

تكييف الفكر المحاسبي لمتغيرات البيئة من منظور متطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة وفق معياري IFRS-S1-S2-دليل من البيئة العراقية

Adapting accounting thought to environmental variables from the perspective of accounting disclosure requirements for financial information related to sustainability according to the IFRS-S1-S2 standards - evidence from the Iraqi environment

أ.د. طلال محمد علي الججاوي
 PROF.DR TALAL M.A
 ALJAJAWY

tjajawy@au.edu.iq

رئيس قسم المحاسبة
 جامعة آشور

Head of Accounting
 Department
 Ashur University

أ.م.د. يوسف دولاب السراجي
 Assistant Professor. YOUSEF
 DOLAB

Dr.yousef@esraa.edu.iq

عميد كلية الإدارة والاقتصاد
 جامعة الاسراء

Dean of the College of
 Administration and Economics
 Al-Israa University

أ.د. ابتهاج اسماعيل يعقوب
 PROF.DR IBITHAJ
 ISMAILYAQOOB
hussainalaa10000@uomustansiriyah.edu.iq

قسم المحاسبة - كلية الإدارة
 والاقتصاد الجامعة المستنصرية

Department of Accounting -
 College of Administration
 and Economics

المستخلص

يعد المعياران الجديدان الصادران حديثاً من مجلس معايير الاستدامة الدولية في حزيران 2023 علامة فارقة مهمة في السعي لتحقيق الاتساق العالمي عبر الإفصاح عن الاستدامة والمتمثلان بالمعيار IFRS S1 , S2

General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-related Disclosures) على التوالي اذ يعكسان استجابة طال انتظارها للطلب من الشركات والمستثمرين للحصول على لغة مشتركة للإفصاح عن المعلومات المالية عن الاستدامة و المناخ والمخاطر المرافقة لذلك وانعكاسها على مستحدثات تعليماتهدف البحث الى تحليل التكييف في الفكر المحاسبي لمتطلبات ومتغيرات البيئة من خلال الاستجابة لها مهنيًا والتوافق الدولي لمتطلبات المعيارين فضلاً عن اختبار مستوى الإفصاح عن متطلبات المعيارين في القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية وعلى وفق القطاعات المختارة التي تسهم بشكل اكبر في الاحتباس الحراري وهي (الاتصالات والصناعة والفنادق والسياحة والزراعة) وبواقع 15 شركة كعينة للبحث ، ومن خلال 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 ويهدف البحث من هذا الى قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة وفق المتطلبات الرئيسية للمعيار الأول والمعلومات ذات الصلة بالمناخ وفق المعيار الثاني للشركات عينة البحث اذ سيتم اعتماد متغير وهمي يأخذ قيمة 1 للشركات التي تفصح والتي لا تفصح تأخذ 0 وعلى وفق ذلك أظهرت النتائج ضعف مستوى الإفصاح عن المتطلبات وفق المعيارين وأوصى البحث بأهمية تحديث تعليمات الإفصاح المنظمة لعمل الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وبما يتلاءم ومتغيرات بيئة الاعمال

الكلمات المفتاحية: - IFRS S1 , S2 , الإفصاح المحاسبي المالي عن الاستدامة و المناخ , مجلس معايير الاستدامة الدولية

Abstract

The two new standards recently issued by the International Sustainability Standards Board in June 2023 are an important milestone in the pursuit of global coherence by disclosing sustainability. S1 standard

General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-related Disclosure (Respectively as they reflect A long-awaited response to asking companies and investors for a common language to disclose climate and sustainability strategies The risks associated with this and its reflection on the future of companies .The research aims to analyze the adaptation in

accounting thought of the requirements and variables of the environment by responding to them professionally and international compliance with the requirements of the two standards as well as testing the level of disclosure of the requirements of the two standards IFRS S1 and S2

In the sectors operating in the Iraq Stock Exchange and according to the sectors chosen Selecting sectors that may contribute more to global warming, which is (Communications ,Industry, Hotels, Tourism and Agriculture), and by 15 of them, and through a method Content analysis, which is one of the methods of scientific research within the descriptive inductive approach, as it aims to objectively, systematically and quantitatively describe the content and converts narrative disclosures into measurable numerical data. The researchers aim from this to measure a level Disclosure of financial information related to sustainability according to the main requirements of the first criterion and climate-related information according to the second criterion for company's sample research, as an imaginary variable will be adopted that takes the value of 1 for companies that disclose and which do not Expose 0 Accordingly, the results showed twice the level of disclosure of requirements according to the two criteria. The research recommended the importance of updating the disclosure instructions organized for the work of the companies listed in the Iraq Stock Exchange in a manner consistent with the variables of the business environment.

key words:- IFRS S1 , S2 , International Sustainability Standards Board ,Financial accounting disclosure on sustainability and climate

1-المقدمة:

أصدر مجلس معايير الاستدامة الدولية (ISSB) أول معيارين له في 26 حزيران 2023، المعيار الدولي للتقارير المالية S1 والمعيار الدولي للتقارير المالية S2، يتناول هذان المعياران متطلبات الإفصاح المتعلقة بحوكمة الشركات واستراتيجياتها وإدارة المخاطر والمقاييس والأهداف المتعلقة بالاستدامة وتمثل علامة فارقة مهمة في توحيد تقارير استدامة الشركات العالمية. يهدف المعياران إلى تحسين التوافق العالمي، وتقليل عبء إعداد التقارير للمعدين وتعزيز فائدة إفصاحات الاستدامة للمستثمرين في اتخاذ القرارات. وتعني قابلية التشغيل البيني بين المعيارين والمعايير العالمية الأخرى أنه يمكن للشركات الآن اتخاذ إجراءات لتطبيق معايير ISSB لتسريع التأهب للمتطلبات التنظيمية في جميع أنحاء العالم.

وفي مؤتمر الأمم المتحدة السادس والعشرين أيلول 2021، وفي ضوء الطلب القوي في السوق على التقارب وترشيد معايير الاستدامة المختلفة، أعلن أمعاء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن تشكيل (International ISSB Sustainability standards board)

للعمل كجهة معيارية لتطوير خط أساس عالمي شامل لمعايير الإفصاح عن الاستدامة عالية الجودة لتلبية احتياجات المستثمرين إلى المعلومات.

وفي آذار 2022، أصدر ISSB مسودة المعيارين المتعلقة بالمتطلبات العامة للكشف عن الاستدامة (S1 IFRS) والإفصاحات المتعلقة بالمناخ (S2 IFRS). بعد فترة تشاور تجاوزت 120 يوماً وأعدت ISSB صياغة المقترحات وإنهائها، وتم نشرها في 26 حزيران 2023. ويسعى البحث الى تقديم دليل عملي من البيئة العراقية لاختبار تطبيق المعيارين وتقديم توصيات الى سوق العراق المالي لتحسين تعليمات الإفصاح.

ان المعيارين (S1 S2) يعدان بداية أساس عالمي للكشف عن الاستدامة. ويهدفان إلى تلبية الاحتياجات المعلوماتية لأسواق رأس المال والعمل كنقطة انطلاق لمنظمي الأوراق المالية في جميع أنحاء العالم الذين يختارون معلومات الاستدامة لتعزيز قراراتهم الاستثمارية. الهدف من هذه المعايير هو مطالبة الشركات بالكشف عن معلومات مفيدة للقرارات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والاستدامة للمستخدمين الأساسيين للتقارير المالية للأغراض العامة،

يتطلب المعياران S1 وS2 من الشركات الإفصاح عن المعلومات حول جميع المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة المادية والمتعلقة بالمناخ والتي يمكن توقعها بشكل معقول للتأثير في التدفقات النقدية والحصول على التمويل أو تكلفة رأس المال على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل. فضلاً عن ذلك و في أيلول 2023 سمح ISSB إعفاء الشركات من حذف المعلومات (الحساسة تجارياً) حول الفرص التي تتعلق بالاستدامة من الإفصاح المالي في ظل ظروف محددة. ووان على الشركات التي

طبقت الإعفاء أن تكشف عن ذلك في الهوامش والأسباب التي جعلتها تستخدم الإعفاء.. يلاحظ ISSB أنه لن يُسمح للشركات باستخدام (الحسابية التجارية) كمبرر واسع لعدم الإفصاح أو حذف المعلومات حول المخاطر المتعلقة بالاستدامة

وفي سياق الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة ، يحدد المعيار S1 المعلومات المادية بما يتماشى مع تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تنص على أن المعلومات تعتبر جوهرية إذا كان من المتوقع بشكل معقول حذفها أو تضليلها أو حجبها تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الأساسيون على أساس هذا التقرير. ، ويجب أن يتضمن المحتوى الأساسي للإفصاح معلومات حول عمليات وضوابط الحوكمة الخاصة بالشركات ، وممارسات إدارة المخاطر ، والمقاييس والأهداف المستخدمة لتقييم أداء الإدارة في الإفصاح فيما يتعلق بالمخاطر والفرص المحددة. وبحكم حداثة اصدار المعيارين بشكلهما النهائي فيعد البحث رائدا في هذا الاتجاه، ويستعرض المعيارين ومتطلباتهما من خلال ثلاث محاور الأول يعرض المنهجية واثبات سابقة والثاني دور الفكر المحاسبي في تأطير الإفصاح عن الاستدامة والاخير يعرض الجانب التطبيقي وأخيرا الاستنتاجات والتوصيات.

