

اعتماد المدقق الخارجي ثنائية الأهمية النسبية لتعزيز متطلبات الاستدامة دراسة استطلاعية

Accreditation of the external auditor has a dual relative importance for enhancing sustainability requirements Exploratory study

ام د سلوان حافظ حميد ام د خالد صباح م د حليم اسماعيل شنه ام د احمد حافظ حميد
Ahmed Hafadh Hameed Halim Ismail Shana Khaled Sabah Salowan Hafadh Hameed
dr_ahmed_al@uomustansiriyah.edu.iq Haleem_i_sh2008@umustansiriyah.edu.iq,
khalidsabah83@uomustansiriyah.edu.iq, Drsalowan_altaey@Uomustansiriyah.edu.iq
كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية
الكلمات المفتاحية: الافصاح المالي، الاستدامة المالية

Keywords: Financial Disclosure, sustainability Financial.

المستخلص

يهدف البحث الى التعرف على الاتجاه الحديث للأهمية النسبية والذي يعرف Double Materiality وكيف اهتمت المنظمات الدولية الراعية لمهنة المحاسبة والتدقيق بهذا الاتجاه الحديث الذي يركز على التأثيرات المادية للوحدة الاقتصادية على البيئة والمجتمع واصحاب المصلحة التي تشكل ابعاد الاستدامة، ولتحقيق اهداف البحث اعتمد الباحثون الاستبانة التي وزعت على عينة من الاكاديميين ومراقبي الحسابات بلغ عددهم 152، وتتكون الاستبانة من قسمين، القسم الاول معلومات عن ديموغرافية العينة والقسم الثاني يتكون من ثلاثة محاور، المحور الاول عن ثنائية الأهمية النسبية واستخدامها. والمحور الثاني افصاح المدقق عن رأيه المهني باعتماد ثنائية الأهمية النسبية يعكس عدالة الافصاح للقوائم المالية والمحور الاخير يطبق المدقق ثنائية الأهمية النسبية بشكل يحقق التوافق مع المعايير والاصدارات الدولية لتعزيز الاستدامة ومن اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها ان ثنائية الأهمية النسبية Double Materiality اعتمادها يعزز عدالة الافصاح للقوائم المالية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية لكونها تأخذ ابعاد واتجاهات البيئة والاجتماعية والحوكمة واعتمادها يعزز دور المدقق في الافصاح عن رأيه بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية والتزام الوحدة الاقتصادية بمتطلبات الاستدامة.

Abstract

The research aims to identify the modern trend of relative importance, which is known as Double Materiality, and how international organizations sponsoring the accounting and auditing profession have taken care of this modern trend ,which focuses on the material effects of the economic unit on the environment ,society and stakeholders that constitute the dimensions of sustainability .to achieve the research objectives ,the researchers adopted a questionnaire that was distributed to a sample of academics and auditors numbering 152. the questionnaire consists of two sections , the first section information about the demographics of the sample and the second section consists of three axes, the first axis on the duality of relative importance and its use. The second axis is the disclosure of the auditor's professional opinion by adopting One of the most

important conclusions reached is that the Dual of the relative importance of Double Materiality, its adoption enhances the fairness of disclosure of financial statements prepared by the economic unit because it takes the dimensions and trends of the environment, social and governance, and its adoption enhances the role of the auditor in expressing his opinion of compliance with international auditing standards and the economic unit's commitment to sustainability requirements

المقدمة

يشهد العالم اليوم تغيرات مناخية ناتجة عن الانشطة والاعمال التي اثرت على الجوانب البيئية والاجتماعية والاقتصادية سلباً، الامر الذي يشكل تحدياً عالمياً على مختلف المهن والاعمال ومنها مهنة المحاسبة والتدقيق مما دفع المنظمات المهنية الى الاستجابة الى مخاطر التغيرات المناخية والى اهتمام وضغط اصحاب المصلحة المتزايد في الحاجة الى الحصول على معلومات عن نشاط الوحدة الاقتصادية وتأثيراتها على البيئة والمجتمع واستجابة الوحدات الاقتصادية من خلال اعتمادها تقارير الاستدامة التي تشمل على جزء منها معلومات تتعلق بالتغيرات المناخية او الجوانب الاجتماعية والبيئة او متطلبات الحوكمة، وان توسع الوحدات الاقتصادية في اعداد تقارير الاستدامة، ظهر جدل حول تحديد الاهمية النسبية التي تركز على التأثيرات المادية الجوهرية او ان يكون هناك اتجاه حديثاً وبشكل واسع يأخذ هذا الاتجاه التأثير المادي للوحدة الاقتصادية على البيئة والمجتمع واصحاب المصلحة ويعرف هذا الاتجاه الموسع Double Materiality، وسيناقش البحث هذا الاتجاه الحديث لمجالات الاستدامة وكيفية اعتماده من قبل المدقق ودور المنظمات المهنية واهتمامها بهذا الاتجاه الحديث بشكل يحقق متطلبات الاستدامة.

اولاً: منهجية البحث:

1- مشكلة البحث: تشكل التوجهات الحديثة في الحفاظ على المناخ وما يواجهه العالم اليوم من متغيرات انعكست على مختلف المهن ومنها التدقيق، وادى ذلك الى اعتماد مفاهيم ومعايير جديدة او تطوير المفاهيم والمعايير المعتمدة بشكل يتوافق مع المتغيرات، ومنها الاهمية النسبية التي يتعدى الاتجاه الحديث لها في معرفة التأثيرات المادية والمكتشفة وغير المصححة على مستخدمي القوائم المالية، انما يأخذ اتجاه جديد مكملاً في دراسة التأثير المادي للوحدات الاقتصادية على البيئة والمجتمع واصحاب المصلحة، لذا يمكن طرح المشكلة من خلال التساؤلات الآتية:

1- هل يدرك المدقق الاتجاه الحديث للأهمية النسبية المتمثلة ثنائية الاهمية النسبية Double Materiality وكيفية استخدامها.

2- هل يفصح المدقق عن رأيه المهني باعتماد ثنائية الاهمية النسبية يعكس عدالة الافصاح للقوائم المالية

3- هل يعتمد المدقق تطبيق ثنائية الاهمية النسبية بشكل يعزز متطلبات الاستدامة.

2- اهداف البحث: يهدف البحث إلى الآتي:

1. التعرف على ثنائية الاهمية النسبية ومدى معرفة عينة البحث بهذا الاتجاه الحديث.

