

معوقات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا

دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين والأكاديميين بالمنطقة الشرقية

■ د. اسماعيل عيسى محمد حويلي * ■ د. خالد زيدان عبدالسلام الفضلي ** ■ أ. ماجدة فرج محمد العرفي ***

● تاريخ استلام البحث 2025/09/06 ● تاريخ قبول البحث 2025/11/02

● DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.18268291>

■ المستخلص:

هدفت الدراسة إلى معرفة معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين بالمنطقة الشرقية، لغرض تحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما اعتمدت على استمارة الاستبيان كأداة لجمع البيانات ووزعت على مجتمع الدراسة المتكون من المراجعين الخارجيين المعتمدين لدى مصرف ليبيا المركزي، وأعضاء هيئة تدريس بقسم المحاسبة بالجامعات الليبية الواقعة بالمنطقة الشرقية، فقد تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والاستنتاجي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وقد تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال اختبار (one-sample T Test)، لعينة واحدة، واختبار (T Test) لعينتين مستقلتين لمتغير، واختبار (one way ANOVA) ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن هناك معوقات لتطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$). وهذه المعوقات متمثلة في (ارتفاع التكلفة عند مراجعة

* أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد بجامعة بنغازي E-mail:ismailehoely2018@gmail.com

** أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد بجامعة بنغازي E-mail:khalid.zidan@uob.edu.ly

*** ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد بجامعة بنغازي E-mail:majedaaljohary78@gmail.com

تقارير الأعمال المتكاملة، عدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عدم وجود برنامج مراجعة مناسب لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية تلزم المراجع بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، عدم الإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة)، استناداً على هذه النتائج توصي بإدراج مفاهيم وتقنيات إعداد ومراجعة التقارير المتكاملة ضمن الخطط الدراسية لبرامج المحاسبة والمراجعة بالجامعات الليبية، لضمان إعداد مراجعين قادرين على مواكبة التحولات الحديثة للمهنة.

● الكلمات الافتتاحية: المراجعة الخارجية - تقارير الأعمال المتكاملة.

Obstacles to Reviewing Integrated Business Reports in Libya:

A Field Study from the Perspective of Reviewers and Academics in the Eastern Region

■ Dr.ESMAEL A. HAWIELY* ■ Dr.khalid zaydan alfadliu ** ■ A. Magda Faraj Mohammed Al-Arfi**

Abstract:

This study aimed to identify the obstacles hindering the implementation of integrated business report audit practices in Libya, from the perspective of external auditors and academics in the eastern region. To achieve this objective, the descriptive-analytical approach was employed, and a questionnaire was used as the primary data collection tool. The questionnaire was distributed to the study population, which consisted of certified external auditors registered with the Central Bank of Libya and accounting faculty members at universities located in the eastern region of the country. Descriptive and inferential statistical methods were used to analyze the data and draw conclusions. The study hypotheses were tested using the one-sample T-test, independent two-sample T-test, and one-way ANOVA. The study found that there are statistically significant obstacles (at $\alpha = 0.05$) to the implementation of integrated business report audit practices in Libya. These obstacles include: the high cost of auditing integrated reports, auditors' lack of familiarity with integrated report auditing, the absence of appropriate audit programs tailored to integrated reports, the lack of auditing standards issued by professional organizations mandating the audit of integrated reports, and the insufficient disclosure of non-financial information in such reports. Based on these findings, the study recommends incorporating the concepts and techniques of preparing and auditing integrated reports into the curricula of accounting and auditing programs at Libyan universities, to ensure the development of auditors capable of keeping pace with the evolving demands of the profession.

**Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics, University of Benghazi.

** Assistant Prof, Accounting Dept, Faculty of Economics, University of Benghazi.

***Master's in Accounting – Faculty of Economics, University of Benghazi

■ المقدمة

أدت الأزمات المالية العالمية التي وقعت في العقد الأخير إلى إثارة تساؤلات بشأن مدى موثوقية نماذج التقارير المالية الحالية، وخاصة التقارير المالية السنوية. وقد أظهرت النقاشات بين الأكاديميين والممارسين اتفاقاً على أن استمرار العمل بالنظم الحالية سيؤدي إلى مواجهة مجموعة من القيود التي قد تعيق القدرة على اتخاذ قرارات مالية فعّالة. وبذلك، أصبحت هذه الأزمات بمثابة تنبيه لأصحاب المصالح، وخاصة المستثمرين على مستوى العالم، ليتمكنوا من إدراك الحاجة الملحة للحصول على معلومات شاملة ومتعلقة بالمستقبل. ومن منطلق الحاجة المتزايدة لأصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية إلى معلومات غير مالية تتسم بالكمية والنوعية، أصبح من الضروري تعديل نظام معلومات المحاسبة المالية الحالي، حيث أضحى غير كافٍ لتوفير هذه البيانات، ما يستوجب تطويره ليتمكن من إنتاج معلومات غير مالية تلبي احتياجاتهم (حسين وشعبان، 2018).

نتيجةً لذلك، أصبحت قضية الإفصاح محط اهتمام بالغ في الفكر المحاسبي المعاصر نظراً لتأثيرها الكبير على المركز المالي والتنافسي للمنظمات. إذ تُعد التقارير المالية الوسيلة الأساسية للإفصاح بهدف نقل المعلومات إلى أصحاب المصالح. ومع ذلك، لا توفر هذه التقارير عادةً معلومات كافية تُمكن أصحاب المصالح من تكوين صورة شاملة ومتكاملة حول أداء الشركة، وقدرتها على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى القصير والمتوسط والطويل (أشرف، 2015). وبناءً على ذلك، لم يعد الإفصاح التقليدي في هذه التقارير كافياً لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مما يستدعي وجود بديل شامل وأوسع نطاقاً في عرض وتفسير المعلومات المالية وغير المالية. يجب أن يتضمن هذا البديل تقريراً متكاملاً يشرح المخاطر الحالية والمستقبلية التي قد تؤثر على الشركات، مثل الغرامات والقضايا المرفوعة ضدها، مما قد يؤدي إلى خسائر (البسيوني، 2016). ومن هنا نشأت الحاجة إلى تبني نموذج التقرير المتكامل الذي يعتمد على مبدأ التفكير الشامل، ويجمع بين التقارير الفردية

التي تصدرها الشركات، مثل التقارير المالية، تقارير الحوكمة، تقارير الأداء البيئي، تقارير المسؤولية الاجتماعية، وتقرير الاستدامة، في تقرير موحد (أشرف، 2015).

نتيجة لهذا التطور في إعداد التقارير المالية، أصبحت المراجعة تلعب دوراً أساسياً في إضفاء المصدقية على المعلومات المفصّل عنها من قبل الشركات. تظل مصداقية هذه المعلومات محل شك حتى يتمكن المراجع الخارجي من ضمان موثوقيتها من خلال ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة. وقد أكدت بعض الدراسات أن ممارسات المراجعة التي يقدمها المراجع الخارجي لتقارير الأعمال المتكاملة تسهم في تحسين جودة الإفصاح غير المالي، وتضفي المصدقية على محتوى التقرير، مما يجعل المعلومات أكثر اعتماداً عليها. ومن ثم، فإن ذلك يضيف قيمة إلى التقارير ويؤثر على قرارات أصحاب المصالح في الشركة.

■ الدراسات السابقة:

شهدت الأدبيات المحاسبية المعاصرة اهتماماً متزايداً بمفهوم تقارير الأعمال المتكاملة، مدفوعاً بتزايد الحاجة إلى الإفصاح الشامل الذي يدمج المعلومات المالية وغير المالية في إطار موحد يعزز من شفافية التقارير وموثوقيتها، وقد تنوّعت المقاربات البحثية في هذا المجال بين الطرح المفاهيمي والتطبيقي، وتباينت من حيث الأدوات والأساليب والمنهجيات، مما أسهم في إثراء النقاش العلمي، رغم استمرار وجود فجوات بحثية واضحة تتطلب المزيد من الدراسة والتطوير، تُعد دراسة علي، (2012) من أوائل المحاولات التي تناولت موضوع مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في البيئة المصرية، حيث قدّمت إطاراً تحليلياً لتأثير تطبيق هذه التقارير على مهنة المراجعة. وقد استندت إلى منهج تحليل المحتوى، مما أضفى قدراً من المصدقية الواقعية على النتائج. ومع ذلك، اقتصرَت الدراسة على الإطار النظري دون تحليل معمّق للتحديات التطبيقية، وهو ما قلل من قابليتها لتقديم حلول عملية قابلة للتنفيذ، وفي السياق الدولي، تناولت دراسة (Jenna et. al., 2016) التحديات المتعلقة بإعداد التقارير المتكاملة من خلال مقابلات نوعية مع أطراف متعددة في بيئة الأعمال الأمريكية.

وقد أسهمت في إبراز الأبعاد السلوكية المرتبطة بثقافة التفكير المتكامل، إلا إنها لم تتناول بعمق دور المراجعين الخارجيين، مما يحدّ من إمكانية الاستفادة من نتائجها في سياق المراجعة المهنية، أما دراسة فتح الله، (2013) فقد اقترحت نموذجاً متكاملًا لمراجعة التقارير المتكاملة يستند إلى معايير المراجعة الدولية (ISAs)، وقد تميزت بشمولية النموذج وارتباطه بالإطار المرجعي للمهنة. غير إنها ركزت بدرجة أكبر على الجوانب النظرية والمفاهيمية، دون تحليل معمّق للقيود التنظيمية والاقتصادية التي تعوق التطبيق في البيئة المحلية.

وقدّمت دراسة (Oprisor, 2015) تحليلًا مقارنًا غنيًا من حيث الربط بين الأدبيات والمعايير الدولية، في محاولة لاستكشاف واقع المراجعة المتكاملة في بيئة تفتقر إلى أطر تنظيمية واضحة، كما هو الحال في رومانيا. ورغم عمق التحليل النظري، فإن غياب البيانات الميدانية حدّ من القيمة التطبيقية للدراسة وجعل نتائجها أقرب إلى الطرح الاستنتاجي النظري، وفي المقابل، تناولت دراسة حسن، (2016) مراجعة تقارير الاستدامة باعتبارها مكونًا فرعيًا للتقارير المتكاملة، وقد أسهمت في ربط التأكيد الخارجي بالإفصاح غير المالي، إلا إن تركيزها المحدود لم يسمح بتقديم رؤية شاملة لمراجعة التقارير المتكاملة ككل، وقد أولت دراسة منصور وإبراهيم، (2018) اهتمامًا واضحًا بالتحديات التطبيقية لمراجعة التقارير المتكاملة، مثل ارتفاع التكاليف وقلة الكفاءات، وقدّمت مدخلًا مهنيًا لتطوير قدرات المراجعين. ومع ذلك، لم تتناول الأبعاد التشريعية والتنظيمية، مما يجعل معالجتها قاصرة على الجانب المهني دون النظر إلى المتغيرات المؤسسية.