2: منهجية البحث

2-1: مشكلة البحث:

مع تزايد اهتمامات الفكر المحاسبي بقضايا الاستدامة والتوسع بالإفصاح وفقا لطروحات الإطار المفاهيمي المشترك واستجابة الهيئات المحاسبية المهنية لتنظيم ذلك وتوفير معلومات مالية ذات صلة بالاستدامة وافرازات تغير المناخ لأصحاب المصلحة واتساقا مع ذلك أصدر مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولي المعيارين (S1 و2) في حزيران 2023 على التوالي (متطلبات الإفصاح الرئيسية عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة ومعيار الإفصاح عن المناخ. تتجسد مشكلة البحث في البيئة العراقية بالوصف الاتي (على الرغم من اهتمام الحكومة بالاستدامة والانبعاثات الغازية) وبضرورة الاهتمام بتنظيم الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة والمناخ اذ تخلو تعليمات الإفصاح رقم 8 لسنة 2011 المعدلة لسوق العراق المالي من الإشارة الى هذا النوع من الإفصاح وعلى وفق ذلك يبرز التساؤل الاتي:

(أصبحت الإفصاحات ذات الصلة بالاستدامة في أسواق المال مطلبا ضروريا في جميع انحاء العالم، الى أي مستوى تفصح الشركات المدرجة في سوق العراق المالي ضمينا عن المتطلبات الواردة بالمعيارين المنوه عنهما أعلاه بالرغم من غياب ذلك في تعليمات الإفصاح)

2-2: أهمية البحث:

تتجسد أهمية البحث من الناحيتين النظرية والعملية ففي الأولى تظهر الأهمية من خلال متابعة مستجدات الفكر المحاسبي الدولي وتكيف المحاسبة ببيئاتها المهنية مع متغيرات البيئة ومنها الاستدامة وتأثير هذا التوجه في الفكر النظري للمحاسبة ومن الناحية العملية تتجسد الأهمية بتأثير نتائج البحث لنوعية الإفصاحات لعينة من الشركات ومدى الإفصاح الضمني عن المتطلبات الرئيسية للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة والمناخ.

2-3: اهداف البحث: يهدف الى الاتي:

-الخوض بمنحى جديد للإفصاح ذات الصلة بالاستدامة في أسواق المال حول العالم
-عرض تاريخي لتطور اصدار المعيارين وأهميتها وتأثيرهما
-اختبار مستوى الإفصاح ذات الصلة بالاستدامة وتغير المناخ من قبل الشركات العراقية وفق المعيارين
-تقديم دليل عملي من البيئة العراقية لاختبار تطبيق المعيارين وتقديم توصيات الى سوق العراق المالي لتحسين تعليمات الإفصاح.

2-4: فرضية البحث:

يمكن صياغة الفرضية الرئيسة بالآتي:

(يوجد ضعف في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة على وفق المعيارين) ويشترك منها فرضيين فرعيين:

الأول: تتباين الشركات العراقية المدرجة بسوق العراق المالي في مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة (IFRS-S1) بالاستدامة وفق معيار

الثاني: تتباين الشركات العراقية المدرجة بسوق العراق المالي في مستوى الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالمناخ وفق معيار

(IFRS-S2)

2-5: حدود البحث:

المكانية: عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق المالي
الزمانية: التقارير المالية المعلنة على موقع السوق 2020-2021

3: أبحاث سابقة و اسهامه البحث الحالي:

قدمت العديد من الأبحاث اهتماما متزايدا بالإفصاح عن الاستدامة الا ان حداثة المتطلبات الدولية بعد اصدار المعيارين في 2023 فيعد البحث سابقا كمحاولة بحثية في هذا المجال

عرض (Indyk) تحديد الآثار المترتبة على مسودات المعيارين IFRS S1-S2 واختبار 171 من الشركات البولونية المدرجة في بورصة وارسو واستنتج بان 34٪ منها تفصح عن المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمة و 18٪ يزعمون بالإفصاح عن البيانات الاستراتيجية فضلا عن ان تطبيق المعيارين يعد تحدي كبير للشركات كونهما يقيسان تأثير الاستدامة والمخاطر المتعلقة بالمناخ وأثر ذلك في التقارير المالية (2022,32).

في حين هدف يعقوب ,والججوي الى توظيف معيار 3410 المحدث لتقديم خدمات التوكيد عن الافصاحات المقدمة من الشركات النفطية في العراق من خلال اعتماد تحليل المحتوى واقتراح تقرير مراقب الحسابات بخصوص الإفصاح عن الانبعاثات الغازية للاحتباس الحراري وأوصى البحث بدعوة الهيئات المهنية الى اصدار معيار يتعلق بالمتطلبات الرئيسية للإفصاح عن غازات الاحتباس الحراري (YaqoOb and Al-Jajjawi 2022,17).

اما الجبوري فهدف بحثه الى مناقشة تطبيق متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وتأثيرها على كلفة الدين من خلال استبانة وتوصل البحث الى ان تقارير الشركات لا تفي بمتطلبات المعيار وأوصى بتضمين الشركات للمعلومات التي تسهم في زيادة الشفافية والموثوقية والتنبؤ بالمخاطر المستقبلية بما في ذلك المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة (Al-Jubouri 2022,24).

بينما هدف حسن في بحثه الى اختبار الإفصاح المحاسبي عن ممارسات الاستدامة على القيمة السوقية للشركات المصرية وبينت النتائج ان لها اثر إيجابي في القوائم المالية والقيمة السوقية وأوصى بإصدار معيار محاسبي ملزم للشركات للإفصاح عن ممارسات التنمية المستدامة (Hassan 2020,21).

من العرض السابق تبرز الفجوة البحثية غير المغطاة بان المعيارين الصادرين حديثا لم يلاقيا الاهتمام البحثي المناسب وقد يكون هذا البحث الأول بعد هذين المعيارين بصيغتهما النهائية، اذ قدم كل من Indyk والجبوري طروحاتهما عند النقطة التي كان فيها المعياران في مرحلة المسودة وأجريت تعديلات عليها وصدرتا عام 2023 بشكل نهائي بعد التعديلات الجوهرية على المسودتين اما هذا البحث فيهدف الى تقديم توصية بإصدار تعليمات تنظم الإفصاح المالي للاستدامة بكل ابعادها بعد اجراء اختبار فعلي للشركات العراقية المدرجة.

4-التأطير المفاهيمي لمتغيرات البحث :

4-1 دور الفكر المحاسبي والمهني في تأطير الإفصاح عن الاستدامة والمناخ

4-1: الإفصاح المحاسبي ومبررات التوجه الحديث لتنظيم الإفصاح عن الاستدامة

تزايد اهتمام الفكر المحاسبي بتنظيرا وتطبيقا بالإفصاح والتوسع فيه بحكم أهميته من المعلومات التي تخدم اتخاذ القرارات (IFAC,2004,20) وبهذا السياق اهتمت الهيئات المهنية والأكاديمية بنوعية الإفصاح وتباينت وجهات النظر حول وضع تعريف شمولي اذ جاء تعريفه في الإطار المفاهيمي المشترك 2018 على (انه توافر المعلومات التي تحدث فرقا عند استخدامها باتخاذ القرار على ان تكون المعلومة مفهومة وتراعي كلفة الاعداد) (Conceptual Framework of Financial Reporting, 2018,77)

بينما جاء تعريف (Schlock) بالاتجاه الشمولي ليغطي ابعاد الاستدامة البيئية والاجتماعية والحوكمة فضلا عن البعد المالي (2016,56) ومن العرض السابق يتضح ان الإفصاح لم يعد مقصورا على المعلومات المالية بل المعلومات الوصفية غير المالية يرافقه نهج (نغمة معينة) يعتمد المدراء (نغمة الإفصاح) Tone at the Top والتي تعني (النوع والتكرار بكلمات مختارة تستخدم بالإفصاح تجاه النشاط) (Rebecca et al,2019) وهي الوسيلة التي يقوم بها المديرين باستخدام أسلوب سردي للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بكلمات مصحوبة بدلالات إيجابية (Fisher et al,2020.80) ويؤدي ذلك الى توظيف المدراء لنغمة الإفصاح السردية للمعلومات الوصفية بالشكل الذي تظهر تقاريرهم المالية بالشكل الإيجابي

ومحاولة إخفاء الأداء المالي الضعيف بتوظيف النغمة الإيجابية (Mansurov,2020.34) وينعكس هذا على الإفصاح ذا الصلة بالاستدامة ليبرز ما يسمى (التمويه الأخضر) (Green Camouflage) والذي يعرف على أنه (المعلومات المضللة التي تنشرها الشركات لتقديم صورة مسؤولة بئياً (World Health Organization,2022) فضلاً عن رغبة أصحاب المصلحة بالحصول على معلومات الاستدامة الأكثر ملاءمة وموثوقية وقابلة للمقارنة وخالية من التحريفات وحجب المعلومات عند الحاجة إلى معرفة استراتيجية الشركة في التعامل مع الاستدامة .

وتعرف الاستدامة على وفق الموقع الإلكتروني لمؤشر (DowJones,2002) بأنها مدخل للأعمال يسعى لتعظيم قيمة الشركة في الأجل الطويل من خلال الاستفادة من الفرص ومواجهة المخاطر الناتجة عن الممارسات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية وتبني استراتيجيات تساعد في تقديم منتجات وخدمات مستدامة ومن هذا المنطلق تبلورت الحاجة إلى إيجاد معايير تنظم متطلبات الإفصاح وإيجاد لغة مشتركة للإفصاح ومتسقة في دول العالم التي تسعى إلى التوافق العالمي في الإفصاح عن تقارير الاستدامة.