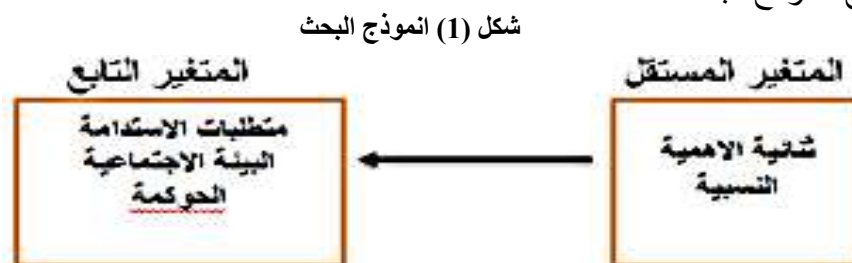
2. التعرف على الجهات الدولية التي تبنت ثنائية الاهمية النسبية.

3. التعرف على اثر ثنائية الاهمية النسبية وانعكاسه على رأي المدقق.

4. التعرف على اثر ثنائية الاهمية في تعزيز متطلبات الاستدامة.

3- فرضيات البحث: ينطلق البحث لأثبت الفرضيات الرئيسة:

1. هل يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوي 0.5 للإدراك المدقق الى ثنائية الاهمية النسبية واستخدامها.
 2. هل يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوي 0.5 افصح المدقق عن رأيه المهني باعتماد ثنائية الاهمية النسبية يعكس عدالة الافصح للقوائم المالية.
 3. هل يوجد اثر ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوي 0,5 يطبق المدقق ثنائية الاهمية النسبية بشكل يحقق التوافق مع المعايير والاصدارات الدولية لتعزيز الاستدامة.
 - 4- أهمية البحث : تتبع أهمية البحث من حادثة الموضوع المتمثل بثنائية الاهمية النسبية والتوجهات العالمية التي اكدت على ذلك، كالاتحاد الاوربي الذي اعتمد الاهمية النسبية المزدوجة في توجيه الخاص بأعداد التقارير غير المالية 2019 والمنتدى الاقتصادي العالمي والمبادرة العالمية لأعداد التقارير على اساس ثنائية الاهمية النسبية Double Materiality واعلنت المجموعة الاستشارية لأعداد التقارير المالية في مسودتها عن الوحدات الاقتصادية الابلاغ عن المسائل ذات العلاقة بالاستدامة على اساس ثنائية الاهمية النسبية، وهذا ينعكس على أهمية الدور الخاص للمدقق في تبني واعتماد هذا الاتجاه الحديث.
 - 5- منهج البحث: اعتمد الباحثون المنهج الوصفي التحليلي القائم على وصف الظاهرة وتحليلها من خلال الاعتماد على المقالات ذات العلاقة بالموضوع فضلا على اعتماد اراء الاكاديميين ومراقبي الحسابات للحصول على المعلومات فيما يخص ثنائية الاهمية النسبية واستخدامها ومدى معرفة عينة البحث بها وكيفية اعتمادها لغرض تحقيق متطلبات الاستدامة.
 - 6- حدود البحث: تشمل حدود البحث الحدود المكانية: الاكاديميين من تخصص محاسبة وتدقيق ومراقبي الحسابات. الحدود الزمانية: شملت الحدود الزمانية الاكاديميين من تخصص محاسبة وتدقيق للعام الدراسي 2022-2023 ومراقبي الحسابات وفق نشرة مراقبي الحسابات المجازين لعام 2023 الصادرة عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.
 - الحدود الموضوعية : اعتمد الباحثون مصطلح ثنائية الاهمية النسبية الذي يدل على Double Materiality. فضلا الى ذلك اعتمد مصطلح مدقق ضمن الجانب النظري والعملي من البحث .
 - 7- انموذج البحث:
- الشكل (1) يوضح انموذج البحث



ثانيا : ثنائية الأهمية النسبية: قبل الدخول في مقدمة ثنائية الاهمية النسبية لابد من تعريف الاهمية النسبية التي وردت تعاريف متعددة، حيث عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الاهمية النسبية بانها حجم الحذف او التحريف في البيانات المالية والذي من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة ان يكون قرار المستفيد من البيانات قد تأثر نتيجة لذلك الحذف او التحريف (Taylor & Gtezon,1999,473), والتعريف الذي اورده لجنة معايير التدقيق الدولية في معايير التدقيق 320

بان الاهمية النسبية ما هي الا اطار لأعداد او عرض البيانات المالية في ضوء الشروط التالية (الهيئة السعودية للمراجعين المحاسبين، 2023، 469)

- تعد المعلومات مادية (هامة) اذ كان حذفها او تحريفها يؤثر في القرارات التي يتخذها مستخدم القوائم المالية

- حجم الضرر او الخطأ وظروف حذفه او انحرافه

كذلك ورد تعريف اخر للأهمية النسبية اي معلومات غير صحيحة او كاذبة اذا عرفها الشخص المعقول من شأنها ان تؤثر على اتخاذ القرار (Arens & Loebbecke, 2017, 71) من التعاريف اعلاه يتضح لنا ان الاهمية النسبية تؤكد على الجوانب المادية والاختفاء والتحريفات الجوهرية المهمة او الجسمانية التي يستوجب الانتباه اليها بالأخص ان الذي اعدها معرض الى الخطأ، وهذا يتوجب انتباه الى طبيعة العنصر والقيمة المادية التي يشكل اساس في تقدير الأهمية النسبية من قبل المدقق من العلاقة بين الاهمية النسبية وجوده المعلومات بالأخص المعلومات التي تثير جدلا في حالة ورودها في القوائم المالية مع تحديد العناصر او البنود او الاحداث المالية المهمة وغير المهمة، لتمكين المدقق من التركيز والانتباه اليها لكونها تضمنت مخاطر (الليلة، العلي، 2007، 29). ان مفهوم ثنائية الاهمية النسبية يأخذ اتجاهات جديدة حيث لا يركز فقط على العلاقة بين الوحدة الاقتصادية التي تعد القوائم المالية والمستثمر وانما يأخذ اتجاهها وبعدا جديدا يتمثل التأثيرات المادية للوحدة الاقتصادية على البيئة والمجتمع واصحاب المصلحة (European Union, 2019, 20) وبذلك يبرز اتجاه او مفهوم حديث الى الأهمية النسبية The Double – Materiality والذي شكل خطوه الى الامام من حيث دراسة التأثيرات للوحدة الاقتصادية ماديا في الجوانب البيئة والاجتماعي والحوكمة التي تشكل ابعاد الاستدامة ومدى الحاجة الى افصاح مالي مستدام لذا اشار EU في توجيه الخاص بأعداد التقارير غير المالية "المطلوب من الوحدة الاقتصادية الافصاح عن المعلومات عن الامور البيئية والاجتماعية والعاملين واحترام حقوق الانسان والايضاح عن حالات السرقة والفساد كونها معلومات ضرورية لفهم تطور اداء الوحدة الاقتصادية وموقعها وتأثير نشاطاتها (Katz, D., and L. McIntosh. 2021, 7). في حين تشير المبادرة العالمية لأعداد التقارير تعريفها الثنائية الأهمية النسبية الى ان تعطي الوحدات الاقتصادية الأولوية والأهمية الى المواضيع ذات العلاقة والاثار المهمة ولها تأثير مادي على الاقتصاد والبيئة والناس متضمنا بذلك الاثار على حقوق الانسان (Adams & Wang, Y, &, 2020, 1) وبالرجوع الى The European