وسلطت دراسة (De Villiers & Adhariani 2018) الضوء على وعي المستخدمين بالتقارير المتكاملة في البيئة الإندونيسية، وقد كشفت عن قصور معرفي وتكلفة مرتفعة تُعد من أبرز المعوقات، لكنها ركزت على جانب "الطلب" دون تناول "العرض" المرتبط بجهات الإعداد والمراجعة، ما يُضعف من شمولية التحليل، أما دراسة فرح، (2018) فقد ناقشت العلاقة بين مراجعة التقارير المتكاملة وجودة المعلومات المحاسبية في السودان، مؤكدةً على دور هذه المراجعة في تعزيز خصائص الإفصاح النوعية. غير إن الدراسة بقيت ضمن إطار

وصفي، دون تعمق في تحليل البيئة المؤسسية الحاضنة لهذا النوع من التقارير، وقدّمت دراسة المرضي والسيجيني، (2019) طرحًا محليًا حول دور المراجع الخارجي في دعم قرارات المستثمرين في ليبيا من خلال مراجعة التقارير المتكاملة، إلا إن محدودية العينة والتركيز على جهات حكومية قلّ من تنوع الرؤى وتحليل الممارسات الفعلية في بيئة الأعمال الخاصة، وتناولت دراسة غلاب (2020) مدى تبني المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من التقارير، وأكدت على دوره في تعزيز ثقة المستخدمين. إلا إن أدواتها المنهجية بقيت بسيطة ولم ترتكز على إطار تحليلي متكامل يربط النتائج بالسياقات النظرية الأوسع.

وفي السياق نفسه، ركزت دراسة الفضلي والدوعاجي، (2020) على تقارير الإفصاح البيئي ضمن الشركات النفطية الليبية، وكشفت عن ضعف نسب التبني نتيجة غياب الأطر التشريعية. ورغم أهمية النتائج، فإن اقتصرها على قطاع واحد قلل من قابليتها للتعميم، وسعت دراسة أبكر والنعيم (2021) إلى تحليل واقع مراجعة التقارير في السودان، وقد أكدت على غياب الأطر المعيارية الموحدة، مما يؤثر سلبيًا على جودة الإفصاح. ومع أن الدراسة اعتمدت على عينة واسعة من المراجعين، فإنها افتقرت إلى تحليل عميق لأسباب هذه الفجوات، أما دراسة الطيري وعبد الجليل، (2021) فقد ركزت على العلاقة بين التقارير المتكاملة وجودة الإفصاح المحاسبي في المصارف الليبية، وبيّنت وجود تكامل إيجابي بين النوعين من التقارير، لكنها لم تتبنّ أدوات تحليل مقارنة تُعزز من قوة النتائج، في المقابل، تميزت دراسة طاهر ومهداوي (2022) بربطها بين التقارير المتكاملة وحوكمة الشركات، وقد كشفت عن وعي متزايد لدى معدّي التقارير بأهمية الإفصاح غير المالي. ورغم ذلك، فإن اقتصر الدراسة على أدوات وصفية دون دعم كمي يُقلل من مصداقية التوصيات، أخيرًا، سلّطت دراسة حسين، محمود وأحمد (2024) الضوء على أثر تبني معايير IFRS في تعزيز الإفصاح المتكامل في المصارف العراقية، وبيّنت ارتباطه الإيجابي بتحسين مستويات التحفظ المحاسبي. وقد تميّزت هذه الدراسة بفترة تحليل طويلة ومنهجية كمية قوية، لكنها اقتصرَت على القطاع المصرفي دون سواه، مما قد يحد من شمولية النتائج على باقي القطاعات

● ما يميز الدراسة الحالية:

من خلال سرد الدراسات السابقة تبين أن هناك إجماعاً على أهمية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة كأداة حديثة تضيف مصداقية للمعلومات التي تفصح عنها الشركات. ومع ذلك، تستمر المناقشات حول التحديات والصعوبات المتعلقة بمراجعة هذه التقارير، وقد اقتصر عدد من الدراسات على الطرح النظري دون التطرق العميق للتحديات العملية في بيئات مختلفة. كما لم يتم تناول دور المراجع الخارجي بشكل كافٍ من حيث الإجراءات التطبيقية والمعايير المعتمدة، فضلاً عن غياب الإطار التشريعي والتنظيمي الواضح لعملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، ركزت أغلب الدراسات على المُعدِّين والمستخدمين دون تحليل تصورات وممارسات المراجعين الخارجيين أنفسهم. من هنا، تميزت هذه الدراسة بتركيزها على معوقات مراجعة التقارير المتكاملة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين، كما أنها تُعد من الدراسات الأولية التي تناقش هذه التحديات في بيئة الأعمال الليبية.

■ مشكلة الدراسة:

يشهد الفكر المحاسبي المعاصر تطوراً متسارعاً في أنماط الإفصاح المؤسسي، اتساقاً مع التحديات البيئية والاجتماعية والاقتصادية المتنامية، وما نتج عنها من ضغوط متزايدة على المؤسسات لتوسيع نطاق الإفصاح ليشمل أبعاداً غير مالية تُسهم في رسم صورة أكثر شمولية عن أدائها طويل الأجل. وفي هذا الإطار، برزت تقارير الأعمال المتكاملة (Integrated Reports) كأحد أبرز الابتكارات في مجال الإفصاح، إذ تهدف إلى دمج المعلومات المالية وغير المالية ضمن تقرير واحد يوضح كيفية خلق المؤسسة للقيمة عبر الزمن. وقد شكّل هذا التحول نقلة نوعية في دور مهنة المراجعة، التي باتت مطالبة ليس فقط بفحص البيانات المالية، بل أيضاً بتقديم تأكيد مهني على المعلومات غير المالية، بما في ذلك الجوانب البيئية والاجتماعية، والحوكومية، والموارد غير الملموسة (عبد الوهاب، 2011).

ورغم تبني عدد من الدول المتقدمة لهذا التوجه وتطوير أطر تنظيمية ومهنية تدعمه، لا تزال بيئة الأعمال الليبية تعاني من فجوة واضحة في هذا الجانب، فممارسات الإفصاح في ليبيا ما تزال تقليدية، تفتقر إلى التكامل والشمول، في ظل غياب إلزام قانوني أو مؤسسي يُحفّز الشركات على تبني التقارير المتكاملة أو يُلزم المراجعين بإخضاعها لمراجعة متخصصة، ويُعد ذلك من بين التحديات الجوهرية التي تعوق تحقيق الإفصاح المؤسسي الفعّال، وتحدّ من قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات مستنيرة، وقد أشارت دراسة المرضي والسيجيني، (2019) إلى أن الدور المهني للمراجع الخارجي في البيئة الليبية لا يزال محدودًا فيما يتعلق بمراجعة الإفصاحات غير المالية، ما ينعكس سلبيًا على مصداقية تقارير الشركات، ويضعف من ثقة المستثمرين. كما أظهرت دراسة الفضلي والدوعاجي، (2020) أن مستويات الإفصاح البيئي ضمن تقارير بعض شركات النفط الليبية لا تزال متدنية، نتيجة لغياب إطار تشريعي ملزم من جهة، وضعف استعداد الشركات لاعتماد الإفصاح المتكامل من جهة أخرى، وهو ما يشير إلى بيئة تنظيمية غير محفّزة لتوسيع نطاق الإفصاح، أما دراسة الطيري وعبد الجليل، (2021) فقد بيّنت أن بعض المصارف الليبية بدأت تدريجيًا في اعتماد مبادئ التقارير المتكاملة، إلا إن عملية المراجعة لم تكن محددة بمعايير واضحة أو أدوات فنية مخصصة، مما أضعف من فاعلية هذه المبادرات، وأبقاها في إطار شكلي لا يتجاوز الحدود الدنيا من الالتزام. وتؤكد هذه الدراسات مجتمعة وجود قصور منهجي في تناول الدور الحقيقي للمراجع الخارجي في هذا السياق، وغياب رؤية واضحة حول المعوقات التي تحدّ من قدرته على تقديم تأكيد موثوق على تقارير الأعمال المتكاملة.

ويُعزّز هذا القصور بغياب التدريب التخصصي للمراجعين الخارجيين، وضعف الثقافة المهنية المتعلقة بالتقارير المتكاملة ومتطلبات مراجعتها، إلى جانب النقص الحاد في الأطر الإرشادية والتنظيمية المحلية التي تواكب المعايير الدولية، مثل معايير المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (International Integrated Reporting Council IIRC).

كما أن محدودية استخدام أدوات القياس الكمية والتحليل الإحصائي في الدراسات الليبية السابقة، جعل التوصيات تفتقر إلى القابلية للتطبيق الميداني، وهو ما يبرز الحاجة إلى مقارنة بحثية أكثر شمولية وعمقاً، وعليه فإن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا لا تزال تعاني من اختلالات هيكلية ومهنية وتنظيمية، تتطلب دراسة علمية معمقة تسعى إلى استكشاف طبيعة هذه المعوقات، وتصنيفها، وتحليل أثرها على جودة المراجعة، ومصداقية الإفصاح، وثقة الأطراف ذات العلاقة، بما يوفر ركيزة معرفية تساهم في تطوير الممارسات المهنية في هذا المجال داخل البيئة الليبية، ومن هنا تنبثق مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

● ما هي معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا؟

■ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التحديات التي يواجهها مراجعو الحسابات في ليبيا عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والتي تُعد من الاتجاهات الحديثة في التقارير المؤسسية. تركز الدراسة على أبرز المعوقات التي تعقد عملية المراجعة، مثل ارتفاع التكاليف الناتجة عن تعدد عناصر التقرير، خاصة المتعلقة بالمعلومات غير المالية. كما تسعى لتقييم كفاءة المراجعين واستعدادهم لمواكبة هذا النوع من التقارير من خلال تحليل مدى إلمامهم بمتطلبات المراجعة المتكاملة، ورصد الحاجة إلى برامج تدريبية مهنية متخصصة. تتناول الدراسة أيضاً غياب المعايير المهنية الخاصة بمراجعة التقارير المتكاملة، وكذلك التحديات المرتبطة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية في المؤسسات الليبية، بالإضافة إلى تقديم توصيات علمية ومهنية لتحسين ممارسات المراجعة ورفع جودة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا.

■ أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من تناولها لموضوع حديث في مجال المحاسبة والمراجعة،

يتمثل في مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، والتي تمثل تحولاً نوعياً في الإفصاح المؤسسي من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية ضمن إطار موحد. وتزداد أهمية الدراسة في ظل ندرة الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع في السياق الليبي، ما يجعلها تسد فجوة بحثية قائمة. كما تتناول الدراسة مشكلات واقعية يواجهها المراجعون، مثل نقص الخبرة، وغياب المعايير المهنية، وارتفاع تكاليف المراجعة، مما يؤثر على جودة التقارير وموثوقيتها. ومن هذا المنطلق، تُسهم الدراسة في دعم جهود الجهات الرقابية نحو تطوير أطر تنظيمية ومعايير مهنية أكثر ملاءمة، كما تُعد مرجعاً يمكن الاستفادة منه في تطوير برامج تدريبية متخصصة لتأهيل المراجعين. وبذلك، فإن نتائج الدراسة المتوقعة قد تُسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة، وزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية وغير المالية في البيئة المؤسسية الليبية.

■ حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على معوقات تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، ممثلة في: ارتفاع التكاليف، ضعف إلمام المراجعين، غياب البرامج والمعايير المهنية، ومعوقات الإفصاح عن المعلومات غير المالية، وذلك باعتبارها متغيرات مستقلة، بينما تُعد مراجعة التقارير المتكاملة المتغير التابع. وقد اقتصرَت الدراسة مكانياً على مكاتب المراجعة وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات الواقعة بالمنطقة الشرقية من ليبيا.

■ الإطار النظري للدراسة:

يشهد الفكر المحاسبي المعاصر تحولاً نوعياً في مفهوم الإفصاح المؤسسي، إذ لم يعد مقتصرًا على عرض البيانات المالية التقليدية فحسب، بل امتد ليشمل الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي تعكس الأبعاد الاستراتيجية والاجتماعية والبيئية لحوكمة الأداء المؤسسي.

1 - مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة Integrated Reporting

يُعد مفهوم تقارير الأعمال المتكاملة من المفاهيم الحديثة في الإفصاح المحاسبي، وقد نشأ استجابةً لتزايد الحاجة إلى تقارير شاملة تعكس الأداء المالي وغير المالي للمؤسسات، في ظل تنامي اهتمام المستثمرين وأصحاب المصلحة بالاستدامة والمسؤولية الاجتماعية. وتعرّف هذه التقارير «بأنها تقارير موحدة تجمع بين التقارير المالية وتقارير الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والبيئية في وثيقة واحدة» (Harvard Business School, 2010: 11)، ووفقاً للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2011: 10)، «فإنها أداة توصيل معلومات شاملة تساعد في تقليل فجوات المعلومات ودعم اتخاذ القرار». أما المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC, 2012: 12) «فيراها كعملية تواصل موجزة توضح كيف تخلق المؤسسة القيمة ضمن سياق استراتيجي وبيئي معقد». ويؤكد (Akse 2015: 23) «إن هذه التقارير تمثل تحولاً نوعياً في الإفصاح المؤسسي، من خلال دمج الأداء المالي مع الأبعاد البيئية والاجتماعية، بما يعزز الشفافية والاستدامة وثقة أصحاب المصلحة».

2 - أهمية تقارير الأعمال المتكاملة:

تزايدت أهمية تقارير الأعمال المتكاملة نتيجة التحولات السريعة في بيئة الأعمال العالمية، استجابةً لطلب أصحاب المصلحة للحصول على معلومات شاملة تتجاوز الإفصاح المالي التقليدي. وقد أكدت مؤتمرات دولية مثل اجتماع مجموعة العشرين (2011) ومؤتمر الأرض في ريو دي جانيرو (2012) على ضرورة دمج الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكمة في تقارير الأداء المؤسسي. يُعد التقرير المتكامل أداة استراتيجية لتعزيز الشفافية من خلال دمج المعلومات المالية وغير المالية في وثيقة واحدة تعكس الأداء الشامل للمؤسسة (Eccles & Daniela, 2012). وقد أكدت دراسات عدة (Monterio, 2013; Owen, 2015; Deloitte, 2012) على ضرورة هذه المعلومات غير المالية لتقييم الأداء المؤسسي، في ظل محدودية التقارير التقليدية واعتمادها على مبدأ التكلفة التاريخية. وتساهم التقارير المتكاملة في تقليل فجوة المعلومات من خلال توفير

مؤشرات تعكس العلاقة بين الأبعاد غير المالية والأداء المالي المستقبلي (علي، 2012).

3 - أهداف تقارير الأعمال المتكاملة:

أكدت العديد من الدراسات (Stubbs, 2014; Wolters, 2015; PwC, 2012). أن تقارير الأعمال المتكاملة تساهم في تحقيق أهداف استراتيجية تسهم في تحسين أداء الشركات وتوجهاتها المستقبلية.

من أبرز هذه الأهداف:

أولاً، تحفيز الشركات على إعداد تقارير شاملة تجمع بين المعلومات المالية وغير المالية لدعم خلق القيمة طويلة الأجل.

ثانياً، تعزيز الإفصاح الشفاف عن تخصيص الموارد، مما يحسن القرارات الاستثمارية.

ثالثاً، تعزيز المساءلة والإشراف على رؤوس الأموال الستة (المالي، التصنيعي، البشري، الفكري، الطبيعي، والاجتماعي).

رابعاً، دعم التفكير المتكامل واتخاذ القرارات الاستراتيجية المستدامة.

وأخيراً، زيادة الشفافية وتحسين جودة المعلومات للمستثمرين وأصحاب المصلحة، مما يحسن تخصيص الموارد ويحقق نتائج اقتصادية مستدامة.

4 - دوافع اهتمام المنظمات المهنية والشركات بالتقارير المتكاملة:

تعددت وتنوّعت الدوافع التي تقف وراء تبني وإعداد تقارير الأعمال المتكاملة، ويمكن تصنيف هذه الدوافع على النحو التالي:

أ. دوافع اهتمام الشركات بالتقارير المتكاملة

ترجع دوافع اهتمام الشركات بالتقارير المتكاملة إلى إدراكها أن النماذج التقليدية للإفصاح، بما في ذلك التقارير المالية والاجتماعية البيئية المنفصلة، لا تعكس العلاقة الجوهرية بين الأداء المالي والاستدامة الاستراتيجية. فهي لا ترتبط برؤية الشركة طويلة الأجل أو آلية خلق

القيمة، مما يصعب على أصحاب المصلحة تكوين تصور شامل عن قدرة الشركة على النمو المستدام (Robertson & Samy, 2015). وبذلك، أصبحت التقارير المتكاملة ضرورة خاصة للمستثمرين الذين يسعون للحصول على معلومات غير مالية تكمل البيانات المالية التقليدية وتوفر رؤية أعمق حول المخاطر والفرص (وجدي، 2014).

ب. دوافع اهتمام المنظمات المهنية بالتقارير المتكاملة

على مستوى المنظمات المهنية، شكّل غياب إطار موحد ومعايير واضحة للإفصاح غير المالي، وضعف الاتساق وقابلية المقارنة بين التقارير، أحد أبرز دوافع تبني التقارير المتكاملة (Dumitru et al., 2013; Hanks & Gardiner, 2012). وقد دفع هذا الفراغ المهني إلى تأسيس جهات متخصصة مثل اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) واللجنة الوطنية بجنوب أفريقيا (IRC) لتطوير إطار يجمع بين البُعدين المالي وغير المالي. وأكدت دراسة الفضلي والدوعاجي، (2020) أن من أهم دوافع التبني هو تحقيق التكامل في الإفصاح بما يتوافق مع متطلبات المحاسبة الحديثة ويدعم أهداف التنمية المستدامة، إضافة إلى معالجة أوجه القصور في التقارير التقليدية التي تغفل الجوانب غير المالية.

4 - مفهوم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

أصبحت مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة ضرورة في ظل التحول نحو الإفصاح الذي يدمج المعلومات المالية وغير المالية لتحقيق قيمة مستدامة. وقد عرّف (Spencer, 2003: 27) هذه المراجعة «بأنها عملية شاملة تجمع بين المراجعة المالية، والتشغيلية، وتدقيق نظم المعلومات». ويرى بلبوله، (2012: 222) «أنها تشمل أيضًا مراجعة إدارة المخاطر والرقابة الداخلية، ما يربطها بالسياق الاستراتيجي للمؤسسة». ووفقًا لفتح الله، (2002: 132)، «تتكامل هذه المراجعة مع فحص نظم الرقابة الداخلية لدعم موثوقية التقارير». كما عرّفها مجلس (PCAOB, 2007: 231) «بأنها مراجعة متكاملة للقوائم المالية والرقابة الداخلية معًا، يلزم المراجع بتخطيطها وتنفيذها بصورة مترابطة لتحقيق أعلى مستويات الاعتمادية». وبناء على

ذلك، تمثل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تطوراً في الفكر المهني، وقد توسّع نطاق المراجعة من التركيز المالي إلى التقييم الشامل لاستراتيجية المؤسسة وأدائها وقيمتها طويلة الأجل.

5 - أهداف مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

تمثل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تطوراً محورياً في المراجعة الحديثة، استجابةً لتزايد الحاجة إلى شفافية تشمل الجوانب المالية وغير المالية. وتهدف هذه المراجعة إلى تمكين المراجعين من مواكبة مفاهيم الإفصاح الشامل والمساءلة، وتقديم تقارير موثوقة تلبي تطلعات أصحاب المصلحة. كما تسعى إلى توفير إطار مهني وتعليمي يعزز فهم المخاطر والامتثال والمعايير الرقابية، من خلال التكامل بين المراجعة المالية والتشغيلية والاستراتيجية. وتشمل أيضاً إعداد المراجعين لاكتساب المهارات والمعارف اللازمة لبناء منظومة مراجعة شاملة تعزز الثقة والشفافية في التقارير المنشورة (الشرقاوي، 2009).

6 - مبررات الاتجاه نحو مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

أظهرت المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المعاصرة، الحاجة ملحة لتطوير أنظمة الإفصاح المحاسبي، ما أدى إلى المطالبة بتقارير أعمال متكاملة تتجاوز الإطار التقليدي للتقارير المالية. وقد أوصت دراسة أعدتها جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) بالتعاون مع منظمة (Eurosif, 2013)، بتضمين الإفصاح غير المالي ضمن منظومة المساءلة المؤسسية من خلال الرقابة الداخلية أو المراجعة الخارجية باعتبارها خطوة مهمة لتعزيز الشفافية والاستدامة، كما أظهرت العديد من الدراسات (GMPK, 7102; selccE, nostaW & suzrK, 2102)، دعماً متزايداً لهذا التوجه، خاصة في دول مثل جنوب أفريقيا، حيث يطالب المستثمرون بمراجعة هذه التقارير لتعزيز مصداقيتها. وبين تقرير ACCA أن وجود مراجعة مستقلة لهذه التقارير يرفع من قيمتها للمستخدمين، وأن التكاليف لا ينبغي أن تُعد عائقاً أمام تنفيذها. وتشير دراسة (McNally, Cerbone & Maroun, 2017)، إلى أن مصداقية التقرير المتكامل

تعتمد بشكل أساسي على موثوقية المعلومات، والتي تتحقق من خلال مراجعة دقيقة.

