



The Impact of Adopting Climate Change Risk Disclosure Requirements in View of The Efforts of International Organizations Accordance with IFRS: S2 In the Iraqi Environment

Amal Mohammed Salman

تأثير تبني متطلبات الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية في ضوء جهود المنظمات الدولية وفقا للمعيار IFRS:S2 في البيئة العراقية

أمل محمد سلمان التميمي

amal.altamimy@uokerbala.edu.iq

College of Economics and Administration, Accounting Department - Karbala University, Iraq- Karbala
كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة _ جامعة كربلاء. العراق- كربلاء



Article information

DOI: <https://doi.org/10.71207/ijas.v21i83.3187>

Abstract

Article history: DD/MM/YYYY

Received: 15/10/2024

Accepted : 28/11/2024

Available online: 4/3/2025

Keywords:

climate change risk disclosure,
climate change risk disclosure
forms, IFRS:S1& IFRS:S2

تاريخ الاستلام: 2024/10/15

تاريخ قبول النشر: 2024/11/28

تاريخ النشر: 2025/3/4

الكلمات المفتاحية

الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية،
نماذج الإفصاح عن مخاطر التغيرات
المناخية. معايير IFRS:S1 و IFRS:S2

The study aims to measure the impact of climate change risk disclosure, by presenting the requirements for climate change risk disclosure according to IFRS:2 and clarifying the impact of adopting climate change risk disclosure in light of the efforts of international organizations. The study community is a sample of companies listed on the Iraq Stock Exchange that engage in activities that negatively affect the surrounding environment in general and the accounting environment in particular, which are required to disclose sustainability practices according to their environmental, societal and governance dimensions related to sustainability, as well as being required to disclose practices related to climate change. The study concluded that there is an impact of climate change risk disclosure on the auditor's commitment to accounting standards, as well as an impact of climate change risk disclosure on continuity.

Citation: Al-Tamimi, Amal Mohammed Salman.(2025). The impact of adopting climate change risk disclosure requirements In view of the efforts of international organizations accordance with IFRS:S2 In the Iraqi environment , *Iraqi Journal for Administrative Sciences*, 21 (83), pp. 101-119.

الافتباس: التميمي، أمل محمد سلمان. (2025). تأثير تبني متطلبات الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية في ضوء جهود المنظمات الدولية وفقا للمعيار IFRS:S2 في البيئة العراقية، *المجلة العراقية للعلوم الإدارية*، 21(83)، 101-119.

المستخلص

تستهدف الدراسة قياس تأثير الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية، من خلال عرض متطلبات الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية وفقا لمعيار IFRS:2 وتوضيح تأثير تبني الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية في ضوء جهود المنظمات الدولية ويتمثل مجتمع الدراسة في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والتي تقوم بممارسات الأنشطة التي تنعكس سلبا على البيئة المحيطة بشكل عام والبيئة المحاسبية بشكل خاص، والتي تكون مطالبة بالإفصاح عن ممارسات الاستدامة وفقا لأبعادها البيئية والاجتماعية والحوكمة المتعلقة بالاستدامة، وكذلك مطالبة بالإفصاح عن الممارسات المتعلقة بالتغيرات المناخية، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير للإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على التزام المدقق بالمعايير المحاسبية، وكذلك وجود تأثير للإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على الاستمرارية.

المقدمة Introduction

تعد التغيرات المناخية من التحديات الرئيسية في العصر الحالي، فالشركات ذات المعايير المرتفعة للمسؤولية الاجتماعية يمكنها تحقيق عوائد أفضل في أوقات الأزمات بما في ذلك الأزمات الناتجة عن التغيرات المناخية وبالتالي تكون أكثر جاذبية في سوق رأس المال، حيث إن التغيرات المناخية تؤثر على ملف مخاطر الشركة من خلال المخاطر المناخية المادية والانتقالية الناتجة عنها (Dumrose & Höck, 2023) وأن المخاطر المناخية يعدها المستثمرون المخاطر الأكثر أهمية في الوقت الحالي.

لقد طلبت شركات CalPERS و Schrodgers و DWS في عام 2020 من المحاسبين الإفصاح عن المخاطر المتعلقة بالمناخ في البيانات المالية، فضلا عن تأكيد الثقة من قبل المدقق فيما يتعلق بالتغيرات المناخية وتأثيراتها المالية على الشركات في تقرير المدقق وذلك بعد أن أفصحت شركة Petroleum British عن المخاطر المتعلقة بالمناخ في بياناتها المالية.

وقد تؤثر أحداث أو ظروف تغير المناخ على التشغيل ونماذج الأعمال في الشركات وعملياتها فضلا عن قدرتها على زيادة تمويلها وجذب الاستثمارات والزبائن الجدد، ونظراً لحاجة المستثمرين إلى المعلومات المتعلقة بتغير المناخ فإنه ينبغي لإدارة الشركات أن تقدم المعلومات عن تغيرات المناخ (IAASB,2020b) ويمكن للوحدات الاقتصادية التي تتعرض للمخاطر الناجمة عن الأزمات بشدة كالتغير المناخي أن تستخدم في تحسين أدائها المسؤولية الاجتماعية تجاه المناخ وذلك لتقليل مخاطر التغيرات المناخية المتصورة وتحسين جاذبيتها (Mbanyele & Muchenje,2022)، ومن الجدير بالذكر أنه ينتج عن مخاطر التغير المناخي تكاليف مرتفعة قد يصعب قياسها، ولذلك ينبغي تواجد منهج شامل لإدارة مخاطر التغيرات المناخية، وقد تحتاج الوحدات الاقتصادية المشاركة في تلك الإدارة من خلال قياس الانبعاثات وتقييم الآثار المادية للتغيرات المناخية على أعمالها والتخطيط لها، وسوف يكون للتغيرات المناخية تأثير شامل وطويل الأجل على الوحدات المستثمرة (Lin & Wu,2023). كما ان متطلبات المعايير IFRS:S1,IFRS:S2 تساعد أصحاب المصالح في التعرف على تلك التغيرات وتأثيرها على أداء الوحدة الاقتصادية.

منهجية البحث ودراسات سابقة**أولاً: منهجية البحث**

ويتناول المبحث الطريقة العلمية والمسار الميداني لتحديد مشكلة البحث وسبل المعالجة بما يضمن الاختبار الموضوعي لفرضية البحث وبالتالي تحقيق أهدافه.

1-1 مشكلة البحث: Research problem

إن مشكلة البحث تتمثل بقصور النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية وضعف مواكبتها للتطورات التقنية الحديثة في ظل التطور في بيئة الأعمال الحالية والتي تتسم بالحدثة والسريعة الهائلة في التقنيات المعاصرة، بينما هناك اهتمام بسيط وغير واضح لوضع المعايير والأطر الملائمة لإعداد التقارير والإفصاح عن التغيرات المناخية في البيئة المحلية، وفي ضوء ما تقدم يمكن طرح التساؤل الآتي: هل هناك ضرورة لتبني متطلبات الإفصاح المتعلقة بالمناخ وفقاً للمعيار IFRS:S2 في البيئة المحلية؟ ويتفرع عنه التساؤلات الآتية:

1. هل هناك ضرورة لتبني متطلبات الإفصاح وفقاً للمعيار IFRS:S1 و IFRS:S2 في البيئة المحلية؟
2. هل يساعد تبني متطلبات الإفصاح المتعلقة بالمناخ IFRS:S2 في البيئة المحلية على تحسين المعلومات المحاسبية المفصح عنها ومدى انعكاسه في استمرارية الشركة؟
3. ما مدى تأثير الإفصاح عن التغيرات المناخية على رأي المدقق وتعليقه عن قدرة الشركة على الاستمرارية؟

2-1 أهمية البحث: Research Importance

تتجسد الأهمية من خلال مناقشة موضوع الإفصاح عن التغيرات المناخية وتتمثل الأهمية العلمية للبحث في ندرة الدراسات في البيئة العراقية التي تناولت تأثير مخاطر التغيرات المناخية وكيفية الإفصاح عنها، في حين تمثلت أهميته العملية في أن الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية بشكل أفضل يساعد في جعل المخاطر المحتملة أكثر وضوحاً ومن ثم يقلل حالات عدم التأكد التي تؤثر سلباً على أداء الوحدات الاقتصادية وبالتالي يساهم في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية من خلال توفير المعلومات للإدارة والمستثمرين وكل الأطراف ذات العلاقة بالشركة عن مدى قابليتها وإمكانيتها على الاستمرار في نشاطها.

