونية الرسمية، وخضعت لتحليل المحتوى لقياس مستويات إفصاح علاقات المستثمرين بناءً على مؤشر إطار عمل التقارير المتكاملة بواسطة (IIRC 2013). وأستخدم معامل توبين Tobin's Q كمقياس لقيمة الشركة وأظهرت النتائج علاقة إيجابية ملحوظة بين مستويات إفصاح علاقات المستثمرين وقيمة الشركة، مما يشير إلى أن هذا الإفصاح يُحقق فوائد في بيانات الإفصاح الإلزامي والطوعي، مع تأثير أكثر وضوحًا في الأنظمة الإلزامية. تُسهم هذه الدراسة في الأدبيات من خلال تقديم رؤى تجريبية من سوق ناشئة وتطبيق مؤشر إفصاح شامل لقياس مستوى إفصاح علاقات المستثمرين. تشمل الآثار العملية حث صانعي السياسات والجهات التنظيمية في مصر على تطبيق متطلبات الإفصاح الإلزامي، كما تُقدم رؤى قيمة للمديرين والمراجعين والمحللين، في توجيه عملية اتخاذ القرارات المالية بناءً على التقارير السنوية.

يتضح من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة بأنه، على الرغم من عدم تبني الشركات في ليبيا للتقارير المتكاملة، إلا أن هناك عددًا من الأسباب التي تُثير أهمية دراسة مدى إمكانية تطبيقها في إطار IIRC ، وذلك لأن ليبيا، شأنها شأن غيرها من الاقتصادات النامية، تحتاج إلى تعزيز شفافية الشركات والتي تُعد أحد أهم العوائق للاستثمار. يُمكن أن يُصبح الإفصاح المتكامل ممارسةً واسعة الانتشار بين هذه الشركات كأداة لتحسين شفافية وتعزيز تدفقات رأس المال الأجنبي.

تقدم الدراسة الحالية مساهمة في أدبيات ذات الصلة بالتقارير المتكاملة. حيث، تُوسّع نطاق أدبيات إعداد التقارير المتكاملة من خلال تعزيز فهم ممارسات إعداد التقارير المتكاملة بتطبيق مؤشر افصاح استنادًا إلى عناصر المحتوى المطلوبة في إطار عمل إعداد التقارير المتكاملة (IIRC) لعام 2013 من خلال تحليل ما إذا كانت هذه التقارير السنوية الحالية لهذه الشركات تتضمن عناصر محتوى هذا الإطار، وإلى أي مدى. لذلك، بقياس درجة إعداد التقارير المتكاملة من خلال تحليل يدوي لمحتوى تقاريرها السنوية وغيرها من الوثائق وتقارير. وسيكون لنتائج هذه الدراسة آثارًا مُختلفة على الممارسين، وكذلك واضعي المعايير والهيئات التنظيمية.

علاوة على ذلك، تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة وخاصة التي شملت الشركات النفطية في ليبيا في أنها لم تقتصر على تناول الإفصاح عن البعد البيئي من خلال التقارير المتكاملة للأعمال، وإنما تتعرض للإفصاحات الأخرى الواردة بهذه الإطار المتعلقة بالبعد الاجتماعي، الحوكمي، والاستراتيجي لإدارة الشركة.

ويُبين مما تناولته العديد من الدراسات السابقة بوجود أدلة على أهمية اعداد التقارير المتكاملة خاصة لشركات قطاع النفط؛ وأشارت إلى أنها قد يؤدي إلى زيادة قدرة المستثمرين على التنبؤ من خلال فهم أفضل لكيفية مساهمة الأنشطة البيئية والاجتماعية في خلق القيمة المالية وتخفيف المخاطر وإطلاع مختلف أصحاب المصلحة على مسؤوليات الشركة البيئية والاجتماعية ويمكن أن يؤثر ذلك بشكل مباشر على الأداء المالي للشركة قيمتها السوق. وقد أكدت نتائج بعض الدراسات في البيئة المحلية على عدم ادراك قطاع الاعمال في ليبيا لأهمية الإفصاح عن الأنشطة التي تمارسها تلك الشركات ومدى آثارها ومساهماتها في كافة مجالات الحياة سواء على الصعيد الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي، وتحديداً قطاع النفط في ليبيا باعتباره المساهم الرئيسي والأكبر في تمويل المشاريع التنموية. (الدواعجي والفضلي، 2018؛ الفضلي والدواعجي، 2019) لذلك جاءت هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

- 1- تتوفر لدى شركات النفط الليبية البيانات اللازمة لإعداد التقارير المتكاملة.
  - 2- يمكن وضع إطار للإفصاحات وفق التقارير المتكاملة يناسب شركات النفط الليبية.
- أهداف الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة الى تحديد امكانية تبني التقارير المتكاملة من قبل شركات النفط الليبية ومدى توافر مقومات العمل بها وانعكاساتها الإيجابية على قيمتها، وذلك من خلال نموذج مقترح للإفصاح وفق التقارير المتكاملة واختبار قابلية العمل به بما يناسب طبيعة وبيئة عمل هذه الشركات، ويتم ذلك بالتحقق من:

1. التحقق من مدى امكانية العمل بإطار عمل IIRC 2013 من خلال تحليل الوثائق والتقارير السنوية لشركات النفط.
2. اختبار اطار للإفصاح وفق التقارير المتكاملة لشركات النفط الليبية بما يتناسب مع طبيعتها وظروف بيئة الاعمال الليبية يمكن العمل به ويكون نموذجاً يحتذى به في هذا القطاع.

#### **أهمية الدراسة:**

تتبع أهمية الدراسة بوضعها إطار مقترح للإفصاحات وفق التقارير المتكاملة يناسب شركات النفط الليبية، ومن ثم اختبار مدى امكانية العمل به من قبل الشركات النفطية، وبما يمكن هذه الشركات من الاستفادة من الآثار الإيجابية لتبني إفصاح وفقاً للتقارير المتكاملة. وقد تكون لنتائج هذه الدراسة أثر في تقديم رؤية قيمة لجهات التنظيمية بشأن ملائمة تبني وتطبيق نظام الإفصاح عن التقارير المتكاملة، باستخدام مؤشر إفصاح طوعي يتناسب مع بيئة الاعمال الليبية.

#### **منهج الدراسة:**

اتبعت الدراسة المنهج الوصفي القائم على تحليل المحتوى الذي يقدم وصف دقيق وتفصيلي لظاهرة أو موضوع محدد على صورة نوعية أو كمية رقمية، فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجة ارتباطها مع الظواهر المختلفة الأخرى.

كما انتهجت الدراسة المنهج الاستنتاجي والذي من خلاله تصل إلى نتيجة مبرهنة أو مؤكدة عن طريق التعميم المنطقي لحقيقة معروفة كونها تعتمد على النظريات المحاسبية والدراسات السابقة ذات الصلة، وذلك لصياغة الإطار النظري للبحث ومشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفروعه، واستنباط نموذج للتقرير المتكامل للعمل به في شركات النفط الليبية، بهدف تقديم معلومات مناسبة ودقيقة لاتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، وذلك اعتماداً على ما ورد في الفكر المحاسبي بالكتب والدوريات والمقالات العربية والأجنبية، إضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت.

