

Disclosing the core topics of sustainability reports in the oil and gas sector in accordance with the Global Reporting Initiative (GRI-11) standards and their reflection on audit procedures (Applied Research)

Abdulkhaleq Issa Othman Al-Othaim

Federal Board of Supreme Audit

abd.othman1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received:31/1/2024

Prof. Dr. Amer Mohammed Salman Al-Janabi

Postgraduate Institute for Accounting and Financial

Studies-University of Baghdad

Amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Published: 30/6/2024

Accepted: 22/2/2024

Abstract:

Given the increasing importance of sustainability reporting, auditors must adapt their procedures to verify the accuracy and reliability of sustainability information. Therefore, understanding the implications of potentially material topics disclosed in the GRI-11 standards for the oil and gas sector on audit procedures is critical for both auditors and companies to ensure the credibility of these reports. Therefore, the research aimed to measure the level of disclosure of indicators of core topics related to sustainability in the oil and gas sector in accordance with the standards of the Global Reporting Initiative (GRI-11) and its reflection in audit procedures. To achieve this, the research relied on the method of content analysis of financial reports and the Board of Directors' report when measuring and testing the level of disclosure of indicators of the core topics of sustainability reports in the oil and gas sector, deriving the audit procedures proposed from the Global Reporting Initiative (GRI-11) standards, and choosing the Basra Oil Company to apply the practical aspect. And prove the research hypotheses. One of the most important findings of the research is the low percentage of the overall evaluation of the level of commitment of the Basra Oil Company (research sample) to disclose indicators of the core topics of sustainability reports in the oil and gas sector by (7%), in addition to the discrepancy in the level of disclosure between indicators of the core topics of sustainability reports. The research also reached many recommendations, the most important of which is the need to oblige oil and gas sector companies operating in Iraq to apply the indicators and standards of the Global Reporting Initiative (GRI-11) to prepare sustainability reports and adopt the proposed audit procedures.

Keywords: Disclosure of sustainability reports, Global Reporting Initiative (GRI-11) standards, Sustainability audit procedures.

الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية

للتقارير (GRI-11) وانعكاسها على إجراءات التدقيق على وفق برنامج مقترح (بحث تطبيقي)

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

عبدالخالق عيسى عثمان العثيم

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص:

نظرًا للأهمية المتزايدة لتقارير الاستدامة، يتعين على المدققين تكييف إجراءاتهم للتحقق من دقة وموثوقية معلومات الاستدامة. وبالتالي، فإن فهم تداعيات الموضوعات الجوهرية المحتملة التي تم الكشف عنها في معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز على إجراءات التدقيق أمر بالغ الأهمية لكل من المدققين والشركات لضمان مصداقية هذه التقارير. ولهذا استهدف البحث قياس مستوى الإفصاح عن مؤشرات الموضوعات الجوهرية ذات الصلة بالاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) وانعكاسها على إجراءات التدقيق. ولتحقيق ذلك اعتمد البحث على أسلوب تحليل المحتوى للتقارير المالية وتقرير مجلس الإدارة عند قياس واختبار مستوى الإفصاح عن مؤشرات الموضوعات

الجوهريّة لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز واستنباط اجراءات التدقيق المقترحة من معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11)، واختيار شركة نفط البصرة لتطبيق الجانب العملي واثبات فرضيات البحث. ومن اهم النتائج التي توصل اليها البحث انخفاض نسبة التقييم الكلية لمستوى التزام شركة نفط البصرة (عينة البحث) بالإفصاح عن مؤشرات الموضوعات الجوهريّة لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز وبنسبة (7%)، بالإضافة الى التباين في مستوى الإفصاح بين مؤشرات الموضوعات الجوهريّة لتقارير الاستدامة. كما توصل البحث الى العديد من التوصيات واهمها ضرورة إلزام شركات قطاع النفط والغاز العاملة في العراق بتطبيق مؤشرات ومعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لاعداد تقارير الاستدامة وتبني اجراءات التدقيق المقترحة.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح عن تقارير الاستدامة، معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11)، اجراءات تدقيق الاستدامة.

المقدمة:

يلعب قطاع النفط والغاز دورًا مهمًا في الاقتصاد العالمي وإنتاج الطاقة. ومع ذلك، تواجه الصناعة أيضًا تحديات تتعلق بتأثيرها البيئي والاجتماعي. لذلك توفر مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) إطارًا للشركات لتقديم تقارير عن أداء الاستدامة، بما في ذلك معيار القطاع (GRI-11) 2021 لقطاع النفط والغاز. وأصبحت تقارير الاستدامة جانبًا حاسمًا في الإفصاح عن أداء الشركات والتواصل في السنوات الأخيرة. لذا تعمل الشركات بشكل متزايد على دمج العوامل الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والحوكمة في عملياتها وعمليات إعداد التقارير. ومع تزايد أهمية الإفصاح عن الاستدامة، ظهرت المبادرة العالمية للتقارير (GRI) كإطار عمل معترف به ومقبول على نطاق واسع للكشف عن معلومات الاستدامة. وحتى يمكن إضفاء الثقة على ما توصله تقارير الاستدامة من معلومات، أدى ذلك لزيادة الطلب على توسيع مفهوم خدمات الضمان والتوكيد المهني لتلك التقارير من خلال برامج واجراءات التدقيق التي يقوم بها مراقب الحسابات على الإفصاح عن استدامة الوحدات الاقتصادية، خاصة شركات قطاع النفط والغاز، والتي تنعكس إيجاباً على مستوى مصداقية وجودة المعلومات، ومن ثم ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية. وترتكز الدراسة على موضوع يتطلب الكثير من الاهتمام وهو الإفصاح عن تقارير الاستدامة لشركة النفط والغاز في العراق على وفق معيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز وانعكاسها على إجراءات التدقيق، ويستعرض ذلك من خلال أربعة محاور، الأول يعرض المنهجية وابحاث سابقة والثاني الإفصاح عن الموضوعات الجوهريّة لتقارير الاستدامة والثالث اجراءات تدقيق تقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز والرابع يعرض الجانب التطبيقي وأخيرا الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث بوجود قصور في الإفصاح عن الموضوعات الجوهريّة لتقارير الاستدامة في شركات قطاع النفط والغاز العراقية وعدم وجود برامج واجراءات تدقيق يقوم بها مراقب الحسابات على الإفصاح عن استدامة تلك الشركات مستندة الى معايير ومؤشرات عالمية والتي تنعكس إيجاباً على مستوى مصداقية وجودة المعلومات.

1-2 اهداف البحث يهدف البحث الى الاتي:

- 1- التعرف على مفهوم الإفصاح عن الاستدامة ومفهوم تقارير الاستدامة واهميتها وابعادها ومعرفة منافع ودوافع ومحددات الإفصاح عنها لشركات قطاع النفط والغاز والتطورات المستقبلية لهذه التقارير لصناعة النفط والغاز.
- 2- التعرف على معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) بشكل عام ومعيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز بشكل خاص.
- 3- التعرف على مستوى تطبيق الإفصاح عن الموضوعات الجوهريّة لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11).
- 4- اعداد اجراءات وبرنامج تدقيق لتقارير الاستدامة على وفق معيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز لتدقيق اهم مؤشرات الموضوعات الجوهريّة لتقارير الاستدامة في شركات قطاع النفط والغاز، ينسجم مع معايير التدقيق المعترف بها دولياً.

3-1 أهمية البحث: ترتبط أهمية البحث بأهمية القيمة الموضوعية للتنمية المستدامة وابعادها وأهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية من الانبعاثات السامة والخطرة من شركات النفط والغاز في البيئة العراقية، فضلاً عن أهمية التقرير والإفصاح عن ابعادها ومؤشراتها الرئيسية وتطوير مستوى الإفصاح في القوائم المالية من خلال الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية، مما ينعكس على تطوير وتعزيز اجراءات التدقيق لمراقب الحسابات بما يساهم في بيان إثر هذه الابعاد على اداء الشركات النفطية وازفاء الثقة والمصادقية على تقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز.

4-1 فرضيات البحث

- يمكن قياس مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (معيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز) في شركة نفط البصرة.
- أن الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز ينعكس على اجراءات التدقيق من خلال نموذج تدقيق مقترح لتلك الإجراءات.

5-1 الحدود المكانية والزمانية للبحث

الحدود المكانية: شركة نفط البصرة لكونها ذات علاقة مباشرة بالاقتصاد العراقي ومن ضمن قطاع النفط والغاز في العراق.

الحدود الزمانية: تم اختيار التقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة للشركة عينة للبحث للسنوات (2018, 2019, 2020).

6-1 أسلوب ومنهج البحث: لغرض تحقيق الاهداف المتوخاة من الدراسة استند البحث الى أسلوب تحليل المحتوى والذي يعد أحد أساليب البحث العلمي ضمن المنهج الاستقرائي الوصفي والذي يهدف الى الوصف الموضوعي والمنظم والكمي للمضمون ويحول الإفصاحات السردية الى بيانات عددية يمكن قياسها لوصف وتفسير وتحليل نتائج البحث واستنباط اجراءات التدقيق المقترحة من معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI), لاختبار فرضيات البحث والتحقق من نتائج الاختبار وتعميم التوصيات الخاصة بتطبيقها.

7-1 أبحاث سابقة واسهامه البحث الحالي: قدمت العديد من الأبحاث اهتماما متزايداً بالإفصاح عن الاستدامة وأظهر البعض منها دور معايير مبادرة التقارير العالمية GRI في تقارير الاستدامة وأهميتها بتطبيق المعايير الصادرة عام 2016، واعتمد الباحثان على معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز الصادرة عام 2022 وهي سارية المفعول للإبلاغ اعتباراً من 1 كانون الثاني 2023، بالإضافة الى المساهمة العلمية في اعداد برنامج تدقيق مقترح للإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة على وفق معيار القطاع للمبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز وتحت إطار معايير التدقيق الدولية لضمان الثقة والمصادقية على هذه التقارير, فيعد البحث سابقا كمحاولة بحثية في هذا المجال.

1- بحث (سامية, 2021)

عنوان البحث	دور معايير مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) في تعزيز جودة المعلومات المالية لتقارير الاستدامة (دراسة تطبيقية على مجموعة من شركات الإسمنت في الجزائر)
عينة البحث	مجموعة من شركات الإسمنت في الجزائر
هدف البحث	اقتراح نموذج للقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات وبيان مدى مساهمة النموذج المقترح في تعزيز جودة معلومات تقارير الاستدامة في ظل معايير مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI).
نتائج البحث	أهم النتائج أن البنية الأساسية للنموذج المقترح لتقرير الاستدامة يتضمن (77) بنداً من أصل (77) بند، حيث يتضمن البعد الاقتصادي (13) بنداً، والبعد البيئي (30) بنداً، أما بالنسبة للبعد الاجتماعي فقد تضمن (34) بنداً، كما توصلت إلى أن المحور الاقتصادي يحتل المرتبة الأولى في نموذج تقرير الاستدامة المقترح وذلك

أنه حظي بدرجة (مهم)، ثم يليه المحور البيئي في المرتبة الثانية الذي حظي أيضا بدرجة (مهم)، ثم المحور الاجتماعي في المرتبة الثالثة الذي سجل درجة (متوسط الأهمية)، أما بالنسبة لإجمالي المحاور فقد احتلت جميعها درجة (مهم) لدى عينة الدراسة، كما وتوصلنا أيضا إلى أن القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية للشركات ينعكس إيجابيا في تعزيز جودة معلومات تقارير الاستدامة في ظل معايير مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI).