Financial Reporting Advisory Group حيث اوضحت ان ثنائيه الاهمية النسبية التي تأخذ Financial materiality and impact materially where impact materially involves (Avi, M. S, 2023, 8) ويرتبط ذلك بقضايا الاستدامة من حيث تأثير المادي للوحدة الاقتصادية في الافصاح عن عملياتها التي لها تأثير مادي مستندا الى خطورة العمليات والامكانية الفعلية ذات التأثير السلبي على البيئة والمجتمع مع ماذا تتطلب توفير مقاييس او مجالات لأغراض معالجته تلك الحالات التي لا بد من النظر لها وتحديدها بقوة، ومن هذا الاتجاه فقد ثبت فرقة العمل المعينة بالا فصحاحات المالية المتعلقة بالمناخ Task force on climate- related financial disclosures التابعة الى financial stability boards معيارا للأهمية النسبية يتوافق مع كيفية اعداد الوحدة الاقتصادية قوائمها وملائمتها المالية من خلال الورقة الاستشارية التي قدمتها فيما يتعلق بتقارير الاستدامة وقد اوصت (International Financial reporting standards foundation (IFRSE الى ان يتوافق معيار الأهمية النسبية مع نهج مجلس معايير المحاسبية الدولية (Chiu, I. H. 2022, 20) في حين لم يعتمد Double materiality من قبل كلا من الكونجرس الامريكي وهيئة الاوراق المالية

(katzarel mcIntosh 2020,2) وبناء على الاصوات وطلبات الناشطين والمستثمرين اصدرت هيئته الاوراق المالية مقترح يتطلب من الوحدة الاقتصادية المسجلة الافصاح عما اذا كان من المحتمل بشكل معقول ان يكون لأي خطر متعلق بالمناخ له تأثير مادي يتم الافصاح عنه في البيانات المالية الموحدة سواء كانت تأثير في المدى القصير او المتوسط او الطويل وهذا يتفق مع اتجاه Double Materiality لان هذا المقترح يتوقف وقف مع حده اراء كلا من Supreme Court و Securities and Exchange Commission وفق الاتجاه الحديث للأهمية النسبية يأخذ الاعتبارات المتمثلة بالعوامل الكمية والنوعية، ان تكون حقائق محدودة وخاصة ذات علاقة بأحداث مستقلة، وهذا يتطلب التقييم الاحتمالي الى وقوع الحدث وحجم المحتمل او اهمية بالنسبة الى الوحدة الاقتصادية (SEC,2022,5)، وبهذا فان عند النظر الى Double Materiality فيما يتعلق بالمناخ لغرض الاستدامة ان ((التحولات والمخاطر المالية المزمنة تعتبر جوهرية وذات تأثير مادي جوهرية حيثما كانت هذه التحولات ضمن موازنة احتمالية واحتمال حدوثها اقل ولكن تأثيره سيكون متوقع)). ومن ذلك يتضح ان اعتماد وعرض Double materiality وقت محدده SEC استخدام اختبار bright line لثلاث مصفوفات عند الافصاح عن البيانات المالية اولها مصفوفة مقياس التأثير المالي وثانيها مصفوفة الاتفاق والاختيرة مصفوفة التقديرات والافتراضات وفق ذلك يتطلب الاقتراح من قبل SEC لأغراض الاستدامة ان يكون الافصاح في البيانات المالية المدققة بحيث تشمل مقياس التأثير واحداث الطقس القاسية والظروف الطبيعية الاخرى وانشطة المعاملات، المخاطر المتعلقة بالمناخ على ان يكون ضمن الاثر الاجمالي لهذه الامور اقل من 1% من اجمالي التمويل المالي للنسبة المالية ذات العلاقة، وتطبق النسبة أعلاه على مقياس ذات العلاقة بالإففاق للعناصر أعلاه (Tumer and Weirich, 2023,35).

ثالثاً: دور المنظمات المهنية في تعزيز Double Materiality: اما فيما يتعلق باتجاهات المنظمات المهنية ودورها في الافصاح عن القضايا ذات العلاقة بالمناخ وموقف التدقيق من ذلك حيث يتطلب الاقتراح ذلك ضماناً محدوداً بشأن الكشف عن الغازات الدفيئة (GHG) في البداية ثم الانتقال الى ضمان معقول (عند مستوى عال) بشأن عمليات الكشف عن الغازات الدفيئة، ولا يتطلب الاقتراح ضماناً يتم توفيره من قبل المحاسب القانوني حاملي شهادة (CPA)، في حالة اذا طلب قبل ابداء الراي فيما يتعلق اداء (GHG) او غيرها من (ESG) ويجب على المحاسبين القانونيين تحديد من الامور الاخرى امتلاكهم المهارات والاستقلالية لأجراء المهمة فضلاً عن الالتزام بمعايير التدقيق التي يجب اتباعها، ومعايير يتم تحديدها بشكل يضمن ان جميع الافصاحات المطلوبة قد تم تضمينها مع تقييم الرقابة الداخلية للعمليات (Baumüller, J., & Sopp, 2022,5). ويتطلب من المدقق تقييم الرقابة الداخلية فيما يخص الجهة التي اصدرت القوائم المالية ولكن دون الحاجة الى ان يكون هنالك تقدير مصادقة عن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يخص عمليات الكشف عن الغازات الدفيئة، ومع ذلك الى الحد الذي يتم فيه تضمين الضوابط التي تعلق ESG في البيانات المالية، وفي هذه الحالة يجب على المدقق ان يأخذ بنظر الاعتبار احتمالية عدم كفاية الضوابط الرقابية التي تقلل من احتمالية المخاطر والافصاح عن الامور الجوهرية الخاصة ESG، ويعتمد اطار COSO 2013 نطاق واسع في تقييم الضوابط الرقابية، علماً ان هذا الاطار لا يأخذ بنظر الاعتبار احتمالية عدم كفاية الافصاحات البيئية والاجتماعية لذا فقد اصدرت COSO اصدارها التوجيه Achieving Effective Internal control over Sustainability Reporting (ICSR) وضمن هذا التوجيه التكميلي ثم الاعتماد على المبادئ 17 التي وردت في اطار COSO 2013 فضلاً الى التركيز على متطلبات الاستدامة بشكل يساعد ويدعم تقارير الاستدامة والافصاح واتخاذ القرار. ويوضح Lucia Wind الرئيسي التنفيذي الى COSO ان