كما تتبع أهمية البحث من تناول المتطلبات المحددة في معايير IFRS:S1 و IFRS:S2 والتي تعمل على مساعدة مستخدمي التقارير المالية في فهم مخاطر التغيرات المناخية وتأثيرها على المركز المالي والأداء، وبعد ذلك يأتي

دور المدقق الخارجي في تقديمه للرأي المهني الذي يلبي رغبة المستثمرين في معرفة وفهم كيفية مساهمة الوحدة الاقتصادية في كيفية تأثير تغير المناخ على النشاط الاقتصادي من أجل اتخاذ القرارات المستنيرة، فضلا عن إدارة مخاطر التغيرات المناخية.

3-1 أهداف البحث: Research Objective

في ضوء مشكلة البحث وتساؤلاته، فإن أهداف البحث تشمل الآتي:

1. تقديم اطارا نظريا حول مفهوم تأثير الإفصاح عن المخاطر وفق المتطلبات المحددة في معايير IFRS:S1 و IFRS:S2.
2. عرض وتحليل والتركيز على مخاطر الإفصاح عن التغيرات المناخية في ضوء IFRS:S2 وأهم متطلبات تبني المعيار.
3. تحديد تأثير الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية في ضوء IFRS:S2 داخل البيئة العراقية.

4-1 فرضية البحث: Research Hypothesis

يستند البحث على فرضية رئيسية وهي كالآتي: إن اعتماد معيار IFRS:S2 في الإفصاح عن تأثير مخاطر التغيرات المناخية يساعد في تحسين المعلومات المحاسبية وينعكس في تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية من خلال توفير المدقق الخارجي للمعلومات لكل من الإدارة والمستثمرين فضلا عن كافة الأطراف ذات العلاقة عن مدى القابلية والامكانية في استمرارية نشاط الوحدات الاقتصادية.

5-1 منهج البحث: Research methodology

لقد تم الاعتماد على منهجين هما الأول (المنهج الاستنباطي) من خلال الاعتماد على المصادر والدوريات المختلفة العربية والأجنبية، فضلا عن شبكة المعلومات العالمية، والثاني (المنهج الاستقرائي) إذ اعتمد على وسائل متعددة للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة وأهمها عناصر الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية والاستمرارية.

6-1 عينة البحث: Research Sample

يمثل مجتمع البحث سوق العراق للأوراق المالية وقد تم اختيار عينة من الشركات لغرض قياس الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية لأربع من القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2022 وتشمل أنشطة الصناعة، الزراعة، الخدمات، ونشاط الفنادق والسياحة لكونها متاحة على الموقع الإلكتروني للسوق، وإنها من القطاعات التي تؤثر وتتأثر بشكل كبير بالتغيرات المناخية.

ثانيا: دراسات سابقة

1-2 دراسات عربية

1-1-2 دراسة: (أميرهم، 2023)

وهي بعنوان: (أثر الإفصاح عن مخاطر الأداء المرتبط بالمناخ على تغيير مهام ومسئوليات مراجعي الحسابات (دراسة ميدانية)، لقد هدفت إلى دراسة تأثير الإفصاح عن مخاطر الأداء المرتبط بالمناخ على تغيير مهام ومسئوليات مدققي الحسابات وتم صياغة مجموعة من الفروض واختبار هذه الفروض تم الاستعانة بمجموعة من الأساليب الإحصائية تم استخدامها لإعداد الدراسة الميدانية بهدف تحقيق أغراض البحث، وقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج كان أهمها انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن مخاطر الأداء المرتبط بالمناخ والتغيرات المرتقبة في المقومات الشخصية لمدققي الحسابات عند تدقيق التغيرات في الأنشطة البيئية، وانه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن مخاطر الأداء المرتبط بالمناخ والتغيرات المرتقبة في تقرير مدققي الحسابات عند إبداء الرأي بشأن تدقيق التغيرات في الأنشطة البيئية، وتمت التوصية بضرورة قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالسعي نحو إصدار معيار محاسبي يتعلق بالإفصاح عن المخاطر المترتبة على التغيرات في الأنشطة البيئية.

2-1-2 دراسة: (حسين وآخرون، 2022) وهي بعنوان (مخاطر التغيرات المناخية ودورها في تطور محاسبة الكربون: التطبيقات والقضايا المعاصرة)، لقد حاولت الدراسة بيان تأثير مخاطر التغيرات المناخية الحاصلة في الكرة الأرضية نتيجة ازدياد مستوى الانبعاثات الضارة على تطور محاسبة الكربون، ومن ثم التعرف على أهم التطبيقات والممارسات المتعلقة بها وأهم القضايا المعاصرة، واستندت على نظريات التأطير للمساعدة في توضيح الممارسات المتباعدة والتطبيقات الحالية التي يشملها مصطلح محاسبة الكربون بالرجوع إلى الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة وأهم المصادر المتعلقة

بالمحاسبة الاجتماعية بشكل عام ومحاسبة الكربون بشكل خاص وبالتالي تحليل دور المخاطر البيئية على تطور تطبيقات محاسبة الكربون، ولقد توصل الباحثين إلى أن التأثير مترابط ومتبادل فيما بين مخاطر التغيرات المناخية وتطور محاسبة الكربون، إذ دفعت التغيرات المناخية المتطرفة الدول إلى وضع مجموعة من القوانين الصارمة للحفاظ على البيئة من خلال التخفيض والحد من انبعاثات الكربون والامتثال للبروتوكولات والاتفاقيات الدولية، كما انها دفعت المنظمات المحاسبية إلى إصدار العديد من التوجيهات من أجل تقليل الانبعاثات الناجمة عن الأنشطة التشغيلية في الوحدات الاقتصادية.

2-2 دراسات أجنبية

1-2-2 دراسة: (Sonali & Shamil, 2023)

Determinants of Climate Change Disclosures: The Case of Sri Lankan Banks

تناولت مستوى الإفصاح عن التغيرات المناخية في عينة من المصارف في سيرلانكا بلغ عددها 14 مصرف للفترة 2012-2021، وتوصلت إلى وجود مستوى منخفض للإفصاح عن التغيرات المناخية في المصارف، وأن ربحية المصارف كانت ذات تأثير محدود على مستوى الإفصاح عن التغيرات المناخية.

2-2-2 دراسة: (Sahakyan, 2023)

Financial information issues of business impacts on climate change

تناولت هذه الدراسة تنظيم تدفقات المعلومات المالية لتأثير الأعمال على تغير المناخ، ويتم تقديم المقترحات في اتجاه الإفصاح عن المعلومات المالية حول مخاطر تغير المناخ والفرص التي تقدمها الشركات نتيجة للأعمال التجارية، حيث يتم تقديم منهجية لتحليل سيناريو تغير المناخ نتيجة للأعمال التجارية، وتبين النتائج بأنه يسعى أصحاب المصلحة في قطاع الأعمال للحصول على معلومات من الوحدات الاقتصادية حول كيفية تأثير النشاط الاقتصادي على تغير المناخ من أجل اتخاذ قرارات بشأن التعاون المستقبلي مع جهة محددة.