2- بحث (العجمي وآخرون, 2022)

عنوان البحث	أثر الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة على القيمة السوقية لأسهم الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية
عينة البحث	الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية
هدف البحث	الكشف عن مدى التزام الشركات المقيدة في البورصة الكويتية بالإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة والكشف عن مدى تأثير الإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة والقيمة السوقية لأسهم الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية.
مشكلة البحث	سوء أداء الشركات على المستوى البيئي والاجتماعي، وذلك على الرغم من كونها حققت مستويات مميزة من الناحية الاقتصادية
نتائج البحث	أن الإفصاح المحاسبي عن ممارسات التنمية المستدامة من خلال مجموعة المحاور التي تناولها الباحث (قواعد ومعايير الحوكمة القضايا الاجتماعية والبيئية) لها أثر ومردود إيجابي على القوائم المالية والقيمة السوقية للأسهم.

3- بحث (Putri, et al, 2020)

عنوان البحث	"Analyzing the quality disclosure of Global Reporting Initiative G4 sustainability report in Indonesian companies"
عينة البحث	"تحليل الإفصاح عن جودة تقرير الاستدامة لمبادرة إعداد التقارير العالمية G4 في الشركات الإندونيسية" تم الحصول على البيانات من 28 تقريرًا عن استدامة الشركة المستندة إلى GRI G4 في عامي 2016 و2017. للشركات الإندونيسية
هدف البحث	يوفر هذا البحث الأساس النظري للاستدامة وإعداد التقارير البيئية ، لا سيما في سياق البلدان النامية.
مشكلة البحث	أن هناك اختلافات في كل مؤشر G4 لمبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) في تقرير استدامة الشركة في كل تصنيف صناعي.
نتائج البحث	تشير نتائج الدراسة إلى الفروق في GRI G4 في عامي 2016 و2017. اكتشف الباحثون أن المؤشر السائد المعبر عنه في الصناعة المالية هو مؤشر اقتصادي. وفي الوقت نفسه ، في صناعات التعدين والنقل والبنية التحتية والصناعات الأساسية والكيميائية وما إلى ذلك ، فإن المؤشرات السائدة التي يجب الكشف عنها هي المؤشرات البيئية.

المبحث الثاني: الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز

1-2 مفهوم الإفصاح عن الاستدامة: هناك عدة أنواع للإفصاح، ومنها الإفصاح الكامل (الشامل)، الإفصاح العادل، والإفصاح الملائم (9: 2019, Farneti et al.). الإفصاح الكامل هو مصطلح يستخدم لوصف عملية توفير معلومات شاملة وشفافة حول مؤسسة أو شركة، وهو يهدف إلى توفير معلومات دقيقة ومفصلة حول النشاط التجاري والمالي للشركة، يشمل ذلك تقديم التقارير المالية الدورية، وتقارير الرقابة والتدقيق، وتقارير الإفصاح عن الأحداث المهمة التي قد تؤثر على الشركة (Guthrie et al., 2020: 13).

الإفصاح العادل هو مصطلح يشير إلى توفير معلومات متساوية ومنصفة لجميع المشاركين المحتملين أو المعنيين في صفقة أو عملية معينة، ويهدف إلى ضمان توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف بطريقة عادلة ومتساوية، دون تحيز أو تحفظ (Owais, 2022:22).

أما الإفصاح الملائم، هو مصطلح يشير إلى توفير المعلومات اللازمة والملائمة في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة للأطراف المعنية، ويهدف إلى ضمان توفير معلومات كافية ومفهومة للأشخاص المعنيين بموقف أو قرار معين. يساهم أيضًا في تعزيز الشفافية في الأسواق المالية ويسهم في اتخاذ قرارات مستنيرة وفهم الوضع المالي والأداء التجاري للشركة (Bassen & Kovács, 2020: 23).

الإفصاح عن الاستدامة هو عملية توفير ونشر المعلومات المتعلقة بأداء الاستدامة لمنظمة أو شركة، وتشمل هذه المعلومات مجموعة واسعة من الجوانب المتعلقة بالبيئة والمجتمع والحوكمة، وتوفر تقديرًا شاملاً لتأثيرات النشاطات التجارية على هذه الجوانب (Stocker et al., 2020: 2076).

ومن هذا المطلق يمكن القول ان مفهوم الإفصاح عن الاستدامة يتضمن الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين بخصوص أنشطة الوحدات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وتقوم عملية الإفصاح عن تقارير الاستدامة بتوضيح الاستراتيجية والأهداف المستدامة للشركة، وتقييم أداءها في تحقيق هذه الأهداف، وتشمل المعلومات المفصّل عنها عادةً مجالات متعددة مثل المؤشرات الاقتصادية، استخدام الموارد الطبيعية، إدارة النفايات، انبعاثات الكربون، والمسائل الاجتماعية.

2-2 مفهوم تقارير الاستدامة: تقارير التنمية المستدامة هي تقارير تُعدّها المنظمات لتوضيح جهودها وتقدمها في مجال التنمية المستدامة، تُعتبر هذه التقارير أداة هامة لتقييم وإعلان التزام المؤسسات بمبادئ التنمية المستدامة ومساهمتها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة المحددة عالميًا. يتمحور مفهوم التنمية المستدامة حول تلبية احتياجات الجيل الحالي دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها الخاصة، وتهدف التقارير المستدامة إلى توضيح كيفية تحقيق هذا الهدف من خلال دمج الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية في أعمال المؤسسة.

تعكس تقارير التنمية المستدامة مبادئ الشفافية والمساءلة، حيث توفر معلومات شاملة وشفافة حول أداء المؤسسة في مجالات متعددة تتعلق بالتنمية المستدامة (Mahrous, 2022: 190)، بعد ان اخفقت التقارير المالية في توفير بعض مقاييس الاداء الرئيسية التي تستخدمها الادارة (Abbas & Al-Dabas. 2020). وفقًا لتقرير الأمم المتحدة حول التنمية المستدامة، يتعلق التقرير بتقديم معلومات توضح مدى تقدم الدول في تحقيق الأهداف المستدامة المتعلقة بالاقتصاد والاجتماع والبيئة وتقديم تقييم شامل لتنفيذ البرامج والسياسات المستدامة (Messerli et al., 2019: 27).

كما تُعرف المبادرة العالمية للتقارير (GRI) التقارير المستدامة بأنها تقارير توضح أداء المنظمة فيما يتعلق بالأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للأعمال، بما في ذلك الممارسات والنتائج والتأثيرات الإيجابية والسلبية (Torelli, et al.2020:198).

يرى الباحثان أنه من الممكن تعريف تقرير التنمية المستدامة على أنه تقرير يقدم معلومات مفصلة عن أداء الشركة في مجالات الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية، ويتضمن الأهداف والمعايير والمؤشرات التي يتم استخدامها لقياس التقدم وتحقيق النتائج المستدامة.

3-2 أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة: تكمن أهمية الإفصاح عن المعلومات في تقارير الاستدامة في قدرتها على تعزيز المسؤولية الاجتماعية للشركات وتحقيق التنمية المستدامة، يشير (Zsóka & Vajkai 2018:22) إلى أنه يمكن من خلال الإفصاح عن المعلومات في تقارير الاستدامة، تعزيز الشفافية، حيث من يهدف الإفصاح المستدام إلى توفير معلومات شفافة وموثوقة حول أداء الشركة في مجالات الاقتصاد والبيئة والاجتماع، بالإضافة إلى ذلك، يلعب الإفصاح دورًا هامًا في التزام الشركات بالتشريعات والمعايير القياسية المتعلقة بالاستدامة، كما يعمل على تعزيز التواصل وبناء العلاقات الجيدة بين الشركة وأصحاب المصلحة، مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة على المدى الطويل (Al-Mulla, 2021: 63). وتهدف تقارير الاستدامة إلى توفير معلومات شفافة وشاملة للمساهمين وأصحاب المصلحة المختلفين، مثل المستثمرين والعملاء والمجتمع المحلي والحكومات، وتساعد هذه التقارير على فهم الأداء المستدام للمنظمة وتأثيراتها على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية (Vitolla et al., 2019: 33).

4-2 الإفصاح عن ابعاد تقارير الاستدامة: تتطلب تقارير الاستدامة الإفصاح عن مجموعة من المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي للشركة، ويتم الإفصاح عن جميع المعلومات اللازمة لتحقيق الإبلاغ الثلاثي (TBL) والمتمثلة بالمعلومات عن ابعاد الاستدامة، (Al Dulamy & Al Dulamy, 2023:446)، يعتبر الإفصاح البيئي، الإفصاح الاقتصادي، والإفصاح الاجتماعي ابعاد الإفصاح الرئيسية التي يمكن أن تشملها تقارير الاستدامة:

أ- الإفصاح عن البعد الاقتصادي: يركز الإفصاح الاقتصادي في تقارير الاستدامة على توفير معلومات شاملة وشفافة حول أداء الشركة من الناحية المالية والاقتصادية، يشمل الإفصاح الاقتصادي الأداء المالي والذي يتضمن المعلومات والنتائج المالية للشركة، مثل الإيرادات والتكاليف والأرباح والخسائر. كما يشمل الاستثمار والابتكار كذلك توضيح الاستراتيجيات والخطط المستقبلية للشركة والكفاءة المالية، أيضا التوسع والنمو الاقتصادي ويشمل الإفصاح عن استراتيجيات الشركة للتوسع وتحقيق النمو الاقتصادي، سواء كان ذلك من خلال التوسع في الأسواق الجديدة أو تطوير منتجات وخدمات جديدة (Orazalin Mahmood &, 2018: 73).

ب- الإفصاح عن البعد البيئي: يهدف الإفصاح البيئي في تقارير الاستدامة إلى كشف معلومات شاملة وشفافة حول أداء الشركة فيما يتعلق بالمسائل البيئية، كما يهدف إلى توفير فهم أعمق لتأثير الشركة على البيئة وتطوير استراتيجيات للحد من التأثيرات البيئية السلبية وتعزيز الأثر الإيجابي، يشمل الإفصاح البيئي على استخدام الموارد الطبيعية، أي كمية ونوعية الموارد الطبيعية التي تستخدمها الشركة في عملياتها (Kouloukoui et al., 2019: 11).

ج- الإفصاح عن البعد الاجتماعي: الإفصاح الاجتماعي هو أحد ابعاد الإفصاح المتعلقة بتقارير الاستدامة التي تصدرها المؤسسات والشركات، يعتبر الإفصاح الاجتماعي أداة مهمة تهدف إلى توفير معلومات شفافة وشاملة حول الأثر الاجتماعي للمؤسسة على المجتمع والأفراد الذين يتأثرون بأنشطتها، بفضل هذه التقارير، يتمكن المستثمرون والعملاء والموظفون والجمهور عموماً من تقييم التزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية وتأثيرها على الناس والكوكب (Kouloukoui et al., 2019: 14).

