



قياس مستوى الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وانعكاسها على إجراءات التدقيق (بحث تطبيقي)

**Measuring the level of disclosure of economic indicators for sustainability reports in the oil and gas sector in accordance with the standards of the Global Reporting Initiative (GRI) and its reflection on audit procedures (Applied Research)**

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

عبدالخالق عيسى عثمان العثيم

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية-جامعة بغداد

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

[Amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

[abd.othman1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:abd.othman1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

#### المستخلص:

نظرًا للأهمية المتزايدة لتقارير الاستدامة، يتعين على المدققين تكييف إجراءاتهم للتحقق من دقة وموثوقية معلومات الاستدامة. وبالتالي، فإن فهم تداعيات المؤشرات الاقتصادية التي تم الكشف عنها في معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) على إجراءات التدقيق أمر بالغ الأهمية لكل من المدققين والشركات لضمان مصداقية هذه التقارير. ولهذا استهدف البحث قياس مستوى الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية ذات الصلة بالاستدامة في قطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وانعكاسها على إجراءات التدقيق. ولتحقيق ذلك اعتمد البحث على أسلوب تحليل المحتوى للتقارير المالية وتقرير مجلس الإدارة عند قياس واختبار مستوى الإفصاح عن متطلبات المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز واستنباط إجراءات التدقيق المقترحة من معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، واختيار شركة نفط البصرة لتطبيق الجانب العملي واثبات فرضيات البحث. ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث انخفاض نسبة التقييم الكلية لمستوى التزام شركة نفط البصرة (عينة البحث) بالإفصاح عن المعايير الاقتصادية للمبادرة العالمية للتقارير (GRI) وبنسبة (22.5%) بالإضافة إلى التباين في مستوى الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير (GRI). كما توصل البحث إلى العديد من التوصيات وأهمها ضرورة إلزام شركات قطاع النفط والغاز العاملة في العراق بتطبيق مؤشرات ومعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) لاعداد تقارير الاستدامة وتبني برنامج التدقيق المقترح.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح عن تقارير الاستدامة، معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، إجراءات تدقيق الاستدامة.

#### 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 the economic indicators disclosed in the Global Reporting Initiative (GRI) standards on audit procedures is crucial for both auditors and companies to ensure the credibility of these reports. Therefore, the research aimed to measure the level of disclosure of economic indicators related to sustainability in the oil and gas sector in accordance with the standards of the Global Reporting Initiative (GRI) 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 the requirements of economic indicators for sustainability reports in the oil and gas sector, devising the audit procedures proposed by the Global Reporting Initiative (GRI) standards, and choosing the Basra Oil Company to apply the practical aspect and prove the hypotheses. One of the most important findings of the research was the decrease in the overall rating of the level of commitment of the Basra Oil Company (the research sample) to disclosing the economic standards

of the Global Reporting Initiative (GRI) by (22.5%), in addition to the discrepancy in the level of disclosure of the economic indicators of sustainability reports according to the standards (GRI). 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) to prepare sustainability reports and adopt the proposed audit program.

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

#### المقدمة :

يتميز قطاع النفط والغاز بدوره المهم في الاقتصاد العالمي وإنتاج الطاقة. ومع ذلك، تواجه الصناعة أيضاً تحديات تتعلق بتأثيرها البيئي والاجتماعي. لذلك توفر مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) إطاراً للشركات لتقديم تقارير عن أداء الاستدامة، بما في ذلك المؤشرات الاقتصادية. وأصبحت تقارير الاستدامة جانباً حاسماً 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 وإجراءات التدقيق التي يقوم بها مراقب الحسابات على الإفصاح عن استدامة الوحدات الاقتصادية، خاصة شركات القطاع النفطي، والتي تنعكس إيجاباً على مستوى مصداقية وجودة المعلومات، ومن ثم ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية. ويركز البحث على موضوع يتطلب الكثير من الاهتمام وهو الإفصاح عن تقارير الاستدامة لشركة النفط والغاز في العراق على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وانعكاسها على إجراءات التدقيق، ويستعرض ذلك من خلال أربعة محاور، الأول يعرض المنهجية وابعاث سابقة والثاني الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة والثالث إجراءات تدقيق تقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز والرابع يعرض الجانب التطبيقي وأخيراً الاستنتاجات والتوصيات.

#### المبحث الأول: منهجية البحث

**1-1 مشكلة البحث :** تتمثل مشكلة البحث بوجود قصور في الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة في شركات قطاع النفط والغاز العراقية وعدم وجود برامج وإجراءات تدقيق يقوم بها مراقب الحسابات على الإفصاح عن استدامة تلك الشركات مستندة الى معايير ومؤشرات عالمية مما يؤثر في مستوى مصداقية وجودة المعلومات.

#### 2-1 اهداف البحث :يهدف البحث الى الاتي:

- 1- التعرف على مفهوم تقارير الاستدامة وأهميتها ومعرفة مداخل ومعوقات إعدادها ومحددات الإفصاح عنها لشركات قطاع النفط والغاز .
- 2- التعرف على مستوى تطبيق المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) في شركة نفط البصرة.

3- اعداد اجراءات وبرنامج تدقيق متكامل لتقارير الاستدامة على وفق معايير (GRI) لتدقيق المؤشرات الاقتصادية لشركات قطاع النفط والغاز .

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 والافصاح عن ابعادها ومؤشراتها الرئيسية وتطوير مستوى الافصاح من خلال الإبلاغ عن المعلومات المالية وغير المالية للوحدات الاقتصادية واضفاء الثقة والمصدقية على تقارير الاستدامة مما ينعكس على تطوير وتعزيز اجراءات التدقيق لمراقب الحسابات بما يساهم في بيان إثر هذه الابعاد على اداء الشركات النفطية.