4-2: طبيعة الإفصاح المطلوب عن ابعاد الاستدامة

من استقراء الفكر المحاسبي المتعلق بالإفصاح ذا الصلة بالاستدامة يتضح وجود جدل بين كتاب الفكر المحاسبي بحكم تم تناول الإفصاح باتجاهات متعددة (Crifo,2015.37) كالآتي:

الأول -استقلال تقارير الاستدامة عن التقارير المالية من مطلق ان هناك فصل بين المحاسبة المالية ومحاسبة الاستدامة وتأخذ هذه التقارير اشكال مختلفة

أ. (تقارير وصفية – لما قامت به الشركة من أنشطة ذات صلة بالاستدامة)

ب. تقارير تفصح عن التكاليف الاجتماعية والبيئية لما تكبدته الشركة تتعلق بالاستدامة

الثاني -دمج التقارير ذات الصلة بالاستدامة مع التقارير المالية حيث التقارير تفصح عن التكاليف والعوائد الاجتماعية

والبيئية ذات الصلة بالاستدامة ويتمثل الأخير بالمدخل الشمولي أو التوافقي مع التقارير المالية

ان اختلاف المداخل دعت إلى توافق الأسس في الإفصاح عن ابعاد الاستدامة فضلاً عن محتويات التقارير وأسلوب

العرض ونوعية المعلومات المفصح عنها وتضافرت الجهود المهنية والمحاسبية الدولية لتعزيز جودة الإفصاح عن

أنشطة الاستدامة.

4-3: جهود الهيئات والمنظمات المهنية في إطار الإفصاح المالي ذا الصلة بالاستدامة ويوضح الجدول 1 بعض من

هذه الجهود

الجدول (1) خلاصة الجهود الدولية في مجال الاهتمام بالإفصاح عن الاستدامة

ت	الجهود الدولية	السنة	التفاصيل
1	متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بأبعاد الاستدامة - GRI - SASB	2000 2011	مبادرة الإبلاغ العالمي: قدمت GRI النسخة الأولى من إرشادات الإبلاغ عن الاستدامة SASB: منظمة مقرها الولايات المتحدة ل وضع معايير الاستدامة القائمة على الصناعة للاعتراف والإفصاح عن التأثيرات المادية البيئية والاجتماعية والحوكمة من قبل الشركات
2	متطلبات الإفصاح المحاسبي عن تغييرات المناخ مجلس معايير المحاسبة الأسترالي بالشاركة مع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية	2015	اصدار نشرة مشتركة لمتطلبات الإفصاح عن تغييرات المناخ فضلاً عن الاستراتيجية تعمل تحت مظلتها الشركات ومخاطرها الداخلية والخارجية واعتماد الأسلوب الشمولي في الإفصاح (IAASB,2020)
3	مجلس التدقيق والتأكيد الدولية	2020	اعداد منشور مشترك ذات الصلة بالمناخ عند تدقيق التقارير المالية (AASB,2020)

أصدر تحديث للمعيار 3410 لتعزيز موثوقية تقارير الاحتباس الحراري	2021		
إضافة مهام الى لجنة التدقيق بالإفصاح عن تقارير المناخ وان تكون متوافقة مع الارشادات الصادرة من مدراء الأوراق المالية (CSA51-107 Disclosure of Climate Related Matters)	2022	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين	4
أصدر مسودتي معيار (IFRS-S1&2) اصدار المعيارين بشكلهما النهائي	2022 2023	مجلس محاسبة الاستدامة الدولي	5

المصدر : اعداد الباحثون

من العرض السابق يتضح ان معياري الإفصاح ذات الصلة بالاستدامة يعدان الاحداث واسهمت (ISSB) بشكل فاعل في اصدارهما.

4-4 : (ISSB) ومعايير الاستدامة

أسس مجلس معايير الاستدامة ASSB من قبل مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولي IFRSB لتطوير معايير خاصة بالإبلاغ عن الاستدامة حصراً وتهدف المعايير الى ربط التقارير المالية ذات الصلة بالاستدامة وتطوير مجموعة معايير الإفصاح العالمية بخصوص القضايا البيئية والحوكمة والاجتماعية والمؤسسية لجعل المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة أكثر قابلية للمقارنة بين الشركات لتعزيز الترابط بين التقارير المالية وتقارير الاستدامة. ففي 3 نوفمبر 2021 ، وفي مؤتمر الأمم المتحدة المعني بتغير المناخ في غلاسكو (COP26) ، أعلن أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن إنشاء مجلس معايير الاستدامة الدولية (ISSB).

وان مجلس معايير الاستدامة ومجلس معايير المحاسبة الدولية يعملان بإشراف مؤسسة المعايير الدولية بالرغم من انهما مجلسان منفصلان ومستقلان وادى انشاء هذا المجلس الى توحيد اطارين من اطر الاستدامة وهما مجلس الإفصاح عن المناخ واطار الإبلاغ المتكامل عن القيمة (The Value Reporting Foundation's Integrated Reporting Framework) بالرغم من ان المجلس يبني عمله على الأطر السابقة (اذ وضع مجلس معايير محاسبة الاستدامة 77 معياراً قائماً على الصناعة وفق اخر تحديث) تحت اشراف هذا المجلس ويتم استخدامها في تطوير معايير (ISSB) الا ان فريق العمل المختص بالإفصاح المالي المتعلق المناخ (TCFD) هو حجر الأساس للمعيارين الدوليين موضوع هذا البحث (Kaew,2023.1-10).

وجاء اصدار المعيارين للحاجة الملحة من قبل أصحاب المصلحة فضلاً عن الإعلان المشترك من قبل مجموعة السبع G7 في 2023 الذي أكد على اطر الإفصاح عن الاستدامة وأشار الإعلان الى جهود المجلس لدعم الانتقال الى الاقتصاد المستدام (G7 Hiroshima Leaders Cmmunt,2023.1-80)

وتزامنا مع ماصدره المجلس نشر مجلس معايير الإبلاغ المالي الكندي (IFRSCanada) مسودة العرض التي تتوافق مع مسودة مجلس معايير الاستدامة الدولية فضلاً عن التعديلات التي تجعل معايير محاسبة الاستدامة قابلة للتطبيق في مختلف القطاعات 2023,cssb .

وباتجاه اخر رحب مجلس معايير الاخلاقيات الدولية IESBA ومجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB بالتقرير الذي صدر عن المنظمة الدولية للبورصات (IOSCO) لإعداد إطار عالمي للاستدامة ودعوا الى تطوير معايير الاخلاق والتوكيد لضمان شفافية التقارير الاستدامة واستجابت (IESBA) و (AASB) للطلب المتزايد لضمان جودة المعلومات المتعلقة بالاستدامة لتعزيز موثوقية البيانات المالية للشركات من خلال العمل على إصدارها عام 2023 معايير اخلاقيات الاستدامة والتوكيد (IOSCO Report,2023.1-16).

وباتجاه اخر شهد عام 2022 تحركاً كبيراً نحو الاستدامة مصحوباً بلوائح ومعايير جديدة لتقارير (ESG) (البيئية والاجتماعية والحوكمة) وطورت المفوضية الاوربية اعداد التقارير غير مالية (EU,2019.95) المعروفة باسم (NFRD) للشركات التي تضم أكثر من 500 موظف.

والتوجيه الجديد (CSRD) تلاه اعداد المعيار الأوربي لإعداد تقارير الاستدامة من قبل المجموعة الاستشارية الاوربية لإعداد التقارير المالية (EFRAG) والتي تأخذ بعين الاعتبار قانون المناخ الخاص بالاتحاد الأوربي وستصدر تقاريرها عام 2024 وان اهم اختلاف بين معايير IFRS-S ومعايير (ESRS) هو الأهمية النسبية المالية للشركات التي تفصح وفق المعيار الأوربي تأخذ بالاعتبار ليس فقط تأثير التهديدات الخارجية والبيئة وغيرهما من القضايا في عملياتها التجارية ولكن كيفية تأثير أنشطتها على البيئة والمجتمع. في 26 يونيو 2023، أصدر ISSB معايير الافتتاحية — IFRS S1 S2 — مما

أدى إلى عصر جديد من الإفصاح المتعلقة بالاستدامة في أسواق رأس المال في جميع أنحاء العالم. ولابد من الإشارة ان هناك العديد من المعايير المختصة بالإفصاح عن الاستدامة. وكما في الجدول (2)

جدول (2) مقارنة بين معايير الإفصاح عن الاستدامة

TCDF	PRI	CDSB	CDP بروتوكول	مبادرة الاستدامة العالمية GRI	معايير بروتوكول الغازات الدفيئة GHG
تستخدم سيناريو التحليل للمخاطر والفرص المستقبلية للمناخ يفضلها المستثمرون	التركيز على المستثمر الافصاحات مالية ومنخفضة المتطلبات المتعلقة بالإفصاح	تأخذ من غيرها من المعايير ومنخفضة التعقيد	تتوافق مع قاعدة بيانات مخزون الكربون وهيكل تنظيم بياناتها غير معقدة	بالإمكان المقارنة من نفس القطاع وقطاعات مختلفة	معاييرها أكثر شيعا ومنهجيات الاحتساب بسيطة وغير معقدة
دليل الاحتساب طويل ومعقد والسيناريو التحليلي المستخدم محدود جدا	لا تغطي قطاع معين ويوفر الدليل الخاص بها امثلة وتعليمات	لا تغطي قطاع معين	نطاق تطبيقها منخفض المياه والغابات والكربون	40 معيار تركز بشكل مباشر على سلسلة القيمة	ليست خاصة بصناعة القطاع معين عامة وبالتالي صعوبة تحديد المنهج الأنسب لكل قطاع

المصدر :

Mother of All ,Helen Dewhurst, Corporate Sustainability Associate, BloombergNEF Sustainability Reporting Standards

وتأسيسا لما تقدم فإن المزايا والعيوب تبرز وفقا للمعايير ذات الصلة بإعداد التقارير وفقاً لكل معيار ، وغالباً ما ينتهي الأمر بالشركات باستخدام منهج هجين . وهذا يؤدي إلى مضاعفة التقارير ، والتكاليف الإضافية غير الضرورية ، وانخفاض قابلية المقارنة للمستخدمين فضلاً عن محدد الكلفة / المنفعة . ان معايير الإفصاح عن الاستدامة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تستند الى الأهمية النسبية المالية فقط أي ان الشركات ستبلغ عن كيفية تأثير البيئة والمجتمع على عملياتها أي يمكن القول هي استراتيجية من الخارج الى الداخل ولكن الأهمية النسبية المزدوجة للمعايير الاوربية (ESRS) يمكن تسميتها استراتيجية من الداخل الى الخارج.