5-2 تقارير الاستدامة من منظور المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI): تعتبر المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) إحدى المنظمات الرائدة في تطوير إطار عالمي لإعداد تقارير الاستدامة، تأسست في عام 1997، تهدف GRI إلى تعزيز شفافية وجودة التقارير المستدامة وتوفير إرشادات موحدة للمنظمات في جميع أنحاء العالم، من خلال توفير المعلومات اللازمة

لفهم وتقييم أداء المنظمات في مجالات الاستدامة، مما يساهم في بناء الثقة بين المنظمات وأصحاب المصلحة (Abu Al- (Haija et al., 2021: 1200) يشير (Romero, et al.2019:614). إلى أنه من خلال استخدام إطار GRI، تصيح التقارير المستدامة أكثر شمولاً وجودة، وتعكس التزام المنظمات بمبادئ الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية. تهدف أيضاً إلى توفير إطار موحد، حيث تعمل على تطوير إطار موحد وشامل لإعداد تقارير الاستدامة يتضمن مبادئ ومؤشرات قابلة للقياس والتقييم في مجالات البيئة والاجتماع والحوكمة. كذلك الى تحسين الأداء. تشجع GRI التفاعل الاستراتيجي بين المنظمات وأصحاب المصلحة من خلال تقديم تقارير مفصلة وشاملة توضح الأهداف والرؤية والاستراتيجية المستدامة للمنظمة، يساعد ذلك في توجيه المنظمات نحو اتخاذ قرارات استراتيجية تعزز الاستدامة وتلبي توقعات اصحاب المصالح (2: 2022: de Villiers, et al. 2022). يشير (Slacik & Greiling, 2020:359) إلى أن تقارير الاستدامة المستندة إلى إطار GRI تعد أداة قوية لتحقيق التنمية المستدامة وتلبية التحديات البيئية والاجتماعية والاقتصادية. يتكون إطار GRI من عدة عناصر تهدف إلى توفير هيكلية شاملة لإعداد تقارير الاستدامة، وهذه العناصر تشمل (Dissanayake, 2021: 543):

- **المبادئ التوجيهية:** توفر مبادئ GRI التوجيه والمعايير الأساسية التي يجب أن تلتزم بها المنظمات عند إعداد تقارير الاستدامة، تشمل هذه المبادئ الشفافية والمساءلة وتعزيز الأداء المستدام.
- **المؤشرات الأساسية:** تحتوي GRI على مجموعة من المؤشرات الأساسية التي يجب على المنظمات تقديم معلومات عنها في تقاريرها المستدامة، تشمل هذه المؤشرات أبرز تأثيراتها على الاقتصادي والبيئة والأفراد، وحقوق الإنسان.
- **المبادئ التوجيهية القطاعية:** تقدم GRI مبادئ توجيهية قطاعية توفر إرشادات مخصصة لقطاعات محددة مثل النفط والغاز والصناعة والخدمات المالية والنقل والسياحة، تهدف هذه المبادئ إلى ضمان التقارير المستدامة الملائمة لظروف وتحديات القطاعات المختلفة.
- **التقييم الخارجي:** يوفر إطار GRI تقييماً خارجياً للتقارير المستدامة المقدمة من قبل المنظمات، يتضمن هذا التقييم عملية تحليلية للتقارير وتقييم الامتثال لمبادئ GRI ومؤشراتها.
- يشير (Safari & Areeb, 2020: 344) إلى أن اعتماد إطار GRI لإعداد تقارير الاستدامة يوفر العديد من الفوائد للمنظمات، بما في ذلك:
- **تعزيز الشفافية والمساءلة:** يساهم إطار GRI في زيادة مستوى الشفافية في تقارير الاستدامة، حيث يوفر هيكلية واضحة لتقديم المعلومات المهمة والقابلة للمقارنة. (Caputo, et al. 2021:6)
- **تحسين إدارة المخاطر:** من خلال تقارير الاستدامة المبنية على إطار GRI، تتمكن المنظمات من تحديد وإدارة المخاطر المرتبطة بالاستدامة، وذلك عن طريق تحليل الأداء في مجالات البيئة والاجتماع والحوكمة، وتحديد النقاط القوية والضعف واتخاذ إجراءات تحسين الأداء (Shad et al., 2019: 418)
- **تعزيز الابتكار والتنمية:** تعتبر تقارير الاستدامة المستندة إلى إطار GRI أداة هامة لتعزيز الابتكار وتحقيق التنمية المستدامة، فهي تساعد المنظمات في تحديد فرص جديدة وتحسين العمليات والمنتجات بما يعزز الاستدامة ويواكب التطورات البيئية والاجتماعية (Tsalis, et al. 2020: 1623).
- **تعزيز الثقة وسمعة المنظمة:** من خلال اعتماد إطار GRI، تعزز المنظمات سمعتها وثقة أصحاب المصلحة، حيث توفر تقارير الاستدامة الموثوقة والشاملة أدلة قوية على التزام المنظمة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية (Tsalis, et al. 2020: 1624)

6-2 الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة وفقاً لمعيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز 2021: يوفر معيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز لعام 2021 معلومات للمنظمات العاملة في قطاع النفط والغاز بشأن

الموضوعات الجوهرية المحتملة لديهم على اساس ابراز تأثيرات هذا القطاع على الاقتصاد والبيئة والافراد وكذلك على حقوق الانسان.(GRI 11: Oil and Gas Sectors 2021)

استخدام معيار (GRI-11): لقطاع النفط والغاز 2021

يطلب من أي مؤسسة تعمل في قطاع النفط والغاز تقارير وفقاً لمعايير GRI واستخدام هذا المعيار عند تحديد موضوعاتها الجوهرية ثم عند تحديد المعلومات التي يجب الإبلاغ عنها بشأن الموضوعات الجوهرية، بمجرد أن تحدد المنظمة موضوع على أنه جوهرية، تستخدم معيار (GRI 11) في تحديد الإفصاحات للإبلاغ عن معلومات حول آثارها المتعلقة بهذا الموضوع. (GRI 11: Oil and Gas Sectors 2021)

ويشير (معيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز 2021) انه يجب على المنظمة تقديم معلومات كافية حول تأثيراتها فيما يتعلق بكل موضوع جوهرية، بحيث يمكن لمستخدمي المعلومات إجراء تقييمات وقرارات مستتيرة حول المنظمة. لهذا السبب، يتم تشجيع الإبلاغ عن هذه الإفصاحات والتوصيات القطاعية الاضافية.

والجدير بالذكر ان معيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز 2021 حدد (22) موضوعاً ذات تاثير جوهرية على القطاع، ويوضح الجدول التالي ملخصاً للموضوعات الجوهرية المحتملة وفق معيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز:

جدول (1) الموضوعات الجوهرية المحتملة وفق معيار (GRI-11) لقطاع النفط والغاز 2021

الرقم المرجعي	الموضوعات الجوهرية المحتملة	الرقم المرجعي	الموضوعات الجوهرية المحتملة
11,1	انبعاثات الغازات الدفينة	11,12	العمل القسري والعبودية الحديثة
11,2	التكثيف مع المناخ والمرونة والتحول	11,13	الحرية النقابية والمفاوضة الجماعية
11,3	انبعاثات الهواء	11,14	الآثار الاقتصادية
11,4	التنوع البيولوجي	11,15	المجتمعات المحلية
11,5	النفائات	11,16	حقوق الأرض والموارد
11,6	المياه والنفائات السائلة	11,17	حقوق الشعوب الأصلية
11,7	الإغلاق وإعادة التأهيل	11,18	النزاع والأمن
11,8	سلامة الأصول وإدارة الحوادث الخطرة	11,19	السلوك المناهض للمنافسة
11,9	الصحة والسلامة المهنية	11,20	مكافحة الفساد
11,10	ممارسات التوظيف	11,21	المدفوعات إلى الحكومات
11,11	عدم التمييز وتكافؤ الفرص	11,22	السياسة العامة

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على معيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11).

7-2 منافع الإفصاح عن تقارير الاستدامة: أصبحت تقارير الاستدامة أداة رئيسية للإفصاح عن أداء الشركات في مجالات الاستدامة المختلفة، تكمن أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة، بإسهامها في تحسين الشفافية والمصداقية، (García-Sánchez et al., 2019: 22). يشير (Nigri & Del Baldo 2018: 13) الى أن الإفصاح عن تقارير الاستدامة يساعد المنظمات على اتخاذ قرارات استراتيجية أفضل وتحديد الأولويات المستقبلية لتحقيق الاستدامة، ويؤدي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الى تضييق فجوة المعلومات بين الادارة ومستخدمي التقارير المالية (Saleh et al., 2021:205).

8-2 دوافع المؤسسات للإفصاح عن تقارير الاستدامة: هناك عدة دوافع تدفع المؤسسات للقيام بالإفصاح عن تقارير الاستدامة، ومن أبرز هذه الدوافع:

- المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية: من خلال الإفصاح عن تقارير الاستدامة، تعبر المؤسسات عن التزامها بالمسؤولية الاجتماعية وتبني ممارسات استدامة تعزز التنمية المستدامة (Schreck & Raithel, 2018:742).

- احترام واستجابة لمتطلبات الأصحاب المعنيين: تُعد تقارير الاستدامة وسيلة للتواصل مع أصحاب المصلحة المختلفين، ومن خلال الإفصاح عن أدائها في مجالات الاستدامة، تلبى المؤسسات متطلبات أصحاب المصلحة وتعزز التفاعل معهم (Wang et al., 2018: 14).
- تحقيق الاستدامة المؤسسية: بواسطة تحليل البيانات وقياس الأثر، يمكن للمؤسسات تحسين أدائها وتعزيز الاستدامة المؤسسية على المدى الطويل. (Schreck& Raithel, 2018: 16)
- الابتكار والتفوق التنافسي: من خلال الإفصاح عن تقارير الاستدامة، يمكن للمؤسسات أن تظهر جهودها في تطوير حلول مبتكرة وتبني ممارسات جديدة تعزز الاستدامة وتحقق التفوق التنافسي (Wang et al., 2018: 20).
- المتطلبات القانونية والتنظيمية: تزداد القوانين واللوائح المتعلقة بالاستدامة في العديد من الدول، مما يلزم المؤسسات بالإفصاح عن أدائها في هذا المجال (Landrum& Ohsowski, 2018: 128).
- الحفاظ على السمعة وإدارة المخاطر: يمكن للإفصاح عن تقارير الاستدامة أن يساهم في حفظ سمعة المؤسسة وتعزيز الثقة لدى الجمهور، كما يمكن للتقارير أن تساعد في تحليل وإدارة المخاطر المتعلقة بالاستدامة، مما يقلل من المخاطر البيئية والاجتماعية والتشريعية المحتملة (Landrum& Ohsowski, 2018:129).
- **9-2 محددات الإفصاح المحاسبي لتقارير التنمية المستدامة:** وهي المبادئ والمعايير التي تحكم عملية الإفصاح وتوجهها نحو الأهداف والمعايير المحددة، يشير (Alotaibi, 2021: 245) الى أن هناك بعض المحددات الرئيسية للإفصاح المحاسبي لتقارير التنمية المستدامة:
- **مبدأ الشفافية والوضوح:** أن يكون واضحًا ومفهومًا للقراء المستهدفين، يجب أن يكون الإفصاح متاحًا بسهولة ومفصلاً بما يكفي لفهم أداء المؤسسة في مجالات الاستدامة وتأثيرها على البيئة والمجتمع (Alotaibi, 2021: 246).
- **الامتثال للمعايير القياسية:** توجد العديد من المعايير والإطارات القياسية المتاحة لإعداد تقارير التنمية المستدامة، مثل معيار الإبلاغ المتكامل (GRI) ومعايير الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للمنظمات (ISO 26000)، حيث يتعين على المؤسسات اتباع هذه المعايير والالتزام بها في عملية الإفصاح المحاسبي (Rosati& Faria, 2019: 22)
- **الجودة والموثوقية:** يجب أن يكون الإفصاح المحاسبي لتقارير التنمية المستدامة قائمًا على مصادر بيانات موثوقة وقواعد محاسبية صارمة، كما يتعين على المؤسسات توفير آليات لضمان جودة البيانات والمعلومات المستخدمة في التقارير، مثل الإشراف والتدقيق الداخلي (Ghani et al., 2018: 146).
- **التركيز على القضايا الأساسية:** يجب على المؤسسات تحديد القضايا الأساسية التي تؤثر في أدائها في مجالات الاستدامة، وتركز على إفصاح مفصل عن هذه القضايا، حيث ينبغي أن تكون التقارير التي تقدمها مركزة ومحددة، وتتناسب مع احتياجات واهتمامات أصحاب المصلحة المختلفين (Marco-Fondevila et al., 2018:12).
- **المقارنة والتوازن:** تعد القدرة على مقارنة أداء المؤسسة في مجال الاستدامة عبر الزمن وبين المنظمات الأخرى أمرًا مهمًا، ينبغي أن يشتمل التقرير على مؤشرات قياسية ومقارنات مفصلة توضح تقدم المؤسسة ومستوى أدائها مقارنة بالمعايير المحددة والممارسات الصناعية الأفضل (Marco-Fondevila et al., 2018: 15).
- **التحسين المستمر:** يجب أن يكون التقرير ليس فقط وصفًا للأداء السابق، ولكنه يشمل أيضًا خطة للتحسين المستمر، حيث ينبغي على المؤسسات تحديد أهداف مستدامة وقابلة للقياس ووضع خطط عمل لتحقيقها، وتتبع تقدمها على مر الزمن (Dhar et al., 2022: 71).
- **المشاركة والاستجابة:** ينبغي أن يشتمل التقرير على آليات وسبل للمشاركة والاستجابة لآراء وملاحظات أصحاب المصلحة المختلفين (Ghani et al., 2018: 146).