تقارير اعمال الاستدامة ما زالت خاضعة للتطور والابتكار ونتيجة لذلك ستكون هنالك عملية تحسين مستمرة بما في ذلك الضوابط والقدرات الداخلية والضمانات ذات الصلة (Almashhadani, M., & Almashhadani, H. A, 2023,13). وبهذا فإن الاصدار التوجيهي يؤكد على الاثار الجوهرية والمادية وكيفية تقييم الرقابة الداخلية والافصاح عن متطلبات انشطة اعمال الاستدامة واعداد التقارير التي يمكن تحقيق مجموعة من المنافع كموائمة حيث اهداف الموظفين في الوحدة الاقتصادية واصحاب المصلحة الى تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الامثال ودعم العمليات، اتخاذ القرار من قبل الادارة واصحاب المصلحة بشكل افضل، تعزيز فهم المخاطر والقدرة على تخفيفها زيادة كفاءة السوق بشكل عام وخفض التكاليف الخاصة براس المال كل ذلك يساعد الوحدة الاقتصادية ان تقوم للمؤمنه ما بين اعمالها المستدامة واهدافها الاستراتيجية وتركيز على القضايا التي تسهم في الحفاظ على القيمة الوحدة الاقتصادية (Alsayegh, M. F., Ditta, A., Mahmood, Z., & Kouser, R,2023,25) في حين Investment Company Institute فيما يخص الافصاح وكيفية تحديد الاهمية النسبية وفق ما اقترحه SEC حيث اوضح يجب الا تتضمن اي قاعدة نهائية نسبة محددة كميا للاهمية النسبية انما يتطلب من الوحدات الاقتصادية استخدام حد كمي Percentage of total مثل نسبة مئوية من اجمالي الانبعاثات على سبيل المال 25%، 50% وغير ذلك عند تقييم الاهمية النسبية للانبعاثات على مستوى المجالات الثلاثة البيئية والاجتماعية والحوكمة مع تحديد الالتزامات المؤكدة وتعلق National Association of State Board of Accounting (NASBA) ان نسبة الافصاح 1% تشكل نسبة منخفضة وغير متوافقة مع ارشادات الاخرى التي وضعتها SEC، وان معلومات الافصاح ذات العلاقة بالمناخ تشكل اهمية نسبية لذا يتطلب عدم التقيد بنسبة محددة ويوصي NASBA ان تكون النسبة 5% بدلا من النسبة اعلاه، وبشكل يتوافق مع الارشادات الاخرى التي طرحتها SEC، وتشير رسالة من الرئيس التنفيذي Financial Accounting Foundation في عام 2021 موجهة الى SEC ان معايير المحاسبة المالية تنبثق من عملية شاملة وشفافة لكنها مستقلة بالرغم من ضغط شبه مستمر لتكييف معايير المحاسبة لخدمة احد اهداف محددة، فانه يمكن انشاء هيئه خاصه لوضع معايير الاستدامة حيث جنبا الى جنب مع FASB، GASB ويمكن المصادقة عليها من قبل طرف ثالث متضمنه بذلك على ما يدل Double Materiality (Aziz, G., Sarwar, S., Waheed, R., & Khan, M. S,2023,5). ويشير مجلس معايير الاستدامة الدولية ISSB ان اول معيارين من معايير الافصاح عن الاستدامة، الاول IFRS S1 المتطلبات العامة للإفصاح عن الاستدامة ذات العلاقة والمعلومات المالية ويهدف المعيار الى مطالبة الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن معلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة والتي تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة واتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد، علما ان الافصاح عن المعلومات حول جميع المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة التي يمكن توقعها بشكل معقول للتأثير على التدفقات النقدية او التحويل او تكلفه راس المال على المدى القصيرة والمتوسطة والطويلة التي تشير اليها مجتمعة باسم المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة والتي يكون من المتوقع لها تأثير معقول على تصورات الوحدة الاقتصادية. اما IFRS S2 الإفصاحات ذات العلاقة بالمناخ وسوف يطبق بعد كانون الثاني 2024 ويهدف المعيار الى مطالبة الوحدة الاقتصادية بالكشف عن معلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والتي تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة لاتخاذ القرار او المتعلقة بتوفير الموارد الوحدة الاقتصادية. وان متطلبات المعيار افصاح الوحدة الاقتصادية معلومات حول مخاطر الفرص المتعلقة بالمناخ التي يمكن توقعها بشكل معقول وتؤثر على التدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية والتمويل وراس

