

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 مقترن للإفصاح عن التقارير المتكاملة لشركات النفط في ليبيا

غزالا أحمد احمد اشكال*

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، ليبيا

*Corresponding author: 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).

الملخص:

قامت هذه الدراسة باستكشاف امكانية عمل شركات قطاع النفط بالتقارير المتكاملة كجزءاً من نظام تقارير الشركات المتقدمة 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 المقترن لإرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI 2013) وتبين من تحليل ما ورد في هذه الأداة أنه تتواجد بيانات عن اغلب العناصر الإطار المقترن لدى الشركة بما يمكنها من الشركة الإفصاح وفق إطار التقارير المتكاملة. وأوصت الدراسة بضرورة عمل ووضعي المعايير والهيئات التنظيمية من إلزام الشركات النفطية بإعداد التقارير المتكاملة، والتي قد تُمكّنهم 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 (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 ملائمة حول استراتيجية المؤسسة وأنظمة الحكومة 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، يعزز إعداد التقارير المتكاملة عملية إعداد التقارير نفسها، مما يحقق فوائد ملموسة، حيث يتطلب إعداده وبُحث تفكيراً متكاملاً، مما يتيح فهماً أفضل للعوامل التي تؤثر بشكل ملموس على قدرة المؤسسة على خلق القيمة. يمكن 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. (Ibrahem, et.al,2023)

وفي عام ٢٠١٣، تم إطلاق إطار التقارير المتكاملة رسمياً. وأكدت اللجنة المسؤولة عن الإطار أن التقارير المتكاملة تعزز التفكير والتخطيط الاستراتيجي المتتطور 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 ومتماضٍ لإعداد التقارير المؤسسية من خلال تبني المعايير وتقديم رؤية شاملة لجميع العوامل الرئيسية المؤثرة في خلق قيمة الشركة بمرور الوقت. ثالثاً، المساءلة والرقابة في مختلف المجالات، لا سيما تلك المتعلقة بالتمويل والعمليات ورأس المال الفكري والموارد البشرية وال العلاقات المجتمعية والبيئية، 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، بدلًا عن ذلك، يحتاج المسؤولون عن إعداد وتقديم التقرير المتكامل إلى ممارسة الحكومة، 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 نقود، والسياق الذي يتم توفيرها فيه مفيد للغاية في شرح كيفية قيام المنظمة بخلق القيمة أو الحفاظ عليها أو تأكليها 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)؛ بدلًا 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، ترکز 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 وعناوينها. كما تهدف إلى تقديم إطار مقتراح للعمل بالإفصاح المتكامل وفقاً لـ (IIRC 2013) مع الأخذ بالاعتبار ملائمة 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 لحداثة التجارب بهذه الدول، فضلاً عن أن غالبية الدراسات المحاسبية العربية لم تتوفر إطاراً علمياً وإجرائياً موحداً يمكن الاسترشاد به لتبني وتطبيق الإفصاح وفق تقارير الأعمال المتكامل وانطلاقاً من ذلك، طورت الدراسة الحالية إطاراً المقترن لتقارير المتكاملة يمكن للشركات النفطية للاستفادة منه في تحسين جودة الإفصاح وما له من اثار 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 المسائلة 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، بُرِزَ ما يُعرف بالإفصاح عن التقارير المتكاملة لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة ومساعدهم على إجراء تقييم واعٍ لأداء المؤسسات من منظور استراتيجي، وتقييم قدرتها على خلق القيمة. (Ibrahem, et.al,2023)

وتعكس التقارير المتكاملة طريقة موجزة لتوضيح كيف تؤدي استراتيجية المؤسسة وحكمتها 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. وتشتمل 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 أيضًا دعم الفكر المتكامل واتخاذ القرارات في المؤسسة الذي ويُعرف بأنه النظر الفعال من قبل 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 وكفء للموارد، وتحقيق الاستدامة المالية. (Grzybek & Świderska, 2017)

وبناءً على ذلك، فإن الدراسة الحالية تستكشف إمكانية عمل شركات قطاع النفط بالتقارير المتكاملة كجزءًا من نظام تقارير الشركات المتتطور والتي يعمل من خلال إطار ومعايير شاملة تتناول القواعد والإفصاح بما يتناسب 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 الآتي:

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

وللإجابة عن السؤال الرئيسي نورد التساؤلات الآتية:

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

الدراسات السابقة واشتقاق الفروض: دراسة (Grzybek, Świderska, 2017): سعت هذه الدراسة إلى تقييم مدى تلبية التقارير المتكاملة للأهداف المحددة في إطار عمل التقارير المتكاملة والتحقق التجريبي من خلال تحليل محتوى التقارير أعدتها ست شركات مختارة تعمل في قطاع المرافق ببولندا. وطورت الدراسة أداة بحثية لتقدير التقرير المتكامل لأهدافه، تكونت الأداة من 42 سؤالًا تغطي العناصر المحددة وفق المبادئ التوجيهية التي وضعها (IIRC). وتبين من تحليل التقارير أنها تتضمن عناصر المختلفة تُعرض بمستويات دقة متفاوتة. حيث تُثْقِم التقارير المعلومات الأكثر شمولًا 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. يُحدَّد غياب هذه الروابط من إمكانية أن يحقق التقرير المتكامل أهدافه، لأن مجموعة التقارير الفردية، التي يُقدّم كلًّا منها مجالات معلومات مختلفة، لا تُمثل ما يفترض 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، اعتبارًا 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 المستقبلة. وخلصت إلى أن تقارير الشركات الحالية تُقدم بشكل رئيسي مخاطر عامة بدلاً من مخاطر خاصة بالشركة؛ وتعرض المؤشرات المالية وغير المالية بشكل منفصل؛ وتتفق إلى التركيز الاستراتيجي؛ وتتضمن معلومات ماضية بدلاً من معلومات مستقبلية. وأشارت إلى أن التقارير المتكاملة هي المرحلة التالية من إعداد تقارير الاستدامة.

دراسة (أشكال 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 لحفظ 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 تتکبد الشركة في سبيل ذلك، لا يتم الإفصاح عن هذه المعلومات بشكل يسمح للأطراف ذات المصلحة تقييم أداء الشركة البيئي، ويرجح ذلك إلى نقص الخبرات المحاسبين في هذا المجال والاعتقاد بعدم جدوى مثل هذه المعلومات وأثرها على قيمة الشركة.

دراسة (الدوعاجي والفضل، 2018): سعت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تبني الشركات النفطية الليبية تقارير الاعمال المتكاملة كأداة للإفصاح عن المحاسبة عن الانشطة البيئية، حيث شملت الدراسة شركات الهلال النفطي (شركة الخليج العربي للنفط، شركة سرت لإنتاج النفط والغاز، شركة رأس لأنوف لتصنيع النفط). واعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة وقامت بتجميع بياناتها بأجزاء م مقابلات شخصية مع معدى التقارير المالية. وتوصلت إلى أن نسب تبني الإفصاح البيئي في إطار تقارير الاعمال المتكاملة منخفضة حيث كانت الإفصاحات المالية بنسبة 50% وغير المالية 61%， وبينت أن ذلك لأن هذه الشركات لا تدرك أهمية الإفصاح عن أنشطتها البيئية وعدم إلزامها بالإفصاح عن أنشطتها البيئية من قبل الجهات التنظيمية ذات الصلة.

دراسة (الضلي والدوعاجي، 2019): قامت الدراسة بصياغة نموذج مقترن للإفصاحات غير المالية التقارير للأعمال المتكاملة وتحليل محتوى التقارير السنوية في بيئة الاعمال الليبية. وقد اعتمدت على قائمة استبانة لجمع بياناتها وجهت لعدد من فئات أصحاب المصالح في بيئة الاعمال الليبية (المصارف التجارية، المستثمرين، المحللين الماليين، والمرجعين الخارجيين). وقد اتفقت هذه الفئات على قبول للإفصاحات غير المالية التقارير للأعمال المتكاملة المقترنة، كما جاءت المعلومات عن الشركة وإدارتها واستراتيجيتها بالترتيب الاهمية، ثم تلك المتعلقة بالحكومة والمعلومات الاجتماعية والبيئية على التوالي في اهميتها بالنسبة للفئات التي شملتها الدراسة. وأوصت الدراسة بضرورة اصدار معيار للعمل بالتقارير المتكاملة مع الاستفادة من تجارب السابقة للدول والأخذ في الاعتبار ملاءمتها للبيئة المحلية.

دراسة (Islam, 2021): هدفت هذه الدراسة إلى رصد نمط الإفصاح في التقارير المتكاملة ودراسة علاقته بأداء الشركة التشغيلي والمالي ونمو السوق، المفاس بعائد الأصول، وعائد حقوق الملكية، ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية، على التوالي، في نظام الإفصاح الطوعي في بنغلاديش. انتهت البحث كمي القائم على تحليل انحدار المربعات الصغرى العادلة المجمعة 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 الهيكلاني للتقارير المتكاملة، مدى الإفصاح في التقارير السنوية للشركات. وأشارت النتائج التجريبية إلى أن المحتوى نمطًا متزايدًا في الإفصاح عن عناصر المؤشر المقصم. 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 قصبة 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 للإطار تقييم (IIRC) تضمن 42 بندًا 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 تزيد 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) مصرًا مدرجًا في سوق العراق للأوراق المالية في الفترة من 2011-2020 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 تسهم في تلبية احتياجات أصحاب المصلحة وتعزيز ثقفهم بالمعلومات التي تقدمها البنوك، وتوضيح مدى قدرة البنوك على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى الطويل بالإضافة إلى التهديدات والعواقب التي من المحتتم أن تواجهها المصارف في المستقبل. وأوصت 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 ب مختلف قطاعاتها المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن التقارير المتكاملة وفقاً للقواعد والآليات المحددة في دليل قواعد ومعايير الحكومة.