10-2 أهمية تقارير الاستدامة لصناعة النفط والغاز: تلعب تقارير الاستدامة دورًا مهمًا في صناعة النفط والغاز، حيث تساهم في تقييم ومراقبة أثر هذه الصناعة على البيئة والمجتمع والاقتصاد، تهدف هذه التقارير إلى تعزيز المسؤولية الاجتماعية والبيئية لشركات النفط والغاز وتعزيز الشفافية في أعمالها (Orazalin & Mahmood, 2018: 72). ويعد قطاع النفط والغاز أحد أهم القطاعات المؤثرة على التوازن البيئي (Abdul Karim & Hamdan, 2016)، يشير (Shad, et al. 2019:416) إلى أن أهمية تقارير الاستدامة في صناعة النفط والغاز تبرز في الأمور التالية:

1- تقييم التأثير البيئي: تساعد تقارير الاستدامة في تقييم هذه التأثير البيئي السلبي وتحديد المخاطر البيئية وتطوير إجراءات للحد منها والتعامل معها بشكل فعال (Carini et al., 2018: 4). إذ تصدر من الصناعات النفطية الاستخراجية ملوثات بيئية تؤثر على البيئة المحيطة (Abdul Karim & Hamdan, 2017: 119).

2- تعزيز الشفافية: من خلال تقديم معلومات مفصلة حول ممارسات الشركة وأثرها البيئي والاجتماعي والاقتصادي، يتمكن المستثمرون والجمهور من تقييم أداء الشركة وتوجيه اهتماماتهم واحتياجاتهم بناءً على معلومات موثوقة (Orazalin & Mahmood, 2018: 73).

3- المسؤولية الاجتماعية: تساهم تقارير الاستدامة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية لشركات النفط والغاز، يمكن لهذه التقارير أن تشمل معلومات عن مساهمة الشركة في تنمية المجتمعات المحلية، بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تتضمن تقارير الاستدامة جوانب مثل مبادرات التنوع والتكافؤ والشمول، والتعامل مع قضايا المساواة وحقوق الإنسان، ودعم المجتمعات الأصلية والثقافات المحلية (Jaworska, 2018: 195).

4- التخطيط الاستراتيجي وإدارة المخاطر: تساعد تقارير الاستدامة شركات النفط والغاز في تحليل الاتجاهات البيئية والاجتماعية والاقتصادية المتعلقة بالصناعة، وتقدير الفرص والمخاطر المحتملة، بالتالي وضع استراتيجيات مستدامة تعزز النمو المستدام وتحقق التوازن بين الاحتياجات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية (Mojarad, et al. 2018:627).

5- الامتثال للمعايير والتشريعات: تساعد تقارير الاستدامة الشركات في متابعة وتقييم مدى الامتثال للمعايير البيئية والاجتماعية والقانونية المعمول بها في صناعة النفط والغاز. (Cardoni et al., 2019: 3).

ومما جاء أعلاه يرى الباحثان ان الموضوعات الجوهرية وفقاً للمبادرة العالمية لاعداد التقارير (GRI-11) المثبتة في الجدول (1) أعلاه تتلائم مع الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة لقطاع النفط والغاز والتي سوف يلجأ اليها الباحثان بالجانب العملي لبيان مستوى التزام شركة نفط البصرة (عينة البحث) بالافصاح عنها وانعكاسها على إجراءات التدقيق لقطاع النفط والغاز.

المبحث الثالث: إجراءات تدقيق تقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز

1-3 مفهوم إجراءات التدقيق: يشير (Nusa, 2020: 18) إلى أن إجراءات التدقيق هي سلسلة من الأنشطة والعمليات التي تتم لتقييم وفحص المعلومات والعمليات في منظمة ما، بهدف التحقق من صحتها وموثوقيتها والامتثال للمعايير والقوانين المعمول بها. يستند المدققون إلى المعايير المهنية والإرشادات والقوانين المحددة لتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة موضوعية وشاملة.

2-3 أهمية تدقيق تقارير الاستدامة: تعتبر عملية تدقيق تقارير الاستدامة إجراء يتم من خلاله تقييم وفحص معلومات وتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تقدمها المنظمة، بهدف هذا التدقيق إلى التحقق من صحة وموثوقية هذه التقارير والتأكد من أن المنظمة تلتزم بمعايير الاستدامة المعترف بها. يشير (Boiral, et al. 2019:368) إلى أن عملية تدقيق تقارير الاستدامة تعد جزءاً أساسياً من ممارسات الشركات المسؤولة، فهي تساهم في ضمان مصداقية وشفافية المعلومات التي يتم تقديمها للمساهمين الداخليين والخارجيين والأطراف الآخرين. تشمل عملية تدقيق تقارير الاستدامة جمع

المعلومات والتقارير المتعلقة بمجالات الاستدامة المختلفة مثل الأثر البيئي والمسؤولية الاجتماعية والأداء الاقتصادي، ثم يتم تحليل هذه المعلومات والتقارير للتأكد من مطابقتها للمعايير والمبادئ المتعلقة بالاستدامة.

3-3 أهداف تدقيق تقارير الاستدامة: توجد عدة أهداف مهمة لتدقيق تقارير الاستدامة، ومن بينها (Fernandez-Feijoo et al., 2018: 222):

- 1-التحقق من الصحة والموثوقية: التحقق من صحة وموثوقية المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة، يتم فحص البيانات والأرقام والتأكد من أنها مدعومة بمصادر موثوقة وتم جمعها وتحليلها بطرق موضوعية ومتسقة.
 - 2-تقييم التوافق مع المعايير والإطارات القياسية: يهدف التدقيق إلى التحقق من أن تقارير الاستدامة تلتزم بالمعايير والإطارات القياسية المعترف بها عالمياً.
 - 3-التحقق من الالتزامات القانونية والتنظيمية: يتم التأكد في التدقيق من أن المؤسسة قامت بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالاستدامة.
 - 4-تحسين الأداء وتوجيه الاستدامة: يعتبر التدقيق أداة هامة لتحسين أداء المؤسسات وتوجيه جهودها في مجال الاستدامة، وتحقيق أهدافها والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتطوير.
 - 5-زيادة الشفافية وبناء الثقة: يعتبر التدقيق لتقارير الاستدامة وسيلة فعالة لزيادة مستوى الشفافية وبناء الثقة بين المؤسسة والجمهور وأصحاب المصلحة.
 - 6-تعزيز المسؤولية والالتزام: يساهم التدقيق في تعزيز المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة وتعزيز الالتزام بمبادئ الاستدامة.
- 3-4 تقارير الاستدامة ومستوى الضمان والالتزام:** تهدف تقارير الاستدامة إلى توضيح التزام المنظمة بمبادئ الاستدامة وقدرتها على تحقيق التنمية المستدامة في نشاطاتها (Boiral & Heras-Saizarbitoria, 2020: 370). واحدة من أهم عناصر تقارير الاستدامة هي مستوى الضمان والالتزام، يشير مستوى الضمان إلى مدى موثوقية المعلومات المقدمة في التقرير ومدى تطابقها مع الواقع. حيث يجب أن يتم التحقق من صحة المعلومات ومصداقيتها من خلال إجراءات دقيقة للمراجعة والتدقيق، ويمكن أن يتم ذلك بواسطة جهة خارجية مستقلة تعمل كمراجع. أما الالتزام، فيشير إلى مدى استجابة المنظمة لمبادئ ومعايير الاستدامة. يجب أن تكون المنظمة قادرة على تحديد أهداف استدامة وتطبيقها على مستوى الشركة بأكملها (Simoni et al., 2020: 12). يتطلب مستوى الالتزام تضمين أهداف ومعايير الاستدامة في استراتيجية المنظمة وعملياتها اليومية، يمكن تحقيق ذلك من خلال تبني أنظمة إدارة الاستدامة، مثل نظام إدارة البيئة ISO 14001 ونظام إدارة المسؤولية الاجتماعية ISO 26000 (Balzarova & Castka, 2018: 3).

بشكل عام يرى الباحثان أن مستوى الضمان والالتزام في تقارير الاستدامة يعتبر أداة قوية لتعزيز الاستدامة في الأعمال وتحقيق التنمية المستدامة، من خلال توفير معلومات شفافة وموثوقة، يمكن للمنظمات تعزيز مصداقيتها وبناء علاقات قوية مع أصحاب المصلحة، كما يمكن استخدام هذه التقارير لتحفيز التغيير الإيجابي في المجتمع والبيئة والاقتصاد بشكل عام.

3-5 إجراءات تدقيق مؤشرات تقارير الاستدامة: فيما يلي بعض الإجراءات التي يمكن اتخاذها لتدقيق مؤشرات تقارير الاستدامة (Buallay, 2019: 113):

- 1-تحديد معايير الاستدامة: يجب أن تستند تقارير الاستدامة إلى معايير ومبادئ معترف بها دولياً، مثل معايير المبادرة العالمية للتقارير المتكاملة (GRI) أو معايير الاستدامة ISO 26000، وينبغي أن يتم توثيق هذه المعايير وتطبيقها بدقة خلال عملية التدقيق (Balkevicius, 2018: 14).
- 2-التحقق من المصادر: يجب على المدققين التحقق من مصادر المعلومات المستخدمة في تقارير الاستدامة، حيث ينبغي أن تكون المعلومات مستندة إلى أدلة ومصادر موثوقة (Boiral et al., 2019: 371).