لقد أصبح تأثير الأعمال التجارية على تغير المناخ الآن محفوفاً بالمخاطر للغاية، حيث إن انبعاثات الغازات الدفيئة، والمعالجة العشوائية لأخشاب الغابات، وتأثير الاستخدام غير المدروس لموارد المياه والأراضي على تغير المناخ، مما يتطلب من الشركات نشر معلومات خاصة، والتي يتم تنظيمها حالياً بواسطة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS-S2)، فضلاً عن ذلك تتطلب معايير إعداد التقارير المالية الدولية من الوحدات الاقتصادية تقديم ليس فقط مخاطر التأثير على تغير المناخ، ولكن أيضاً فرص التخفيف منها، حيث الهدف من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالمناخ S2 هو مطالبة الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن المخاطر والفرص والتي من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على التدفقات النقدية للشركة، أو توفير التمويل لها أو تكوين قيمة قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل لرأس المال (IFRS-S2:2)، كما إن المخاطر والفرص المرتبطة بالمناخ والتي لا يمكن توقع تأثيرها بشكل معقول على آفاق الشركة تقع خارج نطاق متطلبات المعيار (IFRS-S2:4).

المرتكزات المعرفية للإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية

أولاً: الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية Disclosure of climate change risks

في مجال المحاسبة بشكل عام، والاستدامة والتقارير المتعلقة بالبيئة على وجه الخصوص، يؤكد كبار العلماء والباحثين على أهمية الإفصاح المتعلق بتغير المناخ من خلال أهمية رقابة القضايا المتعلقة بتغير المناخ وقيمة انبعاثات الغازات الدفيئة. (Chapple et al., 2013; Clarkson et al., 2014; Baboukardos, 2019; Choi & Luo, 2020; Choi et al., 2021)

ولقد توصلت دراسة (السيد، 2023: 135) إلى وجود تأثير معنوي ذي دلالة إحصائية للمحاسبة عن الانبعاثات الكربونية في تحقيق التنمية المستدامة من خلال البعدين الأول هو البعد الاقتصادي والثاني هو البعد البيئي، ولوحظ بأنه لا يوجد تأثير معنوي عن الانبعاثات الكربونية في تحقيق التنمية المستدامة من خلال البعد الاجتماعي، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالبعد الاجتماعي للتنمية المستدامة من خلال عمل الدورات التوعوية في الشركات الكبرى بأهمية تحقيق الاستدامة الخضراء واللجوء إلى محاسبة الشركات التي تتسبب في إخفاق عند تطبيق حقوق الإنسان وتجاهل البيئة المحيطة والمجتمع، ووفقاً لتقرير مجلس الاستقرار المالي في تشرين الأول 2020 فإن الخسائر المادية Risk Physical تشمل تلك الأحداث التي تنجم عن التغيرات المناخية والكوارث الطبيعية على نطاق العالم حيث تضم أربعة أنواع من الأحداث الأول هو الأحداث المناخية التي تحصل بسبب التغير المتراكم في الطقس لفترات من الزمن طويلة نسبياً منها الارتفاع الذي يحصل في درجة حرارة الأرض وكذلك في ذوبان جليد منطقة القطبين الشمالي والجنوبي، أما الحدث

الثاني فهو يشمل أحداث الطقس والتي تضم كل من الأحداث التي تحصل لفترات قصيرة من الزمن أو كما يطلق عليه بالأحداث المفاجئة والتي تتجم عن الأحوال الجوية كالعواصف الثلجية أو المطرية، الأعاصير، الحرائق، الجفاف، والنوع الثالث من الأحداث هو الأحداث الهيدرولوجية والتي تضم الفيضانات والانسيابات الجليدية، أما فيما يخص النوع الرابع من الأحداث فهو يشمل الأحداث الجيوفيزيائية كالبراكين والزلازل، والتسونامي، والانزلاقات الأرضية.

ويشير تقرير المنظمة العالمية للأرصاد الجوية لسنة 2021 إلى أن أكثر العوامل المناخية التي تؤثر على تحقيق أهداف التنمية المستدامة هو درجة الحرارة، لذلك هدفت دراسة (أبو طالب، 2023: 290) إلى تقديم منهجية/آلية محاسبية جديدة لتقدير الأضرار والخسائر المحتملة (D&Ls) في قيمة الغطاء الأرضي الطبيعي في مصر بسبب درجة الحرارة المتزايدة وذلك باستخدام مدخل تقيير القيمة محاسبياً، وان أهم ما يشير اليه التحليل المقارن لاحتمالين مناخيين هو استمرار وجود قيمة للأضرار والخسائر المحتملة بسبب تأثيرات درجة الحرارة في ظل سيناريو الحماية، كما ويكشف التحليل عن استمرار الأضرار والخسائر حتى مع جهود التخفيف والتكيف ولكن مع وجود توفير (خفض) كبير في تكلفة/قيمة الأضرار والخسائر يمكن استخدامها كتكلفة بديلة للاستثمار في خلق المزيد من قيمة الثروة أو الاحتفاظ بها من خلال الغطاء الأرضي، والتي يتوقع أن تصل إلى 482.3 مليار دولار أمريكي بحلول عام 2100، وحتى يتم التمكن من الحفاظ على ثروة رأس المال الطبيعي وتقليل احتمالية الأضرار والخسائر توصي الدراسة بأن تغطي التكاليف المقدره لبرامج التكيف والحماية بشكل شامل جميع أنواع الغطاء الأرضي الطبيعي فضلا عن الأراضي الزراعية والتنوع البيولوجي لها.

ومما تجدر الإشارة اليه ان العراق يستورد نحو 8 مليار قدم مكعب من الغاز الطبيعي يوميا لاستخدامها في توليد الكهرباء، وبالمقابل يحرق العراق نحو 1.7 مليار قدم مكعب من الغاز الطبيعي يوميا، ويشكل الغاز المحترق نسبة نحو 14% من مجمل انبعاثات العراق وتعد هذه النسبة من أعلى المستويات في العالم. (ثويني، 2023: 312)، ويعد العراق من الدول التي وقع عليها الضرر بسبب التغير المناخي، وتقع على الدول المتقدمة مسؤولية تعويضه ولا سيما أنه يحتل المرتبة الخامسة في تسلسل الدول الأكثر هشاشة في العالم من حيث التغيرات المناخية.

وقد أظهرت نتائج دراسة (التعلي، 2023: 5364) بأن هناك ارتفاعا ملموسا في استهلاك الطاقة الكهربائية وارتفاع في التكاليف ومن ثم ارتفاع في استهلاك الوقود الأحفوري والذي يؤثر سلبا على انتشار المشاكل البيئية ويؤثر على البيئة المحيطة والتي تترك الآثار الواضحة على التغيرات المناخية.

وتشير دراسة (المر، 2023: 125) إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على فقرة أمور التدقيق الرئيسية، وعدم وجود اختلافات معنوية في إدراك المدققين لتأثير الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على رأي المدقق بالفقرة باختلاف الحجم، فضلا عن وجود تأثير طردي معنوي للتغير في مستوى الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على مستوى إفصاح المدقق الخارجي عن الأمور الرئيسية للتدقيق.

وكما يبين (السيد، 2023: 152) ضرورة انشاء لجنة تضم علماء في مجال التغيرات المناخية والمجالات ذات الصلة بها وضرورة توفير التخصيصات المالية للبحث العلمي في مجال تفعيل استخدام الوسائل التقنية المختلفة لاستغلال الطاقة الشمسية وطاقة الرياح.

ويرى (صالح و طاهر، 2023: 12) بأن العالم شهد في السنوات الأخيرة ظواهر مناخية عنيفة مثل الأعاصير والفيضانات مما تسبب في ارتفاع التكاليف المباشرة للخسائر العالمية فمثلا قدرت خسائر أمريكا بسبب ارتفاع درجات الحرارة من 2-3 درجة مئوية بمبلغ 6.61 بليون دولار سنويا، وأجريت العديد من الدراسات التي تقدر الخسائر الاقتصادية للتغيرات المناخية ولا سيما في الدول المتقدمة، ففي دراسة في برلين للمعهد الاقتصادي الألماني قدرت الخسائر الناجمة عن الارتفاع في درجات الحرارة في أوروبا خلال الثلاثين سنة الماضية بنحو 17 مليار يورو.

وفي هذا المجال يشير (David et al., 2009: 11) إلى أن تغير المناخ العالمي يؤثر على مجموعة من الأنظمة الطبيعية والبشرية فقد لاحظ العلماء حصول تغيرات في الأنماط الإقليمية كالجفاف وارتفاع مستويات سطح البحر، وتغير في الفيضانات وهطول الأمطار، فضلا عن التغيرات في توقيت فصول السنة ونطاق الأنواع النباتية والحيوانية.