7 - التحديات والصعوبات التي تواجه مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

تواجه مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تحديات تقنية ومهنية تؤثر على فعاليتها في تعزيز الشفافية وتكامل المعلومات المالية وغير المالية. ويرجع ذلك إلى غياب أطر مراجعة موحدة تتناسب مع تعقيد هذه التقارير، وافتقار الإفصاح عن المعلومات غير المالية لمعايير واضحة، ما يؤدي إلى تفاوت في الأساليب وضعف الاتساق. كما يعاني المراجعون من صعوبات في دمج البيانات المالية وغير المالية، ونقص الكفاءات المتخصصة، وارتفاع التكاليف، إضافة إلى غموض الإطار التنظيمي. وقد أكدت العديد من الدراسات (Maroun, 2019; Miller, 2019; et al., 2017; Adhariani & de Villiers, 2019; منصور, 2018) على أن هذه التحديات تشمل أبعاداً فنية وتنظيمية وهيكلية، مما يستلزم وضع معايير واضحة، وتطوير المهارات، وتعزيز البيئة المؤسسية لدعم المراجعة المتكاملة.

8 - النظريات التي تفسر عمل تقارير الأعمال المتكاملة:

تُقدّم النظريات التنظيمية إطاراً مفاهيمياً لفهم المعوقات المرتبطة بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، ومن أبرزها نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory) التي تؤكد أن الشركات لا تُدار فقط لتحقيق مصالح المساهمين، بل لخلق قيمة مستدامة لجميع الأطراف المعنية مثل العملاء، الموردين، والمجتمع. وفقاً لتعريف (GRI, 2013) فإن أصحاب المصلحة هم الجهات التي تؤثر أو تتأثر بقدرة الشركة على تنفيذ استراتيجيتها. وفي هذا السياق، يشير المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC, 2011)، إلى أن التقارير المتكاملة تقدم تصوراً أكثر شمولاً لأداء الشركة، مما يساعد أصحاب المصلحة في تقييم نموذج الأعمال وتخصيص الموارد. وتفسر نظرية أصحاب المصالح الدافع لتقديم تقارير شاملة، بينما تكشف أيضاً عن التحديات التي تواجه فرق المراجعة في تلبية التوقعات المتزايدة في بيئة تنظيمية معقدة.

تُعد نظرية الوكالة (Agency Theory) من الأطر الأساسية في تفسير المعوقات التي تواجه مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، حيث تركز على العلاقة بين المالكين والمديرين التي تتسم بعدم تماثل المعلومات، مما يتيح سلوكاً انتهازياً من المديرين. وفقاً لهذه النظرية، يُعد الإفصاح - بما في ذلك التقارير المتكاملة - أداة لتقليل الفجوة المعلوماتية وتكاليف الوكالة من خلال توفير معلومات شفافة تساعد الأطراف المعنية في اتخاذ قرارات مستنيرة. وقد أكدت دراسات (علي، 2019؛ مسعود، 2020) أن الإفصاح الشامل يعزز الانضباط السلوكي ويقلل من فرص التلاعب. كما أظهرت دراسة (Wahl et. al., 2020) أن التقارير المتكاملة تساعد في تقليص فجوات المعلومات وتعزز الحوكمة المؤسسية، في حين أظهرت دراسة (Obeng et. al., 2021) علاقة عكسية بين مستوى الإفصاح وتكاليف الوكالة، مما يعكس قدرة التقرير المتكامل على تعزيز الثقة وتقليل مخاطر تعارض المصالح داخل المؤسسة.

■ الإطار العملي للدراسة:

تم تنفيذ الجانب العملي للدراسة لقياس آراء أفراد العينة حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك باستخدام استبانة محكمة أثبت صدقها وثباتها بأساليب إحصائية مناسبة. وقد تم تحليل البيانات عبر برنامج (Statistical Package for the Social Sciences SPSS) بالاعتماد على الإحصاء الوصفي والاستدلالي لاختبار الفرضيات واستخلاص النتائج.

1 - منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى تتبع وتحليل الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة لفهم خصائص الظاهرة في سياقها الراهن. وقد تم تبني النموذج الوظيفي كإطار فلسفي لتحليل البيانات، استناداً إلى مقاربات علم الوجود الواقعي ونظرية المعرفة الوضعية، التي تفترض وجود واقع اجتماعي مستقل قابل للرصد والقياس. وبناءً عليه، تم اعتبار إجابات المشاركين في الاستبيان تمثيلاً لواقعهم العملي وليس مجرد آراء

ذاتية. وقد تم اختيار هذا النموذج بالنظر إلى موضوعية البيانات وإمكانية التحقق منها بشكل مستقل، بما يعزز موثوقية النتائج، ويعكس انسجام الدراسة مع المنهج الإيجابي في اختبار المفاهيم وتحليل السلوكيات من خلال البيانات الكمية والنوعية (الشريف، 2024).

1 - مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من فئتين: المراجعين الخارجيين المسجلين بمصرف ليبيا المركزي وعددهم 154 مراجعاً (مصرف ليبيا المركزي، 2024)، وأعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في جامعات المنطقة الشرقية، وعددهم 165 عضواً، موزعين على كالتالي (جامعة بنغازي 91 عضو، جامعة المرج 12 عضواً، جامعة عمر المختار 27 عضواً، جامعة درنة 12 عضواً، جامعة طبرق 23 عضواً). ونظراً لعدم تجانس المجتمع، استخدمت الدراسة أسلوب العينة الطبقية العشوائية النسبية، حيث تم اختيار 45 مراجعاً خارجياً (29.2 %) و50 عضو هيئة تدريس (30.3 %) بطريقة عشوائية ممثلة لكل فئة.

2 - وسيلة جمع البيانات:

في إطار الدراسة التي تناولت معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، تم تصميم استمارة الاستبيان لتشمل قسمين رئيسيين: الأول لجمع البيانات العامة عن المشاركين، والثاني لاستكشاف المعوقات المرتبطة بممارسات المراجعة، تم تقسيم القسم الثاني إلى خمسة محاور رئيسية، كل منها يتناول جانباً محدداً من التحديات التي يواجهها المراجعون في هذا المجال، وقد صمّم الباحثان استبياناً إلكترونياً لتيسير الوصول إلى أفراد العينة، ووزّعت 95 استبانة، استُرد منها 80 استبانة بنسبة استجابة بلغت نحو 84.2 %، وكانت جميعها صالحة للتحليل. وقد توزعت الاستبانات المستردة بين 35 من المراجعين الخارجيين (نسبة 77.7 %) و45 من أعضاء هيئة التدريس (نسبة 90 %). اعتمدت الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي لقياس مستوى إدراك المشاركين للمعوقات، وقد تم تحديد طول الفئة باستخدام المعادلة التالية: (أعلى قيمة - أقل قيمة)

÷ عدد الفئات = $(1 - 5) \div 0.8 = 5$. بناءً على هذه النتيجة، تم تقسيم مقياس ليكرت إلى خمس فئات تفسيرية متساوية الطول (0.8)، تبدأ من أدنى قيمة (1) وتُضاف إليها تدريجياً، لتكوين فئات تفسير المتوسطات الحسابية. وقد تم اعتماد هذا المعيار التفسيري في تحليل إجابات أفراد العينة، حيث تُمكن الفئات من تحديد مستوى إدراك المشاركين لمعوقات تطبيق ممارسات المراجعة. أما المتوسط الحسابي الفرضي للمقياس فقد تم حسابه بقسمة مجموع القيم الممكنة (15) على عدد البدائل (5)، ليكون الناتج (3). وبذلك، تم الاستناد إلى هذا المتوسط في تفسير نتائج الدراسة وتصنيفها ضمن الفئات المحددة، الجدول رقم (1) يوضح المقياس:

الجدول (1) مستويات مقياس ليكرت والوزن النسبي

مقياس ليكرت	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
درجة الموافقة	1	2	3	4	5
مدى المتوسط المرجح	1.80-1	1.812.60-	2.61-3.40	3.41-4.20	4.215.00 -
مدى الوزن النسبي	%(36-20)	%(52-36)	%(68-52)	%(84-68)	%(100-84)
وصف المستوى	منخفض جداً	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً

● الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

تم تحليل البيانات التي جُمعت باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة وأهدافها، وذلك بالاستعانة بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد شملت الأساليب المستخدمة على:

1 - صدق الاستبيان وثباته:

للتحقق من صلاحية المقياس وملاءمته لأغراض الدراسة، تم اعتماد معامل الاتساق الداخلي (Cronbach Alpha)، كأداة لقياس الثبات. وكما يتضح في الجدول رقم (2)، بلغت قيمة معامل Cronbach Alpha لمحور معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة نحو (0.955) على مستوى المتوسطات الكلية للمتغيرات، وهي قيمة مرتفعة تدل على مستوى عالٍ من الثبات الداخلي. كما بلغ معامل صدق الأداء (0.977)، مما يشير إلى قوة المقياس من حيث قدرته على قياس ما وضع لقياسه بدقة. وتعد هذه القيم مؤشرات قوية تتجاوز الحد الأدنى المقبول للثبات في الدراسات الاجتماعية والسلوكية (0.70) (Hair,2010)، الأمر الذي يعزز من موثوقية أدوات الدراسة، ويبرر الاعتماد عليها في التطبيق الميداني وتحليل النتائج.

جدول (2): معامل الصدق والثبات لمقياس الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد الفقرات	متغيرات الدراسة
0.904	8170.	9	ارتفاع التكلفة
0.912	8310.	9	عدم إلمام المراجعين
0.947	8970.	9	عدم وجود برنامج مراجعة مناسب
0.953	9090.	9	عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية
0.912	8320.	9	معوقات الإفصاح عن المعلومات غير المالية
0.977	0.955	45	معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

2 - التحليل الوصفي للبيانات

يتضمن على التحليل الوصفي للبيانات الواردة في استمارات الاستبيان وذلك على النحو التالي:

1. تحليل الخصائص الديموغرافية للمشاركين:

تم تحليل هذه الخصائص، لتحديد مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها من المشاركين، ومدى إمكانية الاعتماد على هذه البيانات في تفسير النتائج وتعميمها. ويوضح الجدول رقم (3) نتائج هذا التحليل.