ايضا استندت الدراسة على المنهج الاستقرائي القائم على المشاهدات المتكررة من بنود محددة، وذلك باستقراء واقع الوثائق والتقارير المالية، وجمع جميع البيانات والمعلومات من خلال أسلوب تحليل محتوى هذه المواد بهدف استخدامها في قياس متغيرات البحث، ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج. وقد تم الاستعانة بالمصادر الثانوية، بما في ذلك الأدبيات المتعلقة بالبحث، والبحوث، والرسائل والمقالات الجامعية، في الدوريات المتخصصة.

ومن ثم القيام بدراسة ميدانية وبغرض معرفة مدى إمكانية تطبيق النموذج المقترح للتقرير المتكامل في الشركات النفطية الليبية. علاوة على ذلك، استخدم البحث منهج الدراسة الحالية، ويعد هذا المنهج مثالي عندما تكون هناك حاجة لدراسة الظاهرة بشكل عميق. وتمثلت الحالة في شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز.

كما اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل المحتوى لمعرفة مدى توافر مقومات العمل بالتقارير المتكاملة، وما يستلزمه هذا الأسلوب من تصنيف المعلومات التي يمكن أن يتم الإفصاح عنها وفقاً للنموذج المقترح للإفصاح والمتوفرة في وثائق وتقارير الشركة. وقد شارك موظفي الشركة ذوي الاختصاص والصلة بموضوع الدراسة من مختلف الإدارات في جمع المعلومات اللازمة سواء من الوثائق والتقارير أو بشكل غير مباشر أثناء الحوار والمناقشة في الزيارات أو بالتواصل بوسائل الاتصال مع ذوي الاختصاص بالشركة في الإدارات المعنية والإطلاع على التقارير والوثائق ذات الصلة والموقع الإلكتروني الرسمي لشركة عبر شبكة الإنترنت، قام الباحث بتصميم أداة البحث. وقد اعتمد الباحث في إعدادها على الإطار المقترح لإرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI، 2013)، وفقاً لمؤشرات الجيل الرابع منها (G4). كما استند على عدداً من تقارير التي أصدرتها بعض الشركات النفطية لبلدان عربية مثل: التقرير المتكامل لشركة أرامكو السعودية متوفر عبر موقعها الإلكتروني. وفي هذا الصدد، درست جميع الأقسام السردية في التقارير السنوية والتقارير المستقلة (أي بيان رئيس مجلس الإدارة، وتقرير مجلس الإدارة وغيرها). يُعدّ تحليل وجود أو غياب كل بند بند من أكثر أشكال تحليل المحتوى شيوعاً باستخدام نهج الإفصاح غير المُرجّح (Krippendorff, 2004).

وقد استُخدم هذا النهج في العديد من الدراسات السابقة. (Oliveira et al., 2010; Frías-Aceituno et al., 2013; Garcia-Sánchez et al., 2013; Setia et al., 2015; Haji and Anifowose, 2016; Haji and Anifowose, 2017). يقوم هذا النهج بمنح درجة 1 إذا أفصحت الشركة عن بند معين، و0 في حال عدم الإفصاح.

### الإطار النظري:

يهدف إعداد التقارير المالية إلى تقديم وصف دقيق وموثوق لأداء الشركة في الحاضر والمستقبل. ومع ذلك، تفشل نماذج إعداد التقارير المالية أحياناً في تفسير الآثار المترتبة على ممارسة أعمال وأنشطة الشركة، ويعود ذلك إلى أنها لا تركز على الاستثمارات البيئية والاجتماعية والحوكمة. وقد دأبت الشركات على التركيز حصرياً على التقارير المالية، معتبرةً الربح السبيل الوحيد لتحقيق أهدافها. وتُعَدُّ التنمية المستدامة حالياً أجندة رئيسية للشركات والحكومات والأكاديميين حول العالم. كما يُشار إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات، بأنها عملية دمج المساواة الاجتماعية والكفاءة الاقتصادية والأداء البيئي في الممارسات التشغيلية للشركات. ومع التطورات في مجال الأعمال وانتقادات التقارير المالية التقليدية لعدم توضيحها للعلاقات بين الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، فقد أدى ذلك إلى توجيه نحو إفصاح أكبر من خلال تقارير الاستدامة وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات، إلا أنها لم تقدم معلومات مالية وغير مالية بشكل متكامل. لذا، ازدادت ضغوط المساءلة على المؤسسات من قبل أصحاب المصلحة والمنظمات الدولية التي دعت إلى إفصاح أكبر من خلال إظهار الآثار البيئية والاجتماعية لأنشطة المؤسسة، فضلاً عن الآثار الاقتصادية. (Lutfiani, et.al,2024)

ونتيجة لذلك، برز ما يُعرف بالإفصاح عن التقارير المتكاملة لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة ومساعدتهم في إجراء تقييم واع لأداء المؤسسات من منظور استراتيجي وتقييم قدرتها على خلق القيمة. وفي عام (2010)، تم تأسيس المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) The International Integrated Reporting Council (IIRC) من قبل قادة مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) The Global Reporting Initiative (GRI)، وهو تحالف عالمي يضم في عضويته مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFC) the International Federation of Accountants (IFC)، ومجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (WBCSD) the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD)، ومبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI). ويهدف (IIRC) إلى تقديم نموذج إعداد تقارير متكامل يجمع بين (التقارير المالية والإدارية والحوكمة والاستدامة) في مجموعة متماسكة توضح قدرة المؤسسة على خلق قيمة مستدامة طويلة الأجل.

تعود المحاولات الأولى لإعداد ونشر هذه التقارير إلى عام (1989) عندما أصدر البنك الوطني الكندي the National Bank of Canada تقرير المسؤولية الاجتماعية كجزء من تقرير الاستدامة، ونشرت الشركات مثل هذه التقارير في الفترة (2000-2008) واعتمدت مبادئ لجنة مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI Initiative Committee). أصدرت إحدى هذه الشركات، على سبيل المثال لا الحصر، شركة نوفوزيمز الدنماركية The Danish Novozymes، في عام 2002 تقريراً متكاملًا عن عملياتها وأنشطتها، وكذلك في عام (2004) انضمت إليها شركة نوفو نورديسك Novo Nordisk. بينما في عام (2008)، أصدرت شركة ناتورا البرازيلية the Brazilian Natura تقريراً متكاملًا وفي نفس العام انضمت شركة فيلبس الهولندية the Dutch Philips (Ibrahim, et.al, 2023)

