

د. خالد زيدان الفضلي

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد
جامعة بنغازي

د. فاطمة ونام بن مراد

كلية العلوم الاقتصادية والتصرف
جامعة تونس المنار

إمكانية تبني تقارير الأعمال المتكاملة كأداة
للإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية:
دراسة تطبيقية على الشركات التابعة
للمؤسسة الوطنية للنفط.

ملخص:

تشير بعض الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية بأن شركات النفط غير قادرة على الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية الاعتيادية، ولا تتوفر لديها متطلبات الإفصاح البيئي المتفق عليها، عليه فإن تقارير الأعمال المتكاملة تعد أداة إفصاح حديثة تعمل على تحقيق تكامل وتوازن الإفصاح، بحيث تقوم بدمج المعلومات المالية وغير المالية في تقرير واحد، وبهذا هدفت الدراسة إلى معرفة مدى قدرة شركات النفط الليبية على تبني تقارير الأعمال المتكاملة كأداة للإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية، ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد مدخل دراسة حالات متعددة كطريقة للبحث، حيث يعتبر هذا المدخل مثاليا لفهم الجوانب المختلفة للمشكلة قيد الدراسة، كما قامت الدراسة بتجميع بياناتها عن طريق إجراء المقابلات الشخصية مع معدي التقارير المالية. وقد بلغ عدد المقابلات (15) مقابلة، كما بلغ عدد الشركات المشاركة في الدراسة (3) شركات نفطية تابعة للمؤسسة الوطنية للنفط، واعتمدت الدراسة على الإحصاء الوصفي في تحليل البيانات، وتوصلت إلى أن نسب تبني الإفصاح البيئي من خلال تقارير الأعمال المتكاملة نسب منخفضة جداً بلغت 50% للإفصاحات المالية و 61% للإفصاحات غير المالية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها، عدم اهتمام الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية وكذلك عدم وجود تشريعات تلزم الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، كما أن معدي التقارير المالية ليس لديهم الدراية بالمعايير والإصدارات المحاسبية الدولية التي تهتم بالإفصاحات البيئية.

وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية عن طريق تقارير الأعمال المتكاملة، باستخدام منهجيات وطرق جمع بيانات أخرى قد تساهم في زيادة المعرفة حول هذا الموضوع.

الكلمات المفتاحية: التقارير المتكاملة، الأنشطة البيئية، التباعد البيئي.

1. مقدمة:

الإفصاح وعدم وجود متطلبات واضحة لاستخدام أي منها، صعوبة تحديد خاصية الأهمية النسبية بشأن تحديد المعلومات المالية وغير المالية البيئية الهامة والتي تفيد أصحاب المصالح)، وفي نفس السياق أوضحت دراسة (Michelle, 2014) أن المحتوى المعلوماتي الذي تفرزه القوائم المالية يعد إفصاحاً محاسبياً غير كامل حيث تعتقد الكثير من الشركات أن زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي سيضر بالمنظمات أمام المنافسين وهو ما يعد تحفظاً مشروطاً عند الإفصاح، غير أن الشركات لا تمنع من إصدار محتوى معلوماتي عن نطاق الإفصاح البيئي في صورة إفصاحات مرفقة.

وبناء على تلك المعطيات تؤكد دراسة (شرف، 2015) أن نشأة وظهور تقارير الأعمال المتكاملة كانت سبب الانتقادات الموجهة للتقارير المالية والاستدامة، وعدم قدرتها على توضيح العلاقات بين الجوانب المختلفة، وعلى تلبية احتياجات أصحاب المصالح، وأن هناك شبه اتفاق بين الدراسات ذات الصلة على أن هذه التقارير سوف تزداد انتشاراً في القريب العاجل، الأمر الذي يبرز أهمية البحث المحاسبي بشأنها.

تحتل قضية الإفصاح البيئي مكانة هامة في الفكر المحاسبي الحديث لما لها من تأثير كبير على المركز المالي والتنافسي لمنظمات الأعمال وكذلك على أبعاد التنمية المستدامة⁽¹⁾، لذا أصبح الإفصاح المحاسبي عن الآثار البيئية من البديهيات التي تستوجب الوقوف عندها، لتقييم أداء تلك المنظمات من منظور محاسبي تجاه المحتوى المعلوماتي، ويرى محمد (2016)، بأن قضية الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية أصبحت تحتاج إلى ثقافة مجتمعية وإرشادات محاسبية، كما أوضحت دراسات (Andrew, 2014; Nasir, et al., 2012; Samuel and Tong, 2008; Zuraida, et al., 2018). أن الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية يصاحبه العديد من المزايا، ويكون لها انعكاسات مختلفة على الشركات وأصحاب المصالح في الحاضر والمستقبل، وفي هذا المضمون، اتفقت دراستنا (Andrew, 2014, Nadia, et al., 2011) على أن الوفاء بالالتزامات البيئية يكون له انعكاسات إيجابية على إدارة المخاطر وسيناريوهات التعامل معها.

وعلى النقيض من ذلك اتفقت دراستنا (Manoj, 2014; Sumit, 2014) على وجود مجموعة من التحديات، التي تواجه إدارات الشركات عند إعداد التقرير عن المعلومات المالية وغير المالية البيئية تمثلت في (كيفية الإفصاح عن المسؤوليات البيئية، صعوبة تطبيق خاصية القابلية للمقارنة، تعدد أساليب

2. مشكلة الدراسة:

تُعد معلومات المحاسبة البيئية من المعلومات الهامة والضرورية التي تفيد المستخدمين في معرفة مدى وفاء المنظمة بمسؤوليتها الاجتماعية ومن ثم تقييم أداءها الاجتماعي، وذلك على اعتبار أن تقييم أداء المنظمة أصبح يتعدى أداءها الاقتصادي ليشمل أداءها الاجتماعي، خصوصاً بعد تغير مفهوم المشروع المقبول اقتصادياً بمفهوم المشروع المقبول اجتماعياً.