#### 4-1 فرضيات البحث

- يمكن قياس مستوى الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة لقطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) في شركة نفط البصرة.
- يؤثر تطبيق الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة لقطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) على اجراءات التدقيق من خلال انموذج 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 البحث 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 اهتماماً 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 المعايير العالمية المنقحة 2021 وهي سارية المفعول للإبلاغ اعتباراً من 1 يناير 2023، وعليه كانت المساهمة العلمية في اعداد برنامج تدقيق مقترح للإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وتحت إطار معايير التدقيق الدولية لضمان مصداقية هذه التقارير، فيعد البحث سابقاً كمشكلة بحثية في هذا المجال. وندرج ادناه عدداً من البحوث السابقة :

1- (ابراهيم، 2016)	
عنوان البحث	نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار-دراسة تطبيقية
عينة البحث	استخدام عينة مكونة من معدي التقارير في المنشآت المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمستثمرين والمحللين الماليين ومديرين الاستثمار

هدفت الدراسة الى التعريف بكل من مفهوم التنمية المستدامة والمحاسبة عنها ومداخل إعداد تقارير الاستدامة ومعوقات إعدادها ومحددات الإفصاح عنها. فضلاً عن مفهوم الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة وأهميته في ترشيد قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية. وتقديم نموذج للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة واختبار أثره في ترشيد قرار الاستثمار	هدف البحث
هل الإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة سيرشد من قرارات المستثمرين في سوق العراق لأوراق المالية؟	مشكلة البحث
أن النموذج المقترح يظهر أهمية الإفصاح عن تقارير الاستدامة من خلال توفير معلومات أكثر شمولاً عن المنشآت والاهتمام بجوانب يهتم بها أصحاب المصالح كافة وخاصة المستثمرون لا تتناولها التقارير التقليدية.	نتائج البحث

**2- (عبد المنعم والعجلوني, 2013)**

(تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات-دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين)	عنوان البحث
عينة من مدققي الحسابات حيث بلغت العينة 120 مكتب تدقيق.	عينة البحث
التعرف على مفهوم تقارير الاستدامة وأثر الإبلاغ عنها بالنسبة للشركات.	هدف البحث
التعرف على مفهوم وأهمية حاكمية الشركات ومجالاتها.	
أثر الحاكمية المؤسسية في التنمية المستدامة في المجتمعات المطبقة لها.	
توضيح كيفية تجسيد تقارير الاستدامة لمفهوم الحاكمية في الشركات.	مشكلة البحث
هل تعد تقارير الاستدامة عن التطبيق الصحيح للحاكمية المؤسسية في الشركات المساهمة العامة؟	
ان تقارير الاستدامة تعد التطبيق الصحيح للحاكمية المؤسسية من حيث جلب الاستقرار الى الاسواق التي تعمل من ضمنها الشركات.	نتائج البحث

**3- (Yaldo, 2015)**

Reporting Initiative An Ontology for Sustainability Reporting Based on Global (GRI- G4)	عنوان البحث
وجوب الإبلاغ عن الاستدامة بناءً على مبادرة الإبلاغ العالمي - التحديث الرابع.	عينة البحث
عينة من الشركات المدرجة في بورصة استراليا (BHP ORG, AMC, TCL, and)	
الإبلاغ عن الاستدامة من منظور مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI) الاصدار الرابع (G4) باستعمال نظم برمجة متطورة بالاعتماد على لغة (OWL)	هدف البحث
ما هو أفضل نهج لتطوير نموذج في مجال الإبلاغ عن الاستدامة؟	مشكلة البحث
1- عدد قليل من الشركات الأسترالية قد اعتمدت اما مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI) او غيرها من	نتائج البحث

المبادرات او المعايير فمن بين أكبر 200 شركة بالبورصة الأسترالية وفقاً لترتيب القيمة السوقية وجد ان نسبة وعدد الشركات التي اختارت تطبيق (GRI) مع اصدارات مختلفة هي (23,16%) فقط. 2- هناك درجات مختلفة من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بفئة معايير (الإفصاحات العامة) للشركات عينة البحث.

### المبحث الثاني: الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز

1-2 مفهوم وتعريف الإفصاح عن تقارير الاستدامة: هناك عدة أنواع للإفصاح، ومنها الإفصاح الكامل (الشامل)، الإفصاح العادل، والإفصاح الملائم (Farneti et al., 2019: 9). الإفصاح الكامل (الشامل) 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 مثل القوائم المالية السنوية و الفصلية والشهرية، والتقارير الإدارية، وتقارير الرقابة والتدقيق، وتقارير الإفصاح عن الأحداث المهمة التي قد تؤثر على الشركة (Guthrie et al., 2020: 13). أما الإفصاح العادل فيشير 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، ويعد الإفصاح العادل أحد مبادئ حوكمة الشركات الرئيسية ويهدف ذلك إلى تحقيق الشفافية والثقة وتجنب التلاعب في السوق والتحايل على القوانين واللوائح المالية (عويس، 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 أيضاً في تعزيز الشفافية في الأسواق المالية ويسهم في اتخاذ قرارات مستنيرة وفهم الوضع المالي والأداء التجاري للشركة (Bassen & Kovács, 2020: 23). ومن هذا المنطلق يمكن القول ان مفهوم الإفصاح عن المعلومات لتقارير 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. الإفصاح عن المعلومات في تقارير الاستدامة هو عملية توفير ونشر المعلومات المتعلقة بأداء الاستدامة لمنظمة أو شركة، وتشمل هذه المعلومات مجموعة واسعة من الجوانب المتعلقة بالبيئة والمجتمع والحوكمة، وتوفر تقديراً شاملاً لتأثيرات النشاطات التجارية على هذه الجوانب (Stocker et al., 2020: 2076). ويقصد بالإفصاح الاقتصادي كشف المعلومات المالية والاقتصادية ذات الصلة بالأداء المالي للشركة ونتائج أعمالها المستدامة، يشمل ذلك الإفصاح عن الإيرادات والتكاليف والربح والخسارة. كما يقصد بالإفصاح البيئي بأنه كشف المعلومات المتعلقة بتأثيرات أنشطة الشركة على البيئة، يشمل ذلك الإفصاح عن استهلاك الموارد الطبيعية، وانبعاثات الغازات الدفيئة، وإدارة النفايات، وحماية التنوع البيولوجي، وغيرها من المسائل البيئية ذات الصلة (Haninun et al., 2018: 138)، يشير Khaled et al. إلى أن الأداء الاجتماعي يرتبط بتأثير الشركة على المجتمعات التي تعمل فيها، مثل مساهماتها في التنمية المحلية وتوفير فرص العمل والمساواة والتنوع. (Khaled 2021: 22 et al.