ويهدف إطار عمل التقارير المتكاملة إلى تبسيط التقارير المؤسسية وتعزيز فعاليتها من خلال التركيز على خلق القيمة كخطوة في سبيل تطور التقارير المؤسسية. ووجود التقارير المتكاملة جذب انتباه الممارسين وصانعي السياسات في جميع أنحاء العالم. وقد بدأت الهيئات التنظيمية وسلطات أسواق رأس المال في دعمها، وقد فرضت بعض الدول بالفعل على الشركات المدرجة الإفصاح عن معلومات الاستدامة والمالية المتكاملة. ووفقاً للمجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) The International Integrated Reporting Council، فإن التقرير المتكامل هو اتصال ينقل استراتيجية المنظمة وحوكمتها وأدائها وأفاقها إلى البيئة الخارجية لخلق قيمة للشركة على المدى القصير والمتوسط والطويل. يُعرّف المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) التقرير المتكامل بأنه "بيان موجز حول كيفية مساهمة استراتيجية المؤسسة وحوكمتها وأدائها وتوقعاتها، في سياق بيئتها الخارجية، في خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل". (Kumawat, et.al,2023) (IIRC، 2013)

ويهدف التقرير المتكامل (IR) إلى دمج البيانات المالية وغير المالية في تقرير موجز يُسلط الضوء على استراتيجيات المؤسسة المستقبلية لخلق القيمة. ويتضمن ذلك وصف نهجها وخطة عملها، وربط هذه المكونات بمختلف أنواع رأس المال، بما في ذلك رأس المال الطبيعي والصناعي والمالي والفكري والبشري والاجتماعي والعلائقي. ويُعد "تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال المالي لتمكين تخصيص رأس المال بكفاءة وإنتاجية الهدف الرئيسي لعلاقات المستثمرين. ويشرح التقرير المتكامل كيف تخلق الشركة القيمة على المدى الطويل للمقرضين، ويسعى أيضاً إلى توضيح كيفية تفاعل المنظمة مع العالم الخارجي وأنواع رأس المال المختلفة. ويهدف التقرير المتكامل، كما حدده المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC2013)، إلى تقديم رؤى حول البيئة الخارجية التي تؤثر على المنظمة والموارد التي تستخدمها المنظمة وتؤثر عليها والعلاقات التي تؤثر عليها. ويشار إلى هذه العناصر مجتمعة باسم رأس المال في الإطار وتصنف على أنها علاقات مالية وصناعية وفكرية وبشرية واجتماعية وطبيعية. (Lutfiani, et.al,2024) ووفقاً لـ

(IIRC, 2013)، يتألف التقرير المتكامل من ثمانية عناصر محتوى: البيئة الخارجية والنظرة العامة للمنظمة؛ الحوكمة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتخصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات؛ وأسس الإعداد والعرض. يُحدد التقرير المتكامل النتائج الرئيسية التي تشمل (أ) "النتائج الداخلية (مثل: معنويات الموظفين، وسمعة المنظمة، والإيرادات، والتدفقات النقدية) والنتائج الخارجية (مثل: رضا العملاء، ودفع الضرائب، والولاء للعلامة التجارية، والآثار الاجتماعية والبيئية) و(ب) النتائج الإيجابية (أي تلك التي تؤدي إلى زيادة صافية في رأس المال وبالتالي خلق قيمة) والنتائج السلبية (أي تلك التي تؤدي إلى انخفاض صافي في رأس المال وبالتالي تقليل القيمة).

يُعد الإفصاح عن التقارير المتكاملة ثورةً جديدةً في عالم التقارير التي تُفصح عنها الشركات، وهو ما يُثير اهتمام العديد من المنظمات والهيئات المهنية، ونتيجةً للتطورات التي شهدتها الإفصاح عن التقارير المتكاملة على مدى فتراتٍ متتالية، والتي وضعها (IIRC) والعديد من المنظمات المهنية، فقد برزت مفاهيمٌ عديدةٌ حول الإفصاح عن التقارير المتكاملة. حيث يُشير (IIRC) إلى أن الإفصاح عن التقارير المتكاملة هو بيانٌ واضحٌ وموجزٌ لكيفية خلق الشركات لقيمةٍ على المدى القصير والمتوسط والطويل من خلال تجميع المعلومات المالية وغير المالية حول استراتيجية الشركة وحوكمتها وأدائها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. (IIRC، 10: 2013)

وعرّف أيضاً بأنه الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية والإفصاح عن استراتيجية الشركة، والحوكمة، والاستدامة، والأداء المالي، والفرص والمخاطر في تقرير واحد، يُظهر لأصحاب المصلحة قدرة الشركة على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

وكما يُشار إلى أن الإفصاح عن التقارير المتكاملة هو وسيلة لتوصيل المعلومات المالية وغير المالية لمستخدميها حول استراتيجية وأنشطة المؤسسة حتى يتمكنوا من فهم محتوى تقارير المؤسسة بشكل كامل على المدى الطويل، وذلك لتوسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات الكمية والqualitative للقياس بشكل موضوعي، وبالتالي تحسين جودة المعلومات. ومن خلال ما سبق يرى الباحث أن الإفصاح عن التقارير المتكاملة هو تقرير اختياري منفصل يكشف عن معلومات أساسية مالية وغير مالية وبيئية واجتماعية بشكل يمكن أصحاب المصلحة من تقييم الأداء المستدام الحالي والمستقبلي للمنشأة وكيفية إدارة المنشأة لأنشطتها واستراتيجيتها في كيفية ربط جوانب أبعادها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكمة مما يساهم في خلق قيمة للمنشأة على المدى القصير والمتوسط والطويل. (Ibrahim, et.al, 2023)

واكدت (Slack & Tsalavoutas, 2018); (de Villiers & Sharma, 2020) على أن أهمية الإفصاح عن التقارير المتكاملة تتمثل في دوره الفعال في توضيح العلاقة بين الأداء المالي والاجتماعي والبيئي والحوكمة للمنشآت لأصحاب المصلحة، وذلك من خلال توفير المعلومات التي تُمكنهم من فهم هذه العلاقة وتقييم قدرة المنشآت على خلق القيمة على المدى الطويل، وأن إعداد هذه التقارير سيضمن استدامة الأداء المؤسسي للمنشآت، ويُحسن الأداء المالي على المدى الطويل.

كما يُحقق الإفصاح عن التقارير المتكاملة العديد من الفوائد الداخلية والخارجية. تُسهم التقارير الداخلية المتكاملة في تعزيز الترابط بين العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية، وكيفية تخصيص الموارد في المنشأة، وتوعية إدارة المنشأة بحجم أنشطتها والتحديات التي تواجهها، مما يُسهم في توجيهها نحو استدامة أكبر على المدى الطويل، فضلاً عن تحسين سمعة المنشأة وتقليل المخاطر التي تواجهها بشكل جيد.

وفيما يتعلق بالفوائد الخارجية، يُعزز الإفصاح عن التقارير المتكاملة الروابط مع جميع أصحاب المصلحة لتلبية احتياجاتهم من المعلومات البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وتوفير معلومات حول نموذج الحوكمة الذي تطبقه المنشآت، ومعلومات حول إدارة المخاطر.