ونتيجة لذلك أصبح لابد من وجود بديل للإفصاح التقليدي يكون أشمل وأوسع في نطاق العرض والإفصاح، نظراً لأن الإفصاح داخل القوائم المالية لم يعد يفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وأصبح لابد من وجود بديل يعمل على شرح وتفسير المعلومات المالية وغير المالية في صورة تقرير يعتبر بمثابة سرد لما يحيط بالشركة من مخاطر حالية ومستقبلية، ومن بين هذه المخاطر الآثار البيئية التي قد تتسبب في خسائر لتلك الشركات، نتيجة الغرامات والقضايا التي قد ترفع ضدها لعدم اهتمامها بالبعد البيئي (البيسوني، 2014).

وبناء على ما توصلت إليه دراسة (الفضلي والمسماري، 2016) بأن الشركات النفطية الليبية غير قادرة على الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية الاعتيادية، كما أكدت دراسة (الشهبي ودومة، 2018)، بأن شركات النفط الليبية لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي، ولا تتوفر متطلبات الإفصاح

البيئي المتفق عليها بهذه الشركات. وهذا ما دعا الباحثان إلى دراسة الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية من خلال تقارير الأعمال المتكاملة، لأنها تعد من المفاهيم الحديثة التي تناولتها العديد من الدراسات، من أجل تحقيق إفصاح متكامل الأبعاد يتضمن الإفصاح عن البعد البيئي وما يحتوي هذا البعد من معلومات مالية وغير مالية، بأسلوب تتحقق من خلاله خاصيتا تكامل وتوازن الإفصاح، وتربط التقارير المتكاملة للأعمال بين الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكومية للشركة وأدائها لأعمالها بالماضي والحاضر والمستقبل.

ومما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ماهي قدرة شركات النفط الليبية لتبني تقارير الأعمال المتكاملة للإفصاح عن الأنشطة البيئية؟

3. هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى تبني الإفصاح عن الأنشطة البيئية عبر التقارير المتكاملة للأعمال في شركات النفط الليبية، كما تهدف إلى معرفة معلومات البعد البيئي الواردة في التقارير المتكاملة للأعمال.

4. أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:

- تتمثل المساهمة العلمية (الفكرية) للدراسة بأنها تتناول مشكلة من أهم المشاكل التي تواجه الفكر المحاسبي الحديث والمتمثلة في الإفصاح البيئي، كما تمثل إضافة إلى الدراسات المحاسبية بما تنتجه من تحليل ملائم لبيئة الأعمال النفطية في مجال الإفصاح البيئي، بما أن هذه الدراسة تسعى إلى معرفة قابلية تبني الإفصاح عن الأنشطة البيئية عبر التقارير المتكاملة للأعمال في شركات النفط الليبية، وبهذا فإنها تعد دراسة استكشافية قد ينبثق عنها دراسات وبحوث مستقبلية.

- أما المساهمة العملية فتتمثل في مساعدة معدي التقارير المالية في التعرف على مفهوم التقارير المتكاملة للأعمال، ومعرفة المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالأنشطة البيئية.

5. حدود الدراسة:

تقتصر الدراسة على تناول الإفصاح عن البعد البيئي من خلال التقارير المتكاملة للأعمال، ولن تتعرض للإفصاحات الأخرى الواردة بهذه التقارير والمتعلقة بالأبعاد التالية (الاجتماعي، الحوكمي، الإستراتيجي وإدارة الشركة) والتي يمكن أن تكون ضمن أبحاث ودراسات مستقبلية أخرى.

6. الإطار النظري للدراسة:

أسباب تطوير الإفصاح عن البعد البيئي:

أوضحت مجموعة من الدراسات (بدوي، 2014)، (سعدالدين، 2013)، (Ben and Halioui, 2012) وجود العديد من الأسباب التي تعمل على تطوير محتوى الإفصاح المحاسبي عن البعد البيئي والاجتماعي، من أجل الوفاء بالحد الأدنى من احتياجات أصحاب المصالح. واتفقت دراسات (بدوي، 2014)، (Ben and Halioui, 2012)، (Yingjun, 2014)، (Huiguan, et al., 2010) على مجموعة من الأسباب، تتلخص في الآتي:

- التطورات السريعة والمتلاحقة في الالتزامات والمسؤوليات البيئية والاجتماعية، التي ينبغي أن تفي بها إدارة الشركة.

- الطلب المتزايد على المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالبعد البيئي والاجتماعي من قبل أصحاب المصالح، خاصة مع تطور تكنولوجيا الاتصالات وانتشارها، والتي تساعد في سرعة توصيل المعلومات لقاعدة كبيرة من أصحاب المصالح وبتكلفة أقل، ومن ثم المساهمة في ترشيد العديد من القرارات ذات العلاقة.

- انخفاض مستوى الثقة في التقارير المالية المنشورة سنويا المعدة من قبل الشركات المساهمة، حيث يتركز الإفصاح فيها على الأداء المالي فقط.