وعلى الرغم من الاتجاهين المختلفين عمدت الهيئتان (ISSB- ESRS) على التعاون فيما بينها لإنشاء مجموعتين كاملتين من المعايير فضلاً عن ان المعايير الاوربية ملزمة بالأسواق المالية بالدول الاوربية في حين ستكون معايير (IFRS-S) اختيارية ومن المرجح ان الشركات التي تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولي سيكون تطبيق معايير الاستدامة مرافق لها مع عدم الزامية تطبيق معايير الإبلاغ المالي لمن يفصح عن الاستدامة (IFRS,2022.1-6).

IFRS-S1 - IFRS-S2-4-4-1 نظرة على معياري الاستدامة

ركز المجلس جهوده الاولى على متطلبات الإفصاح العامة والتقارير المتعلقة بالمناخ وأصدر اول معيارين من معايير الإفصاح عن الاستدامة (IFRS,2023.1-13) لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالمناخ في 2023 ومن أبرز متطلبات المعيار الأول IFRS-S1 الإفصاح عن المعلومات المالية الجوهرية حول المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة التي تتعرض لها الشركة بما في ذلك معلومات حول الحوكمة والاستراتيجية وإدارة المخاطر والمقاييس والاهداف ويسمح المعيار بالرجوع الى معايير واطر اخرى في حالة عدم وجود موضوع محدد بالمعيار وان التاريخ الفعال لاعتماد المعيار هو الأول من عام 2024 مع إمكانية التطبيق المبكر. ان الشركات التي تطبق المعيار الدولي للتقارير المالية S1 للإفصاح عن معلومات مادية material حول الاستدامة (معايير الإفصاح عن الاستدامة استخدمت تعريف المادية الواردة في الإطار المفاهيمي للمشروع المشترك 2018 ضرورة الإفصاح عن المعلومات الجوهرية فاذا حذفت او حجبت ستؤثر وبشكل معقول على قرارات المستثمرين.

4-4-2- متطلبات المعيار:

يحدد المعيار المتطلبات العامة لتزويد مستخدمي التقارير المالية ذات الأغراض العامة بمجموعة كاملة من الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة. وينطبق المعيار على جميع المخاطر والقرص المتعلقة بالاستدامة ويشير إلى هذه المخاطر والفرص مجتمعة باسم "المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة التي يمكن توقعها بشكل معقول للتأثير على مستقبل الوحدة الاقتصادية". واستراتيجيتها وإدارة المخاطر والمقاييس والأهداف المرتبطة بالمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة. ويشير إلى هذه الجوانب الأربعة باسم المحتوى الأساسي، حيث يتطلب المعيار S1 من الشركة تقديم الإفصاحات التالية:-

1- الحوكمة — عمليات الحوكمة والضوابط والإجراءات التي تستخدمها الشركة للمراقبة، الإدارة والإشراف على المخاطر المتعلقة بالاستدامة والفرص

2- الاستراتيجية — نهج الإدارة في إدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة يمكن أن تؤثر على مستقبل الشركة، والأعمال وسلسلة القيمة

3- إدارة المخاطر — عمليات الوحدة الاقتصادية لتحديد وتقييم الأولويات والمراقبة وإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة؛ و

• المقاييس والأهداف — المعلومات المستخدمة للقياس4

ومراقبة أداء الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، بما في ذلك التقدم في إحراز انخفاض في الانبعاث الكربوني

وتماشيا مع (الإطار المفاهيمي) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة (IASB) الدولية،

أ-الهدف: يهدف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ذات الصلة بالاستدامة توفير المعلومات التي تلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية ذات الأغراض العامة بالإفصاح عن المخاطر المتعلقة بالاستدامة والفرص المفيدة لأصحاب المصلحة لاتخاذ قراراتهم وأن هذه المعلومات توضح قدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية على المدى القصير والطويل ويربطان بشكل وثيق بين الشركة وأصحاب المصلحة والمجتمع والاقتصاد والبيئة عبر سلسلة القيمة للشركة وتتطلب المعايير الإفصاح عن جميع المخاطر والفرص المعقولة ويمكن أن تؤثر في التدفقات النقدية ومستقبل الشركة أو أصولها إلى التمويل وتكلفة رأس المال على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل ويشير إليه المعيار (المخاطر والفرص)

ب-النطاق: يطبق المعيار في إعداد الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة وأن هذه المعلومات يمكن أن تكون معقولة من المتوقع أن تؤثر في توقعات الشركة خارج نطاق هذا المعيار فيتطلب الإفصاح عن مخاطر محددة تتعلق بالاستدامة والمخاطر والفرص، إلا أن المعيار يستثنى من الإفصاح إذا كانت المعلومات حساسة تجاريا فلا يفصح عنها وفق الفقرات التي تستخدم للإعفاء من الإفصاح.

ج- التقدير، وعدم التأكد

من ضمن متطلبات الإفصاح عن المعلومات الجوهرية والمخاطر والفرص وتستخدم الشركات التقديرات في الاتي:

1-تحديد المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة التي من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول في مستقبل الشركة

2-تحديد المعلومات الجوهرية لتضمينها في الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة

3- تحديد مصادر الأدلة المعتمدة لتطبيقها وفقا للفقرات (48—54)

أما بخصوص عدم التأكد بالقياس فيتوجب على الشركة الكشف عن المعلومات لتمكين أصحاب المصلحة من تحديد أوجه عدم التأكد الذي يؤثر في المبالغ المفصح عنها والتي تخضع لارتفاع مستوى عدم التأكد في القياس وأن يتم الإفصاح بشكل محدد عن:

أ-تحديد مستوى المبالغ المفصح عنها والتي تخضع لارتفاع مستوى عدم التأكد في القياس وأن يتم الإفصاح بشكل محدد عن: مصادر عدم التأكد في القياس (مثلا اعتماد المبلغ كتقدير مستقبلي)

ب-ماهي الافتراضات والاحكام التي اعتمدت لتقدير الاحداث المستقبلية

واستجابة للتشريعات القانونية لكل بلد وحدد المعيار ان المعلومات الجوهرية المالية المتعلقة بالاستدامة على وفق التشريعات والقوانين الخاصة بالبلد والتي لا تسمح بنشر المعلومات عن فقرات معينة فعلى الشركة عدم الإفصاح عنها بشرط ان تحدد نوع المعلومات التي لم يفصح عنها وشرح أسباب ذلك ومحدداتها وإذا حددت الشركة بانها معلومة (حساسة جدا) وقد تؤثر في المنافسة فلها الحق حذف هذه المعلومة من الإفصاحات شرط ان تكون هذه متعلقة بالفرصة المستدامة وليست متاحة للجميع ومن المتوقع اذا تم الكشف عنها فستؤدي الى ضرر بالمنافع الاقتصادية للشركة

ج-الخصائص النوعية للمعلومات المتعلقة بالاستدامة

كي تكون المعلومات المتعلقة بالاستدامة مفيدة ينبغي ان تتصف بقابليتها للمقارنة والتحقق في الوقت المناسب وان تكون مفهومة وصادقة واشير اليها بملحق المعيار وهي مشابه للخصائص النوعية الواردة بالإطار المفاهيمي الا ان خصوصية بعض المعلومات للاستدامة المطلوبة تختلف في بعض النواحي عن خصائص المعلومة المحاسبية وكالاتي:

د-الملاءمة: المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة قادرة على صنع اختلاف في القرارات إذا أحدثت فرق في القرار حتى لو اختار المستخدمون عدم القيام بذلك يمكن الإفادة منها وتحدثت فرق إذا كان لها قيمة تنبؤية أو توكيدية أو كلاهما وتستخدم للتنبؤ

هـ- الأهمية النسبية: تعد المعلومة جوهرية في حال حذفها أو تحريفها أو حجبها من المتوقع ان تؤثر بالقرار و - التمثيل الصادق: تمثل المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة (الظاهرة) بالكلمات والأرقام وتكون مفيدة وان تمثل اهم المخاطر والفرص وان تكون محايدة دون تحيز وبالتالي قادرة على احداث فرق لفهم الظاهرة المالية وهو تعظيم تلك الصفات الى اقصى حد وتضمن التصوير الكامل للمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة جميع المعلومات الجوهرية اللازمة للمستخدمين. ز-قابلية المقارنة: إمكانية مقارنة التقارير المالية التي تقدمها الشركات وتمكين أصحاب المصلحة من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين العناصر المفصح عنها فضلا عن المعلومات المقدمة خلال الفترات السابقة لنفس الصناعة وتعزز المقارنة بالاتساق باستخدام نفس الأساليب لتقديم الإفصاحات حول نفس المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة من فترة لأخرى ح- التحقق: تساعد في منح المستخدمين الثقة في اكتمال المعلومات وحداثتها ودقتها ويمكن التحقق منها إذ يمكن اثباتها اما من نفس المعلومات او المدخلات المستخدمة لاشتقاقها والتحقق منها من مختلف المراقبين والمطلعين يمكن ان يتوصلوا الى اجماع لنفس القرارات.