جدول (3): الخصائص الديموغرافية للمشاركين

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	3	3.8 %
	ماجستير	51	63.8 %
	دكتوراه	26	32.5 %
	المجموع	80	100 %
الفئة العمرية	من 30 - أقل من 40	24	30.0 %
	من 40 - أقل من 50	38	47.5 %
	من 50 فما فوق	18	22.5 %
	المجموع	80	100 %

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
الوظيفة الحالية	عضو هيئة تدريس ومراجع خارجي	21	26.3 %
	عضو هيئة تدريس	45	56.3 %
	مراجع خارجي	14	17.4 %
	المجموع	80	100 %
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	6.3
	من 5- أقل من 10 سنوات	19	23.7
	من 10 سنوات فأكثر	56	70.0
	المجموع	80	100 %
التخصص العلمي	محاسبة	77	96.3 %
	تمويل ومصارف واقتصاد	3	3.7 %
	المجموع	80	100 %

يوضح الجدول رقم (3) نتائج التحليل المتعلقة بالمؤهل العلمي، حيث أظهرت النتائج أن النسبة الأكبر من العينة يحملون درجة الماجستير بنسبة 63.8 %، تليها درجة الدكتوراه بنسبة 32.5 %، في حين بلغ من يحملون درجة البكالوريوس 3.8 %. تعكس هذه النتائج ارتفاع المستوى الأكاديمي للمشاركين، مما يعزز من موثوقية البيانات، أما بالنسبة للفئة العمرية، فقد تبين أن أكبر شريحة من العينة تقع في الفئة العمرية بين 40 و50 سنة بنسبة 47.5 %، تليها الفئة التي تقل أعمارهم عن 40 سنة بنسبة 30.0 %، بينما بلغت نسبة المشاركين الذين تزيد أعمارهم عن 50 سنة 22.5 %. يشير هذا التوزيع إلى أن

غالبية المشاركين لديهم خبرة مهنية متراكمة، مما يدعم مصداقية الدراسة.

وفيما يخص الوظيفة الحالية، تبين أن 56.3 % من المشاركين يعملون كأعضاء هيئة تدريس، تليهم نسبة 26.3 % ممن يجمعون بين التدريس والمراجعة الخارجية، بينما بلغ نسبة المراجعين الخارجيين فقط 17.5 %، أما عن سنوات الخبرة، فقد أظهرت النتائج أن 70 % من العينة لديهم خبرة تتجاوز العشر سنوات، مما يعكس عمق المعرفة والخبرة لدى المشاركين. كما أن 96.3 % من المشاركين ينتمون إلى تخصص المحاسبة، مما يعزز من قدرتهم على تقديم إجابات دقيقة وواعية تتعلق بموضوع الدراسة. بناءً على هذه الخصائص الديموغرافية، يمكن القول إن موثوقية النتائج وقابليتها للتعميم عالية، نظرًا لتوافر الخبرة والمؤهلات الأكاديمية والتخصصية لدى المشاركين.

2. تحليل إجابات المشاركين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

نتائج إجابات المشاركين حول محور ارتفاع تكلفة مراجعة التقارير المتكاملة وذلك باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد مستوى إدراكهم ومعرفتهم بهذا المجال.

جدول (4) المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لارتفاع تكلفة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1.	تزداد تكلفة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مع زيادة كمية المعلومات غير المالية الموجودة في التقرير.	4.150	597.0	83.0	3
2.	إن التكلفة المرتفعة لمراجعة التقارير المتكاملة تمثل عبئاً على الشركات، مما يجعل بعضها تتجنب تنفيذها.	3.950	0.691	79.0	7
3.	تتزايد تكلفة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بناءً على حجم الشركة التي يتم مراجعتها.	4.200	0.582	84.0	2

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
4.	ترتفع تكاليف المراجعة عندما يقل التأهيل العلمي والخبرة العملية لفريق المراجعة.	3.925	0.964	78.5	9
5.	تتطلب مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مشاركة خبراء متعددين، مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المراجعة.	4.100	0.722	82.0	5
6.	عدم وجود أساليب وإجراءات واضحة قد يمنع المراجع من فهم الموضوع بشكل جيد، مما يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المراجعة.	4.075	0.707	81.5	6
7.	عدم التخطيط الجيد وفهم عملية المراجعة يؤدي إلى زيادة التكاليف المرتبطة بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.	4.138	0.651	82.8	4
8.	تساهم مخاطر الإفصاح عن المعلومات غير المالية بجانب المعلومات المالية في زيادة التكلفة.	3.925	0.742	78.5	8
9.	عدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة بشكل كافٍ يعيق القدرة على إجراء مراجعة فعالة لتقارير الأعمال المتكاملة	4.225	0.550	84.5	1
	المستوى العام لمحو ارتفاع تكلفة مراجعة التقارير المتكاملة	4.076	0.4461	81.5	-

يتبين من الجدول (4) أن المتوسطات الحسابية لفقرات محور «ارتفاع تكلفة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة» تراوحت بين (3.925) و(4.225)، مع انحرافات معيارية تتراوح بين (0.55) و(0.964). تصدرت الفقرة المتعلقة بعدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة بشكل كاف قائمة الفقرات بمتوسط (4.225) وانحراف معياري (0.550) ووزن نسبي (84.5%)، بينما كانت الفقرة التي تشير إلى تأثير قلة التأهيل العلمي والخبرة على ارتفاع تكاليف المراجعة في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.925) وانحراف معياري

(0.964) ووزن نسبي (78.5%) بشكل عام، بلغ المتوسط العام لهذا المحور (4.076) بانحراف معياري (0.4461) ووزن نسبي (81.5%)، مما يشير إلى أن المشاركين يرون أن ارتفاع تكلفة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يشكل تحدياً بارزاً.

نتائج تحليل إجابات المشاركين حول محور «عدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة»، وذلك باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد مستوى إدراكهم ومعرفتهم بهذا المجال.

جدول (5) المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لعدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1.	هناك عدداً كبيراً من المراجعين يحتاجون إلى المزيد من التدريب لفهم مبادئ مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.	4.338	0.572	86.8	4
2.	يوجد نقص واضح في المعرفة والمهارات بين المراجعين عندما يتعلق الأمر بمراجعة الأعمال المتكاملة.	4.188	0.730	83.8	8
3.	يواجه المراجعون تحديات في تحليل وفهم البيانات المعقدة الموجودة في تقارير الأعمال المتكاملة.	4.188	0.618	83.8	7
4.	عدم إلمام المراجعين بمراجعة التقارير يمكن أن يؤثر بشكل ملموس على جودة نتائج عمليات المراجعة.	4.300	0.624	86.0	5
5.	عدم توافر الكوادر المهنية المؤهلة الذين يمتلكون الخبرة والكفاءة اللازمة يعيق القدرة على إجراء مراجعة فعالة	4.325	0.568	86.5	3
6.	قد يكون لدى بعض المراجعين خبرة في مجالات محددة ولكنهم يفتقرون إلى المعرفة اللازمة في الأعمال المتكاملة.	4.113	0.674	82.3	9

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
7.	عدم إلمام المراجعين بمراجعة التقارير المتكاملة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مستندة إلى بيانات دقيقة وموثوقة.	4.200	0.663	84.0	6
8.	يعد تعزيز التعليم المستمر والتدريب المتخصص جزءاً مهماً من تحسين مستوى المراجعين في مجال الأعمال المتكاملة	4.488	0.551	89.8	1
9.	تعتبر المناقشات التفاعلية بين المراجعين والمهنيين في مجال الأعمال المتكاملة وسيلة فعالة لتعزيز الفهم والمهارة للموضوع	4.438	0.653	88.8	2
-	المستوى العام لعدم إلمام المراجعين بمراجعة التقارير المتكاملة	4.286	0.4115	85.7	-

يظهر من الجدول (5) أن المتوسطات الحسابية لفقرات محور «عدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة» تراوحت بين (4.113) و(4.488)، بينما تراوحت الانحرافات المعيارية بين (0.551) و(0.730). تصدرت الفقرة المتعلقة بتعزيز التعليم المستمر والتدريب المتخصص قائمة الفقرات، حيث سجلت أعلى متوسط حسابي بلغ (4.488) مع انحراف معياري (0.551) ووزن نسبي (89.8%)، بينما جاءت الفقرة التي تشير إلى نقص معرفة بعض المراجعين في مجال الأعمال المتكاملة في المرتبة الأخيرة بمتوسط (4.113) وانحراف معياري (0.674) ووزن نسبي (82.3%). بشكل عام، بلغ المتوسط العام لهذا المحور (4.286) مع انحراف معياري (0.4115) ووزن نسبي (85.7%)، مما يشير إلى مستوى مرتفع من إلمام المراجعين في هذا المحور.

نتائج تحليل إجابات المشاركين حول محور «عدم وجود برنامج مراجعة مناسب لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة»، وذلك باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد مستوى إدراكهم ومعرفتهم بهذا المجال.

جدول (6) المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لعدم وجود برنامج مراجعة لمراجعة التقارير المتكاملة

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1.	عدم وجود برنامج مراجعة مناسب يؤثر سلبيًا على فعالية مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة، مما يؤثر سلبيًا على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة	4.138	0.670	82.8	5
2.	تفتقر مكاتب المراجعة إلى برنامج مراجعة يتناسب مع متطلبات مراجعة الأعمال المتكاملة، مما يؤثر سلبيًا على أداء المراجعين	3.963	0.770	79.3	9
3.	تساهم نقص البرامج المتخصصة في تفشي العشوائية وعدم الاتساق في إجراء عمليات المراجعة، مما يؤدي إلى زيادة الضغط على المراجعين في أداء مهامهم	4.013	0.684	80.3	6
4.	عدم وجود برنامج مراجعة مناسب يؤثر على دقة البيانات والتحليلات المقدمة في التقارير	3.988	0.754	79.8	8
5.	إن تصميم وتطوير برنامج مراجعة يناسب احتياجات المؤسسة يمكن أن يساهم في تحسين مهارات وكفاءة المراجعين، كما يساعد في تحسين نتائج الأعمال	4.175	0.590	83.5	1
6.	تساهم البرامج غير المناسبة في زيادة الوقت المستغرق لإكمال عمليات المراجعة، مما يؤثر على كفاءة العمل	4.175	0.725	83.5	2
7.	أعتقد أن برامج المراجعة الحالية لا تغطي جميع الجوانب الضرورية لتقارير الأعمال المتكاملة، ولا تلبي احتياجات المستويات المختلفة	4.013	0.834	80.3	7
8.	تعتبر برامج المراجعة المتخصصة عنصرًا أساسيًا لضمان أن تتم مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بشكل دقيق وموثوق	4.150	0.730	83.0	3
9.	عدم وجود برنامج مراجعة دوري يتسبب في تآكل الثقة في تقارير المتكاملة، لذلك يجب على المنظمات المهنية تشجيع استشارة الخبراء	4.138	0.545	82.8	4
	المستوى العام لعدم وجود برنامج مراجعة لمراجعة التقارير المتكاملة	4.083	0.523	81.7	

تشير نتائج الجدول (6) إلى أن المتوسطات الحسابية لفقرات محور «عدم وجود برنامج مراجعة مناسب» تراوحت بين (3.963) و(4.175)، بانحرافات معيارية تتراوح من (0.545) إلى (0.834). وقد سجلت الفقرة المتعلقة بتصميم وتطوير برنامج مراجعة يناسب احتياجات المؤسسة المرتبة الأولى بمتوسط (4.175) وانحراف معياري (0.590) ووزن نسبي (83.5 %)، في حين جاءت الفقرة التي تشير إلى افتقار مكاتب المراجعة لبرنامج مناسب في المرتبة الأخيرة بمتوسط (3.963) وانحراف معياري (0.770) ووزن نسبي (79.3 %)، وبشكل عام، بلغ المتوسط الكلي لهذا المحور (4.083) بانحراف معياري (0.523) ووزن نسبي (81.7 %)، مما يشير إلى أن عدم توفر برامج مراجعة ملائمة يُعد من المعوقات الرئيسية في تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

نتائج تحليل إجابات المشاركين حول محور «عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية تلزم المراجع بمراجعة التقارير المتكاملة»، وذلك باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد مستوى إدراكهم ومعرفتهم بهذا المجال.