المعايير المحاسبية التي تناولت الإفصاح المحاسبي البيئي:

بينت دراسات (Mihaela and Mu-el, 2015), (Toukabri, et al., 2014), (Zuraida, et al., 2018)، وجود اختلافات في الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح عن البعدين البيئي والاجتماعي من قبل إدارات الشركات في معظم الدول، وأرجعت دراسات (Diane, 2013)، (Mihaela and Muel, 2015)، السبب في ذلك، إلى عدم توفر معيار محاسبي، ينظم الإفصاح المحاسبي عن هذين البعدين، وعلى مستوى معايير المحاسبة الدولية أكدت دراسة (Mihaela and Muel, 2015)، أنه لم يتم التوصل إلى معيار محاسبي ينظم بشكل مباشر عمليات الإفصاح البيئي والاجتماعي، كما ترى الدراسة إمكانية الاعتماد على مجموعة من الإصدارات الدولية التي تنظم الإفصاح عن الأداء البيئي والاجتماعي في الشركات والمؤسسات المالية.

مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة:

يُعد هذا المفهوم من المفاهيم الحديثة التي تناولته عدة دراسات، من أجل تحقيق الإفصاح المحاسبي المتكامل الأبعاد وما يحتويه من بنود مالية وغير مالية، فقد بينت العديد من الدراسات أن التقارير المتكاملة تعطي نظرة كلية عن الشركة، للمستثمرين وباقي أصحاب المصالح فيما يخص كيفية إدارة الشركة للعوامل الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وتأثير ذلك على أداء ومركز الشركة.

وفي ذات السياق عرفت دراسة (Michael, 2011) التقارير المتكاملة للأعمال بأنها "تقارير تدمج القوائم المالية السنوية المتعارف عليها، والتقارير المعنية بالإفصاح محاسبيا عن أبعاد التنمية المستدامة"، في حين يرى على (2012)، أن تقرير الأعمال المتكاملة يعد وسيلة لتوصيل معلومات مالية ونوعية (كمية ووصفية) عن الأداء المالي، والاستدامي والحوكمي والإستراتيجي للشركة لخدمة أصحاب المصالح، من خلال تخفيض مخاطر المعلومات، ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ القرارات.

يخلص الباحثان إلى أنه لا يوجد تعريف متفق عليه بشأن مفهوم التقارير المتكاملة ويرجع ذلك لحدثة هذا المفهوم، وأن المبادرات التي قامت بها أغلب الدراسات، مازالت محدودة وتحتاج إلى مزيد من البحث والدراسة، ومع ذلك فإن الباحثين يشيرون إلى أن التقارير المتكاملة هي تقارير تتضمن بيانات كمية ووصفية (مالية وغير مالية) حول أعمال الشركات، مع التركيز على الإفصاحات عن الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكمية والمخاطر بحيث تكون هذا الإفصاحات حالية ومستقبلية.

أهمية تقارير الأعمال المتكاملة بالنسبة لأصحاب المصالح:

بينت دراسة (Phillips, et al., 2011) بأن استخدام التقارير المتكاملة يحقق العديد من الفوائد الداخلية، أهمها كيفية تفاعل الشركة مع الالتزامات والمسؤوليات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية

- تكامل الإفصاح المحاسبي Integrated of Accounting Disclosure، أن تكون أبعاد التقارير متكاملة على مستوى المعلومات المالية وغير المالية.

مشاكل وتحديات إعداد التقارير المتكاملة للأعمال:

أشارت دراسة (شرف، 2015)، إلى أن هناك العديد من المشاكل والتحديات التي تواجه إعداد التقارير المتكاملة تمثلت في الحجم الكبير للمعلومات وضيق الوقت، وصعوبة دمج المعلومات المالية وغير المالية، ونقص المهارات، وعدم توافر معايير للقياس، وعدم وجود مبادئ توجيهية ملزمة للإفصاح، ومشكلة الأهمية النسبية للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها والحاجة إلى الحكم المهني والنظرة التنبؤية.

كما أضافت دراسة (علي، 2012) تحدياً آخر وهو الحاجة إلى تأكيد Assurance، طرف ثالث لضمان مصداقية وصحة المعلومات الواردة بهذه التقارير، ولكن حتى في حالة توفر هذا التوكيد لن تكون بدرجة الدقة والتحقق في حالة التقرير المالي.

7. منهجية الدراسة:

تحاول هذه الدراسة استكشاف إمكانية تبني التقارير المتكاملة للأعمال بالشركات العاملة بصناعة النفط والغاز، لأنها على علاقة وطيدة بمشكلات التلوث البيئي، واستخدمت مدخل دراسة حالات محدودة(2)، تم حصرها بالشركات التالية:

والأخلاقية، وكيفية تخصيص الموارد وزيادة المشاركة مع أصحاب المصالح وانخفاض المخاطر وزيادة السمعة الجيدة.

وفي المقابل أوضحت دراسة (James, 2015) أن التقرير المتكامل لديه القدرة على إحداث تغيير كبير في طريقة عمل الشركات، وتوجيه التركيز على الأهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل، وذلك من خلال معلومات بيئية واجتماعية بهدف السعي نحو خلق مجتمع مستدام.

المبادئ الإرشادية المنظمة للإفصاح عبر التقارير المتكاملة للأعمال:

أوضحت دراستا (Liza and John, 2014)، (Jel, 2014)، بأنه يتعين على معدي التقارير المتكاملة، من أجل زيادة الثقة والمصداقية فيما تتضمنه من معلومات مالية وغير مالية، اتباع المبادئ الإرشادية التالية:

- شمولية التقارير Comprehensive- ness of the Report، أي أن يتم التركيز على جميع الأبعاد التي تتناولها التقارير، ولا ينظر إلى كل بُعد مستقل عن الآخر، وإنما يتم التعامل مع كل بُعد بأنه مكمل للآخر.