دراسة (Ayem, et.al, 2024): جاءت هذه الدراسة لتعرف على كيفية تأثير جودة إفصاحات العلاقات مع المستثمرين والحكومة البيئية والاجتماعية وحكومة الشركات على مستوى عدم تمايز المعلومات وفق نظريتي الشرعية والإشارة. وبناءً على بيانات من قاعدة بيانات IDX، قامت بتحليل التقارير السنوية وتقدير الاستدامة للفترة بين 2013 و2022 لشركات الموجدة 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 مؤشرًا لأداء الشركة، علاقة إيجابية ودالة إحصائيًا مع اعتماد إطار عمل العلاقات مع المستثمرين (IR). كما أن القيمة السوقية إلى الدفترية لحقوق الملكية، والتي تُستخدم كمؤشر على نمو الشركة، علاقة إيجابية ودالة إحصائيًا مع اعتماد ممارسات الإفصاح عن العلاقات مع المستثمرين (IR) في شركات العينة. ونظريًا تُعزز نتائج هذه الدراسة نظرية الشرعية والنظريات المؤسسية في تفسير العلاقة بين جودة علاقات المستثمرين وإفصاحات الاستدامة وتأثيرها على عدم تمايز المعلومات وقيمة الشركة على المدى الطويل. عمليًا، تُبرز هذه الدراسة أهمية قيام المديرين بتعزيز إفصاحاتهم في علاقات المستثمرين والحكومة البيئية والاجتماعية وحكومة الشركات، مما يُعزز شفافية الشركات ومساءلتها

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

الانحدار الخطي المتعدد لاختبار الفرضية. كما استخدمت نموذجين: نموذج التسuir كنموذج أساسي ونموذج *Ohlson* كنموذج ثانوي. تم استخدام نموذج التسuir 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. وأشارت النتائج إلى أن درجة الإفصاح الطوعي قد أسفرت عن تأثير إيجابي ذي دلالة إحصائية على أهمية القيمة للشركة. بمعنى آخر، ستنتفع 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، يتوقع أن تشكل هذه النتائج دليلاً إرشادياً 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 وأخرون، 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 الصخاري، مصرف السراي للتجارة والاستثمار، مصرف التجارة والتنمية، ومصرف الوحدة، حيث قامت بتحليل محتوى التقارير المالية لهذه المصارف خلال المدة من 2007 – 2010 م. اعتمدت الدراسة في بناء المؤشر على المؤشر المصري للحكومة والمسؤولية الاجتماعية والمعروف بـ *ESG30* وكذلك المبادرة العالمية لإعداد التقارير، والمؤشر الفرنسي وعلى العديد من الدراسات السابقة. تمثلت متغيرات الدراسة في المتغير المستقل للإفصاح الاختياري للمعلومات غير المالية والذي اشتمل على معلومات عن: الحكومة، الجانب البيئي، الجانب الاجتماعي، المخاطر، السلامة المالية، رؤوس الأموال)، والمتغير التابع والمتمثل في عدم تماثل المعلومات، ومجموعة من المتغيرات الحاكمة والتي تمثل 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 والحكومة والأداء والتوقعات المستقبلية والفرص، محدودية الإفصاح المحاسبي حول رؤوس الأموال الستة في المصارف، تم اقتراح مؤشر للإفصاح عن المعلومات غير المالية للحد 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 الطيفي على عينة تضم 25 شركة، وتحديداً تلك المدرجة ضمن مؤشر *EGX100*، على مدى خمس سنوات (2017-2021) وجمعت 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 *Q* كقياس لقيمة الشركة وأظهرت النتائج علاقة إيجابية ملحوظة بين مستويات إفصاح علاقات المستثمرين وقيمة الشركة، مما يشير إلى أن هذا الإفصاح يحقق فوائد في بيانات الإفصاح الإلزامي والطوعي، مع تأثير أكثر وضوحاً 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 حتّى صانعي السياسات والجهات التنظيمية في مصر على تطبيق متطلبات الإفصاح الإلزامي، كما تقدّم 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 عدداً من الأسباب التي تُثير أهمية دراسة مدى امكانية تطبيقها في إطار IIRC ، وذلك لأن ليبيا، شأنها شأن غيرها من الاقتصادات النامية، تحتاج إلى تعزيز شفافية الشركات والتي تُعد أحد أهم العوائق للاستثمار. يمكن أن يُصبح الإفصاح المتكامل ممارسةً واسعة الانتشار بين هذه الشركات كأداة لتحسين شفافية وتعزيز ثقة المستثمرين.

تقدم الدراسة الحالية مساهمة في أدبيات ذات الصلة بالتقارير المتكاملة. حيث، توسيع نطاق أدبيات إعداد التقارير المتكاملة من خلال تعزيز فهم ممارسات إعداد التقارير المتكاملة بتطبيق مؤشر إفصاح استناداً 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 أثراً مُختلفاً 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، الحكومي، والاستراتيجي لإدارة الشركة.