المال سواء على المدى القصير والمتوسط أو الطويل ويشار الى هذه المخاطر ومن معيار المناخ - مخاطر الفرص ذات الصلة والتي من المتوقع ان تؤثر بشكل معقول على تصورات الوحدة الاقتصادية (IFAC,2023,2). ويوضح معيار 3410 عمليات تأكيد حول البيانات الخاصة في الغازات الدفيئة الصادر عن IFAC ان العديد من المنشأة تقيس الانبعاثات من هذه الغازات لأغراض الادارة الداخلية وكما تقوم العديد من المنشأة ايضا بأعداد بيانات خاصة بهذه الغازات كونها جزء من نظام الافصاح التنظيمي أو جزء من برنامج مبادله الانبعاثات أو اطلاق المستثمرين وغيرهم وفق اساس اختياري، وقد يتم نشر الافصاحات الاختبارية على سبيل مثال كوثيقه مستقلة أو ان يتم تضمينها كجزء من تقرير مستقل واسع حول الاستدامة أو في التقرير السنوي للمنشأة ومن ثم يتم اعدادها بهدف دعم الادراج في سجل (الكربون)، وفي عام 2023 تم اصدار ارشادات بعنوان Enhancing Green House Gas استجابة الى التأثيرات المناخية حيث تم تحديد ان هنالك متطلبات الزاميه في ان تفصح الشركات عن معلومات متعلق بالغازات الدقيقة بالشاركة مع اعتماد متطلبات محاسبه الاستدامة، وقد تعاون كلا من IFAC, and World Business Council for Sustainable Development(WBCSD) على اصدار ارشادات تتكون من ثمان خطوات حيث تناولت الخطوة الثانية تحت عنوان Undertake a Risk and Materiality Assessment to Gather الافصاح عن الاستدامة الخاصة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي واعتماد التشريعات ذات العلاقة بالإبلاغ عن المناخ والاستدامة والعمل على تقييم المخاطر وتحديد الاهمية النسبية باعتبارهما ضرورية لانبعاثات الغازات الدفيئة، ويتم تحديد الاهمية النسبية المزدوجة باعتبارهما عدسه Lens مزدوجة للتأثير ومطلوبة على سبيل مثال من قبل European Sustainability Reporting Standards وتحديد الاهمية النسبية والافصاح عن تأثيرات الوحدة الاقتصادية على سبيل المثال (التأثير على الموظفين والعملاء والبيئة) أو تأثير المادي للاهمية النسبية التي تركز على المستثمر ويشار اليها احيانا من الخارج الى الداخل Out Side-Into لضمان فهم المستثمر المخاطر وفرص الاستدامة المتعلقة بالمناخ وذات الصلة بقراراتهم الاستثمارية وتتطلب الافصاح عن البيانات المالية وفق IFRS Sustainability Disclosure Standards ان اعتماد المعايير اعلاه يحدد القضايا التي يجب معالجتها وقياسها وتتبعها عبر مجالات انبعاثات الغازات الدفيئة، المجال الاول الانبعاثات المباشرة الناتجة من الوحدة الاقتصادية والمجال الثاني الانبعاثات غير المباشرة على اساس استهلاك الطاقة المشتراة والمجال الاخير الانبعاثات غير مباشرة الناتج عن الوحدة الاقتصادية التي تؤثر على الاقتصاد بشكل واسع، وهذا يتطلب الافصاح واجراء تقييمات الى المخاطر التي تواجه المناخ وفق المجالات اعلاه، ولكن بالرغم من ان هنالك اختلافات في المتطلبات للأجراء التقييمات بشكل دقيق، ولكن جميع المجالات اعلاه تشكل مخاطر على المناخ وهذا يتطلب الى المتخصصين في مجال الاستدامة والتشخيص المالي في تحديد واجراء التقييمات بشكل مشترك (IFAC,2023,8). ويشير تقرير الامم المتحدة الاصدار الثالث عشر الاختلاف بين النسبة المتوقعة لانبعاثات الغازات الدفيئة في عام 2030 والنسبة التي يجب ان تصل اليها لتجنب اسوأ اثار تغير المناخ ويوضح التقرير ان هناك فرقا ضئيلا في الانبعاثات عام 2030 المتوقعة ومازلنا بعدين عن تحقيق هدف اتفاق باريس المتمثل في الحد من ظاهرة الاحتباس الحراري الى اقل من درجتين مئويتين ويفضل ان يكون عند 1.5 درجة مئوية وتشير السياسات المعمول بها حاليا الى ارتفاع درجة الحرارة بمقدار 2.8 درجة مئوية بحلول نهاية القرن الحالي، وان التعهدات الحالية لن تخفض درجات الحرارة ولكن يتطلب تحول عاجل في استخدام ادوات جديدة في الطاقة تساهم في الحد من انبعاثات غازات الدفيئة بحلول 2030 لحصر ارتفاع درجة الحرارة

في درجتين مؤيتين مع النظر في الاجراءات اللازمة والواجب اتباعها في قطاعات الكهرباء والصناعة والنقل وغيرها (Inger, A,2022,4).

ثالثا: الاطار العملي: سيتم التركيز ضمن هذا الجزء على الاجراءات التي اعتمدها الباحثين لإنجاز الجانب العملي سواء فيما يخص الحصول على البيانات او تحليلها احصائيا وتفسير النتائج التي تم التوصل اليها من اجل تحقيق اهداف البحث، لذا يشمل هذا الجزء:

اداة البحث: تم تصميم الاستبانة بشكل يتناسب مع موضوع البحث واهدافه بالاطلاع على الادبيات ذات العلاقة بموضوع البحث وتكونت الاستبانة من قسمين القسم الاول يتعلق بالمعلومات الديموغرافية لعينة البحث وتشمل (الجنس، العمر، نوع الدراسة. اما القسم الثاني من الاستبانة يتكون من الاسئلة التي التي يراد منها التحقق من فرضيات البحث فضلا الى مدى تحقيق اهدافه .

1- مجتمع وعينة البحث:

مجتمع البحث: يتكون مجتمع البحث من الاكاديميين ومراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق العراقية

عينة البحث: عمل الباحثون على اختيار العينة بطريقة العينة العشوائية من خلال تطبيق معادلة ستيفن ثامسون والموضح في الجدول (1)، وبلغ عدد الاستبانات الموزعة (180) استبانة، اما عدد مستجبي الاستبانة (170) وللأغراض البحث والتحليل تم اعتماد (152)، وتم استبعاد (18) استبانة لعدم الدقة في الاجابة، واستخدمت الطريقة العشوائية في اختيار الافراد الذين يشكلون عينة البحث والجدول (2) يوضح عينة البحث.

جدول (1) معادلة ستيفن ثامسون

N	$N = N \cdot P (1-P) [(N-1) \cdot (q^2 / Z^2)] + P(1-P)$
N	حجم المجتمع
Z	لدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (95.0) وتساوي (1.96)
Q	نسبة الخطأ وتساوي 0.05
P	نسبة توفر الخاصية والمحابة 0.050

جدول (2) يوضح حجم المجتمع والعينة وفق المعادلة اعلاه

حجم العينة	حجم المجتمع	الفقرات
152	215=60+155	دراسات (اكاديميين + مهنيين)

2- الاساليب الاحصائية المستخدمة: الاساليب الاحصائية الوصفية (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتوزيعات التكرارية والنسب المئوية) باعتماد برنامج SPSS للحصول على النتائج، وقد تم وضع معيار للإجابة عن الاسئلة يسترشد به المستجيب عند تعبئة الاجابة، و جدول (3) يوضح ذلك

جدول (3) معيار الاجابة المعتمد

القيمة المتوسطة الحسابي	التفسير
1.00 الى 1.80	غير موافق تماما
1.81-2.60	غير موافق
2.61-3.40	محايد
3.41-4.20	موافق
4.21-5.00	موافق تماما

وقد تم تنظيم الاستبانة وفق مقياس ليكرت ذي الابعاد الخمسة (Likert Five Point Scale) وتم اعطاء اوزان من (1-5) واعتمد المقياس في اختبار فرضيات البحث اما الاجابة على الاستبانة من خلال نماذج، Google forms

3- تحليل النتائج واختبار فرضيات البحث: سيتم اختبار الفرضيات من خلال الاسئلة الخاصة بكل فرضية:

1- معرفة المدقق بثنائية الاهمية النسبية وكيفية استخدامها: تم اختبار الفرضية الاولى بالاعتماد على الاسئلة من 1-10 من القسم الثاني من الاستبانة والتي تتعلق بثنائية الاهمية النسبية وكيفية استخدامها والجدول (4) يوضح استجابات افراد العينة

جدول (4) يوضح استجابات افراد العينة

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	الاهمية النسبية
1	يعتقد المدقق بدور ثنائية الاهمية النسبية في تحديد التحريفات الجوهرية والتحريفات ذات العلاقة بمتطلبات الاستدامة .	4.2237	.50425	29,919	84%
2	ثنائية الاهمية النسبية تساعد المدقق في تحديد طبيعة ونسب الانبعثات الغازات الدفينة الصادرة من الوحدة الاقتصادية .	4.2237	.67301	22,417	84%
3	معرفة المدقق الى الاستخدام المباشر وغير مباشر الى الطاقة .	3.9539	.73090	16.09	79%
4	دراسة سياسة الشركة وتوجيهها في ادارة النفايات والمياه واعادة التدوير.	4.4276	.65713	26,785	89%
5	معرفة اجمالي المبالغ المستثمرة سنويا والتي تشكل عناصر مهمة في البنى التحتية المتعلقة بالمناخ والبيئة وتطوير المنتجات .	4,1974	.67146	21,958	84%
6	معرفة السياسة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية كنسبة عدد الذكور الى عدد الاناث العاملين .	4,1184	.78000	17,678	82%
7	معرفة السياسة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية كنسبة اجور الذكور الى اجور الاناث العاملين .	3.9539	.76770	15.954	80%
8	معرفة السياسة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية من حيث التنوع بين الجنسين نسبة المناصب العليا والدنيا التي يشغلها الذكور الى الاناث .	4.0132	.75456	16.554	80%
9	تساعد الاهمية النسبية على تحديد الالتزام بمتطلبات الحوكمة استقلالية مجلس الادارة والسلطة التنفيذية .	4.4211	.65636	26.69	88%
10	تساعد الاهمية النسبية على تحفيز المديرين التنفيذيين رسميا على الاداء في مجال الاستدامة .	4.4211	.72728	18,960	82%

كانت وجهة نظر الفئة المشاركة في اجابة السؤال (10) تؤثر بدرجة اهمية حيث بلغت نسبة الاجابة 89%، شكلت اعلى نسبة وردت ضمن اجابات كافة اسئلة المجموعة التي تقيس الاهمية النسبية تساعد على تحفيز المديرين التنفيذيين رسميا على الاداء في مجال الاستدامة، وكذلك هناك اتفاق تام بين افراد عينة البحث من خلال الوسط الحسابي 4.4276 يقع ضمن الفترة 4,21- 5,00 والى تجانس في الاجابات ويشير بذلك الانحراف المعياري 65713. ويوضح الجدول (3) ان ادنى وسط حسابي يبلغ 3.9539 الخاص بالسؤال (3) مضمونه معرفة المدقق الى الاستخدام المباشر وغير مباشر الى الطاقة من قبل الوحدة الاقتصادية، حيث شكل نسبة اهمية بلغت 79% من قبل افراد العينة والى تجانس في الاجابات عند انحراف المعياري 73095. اما فيما يتعلق بقية الاجابات للفقرات السابقة مجتمعة ، يرى الباحثون بقية الاسئلة المتعلقة معرفة المدقق بثنائية الاهمية النسبية وكيفية استخدامها من قبل المدقق لها تأثير من وجهة نظر عينة البحث، وبلغ اجمالي الوسط الحسابي لجميع الاسئلة 4.4276 ويشير الى اتفاق تام بين افراد العينة حول أسئلة المحور وتجانس في الاجابات عند انحراف معياري 34319. وشكل نسبة 89 % ، وقد تم استخدام اختبار t بافتراض ان الوسط الحسابي الفرضي يساوي 3 (الوسط الحسابي لمقياس لكيرت الخماسي) وتبين ان جميع الاوساط الحسابية اجتازت الاختبار (اي انها اكبر من الوسط الحسابي الفرضي بدلالة اختبار t) الدال احصائيا عند مستوى معنوية 0,01. والجدول (5) يوضح ذلك ، وبذلك يتم قبول فرضية البحث الأولى كما نلاحظ من الجدول 5 ان قيمة معامل الارتباط كانت معنوية بمستوى دلالة 0.01 حيث بلغت (r=0.731)

جدول (5) نتيجة اختبار الفرضية الاولى

	N	Mean	Std. Deviation	r	T Test	%
ثنائية الاهمية النسبية واستخدامها	152	4.4276	.34319	0.731	41.998	89%
Valid N (listwise)	152					

2- افصح المدقق عن رأيه المهني باعتماد ثنائية الاهمية النسبية يعكس عدالة الافصاح للقوائم المالية .
تم اختبار الفرضية الثانية بالاعتماد على الاسئلة من 11-20 من القسم الثاني من الاستبانة والتي تتعلق افصاح المدقق عن رأيه المهني باعتماد ثنائية الاهمية النسبية يعكس عدالة القوائم المالية والجدول (6) يوضح استجابات افراد العينة

جدول (6) يوضح استجابات عينة البحث

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	الاهمية النسبية
11	تحديد التحريفات الجوهرية للنظم المحاسبية والبيئية والاجتماعية ومتطلبات الحوكمة .	4.1382	.69100	20.307	83%
12	النظم البيئية من خلال اجمالي الانبعاثات الغازات لمكافئ ثاني اوكسيد الكربون (طن متري).	4.3355	.61916	26.593	87%
13	استخدام الوحدة الاقتصادية نظاما معترف به للطاقة.	4.2961	.66947	23.868	87%
14	وجود فريق في الوحدة الاقتصادية يراقب ويدير المسائل المتعلقة بالاستدامة .	4.2566	.70473	21.983	86%
15	كمية الطاقة المستهلكة بشكل مباشر (كل عامل قياسا الى الناتج).	4.2368	.62759	24.298	85%
16	نظم الانتاج المعتمدة التي تحقق جودة اجتماعية مستدامة .	4.1908	.70696	20.767	86%
17	جودة الانتاج وتعزيز فرص العمل مدى الحياة .	4.1271	.44957	26.120	84%
18	تكرار حوادث العمل والاصابات بالنسبة الى اجمالي وقت القوى العاملة	3.9145	.90579	12.447	78%
19	سياسة الوحدة الاقتصادية اتجاه عمالة الاطفال .	4.0197	.85715	14.667	80%
20	سياسة الوحدة الاقتصادية بتطبيق الممارسات التي تتضمن الامتثال الى حقوق الانسان .	4.0066	.73238	16.945	80%