(جدول 7) المتوسطات والانحرافات والأوزان النسبية لعدم وجود معايير مراجعة لمراجعة التقارير المتكاملة

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1.	عدم وجود معايير مراجعة معتمدة من منظمات مهنية، يؤدي إلى صعوبة في قياس الأداء مع مرور الوقت، مما يؤثر سلبيًا على دقة تقارير الأعمال المتكاملة	4.150	0.695	83.0	3
2.	عدم وجود معايير محددة يزيد من صعوبة تقييم كفاءة العمليات، مما يجعل مراجعة التقارير عرضة للتفاوت في الجودة بين المراجعين	4.213	0.566	84.3	1
3.	عدم وجود معايير واضحة يؤدي إلى عدم وضوح الأدوار والمسؤوليات في عملية المراجعة	4.175	0.590	83.5	2

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتبة
4.	يعد غياب المعايير الموجهة سبباً رئيسياً في تفشي المعايير غير المتسقة بين مكاتب المراجعة، مما يساهم في عدم تحقيق التوازن	4.100	0.667	82.0	7
5.	عدم تطوير معايير مراجعة قوية صادرة عن منظمات مهنية، يؤدي إلى عدم تعزيز التعاون بين المراجعين	4.088	0.732	81.8	9
6.	عدم وجود معايير مراجعة ملزمة، سيؤدي إلى عدم تحسين مستوى الشفافية في تقارير الأعمال المتكاملة	4.100	0.649	82.0	5
7.	عدم وجود معايير مراجعة معترف بها يساهم في زيادة الأخطاء والعيوب في التقارير المالية، مما يؤثر سلباً جودة وأداء المراجعة	4.100	0.756	82.0	8
8.	عدم وجود معايير مراجعة يؤدي إلى عدم وضوح الأدوار والمسؤوليات في عملية المراجعة، مما يزيد من التباين في سياسات المراجعة بين المكاتب	4.100	0.667	82.0	6
9.	عدم وجود معايير مهنية واضحة يؤثر على قدرة المراجعين في تقديم تحليلات شاملة ودقيقة	4.113	0.616	82.3	4
	عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية تلزم المراجع بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة	4.126	0.503	82.5	

يُظهر الجدول (7) أن المتوسطات الحسابية لفقرات محور "عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية" تراوحت بين (4.088) و(4.213) بانحرافات معيارية من (0.566) إلى (0.732). وقد سجلت الفقرة المتعلقة بصعوبة تقييم كفاءة المراجعة في

ظل غياب المعايير المرتبة الأولى بمتوسط (4.213) ووزن نسبي (84.3 ٪)، في حين جاءت فقرة ضعف التعاون بين المراجعين نتيجة غياب المعايير في المرتبة الأخيرة بمتوسط (4.088) ووزن نسبي (81.8 ٪). وبلغ المتوسط العام للمحور (4.126) بانحراف معياري (0.503) ووزن نسبي (82.5 ٪)، مما يشير إلى اتفاق المشاركين على أن غياب معايير مراجعة واضحة يمثل معوقاً رئيسياً يؤثر على جودة واتساق مراجعة التقارير المتكاملة.

نتائج تحليل إجابات المشاركين حول محور «معوقات خاصة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة»، وذلك باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد مستوى إدراكهم ومعرفتهم بهذا المجال.

جدول (8) المتوسطات والانحرافات لمعوقات الإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة التقارير المتكاملة

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
1.	يُعد الافتقار إلى ممارسات محاسبية معتمدة وأدوات قياس وإفصاح مناسبة للمعلومات غير المالية في التقارير المتكاملة	4.075	0.568	81.5	5
2.	تؤثر قلة التدريب والتنوع بين الموظفين سلباً على جودة الإفصاح عن المعلومات غير المالية في التقارير المتكاملة	4.175	0.522	83.5	3
3.	يؤدي عدم اهتمام الإدارة العليا بالمعلومات غير المالية وضعف التواصل بين الإدارات المختلفة إلى صعوبات في جمع هذه المعلومات	4.225	0.594	84.5	1
4.	يؤدي الضغط على المراجعين للتركيز على الأرقام المالية إلى تقليص الإفصاح عن المعلومات غير المالية، مما يؤثر سلباً على جودتها في التقارير	3.988	0.702	79.8	8

م.	الفقرات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة
5.	تفتقر عملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية إلى معايير محددة، كما أن القوانين والتشريعات الحالية لا تقدم الدعم الكافي لهذا الإفصاح	4.200	0.603	84.0	2
6.	تكون تكاليف جمع وتحليل المعلومات غير المالية غير متناسبة مع فوائد الإفصاح عنها، مما يقلل من أهمية هذا الإفصاح	3.875	0.801	77.5	9
7.	غياب سياسة واضحة للإفصاح عن المعلومات غير المالية داخل المؤسسة يُسهم في زيادة الفوضى في هذا المجال	4.063	0.623	81.2	6
8.	يُعتبر نقص الموارد البشرية المخصصة لجمع البيانات غير المالية عقبة يصعب تجاوزها، مما يعيق القدرة على الإفصاح عنها بشكل فعال	4.038	0.664	80.8	7
9.	تواجه المعلومات غير المالية تحديات في الحصول على التقييم المناسب من قبل المراجعين، مما قد يؤثر سلبيًا على سير عملية المراجعة	4.113	0.595	82.3	4
	المستوى العام للمعوقات الخاصة بالإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة	4.083	0.415	81.7	

يُظهر الجدول (8) أن المتوسطات الحسابية لفقرات محور «معوقات الإفصاح عن المعلومات غير المالية» تراوحت بين (3.875) و(4.225)، بانحرافات معيارية من (0.522) إلى (0.801). وقد جاءت الفقرة المتعلقة بعدم اهتمام الإدارة العليا وضعف التواصل الداخلي في المرتبة الأولى بمتوسط (4.225) ووزن نسبي (84.5%)، تلتها الفقرة الخاصة بغياب المعايير والتشريعات الداعمة بمتوسط (4.200) ووزن نسبي (84.0%)،

أما أدنى متوسط فكان للفقرة التي تشير إلى عدم تناسب تكاليف جمع المعلومات غير المالية مع فوائد الإفصاح عنها (3.875) ووزن نسبي (77.5%). وبلغ المتوسط العام للمحور (4.083) بانحراف معياري (0.415) ووزن نسبي (81.7%)، مما يدل على أن المشاركين يتفوقون على أن معوقات الإفصاح عن المعلومات غير المالية تمثل تحدياً كبيراً في مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا.

3 - اختبار التوزيع الطبيعي:

يتضح من اختبار شابيرو- ويلكس (Shapiro-Walks) المبين بالجدول رقم (9) أن مستوى الدلالة الإحصائية لجميع متغيرات الدراسة أكبر من مستوى دلالة $0.05 = \alpha$ ، لذلك نقبل الفرضية القائلة إن البيانات لا تختلف عن التوزيع الطبيعي، وهذا يشير إلى أن البيانات في هذه الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يعني استخدام الاختبارات البارامترية (Parametric) هي الأنسب في اختبار الفرضيات.

جدول (9) اختبار تبعية المتغير الرئيسي لتوزيع الطبيعي

شابيرو- ويلكس			
المتغير الرئيسي	إحصائي الاختبار	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا	0.972	80	0.079

4 - التحليل الإحصائي الاستنتاجي واختبار الفرضيات:

للتحقق من دلالة اتجاهات المشاركين إحصائياً، تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية الاستنتاجية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وذلك على النحو التالي.

1 - الفرضية الرئيسية الأولى:

تم اختبار هذه الفرضية التي تم صياغتها في صورة الفرض البديل من خلال

تحليل الفرضيات الفرعية المرتبطة بها، باستخدام اختبار (t) لمتوسط عينة واحدة (One-Sample T-Test)، وذلك بهدف تحديد معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا.

التي تنص على H_1 : "يوجد معوقات تعيق تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)"

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على $H_{1.1}$: "توجد معوقات متعلقة بارتفاع التكلفة عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)".

جدول (9): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الأولى

الدلالة الإحصائية	قيمة (t)	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الفرعية الأولى
0.000	21.584	3	0.446	4.076	ارتفاع تكلفة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

يتضح من نتائج الجدول رقم (9) أن المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين حول معوقات ارتفاع تكلفة المراجعة لتقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا بلغ (4.076) بانحراف معياري (0.446). مقارنةً بالقيمة الفرضية (3)، أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (21.584)، مع دلالة إحصائية (0.000) أقل من مستوى ($\alpha = 0.05$)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود معوقات تسهم في زيادة تكلفة المراجعة في السياق الليبي.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: التي تنص على $H_{1.2}$: "توجد معوقات متعلقة بعدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)".

جدول (10): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثانية

الدلالة الإحصائية	قيمة (t)	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
0.000	27.955	3	0.411	4.286	عدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير المتكاملة

تشير نتائج الجدول رقم (10) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين حول عدم إلمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا بلغ (4.286) بانحراف معياري (0.411)، مما يعكس اتفاقاً مرتفعاً على وجود هذه المعوقات. مقارنةً بالقيمة الفرضية (3)، أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (27.955)، مع دلالة إحصائية (0.000) أقل من مستوى ($\alpha = 0.05$)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود معوقات تؤثر في إلمام المراجعين بمتطلبات وآليات مراجعة التقارير المتكاملة.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: التي تنص على $H_{1.3}$: "توجد معوقات متعلقة بعدم وجود برنامج مراجعة لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)".