- 3- التحليل الإحصائي: يمكن استخدام التحليل الإحصائي للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المقدمة (Chen & Talha, 2021: 3).
- 4- المراجعة المستقلة: ومن خلالها يتم إجراء التدقيق بواسطة جهة مستقلة معترف بها ومعتمدة خارجياً، توفر هذه الجهات المستقلة المهارات والخبرات اللازمة لتقييم مؤشرات الاستدامة والتحقق من صحتها (Tien & Jose, 2021: 7).
- 5- التدقيق الداخلي: بالإضافة إلى التدقيق الخارجي، ينبغي أن تقوم المؤسسة بإجراء تدقيق داخلي لمؤشرات الاستدامة، ويتمثل دور التدقيق الداخلي في التحقق من الامتثال للمعايير الداخلية وتقييم فعالية العمليات وتحسينها (Buallay, 2019: 112).
- 6- التوثيق والتقرير: ينبغي أن يوثق تقرير التدقيق بالتفصيل الإجراءات المتبعة والنتائج المستنتجة، حيث يجب أن يشمل التقرير توصيات لتحسين الأداء في مجالات الاستدامة وتوضيح أي نقاط ضعف أو تحسينات تحتاج إلى تنفيذها (Buallay, 2019: 112).
- 6-3 دور التدقيق في ضمان دقة وموثوقية تقارير الاستدامة لشركات النفط والغاز: يشير (Orazalin & Mahmood, 2018: 76) إلى أن أهمية التدقيق في تقارير الاستدامة لصناعة النفط والغاز تشمل ما يلي:
- 1- ضمان الموثوقية: يعمل التدقيق كأداة للتحقق والتأكد من أن الشركات تلتزم بتوفير معلومات دقيقة وموثوقة لجميع الأطراف المعنية.
- 2- الامتثال للمعايير والتشريعات: يعتبر التدقيق في تقارير الاستدامة وسيلة للتحقق من امتثال الشركات للمعايير الدولية والتشريعات المحلية المتعلقة بالاستدامة.
- 3- تحسين أداء الاستدامة: من خلال تحليل البيانات وتقييم المبادرات والمؤشرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية، يمكن للتدقيق تحديد المجالات التي يمكن تحسينها وتوجيه الشركات نحو اتخاذ إجراءات أكثر فعالية.
- 4- ردود الفعل والتعلم: يعتبر التدقيق في تقارير الاستدامة وسيلة للحصول على ردود فعل بناءة وتعلم من الأخطاء. يعمل التدقيق في هذه الجوانب على ضمان أن تقارير الاستدامة توفر معلومات دقيقة وشاملة حول المبادئ الأخلاقية وأعمال الشركة وعلاقتها بأصحاب المصلحة المختلفين، بما في ذلك المستثمرين والعمال والمجتمعات المحلية والحكومات. يتم استخدام الأطر الدولية المعترف بها، مثل مبادئ الإبلاغ المستدام لمنظمة GRI كأدلة ومرجعية لعمليات التدقيق في تقارير الاستدامة لشركات النفط والغاز (Chowdhury et al., 2019: 262). يشير (Alshbili et al., 2021:882) إلى أن هناك تعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين مع فرق الإدارة والمسؤولين عن الاستدامة في الشركات لتقييم أداء الشركة والتأكد من الامتثال للمعايير والمتطلبات المعترف بها، وتوجيه التوصيات لتحسين أداء الشركة في مجال الاستدامة وتعزيز الشفافية والمصادقية في تقاريرها.
- 7-3 أفضل الممارسات لتدقيق تقارير الاستدامة في شركات النفط والغاز: لضمان جودة وموثوقية هذه التقارير، يلعب دور المراجعة المستقلة دوراً مهماً في ضمان التزام الشركات بأعلى المعايير والممارسات المعترف بها عالمياً (Zaman et al., 2021: 2889). يشير (Orazalin & Mahmood, 2018:79) إلى أن عملية تدقيق تقارير الاستدامة في شركات النفط والغاز مهمة تحتاج إلى معرفة خاصة بالصناعة والقضايا المحيطة بها، وهناك عدة ممارسات يمكن اتباعها لتدقيق تقارير الاستدامة في شركات النفط والغاز:
- 1- تحديد المؤشرات الرئيسية للاستدامة: ينبغي على شركات النفط والغاز تحديد مؤشرات الاستدامة الرئيسية التي تعكس أدائها المستدام بشكل ملائم، مثل استهلاك المياه، وانبعاثات الكربون، وإدارة المخلفات، وسلامة العاملين.
- 2- اعتماد معايير الإفصاح الدولية: ينبغي على الشركات اتباع معايير الإفصاح الدولية المعترف بها مثل مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) وإطار الإبلاغ المتكامل (IIRC) ومعايير إطار العمل العالمي للتقارير المتكاملة (GRII)، حيث توفر هذه المعايير إطاراً منهجياً لتقارير الاستدامة وتساعد على زيادة الشفافية والمقارنة بين الشركات.

- 3-تقييم المخاطر والتأثيرات: يجب على المدققين تقييم المخاطر البيئية والاجتماعية والمالية المرتبطة بأنشطة الشركة في قطاع النفط والغاز، كما يجب أن يتم تحديد وتقييم المخاطر المحتملة وتقديم توصيات للتحسين والتخفيف من تأثيراتها.
- 4-تدقيق البيانات والمعلومات: يجب على المدققين التأكد من صحة ودقة البيانات والمعلومات التي تقدمها الشركة في تقارير الاستدامة. كما ينبغي أن يتم التحقق من مصداقية المصادر المستخدمة وطرق جمع البيانات، يمكن استخدام أدوات التدقيق المالي والبيئي والاجتماعي للتحقق من صحة الأرقام والمعلومات المقدمة.
- 5-المراجعة المستقلة: يجب أن يتم تنفيذ تدقيق الاستدامة من قبل مراجعين مستقلين وذوي خبرة في المجال، واختيار المدققين المعتمدين والمهنيين المحترفين الذين يمتلكون معرفة وفهماً عميقاً لصناعة النفط والغاز والقضايا المستدامة المتعلقة بها.
- 6-التواصل مع أصحاب المصلحة: ينبغي على الشركات أن تتفاعل وتتواصل بنشاط مع أصحاب المصلحة المختلفين، بما في ذلك المستثمرين والمجتمعات المحلية والجهات الحكومية.

3-8 انعكاس الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة على إجراءات التدقيق: تعتبر مؤشرات الاستدامة محوراً مهماً في تقييم أداء الشركات والمؤسسات من حيث التزامها بالممارسات المستدامة وتأثيرها على البيئة والمجتمع، ينبغي أن تتم مراجعة هذه المعلومات من قبل مدققي الحسابات المستقلين للتحقق من صحتها وملائمتها. يشير (Boiral et al.2020:374) إلى أن الإفصاح عن تقارير الاستدامة له تأثيراً مباشراً على إجراءات التدقيق، وبالاستناد إلى هذه التقارير، يمكن توجيه عمليات التدقيق للتحقق من الامتثال لمبادئ الاستدامة وتقييم مدى فعالية سياسات وإجراءات المنظمة، كما أن تقارير الاستدامة تكشف عن التحديات البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي تواجهها المنظمة، وبواسطة تحليل هذه التقارير، يمكن لبرنامج التدقيق تحديد المخاطر الحالية والمحتملة وتحويلها إلى فرص للتحسين المستدام. كذلك يساهم الإفصاح عن تقارير الاستدامة في توفير معايير لقياس الأداء وتقييم تقدم المنظمة في مجالات الاستدامة. أيضاً، توفر تقارير الاستدامة معلومات مهمة حول الالتزامات القانونية والمعايير الدولية في مجالات الاستدامة، يمكن لبرنامج التدقيق التحقق من مدى امتثال المنظمة لهذه المعايير والقوانين المعمول بها، وضمان المطابقة الكاملة للمتطلبات المحددة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يؤثر الإفصاح عن تقارير الاستدامة على برنامج التدقيق فيما يتعلق بإختيار المعايير والمؤشرات، حيث يمكن استخدام تقارير الاستدامة لتوجيه اختيار المعايير والمؤشرات التي ستستخدم في عمليات التدقيق، أيضاً يمكن أن تساعد تقارير الاستدامة في تحديد المعايير الأكثر صلة والمؤشرات المهمة التي ستساعد في تقييم أداء المنظمة بشكل شامل. يشير (Ruiz-Lozano et al.2022:386) إلى أن للإفصاح عن مؤشرات الاستدامة تأثير على إجراءات التدقيق، ويكون ذلك كالآتي:

- 1-زيادة عناصر المراجعة: يؤدي الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة إلى زيادة العناصر التي يجب مراجعتها من قبل المدققين.
- 2-الحاجة إلى الكفاءة في مجال الاستدامة: يتطلب تدقيق مؤشرات الاستدامة خبرة ومهارات خاصة، بالنظر إلى التعقيد المتزايد لمسائل الاستدامة وتنوع المعايير المستخدمة في هذا المجال، يحتاج المدققون إلى تطوير كفاءتهم في تقييم مؤشرات الاستدامة المختلفة وفهم السياق الصناعي والقوانين ذات الصلة.
- 3-توفير المعلومات الإضافية: قد يؤدي الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة إلى توفير مزيد من المعلومات الإضافية للمدققين، قد يتطلب منهم تقييم مصادر هذه المعلومات والتحقق من دقتها ومصداقيتها، كما قد يحتاج المدققون أيضاً إلى مراجعة المؤشرات المشتركة في الصناعة أو المقارنة بين شركات مختلفة لتقييم أداء الشركة المعنية بشكل فعال.
- 4-تقييم المخاطر والتأثيرات: يعمل الإفصاح عن مؤشرات الاستدامة على تسليط الضوء على المخاطر البيئية والاجتماعية والمالية المحتملة التي يمكن أن تواجهها الشركة، قد يكون من مهمة المدققين تقييم هذه المخاطر وتأثيراتها على أداء الشركة.
- 5-تعزيز الشفافية والمصداقية: يعتبر الإفصاح المناسب عن مؤشرات الاستدامة من قبل الشركات مؤشراً قوياً على شفافيتها ومصداقيتها. قد يحتاج المدققون إلى التحقق من صحة وملاءمة المعلومات المفصح عنها وتأكيداتها بمستندات وأدلة قوية.

يشير (Rezaee et al.2019:16) الى أن توجيه التدقيق لتقارير الاستدامة بوفقٍ لإطار GRI ومعاييرها، يساعد على توحيد المعايير وتوفير نتائج مقارنة دقيقة وموثوقة، كما يساعد التدقيق في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين جودة التقارير والأداء المستدام للمؤسسات. كما يشير (Karagiannis et al.2019:1371) الى أن مبادرة الإبلاغ العالمية عن الاستدامة (GRI) تلعب دورًا هامًا في تعزيز الممارسات المستدامة وتحسين الشفافية والمساءلة في جميع أنحاء العالم، كما توفر إطارًا شاملاً وقويًا للإبلاغ عن الأداء المستدام وتعزز دور التدقيق في التحقق من الامتثال وضمان جودة المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

قياس مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) وانعكاسها على إجراءات التدقيق

سيقوم الباحثان في هذا المبحث بعملية قياس مدى تطبيق الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) التي جرى توضيحها في الدراسة النظرية على بيانات شركة نفط البصرة (عينة البحث) للسنوات المالية (2018, 2019, 2020) لقياس مدى قيام تلك الشركة بالإبلاغ عنها وتقديم المعلومات بصورة مكتملة والتي تتمتع بالمصادقية والموثوقية وتراعي ابعاد الاستدامة ضمن التقارير المالية وتقرير مجلس الإدارة، مع بيان مستوى كفاية وملاءمة وشفافية الإفصاح في ذلك من خلال إجراءات وبرنامج تدقيق مقترح وعلى وفق المحاور الآتية:
أولاً-قياس مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة.
ثانياً-إجراءات تدقيق مقترحة لتدقيق الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز.

1-4 قياس مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة: تم فحص وقياس مدى التزام شركة نفط البصرة (عينة البحث) بتطبيق معايير ومؤشرات المبادرة العالمية (GRI-11) لقطاع النفط والغاز، التي تعنى بالإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة من قبل الباحثان، من خلال تحليل تقرير مراقب الحسابات والتقارير المالية السنوية وتقرير الإدارة السنوي المُعد والصادر من الشركة عينة البحث، للسنوات المالية (2018, 2019, 2020). واعتمد الباحث على أسلوب تحليل المحتوى وذلك لتحليل محتوى الإفصاح عن التنمية المستدامة في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الإدارة المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ضوء متطلبات المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز، وتم اعتماد الرمز (1) للتعبير عن المعلومات التي تم الإفصاح عنها والرمز (0) للمعلومات الغير مفصّل عنها، واعطاء نسبة (100%) لكل بند ومعيار ومحور، كأساس لقياس نسبة الإفصاح واستخراج النتائج من خلال المعادلة الآتية: -

المتطلبات التي تم الإفصاح عنها /أجمالي المتطلبات * 100%

يتضمن معيار المبادرة التقارير العالمية (GRI-11) لقطاع النفط والغاز (22) موضوعاً جوهرياً تضم مجموعة من المؤشرات تمثل (110) مؤشر وكل مؤشر يتكون من مجموعة متطلبات افصاح خاصة به، وقام الباحثان بعملية قياس وفحص مدى افصاح (الشركة عينة البحث) عن المعلومات الخاصة لاهم ثلاث موضوعات جوهرية محتملة لقطاع النفط والغاز خلال السنوات المالية (2018, 2019, 2020).