ط- العرض العادل: يتطلب الكشف عن المعلومات ذات الصلة بالمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة ومعقوليتها ومن المتوقع ان تؤثر في الشركة ولتحقيق ذلك تقوم الشركة بتقديم كامل وحيادي وتصوّر دقيق للمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة فضلا عن الأهمية النسبية التي تحدد بناءً على حجم العناصر التي تتعلق بها المعلومات وطبيعتها وتتطلب العرض العادل الاتي:

أ- الكشف عن المعلومات القابلة للمقارنة والتحقق منها في الوقت المناسب ويجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم الإفصاح عنها في الفترة المشمولة بالتقرير. إذا كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة للفترة المشمولة بالتقرير، وعليها ان تتوافق بذلك مع الإفصاح عن تقاريرها المالية ذات الصلة وفق المعايير المحاسبية الدولية او وفق GAAP في نفس الوقت الذي تقوم فيه بالإبلاغ عن بياناتها المالية. يجب أن تغطي الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة للمنشأة نفس الفترة المشمولة بالتقرير مثل البيانات المالية ذات الصلة مقارنة للمعلومات المالية السردية والوصفية المتعلقة بالاستدامة

ب- الإفصاح عن معلومات إضافية وان كان الامتثال مع متطلبات معايير الإفصاح غير كاف فان أي معلومات إضافية تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم اثار المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة وتأثيرها في التدفقات النقدية وحصولها على التمويل وتكلفة رأس المال على المدين القصير والطويل.

. وإذا كان حذف المعلومة أو تحريفها أو حجبها يؤدي الى التأثير في قرارات أصحاب المصلحة

3-4-4- المعلومات الجوهرية :

تفصح الشركات عن المعلومات الجوهرية حول المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة والتي يمكن توقع تأثيرها بشكل معقول على مستقبل ومراقبة أداء الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة، بما في ذلك التقدم الذي حققته الشركة فيما يتعلق بالمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة وتقليل الانبعاثات.

وتكون المعلومات جوهرية إذا كان يتوقع أن يؤثر حجب تلك المعلومات أو تحريفها على القرارات التي يتخذها أصحاب المصالح من المعلومات المتوافرة في التقارير المالية ذات الأغراض العامة.

وفيما يتعلق بمراقبة أداء الشركة ذات الصلة بالمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة يتم تحديد البيانات المالية المتعلقة بالاستدامة وأن تكون الافتراضات المستخدمة متسقة إلى أقصى حد ممكن مع مراعاة متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الأخرى عندما يتم تحديد العملة كوحدة قياس في الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة.

اذ يتعين على الشركات ان تقدم بياناتها المالية ذات الصلة بالعملة (وحدة النقد) وتأثيرها على مستقبل الشركة وتوضيح العلاقات والروابط بين الإفصاحات المقدمة ضمن الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة كالعلاقات بين متطلبات الإفصاح عن الاستدامة والحوكمة والاستراتيجية وإدارة المخاطر والمقاييس والأهداف والتقارير المالية الأخرى للأغراض العامة التي تنشرها وعلى الشركة التي تتوافق مع متطلبات معايير الاستدامة S1&S2 أن تفصح عن ذلك بشكل غير متحفظ وواضح وصريح بالامتثال. حتى لو لم تتوافق مع معايير المحاسبة المالية الدولية.

4-4-4- المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة وفق معيار S1

ويقدم الملحق د من المعيار S1 المتطلبات الرئيسية للإفصاح عن الاستدامة الاتية:

الحوكمة
الاستراتيجية
المخاطر والفرص

نموذج الأعمال وسلسلة القيمة
 الاستراتيجية وصنع القرار
 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية
 المرونة
 إدارة المخاطر
 المقاييس والأهداف
 الإفصاحات المتعلقة بالمناخ
 نموذج الأعمال وسلسلة القيمة
 المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية
 التاريخ الفعلي للتطبيق والانتقال الى تقارير الاستدامة

4-5- المعيار الثاني الإفصاحات المتعلقة بالمناخ (IFRS-S2)

يتطلب من الشركات الإفصاح عن معلومات معينة حول ادارتها واستراتيجيتها وإدارة المخاطر والمقاييس والاهداف المتعلقة بالمناخ وتتضمن معلومات حول المخاطر المادية (أحداث الطقس) فضلا عن مخاطر الانتقال (تغير سلوك الزبائن) ويطلب من الشركة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمرونة المناخية فضلا عن نطاق انبعاثاتها ويطلب المعيار في بداية 2024 ويسمح بالتطبيق المبكر طالما ان المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة للمعيار الأول مطابقة أيضا. في اذار 2022، نشر المجلس الدولي لمعايير الاستدامة (ISSB) مسودة المعيار S2 الإفصاحات المتعلقة بالمناخ، IFRS S2 Climate-related Disclosures, issued in June 2023. حيث دمج توصيات فرقة العمل المعنية بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ (TCFD) وإدماج متطلبات الإفصاح القائمة على الصناعة المستمدة من معايير SASB. أعاد ISSB نشر المقترحات بعد الاخذ بنظر الاعتبار التعليقات على مسودة المعيار في يونيو 2023، أصدر ISSB الإفصاحات المتعلقة بالمناخ المعيار الدولي للتقارير المالية S2

4-5-1- الهدف :

هو مطالبة الشركات بالكشف عن معلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والتي تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للكيان.

كما يتطلب المعيار من المنشأة الإفصاح عن المعلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والتي يمكن توقعها بشكل معقول للتأثير على التدفقات النقدية، ووصولها إلى التمويل أو تكلفة رأس المال على المدى القصير، متوسط أو طويل الأجل (يشار إليه إجمالاً باسم 'المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ والتي يمكن توقعها بشكل معقول للتأثير على آفاق الشركات'). (وقد تكون هذه العبارة قد كررت في المعيار ان لاهميتها) (IFRS S2 Climate-related Disclosures, 2023. 50)

ينطبق المعيار الدولي للتقارير المالية على:

(المخاطر المتعلقة بالمناخ التي يتعرض لها الكيان، وهي:

المخاطر المادية المتعلقة بالمناخ؛ و مخاطر الانتقال المتعلقة بالمناخ؛ والفرص المتعلقة بالمناخ المتاحة للشركات).

يحدد المعيار S2 متطلبات الكشف عن المعلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ في الشركات على وجه الخصوص ويتطلب منها الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة من فهم:

1- عمليات الحوكمة والضوابط الإجرائية التي تستخدمها الشركات للرصد والإدارة والإشراف على المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ

2- استراتيجية لإدارة المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ;

3- العمليات التي يستخدمها الكيان لتحديد المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ وتقييمها وتحديد أولوياتها ورصدها، بما في ذلك ما إذا كانت هذه العمليات قد تم دمجها في عملية إدارة المخاطر الشاملة والإفصاح عنها و

4- أداء الشركات المرتبط بالمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ، بما في ذلك التقدم نحو أي أهداف متعلقة بالمناخ حددتها واستطاعت تحقيقها، وأي أهداف مطلوب تحقيقها بموجب القانون أو اللوائح وتقديم المعلومات للمستثمر فضلاً عن توفير قيمة للشركة وأن العناصر الرئيسية لهذا المعيار يمكن توضيح هيكلية متطلبات المعيار 2S

2-4-5 الهيكل الرئيسي الذي يركز اليه معيار IFRS S2 :-

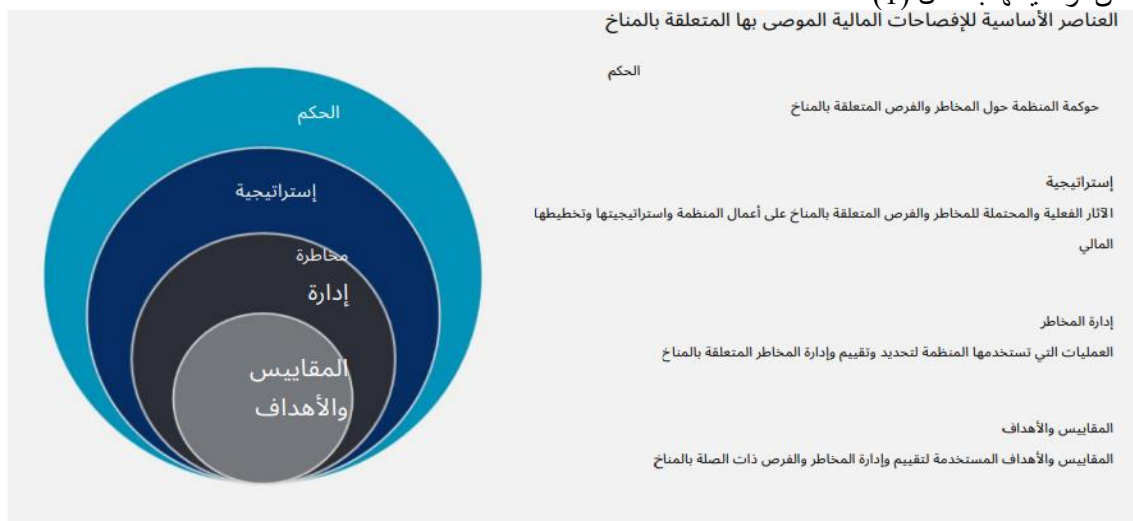
أ- الحوكمة: الإجراءات والرقابة على تقارير الاستدامة للشركة المتعلقة بالمخاطر والفرص