جدول (11): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الثالثة

الدلالة الإحصائية	قيمة (t)	المتوسط الفرضي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الثالثة
0.000	18.523	3	0.523	4.083	عدم وجود برنامج مراجعة مناسب لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

تُظهر بيانات الجدول رقم (11) أن المتوسط الحسابي لآراء المشاركين حول غياب برنامج مراجعة مناسب لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا بلغ (4.083) بانحراف معياري (0.523)، مما يعكس اتفاقاً ملحوظاً على وجود معوقات. مقارنةً بالقيمة الفرضية (3)، أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (18.523)، مع دلالة إحصائية (0.000) أقل من مستوى ($\alpha = 0.05$)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود معوقات تحول دون توفر برنامج مراجعة.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: التي تنص على $H_{1.4}$: "توجد معوقات متعلقة بعدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية تلزم المراجع بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)".

جدول (12): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية الرابعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية	4.126	0.503	3	20.002	0.000

توضح نتائج الجدول رقم (12) أن المتوسط الحسابي لآراء المشاركين حول عدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية بلغ (4.126) مع انحراف معياري (0.503)، مما يعكس اتفاقاً ملحوظاً على وجود معوقات. مقارنةً بالقيمة الفرضية (3)، أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (20.002)، مع دلالة إحصائية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد غياب مرجعيات مهنية معترف بها تلزم المراجعين بممارسة مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

5. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة: التي تنص على $H_{1.5}$: "توجد معوقات متعلقة بعملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)".

جدول (13): نتائج اختبار (t) لعينة واحدة للفرضية الفرعية الخامسة

الفرضية الخامسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرضي	قيمة (t)	الدلالة الإحصائية
معوقات تواجه عملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية	4.083	0.415	3	23.339	0.000

تُظهر نتائج الجدول رقم (13) أن المتوسط الحسابي لآراء المشاركين حول معوقات الإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا بلغ (4.083) بانحراف معياري (0.415)، مما يعكس اتفاقاً ملحوظاً على وجود هذه المعوقات. وبمقارنة هذا المتوسط بالقيمة الفرضية (3)، بلغت قيمة (t) المحسوبة (23.339) بدلالة إحصائية (0.000) أقل من مستوى ($\alpha = 0.05$)، ما يستوجب رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود معوقات تؤثر على الإفصاح عن المعلومات غير المالية. وتبرز هذه النتائج الحاجة إلى تطوير آليات فعالة تعزز من شفافية وجودة الإفصاح في هذا المجال.

2.4.2.8 الفرضية الرئيسية الثانية:

تم اختبار هذه الفرضية والتي تم صياغتها في صورة الفرض العدم من خلال تحليل الفرضيات الفرعية المرتبطة بها، باستخدام اختبار التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، وذلك بهدف الكشف عما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في وجهات نظر المشاركين بشأن معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة

تُعزى إلى اختلاف خصائصهم الديموغرافية.

H_2 : "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا تُعزى لخصائص المشاركين".

1. اختبار الفرضية الفرعية الأولى: التي تنص على: $H_{2.1}$ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير المتكاملة في ليبيا تُعزى للعمر، عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

جدول (13): نتائج تحليل التباين (One-Way ANOVA) لتحديد الاختلافات في المتوسطات تبعاً للعمر

المعوقات	التصنيف	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة إحصاء F	القيمة الاحتمالية	القرار
معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا	من 30 - أقل من 40	4.131	.4625	.0730	.9290	غير دال إحصائياً
	من 40 - أقل من 50	4.118	.3940			
	من 50 فما فوق	4.160	.2634			
	الكل	4.131	.3876			

تبين النتائج الجدول رقم (13) أن قيمة مستوى الدلالة ($F=0.073, p=0.929 > 0.05$) أكبر من مستوى المعنوية المقترح (5%)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات معوقات تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة تبعاً للعمر.

2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية: التي تنص على: $H_{2.2}$ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا تُعزى إلى للمؤهل العلمي، عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

جدول (14) نتائج تحليل (One-Way ANOVA) لتحديد الاختلافات في المتوسطات تبعاً للمؤهل العلمي

المعوقات	التصنيف	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة إحصاء F	القيمة الاحتمالية	القرار
معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا	بكالوريوس	4.115	.3901	.138	.871	غير دال إحصائياً
	ماجستير	4.145	.3959			
	دكتوراه	4.037	.3017			
	الكل	4.131	.3876			

تبين نتائج الجدول رقم (14) أن قيمة مستوى الدلالة $(F)=0.138, p=0.871 > 0.05$ لمتوسط معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، تبعاً للمؤهل العلمي أكبر من مستوى المعنوية المقترح (5 %)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات معوقات تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة تبعاً للمؤهل العلمي.

3. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: التي تنص على: $H_{2,3}$ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا تُعزى للوظيفة الحالية، عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$."

جدول (15) نتائج تحليل التباين (One-Way ANOVA) لتحديد الاختلافات في المتوسطات

تبعاً للوظيفة الحالية

المعوقات	التصنيف	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة إحصاء F	القيمة الاحتمالية	القرار
معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا	عضو هيئة تدريس ومراجع خارجي	4.195	.3875	.6410	.5300	غير دال إحصائياً
	عضو هيئة تدريس فقط	4.129	.4199			
	مراجع خارجي فقط	4.043	.2649			
	الكل	4.131	.3876			

تبين نتائج الجدول رقم (15) أن قيمة مستوى الدلالة ($F=0.641, p=0.530 > 0.05$) لمتوسط معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، تبعاً للوظيفة الحالية أكبر من مستوى المعنوية المقترح (5%)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات معوقات تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة تبعاً للوظيفة الحالية.

4. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: التي تنص على: $H_{2.4}$ "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا تُعزى لسنوات الخبرة، عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)".

جدول (16) نتائج تحليل التباين (One-Way ANOVA) لتحديد الاختلافات في المتوسطات تبعاً لسنوات الخبرة

المعوقات	التصنيف	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة إحصاء F	القيمة الاحتمالية	القرار
معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا	أقل من 5 سنوات	4.204	.3179	0.392	.677	غير دال إحصائياً
	من 5 - أقل من 10 سنوات	4.186	.5148			
	من 10 سنوات فأكثر	4.106	.3457			
	الكل	4.131	.3876			

تبين النتائج الواردة في الجدول رقم (16) أن قيمة مستوى الدلالة ($F=0.392, p=0.677 > 0.05$) لمتوسط معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، تبعاً لسنوات الخبرة أكبر من مستوى المعنوية المقترح (5%)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات معوقات تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة تبعاً لسنوات الخبرة.

8.2.4.3 الفرضية الرئيسية الثالثة:

تم اختبار هذه الفرضية والتي تم صياغتها في صورة الفرض العدم، باستخدام اختبار (T -test) لعينتين مستقلتين، وذلك بهدف الكشف عما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في وجهات نظر المشاركين بشأن معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تُعزى للتخصص العلمي.

التي تنص على H_3 : "لا توجد فروق بين آراء المشاركين المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا عند مستوى دلالة تُعزى لتخصص العلمي ($\alpha = 0.05$)".

جدول (17) نتائج اختبار (T-test) لعينتين مستقلتين لتحديد الاختلافات في المتوسطات تبعاً

للتخصص العلمي

المعوقات	التخصص	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	القيمة الاحتمالية
معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا	محاسبة	4.145	0.386	1.626	0.108
	تمويل ومصارف	3.778	0.250		

يتبين من الجدول (17) أن قيمة المتوسط الحسابي لتخصص المحاسبة قد بلغ (4.145) بانحراف معياري (0.386)، وبلغ المتوسط الحسابي لتخصص تمويل ومصارف (3.778) وانحراف معياري (0.250)، وبلغت قيمة (t) (1.626) وهي قيمة دالة إحصائية، وقد بلغت قيمة الدلالة الإحصائية (0.108) وهي أكبر من مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء عينة الدراسة وفقاً للتخصص، حول معوقات تطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا.

■ النتائج:

1. توصلت الدراسة إلى وجود معوقات حقيقية تمثل تحديات جوهرية لتطبيق ممارسات مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، هذه النتيجة تدعم أن البيئة المهنية في ليبيا غير مهيأة بعد لتطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة بشكل فعال.
2. خلصت الدراسة إلى أن هناك معوقات متعلقة بارتفاع التكلفة عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، تؤكد هذه النتيجة أن ارتفاع التكلفة عائقاً جوهرياً، وأن تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة يتطلب موارد مالية وبشرية متخصصة قد لا تكون متاحة بسهولة في البيئة المهنية الليبية، مما يجعل هذه التكلفة عائقاً حقيقياً أمام الانتشار الأوسع للممارسة.

3. بينت الدراسة أن هناك معوقات متعلقة بعدم ألمام المراجعين بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، هذه النتيجة تعكس النقص أو فجوة في البرامج التعليمية والتدريبية للتعامل مع هذا النوع من التقارير ذات الطبيعة غير التقليدية.
4. أظهرت نتائج الدراسة أن هناك معوقات متعلقة بعدم وجود برنامج مراجعة مناسب لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، ويُعزى ذلك إلى ضعف البنية المؤسسية والتنظيمية لمهنة المراجعة في ليبيا، واعتمادها على أدوات مراجعة تقليدية قد لا تكون صالحة لتقييم عناصر غير مالية مثل الحوكمة والاستدامة والقيمة المضافة.
5. خلصت الدراسة إلى أن هناك معوقات متعلقة بعدم وجود معايير مراجعة صادرة عن منظمات مهنية تلزم المراجع بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، تؤكد هذه النتيجة الحاجة إلى قيام الهيئات المهنية، بوضع معايير واضحة، تُسهم في زيادة المصدقية في تقارير المراجعة المرتبطة بالتقارير المتكاملة.
6. توصلت الدراسة إلى أن هناك معوقات متعلقة بعملية الإفصاح عن المعلومات غير المالية عند مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في ليبيا، وتدل هذه النتيجة على أن الإفصاح عن المعلومات غير المالية يمثل تحديًا حقيقيًا أمام المراجعين.
7. توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات معوقات تطبيق ممارسات مراجعة التقارير المتكاملة تبعاً للعمر، والمؤهل العلمي، والوظيفة الحالية، وسنوات الخبرة، والتخصص.