ويتبين 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 الانشطة التي تمارسها تلك الشركات ومدى آثارها ومساهمتها في كافة مجالات الحياة سواء على الصعيد الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي، وتحدیداً قطاع النفط في ليبيا باعتباره المساهم الرئيسي والأكبر في تمويل المشاريع التنموية. (الدوعاجي والفضل، 2018؛ الفضلي والدعاجي، 2019)

لذلك جاءت هذه الدراسة لاختبار الفرضيات التالية:

- 1- تتوفر لدى شركات النفط الليبية البيانات اللازمة لإعداد التقارير المتكاملة.
- 2- يمكن وضع إطار للافصاحات وفق التقارير المتكاملة يناسب شركات النفط الليبية.

أهداف الدراسة:

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

1. التتحقق من مدى امكانية العمل بإطار عمل IIRC 2013 من خلال تحليل الوثائق والتقارير السنوية لشركات النفط.
2. اختبار إطار للافصاح وفق التقارير المتكاملة لشركات النفط الليبية بما يناسب مع طبيعتها وظروف بيئه الاعمال الليبية يمكن العمل به ويكون نموذجاً يحتذى به في هذا القطاع.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة بوضاعها إطار مقترن بالإفصاحات 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 نتائج هذه الدراسة أثر في تقديم رؤى قيمة لجهات التنظيمية بشأن ملاءمة تبني وتطبيق نظام الإفصاح عن التقارير المتكاملة، باستخدام مؤشر إفصاح طوعي يناسب مع بيئه 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 فيعطيانا وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها ودرجة ارتباطها مع الظواهر المختلفة الأخرى.

كما انتهت الدراسة المنهج الاستنادي 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 وفروضه، واستبطاط 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.

إضاً استندت الدراسة على المنهج الاستنادي القائم على المشاهدات المتكررة من بند محدد، 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 تحليتها 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 وعرض معرفة مدى إمكانية تطبيق النموذج المقترن للتقرير المتكامل في الشركات النفطية الليبية. علاوة على ذلك، استخدم البحث منهج الدراسة الحالية، ويعود 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 يستلزمها هذا الأسلوب من تصنيف المعلومات التي يمكن أن يتم الإفصاح عنها وفقاً للنموذج المقترن للافصاح والمتوفرة في وثائق وتقارير الشركة. وقد شارك موظفي الشركة ذوي الاختصاص والصلة بموضوع الدراسة من مختلف الإدارات في جمع المعلومات الازمة سواء من الوثائق والتقارير او بشكل غير مباشر اثناء الحوار والمناقشة في الزيارات او بالتواصل بوسائل الاتصال مع ذوي الاختصاص بالشركة في الإدارات المعنية والاطلاع على التقارير والوثائق ذات الصلة والموقع الإلكتروني الرسمي لشركة عبر شبكة الانترنت، قام الباحث بتصميم أداة البحث. وقد اعتمد الباحث في إعدادها على الإطار المقترن لإرشادات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)، وفقاً لمؤشرات الجيل الرابع منها (G4). كما استند على عدداً من تقارير التي أصدرتها بعض الشركات النفطية في لبلدان عربية مثل: التقرير المتكامل لشركة أرامكو السعودية متوفراً عبر موقعها الإلكتروني. وفي هذا الصدد، درست جميع الأقسام السردية في التقارير السنوية والتقارير المستقلة (أي بيان رئيس مجلس الإدارة، وتقرير مجلس الإدارة وغيرها). يُعد تحليل وجود أو غياب كل بند بند من أكثر أشكال تحليل المحتوى شيوعاً باستخدام نهج الإفصاح غير المراجح (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 وانشطة الشركة، ويعود ذلك إلى أنها لا تركز على الاستثمارات البيئية والاجتماعية والحكومة. وقد دأبت الشركات على التركيز حسرياً على التقارير المالية، معتبرةً الربح السبيل الوحيد لتحقيق أهدافها. وتعُد التنمية المستدامة حالياً أجندة رئيسية للشركات والحكومات والأكاديميين حول العالم. كما يُشار إلى المسؤولية الاجتماعية للشركات، بأنها عملية دمج المساواة الاجتماعية والفاءة الاقتصادية والأداء البيئي في الممارسات التشغيلية للشركات. ومع التطورات في مجال الأعمال وانتقادات التقارير المالية التقليدية لعدم توضيحيها 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 المسائلة 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، بُرِزَ ما يُعرف بالإفصاح عن التقارير المتكاملة لتلبية احتياجات مختلف أصحاب المصلحة ومساعدتهم في إجراء تقييم واع لأداء المؤسسات من منظور استراتيжи وتقييم قدرتها على خلق القيمة. وفي عام (2010)، تم تأسيس المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) من قبل قادة مبادرة الإبلاغ العالمي (The Global Reporting Initiative) (GRI) قبل قادة مبادرة المعايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وهو تحالف عالمي يضم في عضويته مجلس معايير المحاسبة الدولية (IFC) ، the International Federation of Accountants ، و مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة (the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) ، ومبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI). ويهدف (IIRC) إلى تقديم نموذج لإعداد تقارير متكامل يجمع بين (التقارير المالية والإدارية والحكومة 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) وأعتمدت مبادرة لجنة مبادرة إعداد التقارير العالمية the Global Reporting Initiative Committee (GRI) (Initiative Committee) ، أصدرت إحدى هذه الشركات، على سبيل المثال لا الحصر، شركة Novozymes الدنماركية ، في عام 2002 تقريراً متكاملاً عن عملياتها وأنشطتها، وكذلك في عام (2004) انضمت إليها شركة Novo Nordisk. بينما في عام (2008)، أصدرت شركة Natura البرازيلية the Brazilian Natura تقريراً متكاملاً وفي نفس العام انضمت شركة Phelps الهولندية (Ibrahim, et.al, 2023)