يرى الباحث أن أهمية الإفصاح عن التقارير المتكاملة تكمن في توضيح استراتيجية الشركة لتعظيم قيمتها على المدى الطويل، وإيصال المعلومات لأصحاب المصلحة وتمكينهم من إجراء تقييم شامل للأداء المالي وغير المالي للشركة، كأفضل حل لمنح أصحاب المصلحة ثقة في التقارير المالية للمؤسسات، وذلك من خلال سد فجوة التواصل بين العمليات التي تقوم بها الشركة وأصحاب المصلحة الذين يسعون للحصول على معلومات بيئية واجتماعية واستراتيجية وحوكمة، بالإضافة إلى المعلومات المالية. (Ibrahim, et.al, 2023)

**أما فيما يتعلق بالأهداف، فقد أكدت (IIRC، 2020) في تحديثها الجديد أربعة أهداف للتقارير المتكاملة:**

1. تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقدمي رأس المال لتحقيق كفاءة وإنتاجية أكبر.
2. تقديم التقارير بمنهج أكثر فعالية وشمولية وتماسكاً من خلال اعتماد معايير تستوعب جميع فقرات التقارير الأخرى، وذلك للوصول إلى صورة كاملة لجميع العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على قدرة المنشأة على خلق القيمة بمرور الوقت.
3. تعزيز المساءلة والرقابة فيما يتعلق برؤوس الأموال الستة (المالي، والتصنيعي، والبشري، والفكري، والطبيعي، والاجتماعي) وتعزيز فهم ترابطها.
4. دعم التفكير المتكامل واتخاذ القرارات والإجراءات التي تركز على توليد القيمة على المدى الطويل والمتوسط والقصير. مما سبق، يمكن القول بأن الغرض من الإفصاح عن التقارير المتكاملة هو سد الفجوة المعلوماتية بين إدارة المنشأة وجميع أصحاب المصلحة، وإبراز كيفية تحديد المنشأة للموارد المتاحة ضمن عملية منهجية تأخذ في الاعتبار المخاطر



التي تواجه المنشأة، وتوفر تقييمًا شاملاً لأداء المنشأة يشمل جميع الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة واستراتيجية المنشأة في كيفية استخدام رأس مالها لخلق القيمة.

وفي ذات السياق، نرى أن الأزمات التي شهدتها الساحة العالمية خلال العقود الماضية قد أدت إلى بيان عدم موثوقية التقارير التقليدية الصادرة عن المنشآت ذات المنظور المالي قصير الأجل، وذلك لعدم قدرتها على توفير معلومات متكاملة حول الأداء البيئي والاجتماعي، بالإضافة إلى الأداء المالي والإفصاح عن استراتيجية الشركة في استخدام مواردها وتوظيف رأس مالها، بما يتيح لأصحاب المصلحة تحديد كفاءة المنشآت وقدرتها على خلق القيمة على المدى الطويل.

ونتيجة لذلك، برز ما يُعرف بتقارير الاستدامة كنشاط تطوعي غير إلزامي للمنشآت الرائدة ذات الوعي الاجتماعي، وتعمل هذه التقارير على الإفصاح عن الآثار الاقتصادية والبيئية والاجتماعية بشكل متوازن دون التركيز على أحدها دون الآخر، وذلك من خلال توفير معلومات غير مالية إلى جانب المعلومات المالية. ومع ذلك، ثمة قصور في هذه التقارير نتيجة عدم قدرتها على ربط قضايا الاستدامة باستراتيجية الشركة.

وقد أكدت دراسة (Ibrahem, et.al,2023) أن ذلك يتطلب اتفاق جميع الأطراف المعنية بإعداد التقارير المالية وتوصيلها إلى أصحاب المصلحة على ضرورة إجراء تغييرات جذرية في محتوى التقارير المالية المقدمة من المنشآت، وذلك بتوفير معلومات شاملة عن أداء المنشآت تُسهم في خلق القيمة على المدى الطويل، وذلك بتوسيع نطاق الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وتحسين جودة المعلومات، وزيادة الثقة بها، وذلك بتطوير محتوى التقارير من خلال تضمين الأبعاد الاستراتيجية والحوكمة، بالإضافة إلى الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتقديم رؤية متكاملة لقدرة المنشآت على خلق القيمة لأصحاب المصلحة. ولهذا السبب، ظهر ما يُعرف بالإفصاح عن التقارير المتكاملة، حيث تُفصح جميع المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمة في تقرير واحد مستقل ومتسق وقابل للمقارنة، يُظهر معلومات شاملة عن الأداء العام للمنشآت ورؤيتها في إطار من المساءلة والشفافية، وقدرتها على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

#### الإطار المقترح:

سوف يتم اقتراح النموذج يمكن العمل به من قبل الشركات النفطية في ليبيا للإفصاح المحاسبي وفق تقارير الأعمال المتكاملة، وبهذا الخصوص لا بد من الإشارة إلى أنه بناءً على ما توصلت إليها الدراسات السابقة خاصة تلك التي أجريت على الشركات النفطية سواء العاملة في ليبيا أو خارجها، تم وضع هذا النموذج بما يتناسب مع طبيعة عمل هذه الشركات وخصوصيتها. إضافة إلى ذلك، للمعرفة السابقة التي اكتسبت من إجراء دراستين تشمل بعض جوانب موضوع البحث على شركات قطاع النفط (اشكال وامعرف، 2018 ؛ اشكال وامعرف 2019 )، والزيارات الميدانية والمناقشات التي أجريت مع موظفي هذه الشركة والإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية ساعد الباحث في تم تصميم هذا النموذج لاقتراح العمل به من قبل هذه الشركة. حيث أكد موظفي شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز المعنيين بالدراسة على امتلاكها كافة السجلات والدفاتر التي يمكن من خلالها تجميع كافة البيانات الخاصة بالإفصاح المتكامل، وعليه سوف يتم اختبار مدى قابلية تبنيه والعمل به.

#### منهجية إعداد الإطار المقترح لتقرير الأعمال المتكامل:

يهدف الإطار المقترح إلى توفير معلومات تساعد أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات المناسبة، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال توفير معلومات غير مالية تمكن أصحاب المصالح من تقييم قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها. توفير معلومات عن الأداء البيئي والاجتماعي الحالي والمتوقع التي تمكن أصحاب المصالح من التعرف على استراتيجية الشركة للأبعاد غير المالية، الأداء الفعلي والمستهدف، وإدارة المخاطر الحالية والمتوقعة.