- وضوح اللغة المستخدمة The Clarity of the Language Used، أن تكون لغة التقارير واضحة وسهلة الفهم، وخاصة عند الإفصاح عن المعلومات غير المالية، مع الاستعانة بالرسوم البيانية والأشكال التوضيحية والجداول المقارنة.

- شركة الخليج العربي للنفط:

تعتبر شركة الخليج العربي من أوائل الشركات التي قامت المؤسسة الوطنية للنفط بتأسيسها سنة 1979م والتي تمتلكها بالكامل، حيث تكونت نتيجة لتأميم فرع شركة برتش بتروليم البريطانية والمعروفة بـ (British Petroleum (BP)، ويقع مقرها الرئيسي في مدينة بنغازي، كما يوجد لديها فرع في مرسى الحريقة بمدينة طبرق، وتعمل شركة الخليج على إنتاج النفط والغاز بالإضافة إلى تكرير النفط، وتعتمد في إنتاجها على الحقول النفطية التابعة لها وهي (حقل السرير، النافورة، الحمادة، البيضاء، مسلة، ماجد، الصحابي، أم الفرو) كما تمتلك شركة الخليج مصفايتين لتكرير النفط إحداها بحقل السرير والأخرى بطبرق.

- شركة سرت لإنتاج وتصنيع النفط والغاز:

يقع مقرها الرئيسي على بعد 800 كم شرق طرابلس و240 كم غرب بنغازي بمرسى البريقة، إذ تعتبر ثالث أكبر الشركات المملوكة بالكامل للمؤسسة الوطنية للنفط، والتي تأسست سنة 1981م على أنقاض انسحاب شركة أسو ستاندر لليبيا، وهي من أوائل الشركات التي اكتشفت النفط في ليبيا فقد عثرت على النفط بكميات تجارية بحقل زلطن سنة 1959م مما حفز الشركات النفطية العالمية على الاستثمار في الصحراء الليبية من خلال عمليات التنقيب عن النفط، ومن أجل تحقيق صورة متكاملة لعمليات إنتاج وتصنيع النفط والغاز، فقد تم دمج الشركة

(شركة الخليج العربي للنفط، شركة سرت لإنتاج النفط والغاز، شركة رأس لانوف لتصنيع النفط) كطريقة للبحث، للاعتقاد من جهة أن هذا المدخل يناسب موضوع الدراسة، ولتشجيع العديد من الباحثين على استخدام مدخل دراسة الحالة، نظرا لأهميته وتميزه عن العديد من مداخل البحث الأخرى، من بينها الاستبيان في فهم العديد من الظواهر، حيث يعرف Yin (1994) دراسة الحالة: بأنها دراسة للظاهرة في سياقها الحقيقي، خاصة عند عدم وضوح الحدود بين الظاهرة ومحيطها، ويرى أن لدراسة الحالة القدرة على البحث في محيط المشكلة والذي قد يكون غير ممكن باستخدام الاستبيان، ويضيف Tellis (1997) أن منهجية دراسة الحالة تعتبر مثالية عندما تكون هناك حاجة لدراسة الظاهرة بشكل عميق، وتصنف هذه الدراسة وفقاً للأفق الزمني بأنها دراسة حالة مقطعية (Cross Seshional Case Study) لأنها أجريت خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً، كما أن هذا الأفق مفضل للعديد من الباحثين، وحسب تصنيفات دراسات الحالة التي أشار إليها (Scapens, 1990: 101) فإن هذه الدراسة تصنف ضمن دراسات الحالة الاستكشافية Exploratory Case Studies لأنها تسعى إلى معرفة الكيفية التي يمكن من خلالها تبني تقارير الأعمال المتكاملة للإفصاح عن الأنشطة البيئية في شركات النفط الليبية، وفيما يلي نبذه مختصرة عن الشركات (3) محل الدراسة:

الباحثان على النوع الأول الذي يعتمد على الأسئلة المعدة مسبقاً والذي يصنف ضمن المقابلات المغلقة، أما أسلوب المقابلات فيعد من ضمن المقابلات شبه المنظمة.

تم تجميع البيانات وفقاً للإفصاحات المشار إليها في دراسات سابقة (5)، (عبدالدايم والعقيلي، 2015)، و (أحمد، 2015)، و (شرف، 2015)، والتي يعتقد الباحثان أنها تناسب هدف الدراسة، حيث تم صياغة مجموعة من الإفصاحات الواردة في التقارير المتكاملة والمتعلقة بالبعد البيئي التي تم طرحها على المشاركين، بحيث تم الاستفسار عن إمكانية تبني هذه الإفصاحات أو لا يمكن تبنيها في التقارير المالية لشركاتهم على النحو التالي:

بما أن تقارير الأعمال المتكاملة تتطلب الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، فقد صنف الباحثان الأسئلة إلى نوعين، يضمن النوع الأول الإفصاحات عن بنود المعلومات المالية المتعلقة بالبيئة، أما النوع الثاني فيتضمن بنود المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة، بحيث تم الاستفسار عن إمكانية تبني هذه الإفصاحات من عدمه (6)، كما أعتمد الباحثان على الإحصاء الوصفي (Descriptive Analysis) لتحليل بيانات الدراسة.

الوطنية للكيماويات بشركة سرت للنفط، بالإضافة إلى نقل تبعية خط نقل الغاز الساحلي (البريقة - الخمس) إليها، كما تعتبر صناعة البتروكيماويات في مرسى البريقة هي حجر الأساس لصناعة البتروكيماويات في ليبيا.