3- يوضح الجدول (6) تحليل اراء استجابة افراد عينة البحث حول (10) اسئلة ادرجت في الاستبانة فيما يخص افصاح المدقق عن رأيه المهني باعتماد ثنائية الاهمية النسبية يعكس عدالة الافصاح للقوائم المالية و اظهرت النتائج كالاتي: كانت وجهة نظر الفئة المشاركة في اجابة السؤال (12) تؤثر بدرجة اهمية حيث بلغت نسبة الاجابة 87%، شكلت اعلى نسبة وردت ضمن اجابات كافة اسئلة المجموعة التي توضح النظم البيئية من خلال اجمالي الانبعاثات الغازات لمكافئ ثاني اوكسيد الكربون (طن متري)، وكذلك هناك اتفاق تام بين افراد عينة البحث من خلال الوسط الحسابي 4.3355 يقع ضمن الفترة 4,21- 5,00 والى تجانس في الاجابات ويشير بذلك الانحراف المعياري 66947. ويوضح الجدول (7) ان ادنى وسط حسابي يبلغ 3.9145 الخاص بالسؤال (18) تكرار حوادث العمل والاصابات بالنسبة الى اجمالي وقت القوى العاملة، حيث شكل نسبة اهمية بلغت 79% من قبل افراد العينة والى تجانس في الاجابات عند انحراف المعياري 90579. اما فيما يتعلق بقية الاجابات للفقرات السابقة مجتمعة ، يرى الباحثون ان بقية الاسئلة المتعلقة افصاح المدقق عن رأيه من خلال اعتماد ثنائية الاهمية النسبية يعكس عدالة القوائم المالية لها تأثير من وجهة نظر عينة البحث، وبلغ اجمالي الوسط الحسابي لجميع الاسئلة 4.1612 ويشير الى اتفاق بين افراد العينة حول أسئلة المحور وتجانس في الاجابات عند انحراف معياري 418309. وشكل نسبة 83%، وقد تم استخدام اختبار t بافتراض ان الوسط الحسابي الفرضي يساوي 3 (الوسط الحسابي لمقياس لكيرت الخماسي) وتبين ان جميع الاوساط الحسابية اجتازت الاختبار (اي انها اكبر من الوسط الحسابي الفرضي بدلالة اختبار (t) الدال احصائيا عند مستوى معنوية 0,01، 0. والجدول (7) يوضح ذلك، وبذلك يتم قبول فرضية البحث الثانية

جدول (7) نتيجة اختبار الفرضية الثانية

Descriptive Statistics						
	N	Mean	Std. Deviation	r	Test T	%
التقنيات	152	4.1612	.41830	0.667	34.224	83 %
Valid N (listwise)	152					

4- يطبق المدقق ثنائية الاهمية النسبية بشكل يحقق التوافق مع المعايير والاصدارات الدولية لتعزيز الاستدامة.

تم اختبار الفرضية الثالثة بالاعتماد على الاسئلة 21-30 من القسم الثاني من الاستبانة والتي تتعلق يطبق المدقق ثنائية الاهمية النسبية بشكل يحقق التوافق مع المعايير والاصدارات الدولية لتعزيز والجدول (8) يوضح استجابات افراد العينة

جدول (8) يوضح استجابات افراد العينة

ت	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار T	الاهمية النسبية
21	التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية والمعايير ذات العلاقة بالاستدامة .	4.0461	.63391	20.345	81%
22	وجود معايير تدقيق دولية ومعايير استدامة تنظم عملية تحديد الاهمية النسبية.	3.9934	.77628	15.778	80%
23	حرص المدقق على اجراء عمليات الفحص بطريقة علمية وتناسب مع المعايير الدولية للتدقيق ومعايير الاستدامة .	4.1645	.68517	20953	83%
24	الدور الايجابي لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الاستدامة عند تخطيط لعملية التدقيق .	4.2368	.62759	24.298	85%
25	ادلة الاثبات الواجب الحصول عليها وفق معايير التدقيق الدولية ومتطلبات الاستدامة .	4.4013	.58976	29.294	88%
26	التزام الوحدة الاقتصادية بروتوكول الغازات الدفينة وانبعثات شركات التابعة لها بنسبة 100% .	4.4211	.62536	28.016	88%
27	التزام الوحدة الاقتصادية بمتطلبات الاستدامة الاجتماعية وتوحيد معايير الصحة والسلامة وغيرها من المقاييس الاجتماعية.	4.4671	.50057	36.134	89%
28	التزام الوحدة الاقتصادية بروتوكول الغازات الدفينة للمشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية .	4.2105	.75144	19.861	84%
29	التزام الوحدة الاقتصادية بسياسات محددة تتماشى مع المتطلبات وافضل الممارسات المتبعة في البلد.	4.2368	.67830	22.481	85%
30	التزام الوحدة الاقتصادية في اعداد تقارير عن التقدم المحرز في تحقيق اهداف الاستدامة وفق متطلبات الامم المتحدة .	4.3553	.55681	30008	87%

يوضح الجدول (8) تحليل اراء استجابة افراد عينة البحث حول (10) اسئلة ادرجت في الاستبانة يطبق المدقق ثنائية الاهمية النسبية بشكل يحقق التوافق مع المعايير والاصدارات الدولية لتعزيز الاستدامة ظهرت النتائج كالآتي: كانت وجهة نظر الفئة المشاركة في اجابة السؤال (27) تؤثر بدرجة اهمية حيث بلغت نسبة الاجابة 89%، شكلت اعلى نسبة وردت ضمن اجابات كافة اسئلة المجموعة التزام الوحدة الاقتصادية بمتطلبات الاستدامة الاجتماعية وتوحيد معايير الصحة والسلامة وغيرها من المقاييس الاجتماعية، وكذلك هناك اتفاق تام بين افراد عينة البحث من خلال الوسط الحسابي 4.4671 يقع ضمن الفترة 4,21- 5,00 والى تجانس في الاجابات ويشير بذلك الانحراف المعياري 50057. ويوضح الجدول (9) ان ادنى وسط حسابي يبلغ 3.9934 الخاص بالسؤال (22) وجود معايير تدقيق دولية ومعايير استدامة تنظم عملية تحديد الاهمية النسبية، حيث شكل نسبة اهمية بلغت 80% من قبل افراد العينة والى تجانس في الاجابات عند انحراف المعياري 77628. اما فيما يتعلق بقية الاجابات لل فقرات السابقة مجتمعة، يرى الباحثون ان بقية الاسئلة المتعلقة يطبق المدقق ثنائية الاهمية النسبية بشكل يحقق التوافق مع المعايير والاصدارات الدولية لها تأثير من وجهة نظر عينة البحث، وبلغ اجمالي الوسط الحسابي لجميع الاسئلة 4.2533 ويشير الى اتفاق تام بين افراد العينة حول أسئلة المحور وتجانس في الاجابات عند انحراف معياري 40590. وشكل نسبة 85%، وقد تم استخدام اختبار t بافترض ان