ب- الاستراتيجية: المخاطر المتعلقة بالاستدامة

والفرص التي يمكن أن تعزز أعمال الشركة كنموذج الأعمال الذي تعتمد كاستراتيجية على المدى القصير والمتوسط والطويل [ج]- المقاييس والأهداف: المعلومات المستخدمة لقياس ومراقبة أداء الشركة والأمور ذات الصلة لمخاطر وفرص الاستدامة ذات الصلة بالمناخ

يمكن توضيحها بالشكل (1)

العناصر الأساسية للإفصاحات المالية الموصى بها المتعلقة بالمناخ



البيانات المتعلقة بالمناخ

الشكل (1) العناصر الرئيسية للمعيار S1

المصدر IFRS SUSTAINABILITY DISCLOSURE TAXONOMY—PROPOSED TAXONOMY JULY 2023

من الشكل 1 يتضح أن المعيار يركز على أن الاستدامة التي تعمل على (إنشاء القيمة المالية) من خلال توفير التنظيم المقارن للاستدامة المالية حيث تركز على الحفاظ على الموارد في الأجل القصير والمتوسط والطويل وأن الإفصاح يتضمن كل ما يتعلق بالخطة التي ستتتبعها الوحدة الاقتصادية في العمل على تحقيق الاستدامة في المناخ ومراقبتها فضلاً عن تقييم استراتيجيتها في تخفيض الانبعاثات وتقييم مراحل التقدم في استراتيجية تخفيض الانبعاثات من قبل جهة خارجية وجهة داخل الوحدة الاقتصادية وهي الجهة التي تشكلها الإدارة (كإدارة مخاطر المناخ أو إدارة الحوكمة المناخية) ويوضح الشكل (2) المتطلبات الرئيسية للإفصاح عن الاستدامة في ظل معيار S2

المقاييس والأهداف	إدارة المخاطر	إستراتيجية	الحكم
افصح عن المقاييس والأهداف المستخدمة لتقييم وإدارة المخاطر والفرص ذات الصلة بالمناخ حيث تكون هذه المعلومات جوهرية.	افصح عن كيفية تحديد المنظمة للمخاطر المتعلقة بالمناخ وتقييمها وإدارتها.	الكشف عن الآثار الفعلية والمحتملة للمخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على أعمال المنظمة واستراتيجيتها وتخطيطها المالي حيث تكون هذه المعلومات جوهرية.	الكشف عن حوكمة المنظمة حول المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ.

الشكل (2) المتطلبات الرئيسية للإفصاح عن الاستدامة

المصدر IFRS SUSTAINABILITY DISCLOSURE TAXONOMY—PROPOSED TAXONOMY JULY 2023

ويوضح الجدول 4 عناصر الإفصاح المتعلقة بالاستراتيجية وفق متطلبات الإفصاح عن معلومات المناخ. و يرافق المعيار إرشادات للتطبيق، ولكنه ليس جزءاً من المعيار S2. وتتطلب الفقرة 29 من الشركات الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة فئات خاصة عبر الصناعة. كما في الجدول (3).

الجدول (3) عناصر الإفصاح المتعلقة بالاستراتيجية

البيان	على وفق فقرات المعيار
الإفصاح عن كيفية استجابة للمخاطر، وخطط للاستجابة للمخاطر والفرص	IFRS S2.14(a), IFRS S33(a)
الإفصاح عن كيفية موارد الشركة، وخطط للموارد والأنشطة تم الإفصاح عنها فيما يتعلق باستجابة الكيان للمخاطر المتعلقة بالمناخ وتضمينها كفرص في الاستراتيجية وصنع القرار	IFRS S2.14(b)
الكشف عن التقدم المحرز مقابل خطط الكيان التي تم الكشف عنها في السابق فترات إعداد التقارير	IFRS S1.33(b), IFRS S2.14(c)

Resource - Global ESG Disclosure Standards Converge: ISSB Finalizes IFRS S1 and IFRS S2 (June 30, 2023)

ومن استقراء المعيارين يمكن إيجاد الفروقات وواجه التشابه والاختلاف بين المعيارين في الجدول 4 المتعلقة بمتطلب الاستراتيجية

جدول (4) متطلبات الإفصاح في المعيار الدولي للاستدامة S1 والمعيار الدولي للاستدامة S2 المتعلقة بالاستراتيجية

المعيار الدولي للتقارير المالية S1 الاستراتيجية / الاستراتيجية وصنع القرار	المعيار الدولي للتقارير المالية S2 الاستراتيجية / الاستراتيجية وصنع القرار
1- يجب على الشركات الإفصاح عن المعلومات المالية التي تمكن المستخدمين للأغراض العامة تقارير لفهم آثار المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على استراتيجية وصنع القرار. يجب الإفصاح: (معلومات) حول كيفية وجود الكيان المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ في استراتيجية وصنع القرار، بما في ذلك كيفية تخطيط الكيان لتحقيق أي أهداف متعلقة بالمناخ قد حددت وأي أهداف مطلوبة لها تجتمع بموجب القانون أو اللوائح. على وجه التحديد، يجب على الشركات الإفصاح عن المعلومات عن: (I) ... (iv) أي انتقال متعلق بالمناخ خطة الكيان، بما في ذلك	1- يجب على الشركات الإفصاح عن المعلومات المالية التي تمكن المستخدمين للأغراض العامة تقارير لفهم آثار المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة على الاستراتيجية وصنع القرار. على وجه التحديد، يجب على الشركات الإفصاح عن معلومات حول: (a) كيف استجاب الكيان، وخطط للاستجابة للمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة في الاستراتيجية وصنع القرار

(b) المعلومات حول الافتراضات الرئيسية المستخدمة في تطويرها خطة الانتقال والتبعيات التي تعتمد عليها خطة الانتقال الخاصة بالمنشأة؛ و (b) معلومات حول كيف يكون الكيان الموارد وخطط الموارد والأنشطة المفصح عنها وفقاً الفقرة 14 (a). معلومات كمية ونوعية عن تقدم الخطط تم الإفصاح عنها في التقارير السابقة وقال الفقرة 14 (a).	(b) التقدم مقابل خطط الشركات والتي افصحت عنه في التقارير السابقة ان كانت معلومات كمية او نوعية. والتقدم الذي حققته الشركات نتيجة تغير بعض الخطط والعمليات للأفضل
--	--

المصدر-Proposed IFRS® Taxonomy IFRS® Sustainability Disclosure Taxonomy

ولابد من الإشارة الى ان بعض فقرات المعيار تشير بوضوح الى نوع الصناعة من خلال فئة القياس والأسلوب المتبع للقياس وكما في جدول

جدول (5) الفقرة 29 من المعيار الدولي للتقارير المالية S2

فئة القياس	وحدة القياس
مخاطر التحول المتعلقة بالمناخ	المبلغ والنسبة
المخاطر المادية المتعلقة بالمناخ	المبلغ والنسبة
الفرص المتعلقة بالمناخ	المبلغ والنسبة
راس المال	العملة المحلية

المصدر :

Project Summary and Feedback Statement IFRS Accounting Standards-2023

SASB

و وفقاً للفقرتين 12 و 32 من المعيار S2. تم اشتقاق التوجيه القائم على الصناعة من محاسبة الاستدامة

4-6- الإفصاح القائم على نوع القطاع ونوع الصناعة

(تصنيفات الصناعة) — industry classifications؛ والتي تهدف إلى مساعدة الإفصاح القائم على تحديد إرشادات الصناعة المعمول بها من خلال وصف نماذج الأعمال، الأنشطة والسمات المشتركة الأخرى التي تميز الصناعة

(ب) موضوعات الإفصاح disclosure topics

التي تصف المخاطر المحددة المتعلقة بالمناخ أو الفرص المرتبطة بالأنشطة التي تقوم بها الإفصاح القائم داخل صناعة معينة؛

(ج) — المقاييس والبروتوكولات التقنية metrics and technical protocols التي تخص كل صناعة

تأسيساً لما تقدم فإن معيار S2 نقطة الانطلاق الأولى في اعداد الإفصاح عن تقارير المناخ وهو الإفصاح القائم على الصناعة والذي يطلب من المعبين للتقارير المالية ذات الصلة بالمناخ الرجوع الى قابلية التطبيق في الصناعة المعنية لتحديد المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ

Disclosures (ifrs.org). Deloitte ESG Foundation, Accompanying Guidance on Climate-Related 2023Now

اما أسلوب العرض فقد أوصى المعيار ان يكون لإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة. في تقرير تعليقات الإدارة وتحليلاتها أو في تقرير مماثل كالتقارير المتكاملة أو قد تشكل جزء من التقارير المالية للأغراض العامة .