لدراسة مدى إمكانية الإفصاح وفق إطار التقارير المتكاملة، ونظرًا لغياب إرشادات نظرية للقياس وعدم وجود مقياس في سياق الإفصاح ضمن قاعدة بيانات شاملة، استخدمت طريقة تحليل المحتوى مقاييس مُصممة ذاتيًا مسترشدة بالدراسات السابقة لتعكس أهداف الدراسة. وبناءً على تحليل إطار عمل IR، صيغت أداة بحثية لتقييم مدى توافر مقومات العمل بالتقارير المتكاملة. وتضمنت الأداة عناصر المحتوى نظرة عامة على المنظمة والبيئة الخارجية؛ الحوكمة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتخصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات. ثم التحقق التجريبي من الأداة المُطورة على الحالة الدراسية (شركة سرت لصنيع النفط والغاز) لتحديد الفجوة بين ممارسات إعداد التقارير الحالية للشركة ومتطلبات إطار إعداد التقارير المتكاملة. وفي هذا السياق، قامت الدراسة بتحليل ما إذا كانت هذه التقارير تتضمن عناصر محتوى هذا الإطار، وإلى أي مدى. لذلك، وقامت بقياسه من خلال تحليل يدوي لمحتوى تقاريرها السنوية. وتمثلت مصادر البيانات في التقارير السنوية، والمواقع الإلكترونية، والبيانات الصحفية/الإعلامية. استخدمت الدراسة تحليل المحتوى لتحديد ما إذا كانت الشركة المعنية تتوافر لديها معلومات يمكن أن تسهم في الإفصاح وفق إطار مؤشر الإفصاح التقارير المتكاملة، والتي قد تكون ضمن الأقسام السردية في التقارير السنوية والتقارير المُستقلة (مثل بيان رئيس مجلس الإدارة، وتقرير مجلس الإدارة، وغيرها).

#### محتوى الإطار المقترح:

تم عرض عناصر الإطار المقترح على إدارات وموظفي شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز، كما في الجدول ادناه، وشارك الموظفين المعنيين في الإجابة عليه حيث تم تحديد خيارين عن التساؤلات (بيانات كمية، بيانات وصفية)، وجاءت الاجابات من مختلف المشاركين كلا حسب المعلومات التي تخض مجال وظيفته:

عناصر	بيانات كمية	بيانات وصفية
1. نظرة عامة: وتشمل:		
اسم الشركة، عنوانها، الهيكل التنظيمي، الموقع الرئيسي للشركة.	√	√
خلفية تاريخية عن الشركة (شكلها القانوني، نشأتها، وتطورها).	√	√
أهداف الشركة ورؤيتها ورسالتها.	√	√
المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركة، والأسواق التي تخدمها والدول التي تعمل فيها.	√	√
الثقافة والأخلاق والقيم.	√	√
هيكل الملكية.	√	√
الشركات التابعة والمشاريع المشتركة.		
المشهد التنافسي ووضع السوق ( عوامل تؤثر وتشكل خطر وتهديد مثل منتجات جديدة أو خدمات بديلة، القدرة التفاوضية للمعلاء والموردين، شدة التنافس).	√	√
المعلومات الكمية الرئيسية مثل عدد الموظفين، الإيرادات، عدد البلدان التي تعمل فيها المنظمة، وأي تغييرات هامة عن الفترات السابقة بخصوصها	√	√
2. البيئة الخارجية: من جوانب السياق القانوني والتجاري والاجتماعي والبيئي والسياسي التي تؤثر على قدرة المنظمة على خلق القيمة على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل مثل:		
الاحتياجات والمصالح المشروعة لأصحاب المصلحة الرئيسيين.	√	√
الظروف الاقتصادية الكلية والجزئية، مثلاً الاستقرار الاقتصادي، والعولمة، واتجاهات الصناعة.	√	√
قوى السوق، مثل نقاط القوة والضعف النسبية لدى المنافسين والعملاء.	√	√
سرعة وتأثير التغيير التكنولوجي، ومدى التكيف معه،	√	√
القضايا المجتمعية، مثل التغيرات السكانية والديموغرافية، وحقوق الإنسان، والصحة، والفقر، والقيم الجماعية والنظم التعليمية.	√	√
التحديات البيئية، مثل تغير المناخ ونظم البيئة، ونقص الموارد الطبيعية.	√	√
البيئة التشريعية والتنظيمية التي تعمل فيها المنظمة.	√	√
البيئة السياسية في الدول التي تعمل بها المنظمة والدول الأخرى التي قد تؤثر على قدرة المنظمة على تنفيذ إستراتيجيتها.	√	√
معلومات عن القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية ذات الصلة بأنشطة الشركة الحالية والمتوقعة، وعن الآثار الهامة الجوهرية لقرارات وأنشطة الشركة على النظم المالية والاجتماعية والبيئية والاقتصادية سواء كانت إيجابية أو سلبية والتي يمكن أن تؤثر على قدرة المنشأة على خلق القيمة والحفاظ عليها.	√	√
3. معلومات عن عمليات التشغيل وأثرها وعن المخاطر المحيطة بالشركة وطرق مواجهتها، وسياسات والإجراءات المتبعة لتحديد وطرق قياسها ومتابعتها، مثل تقارير عن الارتباطات المالية وأثر ظروف عدم التأكد عليها، خسارة أي تعاقدات والأثر الناتج عن ذلك، التهديدات لسلاسل التوريد والتأخيرات المحتملة وأثرها، التهديدات الداخلية أو الخارجية على فرض الاستمرارية وخطر الإفلاس وطرق مواجهته، مخاطر الائتمان ونقص السيولة وكيفية مواجهتها، التغييرات في السياسات المحاسبية نتيجة لظروف عدم التأكد، المطالبات والتعويضات والغرامات المترتبة على الأعمال، أثر خفض سعر الفائدة على النشاط.	√	√
4. معلومات عن أهداف الشركة الاستراتيجية والامكانيات والكفاءات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ومؤشرات أداء رئيسية تقيس تحقيق الأهداف.	√	√
5. معلومات عن الأداء المالي الحالي ومقاييس ومؤشرات الأداء الأخرى ووصف أنشطة الشركة التي قامت بتحقيق أهدافها الاستراتيجية مع تقديم معلومات عن الأداء المالي والاقتصادي والاجتماعي والبيئي بشكل كاف لخدمة أصحاب المصالح.	√	√
6. معلومات عن أنشطة الشركة المستقبلية وأدائها وأهدافها المتوقعة بما يتناسب مع توقعات أصحاب المصالح والمجتمع المحيط.	√	√
7. معلومات عن عدد العاملين وتقسيمهم وفقاً للهيكل التنظيمي وأجورهم والمميزات التي تقدم للعاملين لتحسين إنتاجيتهم واستراتيجية الأجور.	√	√
8. معلومات عن الهيكل التنظيمي ومعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة، وظائفهم ومناصبهم.	√	√
9. معلومات عن المعايير الأخلاقية ومبادئ الحوكمة التي تحكم عمل الشركة، المتعلقة بمنع الاحتكار وعدم الاضرار بالمستهلكين، واحترام قواعد المنافسة وعدم الاضرار بالمنافسين.	√	√
10. آلية تشكيل اللجان المنبثقة عن المجلس (لجنة المراجعة، لجنة المكافآت، لجنة إدارة المخاطر) اختصاصاتها، اسماء الاعضاء ومؤهلاتهم.	√	√
11. الشهادات والجوائز التي حصلت عليها الشركة نتيجة للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية. القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية المتعلقة بأنشطة الشركة الحالية والمتوقعة.	√	√
12. تقارير الإدارة عن: أنواع الدخل الشامل، والعادي، البدائل الجديدة في حالة توقف بيع سلعة أو خدمة، المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة، آلية التحول الالكترونية للنشاط أو سبب عدم القدرة على التحول، أثر تخفيض الرسوم العامة على مصروفات النشاط، مؤشرات لاضمحلال الأصول الملموسة وغير الملموسة، المنح والمساعدات الحكومية وأثرها على فرض الاستمرارية.	√	√