ويبين الجدول رقم (2) اهم ثلاثة موضوعات جوهرية محتملة لقطاع النفط والغاز ومؤشرات الإفصاح الخاصة بكل موضوع و إجمالي متطلبات الإفصاح الخاصة بكل مؤشر و المتطلبات المفصّل عنها من قبل شركة نفط البصرة خلال مدة البحث لبيان مدى

التزام الشركة عينة البحث بالإفصاح عن مؤشرات الاستدامة الجوهرية لقطاع النفط والغاز (GRI-11) وكانت النتائج كما في أدناه:

جدول (2) نتائج تقييم الإفصاح عن مؤشرات الموضوعات الجوهرية لمعيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز خلال السنوات (2018, 2019, 2020) لشركة نفط البصرة

2018		2019		2020		اجمالي متطلبات الإفصاح الخاصة بكل مؤشر	مؤشرات الإفصاح	الرقم المرجعي لمعيار القطاع
غير مفصّل	مفصّل	غير مفصّل	مفصّل	غير مفصّل	مفصّل			
الموضوع 11,1 انبعاثات الغازات الدفيئة								
7	0	7	0	7	0	7	إدارة الموضوعات الجوهرية	11,1,1
5	2	5	2	5	2	7	استهلاك الطاقة داخل المنظمة	11,1,2
3	0	3	0	3	0	3	استهلاك الطاقة خارج المنظمة	11,1,3
4	0	4	0	4	0	4	كثافة الطاقة	11,1,4
9	0	9	0	9	0	9	انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة (نطاق 1)	11,1,5
7	0	7	0	7	0	7	انبعاثات الغازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة (نطاق 2)	11,1,6
7	0	7	0	7	0	7	انبعاثات الغازات الدفيئة غير المباشرة الأخرى (نطاق 3)	11,1,7
4	0	4	0	4	0	4	كثافة انبعاثات الغازات الدفيئة	11,1,8
الموضوع 11,14 الآثار الاقتصادية								
7	0	7	0	7	0	7	إدارة الموضوعات الجوهرية	11,14,1
1	1	1	1	1	1	2	القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة	11,14,2
3	1	3	1	3	1	4	نسبة الإدارة العليا المعيّنين من المجتمع المحلي	11,14,3
2	1	2	1	2	1	3	استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة	11,14,4
2	0	2	0	2	0	2	الآثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة	11,14,5
3	0	3	0	3	0	3	نسبة الإنفاق على الموردين المحليين	11,14,6
الموضوع 11,20 مكافحة الفساد								
8	0	8	0	8	0	8	إدارة الموضوعات الجوهرية	11,20,1
2	0	2	0	2	0	2	العمليات التي تم تقييمها من ناحية المخاطر المتعلقة بالفساد	11,20,2
5	0	5	0	5	0	5	التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد	11,20,3
3	1	3	1	3	1	4	وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة	11,20,4
1	0	1	0	1	0	1	وضّح نهج شفافية العقود	11,20,5
83	6	83	6	83	6	89	درجة التقييم النهائية	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية وتقارير الإدارة الصادرة من الشركة.

- تم قياس درجة الإفصاح لكل مؤشر من الموضوعات الجوهرية وفق مؤشرات (GRI-11) من خلال تطبيق المعادلة اعلاه.
- كانت نتائج قياس مستوى الإفصاح من خلال استخدام المعادلة لاستخراج نسب المتطلبات المفصّل عنها خلال فترة البحث والخاصة بالإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لمعيار المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لشركة نفط البصرة كما مبين في الجدول ادناه:

جدول (3) نسبة الإفصاح لكل مؤشر من مؤشرات الموضوعات الجوهرية لكل سنة من السنوات (2018, 2019, 2020) لشركة نفط البصرة

الرقم المرجعي	المؤشرات الاقتصادية	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المتطلبات المفصّل عنها	نسبة الإفصاح لكل مؤشر
11,1	الموضوع: انبعاثات الغازات الدفيئة			
11,1,1	إدارة الموضوعات الجوهرية	7	0	0%
11,1,2	استهلاك الطاقة داخل المنظمة	7	2	29%

0%	0	3	استهلاك الطاقة خارج المنظمة	11,1,3
0%	0	4	كثافة الطاقة	11,1,4
0%	0	9	انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة (نطاق 1)	11,1,5
0%	0	7	انبعاثات الغازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة (نطاق 2)	11,1,6
0%	0	7	انبعاثات الغازات الدفيئة غير المباشرة الأخرى (نطاق 3)	11,1,7
0%	0	4	كثافة انبعاثات الغازات الدفيئة	11,1,8
			الموضوع: الآثار الاقتصادية	11,14
0%	0	7	إدارة الموضوعات الجوهرية	11,14,1
50%	1	2	القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة	11,14,2
25%	1	4	نسبة الإدارة العليا المعيّنين من المجتمع المحلي	11,14,3
33%	1	3	استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة	11,14,4
0%	0	2	الآثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة	11,14,5
0%	0	3	نسبة الإنفاق على الموردين المحليين	11,14,6
			الموضوع: مكافحة الفساد	11,20
0%	0	8	إدارة الموضوعات الجوهرية	11,20,1
0%	0	2	العمليات التي تم تقييمها من ناحية المخاطر المتعلقة بالفساد	11,20,2
0%	0	5	التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد	11,20,3
25%	1	4	وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة	11,20,4
0%	0	1	وضّح نهج شفافية العقود	11,20,5
7%	6	89	درجة التقييم النهائية	

المصدر: إعداد الباحثان

من خلال تحليل الجدول (3) اعلاه يلاحظ الباحثان:

- انخفاض نسبة مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة على وفق معيار المبادرة التقارير العالمية (GRI-11) لقطاع النفط والغاز في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الإدارة لشركة نפט البصرة خلال سنوات البحث. حيث بلغ عدد المؤشرات المفصّح عنها في في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الإدارة والمؤشرة عن طريق القيام بعملية الفحص والقياس الفعلي لمستوى الالتزام بالإفصاح للتقارير (6) من مجموع (89) مؤشراً فقط لكل سنة من السنوات الثلاث الخاضعة للفحص مما يؤشر وجود ضعف في مستوى الإفصاح عن مؤشرات الموضوعات الجوهرية.
- هناك تباين في مستوى الإفصاح عن مؤشرات الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة وفق معيار المبادرة التقارير العالمية (GRI-11) لقطاع النفط والغاز في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الإدارة حيث كان بين (0% - 50%).
- ثبات نسبة الالتزام بالإفصاح من سنة لآخرى وعلى مستوى السنوات الثلاث محل الفحص عن هذا المحور مما يؤشر على روتينية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المؤشرات.
- بلغت نسبة التقييم النهائية للإفصاح عن بنود الموضوعات الجوهرية (7%).
- يلاحظ الباحثان إن نسبة الالتزام بالإفصاح عن اهم الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في شركة نפט البصرة (عينة البحث) قد بلغت (7%) وهي نسبة منخفضة جداً للإفصاح عن اهم الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز مما يؤشر عدم شفافية الإفصاح عن الاستدامة والذي جرى التأكيد عليه في المعياران (IFRS S1, S2) الصادران حديثاً من مجلس معايير الاستدامة الدولية وكذلك معايير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز.
- ومما تقدم يمكن للباحثان اثبات فرضية البحث الاولى والتي مفادها يمكن قياس مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز في شركة نפט البصرة.

2-4 إجراءات تدقيق مقترحة لتدقيق الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز: بناءً على الإطار النظري للبحث وبعد أن جرت عملية الفحص والتحقق من مستوى الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية للشركة (عينة البحث)، قام الباحثان بأعداد برنامج تدقيق مقترح للتحقق من سلامة ودقة المعلومات المفصح عنها ويبين أهم الإجراءات الخاصة في التحقق عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز، وأدناه تفصيل هذا البرنامج:

أهداف برنامج التدقيق

- تقييم وتأكيد صحة وموثوقية المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة وإنها تعكس بشكل صحيح ودقيق الموضوعات الجوهرية الجوهرية لتقارير الاستدامة في المنظمة العاملة في قطاع النفط والغاز وبالتالي تقديم ضمان معقول عن دقة وموثوقية تلك التقارير.
 - رفق المدققين ببرنامج تدقيق مقترح على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز.
- إجراءات التدقيق المقترحة: يوضح الباحثان فيما يأتي الإجراءات التي تمثل الحد الأدنى الذي يتضمنه برنامج تدقيق الإفصاحات التي يحويها تقرير الاستدامة، وقد اعتمد الباحثان في اعداد البرنامج على ماجاء في الجانب النظري والمعايير الدولية للتدقيق ومعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز في اعداد هذه الإجراءات، وان هذا البرنامج يمنح كل من المدقق الداخلي والخارجي اجراء التدقيق على وفق ابعاد التنمية المستدامة، وبناءً على ذلك سيتم تقسيم البرنامج الى المحاور الاتية:
- أولاً- إجراءات التدقيق العامة:

- أ- اجراء تحليل للبيئة الخارجية واستيعاب الاتجاهات والقضايا الاقتصادية والاجتماعية ذات العلاقة وفهم طبيعة اعمال المنظمة.
 - ب- تقييم مدى ملائمة معايير اعداد التقارير المستخدمة ومدى ثبات تطبيقها وعمليات الإفصاح ذات العلاقة بشأن معلومات الاستدامة، ويشمل ذلك تقييم معقولية تقديرات الادارة.
 - ج- فهم اجراءات اعداد التقرير الخاص بمعلومات الاستدامة بما في ذلك الحصول على فهم عام لإجراءات الرقابة الداخلية ذات العلاقة بعملية التدقيق.
 - د- تحديد مجالات معلومات الاستدامة ذات المخاطر العالية المتمثلة بالمعلومات المضللة او غير المتوازنة او الاخطاء المادية سواء كانت ناتجة عن الاحتيال او الخطأ.
 - هـ- اجراء عمليات تحليلية للبيانات والتوجهات الواردة في المعلومات المقدمة لمدجها على مستوى المنظمة.
 - و- تقييم مدى توافق معلومات الاستدامة مع المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة والتي لاتقع في نطاق عملية التدقيق الخاصة بها.
 - ز- تقييم عملية عرض وهيكل ومحتوى المعلومات الخاصة بالاستدامة.
 - ح- التأكد ما إذا كانت معلومات الاستدامة بشكل عام بما فيها عمليات الإفصاح تعكس الهدف الخاص بمعايير التقرير.
- ثانياً - إجراءات تدقيق الإفصاح عن اهم مؤشرات الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة:
- أ- اجراءات تدقيق الإفصاح عن ادارة الموضوعات الجوهرية: الاجراءات ادناه تطبق على كل من موضوع جوهرية, اضافة الى قد يكون هناك اجراءات اضافية لكل موضوع :
 - 1- التأكد من قيام المنظمة بوصف الآثار الفعلية والمحملة، السلبية والإيجابية، على الاقتصاد، والبيئة، والأفراد، بما في ذلك الآثار على حقوق الإنسان الخاصة بهم.
 - 2- التأكد من نكر ما إذا كانت المنظمة مشاركة في الآثار السلبية من خلال نشاطاتها أو كنتيجة لعلاقات العمل الخاصة بها، وتوضيح النشاطات أو علاقات العمل.
 - 3- التأكد من قيام المنظمة بوصف سياساتها أو التزاماتها بخصوص الموضوع الجوهرية.

4-التأكد من قيام المنظمة بوصف الإجراءات المُتخذة لتدبير الموضوع والآثار ذات الصلة، بما في ذلك:

- أ- إجراءات منع أو تخفيف أثر الآثار السلبية المحتملة.
- ب- إجراءات مواجهة الآثار السلبية الفعلية، بما في ذلك إجراءات تولي معالجتها أو المعاونة في معالجتها.
- ج- إجراءات إدارة الآثار الإيجابية الفعلية والمحملة.

5-التحقق من قيام المنظمة بالافصاح عن المعلومات التالية حول تتبع فعالية الإجراءات المُتخذة:

- أ- العمليات المستعملة في تعقب فعالية الإجراءات.
 - ب- الأهداف والغايات والمؤشرات المستعملة لتقييم التقدم.
 - ج- فعالية الإجراءات، بما في ذلك التقدم نحو الأهداف والغايات.
 - د- الدروس المستفادة وكيفية دمجها في السياسات والإجراءات التشغيلية للمنظمة.
- 6-التأكد من وصف كيف وفر التواصل مع أصحاب المصلحة المعلومات للإجراءات المُتخذة- وكيف وفر المعلومات عما إذا كانت الإجراءات فعالة.