الوسط الحسابي الفرضي يساوي 3 (الوسط الحسابي لمقياس لكيرت الخماسي) وتبين ان جميع الاوساط الحسابية اجتازت الاختبار (اي انها اكبر من الوسط الحسابي الفرضي بدلالة اختبار (t) الدال احصائيا عند مستوى معنوية 01، 0. والجدول (9) يوضح ذلك ، وبذلك يتم قبول فرضية البحث الثالثة

جدول (9) نتائج اختبار الفرضية الثالثة

Descriptive Statistics						
	N	Mean	Std. Deviation	r	Test T	%
المعايير	152	4.2533	.40590	0.701	38.067	85%
Valid N (listwise)	152					

خامسا: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- ثنائية الاهمية النسبية Double Materiality اتجاه حديث يأخذ بعدين، الاول الامور المادية الجوهرية التي يتطلب الانتباه اليها من قبل المدقق وفق اهمية العناصر التي تشكل طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية ، والاتجاه الثاني التأثيرات الوحدة الاقتصادية على البيئة والمجتمع واصحاب المصلحة وهذا الاتجاه يركز على ابعاد الاستدامة فيما يخص البيئة والاجتماعية والحوكمة
- 2- ثنائية الاهمية النسبية Double Materiality اعتمادها يعزز عدالة الافصاح للقوائم المالية المعدة من قبل الوحدة الاقتصادية لكونها تأخذ ابعاد واتجاهات البيئة والاجتماعية والحوكمة.
- 3- ثنائية الاهمية النسبية Double Materiality اعتمادها يعزز دور المدقق في الافصاح عن رأيه بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية والتزام الوحدة الاقتصادية بمتطلبات الاستدامة.
- 4- توجه المنظمات الدولية الراعية لمهنة التدقيق والرقابة الى التركيز على Double Materiality ذلك لمساعدة على تلبية متطلبات الاستدامة واعداد التقارير لتحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الامتثال.

التوصيات

- 1- الاهتمام بثنائية الاهمية النسبية من قبل مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق من خلال اصدار دليل تدقيق يتضمن تعريف مع الاخذ بنظر الاعتبار الاجراءات الواجب اعتمادها من قبل المدقق اعتمادها عند تنفيذ التدقيق فيما يخص الجوانب المالية المحاسبية او التدقيق متطلبات الاستدامة (البيئية والاجتماعية، الحوكمة).
- 2- التأكيد على اعتماد المدقق على معايير التدقيق الدولية ومعايير الاستدامة لغرض التأكد من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.
- 3- اقامة ورشات ودورات تدريبية من قبل الجهات الاكاديمية والمنظمات المهنية الراعية لمهنة المحاسبة والتدقيق ذلك لدعم المهنة واستدامتها.

المصادر References

- 1- Taylor, Donald H. and Glezon, C. William, Auditing Integrated Concept and procedures, 3rd edition, New York, 1999.
- 2- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والنكيدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والاصدارات الاخرى ، المملكة العربية السعودية ، الرياض ، 2023 .
- 3- Arens, A. A. (2017). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 17.

4- تغريد سالم الليلة، & منهل مجيد أحمد العلي. (2007). استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. تنمية الرافدين، 29(87)، 171-183.

5- European Union. 2019. Guidelines on nonfinancial reporting: Supplement on reporting climate-related information.

https://ec.europa.eu/finance/docs/policy/190618-climate-related-information-reporting-guidelines_en.pdf

6- Katz, D., and L. McIntosh. 2021. Corporate governance update: "Materiality" in America and abroad. <https://corpgov.law.harvard.edu/2021/05/01/corporate-governance-update-materiality-in-america-and-abroad/>

7- Adams, C. A., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L., & Wang, Y. (2021). The double-materiality concept: application and issues.

8- Avi, M. S. (2023). Materiality in The Context of Sustainability. *ADVANCES IN EARTH AND ENVIRONMENTAL SCIENCE*, 4(2), 1-31.

9- Chiu, I. H. (2022). The EU sustainable finance agenda: developing governance for double materiality in sustainability metrics. *European Business Organization Law Review*, 23(1), 87-123.

10- Katz, D., and L. McIntosh. 2021. Corporate governance update: "Materiality" in America and abroad. <https://corpgov.law.harvard.edu/2021/05/01/corporate-governance-update-materiality-in-america-and-abroad/>

11- Securities and Exchange Commission (SEC). 2022. The Enhancement and Standardization of Climate-Related Disclosures for Investors. Release nos. 33-11042 and 34-94478. Washington, DC: SEC. <https://www.sec.gov/rules/proposed/2022/33-11042.pdf>

12- Turner, L., & Weirich, T. R. (2023). Expanding the Concept of Materiality to Environmental, Social, and Governance: Audit Issues and Implications. *Current Issues in Auditing*, 17(1), A50-A58.

13- Baumüller, J., & Sopp, K. (2022). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: Review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8-28.

14- Almashhadani, M., & Almashhadani, H. A. (2023). The Impact of Sustainability Reporting on Promoting Firm performance. *International Journal of Business and Management Invention*, 12(4), 101-111.

15- Alsayegh, M. F., Ditta, A., Mahmood, Z., & Kouser, R. (2023). The Role of Sustainability Reporting and Governance in Achieving Sustainable Development Goals: An International Investigation. *Sustainability*, 15(4), 3531.

16- Aziz, G., Sarwar, S., Waheed, R., & Khan, M. S. (2023). Significance of hydrogen energy to control the environmental gasses in light of COP26: A case of European Countries. *Resources Policy*, 80, 103240.

17- IFAC, *Enhancing Greenhouse Gas (GHG) Reporting*, <http://www.ifac/searchGREENHOUSE>

18- IFAC ,GREENHOUSE GAS REPORTING BUILDING BLOCKS FOR ACCOUNTANTS ,2023,<http://www.ifac.org>
FAC+%2CGREENHOUSE+GAS+REPORTING+BUILDDING+BLOCKS+FOR+ACCOUNTANTS

19- Inger, A. (2022). The Closing Window: Climate Crisis Calls for Rapid Transformation of Societies.