- شركة رأس لانوف لتصنيع النفط:

يقع المقر الرئيسي للشركة بمدينة رأس لانوف في خليج سرت شمال ليبيا كما يوجد لها مكاتب بكل من طرابلس وبنغازي، إذ تأسست الشركة سنة 1982م وهي من الشركات المملوكة بالكامل للمؤسسة الوطنية للنفط، ويعتبر مجمع رأس لانوف البتروكيماوي من أكبر المشاريع الاستثمارية والإستراتيجية في مجال تصنيع النفط والغاز، والتي نفذت على أرض ليبيا ويدير من قبل شركة رأس لانوف لتصنيع النفط، ومن أهم أنشطة مجمع رأس لانوف القيام بعمليات صناعة وتكرير النفط ومشتقاته بالإضافة إلى إنتاج الكيماويات النفطية واللدائن العضوية والألياف.

واعتمدت الدراسة في تجميع بياناتها على المقابلات الشخصية (4) من الشركات المشاركة بالدراسة، ويرى Brownell (1995) أن المقابلة الشخصية أهم مصدر للبيانات للباحثين الذين يستخدمون مدخل دراسة الحالة، وقد قسمها إلى نوعين، الأول يعتمد على أسئلة معدة مسبقاً، بينما يعتمد الثاني على أسئلة تبرز أثناء المقابلة، وقد قامت الدراسة بأجراء (15) مقابلة مع محاسبين ومعدّي التقارير المالية في الشركات محل الدراسة، بحيث اعتمد

تتعلق بالمصروفات البيئية وعدد (5) إفصاحات تتعلق بالأصول البيئية، والجدول رقم (1) يوضح تحليل البيانات المتعلقة بهذا النوع من الإفصاحات.

(1) تحليل البيانات المتعلقة ببندود المعلومات المالية البيئية:

أحتوى هذا النوع على عدد (10) إفصاحات قسمت إلى عدد (5) إفصاحات

جدول (1) تحليل البيانات المتعلقة ببندود المعلومات المالية البيئية

ت	بنود المعلومات المالية المتعلقة بالبيئة	أسماء الشركات المشاركة في الدراسة
	أولاً: المصروفات البيئية	سرت الخليج رأس لانوف المجموع
1	مصروف عمليات الرقابة على الهواء.	0 0 0 0
2	مصروف الرقابة على المواصفات القياسية للجودة.	1 1 1 3
3	مصروف اختبارات استخدام المنتجات.	1 0 1 2
4	مصروف تحسين المظهر الجمالي للشركة.	1 1 1 3
5	مصروف إهلاك الأصول البيئية.	0 0 0 0
	المجموع	3 2 3 8
	نسبة تبني الإفصاح عن المصروفات البيئية	60% 40% 60% 53%
	ثانياً: الأصول البيئية	
1	المباني والإنشاءات المخصصة للرقابة على التلوث بأنواعه.	1 1 1 3
2	أجهزة الرقابة على التلوث بأنواعه.	1 1 1 3
3	معدات تقنية المخلفات السائلة.	1 0 0 1
4	النفقات الرأسمالية لتحسين المظهر الجمالي للبيئة	0 0 0 0
5	مخزون مواد تقنية المخلفات السائلة.	0 0 0 0
	المجموع	3 2 2 7
	نسبة تبني الإفصاح عن الأصول البيئية	60% 40% 40% 47%
	إجمالي بنود المعلومات المالية المتعلقة بالبيئة (مصروفات وأصول).	6 4 5 15
	النسبة المئوية الإجمالية لبنود المعلومات المالية المتعلقة بالبيئة (مصروفات وأصول).	60% 40% 50% 50%

على مستوى كل شركة فقد كانت النسب على النحو التالي (60% شركة سرت، 40% شركة الخليج، 40% شركة رأس لانوف).

وبصفة عامة بلغت النسبة الاجمالية لبنود الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالمصروفات والأصول البيئية

تشير نتائج تحليل المقابلات الشخصية بأن نسبة تبني الإفصاح عن بنود المصروفات البيئية بلغت 53%، أما على مستوى كل شركة فقد كانت النسب على النحو التالي (60% شركة سرت، 40% شركة الخليج، 40% شركة رأس لانوف). في حين بلغت نسبة تبني الإفصاح عن الأصول البيئية لجميع الشركات 47% أما

(2) تحليل البيانات المتعلقة بنود المعلومات البيئية غير المالية:

أحتوى هذا النوع من الإفصاحات على عدد (11) إفصاح، والجدول رقم (2) يوضح تحليل البيانات المتعلقة بهذا النوع من الإفصاحات.

لجميع الشركات المشاركة في الدراسة 50% أما على مستوى كل شركة فقد كانت نسب الإفصاح عن البنود المالية المتمثلة في المصروفات والأصول كانت على النحو التالي (60% شركة سرت، 40% شركة الخليج، 50% شركة رأس لانوف).

جدول (2) تحليل البيانات المتعلقة بنود المعلومات غير المالية البيئية

ت	بنود المعلومات غير المالية البيئية	أسماء الشركات المشاركة في الدراسة			
		سرت	الخليج	رأس لانوف	المجموع
1	مبادرات الحد من الاستهلاك غير المباشر للطاقة بأنواعها.	0	0	0	0
2	وصف التأثيرات السلبية الناتجة عن إنتاج المنتجات والخدمات على التنوع البيولوجي.	1	1	1	3
3	الإفصاح عن المخاطر البيئية المحتملة وسيناريو إدارتها من قبل الشركة.	0	1	1	2
4	الخطط المستقبلية لإدارة الآثار البيئية على أن تكون ملحقاً بموازنة تقديرية وجدول زمني لمتابعة التنفيذ.	0	0	0	0
5	الخطط المستقبلية للحد من انبعاث غازات الاحتباس الحراري.	0	0	1	1
6	مبادرات الحد من الآثار السلبية البيئية للمنتجات والخدمات.	1	1	1	3
7	توصيف المواد الخام.	1	1	1	3
8	مصادر المياه.	1	1	1	3
9	مصادر الطاقة.	1	1	1	3
10	وصف المخلفات الصلبة وطرق التخلص منها.	0	0	0	0
11	التراخيص البيئية المستوفاة.	0	1	1	2
	المجموع	5	7	8	20
	نسبة تبني الإفصاح عن بنود المعلومات غير المالية البيئية	45.4%	64%	73%	61%

سرت، 64% شركة الخليج، 73% شركة رأس لانوف).