ويؤكد (داود، 2022: 64) بأنه أصبح البحث عن حلول جماعية لموضوع التغيرات المناخية الذي يعد المهدد الجديد للأمن الدولي، وخاصة لمصر كأحد الدول المطلة على السواحل البحرية مما يجعلها مهددة بالغرق أمرا مصيريا لكافة الدول ومسؤولية الدول الصناعية الخمس الكبرى باعتبارها المسؤول الأساسي والمسبب لنشأة وتطور هذا المهدد الجديد، لذا يعد الوعي بظاهرة التغير المناخي أحد الركائز الأساسية في عملية إدارة الأزمة، ولكنها ليست كافية وحدها، بل يتطلب لإدارة الأزمة الوقوف على الأسباب المؤدية للظاهرة والمخاطر الحالية وفي المستقبل القريب، فضلا عن ضرورة وضع حلول عملية تحد من الظاهرة ومعالجتها على المدى القريب والبعيد، وعلى مستوى المحلي والمستوى الدولي عالمياً.

وفي ذات السياق يبين (العبادلة، 2023: 68) وجود علاقة ارتباط موجبة طردية فيما بين المتطلبات اللازمة لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تعد مقياسا لجودة

المعلومات، كما يؤكد على أهمية إلزام الشركات ذات العلاقة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS لما لها من تأثير إيجابي في تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية فضلاً عن ضرورة المتابعة المستمرة للإصدارات الحديثة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

وفي هذا الصدد يؤكد (الشيخ والرجي، 2016: 7) على أهمية الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية أو تلك التي اصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لان الالتزام يؤثر إيجاباً على قرارات المستثمرين، حيث يمنح المستثمرين مزيداً من التوضيحات والشفافية لغرض اتخاذ القرارات اعتماداً على معلومات أفضل أنواع الأدوات المالية المتداولة من قبل كل شركة فضلاً عن المخاطر والعوائد المتعلقة بالإفصاح عن الأدوات المالية مما يجعل سوق الأوراق المالية كفاءة، وبالتالي استجابة السوق لمعلومة القيم العادلة وتشجيع المستثمرين على الاستثمار بشكل أكبر، حيث يسمح بمزيد من الإفصاح والشفافية عن كل ما يتعلّق بالأوراق المالية للشركات.

ثانياً: معايير الإفصاح عن الاستدامة

من أجل تلبية احتياجات أصحاب المصالح تقوم الشركات بالإفصاح عن المعلومات البيئية طوعاً وبشكل متزايد في التقارير السنوية أو التقارير البيئية أو تقارير الاستدامة المستقلة حيث تستخدم الشركات الإفصاح البيئي كأداة إدارية، وتتضمن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ على سبيل المثال (سياسة تغير المناخ، المبادرات للحد من انبعاثات الغازات الدفيئة، مقدار انبعاثات الغازات الدفيئة، واستخدام مصادر الطاقة النظيفة مثل الوقود الحيوي، ومبادرات تحسين كفاءة الطاقة)، كما وترسل الوحدات الاقتصادية ذات الأداء البيئي الجيد إشارة إلى أصحاب المصالح بخصوص نجاحهم في الأداء البيئي وجديتهم تجاه التنمية المستدامة. (متولي، 2022: 1)

وفي إطار قياس مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة وفق متطلبات المعيار الأول-IFRS S1 والمعلومات ذات الصلة بالمناخ وفق المعيار الثاني IFRS-S2 للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية فقد أشارت دراسة يعقوب وآخرون، (2023: 473) إلى أهمية تحديث التعليمات ذات الصلة بالإفصاح الذي ينظم عمل الشركات وبما يتناسب مع المتغيرات في بيئة الأعمال، وتم القيام بتحليل المتطلبات من خلال الاستجابة لها مهنياً ومدى التوافق الدولي لمتطلبات المعيارين IFRS-S1, IFRS-S2 فضلاً عن اختبار مستوى الإفصاح عن متطلبات المعيارين في مجموعة من القطاعات والتي تساهم بشكل كبير في الاحتباس الحراري بواقع 15 شركة، وقد توصلت إلى عدة استنتاجات أهمها ضعف مستوى الإفصاح عن المتطلبات وفق المعيارين:

1. IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information.

2. IFRS S2 Climate-related Disclosures.

وانسجاماً مع تطوير نظام تصنيف معلومات المخاطر المناخية وتوفير معلومات مفيدة لاتخاذ قرارات المستثمرين يتم التركيز على الأطر الستة للتحليل بسبب اعتمادها على نطاق واسع من قبل عدد كبير من المنظمات والحكومات العالمية، وتوجهاتها الشاملة التي تركز على قضايا مخاطر المناخ وطبيعتها والتي تسعى إلى تعزيز إفصاح الشركات عن مخاطر المناخ وتوفر للمستثمرين معلومات كافية ومفيدة لاتخاذ القرار، وان الأطر العالمية التي يتم التركيز عليها هي كما يلي (Tuong, 2023: 35):

1. فرقة العمل المعنية بالإفصاح المالي المتعلق بالمناخ (TCFD).
 2. مشروع الإفصاح عن الكربون (CDP).
 3. مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB).
 4. مجلس معايير الإفصاح عن المناخ (CDSB).
 5. المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI).
 6. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS:S1) والإفصاح المتعلق بالمناخ (IFRS:S2).
- ويوضح الجدول (1) تاريخ اصدار وبدأ التطبيق بمعايير الإفصاح عن الاستدامة (IFRS SDS) الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير الاستدامة (ISSB).

الجدول (1) تاريخ اصدار وبدأ تطبيق معايير الإفصاح عن الاستدامة

Title	Date issued	Effective date
IFRS S1 — General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information	26 June 2023	1 January 2024
IFRS S2 — Climate-related Disclosures	26 June 2023	1 January 2024

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى موقع IFRS

وتهدف المقترحات الواردة في مسودة المعيار IFRS:S2 إلى تسهيل وتوفير معلومات قابلة للمقارنة بالأسواق العالمية وتشمل معلومات موقع مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في تشرين الثاني 2021، والذي تم تطويره بواسطة TRWG وتضم توصيات فريق العمل المعني بالتغيرات المناخية التابع لمجلس الاستقرار المالي للإفصاح المالي ومكونات أطر ومعايير هيئات الاستدامة الدولية، وتشمل:

1. تقديم معلومات حول مدى تعرض الشركة للمخاطر والفرص المتعلقة بالتغيرات المناخية ووضع هذه المعلومات جنباً إلى جنب مع المعلومات الأخرى المقدمة كجزء من التقارير المالية للأغراض العامة للشركة، وذلك لمساعدة مستخدمي المعلومات في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية والتي تمكنهم من تقييم لقيمة الشركة (Baboukardos et al., 2022).

2. ان الفقرة التاسعة من مسودة المعيار تقترح التزام الشركة بالإفصاح مع وصف للمخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالتغيرات المناخية لتمكين مستخدمي التقارير المالية من تقييم آثار المخاطر والفرص المتعلقة بالتغيرات المناخية على قيمة الشركة وتقييم قدرتها على تكيف التخطيط ونموذج الأعمال والعمليات للمخاطر والفرص المتعلقة بالتغيرات المناخية (ISSB, 2022).

3. الفقرتان 4 و 5 من المسودة تقترح بأنه يجب على الشركة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة، حيث تقترح مسودة المعيار أن يُطلب من الشركة الإفصاح عن معلومات حول الحوكمة والتي يمكن أن تشمل مجلس إدارة أو لجنة أو هيئة معادلة مكلفة بالحوكمة مع الإشراف على المخاطر والفرص المتعلقة بالتغيرات المناخية ووصف دور الإدارة، وتشمل تحديات الإفصاح عن المخاطر: صعوبات المواءمة التنظيمية، البيانات، تقييم المخاطر وإسناد التأثيرات في الحسابات المالية، الأفق الزمنية المرتبطة بالمخاطر والفرص المرتبطة بالتغيرات المناخية مقارنة بالأعمال، وقد تكون الآثار المالية ناتجة عن مجموعة من العوامل الأخرى للمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة ولا يمكن فصلها لأغراض الإفصاح المتعلق بالتغيرات المناخية (Avi, 2022), (ISSB, 2022).