2-2 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 إلى انه 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 ، مما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة على المدى الطويل (الملا، 2021: 33). وتهدف تقارير الاستدامة إلى توفير معلومات شفافة وشاملة للمساهمين وأصحاب المصلحة المختلفين، مثل المستثمرين والعاملين والعلماء والمجتمع المحلي والحكومات، وتساعد هذه التقارير على فهم الأداء المستدام للمنظمة وتأثيراتها على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية (Vitolla et al., 2019: 33).

**2-3 ابعاد الإفصاح عن 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). يعد 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:** يعد 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 والعلماء والموظفون والجمهور عموماً من تقييم التزام المؤسسة بالمسؤولية الاجتماعية وتأثيرها على الناس والكوكب (Kouloukoui et al., 2019: 14).

**2-4 مفهوم تقارير الاستدامة:** تقارير التنمية المستدامة هي تقارير تُعدّها المنظمات لتوضيح جهودها وتقديمها في مجال التنمية المستدامة، تعد هذه التقارير أداة هامة لتقييم وإعلان التزام المؤسسات بمبادئ التنمية المستدامة ومساهمتها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة المحددة عالمياً. 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 (محروس، 2022: 190)، بعد ان اخفقت التقارير المالية في توفير بعض مقاييس الاداء الرئيسة التي تستخدمها الادارة (عباس والدياس. 2020). وفقاً 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 تُعرّف 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.

## 5-2 تقارير الاستدامة من منظور المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI): تعد المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)

إحدى المنظمات الرائدة في تطوير إطار عالمي لإعداد تقارير الاستدامة، تأسست في عام 1997، تهدف 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، تصبح التقارير المستدامة أكثر شمولاً وجودة، وتعكس التزام المنظمات بمبادئ الاستدامة والمسؤولية الاجتماعية.

تهدف أيضا 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، من خلال توفير إرشادات ومبادئ للمنظمات لتحسين أدائها المستدام،

حيث تعكس التقارير المستدامة التزام المنظمات بتحقيق التنمية المستدامة وتحقيق الأهداف المحددة. أيضا، تعزيز المساءلة، حيث يساهم تطبيق إطار GRI في تعزيز المساءلة للمنظمات، حيث توضح التقارير المستدامة تأثير المنظمات على البيئة والمجتمع والاقتصاد، وتتيح لأصحاب المصلحة تقييم الأداء وتحقيق المساءلة. بالإضافة إلى تعزيز التفاعل الاستراتيجي، حيث 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 (de Villiers, et al. 2022: 2). يشير (Slacik & Greiling, 2020:359) إلى أن تقارير الاستدامة المستندة إلى إطار GRI تعد أداة قوية لتحقيق التنمية المستدامة وتلبية التحديات البيئية والاجتماعية والاقتصادية. ومن خلال التزام المنظمات بمعايير GRI، يمكن تعزيز الشفافية والثقة والمساءلة، وتحسين الأداء المستدام وبناء علاقات أكثر استدامة مع جميع أصحاب المصلحة المعنيين.

يكون إطار GRI من عدة عناصر تهدف إلى توفير هيكلية شاملة لإعداد تقارير الاستدامة، وهذه العناصر تشمل (Dissanayake, 2021: 543):

- 1- 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.
- 2- 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.
- 3- 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.

- 4-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:
- 5-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)
- 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)
- 7-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).
- 8-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).

a. المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI): تعد الاستدامة الاقتصادية إحدى المؤشرات الرئيسية المكونة للتنمية المستدامة، التي تؤكد على أن الأعمال التي يقوم بها المجتمع لا بد وأن تتسم بأهداف طويلة الأمد للحفاظ على سلامة حياة الأجيال اللاحقة من الآثار السلبية التي تنتج بفعل الإفراط في العمليات الاقتصادية التي يقوم بها المجتمع الحالي فتعكس تلك الآثار على البيئة الحالية والمستقبلية، وفيما يلي جدول يتضمن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI):

جدول (1) المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة وفقاً للمبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)

معايير GRI 201:	الأداء الاقتصادي	عدد المتطلبات
201-1	القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة	2
201-2	الآثار المالية والمخاطر والفرص الأخرى بسبب تغير المناخ	1
201-3	الالتزامات المحددة لخطة الاستحقاقات وخطط التقاعد الأخرى	5
201-4	المساعدة المالية الواردة من الحكومة	3
معايير GRI 202:	التواجد في السوق	
202-1	نسب أجر مستوى الدخل القياسي حسب الجنس مقارنةً بالحد الأدنى للأجور المحلي	4
202-2	نسبة الإدارة العليا المعينين من المجتمع المحلي	4
معايير GRI 203:	الآثار الاقتصادية غير المباشرة	
203-1	استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة	3
203-2	الآثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة	2
معايير GRI 204:	ممارسات الشراء	
204-1	نسبة الانفاق على الموردين المحليين	3
معايير GRI 205:	مكافحة الفساد	
205-1	عمليات تقييم المخاطر المتعلقة بالفساد	2
205-2	التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد	5
205-3	وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة	4

معايير GRI 206:	السلوك المناهض للمنافسة	
206-1	الإجراءات القانونية حيال السلوك المناهض للمنافسة، ومكافحة الاحتكار وممارسات الاحتكار	2
13	مجموع المؤشرات والمتطلبات	40

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI).

b. **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 الى أن الإفصاح عن تقارير الاستدامة يساعد المنظمات على اتخاذ قرارات استراتيجية أفضل وتحديد الأولويات المستقبلية لتحقيق الاستدامة، ويؤدي الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية الى تضيق فجوة المعلومات بين الادارة ومستخدمي التقارير المالية (ماهر واخرون، 2021:205)

c. **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 & Raitel, 2018:742).
- احترام واستجابة لمتطلبات أصحاب المعنيين: تُعد تقارير الاستدامة وسيلة للتواصل مع أصحاب المصلحة المختلفين، ومن خلال الإفصاح عن أداءها 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 & Raitel, 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 أداءها 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).

d. **محددات الإفصاح المحاسبي لتقارير التنمية المستدامة:** وهي المبادئ والمعايير التي تحكم عملية الإفصاح وتوجيهها نحو الأهداف والمعايير المحددة، يشير (Alotaibi, 2021: 245) الى أن هناك بعض المحددات الرئيسية للإفصاح المحاسبي لتقارير التنمية المستدامة:

- مبدأ الشفافية والوضوح: أن يكون واضحاً ومفهوماً للقراء المستهدفين، يجب أن يكون الإفصاح متاحاً 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 قائماً 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 أمراً مهماً، 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 وصفاً للأداء السابق، ولكنه يشمل أيضاً 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).
- e. أهمية تقارير الاستدامة لصناعة النفط والغاز: تلعب تقارير الاستدامة دوراً مهماً 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 (عبدالكريم و حمدان، 2016)، يشير (Shad, et al.2019:416) الى 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). اذ تصدر من الصناعات النفطية الاستخراجية ملوثات بيئية تؤثر على البيئة المحيطة (عبدالكريم و حمدان، 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 المؤشرات الاقتصادية وفقاً للمبادرة العالمية لاعداد التقارير (GRI) المثبتة في الجدول (1) تتلائم مع المؤشرات الاقتصادية 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

3-1 مفهوم إجراءات التدقيق وأهميتها: تعتبر إجراءات التدقيق أداة لتحقيق الامتثال وإدارة المخاطر وضمان الدقة والموثوقية وتحسين الكفاءة والكشف عن الاحتيال، كما تساعد في تعزيز الثقة والشفافية والمسؤولية في العمليات المالية والتجارية، وتلعب دوراً أساسياً في تحقيق النجاح المستدام للمنظمات (Ezejiofor & Okolocha, 2020: 14). يشير (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. تشمل هذه الإجراءات فحص وتحليل السجلات المالية والمعاملات والأنظمة المحاسبية والعمليات الداخلية والموظفين والسياسات والإجراءات المعمول بها في المنظمة. يستند المدققون إلى المعايير المهنية والإرشادات والقوانين المحددة لتنفيذ عمليات التدقيق بطريقة موضوعية وشاملة (Nusa 2020: 18)

3-2 أهمية تدقيق تقارير الاستدامة: تعتبر عملية تدقيق تقارير الاستدامة إجراء يتم من خلاله تقييم وفحص معلومات وتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تقدمها المنظمة، يهدف هذا التدقيق إلى التحقق من صحة وموثوقية هذه التقارير والتأكد من أن المنظمة تلتزم بمعايير الاستدامة المعترف بها. 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 (Boiral, et al.2019:368). أثناء عملية التدقيق، يتم تقييم المعايير والمبادئ التي تتبعها المنظمة في تقارير الاستدامة، كما يتم فحص البيانات والمؤشرات المستخدمة لقياس الأداء والتأكد من دقتها وصحتها، يتم أيضاً تحليل السياسات والإجراءات المتبعة في المنظمة لمعالجة قضايا الاستدامة وتحقيق الاستدامة على المدى الطويل. (Darnall,et al.2022:17)

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 ومنتسفة.

2- تقييم التوافق مع المعايير والإطارات القياسية: يهدف التدقيق إلى التحقق من أن تقارير الاستدامة تلتزم بالمعايير والإطارات القياسية المعترف بها عالمياً، هذا يضمن مقارنة عادلة وموثوقة بين مؤسسات مختلفة ويساعد على تعزيز التفاهم والشفافية.

3- التحقق من الالتزامات القانونية والتنظيمية: يتم التأكد في التدقيق من أن المؤسسة قامت بالامتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالاستدامة، يشير (Tsalis, et al.2020:1630) الى أنه يتم تدقيق التقارير للتأكد من أنها تلتزم

بالمعايير والإطارات القياسية المعتمدة في مجال الاستدامة، (مثل مبادئ التنمية المستدامة للأمم المتحدة ومعايير المبادرة العالمية للتقارير المستدامة (GRI) والإطار العالمي للتقارير المتكاملة (IIRC))، وغيرها من المعايير القياسية المتخصصة.

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). يمكن لمستوى الضمان والالتزام في تقارير الاستدامة أن يلعب دوراً هاماً في تعزيز الشفافية وبناء الثقة بين المنظمة وأصحاب المصلحة المختلفين، بما في ذلك المستثمرين والعملاء والمجتمع المحلي.

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 المستتجة، حيث يجب أن يشمل التقرير توصيات لتحسين الأداء في مجالات الاستدامة وتوضيح أي نقاط ضعف أو تحسنات تحتاج إلى تنفيذها (Buallay, 2019: 112).

3-6 دور التدقيق في ضمان دقة وموثوقية تقارير الاستدامة لشركات النفط والغاز: يشير Orazalin & Mahmood إلى أن أهمية التدقيق في تقارير الاستدامة لصناعة النفط والغاز تشمل ما يلي: ( Orazalin & Mahmood, 2018: 76 )

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 والمصداقية في تقاريرها.

3-7 أفضل الممارسات لتدقيق تقارير الاستدامة في شركات النفط والغاز: لضمان جودة وموثوقية هذه التقارير، يلعب دور المراجعة المستقلة دورًا مهمًا في ضمان التزام الشركات بأعلى المعايير والممارسات المعترف بها عالميًا ( 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 إطارًا منهجيًا 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، وبالأستناد 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 سنستخدم 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 الإفصاح 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 والمصادقية: يعتبر الإفصاح المناسب عن مؤشرات الاستدامة من قبل الشركات مؤشرًا قويًا على شفافية ومصداقيتها. قد يحتاج المدققون إلى التحقق من صحة وملاءمة المعلومات المفصحة عنها وتأكيداتها بمستندات وأدلة قوية. يشير (Rezaee et al.2019:16) الى أن توجيه التدقيق لتقارير الاستدامة بوفق إطار 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 وضمن جودة المعلومات المقدمة في تقارير الاستدامة.