■ التوصيات:

1. تطوير برامج تدريب متخصصة ومكثفة حول مراجعة التقارير المتكاملة، بالشراكة مع الهيئات الدولية، مع التركيز على المهارات التحليلية وتقييم المعلومات غير المالية.

2. إدراج مفاهيم وتقنيات إعداد ومراجعة التقارير المتكاملة ضمن الخطط الدراسية لبرامج المحاسبة والمراجعة بالجامعات الليبية، لضمان إعداد مراجعين قادرين على مواكبة التحولات الحديثة للمهنة.
3. تشجيع الشركات على بناء نظم معلومات متكاملة تجمع بين البيانات المالية وغير المالية، لتمكين الإفصاح الشامل وتعزيز موثوقية التقارير المقدمة للمراجعة.
4. ضرورة تشجيع الباحثين والأكاديميين في الجامعات الليبية على إجراء المزيد من البحوث المستقبلية في هذا الشأن للتغلب على التحديات المرتبطة بالمراجعة على تقارير المتكاملة في البيئة الليبية.
5. إعداد وتبني معيار وطني لمراجعة التقارير المتكاملة بالاستناد إلى المعايير الدولية (IIRC – IAASB).

■ المراجع العربية:

- أبكر، محمد اسحق عبد الله؛ والنعيم، محيي الدين محمد (2021). مدى تطبيق مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في بيئة المراجعة السودانية: دراسة استطلاعية على المراجعين بالسودان، مجلة الأصل للبحوث الاقتصادية والإدارية، مجلد (5)، (العدد 2)، 425 - 445.
- البسيوني، هيثم محمد (2016). "الإفصاح السري كأحد أدوات التقارير المتكاملة وأثره على جودة المعلومات المحاسبية"، دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث المالية والتجارية، (3)، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، 260-260.
- بلبوله، محمد زكي محمود (2012). "قياس أثر تطوير تقرير المراجع الخارجي من منظور المراجعة المتكاملة على مستخدمي القوائم"، مجلة العلوم التجارية، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، العدد (2)، 222.
- حسن، دينا زين العابدين سعيد (2016). "فحص وتقييم تقارير الاستدامة: تحد جديد لمهنة المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة المرتبطة" مجلة الفكر المحاسبي قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد (20)، العدد (2)، 973 - 1024.

- حسين، سطم صالح؛ وشعبان، سمير عماد (2018). "إطار مقترح لأعداد تقارير الأعمال المتكاملة في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد (4)، العدد (44)، 50-69.
- حسين علي إبراهيم، محمود صدام محمد، أحمد محمد مصطفى. (2024). أثر تبني معايير (IFRS) على الإفصاح عن معلومات التقارير المتكاملة وانعكاسه في التحفظ المحاسبي دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية. مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد (7)، العدد (1)، 379-359.
- شرف، إبراهيم أحمد محمد (2015). "أثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الأعمال المتكاملة على تقييم أصحاب المصالح لمقدرة الشركة على خلق قيمة - دراسة ميدانية وتجريبية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة منصور.
- الشرفاوي، منى حسن أبو المعاطي (2009) "دراسة تحليلية لأثر ومعيار المراجعة على جودة عملية المراجعة لتحقيق المراجعة المتكاملة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، القاهرة.
- الشريف، إدريس عبد الحميد (2024). "البحث العلمي؛ الماهية؛ الفلسفة؛ المنهجيات والتقنيات"، دار الحكمة للطباعة والنشر والتوزيع، طرابلس، ليبيا.
- طاهر، علاء الدين، مهداوي، هند (2022) "اعتماد التقارير المتكاملة (IR) كآلية لتعزيز جودة الإفصاح المعلوماتي وحوكمة الشركات من وجهة نظر معدي تقارير الأعمال" مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد (5)، العدد (2)، 123-142.
- الطيرى، إيناس بوبكر، عبد الجليل، فيصل محمد (2021) "تقييم أثر تقارير الأعمال المتكاملة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية التقليدية للمصارف الليبية للحد من إدارة الأرباح المحاسبية - دراسة اختبارية وتطبيقية" مجلة الدراسات الاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة سرت، المجلد (4)، العدد (1)، 194-234.
- علي، أحمد محمد شرح (2019). "قياس أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على جودة التقارير المتكاملة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، كلية التجارة.
- علي، عبد الوهاب نصر (2012) "مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة"، مجلة الفكر المحاسبي، المؤتمر العلمي السنوي لقسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- غلاب، فاتح (2020). " أهمية التقارير المتكاملة (IR) في تحقيق استدامة الشركات"، _مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، جامعة ابن خلدون، (المجلد 3)، (العدد 1).
- فتح الله، عصام محمد (2002). "دور لجان المراجعة في ترشيد عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، القاهرة.
- فتح الله، عصام محمد (2013). "الدور المرتقب للمراجع الخارجي نحو تحديات المهنة في فهم ومراجعة عملية الأعمال المتكاملة والتقرير عنها" دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (53)، العدد (2)، ص 320.
- فرح، نادرة بشري نقودي « (2018) أثر مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- الفضلي، خالد؛ والدوعاجي، فاطمة (2020). أثر الإفصاحات غير المالية لتقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي" دراسة استكشافية على القطاع المصرفي الليبي". مجلة البحوث المالية والاقتصادية، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي.
- محمد، عمر محمد خميس. (2020). "أثر توكيد مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة على قرار الاستثمار بالأسهم". دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة_ جامعة الإسكندرية، المجلد (4)، (العدد 3)، 1 - 50 .
- المرضي، محمد أمبارك، والسجيني؛ صبري عبد الحميد السيد. (2019) " دور المراجع الخارجي في توكيد الاعمال المتكاملة والتقرير عنها وأثره على قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (مجلد 23) العدد (2).
- مسعود، سناء ماهر حمدي (2020)، " محددات الإفصاح عن تقارير الاعمال المتكاملة وأثره على تكلفة راس المال"، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، (العدد 1)، 574 - 622 .
- منصور، أشرف محمد؛ وإبراهيم، أشرف محمد (2018). "مدخل مقترح للحد من التحديات التي تواجه تأكيد التقارير المتكاملة". دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المصرية. الفكر المحاسبي _ كلية التجارة وإدارة الاعمال_ جامعة حلوان، 22(7)، 827 - 911 .
- وجدي، حامد حجازي (2014) " القيمة المضافة من التوكيد على تقارير الاعمال المتكاملة من

وجهتي نظر مراقبي الحسابات والمستثمرين في السهم، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية المجلد 52 (1)، 45_80.

• المراجع الأجنبية:

- Oprisor, Tudor (2015). Auditing Integred Reports: Are there solutions to this Puzzle? **proccdia Eeonomies and Finance**, August, (25),87,95.
- Edgley, C.R., M.J. Jones and J.F. Solomon(2010)." stakeholder inclusivity in social environmental report assurance"; **Accounting, Auditing, & Accountability Journal**, vol.23No.4, PP.532557-.
- Solstice Sustainability Works INC., 2005, "Integrated Reporting : Issues and Implications for Reporters" , August,pp. 116-.
- Harvard Business school., (2010), "Executive - a workshop on Integrated Reporting: Framework & Action plan", available at www.hbs.edu
- IIRC, (2012), The International (IR), Frame work, [www.integrated/ reporting.org](http://www.integrated/reporting.org).
- International Federation of Accounting (IFAC), "Integrating the Business Reporting Supply Chain 2011.
- Eccles R. & Daniela S, The Land scape of Integrated Reporting Reflections and Next steps", Harvard Business School Publishing Corporatoin, 2012, P.65.
- Akse, G. F. M. (2015). Pretium or Simulans? Mapping of the capital indicators and their relationship towards value within the Integrated Report Framework (Master's thesis, University of Twente).
- Stubbs, Wendy (2014) Financial capital Providers, Papeptions of Integrated Reporting working Paper. www.ssm.com.
- Wolters Kluwer, (2015), Integrated Reporting, www.companvre porting.com.
- Price Waterhouse Coopers (PWC). 2012. Integrated Reporting: The Future of Corporate Reporting. Available at: www.pwc.org.
- Robertson, F., & Sam Y, M., (2015), "Factors Affecting the Diffusion of Integrated Reporting a UK FTSE 100. Perspective", **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, Vol. 6, Iss.2. pp. 190223-.

- Dumitru, M., Glavan, M. E., Gorgan, C., and Florentin Dumitru, V. (2013), International Integrated reporting framework: A case study in the software industry. **Annales Universitaris Apulensis Series Oeconomica**, 15(1), pp 2439-.
- Eccles, R. G., Krzus, M. P., & Watson, L. A. (2012). Integrated reporting requires integrated assurance.
- Hanks, J., and Gardiner, L. (2012), Integrated reporting: lessons from the South African experience.
- Monterio, B. J. (2013). Corporate Reporting Evolved: Integrated Reporting and the Role of XBRL. An Issues Brief of XII Best Practices Board-Clark: XBRL International.
- Owen, G. (2015). Integrated reporting: A review of developments and their implications for the accounting curriculum. **Sustainability in Accounting Education**, 43.59-
- Deloitte, 2012a, "The Role of Internal Audit in integrated Reporting" A blend of <http://www.Deloitte.com> The Right Ingredients.
- BRLF, (2011). "The Perspectives of Australian Stake holders on the Business Case for Integrated Reporting., Discussion Paper, available at: www.ske.org.au.
- Azam, syed Mohammed and warraich, khalid Mehmood and Awan, sajid Hussain. "one Report: Bringing change in corporate Reporting through integration of Financial and Non-Financial Performance Disclosure" **Interntional Journal of Accounting and Financial Reporting** Voi.1, NO.1, 2011.
- Miller, K. C., Fink, L., & Proctor, T. Y. (2017). Current trends and future expectations in external assurance for integrated corporate sustainability reporting. **Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues**, 20(1), 1.17-
- Villiers, Charl de and Venter, Elmar R. and Hsiao, Pei-Chi Kelly Integrated reporting: background, measurement issues, approaches and an agenda for future **research Accounting and Finance**, 2016.
- Lydenberg, Steve and Rogers, Jean Integrated Reporting and Key Performance Indicators1 Action Strategy Tactics, **Harvard Business School**.2010.
- Maroun, W (2019a). Does external assurance contribute to higher quality

integrated reports?. **Journal of Accounting and Public Policy**. 38(4).

- Adhering, D. & de Villiers, C. (2019), **Integrated** reporting: perspectives of corporate report preparers and other stakeholders, **Sustainability Accounting Management and policy Journal**, Vol. 10, PP. 126- 156.
- Haji, A. A. & Anifowose, M. (2017), The trend of integrated reporting practice in south Africa: ceremonial or substantive, **Sustainability Accounting Management and Policy**, Volume 7, Issue 2: 20408021-.