ويهدف إطار عمل التقارير المتكاملة إلى تبسيط التقارير المؤسسية وتعزيز فعاليتها من خلال التركيز على خلق القيمة خطوة 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) ، فإن التقرير المتكامل هو اتصال ينقل استراتيجية المنظمة وحكومتها وأدائها وأفائها إلى البيئة الخارجية لخلق قيمة للشركة على المدى القصير والمتوسط والطويل. يُعرف المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) التقرير المتكامل بأنه "بيان موجز حول كيفية مساهمة استراتيجية المؤسسة وحكومتها وأدائها وتوقعاتها، في سياق بيئتها الخارجية، في خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل". (Kumawat, et.al,2023)

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 وخطتها عملها، وربط هذه المكونات ب مختلف أنواع رأس المال، بما في ذلك رأس المال الطبيعي والصناعي والمالي والفكري والبشري والاجتماعي والعلاني. ويُعد "تحسين جودة المعلومات المتاحة لتقديمي رأس المال المالي لتمكن 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 حده المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC2013)، إلى تقديم رؤى حول البيئة الخارجية التي تؤثر على المنظمة والموارد التي تستخدمها المنظمة وتؤثر عليها وال العلاقات التي تؤثر عليها. ويشار إلى هذه العناصر مجتمعة باسم رأس المال في الإطار وتصنف على أنها علاقات مالية وصناعية وفكريه وبشرية واجتماعية وطبيعية. (Lutfiani, et.al,2024)

(IIRC, 2013)، يتالف التقرير المتكامل من ثمانية عناصر محتوى: البيئة الخارجية والنظرية العامة للمنظمة؛ الحكومة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتحصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات؛ وأسس الإعداد والعرض. يحدد التقرير المتكامل النتائج الرئيسية التي تشمل (أ) "النتائج الداخلية" (مثلاً: معنويات الموظفين، وسمعة المنظمة، والإيرادات، والتدفقات النقدية) والنتائج الخارجية (مثلاً: رضا العملاء، ودفع الضرائب، والولاء للعلامة التجارية، والآثار الاجتماعية والبيئية) (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).

يعد الإفصاح عن التقارير المتكاملة ثورةً جديدةً في عالم التقارير التي تُفصّل عنها الشركات، وهو ما يثير اهتمام العديد من المنظمات والهيئات المهنية، ونتيجةً للتغيرات التي شهدتها الإفصاح عن التقارير المتكاملة على مدى فترات متتالية، والتي وضعها (IIRC) والعديد من المنظمات المهنية، فقد برزت مفاهيم عديدةً حول الإفصاح عن التقارير المتكاملة. حيث يُشير (IIRC) إلى أن الإفصاح عن التقارير المتكاملة هو بيان واضحٍ وموجزٍ لكيفية خلق الشركات قيمةً على المدى القصير والمتوسط والطويل من خلال تجميع المعلومات المالية وغير المالية حول استراتيجية الشركة وحوكمتها وأدائها الاقتصادي والبيئي الاجتماعي. (2013: 10)

وُعرّف أيضًا بأنه الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية والإفصاح عن استراتيجية الشركة، والحكومة، 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 والقابلة 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 والمستقبلى للمنشأة وكيفية إدارة المنشأة لأنشطتها واستراتيجيتها في كيفية ربط جوانب أبعادها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحكومة مما يساهم في خلق قيمة للمنشأة على المدى القصير والمتوسط والطويل. (Ibrahem, et.al, 2023)

وأكّدت (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 والحكومة للمنشآت لأصحاب المصلحة، وذلك من خلال توفير المعلومات التي تُمكّنهم من فهم هذه العلاقة وتقييم قدرة المنشآت على خلق القيمة على المدى الطويل، وأن إعداد هذه التقارير سيضمن استدامة الأداء المؤسسي للمنشآت، وينسّب الأداء المالي على المدى الطويل.