ب- إجراءات تدقيق الإفصاح عن اهم الموضوعات الجوهرية المحتملة لقطاع النفط والغاز: يوضح الباحثان فيما ياتي إجراءات تدقيق اهم ثلاثة موضوعات جوهرية محتملة لقطاع النفط والغاز والتي جرت عملية الفحص والتحقق من مستوى الافصاح عنها في المحور الاول من الجانب التطبيقي للبحث، وكما في ادناه:

1-إجراءات تدقيق الإفصاح عن انبعاثات الغازات الدفيئة

أ- ادارة الموضوعات الجوهرية:

ب- التأكد من الإجراءات المتخذة لإدارة الحرق والتفيس، وفعالية الإجراءات المتخذة.

ب- الإفصاح عن استهلاك الطاقة داخل المنظمة

1. التأكد من دقة وصحة الإفصاح عن كل مايلي:

2. إجمالي استهلاك الوقود داخل المنظمة من مصادر متجددة، ويشمل أنواع الوقود المستخدمة.

3. إجمالي استهلاك (الكهرباء، التدفئة، التبريد، البخار)

4. إجمالي مبيعات (الكهرباء، التدفئة، التبريد، البخار)

5. إجمالي استهلاك الطاقة داخل المنظمة.

ج- الإفصاح عن انبعاثات غازات الدفيئة المباشرة

1. التأكد من دقة وصحة إجمالي انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة بالطن المتري من مكافئ ثاني أكسيد الكربون.

2. التأكد من كميات انبعاثات ثاني أكسيد الكربون CO2 البيولوجية بالطن المتري لمكافئ ثاني أكسيد الكربون CO2 .

3. التحقق من صحة نسبة إجمالي انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة من الميثان (CH4)

4. التحقق من سلامة الإفصاح عن إجمالي انبعاثات الغازات الدفيئة المباشرة بحسب نوع المصدر (الاحتراق الثابت، العملية، الانبعاثات المتسربة).

د- الإفصاح عن انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة

1. التأكد من دقة وصحة إجمالي انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة التي تستند إلى الموقع، بالطن المتري لمكافئ ثاني أكسيد الكربون CO2 .

2. التأكد من كميات إجمالي انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة، طبقاً للسوق، بالطن المتري لمكافئ ثاني أكسيد الكربون.

هـ- الإفصاح عن انبعاثات الغازات الدفيئة غير المباشرة الأخرى

1. التأكد من دقة وصحة إجمالي انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة التي تستند إلى الموقع، بالطن المتري لمكافئ ثاني أكسيد الكربون CO₂ .

2. التأكد من كميات إجمالي انبعاثات غازات الدفيئة غير المباشرة للطاقة، طبقاً للسوق، بالطن المتري لمكافئ ثاني أكسيد الكربون

و- الإفصاح عن كثافة انبعاثات الغازات الدفيئة

- التحقق من صحة نسبة كثافة انبعاثات الغازات الدفيئة للمنظمة وأنواع انبعاثات غازات الدفيئة المدرجة في النسبة.

2- إجراءات تدقيق الإفصاح عن الآثار الاقتصادية

أ- إدارة الموضوعات الجوهرية

- التأكد من برامج تنمية المجتمع المتبعة التي تهدف إلى تعزيز التأثيرات الإيجابية للمجتمعات المحلية، بما في ذلك نهج توفير فرص العمل والمشتريات والتدريب.

ب- الإفصاح عن القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة

1. التحقق من احتساب القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة على أساس الاستحقاق، بما في ذلك المكونات الأساسية للعمليات العالمية للمنظمة وكما في ادناه:

أ- القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة: الإيرادات.

ب- القيمة الاقتصادية الموزعة: تكاليف التشغيل، وأجور وحوافز الموظفين، والمدفوعات لمقدمي رأس المال، والمدفوعات إلى الحكومة مصنفة حسب الدولة، والاستثمارات المجتمعية.

ج- القيمة الاقتصادية المحتجزة: "القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة" بعد طرح "القيمة الاقتصادية الموزعة".

2. التحقق من الإفصاح عن القيمة الاقتصادية الناتجة والموزعة (D&EVG) حسب المشروع.

ج- الإفصاح عن نسبة الإدارة العليا المعيّنين من المجتمع المحلي

1. التأكد من قيام المنظمة بالإفصاح عن النسبة المئوية من موظفي الإدارة العليا في المواقع الهامة للتشغيل الذين يتم توظيفهم من المجتمع المحلي.

2. التحقق من قيام المنظمة بإعطاء تعريف واضح لمصطلح "الإدارة العليا" (المعينة من المجتمع المحلي) ومصطلح "محلي" (المجتمع المحيط بالعمليات) ومصطلح "مواقع التشغيل المهمة"

د- الإفصاح عن استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة

1. التحقق من حجم وتكلفة ومدة كل استثمار مهم في البنية التحتية أو خدمة مدعومة.

2. التأكد من قيام المنظمة بالإفصاح عن مدى تأثير المجتمعات أو الاقتصاديات المحلية باستثمارات المنظمة في البنية التحتية والخدمات المدعومة بما في ذلك الآثار الإيجابية والسلبية.

هـ- الإفصاح عن الآثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة

- التحقق من ان هنالك أمثلة للآثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة المحددة للمنظمة، وتشمل التأثيرات الإيجابية والسلبية.

و- الإفصاح عن نسبة الإنفاق على الموردين المحليين

- التحقق من صحة النسبة المئوية من ميزانية المشتريات التي تُنفق على الموردين المحليين.

3- إجراءات تدقيق الإفصاح عن مكافحة الفساد

أ- إدارة الموضوعات الجوهرية

1. التحقق من قيام المنظمة بتوضيح كيف تتم إدارة مخاطر الفساد في سلسلة توريد المنظمة.

2. التحقق من قيام المنظمة بتوضيح آلية الإبلاغ عن المخالفات.
- ب- الإفصاح عن العمليات التي تم تقييمها من ناحية مخاطر الفساد - تقييم المخاطر الكبيرة المرتبطة بالفساد التي تم تحديدها.
- ج- الإفصاح التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد
1. التحقق من العدد الإجمالي والنسبة المئوية لأعضاء مجلس والموظفين وشركاء العمل الإدارة الذين تم إبلاغهم بسياسات وإجراءات مكافحة الفساد الخاصة بالمنظمة.
2. التأكد من العدد الإجمالي والنسبة المئوية لأعضاء هيئة الإدارة والموظفين الذين تلقوا تدريباً على مكافحة الفساد.
- د- الإفصاح عن وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة
1. التحقق من العدد الإجمالي لوقائع الفساد المؤكدة وطبيعتها.
2. التحقق من العدد الإجمالي للحالات المؤكدة التي تم فيها فصل الموظفين أو تأديبهم بسبب الفساد.
3. التحقق من العدد الإجمالي للحوادث المؤكدة التي تم فيها إنهاء العقود مع شركاء العمل أو عدم تجديدها بسبب انتهاكات متعلقة بالفساد.
4. الاطلاع على القضايا القانونية العامة المتعلقة بالفساد المرفوعة ضد المنظمة أو موظفيها خلال الفترة المشمولة بالتقرير ونتائج هذه القضايا.
- هـ- الإفصاحات الإضافية للقطاع - التأكد من نهج شفافية العقود من خلال الاطلاع على العقود والتراخيص المعلنة ومكان نشرها وسبب عدم اعلانها للجمهور.
- ومما تقدم يمكن للباحثان اثبات فرضية البحث الثانية والتي مفادها يؤثر الإفصاح عن الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز على اجراءات التدقيق من خلال انموذج مقترح لتلك الإجراءات.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

- 1- صعوبة الإفصاح عن الاستدامة ضمن القوائم المالية التقليدية لأنها تعد وفق المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتقارير مجلس الإدارة لأنها لا تلي احتياجات اصحاب المصالح عن اداء الاستدامة وابرار تأثيرات المنظمة الايجابية والسلبية.
- 2- عدم التزام شركة نفط البصرة بالإفصاح عن اداء الاستدامة بتقارير استدامة متخصصة تتضمن الجوانب (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) لإعطاء صورة كاملة عن اداء الاستدامة وتأثيرات المنظمة على الاقتصاد والبيئة والأفراد، وكذلك على حقوق الإنسان.
- 3- انخفاض نسبة التقييم الكلية لمستوى التزام شركة نفط البصرة (عينة البحث) بالإفصاح عن اهم مؤشرات الموضوعات الجوهرية للمبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز وبنسبة (7%) بالإضافة الى التباين في مستوى الإفصاح بين مؤشرات الموضوعات الجوهرية لتقارير الاستدامة على وفق معايير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز.
- 4- عدم وجود برنامج تدقيق متخصصة لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز العاملة في العراق مستندة الى معايير دولية وعالمية بصورة عامة وفي ظل تطبيق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز بصورة خاصة يتم الاسترشاد بها من قبل المدققين بغرض تحقيق عملية فحص فاعلة وكفوءة وبما يخدم اصحاب المصلحة.

2-5 التوصيات

- 1- تنمية مهارات المدققين والمحاسبين وتوسيع مجال عملهم والعمل على اعداد وتهيأت برامج تدريبية وتطويرية حول اعداد تقارير الاستدامة وابعادها والية الرقابة عليها في شركات قطاع النفط والغاز وذلك لظهور منظور جديد لمسؤوليتهم وهو إعداد تقارير الاستدامة.
- 2- ينبغي قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتضمين متطلبات اعداد البيانات المالية السنوية نموذج للإفصاح عن تقرير الاستدامة في ضوء مبادرة التقارير العالمية (GRI) في برنامجه التدقيقي لتحقيق مبدأ الالتزام في اعداد تقارير تتضمن الجوانب (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) لإعطاء صورة كاملة عن اداء الاستدامة وابرار تأثيرات المنظمة الايجابية والسلبية.
- 3- ضرورة الزام شركات قطاع النفط والغاز العاملة في العراق بتطبيق مؤشرات ومعايير المبادرة العالمية لاعداد تقارير الاستدامة (GRI-11) لقطاع النفط والغاز عن طريق تبني الشركات استراتيجية تطبيق الإفصاح عن الاستدامة من خلال اعداد تقارير الاستدامة المتخصصة.
- 4- ينبغي تبني برنامج التدقيق المقترح والذي يمارس بشكل نظامي ومستقل لأغراض متعددة منها داخلية عند انجاز التدقيق من قبل فريق من منتسبي الشركة واخرى خارجية من قبل هيئة الرقابة المالية العاملة في شركات النفط والغاز يأخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية ومعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI-11) لقطاع النفط والغاز، والقوانين والتعليمات ذات العلاقة.