ويمكن توضيح العلاقة بين بين معياري الاستدامة بالجدول (6) متطلبات الإفصاح المتعلقة بالاستراتيجية في الفقرة 33 من المعيار الدولي للتقارير المالية S1 والفقرة 14 من المعيار الدولي للتقارير المالية S2

جدول (6) متطلبات الإفصاح وفق فقرات المعيارين الخاصة بالاستراتيجية

S2	S1
1- الفقرة 14 من المعيار يجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من خلال التقارير ذات الغرض العام من فهم آثار المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على استراتيجيتها وصنع القرار. يجب الإفصاح: (معلومات حول كيفية استجابة الشركة في خططها الاستراتيجية و المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ في استراتيجيتها وصنع القرار، بما في ذلك كيفية تخطيطها لتحقيق أي أهداف متعلقة بالمناخ وأي أهداف مطلوبة لها بموجب القانون أو اللوائح. يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات عن: (I) ... (iv) أي انتقال متعلق بالمناخ في خططها، بما في ذلك معلومات حول الاقتراضات الرئيسية المستخدمة في تطوير خطة الانتقال (v) ... (b) معلومات حول كيف توظف الوحدة الاقتصادية الموارد وخطط الموارد للتحول إلى الاهتمام بخطط المناخ والأنشطة المفصّل عنها وفقاً الفقرة 14 (a). (c) معلومات كمية ونوعية حول تقدم الخطط التي تم الإفصاح عنها في التقارير السابقة وفقاً الفقرة 14 (a).	1- الفقرة 33 توجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين من خلال التقارير ذات الغرض العام من فهم آثار المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة على الاستراتيجية وصنع القرار. على وجه التحديد، يجب على الشركة الإفصاح عن معلومات حول: (a) كيف استجابت الشركة، و خطط الاستجابة للمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة في الاستراتيجية وصنع القرار (b) التقدم الذي أحرزته الشركة مقارنة بالتقارير السابقة المفصّل عنها الفترات، بمعلومات كمية ونوعية. (c) بين الاستدامة المخاطر والفرص التي تقوم بها الشركة (على سبيل المثال، اتخاذ قرار بشأن موقع جديد الفرص التي سيخلقونها في المجتمع

المصدر : IFRS SUSTAINABILITY DISCLOSURE TAXONOMY—PROPOSED TAXONOMY JULY 2023

ويوضح الملحق ح من المعيار الاقتراحات المتعلقة بدقة الإفصاحات السردية والسبل الكفيلة لتحقيق صافي الالتزام الصفري من خلال:

- 1 • تحسين برامج كفاءة الطاقة؛ و
 - 2 • الانتقال إلى مصادر الطاقة المتجددة بالكامل. للوفاء بالالتزام الصافي الصفر، والإسراع بالانتقال إلى استخدام التقنيات الجديدة التي تقلل أو إزالة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري.
- ان الهدف من الإفصاح المالي المتعلق بالاستدامة هو تمكين مستخدمي التقارير المالية من :
- (1) فهم عمليات الكيان لتحديد المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة وتقييمها وتحديد أولوياتها ورصدها، إذا كانت هذه العمليات مدمجة وكيف والإبلاغ عن عمليات إدارة المخاطر الشاملة؛ و
 - (2) تقييم ملف تعريف المخاطر للوحدة الاقتصادية وعملية إدارة المخاطر الشاملة.
- ولتحقيق هذا الهدف، يجب على الشركة الإفصاح عن معلومات حول:

المخاطر المتعلقة بالاستدامة، بما في ذلك معلومات حول:

- 1- المدخلات والمعلومات التي تستخدمها الشركة
- 2- ما إذا كان الكيان يستخدم تحليل السيناريو وكيف يستخدم ذلك للإفصاح عن المخاطر المتعلقة بالاستدامة. فضلاً عن الإفصاح عن الأثر أي الإفصاح وبشفافية لمجموعة واسعة من معلومات أصحاب المصلحة حول أهم تأثيرات الوحدة الاقتصادية على الاقتصاد والبيئة والأشخاص

“Progress Towards a Strengthened Sustainability Reporting System” (globalreporting.org)

5- الجانب التطبيقي قياس مستوى الإفصاح عن الاستدامة وفق معيار IFRS S1.S2

مجتمع وعينة البحث 5-1

لتحقيق هدف وفرضيات البحث فسيتم اختبار قياس مستوى الإفصاح عن الاستدامة وفق معيار S1&S2 على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وعلى وفق القطاعات المدرجة والبالغة 9 قطاعات (المصارف والاتصالات والصناعة والفنادق والسياحة والزراعة والخدمات والتأمين والاستثمار المالي) وسيتم اختيار القطاعات التي قد تسهم بشكل أكبر في الاحتباس الحراري وهي القطاعات (الاتصالات والصناعة والفنادق والسياحة والزراعة) وعينة البحث وفقاً لمجتمع البحث ممثلة بالجدول (7)

جدول (7) مجتمع وعينة البحث

ت	عدد الشركات مجتمع البحث	عدد الشركات عينة البحث	نوع القطاع	نسبة العينة %
1	2	2	الاتصالات	100
2	21	6	صناعة	29
3	10	4	الفنادق والسياحة	40
4	7	3	الزراعة	43

المصدر: سوق العراق للأوراق المالية WWW.ISX.Iq.Net

2-5 الأساليب الإحصائية المستعملة:

ان قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة IFRS-S1 ومستوى الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بالمناخ IFRS-S2 بحكم علاقة التكامل بين المعيارين سيتم الاعتماد على أسلوب تحليل المحتوى والذي يعد أحد أساليب البحث العلمي ضمن المنهج الاستقرائي الوصفي اذ يهدف الى الوصف الموضوعي والمنظم والكمي للمضمون وبحول الافصاحات السردية الى بيانات عددية يمكن قياسها ويهدف الباحثون من هذا الى قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة وفق المتطلبات الرئيسية للمعيار الأول والمعلومات ذات الصلة بالمناخ وفق المعيار الثاني للشركات عينة البحث اذ سيتم اعتماد متغير وهمي يأخذ قيمة 1 للشركات التي تفصح والتي لا تفصح تأخذ 0 وعلى وفق ذلك يوضح جدول (8) الإفصاح عن الحوكمة والمخاطر وفق معيار IFRS-S1-2

جدول (8) الإفصاح عن الحوكمة والمخاطر وفق معيار IFRS-S1-2

العناصر	فقرات المعيار	المتطلبات العامة	القطاعات							
			اتصالات		صناعة		فنادق وسياحة		زراعة	
			مفصح	غير مفصح	مفصح	غير مفصح	مفصح	غير مفصح	مفصح	غير مفصح
الحوكمة والمخاطر	IFRS-S1	إدارة الشركة ومسؤوليتها عن الاشراف على المخاطر المتعلقة بالاستدامة	2	-	-	0	-	0	-	1
	S1-13a	الإفصاح عن المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة	-	0	-	0	-	0	-	0
	S1-13 b S1-13c	الإفصاح عن الكيفية التي تضمن بها الشركة توافر مهارات وكفاءات مناسبة للأشراف على الاستدامة	2	-	-	-	-	-	-	-

0	-	-	-	0	-	-	2	الإفصاح عن كيفية استجابة للمخاطر، ويخطط للاستجابة للمخاطر	S2.11	
0	-	-	-	0	-	0	-	تحديد هوية الجهة المسؤولة داخل الشركة على الاشراف والمتابعة الخاصة بالمناخ /لجنة حوكمة المناخ	S2.5a	
0		-	-	0	-	-	2	الإفصاح عن كيفية استجابة الشركة للمخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالاستدامة	S1-21a	
0		-		-	-	0	-	الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية حول التقدم الذي أحرزته الشركة في المخطط المفصّل عنه في التقرير السابق	S1-21b	
0		-		-	-	-	-	الإفصاح عن كيفية استجابة للمخاطر، ويخطط للاستجابة للمخاطر والفرص	IFRS .33(a), 2S IFRS S2.14(a)	
0		-		-	-	-	-	الإفصاح عن كيفية موارد الشركة، وخطط للموارد والأنشطة تم الإفصاح عنها فيما يتعلق باستجابة الكيان للمخاطر المتعلقة بالمناخ وتضمينها كفرص في الاستراتيجية وصنع القرار	IFRS b) S2.14	
0		-		-	-	-	-	الكشف عن التقدم الذي أحرزته الشركة في الإفصاح عن الخطط التي تم الإفصاح عنها في	IFRS S1.33(b), IFRS S2.14(c)	

								السابق فترات إعداد التقارير		
1	-	0	-	0	-	0	8	المجموع		

من الجدول 81 يتضح ضعف الإفصاح على وفق المتطلبات الدولية لمعياري S1&S2 للأبعاد ذات الصلة بالاستدامة الحوكمة وإدارة المخاطر للقطاعات المبحوث ونسبة 0.8% من الفقرات المطلوبة. وتنفرد قطاع الاتصالات بالإفصاح عن المتطلبات. ويوضح الجدول 9 متطلبات الإفصاح عن الاستراتيجية والمقاييس والأهداف وفق المعيارين المبحوثين