		13. معلومات عن المؤشرات الاقتصادية: وتشمل:
√		القيمة الاقتصادية الموزعة والمتبقية للشركة.
√		مساهمة المؤسسة في إجمالي الناتج المحلي
√		الحصة السوقية الحالية والمتوقعة للمؤسسة
√		الأرباح والخسائر المتوقعة.
√		الغرامات والجزاءات المفروضة على الشركة.
√		القروض والسلف.
√		متوسط نصيب الفرد من الطاقة المستخدمة.
√		استثمارات البنية التحتية لتحقيق المنفعة العامة.
√		كمية إنتاج النفايات الخطرة والسامة وتكاليف إعادة تدوير النفايات.
√		تكاليف النقل للبترول والقيمة الإنتاجية المضافة بالنسبة للناتج القومي الإجمالي
		14. معلومات عن المؤشرات الاجتماعية: وتشمل:
√		مدى المحافظة على العلاقات العمال، حماية حقوق العاملين والمعاملة المتكافئة، العلاقات مع النقابات العمالية، تنمية المجتمع والمشاركة المجتمعية، خطط الترفيعات للعاملين والخطط المستقبلية لمنح الحوافز للعاملين، برنامج التطوير الوظيفي، المخاطر المحتملة التي تواجه العاملين والسلامة المهنية وعدم انتهاك حقوق الإنسان، مدى الامتثال لقانون العمل رقم 12 لسنة 2010.
√	√	مؤشر مساهمة الشركة في توفير الأمن الصناعي للعاملين، عدد القضايا المرفوعة والتعويضات، وتكاليف الرقابة على الخدمات المقدمة.
√		المساهمة في البرامج والمؤسسات التعليمية والعلمية، تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي، حوافز الموظفين لتطوير المهارات وإكمال التعليم، تكاليف تدريب العاملين، إسكان للعاملين بالشركة.
√	√	الاتفاقيات الاجتماعية والمساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والثقافية للعاملين والمجتمع.
√		مدى تقييم رضا العميل، تحسين جودة المنتج.
		15. معلومات عن المؤشرات البيئية: وتشمل:
√	√	حجم استهلاك الموارد الطبيعية، برامج وعمليات تحسن استخدام الموارد، والمساهمة في اكتشاف مصادر طاقة ومواد خام جديدة.
√		خطط وبرامج وعمليات تخفيض الأثر السلبي على البيئة وحماية البيئة والالتزام بتطبيق الأنظمة البيئية.
	√	تدوير المخلفات الضارة بالبيئة.
	√	تكاليف التبرع لصالح البحث العلمي لتشجيع أبحاث الحد من التلوث.
	√	تكلفة التعويضات للأطراف الخارجية والمتربطة على تلوث البيئة من أنشطة المؤسسة، غرامات وجزاءات تفرضها الدولة لعدم الالتزام بالرقابة على التلوث.
√		الجوائز والشهادات التقديرية بخصوص حماية البيئة.
	√	نسبة الأصول البيئية: إجمالي الأصول، التكاليف البيئية: إجمالي التكاليف، تكاليف التلوث: إجمالي التكاليف، نسبة انبعاثات الغازات.
	√	تكلفة التخلص من النفايات الصلبة والسائلة والغازية بطريقة آمنة، مواد تنقية المخلفات.
	√	تكلفة الأصول المستنفذة للحفاظ على البيئة، المباني والانشاءات المخصصة للرقابة على التلوث، أجهزة الرقابة على التلوث، النفقات الرأسمالية لتحسين المظهر الجمالي للبيئة.
		16. تقارير مالية عن:
	√	معدل نمو الإيرادات.
	√	معدلات السيولة.
		معدل العائد على حق الملكية.
√		خصائص الأصول المستخدمة، طرق تقييم الأصول، طرق حساب إهلاك الأصول.
√	√	أنواع الأسهم لدى الشركة، أنواع المستثمرين، حقوق التصويت لكل نوع من أنواع الأسهم، المستثمرين الذين يملك كل منهم أكثر من 10% من أسهم الشركة، نسبة الأسهم التي يمتلكها أشخاص من العاملين بالشركة، خطط حوافز الإدارة العليا للشركة.
√	√	تقارير مالية فترية، قوائم مجمعة في حالة وجود شركات تابعة تحت سيطرتها، هيكل ملكية الشركات التابعة له، المعاملات التي تتم بين شركات المجموعة.
√		السياسات والمعايير المحاسبية المطبقة.
	√	المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.

1. من خلال تحليل نتائج اجابات المشاركين والمناقشات التي اجريت مع الموظفين المعنيين بالإدارة المالية وغيرها من الإدارات ذات الصلة والاطلاع على الوثائق ذات الصلة وإفصاحات الشركة على موقعها الإلكتروني وغيرها من المصادر الرسمية، تبين ما يلي:
  - أنه تتوافر بيانات عن اغلب العناصر الإطار المقترح مثل نظرة عامة عن الشركة والبيئة الخارجية؛ الحوكمة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتخصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات. وغالبا ما تكون وصفية. ويتوافر جزء كبير منها على الموقع الإلكتروني الرسمي للشركة. <https://www.sirteoil.com.ly>