#### المبحث الرابع: الجانب التطبيقي

قياس مستوى الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) وانعكاسها على إجراءات التدقيق: سيقوم الباحثان في هذا المبحث بعملية قياس مدى تطبيق الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) 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 الأبعاد الاقتصادية 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 المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)

ثانياً- إجراءات تدقيق مقترحة لتدقيق الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز

4-1 قياس مستوى الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI): تم تدقيق مدى التزام شركة نفط البصرة (عينة البحث) بتطبيق معايير ومؤشرات المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، التي تعنى بالإبلاغ عن المعلومات على وفق مبدأ 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 الباحثان 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، وتم اعتماد الرمز (1) للتعبير عن المعلومات التي تم الإفصاح عنها والرمز (0) للمعلومات الغير المفصحة عنها، واعطاء نسبة (100%) لكل بند ومعياري ومحور، كأساس لقياس نسبة الإفصاح واستخراج النتائج من خلال المعادلة الآتية: -  
المتطلبات التي تم الإفصاح عنها /أجمالي المتطلبات \* 100%

ترج المعايير والمؤشرات الاقتصادية في السلسلة رقم (200) من معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، حيث تتضمن هذا السلسلة (6) ست بنود عدا معيار الضرائب (الذي لاينطبق على الشركة عينة البحث لانها معفاة من الضرائب في العراق) تضم مجموعة من المؤشرات تمثل (13) مؤشر وكل مؤشر يتكون من مجموعة متطلبات افصاح خاصة به والتي يبلغ عددها

(40) متطلباً، وعلى أساسها سيتم قياس مدى افصاح (عينة البحث) عن المتطلبات الخاصة بالمؤشرات الاقتصادية وفق لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، خلال السنوات المالية (2018, 2019, 2020).  
ويبين الجدول رقم (2) البنود المفصّل عنها وغير المفصّل عنها لبيان مدى التزام الشركة عينة البحث بالإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) خلال مدة البحث وكانت النتائج كما في أدناه:

جدول (2) نتائج تقييم الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية على وفق المبادرة العالمية للتقارير (GRI) خلال السنوات (2018, 2019, 2020) لشركة نفط البصرة								
2018		2019		2020		اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المؤشرات الاقتصادية	الرقم المرجعي
غير مفصّل	مفصّل	غير مفصّل	مفصّل	غير مفصّل	مفصّل			
1	1	1	1	1	1	2	القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة	201-1
1	0	1	0	1	0	1	الأثار المالية والمخاطر والفرص الأخرى بسبب تغير المناخ	201-2
3	2	3	2	3	2	5	الالتزامات المحددة لخطة الاستحقاقات وخطط التقاعد الأخرى	201-3
1	2	1	2	1	2	3	المساعدة المالية الواردة من الحكومة	201-4
3	1	3	1	3	1	4	نسب أجر مستوى الدخول القياسي حسب الجنس مقارنة بالحد الأدنى للأجور المحلية	202-1
3	1	3	1	3	1	4	نسبة الإدارة العليا المعيّنين من المجتمع المحلي	202-2
2	1	2	1	2	1	3	استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة	203-1
2	0	2	0	2	0	2	الأثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة	203-2
3	0	3	0	3	0	3	نسبة الانفاق على الموردين المحليين	204-1
2	0	2	0	2	0	2	عمليات تقييم المخاطر المتعلقة بالفساد	205-1
5	0	5	0	5	0	5	التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد	205-2
3	1	3	1	3	1	4	وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة	205-3
2	0	2	0	2	0	2	الإجراءات القانونية حيال السلوك المناهض للمنافسة، ومكافحة الاحتكار وممارسات الاحتكار	206-1
31	9	31	9	31	9	40	درجة التقييم النهائية	13

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

- تم قياس درجة الإفصاح لكل معيار لمحور المؤشرات الاقتصادية وفق مؤشرات (GRI) 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 المؤشرات الاقتصادية لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) لشركة نفط البصرة كما مبين في الجدول ادناه: -

جدول (3) نسبة الإفصاح لكل مؤشر من المؤشرات الاقتصادية خلال السنوات (2018, 2019, 2020) لشركة نفط البصرة

الرقم المرجعي	المؤشرات الاقتصادية	اجمالي متطلبات الإفصاح لكل مؤشر	المتطلبات المفصّل عنها	نسبة الإفصاح لكل مؤشر
201-1	القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة	2	1	50%
201-2	الأثار المالية والمخاطر والفرص الأخرى بسبب تغير المناخ	1	0	0%
201-3	الالتزامات المحددة لخطة الاستحقاقات وخطط التقاعد الأخرى	5	2	40%
201-4	المساعدة المالية الواردة من الحكومة	3	2	67%
202-1	نسب أجر مستوى الدخول القياسي حسب الجنس مقارنة بالحد الأدنى للأجور المحلية	4	1	25%
202-2	نسبة الإدارة العليا المعيّنين من المجتمع المحلي	4	1	25%
203-1	استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة	3	1	33%

0%	0	2	الأثار الاقتصادية غير المباشرة الهامة	203-2
0%	0	3	نسبة الانفاق على الموردين المحليين	204-1
0%	0	2	عمليات تقييم المخاطر المتعلقة بالفساد	205-1
0%	0	5	التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد	205-2
25%	1	4	وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة	205-3
0%	0	2	الإجراءات القانونية حيال السلوك المناهض للمنافسة، ومكافحة الاحتكار وممارسات الاحتكار	206-1
%22.5	9	40	درجة التقييم النهائية	13

المصدر: إعداد الباحثان

من خلال تحليل الجدول (3) اعلاه يلاحظ الباحثان:

- انخفاض نسبة مستوى الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الادارة. حيث بلغ عدد المؤشرات الاقتصادية المفصح عنها في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الادارة والمؤشرة عن طريق القيام بعملية الفحص والقياس الفعلي لمستوى الالتزام بالافصاح للتقارير (9) من مجموع (40) مؤشراً فقط لكل سنة من السنوات الثلاث الخاضعة للفحص مما يؤثر وجود ضعف في مستوى الافصاح عن معلومات محور المؤشرات الاقتصادية.
- هناك تباين في مستوى الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة لمعايير مبادرة التقارير العالمية (GRI) في التقارير المالية السنوية وتقرير مجلس الادارة حيث كان بين (0% - 67%).
- ثبات نسبة الالتزام بالافصاح من سنة لآخرى وعلى مستوى السنوات الثلاث محل الفحص عن هذا المحور مما يؤثر على روتينية الافصاح عن المعلومات المتعلقة بهذا المؤشرات.
- بلغت نسبة التقييم النهائية للافصاح عن بنود المؤشرات الاقتصادية (22.50%) والتي تم احتسابها عن طريق المعادلة ادناه:

نسبة الافصاح على وفق مؤشرات (GRI) على مستوى المحور	=	مجموع المتطلبات المفصح عنها	100% ×	إجمالي المتطلبات المطلوب الافصاح عنها
نسبة الافصاح على وفق مؤشرات (GRI) على مستوى المحور	=	9	100% ×	40

- يلاحظ الباحثان إن نسبة الالتزام بالافصاح عن المؤشرات الاقتصادية قد بلغت (22.5%) وهي نسبة منخفضة جداً للافصاح عن محور مهم وأساسي وهو محور المؤشرات الاقتصادية مما يؤثر عدم شفافية الافصاح عن الاستدامة والذي جرى التأكيد عليه في المعياران (IFRS S1, S2) الصادران حديثاً من مجلس معايير الاستدامة الدولية وكذلك معايير (GRI).  
ومما تقدم يمكن للباحثان اثبات فرضية البحث الاولى والتي مفادها يمكن قياس مستوى الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة لقطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) في شركة نفط البصرة.