كما يتحقق الإفصاح عن التقارير المتكاملة العديد من الفوائد الداخلية والخارجية. تُسهم التقارير الداخلية المتكاملة في تعزيز الترابط بين العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والأخلاقية، وكيفية تحصيص الموارد في المنشأة، وتنمية إدارة المنشأة بحجم أنشطتها والتحديات التي تواجهها، مما يُسهم في توجيهها نحو استدامة أكبر على المدى الطويل، فضلاً عن تحسين سمعة المنشأة ونقل 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 الحكومة 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 وحكومة، بالإضافة إلى المعلومات المالية. (Ibrahem, et.al, 2023)

أما فيما يتعلق بالأهداف، فقد أكّدت (IIRC, 2020) في تحديتها الجديد أربعة أهداف للتقارير المتكاملة:

1. تحسين جودة المعلومات المتاحة لمقمي 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 السنة (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، وتتوفر تقييماً شاملاً لأداء المنشأة يشمل جميع الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحكومة 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.

وتحتاج لذلك، بروز ما يُعرف بـتقارير 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 أحداها 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 قضيائياً الاستدامة باستراتيجية الشركة.

وقد أكدت دراسة (Ibrahim, et.al, 2023) أن ذلك تطلب 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 والحكومة، 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 والحكومة في تقرير واحد متسلق ومتsequ وقابل للمقارنة، يُظهر معلومات شاملة عن الأداء العام للمنشآت ورؤيتها في إطار من المسائلة والشفافية، وقدرتها على خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل.

الإطار المقترن:

سوف يتم اقتراح النموذج يمكن العمل به من قبل الشركات النفطية في ليبيا للإفصاح المحاسبي وفق تقارير الأعمال المتكاملة، وبهذا الخصوص لابد 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 المعينين 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 المقترن لتقرير الأعمال المتكامل:

يهدف الإطار المقترن 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 لقياس وعدم وجود مقياس في سياق الإفصاح ضمن قاعدة بيانات شاملة، استخدمت طريقة تحليل المحتوى مقاييس مصممة ذاتياً مسترشدة بالدراسات السابقة لتعكس أهداف الدراسة. وبناءً على تحليل إطار عمل IR، صيغت أداة بحثية لتقييم مدى توافق مقومات العمل بالتقارير المتكاملة. وتضمنت الأداة عناصر المحتوى نظرة عامة على المنظمة والبيئة الخارجية؛ الحكومة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتخصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات. ثم التحقق التجريبي من الأداة المطورة على الحالة الدراسية (شركة سرت لتصنيع 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، والموقع الإلكتروني، والبيانات الصحفية/الإعلامية. استخدمت الدراسة تحليل المحتوى لتحديد ما إذا كانت الشركة المعينة تتوافق لديها معلومات يمكن أن تُسهم في الإفصاح وفق إطار مؤشر الإفصاح التقارير المتكاملة، والتي قد تكون ضمن الأقسام السردية في التقارير السنوية والتقارير المستقلة (مثل بيان رئيس مجلس الإدارة، وتقرير مجلس الإدارة، وغيرها).

محتوى الإطار المقترن:

تم عرض عناصر الإطار المقترن على إدارات وموظفي شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز، كما في الجدول أدناه، وشارك الموظفين المعينين في الاجابة عليه حيث تم تحديد خيارين عن التساؤلات (بيانات كمية، بيانات وصفية)، وجاءت الإجابات من مختلف المشاركين كلا حسب المعلومات التي تخضع مجال وظيفته:

بيانات كمية	بيانات وصفية	عناصر
		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 للعملاء وال媧وردين، شدة التناقض).
✓	✓	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، والعلوم، واتجاهات الصناعة.
✓		قوى السوق، مثل نقاط القوة والضعف النسبي لدى المنافسين والعملاء.
✓		سرعة وتأثير التغير التكنولوجي، ومدى التكيف معه،
✓		القضايا المجتمعية، مثل التغيرات السكانية والديموغرافية، وحقوق الإنسان، والصحة، والفقر، والقيم الجماعية والنظام التعليمية.
✓		التحديات البيئية، مثل تغير المناخ ونظم البيئية، ونقص الموارد الطبيعية.
✓		البيئة التشربانية 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 والجوهرية لقرارات ونشاطات 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 وأثارها وعن المخاطر المحينة بالشركة وطرق مواجهتها، وسياسات
		والإجراءات المتبعة لتحديد وطرق قياسها ومتابعتها، مثل تقارير عن الارتباطات المالية وأثر ظروف عدم التأكيد عليها، خسارة أي تعاملات والأثر الناتج عن ذلك، التهديدات لسلسلة التوريد والتآكلات المحتملة وأثرها، التهديدات الداخلية أو الخارجية على فرض الاستمرارية وخطر الأفلاس وطرق مواجهتها، مخاطر الائتمان ونقص السيولة وكيفية مواجهتها، التغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة لظروف عدم التأكيد، المطالبات والتعويضات والغرامات المترتبة على الأعمال، أثر خفض سعر الفائدة على النشاط.
✓	✓	4. معلومات عن أهداف الشركة الاستراتيجية والإمكانيات والكافعات الالزامية 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 لهيكل التنظيمي وأجورهم ومميزات التي تقدم للعاملين لتحسين إنتاجيتهم واستدائجية 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 المتنبقة عن المجلس (لجنة المراجعة، لجنة المكافآت، لجنة إدارة المخاطر) اختصاصاتها، أسماء الأعضاء 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، البالإثنين الجديدة في حالة توقف بيع سلعة أو خدمة، المعاملات مع الأطراف ذو العلاقة، آلية التحول الإلكتروني 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 والمتقدمة للشركة. مساهمة المؤسسة في إجمالي الناتج المحلي الحصة السوقية الحالية والمتوقعة للمؤسسة الإرباح والخسائر المتوقعة. الغرامات والجزاءات المفروضة على الشركة القروض والأسفار. متوسط نصيب الفرد من الطاقة المستخدمة. استثمارات البنية التحتية لتحقيق المنفعة العامة. كمية إنتاج النفايات الخطرة والسماء وتكليف إعادة تدوير النفايات. تكليف الفل للبترول والقيمة الإنتاجية المضافة بالنسبة للناتج القومي الإجمالي
		14. معلومات عن المؤشرات الاجتماعية: وتشمل: مدى المحافظة على العلاقات العمال، حماية حقوق العاملين والمعاملة المتكاففة، العلاقات مع النقابات العمالية، تنمية المجتمع والمشتركة المجتمعية، خطط الترقى 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، وتكليف الرقابة على الخدمات المقدمة.
	✓	✓ المساهمة في البرامج والمؤسسات التعليمية والعلمية، تكليف التبرع لصالح البحث العلمي، حواجز الموظفين لتطوير المهارات واكمال التعليم، تكليف تدريب العاملين، إسكان العاملين 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 الانظمة البيئية.
	✓	✓ تدوير المخلفات الضارة بالبيئة.
	✓	✓ تكليف التبرع لصالح البحث العلمي لتشجيع ابحاث الحد من التلوث.
	✓	✓ تكفلة التعويضات للأطراف الخارجية والمترتبة على تلوث البيئة من انشطة المؤسسة، غرامات وجزاءات تفرضها الدولة لعدم الالتزام بالرقابة على التلوث.
	✓	✓ الجوائز والشهادات التقديرية بخصوص حماية البيئة.
	✓	✓ نسبة الأصول البيئية: إجمالي الأصول، التكليف البيئية: إجمالي التكليف، تكليف التلوث: إجمالي التكليف، نسبة انبعاثات الغازات.
	✓	✓ تكفلة التخلص من النفايات الصلبة والسائلة والغازية بطريقة آمنة، مواد تنقية المخلفات.
	✓	✓ تكفلة الأصول المستنفدة للحفاظ على البيئة، المباني والانشئات 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 حواجز 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 المعينين بالإدارة المالية وغيرها من الإدارات ذات الصلة والإطلاع على الوثائق ذات الصلة وإفصاحات الشركة على موقعها الإلكتروني وغيرها من المصادر الرسمية، تبين ما يلي:
- أنه تتوفر بيانات عن اغلب العناصر الإطار المقترن مثل نظرة عامة عن الشركة والبيئة الخارجية، الحكومة، 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](https://www.sirteoil.com.ly)