References:

- 1- Abbas, Osama Tariq, and Al-Dabbas, Wafa. (2020). The role of the auditor in measuring social and environmental performance indicators in light of the application of the Global Reporting Initiative (GRI) standards: (applied research in the Iraqi General Cement Company). *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, 15(51), 59-76.
- 2- Abdul Karim, Ahmed Yarif and Hamdan, Khawla Hussein. (2016). A proposed model for auditing oil companies to achieve environmental control. *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, (Special).
- 3- Abdul Karim, Ahmed Yarif and Hamdan, Khawla Hussein. (2017). Environmental oversight of the extractive oil industry. *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, 12. (38).
- 4- Abu Al-Haija, E., Kolsi, M. C., & Kolsi, M. C. C. (2021). Corporate social responsibility in Islamic banks: to which extent does Abu Dhabi Islamic bank comply with the global reporting initiative standards? *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 12(8), 1200-1223.
- 5- Al Dulamy, D. A. A. A., & Al Dulamy, J. A. A. A. (2023). The use of green accounting information systems in the oil sector and its impact on sustainability reporting - an applied study. *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, 18(64), 442-454.
- 6- Al-Ajami, Salem Saad Sultan Khatam Al-Sharid. (2022). The impact of accounting disclosure about sustainable development on the market value of shares of companies listed on the Kuwaiti Stock Exchange. *Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research*, 13(2), 2080-2100.
- 7- Alotaibi, K. O. (2021). The Effect of Accounting Disclosure for Sustainable Development on the Quality of Financial Report and the Extent of Its Reflection on the Company Value. *Multicultural Education*, 7(5), 244-259.
- 8- Alshbili, I., Elamer, A. A., & Moustafa, M. W. (2021). Social and environmental reporting, sustainable development and institutional voids: Evidence from a developing country. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 881-895.
- 9- Balkevicius, A. (2018). Global reporting initiative trends in Lithuania. In *Conference Proceedings. 11th International Scientific Conference on Reproduction of Human Capital-Mutual Links and Connections (RELİK)* (pp. 12-21).
- 10- Balzarova, M., & Castka, P. (2018). Social responsibility: Experts' viewpoints on adoption of the ISO 26000 standard. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 819-824.
- 11- Bassen, A., & Kovács, A. M. (2020). Environmental, social and governance key performance indicators from a capital market perspective (pp. 809-820). *Springer Fachmedien Wiesbaden*.
- 12- Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*, 243, 118596.
- 13- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155, 703-721.



- 14-Buallay, A. (2019). Is sustainability reporting (ESG) associated with performance? Evidence from the European banking sector. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 30(1), 98-115.
- 15-Caputo, F., Ligorio, L., & Pizzi, S. (2021). The contribution of higher education institutions to the SDGs—An evaluation of sustainability reporting practices. *Administrative Sciences*, 11(3), 97.
- 16-Cardoni, A., Kiseleva, E., & Terzani, S. (2019). Evaluating the intra-industry comparability of sustainability reports: the case of the oil and gas industry. *Sustainability*, 11(4), 1093.
- 17-Carini, C., Rocca, L., Veneziani, M., & Teodori, C. (2018). Ex-ante impact assessment of sustainability information—the directive 2014/95. *Sustainability*, 10(2), 560.
- 18-Chen, J., & Talha, M. (2021). Audit data analysis and application based on correlation analysis algorithm. *Computational and Mathematical Methods in Medicine*, 2021, 1-11.
- 19-Chowdhury, R. H., Choi, S., Ennis, S., & Chung, D. (2019). Which dimension of corporate social responsibility is a value driver in the oil and gas industry? *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 36(2), 260-272.
- 20-Darnall, N., Ji, H., Iwata, K., & Arimura, T. H. (2022). Do ESG reporting guidelines and verifications enhance firms' information disclosure? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(5), 1214-1230.
- 21-De Villiers, C., La Torre, M., & Molinari, M. (2022). The Global Reporting Initiative's (GRI) Past, Present and Future: Critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). *Pacific accounting review*, (ahead-of-print).
- 22-Dhar, B. K., Sarkar, S. M., & Ayttey, F. K. (2022). Impact of social responsibility disclosure between implementation of green accounting and sustainable development: A study on heavily polluting companies in Bangladesh. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 71-78.
- 23-Dissanayake, D. (2021). Sustainability key performance indicators and the global reporting initiative: usage and challenges in a developing country context. *Meditari Accountancy Research*, 29(3), 543-567.
- 24-Ezejiofor, R. A., & Okolocha, C. B. (2020). Effect of internal audit function on financial performance of commercial banks in Nigeria. *International Journal of Advanced Academic Research (Social and Management Sciences)*, 6(7).
- 25-Farneti, F., Casonato, F., Montecalvo, M., & De Villiers, C. (2019). The influence of integrated reporting and stakeholder information needs on the disclosure of social information in a statke-owned enterprise. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 556-579.
- 26-Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2018). Financial auditor and sustainability reporting: Does it matter? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(3), 209-224.
- 27-García-Sánchez, I. M., Hussain, N., Martínez-Ferrero, J., & Ruiz-Barbadillo, E. (2019). Impact of disclosure and assurance quality of corporate sustainability reports on access to finance. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(4), 832-848.
- 28-Ghani, E. K., Jamal, J., Puspitasari, E., & Gunardi, A. (2018). Factors influencing integrated reporting practices among Malaysian public listed real property companies: A sustainable development effort. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 10(2), 144-162.
- 29-Guthrie, J., Manes Rossi, F., Orelli, R. L., & Nicolò, G. (2020). Investigating risk disclosures in Italian integrated reports. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1149-1178.
- 30-Jaworska, S. (2018). Change but no climate change: Discourses of climate change in corporate social responsibility reporting in the oil industry. *International Journal of Business Communication*, 55(2), 194-219.
- 31-Karagiannis, I., Vouros, P., Skouloudis, A., & Evangelinos, K. (2019). Sustainability reporting, materiality, and accountability assessment in the airport industry. *Business Strategy and the Environment*, 28(7), 1370-1405.
- 32-Kouloukoui, D., Sant'Anna, Â. M. O., da Silva Gomes, S. M., de Oliveira Marinho, M. M., de Jong, P., Kiperstok, A., & Torres, E. A. (2019). Factors influencing the level of environmental disclosures in sustainability reports: Case of climate risk disclosure by Brazilian companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(4), 791-804.
- 33-Landrum, N. E., & Ohsowski, B. (2018). Identifying worldviews on corporate sustainability: A content analysis of corporate sustainability reports. *Business Strategy and the Environment*, 27(1), 128-151.
- 34-Mahrous, Ashraf. (2022). Rural productive activities and their role in achieving sustainable development, as applied to Al-Ahsa Oasis in the Kingdom of Saudi Arabia. *Arab Geographical Journal*, 53(80), 167-200.
- 35-Marco-Fondevila, M., Moneva Abadía, J. M., & Scarpellini, S. (2018). CSR and green economy: Determinants and correlation of firms' sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 756-771.
- 36-Messerli, P., Murniningtyas, E., Eloundou-Enyegue, P., Foli, E. G., Furman, E., Glassman, A., ... & van Ypersele, J. P. (2019). Global sustainable development report 2019: the future is now—science for achieving sustainable development.



- 37-Mojarad, A. A. S., Atashbari, V., & Tantau, A. (2018). Challenges for sustainable development strategies in oil and gas industries. In Proceedings of the International Conference on Business Excellence (Vol. 12, No. 1, pp. 626-638).
- 38-Mullah, Asmaa Ali. (2021). Using the strategic performance evaluation approach to enhance integrated disclosure in sustainability reports - an applied study in the Kuwaiti business environment. *Journal of Management Research*, 39(4), 59-82.
- 39-Nigri, G., & Del Baldo, M. (2018). Sustainability reporting and performance measurement systems: How do small- and medium-sized benefit corporations manage integration? *Sustainability*, 10(12), 4499.
- 40-Nusa, I. B. S. (2020, January). Quality of audit system information for internal control effectiveness. In International Conference on Business, Economic, Social Science, and Humanities–Economics, Business and Management Track (ICOBEST-EBM 2019) (pp. 198-202). Atlantis Press.
- 41-Orazalin, N., & Mahmood, M. (2018). Economic, environmental, and social performance indicators of sustainability reporting: Evidence from the Russian oil and gas industry. *Energy policy*, 121, 70-79.
- 42-Owais, Shadi Ahmed. (2022). The impact of the Covid-19 pandemic on the methods of disclosing financial and non-financial information in the financial statements of companies listed on the stock market. *Journal of Financial and Business Research*, 23(2), 380-412.
- 43-Putri, W. H., Hastoro, H. A., & Putri, G. M. (2020). Analyzing the quality disclosure of global reporting initiative G4 sustainability report in Indonesian companies. *Problems and Perspectives in Management*, 17(4), 453-468.
- 44-Qarara, Samia. (2021). The role of the Global Reporting Initiative (GRI) standards in enhancing the quality of financial information for sustainability reports: an applied study on a group of cement companies in Algeria. Doctoral thesis. Algeria University. Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences.
- 45-Qararah, sublime. (2021). The role of the Global Reporting Initiative (GRI) standards in enhancing the quality of financial information for sustainability reports: an applied study on a group of cement companies in Algeria. Doctorate thesis. University of Algiers, Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences.
- 46-Rezaee, Z., Tsui, J., Cheng, P., & Zhou, G. (2019). Business sustainability in Asia: Compliance, performance, and integrated reporting and assurance. John Wiley & Sons.
- 47-Romero, S., Ruiz, S., & Fernandez-Feijoo, B. (2019). Sustainability reporting and stakeholder engagement in Spain: Different instruments, different quality. *Business Strategy and the Environment*, 28(1), 221-232.
- 48-Rosati, F., & Faria, L. G. D. (2019). Business contribution to the Sustainable Development Agenda: Organizational factors related to early adoption of SDG reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(3), 588-597.
- 49-Ruiz-Lozano, M., De Vicente-Lama, M., Tirado-Valencia, P., & Cordobes-Madueno, M. (2022). The disclosure of the materiality process in sustainability reporting by Spanish state-owned enterprises. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2), 385-412.
- 50-Safari, M., & Areeb, A. (2020, October). A qualitative analysis of GRI principles for defining sustainability report quality: an Australian case from the preparers' perspective. In *Accounting Forum* (Vol. 44, No. 4, pp. 344-375). Routledge.
- 51-Saleh, Maher Abdel-Sada, Thajeel, Ali Muhammad & Muhammad, Mahmoud Ismail. (2021). Accounting disclosure of social responsibility and its impact on achieving sustainable development goals: (applied research in the General Company for Food Industries - Diwaniyah Dairy Factory). *Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS)*, 16(55), 201-220.
- 52-Schreck, P., & Raithel, S. (2018). Corporate social performance, firm size, and organizational visibility: Distinct and joint effects on voluntary sustainability reporting. *Business & Society*, 57(4), 742-778.
- 53-Shad, M. K., Lai, F. W., Fatt, C. L., Klemeš, J. J., & Bokhari, A. (2019). Integrating sustainability reporting into enterprise risk management and its relationship with business performance: A conceptual framework. *Journal of Cleaner production*, 208, 415-425.
- 54-Simoni, L., Bini, L., & Bellucci, M. (2020). Effects of social, environmental, and institutional factors on sustainability report assurance: evidence from European countries. *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1059-1087.
- 55-Slacik, J., & Greiling, D. (2020). Coverage of G4-indicators in GRI-sustainability reports by electric utilities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(3), 359-378.
- 56-Stocker, F., de Arruda, M. P., de Mascena, K. M., & Boaventura, J. M. (2020). Stakeholder engagement in sustainability reporting: a classification model. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(5), 2071-2080.
- 57-Tien, N. H., & Jose, R. J. S. (2021). Higher Education Quality Auditor Training in Vietnam. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education (TURCOMAT)*, 12(14), 4315-4325.
- 58-Torelli, R., Balluchi, F., & Furlotti, K. (2020). The materiality assessment and stakeholder engagement: A content analysis of sustainability reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(2), 470-484.



- 59-Tsalis, T. A., Malamateniou, K. E., Koulouriotis, D., & Nikolaou, I. E. (2020). New challenges for corporate sustainability reporting: United Nations' 2030 Agenda for sustainable development and the sustainable development goals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(4), 1617-1629.
- 60-Vitolla, F., Raimo, N., Rubino, M., & Garzoni, A. (2019). How pressure from stakeholders affects integrated reporting quality. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(6), 1591-1606.
- 61-Wang, Z., Hsieh, T. S., & Sarkis, J. (2018). CSR performance and the readability of CSR reports: too good to be true?. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(1), 66-79.
- 62-Zaman, R., Farooq, M. B., Khalid, F., & Mahmood, Z. (2021). Examining the extent of and determinants for sustainability assurance quality: The role of audit committees. *Business Strategy and the Environment*, 30(7), 2887-2906.
- 63-Zsóka, Á., & Vajkai, É. (2018). Corporate sustainability reporting: Scrutinising the requirements of comparability, transparency and reflection of sustainability performance. *Society and Economy*, 40(1), 19-44.
- 64-GRI 11: Oil and Gas Sectors 2021.