4. يتطلب من الشركة الرجوع والنظر في إمكانية تطبيق العلاقات المتبادلة بين العناصر الأساسية الأربعة، وبين معايير الإفصاح عن الاستدامة الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفقاً لمسودة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS:S1 بعنوان "المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة"، وينبغي تقديم الإفصاح بطريقة تمكن المستخدمين من فهم العلاقات المتبادلة (Indyk, 2022).

5. يتضمن الإفصاح معلومات عن كيفية التخطيط لتحقيق الأهداف المتعلقة بالتغيرات المناخية ويشمل المعلومات عن استخدام تعويضات الكربون وخططها وافترضاها الهامة للأصول القديمة، والمعلومات النوعية والكمية للتقدم بالخطط التي سبق الإفصاح عنها بما يعكس حاجة المستخدمين للأغراض العامة لفهم الخطة لتخفيض الانبعاث، والدور الذي تلعبه تعويضات الكربون ونوعيتها (Baboukardos et al., 2022).

6. ينبغي على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن المستخدمين لفهم تأثيرات المخاطر الحالية والمتوقعة المتعلقة بالمناخ والفرص المتاحة في نموذج الأعمال وسلسلة القيمة المعمول بهما (IFRS-S2, article 13)، وفي الوقت نفسه يقترح المعيار تطبيق تحليل السيناريو على تأثير المناخ من جانب الوحدة الاقتصادية مع المخاطر القائمة التي من خلالها نموذج العمل سوف يخضع للتغيرات في المستقبل المنظور (IFRS-S2, point 22)) (Sahakyan, 2023:133).

ثالثاً: العلاقة بين الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية والاستثمار

تعد مخاطر التغيرات المناخية في التقارير المالية أحد أولويات المستثمرين على مدى عقدين من الزمن، فوفقاً لدراسة تم أجرائها سنة 2018 من قبل شركة Ernst & Young تبين بأن 92% من المستثمرين أوضحوا بأن الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية يؤثر على قراراتهم الاستثمارية (Gao & Calderon, 2023).

ولقد أشار الباحثون في مجال المحاسبة إلى ضرورة الحاجة إلى مشاركة أعمق في إعداد التقارير المتعلقة بتغير المناخ في البحوث المستقبلية. (Gulluscio et al., 2020)، كما تناقش بعض الدراسات بأن المستثمرين غير راضين بشكل متزايد عن جودة البيانات التي تم الإفصاح عنها ويحتاجون إلى مزيد من التفاصيل ليكونوا واثقين من تخطيطهم على المدى الطويل (ACSI, 2022).

وتشير نتائج دراسة (Dutta Dutta, 2021:252) إلى أن الضمان له تأثير إيجابي كبير للغاية على مستوى إفصاحات الشركات عن تغير المناخ حتى بعد التحكم في تأثير عدد من متغيرات التحكم. علاوة على ذلك من بين متغيرات التحكم، وجد أن حجم الشركة وعمر الأصول لهما تأثير كبير على مدى الإفصاح عن انبعاثات الكربون، علاوة على ذلك، يكشف التحليل الإضافي أن نوع مقدمي خدمات الضمان (شركات المحاسبة مقابل الشركات غير المحاسبية) ونوع المدققين

الماليين (المدققون الماليون الكبار مقابل المدققين الماليين غير الأربعة الكبار) لا يؤثران على مستوى الإفصاح عن تغير المناخ للشركات المؤمنة.

ويؤكد (متولي، 2022: 1) على أهمية مواكبة الاهتمام العام المتزايد بالتزام الشركات تجاه القضايا الأوسع للاستدامة، وقد تصاعد القلق المجتمعي بشأن التغيرات المناخية العالمية، حيث شهدت السنوات الأخيرة زيادة عالمية في نشر تقارير الاستدامة، ويرجع السبب الرئيسي في هذا النمو إلى اهتمام أصحاب المصلحة المتزايد بمعلومات الاستدامة (والتي تعد المعلومات المتعلقة بتغير المناخ جزءاً هاماً منها) إذ تحولت التغيرات المناخية كظاهرة ناشئة ومهيمنة في المجتمع بآثارها السلبية على البيئة والإنسانية إلى أكبر الاهتمامات لبقاء جميع الأرواح على الأرض، الأمر الذي يمثل تحدياً عالمياً يؤثر بشكل كبير على مهنة المحاسبة والتدقيق في شكل الحصول على المزيد من التأكيدات الخارجية عن مدى استجابة الإدارة لمخاطر التغيرات وتصاعد القلق المجتمعي بشأن التغيرات المناخية العالمية، وقد أكد هذا القلق الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ من قبل الشركات وعليه أصبحت هذه المعلومات مهمة لأصحاب المصالح.

وتشير نتائج دراسة (Feng, 2023) إلى أن تحسين الإفصاح عن المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة يمكن أن يساعد صناديق الاستثمار العقارية على الوصول بشكل أفضل إلى أسواق رأس المال وتعزيز المرونة المالية للشركات، حيث ان المقرضين يولون اهتماماً وثيقاً بالإفصاح عن المعايير البيئية والاجتماعية والحوكمة للشركة والتقييم المتكامل للعوامل البيئية والاجتماعية والحوكمة في قرارات الإقراض الخاصة بهم، فضلاً عن ذلك ترتبط قيمة الشركة بشكل إيجابي بمستوى الإفصاح البيئي والاجتماعي والحوكمة.

ويركز (Abdul Razak & Ali, 2023) على التحديات البيئية وأهميتها وقضية الحماية وتبسيط الضوء على فعالية التمويل الأخضر في حماية البيئة باستخدام بيانات إصدار السندات الخضراء للشركات المدرجة في ماليزيا، وأشارت الاستنتاجات إلى أن إعلان اللون الأخضر لإصدار الصكوك له تأثير إيجابي على أسعار أسهم الشركات، وقد خلق التمويل الأخضر عامل جذب بين المستثمرين من خلال تحفيز اهتمامهم باحتمال زيادة حماية البيئة، ويلعب التمويل الأخضر دوراً نشطاً في تحسين ربحية الشركة ودعم الاستدامة التي تساهم في حماية البيئة، ولا تزال الدراسات المتعلقة بالتمويل الأخضر محدودة وقد عرّضت أزمة المناخ القطاع المالي لمخاطر كبيرة، واحد أهم الطرق لمكافحة تغير المناخ هو استعادة المناظر الطبيعية للكوكب، والتي أصبحت واحدة من جداول الأعمال المستدامة أي أهداف التنمية (SDGs).

وتناولت دراسة (حسين وآخرون، 2022: 113) أحد أهم أدوات ترشيد قرارات الوحدات الاقتصادية ذات الصلة بالتغيرات المناخية الا وهو محاسبة الكربون، إذ ان الاهتمام بهذا النوع من المحاسبة يمكن ان يضيف قيمة ذات بعد بيئي واجتماعي لعلم المحاسبة فضلاً عن اضافة قيمة للوحدات الاقتصادية، ومما تجدر الاشارة اليه ان الالتزام بمعايير الابلاغ المالي يساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية الملائمة والتي تمتاز بالقدرة على التنبؤ وتحقق المنفعة للمستخدمين وبالتالي تمكينهم من اتخاذ القرارات الملائمة.