أوضحت نتائج تحليل المقابلات المتعلقة بنود المعلومات البيئية غير المالية بأن نسبة تبني هذا النوع من الإفصاحات على مستوى جميع الشركات المشاركة في الدراسة بلغت 61% من إجمالي الإفصاحات غير المالية، أما فيما يخص نسبة الإفصاح لكل شركة فقد كانت النسب على النحو التالي: (45.4% شركة

8. النتائج والتوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها، فإن الدراسة توصي بالتالي:

- إلزام الشركات بالإفصاح عن الأنشطة البيئية ضمن تقاريرها المالية، والزامها بتبني تقارير الأعمال المتكاملة للإفصاح عن أنشطتها البيئية.

- تدريب المحاسبين ومعدّي التقارير المالية على المعايير والإصدارات المحاسبية الدولية التي تهتم بالإفصاحات البيئية، ومن بينها التقارير المتكاملة للأعمال.

- إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث حول الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية عن طريق تقارير الأعمال المتكاملة، باستخدام منهجيات وطرق جمع بيانات أخرى قد تساهم في زيادة المعرفة حول هذا الموضوع.

الهوامش:

1. هي الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي للمنظمة (Daquila, 2012: 2).

2. أوضح الدرويش وآخرون (2005) أن دراسة الحالات المحدودة هي تحقيق تفصيلي وذلك عن طريق جمع البيانات المتعلقة بمنظمة أو مجموعة منظمات أو فرد أو مجموعة أفراد، وذلك خلال فترة زمنية محددة وتحليل شامل للبيئة التي توجد بها الحالة، كما يشير الباحثان إلى أن دراسة كل من الكزة والنخاط، (2009)، والفضلي والمسماري، (2016) قد استخدمت مدخل دراسة حالات محدودة، والتي أجريت في البيئة الليبية.

3. حسب الموقع الرسمي للمؤسسة الوطنية للنفط على شبكة المعلومات العالمية (الإنترنت): www.noclibya.com.ly

أشارت نتائج الدراسة بأن نسب الإفصاح لبنود المعلومات المالية المتعلقة بالمصروفات البيئية والأصول البيئية التي يمكن الإفصاح عنها بشركات النفط المشاركة في الدراسة من خلال تقارير الأعمال المتكاملة بلغت 50% من إجمالي الإفصاحات، أما نسب الإفصاح لبنود المعلومات غير المالية البيئية التي يمكن الإفصاح عنها بشركات النفط المشاركة في الدراسة من خلال تقارير الأعمال المتكاملة فقد بلغت 61% من إجمالي الإفصاحات.

وتُعد النسب التي توصلت إليها الدراسة نسب منخفضة جداً، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها، عدم اهتمام الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية وكذلك عدم وجود تشريعات تلزم الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، كما أن معدّي التقارير المالية ليس لديهم الدراية بالمعايير والإصدارات المحاسبية الدولية التي تهتم بالإفصاحات البيئية. ويتفق هذا مع دراسة كل من (الفضلي والمسماري، 2016)، ودراسة (الشهبي ودومة، 2018)، كما أن هناك صعوبة في دمج المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالبعد البيئي وهذه نتيجة تتفق أيضاً مع دراسة (شرف، 2015).

عليه يمكن القول بأن الدراسة قد وفرت دليلاً علمياً، بأن هناك صعوبات في تبني تقارير الأعمال المتكاملة للإفصاح عن الأنشطة البيئية في شركات النفط الليبية.

للنفط. المؤتمر العلمي الرابع للبيئية والتنمية المستدامة بالمناطق الجافة وشبه الجافة، إجدابيا: ليبيا.

- الشهبي، عزيزة عوض و دومة، حميدة إبراهيم. 2018. واقع الإفصاح البيئي بشركات النفط العاملة في ليبيا ودورة في الحفاظ على البيئة. المؤتمر العلمي الثاني للنفط والغاز.

- الكزة، عبد السلام أحمد؛ النخاط، خالد عبد الواحد. 2009. سياسة تشجيع وتنظيم شركات القطاع الخاص ومشاكل تطبيقها، دراسة انتقادية لواقع قطاع المقاولات في مدينة بنغازي. مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة، المجلد (28).

- المؤسسة الوطنية للنفط، شبكة المعلومات العالمية (الإنترنت)، www.noclibya.com.ly، تاريخ زيارة الموقع، 2018/04/29.

- بدوي، عباس و سعد، بيومي. 2014. إطار مقترح للإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي في الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية من خلال المواقع الإلكترونية. المؤتمر الدولي الثامن عن: التكنولوجيا وآفاق التنمية المتواصلة في القرن الـ 21"، مؤسسة نيو بآنت، 22-24، نوفمبر.

- سعد الدين، إيمان. 2013. خصائص الشركات كمحددات للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ضوء المؤشر المصري لمسؤولية الشركات. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- شرف، إبراهيم أحمد. 2015. أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق القيمة، دراسة ميدانية وتجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنهور.