- تتوافر بعض هذه البيانات بشكل كمي مثل عدد الموظفين وعدد اجتماعات اللجان والمنشآت والمرافق التابعة لها والقدرة الانتاجية وغيرها. اضافة لذلك، أكد موظفي الادارة المالية على تتوافر بيانات مالية عن اغلب عناصر التكاليف والمؤشرات المالية التي تم تضمينها في اسئلة المقابلة، والمعدة استنادا الي إطار التقارير المتكاملة، في سجلات وتقارير وغيرها من الوثائق الداخلية.
- عدم قيام الشركة بالإفصاح وفق التقارير الأعمال المتكاملة عن معلومات الشركة بشكل يجمع بين الأداء المالي والأداء غير المالي. كما لم تفصح الشركة عن أي تقارير غير مالية بشكل منفصل.
- على الرغم من أن نتائج المقابلات التي اجرت وتحليل الوثائق ذات الصلة لدى الادارات المعنية جاءت مؤكدة على وجود بيانات مالية وغير مالية تمكنها من اعداد تقرير متكاملة، وخاصة عن: الاستراتيجية العامة؛ البيانات التنظيمية؛ الحوكمة والالتزامات التشريعية؛ الإفصاح عن منهجية الإدارة في التعامل مع كافة فئات اصحاب المصالح مثل المنظمات والاطراف ذات الصلة بقضايا بيئة والعمالة وحقوق الإنسان والعلاقات العامة؛ مؤشرات الأداء التي تتضمن الآثار الاقتصادية والبيئية؛ معلومات العميل عن المنتجات والخدمات وأثارها؛ علاقات العمالة بالإدارة والسلامة والصحة والتدريب والتثقيف والتنوع وتكافؤ الفرص مسؤولية المنتج تجاه صحة وسلامة والالتزام معلومات عن المجال الاجتماعي للمجتمع المحيط، ألا انه لم تنتهج الشركة الإفصاح عنها. ويعزى ذلك لعدة اسباب اهمها: عدم ادراك إدارة الشركة لأهمية الإفصاح عنها أو تجنب ذلك للاعتقاد بحساسية هذه المعلومات والمخاطر المحتملة المتعلقة بالإفصاح بسبب سريتها مما تضرر بوضعها التنافسي؛ عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية وغير المالية للشركة مما قد يخلق مخاوف متعلقة بالأهمية النسبية والقابلية للمقارنة والاتساق بالنسبة لأصحاب المصالح؛ عدم الإلمام بمفاهيم الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية؛ عدم وجود ما يلزم الشركة بإعداد تقارير الأعمال المتكاملة سواء من جهة تنظيمية أو حكومية مما يجعل إعداد تلك التقارير ليس إلزامياً؛ عدم اهتمام بعض أصحاب المصالح بالمعلومات البيئية والاجتماعية الواردة بالتقارير المتكاملة.
- 2. استنادا الي ما تم التوصل إليه يتضح أنه يمكن للشركة الافصاح وفق إطار عمل التقارير المتكاملة مع الاخذ بخصوصية الصناعة في البيئة المحلية:
  - إعداد تقرير عن العناصر غير مالية للإطار المقترح تفصح فيه الشركة عن (نظرة عامة عن الشركة والبيئة الخارجية؛ الحوكمة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتخصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات)، بشكل وصفي. كما يلي:
  - تقديم عرضاً تفصيلياً لملف المنظمة والبيئة التي تعمل فيها ونموذج العمل والاستراتيجية. بحيث تُقدم معلومات مفصلة عن قطاعات الأعمال الفردية، أنشطة الشركة بشكل عام، الاستراتيجية وتخصيص الموارد. وتقوم بعرض أهدافاً استراتيجية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل بقياس الإنجازات والنتائج المستهدفة، واجراءاتها لتكيف مع التغيير لتحقيق الأهداف، والاستراتيجيات القائمة، أو المزمع تنفيذها لتحقيق تلك الأهداف. وفي هذا السياق، قد أكدت نتائج التحليل بتوافر بيانات وصفية فقط، ويوضح هذا كما حددته الشركة في موقعها الرسمي على سبيل المثال حددن الهدف ب " يتمثل الهدف الاستراتيجي الأساسي لشركة في "تزويد الناس بالطاقة بطريقة مستقرة ومستدامة". وعلى الرغم من ذلك يمكن أن تُشير التقارير إلى تدابير محددة لتقييم مدى تحقيق الأهداف، حيث يُعرض لكل هدف المقياس المناسب، والقيمة المستهدفة المتوقعة، والوضع الحالي للهدف، أو في تقرير تُعرض فيه الاستراتيجية بتفصيل كبير، مُقسمة حسب الأسواق.
  - تخصيص جزء لمستقبل الشركة (التوقعات)، يمكن أن تُظهر آفاق تطور السوق، بحيث تُقدم سرداً في تقرير مُفصلاً لتنبؤ بوضع السوق المُستقبلي (مثل القدرة التنافسية، المرونة، التأثير المُتوقع للتغيرات البيئية على وضع الشركة).
  - يُخصّص تقرير لمناقشة أداء الشركة، يحتوي على مؤشرات الأداء الرئيسية، المالية وغير المالية مثل مؤشرات الاستخراج أو الاستخدام الكلي للموارد المتاحة، بالإضافة إلى عدد الحوادث الخطيرة وهي مؤشرات مهمة للعمال والمجتمع.
  - يمكن أن تعرض البيانات المالية أهم القيم المالية في وثيقة منفصلة كأن تُعرض البيانات المالية في جداول وليس بلغة محاسبية نموذجية، لتمكين القارئ الذي ليس لديه خبرة في الشؤون المالية من فهمها.
  - اعداد تقرير عن العناصر المالية للإطار المقترح (مؤشرات الاداء الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي)، سواء بشكل وصفي او مالي.
  - أن تُفصح عن مؤشرات أداء رئيسية تجمع بين المقاييس المالية والمكونات غير المالية بما يدعم التفكير المتكامل ويزيد من فائدة هذه التقارير.
- 3. ومما سبق، توصي الدراسة الممارسين وواضعي المعايير والهيئات التنظيمية العمل بما توصلت إليه من نتائج، والتي قد تُمكنهم من التغلب على أوجه القصور في ممارسات إعداد التقارير الحالية وتحت الشركات على تهج التفكير المتكامل وتجنب اعطاء معلومات غير كاملة كأن تقوم بالافصاح عن مخاطر عامة دون ذكر مسائل خاصة بالشركة، أو تُقدم معلومات إيجابية بينما تتجاهل المعلومات السلبية، ويُشجعها على تضمين القصص السلبية والمُخَيِّبة للأمال إلى جانب الإفصاحات الإيجابية المُتوقعة بطريقة أكثر توازناً.



4. وأخيراً، يُقدم هذا البحث عدة اتجاهات للبحث المستقبلي، حيث اقتصرَت هذه الدراسة على شركة نفطية واحدة، كما أنها لم تتناول الشركات المماثلة خاصة في دول العربية، مما يحد من إمكانية تعميم نتائجها. لذا، يمكن أن قد تشمل الدراسات المستقبلية شركات من دول مختلفة، مما يتيح إجراء تحليل ومقارنة شاملة في الأبحاث المستقبلية على إفصاحات الشركات التي تتبنى التقارير المتكاملة وتقارير الشركات التقليدية.