#### 4-2 ثانياً- إجراءات تدقيق مقترحة لتدقيق الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة في قطاع النفط والغاز:

بناءً على الإطار النظري للبحث وبعد أن جرت عملية فحص والتحقق من مستوى الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية للشركة (عينة البحث)، قام الباحثان بأعداد برنامج تدقيق مقترح للتحقق من سلامة ودقة المعلومات المفصح عنها ويبين أهم الاجراءات الخاصة في التحقق عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة لقطاع النفط والغاز على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI)، وأدناه تفصيل هذا البرنامج:

### أهداف برنامج التدقيق

- تقييم وتأكيد صحة وموثوقية المعلومات الواردة في تقارير الاستدامة وإنها تعكس بشكل صحيح ودقيق الاداء الاقتصادي للمنظمة العاملة في قطاع النفط والغاز وبالتالي تقديم ضمان معقول عن دقة وموثوقية تلك التقارير .
  - رفد المدققين ببرنامج تدقيق مقترح على وفق معايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) لقطاع النفط والغاز .
- اجراءات التدقيق المقترحة:** يوضح الباحثان فيما ياتي الاجراءات التي تمثل الحد الادنى الذي يتضمنه برنامج تدقيق الافصاحات التي يحويها تقرير الاستدامة، وقد اعتمد الباحثان في اعداد البرنامج على ماجاء في الجانب النظري والمعايير الدولية للتدقيق والمعايير والمؤشرات الاقتصادية للمبادرة العالمية للتقارير (GRI) 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:
- اولاً- اجراءات التدقيق العامة:**

- 1- اجراء تحليل للبيئة الخارجية واستيعاب الاتجاهات والقضايا الاقتصادية والاجتماعية ذات العلاقة وفهم طبيعة اعمال المنظمة.
- 2- تقويم مدى ملائمة معايير اعداد التقارير المستخدمة ومدى ثبات تطبيقها وعمليات الافصاح ذات العلاقة بشأن معلومات الاستدامة، ويشمل ذلك تقويم معقولية تقديرات الادارة.
- 3- فهم اجراءات اعداد التقرير الخاص بمعلومات الاستدامة بما في ذلك الحصول على فهم عام لإجراءات الرقابة الداخلية ذات العلاقة بعملية التدقيق.
- 4- تحديد مجالات معلومات الاستدامة ذات المخاطر العالية المتمثلة بالمعلومات المضللة او غير المتوازنة او الاخطاء المادية سواء كانت ناتجة عن الاحتيال او الخطأ.
- 5- اجراء عمليات تحليلية للبيانات والتوجهات الواردة في المعلومات المقدمة لدمجها على مستوى المنظمة.
- 6- تقويم مدى توافق معلومات الاستدامة مع المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة والتي لاتقع في نطاق عملية التدقيق الخاصة بها.
- 7- تقويم عملية عرض وهيكل ومحتوى المعلومات الخاصة بالاستدامة.
- 8- التأكد ما إذا كانت معلومات الاستدامة بشكل عام بما فيها عمليات الافصاح تعكس الهدف الخاص بمعايير التقرير.

### ثانياً - اجراءات تدقيق الافصاح عن المؤشرات الاقتصادية:

- 1- اجراءات تدقيق الافصاح عن الأداء الاقتصادي
  - أ- القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة
  - التحقق من احتساب القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة والموزعة على أساس الاستحقاق، بما في ذلك المكونات الأساسية للعمليات العالمية للمنظمة وكما في ادناه:
    1. القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة: الإيرادات.
    2. القيمة الاقتصادية الموزعة: تكاليف التشغيل، وأجور وحوافز الموظفين، والمدفوعات لمقدمي رأس المال، والمدفوعات إلى الحكومة مصنفة حسب الدولة، والاستثمارات المجتمعية.
    3. القيمة الاقتصادية المحتجة: "القيمة الاقتصادية المباشرة المنتجة" بعد طرح "القيمة الاقتصادية الموزعة".
- ب- الآثار المالية والمخاطر والفرص الأخرى الناجمة عن تغير المناخ