- تتوافر بعض هذه البيانات بشكل كمي مثل عدد الموظفين وعدد اجتماعات اللجان والمنشآت والمرافق التابعة لها والقرة 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 الى 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 تمكناها من اعداد تقرير متكاملة، وخاصة عن: الاستراتيجية العامة؛ البيانات التنظيمية؛ الحكومة والالتزامات التشريعية؛ الإفصاح عن منهجية الادارة في التعامل مع كافة فئات اصحاب المصالح مثل المنظمات والاطراف ذات الصلة بقضايا بيئية والعملة وحقوق الإنسان والعلاقات العامة؛ مؤشرات الأداء التي تتضمن الآثار الاقتصادية والبيئية؛ معلومات العميل عن المنتجات والخدمات وأثارها؛ علاقات العمالة بالإدارة والسلامة والصحة والتدريب والتقييف والتوعي وتكافئ الفرص مسؤولية المنتج تجاه صحة وسلامة والالتزام معلومات عن المجال الاجتماعي للمجتمع المحلي، الا انه لم تنتهي الشركة الأفصاح عنها. ويعزى ذلك لعدة اسباب اهمها: عدم ادراك إدارة الشركة لأهمية الإفصاح عنها أو تجنب ذلك للاعتقاد بحساسية هذه المعلومات والمخاطر المحمولة المتعلقة بالإفصاح بسبب سريتها مما يتضرر 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 او حكومية مما يجعل إعداد تلك التقارير ليس إلزامياً؛ عدم اهتمام بعض أصحاب المصالح بالمعلومات البيئية والاجتماعية الواردة بالتقارير المتكاملة.
2. استنادا الى ما تم التوصل إليه يتضح أنه يمكن للشركة الإفصاح وفق إطار عمل التقارير المتكاملة مع الأخذ بخصوصية الصناعة في البيئة المحلية:
- إعداد تقرير عن العناصر غير مالية للإطار المقترن تفصح فيه الشركة عن (نظرة عامة عن الشركة والبيئة الخارجية؛ الحكومة؛ نموذج الأعمال؛ المخاطر والفرص؛ الاستراتيجية وتحصيص الموارد؛ الأداء؛ التوقعات)، بشكل وصفي. كما يلي:
- تقديم عرضاً تفصيلياً لملف المنظمة والبيئة التي تعمل فيها ونموذج العمل والاستراتيجية. بحيث تقدم معلومات مفصلة عن قطاعات الأعمال الفردية، أنشطة الشركة بشكل عام، الاستراتيجية وتحصيص 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 أكملت نتائج التحليل بتوفور بيانات وصفية فقط، ويوضح هذا كما حدثت الشركة في موقعها الرسمي على سبيل المثال حدد الهدف بـ "يتمثل الهدف الاستراتيجي الأساسي لشركة في "ترويد الناس بالطاقة بطريقة مستقرة ومستدامة". وعلى الرغم من ذلك يمكن أن تشير التقارير إلى تدابير محددة لتقدير مدى تحقيق الأهداف، حيث يعرض لكل هدف المقياس المناسب، والقيمة المستهدفة المتوقعة، والوضع الحالي للهدف، أو في تقرير ثُرُّ عرض فيه الاستراتيجية بتفصيل كبير، مُقسمة حسب الأسواق.
3. تخصيص جزء لمستقبل الشركة (التوقعات)، يمكن أن تُظهر آفاق تطور السوق، بحيث تقدم سرداً في تقرير مفصلاً لتبني بوضع السوق المستقبلي (مثل القدرة التنافسية، المرونة، التأثير المتوقع للغيرات 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 لأن تُعرض البيانات المالية في جداول وليس بلغة محاسبية نموذجية، لتمكين القارئ الذي ليس لديه خبرة في الشؤون المالية من فهمها.
- إعداد تقرير عن العناصر المالية للإطار المقترن (مؤشرات الأداء الاقتصادي، الاجتماعي، والبيئي)، سواء بشكل وصفي او مالي.
- أن تفصح عن مؤشرات أداء رئيسية تجمع بين المقاييس المالية والمكونات غير المالية بما يدعم التفكير المتكامل ويزيد من فائدة هذه التقارير.
- ومما سبق، توصي الدراسة الممارسين وواعضي المعايير والهيئات التنظيمية العمل بما توصلت إليه من نتائج، والتي قد تُمكّنهم من التغلب على أوجه القصور في ممارسات إعداد التقارير الحالية وتحث الشركات على تهج التفكير المتكامل وتجنب اعطاء معلومات غير كاملة لأن تقوم بالإفصاح عن مخاطر عامة دون ذكر مسائل خاصة بالشركة، أو تقدم معلومات إيجابية بينما تتجاهل المعلومات السلبية، ويشجّعها على تضمين القصص السلبية والمُخيبة للأمال إلى جانب الإفصاحات الإيجابية المُتوقعة بطريقة أكثر توازناً.

4. وآخرأً، يُقام هذا البحث عدة اتجاهات للبحث المستقبلي، حيث اقتصرت 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 تبني 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.
- 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.
- 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. Shafiqul, (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.
- 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.
- 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.
- 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 مقترن للإفصاحات الغير مالية لتقارير الأعمال المتكاملة دراسة ميدانية على فئات أصحاب المصالح في ليبيا"، المؤتمر العلمي الاول حول بيئه 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 وفيري، عماد محمد والفرجاني ، إبراهيم مسعود ، (2024)، "مؤشر محاسبي مقترن للإفصاح الاختباري عن المعلومات غير المالية للحد من عدم تمايز 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 راس 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 بيئه الأعمال الليبية -دراسة تطبيقية على شركة رأس لانوف لتصنيع النفط والغاز" ، المؤتمر الدولي للطاقة المتعددة والمستدامة - خلال الفترة من 1-2 أكتوبر 2019 جامعة النجم الساطع.
5. فاطمة وئام بن مراد الدواعجي، خالد زيدان عبد السلام الفضلي، " تبني التقارير المتكاملة للأعمال كأداة للإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية - دراسة تطبيقه على الشركات التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط" ، المؤتمر العلمي الخامس للبيئة والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، جامعة اجدابيا، 23-25 يوليو 2018.