المراجع:

المراجع الأجنبية:

- 1- Ayem, S., Kusuma, H., & Arifin, J. (2024). Integrated Reporting, ESG Disclosure, Forecast Accuracy, and Firm Value: Profitability as Moderating Variable. *Journal of Lifestyle and SDGs Review*, 5(2), e02608. <https://doi.org/10.47172/2965-730X.SDGsReview.v5.n02.pe02608>.
- 2- de Villiers, C., & Sharma, U. (2020). A , "critical reflection on the future of financial, intellectual Capital, sustainability and integrated reporting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 70, July, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.05.003>.
- 3- Frías-Aceituno, J.V., Rodríguez-Ariza, L. and García-Sánchez, I.M. (2013), "Is integrated reporting determined by a country's legal system? An exploratory study", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 44 No. 7, pp. 45-55, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2012.12.006>.
- 4- Garcia-Sánchez, I.M., Rodríguez-Ariza, L. and Frías-Aceituno, J.V. (2013), "The cultural system and integrated reporting", *International Business Review*, Vol. 22 No. 5, pp. 828-838, <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2013.01.007>Get rights and content
- 5- Garcia-Sánchez, I.M. and Noguera-Gámez, L. (2017), "Integrated reporting and stakeholder engagement: the effect on information asymmetry", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 24 No. 5, pp. 395-413, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/csr.1415>
- 6- Gazia, G. M. M. K.; Abogazia, A. H. and Ettish, A. A. (2025) ,"The Relation between Integrated Reporting Disclosure and Value Creation: Evidence from Egyptian listed Companies", *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Research*, Faculty of Commerce, Damietta University, 6(1)1, 295-324, <https://cfdj.journals.ekb.eg>.
- 7- Haji, A.A. and Anifowose, M. (2016), "The trend of integrated reporting practice in South Africa: ceremonial or substantive?", *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 7 No.( 2), pp. 190-224, [www.emeraldinsight.com/2040-8021.htm](http://www.emeraldinsight.com/2040-8021.htm).
- 8- Haji, A.A. and Anifowose, M. (2017), "Initial trends in corporate disclosures following the introduction of integrated reporting practice in South Africa", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 18 No. 2, pp. 373-399, [www.emeraldinsight.com/1469-1930.htm](http://www.emeraldinsight.com/1469-1930.htm).
- 9- Ibrahem, A.T. (2023). The role of integrated reporting information disclosure on enhancing the firm value: an applied study to a sample of banks listed in the Iraqi stock exchange", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 27(4), 1-15, <https://www.abacademies.org/articles/The-role-of-integrated-reporting-information-disclosure-on-enhancing-the-firm-value-1528-2635-27-4-559.pdf>.
- 10- Islam . Md. Shafiquil, ( 2021), "Investigating the relationship between integrated reporting and firm performance in a voluntary disclosure regime: insights from Bangladesh." *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 6 No. 2, 2021 pp. 228-245, <https://www.emerald.com/insight/2443-4175.htm>.

- 11-Krippendorff, K. (2004), Content Analysis – An Introduction to Its Methodology, Sage Publication, Beverly Hills, 2nd ed. California, [https://www.daneshnamehicsa.ir/userfiles/files/1/9-%20Content%20Analysis\\_%20An%20Introduction%20to%20Its%20Methodology.pdf](https://www.daneshnamehicsa.ir/userfiles/files/1/9-%20Content%20Analysis_%20An%20Introduction%20to%20Its%20Methodology.pdf).
- 12 Kumawat .E , Lodha S. & Soral G.,( 2023), " Disclosure practice of content elements under international integrated reporting framework", Journal of Commerce and Accounting Research ,12 (3) 2023, 18-27 , <http://publishingindia.com/jcar/>
- 13 Lutfiani, A. P., Fatah, K., & Hudaya, F. (2024). "Voluntary disclosure with the International Integrated Reporting Council (IIRC) framework and value relevance", Journal of Accounting and Investment, 25(1), 311-327, <https://journal.umy.ac.id/index.php/ai/article/view/19786>.
- 14 Merve Kılıç & Cemil Kuzey, (2018), "Determinants of forward-looking disclosures in integrated reporting", Managerial Auditing Journal, vol. 33(1), pp. 115-144, January, [www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm](http://www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm).
- 15 - Oliveira, L., Rodrigues, L.L. and Craig, R. (2010), "Intellectual capital reporting in sustainability reports", Journal of Intellectual Capital, Vol. 11 No. ( 4), pp. 575-594, [https://www.academia.edu/939714/Intellectual\\_capital\\_reporting\\_in\\_sustainability\\_reports](https://www.academia.edu/939714/Intellectual_capital_reporting_in_sustainability_reports).
- 16 - Slack, R., & Tsalavoutasm, I. (2018). Integrated reporting decision usefulness: Mainstream equity market views, Accounting Forum, 42(2), PP 184-198, <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.01.00>.
- 17 - Setia, N., Abhayawansa, S., Joshi, M. and Huynh, A.V. (2015), "Integrated reporting in South Africa: some initial evidence", Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, Vol. 6 No. 3, pp. 397-424, <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2014-0018>.

المراجع العربية:

1. خالد زيدان الفضلي، فاطمة وئام بن مراد، 2019، " نموذج مقترح للإفصاحات الغير مالية لتقارير الأعمال المتكاملة- دراسة ميدانية على فئات أصحاب المصالح في ليبيا"، المؤتمر العلمي الاول حول بيئة الاعمال في ليبيا، جامعة اجدابيا- كلية الاقتصاد، 24-25 نوفمبر 2019. مجلة الدراسات الاقتصادية -كلية الاقتصاد – جامعة سرت المجلد السابع – العدد الأول، <https://doi.org/10.37375/esj.v7i1.2710>
2. عبدالجليل ، فيصل محمد وفنير، عماد محمد والفرجاني ، إبراهيم مسعود ، (2024)، " مؤشر محاسبي مقترح للإفصاح الاختياري عن المعلومات غير المالية للحد من عدم تماثل المعلومات بالتطبيق على المصارف الليبية - دراسة اختبارية"، مجلة الدراسات الاقتصادية -كلية الاقتصاد – جامعة سرت المجلد السابع – العدد الأول، <https://doi.org/10.37375/esj.v7i1.2710>
3. غزالة احمد اشكال، سعاد عياش علي امعرف، 2018، "محددات استخدام المحاسبة البيئية ودورها في إدارة خطر التلوث البيئي-دراسة حالة على شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز"، المؤتمر العلمي الخامس للبيئة والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، جامعة اجدابيا، 23-25 يوليو 2018.
4. غزالة احمد اشكال، سعاد عياش علي امعرف، 2019، " مدى إمكانية تبني المحاسبة عن التنمية المستدامة في بيئة الأعمال الليبية -دراسة تطبيقية على شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز"، المؤتمر الدولي للطاقة المتجددة والمستدامة –خلال الفترة من 1-2 أكتوبر 2019 جامعة النجم الساطع.
5. فاطمة وئام بن مراد الدوعاجي، خالد زيدان عبد السلام الفضلي، " تبني التقارير المتكاملة للأعمال كأداة للإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية -دراسة تطبيقية على الشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط"، المؤتمر العلمي الخامس للبيئة والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، جامعة اجدابيا، 23-25 يوليو 2018.