جدول (9) المتطلبات الإفصاح عن الاستراتيجية والمقاييس والأهداف وفق IFRS-S1-2

العناصر	فقرات المعيار	المتطلبات العامة	الاتصالات	الصناعة	فنادق وسياحة	الزراعة
الاستراتيجية واتخاذ القرارات	S2.5C	الإفصاح عن المنهجية التي تتخذها الإدارة في التعامل مع المخاطر والفرص الجوهرية ذات الصلة بالمناخ	0	0	0	0
	S2.13b	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكمية الانبعاثات المستهدفة	0	0	0	0
	S2.13bii	كمية الانبعاثات المستهدفة تخفيضها داخل سلسلة القيمة	0	0	0	0
	S2.13. bii	كمية التخفيضات الانبعاثات والوفورات المتحققة	0	0	0	0
	S2.11	وفورات الكربون المتحققة	0	0	0	0
	S2.13bia S1	الإجراءات المتخذة للتأكد والتحقق من صحة الوفورات المتحققة وفق لخطة التخفيض	0	0	0	0
	S2. aa	كمية الطاقة المستخدمة كمصادر متجددة	0	0	0	0
	S2.14i	الإفصاح عن استراتيجيات تخفيضات الكربون والتكاليف المرتبطة والوفورات المتحققة	0	0	0	0
	c S1.33	الإفصاح عن المفاضلة بين المخاطر والفرص التي على وفقها اتخذت الوحدة الاقتصادية قراراتها	0	0	0	0
	S2 البند 56	الإفصاح عن استجابة الوحدة للاقتصادية للمجتمع وتأثير انشطتها على المناخ	0	0	0	0

0	0	0	0	الإفصاح عن كيفية استجابة الوحدة الاقتصادية، ويخطط للاستجابة للمخاطر والفرص	IFRS S1.33(a), IFRS S2.14(a)	
0	0	0	0	المجموع		

من الجدول السابق يتضح ان القطاعات كافة لم تفصح عن المتطلبات الاستراتيجية والمقاييس والاهداف ويمكن تفسير ذلك من ان المتطلبات تكاد تكون غائبة عن تعليمات الإفصاح عن الاستدامة في البيئة العراقية

6- الاستنتاجات والتوصيات

1-6 الاستنتاجات

- 1- يمثل المعياران الجديدان اللذان نشرهما مجلس معايير الاستدامة الدولية علامة فارقة مهمة في السعي لتحقيق الاتساق العالمي عبر الإفصاح عن الاستدامة المؤسسية. IFRS S1 و IFRS S2 فهما يعكسان استجابة طال انتظارها للطلب من الشركات والمستثمرين للحصول على لغة مشتركة للإبلاغ عن استراتيجيات المناخ والاستدامة.
- 2- يتعين على الشركات تطبيق كل من المعيار الدولي للتقارير المالية S1 والمعيار الدولي للتقارير المالية S2 لفترات إعداد التقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 كانون الثاني 2024 ويسمح بالتطبيق المبكر.
- 3- يحدد المعيار S1 المتطلبات العامة لمحتوى وعرض الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة للشركة. وأن تتعلق هذه الإفصاحات بالبيانات المالية ذات الصلة والتي تتعلق بها الإفصاحات المالية المتعلقة بالاستدامة. فضلا عن ذلك، ان تكون البيانات المالية المدرجة في الإفصاحات متسقة مع البيانات المالية المقابلة المطبقة في إعداد البيانات المالية للشركة.
- 4- يتطلب المعيار S2 إفصاحات محددة لفئة المقاييس، بما في ذلك النطاق 1 والنطاق 2 والنطاق 3 لغازات الدفيئة (GHG) الانبعاثات الناتجة خلال الفترة المشمولة بالتقرير. عند الكشف عن انبعاثات غازات الدفيئة وفقاً لبروتوكول غازات الدفيئة (معيار GHGP) بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية S2، على الشركة الإفصاح عن النهج المستخدم (أي، حصة الأسهم أو نهج التحكم) والمجموعة المحاسبية الموحدة التي تتعلق بها الانبعاثات، وبالنسبة للشركة التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، ستتألف هذه المجموعة من الشركة الأم والشركات التابعة لها). وسمح المعيار بإعفاء مؤقت من الإفصاح عن انبعاثات النطاق 3 في فترة إعداد التقارير عند التطبيق للمرة الأولى، ويتطلب المعيار الدولي للتقارير المالية S2 من الشركة تقديم إفصاح تتعلق بالمخاطر والفرص المادية والانتقالية المتعلقة بالمناخ، وأسعار الكربون الداخلية.
- 5- أن معايير الإفصاح عن الاستدامة الجديدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون لها دور مهم في ضمان أن المخاطر والفرص المتعلقة بقضايا الاستدامة مهمة في صنع القرار للمستثمرين. ومفيدة للأسواق لتخصيص التمويل لتحقيق نتائج مستدامة
- 6- هناك توافق بين معايير GRI ومعايير الإبلاغ عن الاستدامة الأوروبية (ESRS). وألزمت مذكرة التفاهم IFRS-GRI الموقعة في آذار 2022، المنظمتين بتنسيق برامج العمل وأنشطة وضع المعايير. واعترفت بنهجين بين المعايير للإفصاح عن الاستدامة، كجزء من نظام شامل لإعداد التقارير المؤسسية.
- 7- ضعف الإفصاح بشكل عام عن متطلبات الإفصاح وفق معياري S1&S2 في القطاعات المبحوث في البيئة العراقية

التوصيات: 2-6:

- مما تقدم من عرض في الجانبين النظري والعملي والاستنتاجات التي خرج بها البحث فان الاتي التوصيات الملائمة للبيئة العراقية والشركات العاملة فيها
- 1- قيام الشركات العراقية المدرجة بالسوق المالي الالتزام بتطبيق المعيارين الخاصين بالاستدامة والمناخ من خلال تحديث تعليمات الإفصاح المنظمة لعمل الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وبما يتلاءم ومتغيرات بيئة الاعمال
 - 2- يتطلب من الشركات العراقية المدرجة بالسوق المالي التزامها بالاتساق في بياناتها المالية مع متطلبات الاستدامة الواردة بالمعيارين.
 - 3- ادخال ثقافة الاستدامة ومعاييرها ضمن المناهج الدراسية في الجامعات والكليات والمعاهد.
 - 4- عقد مؤتمرات دولية وإقليمية ومحلية مكثفة تعنى بالاستدامة والاحتباس الحراري وتغير المناخ. فضلا عن عقد الندوات والدورات التدريبية ذات الصلة بالإفصاح عن الاستدامة
 - 5- اعداد المزيد من الأبحاث والدراسات المتخصصة في مجال الاستدامة ومعاييرها والتغير المناخي والاحتباس الحراري.
 - 6- انشاء مؤسسة حكومية او مجلس اعلى للاستدامة والتغييرات المناخية والاحتباس الحراري الذي يتعرض له العراق.

REFERENCE

- 1-Al-Jubouri, Ali Khalaf (2022) The suitability of the Iraqi environment for applying financial information disclosure requirements and its impact on the cost of debt related to sustainability according to an applied research standard in a sample of companies listed on the Iraq Financial Market (IFRS-S1).
- 2-Al-Jajawi, Talal Muhammad Ali and Ibtihaaj Ismail Yacoub (2022) Employing the professional requirements of the auditor in accordance with the updated 3410 standard and their reflection on assurance reports on global warming and gaseous emissions. A paper presented at the second scientific and professional conference of the Iraqi Society of Certified Public Accountants entitled International Standards and their Impact on Iraqi business environment.
- 3-Hassan Yasser (2020) Accounting disclosure of sustainable development practices and its impact on the market value of the facility, Jedar Magazine.
- Foreign sources
- 4--IFRS S1, General Requirements for Disclosure of Sustainability-Related Financial Information ISSB: General Requirements for Disclosure of Sustainability related Financial Information ISSB₂ (Canda Centre for Financial Reporting, Vol.33.NO.1
- 5-IFRS S2, Climate-Related Disclosures.
- 6-Feedback Statement: IFRS Sustainability Disclosure Standards.
- IFRS 2, Part B, "Industry-Based Guidance for IFRS S2."
- 7- "Progress Towards a Strengthened Sustainability Reporting System" (globalreporting.org).
- 8- IFRS Foundation, *Accompanying Guidance on Climate-Related Disclosures* (ifrs.org).
- 9- Deloitte ESG Now — Global ESG Disclosure Standards Converge: ISSB Finalizes IFRS S1 and IFRS S2 -
- 10- Helen Dewhurst, (2023) Corporate Sustainability Associate, BloombergNEF. Mother of All Sustainability Reporting Standards Unveiled .
- 11- IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-related Disclosures July, (2023) Proposed IFRS® Taxonomy IFRS® Sustainability Disclosure Taxonomy
- 12- Project Summary and Feedback Statement IFRS Accounting Standards 2023
- 13- IFRS SUSTAINABILITY DISCLOSURE TAXONOMY—PROPOSED TAXONOMY JULY 2023
- 14- G7 Hiroshima Leader's Communique, May 20 23.
- 15--"INDYK, Magdalena (Are the companies prepared for sustainability reporting. Reporting Under the ED IFRSS, an Evidence from Poland) 2022 Audit FINAN CLAR
- 16- fisher.r.2020. An investigation of use and stylistic consequence of ton. accounting audit & accountability journal.
- 17- Canadian Consultation International Applicability of the SASB Standards: (2023) Report on International work to Develop a Global Assurance Framework for Sustainability-related Corporate Reporting.