- التحقق من الإفصاح عن المخاطر والفرص التي يفرضها تغير المناخ والتي قد تؤدي إلى إحداث تغييرات جوهرية في العمليات أو الإيرادات أو النفقات وتصنيفها إلى مادية أو تنظيمية أو غير ذلك.
  - التأكد من الآثار المالية للمخاطر أو الفرص
  - التحقق من الأساليب المستخدمة لإدارة المخاطر أو الفرص.
  - التحقق من تكاليف الإجراءات المتخذة لإدارة المخاطر أو الفرص.
  - ج- الالتزامات المحددة لخطة الاستحقاقات وخطط التقاعد الأخرى
  - التحقق من صحة احتساب القيمة التقديرية للالتزامات والاستحقاقات التقاعدية.
  - التحقق من الاستراتيجية المعتمدة لتغطية الالتزامات التقاعدية والجدول الزمني الذي يأمل تحقيق التغطية الكاملة خلاله.
  - التأكد من الإفصاح عن نسبة الراتب التي ساهم بها الموظف أو صاحب العمل والتحقق من دقة احتساب مبالغ الالتزامات التقاعدية.
  - د- المساعدة المالية المتلقاة من الحكومة
  - التحقق من دقة إجمالي القيمة النقدية للمساعدة المالية (الاعفاءات الضريبية، الاعانات، المنح، المكافآت، الحوافز المالية،... الخ) التي تلقتها المنظمة من أي حكومة والتحقق من وجودها وتسجيلها في السجلات خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
- 2- إجراءات تدقيق الإفصاح عن التواجد في السوق
- أ- نسبة الأجر الأساسي للمستوى المبتدئ حسب الجنس مقارنةً بالحد الأدنى المحلي للأجور
  - التأكد من قيام المنظمة بالإفصاح عن الحد الأدنى للأجور ونسبة ذلك الحد إلى إجمالي الأجور، مُصنفةً حسب نوع الجنس في المواقع الهامة للتشغيل.
  - التحقق من قيام المنظمة بوصف الإجراءات المتخذة لتحديد ما إذا كان العاملين الآخرين (باستثناء الموظفين) الذين يؤدون أنشطة المنظمة يتقاضون أجرًا أعلى من الحد الأدنى للأجور.
  - التحقق من قيام المنظمة بإعطاء تعريف واضح لمصطلح "مواقع التشغيل المهمة".
  - ب- نسبة كبار الموظفين الإداريين المعيّنين والذين ينتمون إلى المجتمعات المحلية
  - التأكد من قيام المنظمة بالإفصاح عن النسبة المئوية من كبار الموظفين الإداريين في المواقع الهامة للتشغيل الذين يتم توظيفهم من المجتمع المحلي.
  - التحقق من قيام المنظمة بإعطاء تعريف واضح لمصطلح "الإدارة العليا" (المعينة من المجتمع المحلي) ومصطلح "محلي" (المجتمع المحيط بالعمليات) ومصطلح "مواقع التشغيل المهمة"
- 3- إجراءات تدقيق الإفصاح عن التأثيرات الاقتصادية غير المباشرة
- أ- استثمارات البنية التحتية والخدمات المدعومة
  - التحقق من حجم وتكلفة ومدة كل استثمار مهم في البنية التحتية أو خدمة مدعومة.
  - 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.



ب- التأثيرات الاقتصادية غير المباشرة الهامة

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

4- إجراءات تدقيق الإفصاح عن ممارسات الشراء

أ- نسبة الإنفاق على الموردين المحليين

- التحقق من صحة النسبة المئوية من ميزانية المشتريات التي تُنفق على الموردين المحليين المستخدمة في المواقع المهمة للتشغيل وحساب النسب المئوية على أساس الفواتير أو الالتزامات التي تعهدت بها خلال الفترة المشمولة بالتقرير.

5- إجراءات تدقيق الإفصاح عن مكافحة الفساد

أ- العمليات التي تم تقييمها من ناحية المخاطر المتعلقة بالفساد

- التحقق من دقة العدد الإجمالي والنسبة المئوية للعمليات التي تم تقييمها من ناحية المخاطر المتعلقة بالفساد.

- تقييم المخاطر الكبيرة المرتبطة بالفساد التي تم تحديدها.

ب- التواصل والتدريب بشأن سياسات وإجراءات مكافحة الفساد

- التحقق من العدد الإجمالي والنسبة المئوية لأعضاء مجلس الإدارة الذين تم إبلاغهم بسياسات وإجراءات مكافحة الفساد الخاصة بالمنظمة، مصنّفين حسب المنطقة.

- التحقق من العدد الإجمالي والنسبة المئوية للموظفين الذين تم إبلاغهم بسياسات وإجراءات مكافحة الفساد الخاصة بالمنظمة، مصنّفين حسب فئة الموظف والمنطقة.

- التحقق من العدد الإجمالي والنسبة المئوية لشركاء العمل الذين تم إبلاغهم بسياسات وإجراءات مكافحة الفساد الخاصة بالمنظمة، مصنّفين حسب نوع شريك العمل والمنطقة.

- التأكد من العدد الإجمالي والنسبة المئوية لأعضاء هيئة الإدارة الذين تلقوا تدريباً على مكافحة الفساد، مصنّفين حسب المنطقة.

- التأكد من العدد الإجمالي والنسبة المئوية للموظفين الذين تلقوا تدريباً على مكافحة الفساد، مصنّفين حسب فئة الموظف والمنطقة.

ج- وقائع الفساد المؤكدة والإجراءات المتخذة

- التحقق من العدد الإجمالي لوقائع الفساد المؤكدة وطبيعتها

- التحقق من العدد الإجمالي للحالات المؤكدة التي تم فيها فصل الموظفين أو تأديبهم بسبب الفساد

- التحقق من العدد الإجمالي للحوادث المؤكدة التي تم فيها إنهاء العقود مع شركاء العمل أو عدم تجديدها بسبب انتهاكات متعلقة بالفساد

- الاطلاع على القضايا القانونية العامة المتعلقة بالفساد المرفوعة ضد المنظمة أو موظفيها خلال الفترة المشمولة بالتقرير ونتائج هذه القضايا.

6- إجراءات تدقيق الإفصاح عن السلوك المناهض للمنافسة

أ- الإجراءات القانونية حيال السلوك المناهض للمنافسة، ومكافحة الاحتكار وممارسات الاحتكار

- التحقق من عدد الإجراءات القانونية المتعلقة أو المكتملة خلال الفترة المشمولة بالتقرير فيما يتعلق بالسلوك المناهض للمنافسة وانتهاكات تشريعات مكافحة ممارسات الاحتكار.
  - التأكد من النتائج الرئيسية للإجراءات القانونية المكتملة، بما في ذلك أي قرارات أو أحكام.
- ومما تقدم يمكن للباحثان اثبات فرضية البحث الثانية والتي مفادها يؤثر تطبيق الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة لقطاع النفط والغاز وفقاً لمعايير المبادرة العالمية للتقارير (GRI) على اجراءات التدقيق من خلال انموذج مقترح لتلك الإجراءات.

### المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً: الاستنتاجات

- 1- صعوبة الإفصاح عن الاستدامة ضمن القوائم المالية التقليدية لأنها تعد وفق المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتقارير مجلس الادارة لأنها لا تلبى 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 المعايير الاقتصادية للمبادرة العالمية للتقارير (GRI) وبنسبة (22.50%) بالإضافة الى التباين في مستوى الإفصاح عن المؤشرات الاقتصادية لتقارير الاستدامة على وفق معايير (GRI).
- 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 مبادرة التقارير العالمية (GRI) بصورة خاصة يتم الاسترشاد بها من قبل المدققين بغرض تحقيق عملية فحص فاعلة وكفوءة وبما يخدم اصحاب المصلحة.