وفي السياق ذاته أكد (التميمي، 2022: 214) على أن أهم المعلومات التي يقدمها المدقق للإدارة والمستثمرين والمقرضين واصحاب المصلحة أي الأطراف ذات العلاقة بالشركة هو التنبؤ بالفشل المالي للشركة ومدى قابلية الشركة على الاستمرار في نشاطها، وتؤكد ان هذه المعلومات يستطيع ان يتوصل اليها المدقق من خلال الاعتماد على نماذج التنبؤ بالفشل المالي والنسب المالية، لكونها طرق كمية سهلة التفسير والفهم لغرض الإفصاح عن السيولة النقدية للشركة والربحية ونسب النشاط ومدى اعتماد الشركات على الاقتراض في تعظيم أرباحها، وقابليتها على الاستمرار، وقد لوحظ بانه ليست هناك معرفة عند المدققين عن هذه النماذج وعدم استخدامها من قبلهم في عملية التدقيق. وعلى الرغم من أن البحث الأكاديمي يتجه نحو القضايا البيئية، وخاصة المسائل المتعلقة بتغير المناخ، الا انه لا تزال هناك ندرة في البحوث حول الإفصاح عن أنواع مختلفة من الآثار الناجمة عن تغير المناخ وكيفية دمج تلك المخاطر المختلفة في عملية صنع القرار الاستثماري من خلال سوق رأس المال (Tuong, 2023: 239).

رابعاً: خطوات قياس مخاطر التغيرات المناخية

لقد أصبح على كل دولة عضو في المجتمع الدولي بما فيها دولة العراق أن تقوم بدور لمواجهة هذه الظاهرة وفقاً لمبدأ المسؤوليات المشتركة، حيث أن الدول المتقدمة هي المسؤولة تاريخياً وإنسانياً عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري المسببة لظاهرة تغير المناخ، اما الدول النامية فهي المتضرر من الظاهرة، فمثلا تعد محافظة البصرة إحدى المناطق التي تأثرت بظاهرة التغيرات المناخية، وتشير التقديرات الكمية لغازات الاحتباس الحراري في محافظة البصرة بأنها ارتفعت بنسبة 0.1% لتبلغ نحو 90 مليون طن في عام 2022 مقابل 85.1 مليون طن في عام 2021، وبلغت مساحة الاراضي الصحراوية في البصرة نحو 26,4 ألف هكتار، وهو ما يعادل 24,5% من مساحة الاراضي الزراعية في البصرة (مفتن، 2023: 316).

وتواجه البيئة العراقية بشكل عام العديد من الظواهر المناخية المتطرفة وتغيرات حادة في أنماط المناخ منها على سبيل المثال: ارتفاع هائل في درجات الحرارة وموجات من الحر وزيادة في العواصف الترابية والرملية، وانخفاض في مستوى الامطار والتعرض إلى موجات من الجفاف الطويلة، فضلا عن زيادة التقلبات في هطول الأمطار وصعوبة إمكانية التنبؤ بها، وتدهور الأراضي الزراعية وموجات جفاف طويلة، ندرة وشحة المياه وانخفاض في منسوب مياه الأنهار وتهديد في زيادة ملوحة الأراضي الزراعية. بعض هذه التغيرات لها آثار هائلة تنعكس بشكل سلبي على حياة الفرد والمجتمع، ويواجه العالم أزمة في المناخ ومشكلات عديدة تتعلق بالظواهر المناخية مما يتطلب النظر ودراسة التحديات والقضايا البيئية للتخفيف من حدتها والحفاظ على الموارد للأجيال القادمة، ويتطلب الأمر بذل الجهود الكبيرة من قبل جميع القطاعات الاقتصادية للتخفيف من الانعكاسات الضارة والتي تمس الأفراد والشركات وبرزت الحاجة من أجل خفض انبعاثات الغازات الدفيئة، وأهمية بناء القدرة على الصمود والتكيف مع الآثار الحتمية للتغيرات المناخية، ولا يؤثر التغير المناخي في العراق على القطاع الزراعي فحسب بل يمثل تهديداً خطيراً ويشكل عائقاً أمام تحقيق أهداف التنمية المستدامة كما يساهم ويفاقم من تأثيرات التلوث والتحديات البيئية والاقتصادية والتأثيرات الأخرى التي تواجهها البلاد.

وتتضمن عملية قياس مخاطر التغيرات المناخية عدة عناصر وخطوات، حيث تهدف عملية قياس المخاطر إلى توفير المعلومات لغرض تحديد الأولويات في مجال التكيف وكذلك التخفيف من آثارها بهدف اتخاذ القرارات، وبيبين(صالح و طاهر، 2023: 12) ان العالم شهد في السنوات الأخيرة ظواهر مناخية عنيفة مثل الأعاصير والفيضانات مما تسبب في ارتفاع التكاليف المباشرة للخسائر العالمية فمثلا قدرت خسائر امريكا بسبب ارتفاع درجات الحرارة من 2-3 درجة مئوية بمبلغ 6,61 بليون دولار سنويا، واجريت العديد من الدراسات التي تقدر الخسائر الاقتصادية للتغيرات المناخية ولا سيما في الدول المتقدمة، ففي دراسة في برلين للمعهد الاقتصادي الألماني قدرت الخسائر الناجمة عن الارتفاع في درجات الحرارة في أوروبا خلال الثلاثين سنة الماضية بنحو 17 مليار يورو، وتشير الدراسات إلى أن الولايات المتحدة ستظل تتبع مستويات أقل بكثير من تلك المستويات اللازمة لدعم الجهود العالمية للحد من ارتفاع درجة الحرارة إلى أقل من درجتين مؤبنتين. وسيتطلب تحقيق هذه المستويات من نشر مصادر الطاقة المتجددة مبالغ كبيرة من رأس المال (JAMES et al., 2021:9)، ويمكن إيجاز الخطوات كما في الجدول (2) بما يلي:

الجدول (2) خطوات قياس مخاطر التغيرات المناخية

خطوات قياس مخاطر	التفاصيل
1. تحليل المناخ الحالي Analysis of the current climate	تتضمن عملية التحليل القيام بالتحليل والدراسة باستخدام التقارير العلمية والبيانات المناخية وتأثيراتها على الاقتصاد والبيئة والمجتمع للنموذج الحالي للتغير المناخي، وان الهدف من عملية التحليل لغرض فهم التغيرات التي حصلت.
2. تحديد المخاطر المحتملة Identify potential risks	بناءً على الخطوة الأولى والتقارير العلمية والمعرفة المتاحة يتم تحديد المخاطر المحتملة والمرتبطة بالتغيرات المناخية، وتشمل المخاطر: ارتفاع درجة الحرارة، تغيرات نمط الأمطار، التدهور في التنوع البيولوجي، الارتفاع في مستوى سطح البحر، الأعاصير والفيضانات وغيرها.
3. تقييم التأثير Impact evaluation	التقييم يتم باستخدام النماذج وتحليل التقديرات للتأثيرات المحتملة في مجالات عدة منها: الزراعة، الصحة، المياه، البنية التحتية ويتم تقييم التأثير نظم الاقتصاد والبيئية والمجتمع.
4. تقييم القدرة على التكيف Assessing adaptive capacity	ويتم بتحليل القدرة التقنية والمالية والمؤسسية للمجتمعات والدول على التكيف مع تحديات التغير المناخي، وتقييم القدرة والحاجة على التكيف مع المخاطر المناخية المحتملة.
5. تطوير استراتيجيات التعامل Develop coping strategies	تنفيذ السياسات والإجراءات لتطوير البنية التحتية المستدامة، والحد من انبعاث الغازات الدفيئة، تعزيز التنوع البيولوجي، قدرة تقنية للتكيف مع المخاطر، بناءً على الخطوات السابقة.

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة استناداً إلى الأدبيات

خامساً: الإبلاغ عن محاسبة الاستدامة في القطاع المصرفي Reporting on sustainability accounting in the banking sector

لقد أصبح الوعي بأهمية القطاع المصرفي في المجتمع والبيئة وكذلك ممارسات المسؤولية الاجتماعية في السياق المصرفي الدولي على مدى العقود الماضية واكتسبت عملية توفير المعلومات عن أبعاد محاسبة الاستدامة من المصارف اهتمام متزايد من قبل الأوساط العلمية والأكاديمية، إذ يلعب القطاع المصرفي دور حيوي ومحوري في عملية التنمية الاقتصادية لأنه يحدث تأثيرات عديدة غير المباشرة في المجتمع ويمكن إصدار إفصاح المصارف من خلال عدة أطر منها الإبلاغ المتكامل (IR) ومبادرات الإبلاغ العالمية (GRI) (Sannino et al., 2020:1-2).