- عبد الدايم، سلوى عبد الرحمن و العقيلي، ليلي محروس. 2015. تقييم العلاقة بين محتوى الإفصاح في التقارير المتكاملة وقيمة الشركة، دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة طنطا، 113-178.

- علي، عبد الوهاب نصر. 2012. مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة. مجلة الفكر المحاسبي، الجزء

4. أجريت المقابلات مع معدي التقارير المالية بالشركات المشاركة بالدراسة ولقد تم إجراء عدد (15) مقابلة بحيث استغرقت كل مقابلة في حدود (20) دقيقة، مع بداية كل مقابلة تم شرح بشكل سريع مفهوم التقارير المتكاملة للأعمال على اعتبار أنه مفهوم جديد بالنسبة للمشاركين في الدراسة، وبعد ذلك تمت الإجابة عن جميع الإفصاحات الواردة في نموذج المقابلة.

5. هذه الدراسات تناولت موضوع الإفصاحات عبر التقارير المتكاملة للأعمال ومن بين هذه الإفصاحات الإفصاح عن البعد البيئي.

6. تم إعطاء رقم (1) في حالة إمكانية تبني الإفصاح الوارد في التقارير المتكاملة للأعمال ورقم (0) في حالة عدم إمكانية تبني الإفصاح، هذه الطريقة تم استخدامها في العديد من الدراسات منها دراسة (هياش و غلاب، 2017) بعنوان الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في البنوك السعودية.

قائمة المراجع:

(1) المراجع العربية:

- أحمد، سعد الدين بيومي. 2015. إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في التقارير المتكاملة للأعمال عن البعدين البيئي والاجتماعي. رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

- السيوني، هيثم محمد. 2014. الإفصاح السري كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية، دراسة نظرية تحليلية. مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، 260-260.

- الدرويش، بشير محمد؛ غنية، المهدي الطاهر؛ وشلاي، بهلول عمر. 2005. البحث العلمي في العلوم الإدارية والمالية، الأسس والمفاهيم والنماذج. منشورات المكتب الوطني للبحث والتطوير، طرابلس: ليبيا.

- الفضلي، خالد زيدان و المسماري، إيهاب حمزة. 2016. معوقات تطبيق المحاسبة البيئية، دراسة استكشافية على الشركات التابعة للمؤسسة الوطنية

Journal of Business and Management Research, 2(11), 1.

- Huiguan D., Li, S., Liu, T., and Liu, B., 2010. A literature survey of research on environmental accounting: theoretical review and prospect. *International Journal of Financial Economics*, 2(1), 13-25.

- James, M. L., 2015. The Benefits of Sustainability and Integrated Reporting an Investigation of Accounting Majors Perceptions. *Journal of Legal & Regulatory Issues*, 81(1), 1-21.

- Jel, C., 2014. The integrated reporting framework: Between challenge and innovation. *Network Intelligence Studies*, 2(03), 85-94.

- Kamel, N. and Yousef, H., 2013. Determinants of corporate social responsibility reporting: Evidence from an emerging economy. *Journal of Contemporary Issues in Business Research*, 2(3), 56-74.

- Liza, M. and John, T., 2011. How Sustainable is your reporting? "Survey of sustainability reporting across the ASX30. *Sustainability & Climate Change.PCW*. Available at: <https://www.pwc.com/co/es/publicaciones/assets/how-sustainable-is-your-reporting.pdf>.

- Manoj G., 2014. Corporate Environmental Accounting: The Issue, Its Practices and Challenges; A Study on Indian Corporate Accounting Practices. *IOSR. Journal of Business and Management*, 16 (5), 36-42. (Electronic Copy) Available at: <http://www.iosrjournals.org>.

الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 323-365.

- محمد، مؤمن فرحات السيد. 2016. تقييم أثر الإفصاح عن الأداء البيئي والمسؤولية الاجتماعية لدعم التنمية المستدامة في إشارة للمؤشر المصري، دراسة ميدانية. *مجلة الفكر المحاسبي*، 10 (2)، 193، 281.

- مريع، هباش و غلاب، فاتح. 2017. الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في البنوك السعودية. *المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر*. 6-7 مايو، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

(2) المرجع الأجنبية:

- Andrew, L., 2014. Web - based Corporate Social Responsibility Information Disclosure by Malawian commercial banks. *IOSR Journal of Business and Management*, 16(4), 8-15.

- Ben L, and Halioui K., 2012. Determinants of communication about corporate social responsibility: Case of French Companies. *International Journal of Contemporary Business Studies*, 3(5), 49-60.

- Brownell, P., 1995. *Research methods in management accounting*. Coopers, Lybrand and Accounting Association of Australia and New Zealand.

- D'Aquila, J., 2012. Integrating sustainability into the reporting process and elsewhere. *The CPA Journal*, 82(4), 16-44.

- Diane, L., 2013. Corporate social responsibility disclosure among large Korean companies. *Australian*