#### ثانياً: التوصيات

- 1- تنمية مهارات المدققين والمحاسبين وتوسيع مجال عملهم والعمل على اعداد وتهيئة 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- ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتضمين متطلبات اعداد البيانات المالية السنوية نموذج للإفصاح عن تقرير الاستدامة في ضوء مبادرة التقارير العالمية (GRI) لتحقيق مبدأ الإلزام 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) عن طريق تنبني الشركات استراتيجية تطبيق الإفصاح عن الاستدامة من خلال اعداد تقارير الاستدامة المتخصصة.
- 4- ضرورة 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)، والقوانين والتعليمات ذات العلاقة.



## المصادر العربية:

- 1- Al Dulamy, D. A. A. A., & Al Dulamy, J. A. A. A. (2023). وانعكاسها على الابلاغ عن الاستدامة-دراسة تطبيقية. 442-454. Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS), 18(64).
- 2- ابراهيم، افاق ذنون. (2016) نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار-دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير في المحاسبة. جامعة المنصورة، كلية التجارة.
- 3- صالح، ماهر عبد السادة، ثجيل، علي محمد ومحمد، محمود إسماعيل. (2021). الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها في تحقيق اهداف التنمية المستدامة:(بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الغذائية-معمل البان الديوانية). مجلة دراسات محاسبية ومالية 16(55) , 201-220.
- 4- عباس، اسامة طارق، والدباس، وفاء. (2020). دور مراقب الحسابات في قياس مؤشرات الاداء الاجتماعي والبيئي في ظل تطبيق معايير مبادرة التقارير العالمية (GRI):(بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية). مجلة دراسات محاسبية ومالية، 15(51) , 59-76.
- 5- عبدالكريم، احمد يعرف و حمدان، خولة حسين. (2016). انموذج مقترح لتدقيق الشركات النفطية لتحقيق الرقابة البيئية . Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS), and (خاص).
- 6- عبدالكريم، احمد يعرف و حمدان، خولة حسين. (2017). الرقابة البيئية لصناعة النفط الاستخراجية .مجلة دراسات محاسبية ومالية، 12. (38).
- 7- عبدالمنعم، اسامة. العجلوني، احمد طه. (2013). تقارير الاستدامة: التجسيد الحقيقي للحاكمية المؤسسية في الشركات-دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، 5(10)، (153-180)
- 8- عويس، شادي أحمد. (2022). أثر جائحة كوفيد 19 على أساليب الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية في القوائم المالية لدي الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية .مجلة البحوث المالية والتجارية، 23(2) , 380-412.
- 9- محروس، أشرف. (2022). الأنشطة الإنتاجية الريفية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، بالتطبيق على واحة الأحساء بالمملكة العربية السعودية. المجلة الجغرافية العربية، 53(80)، 167-200.
- 10- الملا، اسماء علي. (2021). استخدام مدخل تقييم الاداء الاستراتيجي في تعزيز الإفصاح المتكامل بتقارير الاستدامة-دراسة تطبيقية في بيئة الاعمال الكويتية. مجلة البحوث الإدارية، 39(4) , 59-82.

## FOREIGN REFERENCES

- 1- 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.
- 2- 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.
- 3- 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.
- 4- 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).
- 5- 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.
- 6- Bassen, A., & Kovács, A. M. (2020). Environmental, social and governance key performance indicators from a capital market perspective (pp. 809-820). Springer Fachmedien Wiesbaden.
- 7- Boiral, O., & Heras-Saizarbitoria, I. (2020). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality?. Journal of Cleaner Production, 243, 118596.
- 8- 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.
- 9- 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.
- 10-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.



- 11-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.
- 12-Carini, C., Rocca, L., Veneziani, M., & Teodori, C. (2018). Ex-ante impact assessment of sustainability information–the directive 2014/95. *Sustainability*, 10(2), 560.
- 13-Chen, J., & Talha, M. (2021). Audit data analysis and application based on correlation analysis algorithm. *Computational and Mathematical Methods in Medicine*, 2021, 1-11.
- 14-Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2018). The frontstage and backstage of corporate sustainability reporting: Evidence from the Arctic National Wildlife Refuge Bill. *Journal of Business Ethics*, 152, 865-886.
- 15-Chuang, S. P., & Huang, S. J. (2018). The effect of environmental corporate social responsibility on environmental performance and business competitiveness: The mediation of green information technology capital. *Journal of business ethics*, 150, 991-1009.
- 16-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.
- 17-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).
- 18-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.
- 19-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.
- 20-Ezejiolor, 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).
- 21-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 state-owned enterprise. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 556-579.
- 22-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.
- 23-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.
- 24-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.
- 25-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.
- 26-Haninun, H., Lindrianasari, L., & Denziana, A. (2018). The effect of environmental performance and disclosure on financial performance. *International Journal of Trade and Global Markets*, 11(1-2), 138-148.
- 27-Hossain, M., Islam, M. T., Momin, M. A., Nahar, S., & Alam, M. S. (2022). Understanding communication of sustainability reporting: Application of symbolic convergence theory (SCT). In *Business and the Ethical Implications of Technology* (pp. 257-280). Cham: Springer Nature Switzerland.
- 28-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.
- 29-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.
- 30-Khaled, R., Ali, H., & Mohamed, E. K. (2021). The Sustainable Development Goals and corporate sustainability performance: Mapping, extent and determinants. *Journal of Cleaner Production*, 311, 127599.
- 31-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.



- 32-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.
- 33-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.
- 34-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.
- 35-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)*.
- 36-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.
- 37-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.
- 38-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.
- 39-Rezaee, Z., Tsui, J., Cheng, P., & Zhou, G. (2019). Business sustainability in Asia: Compliance, performance, and integrated reporting and assurance. John Wiley & Sons.
- 40-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.
- 41-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.
- 42-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.
- 43-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.
- 44-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.
- 45-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.
- 46-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.
- 47-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.
- 48-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.
- 49-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.
- 50-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.
- 51-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.
- 52-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.



- 53-Wachira, M. M., Berndt, T., & Romero, C. M. (2020). The adoption of international sustainability and integrated reporting guidelines within a mandatory reporting framework: Lessons from South Africa. *Social Responsibility Journal*, 16(5), 613-629.
- 54-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.
- 55-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.
- 56-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.
- 57-Yaldo, I. S. Y. (2015). *An Ontology for Sustainability Reporting Based on Global Reporting Initiative (GRI) G4* (Doctoral dissertation, Curtin University).