كما تشير في هذا المجال دراسة (Dal Maso et al.,2022) التي توصلت إلى أن المصارف في مقاطعات امريكا التي تتعرض للكوارث تقوم بوضع مخصصات بشكل كبير لمواجهة الخسائر الائتمانية للقروض مما يدل على أن هذه المصارف تدرج مخاطر التغيرات المناخية ضمن تقييمات إدارة المخاطر، وتتضمن عملية قياس مخاطر التغيرات المناخية عدة عناصر وخطوات، إذ تهدف عملية القياس إلى توفير المعلومات لغرض تحديد الأولويات في مجال التكيف وكذلك التخفيف من آثارها بهدف اتخاذ القرارات.

وكما تبين دراسة (صالح،2023: 105) بأن الشركات التي تتصف بأرباحها المحاسبية بالجودة في الغالب تكون أكثر قدرة على الاستمرار في نشاطها نظراً لحقيقة امتلاكها الموارد المناسبة لسد التزاماتها وامكانية توسع نشاطها المستقبلي، إذ كلما حققت الشركة أرباح تميزت بجودة عالية كان ذلك مؤشر جيد لاستمرار أعمالها في بيئة العمل واستمراريتها في المستقبل. وفي إطار التوجه الدولي والمحلي نحو الاهتمام المتزايد بالاستمرارية في العمل المصرفي وفق المعايير الدولية، وقد أشار (الحساني وجابر، 2023:64) إلى قدرة المصارف التجارية على الاستمرارية وإمكانية تعثر المصرف الأهلي وضرورة تبني البرنامج التدقيقي نظراً لدوره الفعال في الكشف عن المخاطر المصرفية بوقت مبكر والحد من تأثيرها على مستقبل المصارف وتحسين استمراريتها.

سادساً: علاقة الإفصاح عن التغيرات المناخية بشأن الاستمرارية Change Disclosure and Going Concern

يعد فرض الاستمرارية أمراً هاماً يتحكم في عمل كل من المحاسب والمدقق الخارجي، حيث يعتمد كليهما على الاستمرارية، فالمحاسب من خلال إعداد التقارير المالية يقوم بتوفير المعلومات المفيدة للأطراف المتعددة، كما يقوم المدقق بإبداء الرأي المحايد في مدى صدق وعدالة التقارير المالية، والتي يعتمد عليها مستخدمي المعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات، ولذلك يعد افتراض الاستمرارية أساساً لقياس مدى الاعتماد على القوائم المالية وتقرير المدقق الخارجي. ولقد وصفت دراسة (حسن،2021: 393) افتراض الاستمرارية بأنه يعد ركيزة أساسية للمبادئ المحاسبية، حيث أن معايير المحاسبة والمفاهيم والسياسات المحاسبية والتي يطلق عليها بالمبادئ المحاسبية تعتمد اعتماداً أساسياً على هذا الفرض، ومن الجدير بالذكر أن معيار التدقيق الدولي (570) أوضح استمرارية الوحدة على أن "الوحدة تعد كيان مستمر في مزاولة نشاطها وليست مضطرة ولا يوجد لديها النية في التصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتوافق مع القوانين واللوائح، لذا يجب إعداد القوائم المالية، مالم تعتزم الإدارة تصفية أعمال الوحدة أو إيقاف عملياتها" (IFAC, 2017:609).

وتكمن أهمية التقرير عن استمرارية الشركة في وجود قلق بين مستخدمي التقارير المالية بخصوص فشل المدقق في توفير الاشارات التحذيرية المبكرة عن مخاطر الفشل في المستقبل القريب، فضلاً عن التعرض لانتزات قانونية بسبب أخطاء المدققين التي تتعلق بإبداء الرأي بخصوص القدرة على الاستمرار والتأثير على المصادقية (عبدالعزيز،2021: 214-213).

ومما تجدر الإشارة إليه أن نتائج دراسة (البيسوني وعاشور،2023: 1303) توصلت إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي للإفصاح عن إدارة المخاطر المعزز بالمناخ (Risk Mag) على رأي المدقق بشأن الاستمرارية (GC)، كما تبين وجود تأثير إيجابي ومعنوي لكل من الإفصاح عن الحوكمة المعزز بالمناخ (GOV)، والإفصاح عن إدارة المخاطر المعزز بالمناخ (Risk Mag) على تأخر تقرير المدقق (Lag Audit)، في حين تم التوصل إلى أن الإفصاح عن الاستراتيجية المعزز بالمناخ (Strategy) له تأثير سلبي على تأخر تقرير المدقق (Lag Audit)، ولذلك تؤكد الدراسة وتوصي بضرورة الالتزام بمعايير وتوصيات مؤتمر COP27 فيما يخص التغيرات المناخية وآثارها المالية، فضلاً عن ضرورة توافر المعايير المحاسبية والتدقيقية المتعلقة بالمناخ. وتشير دراسة (بدوي،2023: 468) إلى أن الاستمرارية تعد مصدراً لاهتمام أطراف عديدة منها المستثمرين والزبائن والإدارة كما إن التنبؤ باحتمالية وعدد الشركات المستمرة في مزاولة نشاطها يعد بمثابة مؤشر لقوة اقتصاد أي بلد خاصة تلك التي تواجه مخاطر انهيار اسعار الأسهم.

ويرى (فرج،2021: 1) بأنه يوجد تأثير لأوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية على رأي المدقق الخارجي المعدل بشأن الاستمرارية في سنة الاختبار والسنة التالية لها، ويتم ذلك في ظل بعض المتغيرات الرقابية والمتغيرات المعدلة. وفي إطار المحاولة لدراسة التحقق من مدى قدرة الشركات على الاستمرار فهناك شركات قادرة على الاستمرار واخرى غير قادرة وبالمقابل يوجد ضعف في ادراك المدقق الخارجي لمسؤوليته بشأن فشل الشركات وعدم اعطاء رأي عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار إذ يتردد معظم المدققين وذلك لتجنب أن يكون سبباً في الاسراع بالتعثر المالي للشركات وبما يسبب انخفاضاً في قيمة الشركة حيث تبين دراسة (فرهود ورزوقي،2022: 45) وجود الرأي الايجابي على الرغم من عدم ملائمة فرض الاستمرارية لبعض الشركات، أما أهم ما توصل اليه (أحمد،2019:

1) بشأن الاستمرارية فإنه يمكن الاعتماد على مخرجات النموذجين (Kida & Z-Score) في تحديد قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية باعتبار ان كلا النموذجين من الادوات الفاعلة التي تتصف بالدقة والسهولة ويمكن ان تساهم في تسهيل تطبيق المعيار الدولي للتدقيق (570) المتعلق بالاستمرارية، فضلا عن ضرورة استخدام المدقق أنموذجي قياس الاستمرارية لتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار.

ويؤكد (عون والجنابي، 2021: 195) على ان تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يؤثر في نتائج تقييم استمرارية الشركة، فضلا عن انه لا توجد برامج تدقيق للتحقق من مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في إعداد البيانات المالية، وأهمية اعتماد برنامج تدقيق الاستمرارية.

وفي ذات السياق تشير دراسة (حاتم وعلي، 2023: 148) إلى ضرورة السعي نحو تعزيز تطبيق جوانب حوكمة الشركات بفاعلية وكفاءة لحماية الوحدة الاقتصادية من الازمات والمخاطر المرتقبة فضلا عن العمل على ضرورة الافادة من مخرجات لجنة بازل بشأن رقابة الامتثال لغرض تعزيز التدقيق الداخلي في حال كان هناك ضعف او قصور في اداء التدقيق الداخلي والتأكيد على أهمية الالتزام بمبادئ رقابة الامتثال وضرورة دعم استقلالية المراقب من قبل مجلس الإدارة لغرض رفع قدرة ومستوى الاداء المهني لمراقب الامتثال وبما يسهم بشكل فعال في تعزيز استمرارية الوحدة الاقتصادية. كما أن العديد من الدراسات ومنها (Cao et al., 2017 ; Brunelli et al, 2021) تؤكد على أهمية أن يبدي المدقق رأيه فيما يخص قدرة الشركة على الاستمرارية، كما أن دور المدقق في تدقيق التقارير المالية يمتد إلى اضعاف مزيد من الثقة على التقارير المالية المنشورة من خلال تقديم تقريره، والذي يعد بمثابة منتج نهائي لعملية التدقيق وبإصدار هذا التقرير يختتم المدقق أعماله، كما أن مسؤولية المدقق لا تتوقف عند إبداء الرأي في التقارير المالية بل تعدت ذلك فأصبح على المدقق إبداء الرأي عن التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرارية، وقد وجد (Khalifa et al., 2024: 570) بأن المخاطر الاكبر للتغيرات المناخية تؤدي إلى انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي من خلال دراسة لعينة من الشركات المدرجة العاملة في 26 دولة نامية.