- Micheal, K. P., 2011. Integrated Reporting: If not Now, When. *Zeitschrift für internationale Rechnungslegung*, 6 , 271-276. Available at: <https://www.mikekrzus.com/resources/Krzus-IRZ-06-2011.pdf>.
- Michelle, R., 2014. Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder-released information. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 4(1).
- Miheala C & Muel K., 2015. CSR standards and corporate ethical virtues: A normative inquiry into the way corporations integrate stakeholder expectations. *In Corporate social responsibility and governance*, 159-180. Springer, Cham.
- Nadia, N., Albu, C. N., Gîrbină, M. M., and Sandu, M. I., 2011. The implications of corporate social responsibility on the accounting profession: The case of Romania. *Amfiteatru Economic*, 13(29).
- Nasir, Q. Z., Kulshrestha, D., and Tiwari, S. B., 2012. Environmental accounting and reporting: An essential component of business strategy. *Asian Journal of Research in Banking and Finance*, 2(4), 85-95.
- Phillips, D., Watson, L., and Willis, M., 2011. Benefits of comprehensive integrated reporting: by standardizing disparate information sources, financial executive can eliminate the narrow perspectives of the elephant and the blind man parable--and "see" by standardizing disparate information sources", *Financial Executive*, 27(2), 26-31.
- Samuel, M, and Tong C, J., 2008. *A Framework for Environmental Reporting Through Financial Statements*. (Online) Available at: <http://dx.doi.org/10.2139>
- Scapens, R. W., 1990. Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281.
- Sumit L., 2014. Corporate Environmental Reporting Media: A Case for the World Wide Web. *Electronic Green Journal*, 1(20).
- Tellis, W., 1997. Application of a case study methodology. *The qualitative report*, 3(3), 1-19.
- Toukabri M., Olfa, B. J., and Faouzi, J., 2014. Corporate social disclosure: Explanatory theories and conceptual framework. *International Journal of Academic Research in Management (IJARM)*, 3(2), 208-225. (Electronic Copy) Available at: www.elvedit.com.
- Yin, R. K., 1994. *Case study research and applications: Design and methods*. Sage publications. Inc, California.
- Yingjun L., 2014. Stakeholder's perceptions on social and environmental disclosure in China. *paper*, (online) <https://www.semanticscholar.org>
- Zuraida, Z., Houqe, M. N., and Van Zijl, T., 2018. Value relevance of environmental, social and governance disclosure. *In Research Handbook of Finance and Sustainability*. Edward Elgar Publishing .DOI: <https://doi.org/10.4337/9781786432636.00033>

ملحق رقم (1): جدول للمقابلات الخاصة بكل شركة

الشركة الأولى				
ت	القسم أو الإدارة المستقصي منه	يوم المقابلة	تاريخ المقابلة	توقيت المقابلة
1	إدارة المحاسبة	الأحد	2019 /12 /1	ساعة 12:00
2	قسم الأصول	الثلاثاء	2019/12/3	ساعة 11:30
3	قسم محاسبة التكاليف	الأربعاء	2019/12/4	ساعة 12:45
4	قسم الموازنات	الأربعاء	2019/12/11	ساعة 12:10
5	إدارة المحاسبة	الخميس	2019/12/19	ساعة 10:45
الشركة الثانية				
6	قسم التقارير	الأربعاء	2020/1/1	ساعة 12:45
7	قسم الميزانيات	الخميس	2020/1/2	ساعة 10:30
8	قسم التكاليف	الخميس	2020/1/2	ساعة 11:00
9	قسم الأصول والحسابات الختامية	الاثنين	2020/1/6	ساعة 1: 00
10	قسم التكاليف	الخميس	2020/1/16	ساعة 10:55
الشركة الثالثة				
11	قسم الميزانيات	الثلاثاء	2020/2/4	ساعة 1: 00
12	قسم الأصول	الأحد	2020/2/9	ساعة 12:45
13	قسم محاسبة التكاليف	الاثنين	2020/2/10	ساعة 12:45
14	قسم الموازنات	الثلاثاء	2020/2/11	ساعة 11:00
15	إدارة المحاسبة	الخميس	2020/13	ساعة 1: 00

ملحق رقم (2): جدول رقم (1) خاص بالأسئلة المتعلقة ببند المعلومات المالية البيئية الواردة ضمن تقارير الأعمال المتكاملة

ت	ماهي قدرة الشركة على تبني المعلومات المالية المتعلقة بالبيئة الواردة ضمن تقارير الأعمال المتكاملة؟
	(1) المصروفات البيئية:
1	مصروف عمليات الرقابة على الهواء.
2	مصروف الرقابة على المواصفات القياسية للجودة.
3	مصروف اختبارات استخدام المنتجات.
4	مصروف تحسين المظ//doi.org/هر الجمالي للشركة.
5	مصروف إهلاك الأصول البيئية.
	(2) الأصول البيئية:
1	المباني والإنشاءات المخصصة للرقابة على التلوث بأنواعه.
2	أجهزة الرقابة على التلوث بأنواعه.
3	معدات تقنية المخلفات السائلة.
4	النفقات الرأسمالية لتحسين المظهر الجمالي للبيئة.
5	مخزون مواد تقنية المخلفات السائلة.

ملحق رقم (3): جدول رقم (2) بنود المعلومات غير المالية البيئية الواردة ضمن تقارير الأعمال المتكاملة

ت	ماهي قدرة الشركة على تبني المعلومات غير المالية المتعلقة بالبيئة الواردة ضمن تقارير الأعمال المتكاملة؟
1	مبادرات الحد من الاستهلاك غير مباشر للطاقة بأنواعها.
2	وصف التأثيرات السلبية الناتجة من إنتاج المنتجات والخدمات على التنوع البيولوجي.
3	الإفصاح عن المخاطر البيئية المحتملة وسيناريو إدارتها من قبل الشركة.
4	الخطط المستقبلية لإدارة الآثار البيئية على أن تكون ملحقاً بموازنة تقديرية وجدول زمني لمتابعة التنفيذ.
5	الخطط المستقبلية للحد من انبعاث غازات الاحتباس الحراري.
6	مبادرات الحد من الآثار السلبية البيئية للمنتجات والخدمات.
7	توصيف المواد الخام.
8	مصادر المياه.
9	مصادر الطاقة.
10	وصف المخلفات الصلبة وطرق التخلص منها.
11	الترخيص البيئية المستوفاة.