الجانب التطبيقي

أولاً: عناصر الإفصاح عن التغيرات المناخية

ان المؤشرات التي يتم من خلالها قياس الإفصاح عن التغيرات المناخية تشمل قسمين هما: عناصر إفصاح القسم الأول الذي يضم الإفصاح البيئي والاجتماعي وحوكمة الشركات المتعلقة بالاستدامة حيث ان إجمالي عناصر القسم الأول يتألف من (40) مؤشر، أما عناصر إفصاح القسم الثاني فتشمل الحوكمة المتعلقة بالتغير المناخي، والاستراتيجية، وعناصر الإفصاح عن إدارة المخاطر وتضم المقاييس والأهداف، وبذلك يكون إجمالي عناصر القسم الثاني (10) مؤشرات، وعليه سيكون إجمالي عناصر الإفصاح عن القسمين (50) مؤشر، والجدول (3) يبين عناصر ومؤشرات الإفصاح عن التغيرات المناخية.

الجدول (3) عناصر ومؤشرات الإفصاح عن التغيرات المناخية

عناصر إفصاح القسم الأول:	
1. الإفصاح البيئي:	العمليات والرقابة البيئية: 6 انبعاثات الكربون: 1 استخدام مصادر الطاقة وتنوعه: 3 استخدام المياه: 2 إدارة المخلفات: 1 إجمالي عناصر الإفصاح البيئي: 13
2. الإفصاح الاجتماعي:	التنوع بين الجنسين ونسبة الأجور: 5 معدل دوران العاملين: 3 عدم التمييز: 1 المعايير العالمية للصحة والسلامة: 3 الأطفال والعمالة الجبرية: 1 حقوق العمال: 2 إجمالي عناصر الإفصاح الاجتماعي: 15
3. حوكمة الشركات المتعلقة بالاستدامة:	تنوع مجلس الإدارة: 2 الرشوة / مكافحة الفساد: 1 السلوك الأخلاقي / ميثاق الشرف: 1 خصوصية البيانات: 1 الإبلاغ عن ممارسات الاستدامة والإفصاح عنها: 6

الضمانات الخارجية: 1	إجمالي عناصر الإفصاح عن حوكمة الشركات المتعلقة بالاستدامة: 12
إجمالي عناصر الإفصاح عن القسم الأول:	40
عناصر إفصاح القسم الثاني:	
1. الحوكمة:	الحوكمة المتعلقة بالتغير المناخي: 2
2. الاستراتيجية:	العمليات البيئية والرقابة للحد من المخاطر: 3
3. عناصر الإفصاح عن إدارة المخاطر:	الإفصاح عن إدارة المخاطر: 3
4. عناصر الإفصاح عن المقاييس والأهداف:	انبعاثات الكربون / الغازات الدفيئة: 2
إجمالي عناصر الإفصاح عن القسم الثاني:	10
إجمالي عناصر الإفصاح عن القسمين الأول والثاني:	50

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الاديبيات المحاسبية

ثانيا: طرق قياس متغيرات الدراسة

- سيتم قياس الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية Disclosure Changes Climate Risk، كما يلي:
1. الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالحوكمة (GOV): وتكون القيمة (1) عندما تفصح الشركة وتأخذ القيمة صفر عند عدم الإفصاح.
 2. الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالاستراتيجيات (ST): ويأخذ القيمة (1) عند الإفصاح في التقارير المالية ويأخذ القيمة صفر في حالة عدم الإفصاح.
 3. الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بكيفية إدارة المخاطر (RM): يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تفصح عن إدارة المخاطر ويأخذ القيمة صفر عندما لا يتم الإفصاح.
 4. الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالمقاييس والأهداف (M-A): يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تفصح في تقاريرها المالية وتأخذ العمليات القيمة صفر لغير ذلك.

ثالثا: القطاعات العاملة لسنة 2023 في سوق العراق للأوراق المالية

يوضح الجدول (4) القطاعات العاملة لسنة 2023 في سوق العراق للأوراق المالية

الجدول (4) قطاعات العاملة لسنة 2023 في سوق العراق للأوراق المالية

قطاع المصارف (45) مصرف
قطاع التأمين (5) شركات
قطاع الاستثمار (9) شركات
قطاع الخدمات (11) شركة
قطاع الصناعة (25) شركة
قطاع الفنادق والسياحة (10) شركة
قطاع الزراعة (8) شركة
قطاع الاتصالات (2) شركة
قطاع التحويل المالي (2) شركة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع سوق العراق للأوراق المالية

ومن الجدير بالذكر فإن الشركات العاملة بمختلف القطاعات في سوق العراق للأوراق المالية يبلغ عددها (117) شركة لسنة (2023)، وفيما يلي الجدول (5) يوضح ذلك.

الجدول (5) الشركات المدرجة وفقا للقطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة (2023)

قطاع المصارف (45) مصرف	مصرف العربية الإسلامي، مصرف اسيا العراق الإسلامي للاستثمار والتنمية، مصرف أمين العراق الإسلامي، مصرف المشرق العربي الإسلامي للاستثمار، مصرف الإنصاري الإسلامي، مصرف آشور الدولي للاستثمار، مصرف بابل، مصرف بغداد، مصرف جيهان للاستثمار والتمويل الإسلامي، مصرف التجاري العراقي، مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار، مصرف دار السلام للاستثمار، مصرف الاقتصاد، مصرف ايلاف الإسلامي، مصرف اربيل للاستثمار والتمويل، مصرف الخليج التجاري، مصرف الاستثمار العراقي، مصرف التنمية الدولي للاستثمار والتمويل، مصرف العراقي الإسلامي، مصرف الشرق الأوسط للاستثمار، مصرف نور العراق الإسلامي للاستثمار، مصرف الدولي الإسلامي، مصرف الجنوب الإسلامي للاستثمار والتمويل، مصرف كردستان الدولي الإسلامي، مصرف العطاء الإسلامي، مصرف الموصل للتنمية والاستثمار، مصرف المنصور للاستثمار، مصرف المستشار الإسلامي للاستثمار،
------------------------	---

المصرف الوطني الإسلامي، المصرف الأهلي العراقي، مصرف الشمال للتمويل والاستثمار، مصرف القابض الإسلامي للتمويل والاستثمار، مصرف القرطاس الإسلامي للاستثمار والتمويل، مصرف الراجح الإسلامي للاستثمار والتمويل، مصرف الائتمان العراقي، مصرف الإقليم التجاري للاستثمار والتمويل، مصرف سومر التجاري، مصرف الطيف الإسلامي للاستثمار والتمويل، مصرف عبر العراق للاستثمار، مصرف الثقة الدولي الإسلامي، مصرف المتحد للاستثمار، مصرف الاتحاد العراقي، مصرف الوركاء للاستثمار، مصرف العالم الإسلامي للاستثمار والتمويل، زين العراق الإسلامي للاستثمار والتمويل، العربية المتحدة للتحويل المالي.	
قطاع التأمين (5) شركات	الأهلية للتأمين، الأمين للتأمين، دار السلام للتأمين، الخليج للتأمين، الحمراء للتأمين.
قطاع الاستثمار (9) شركات	الأمين للاستثمار المالي، الأيام للاستثمار المالي، الباتك للاستثمارات المالية، الخيمة للاستثمارات المالية، الخير للاستثمار المالي، بين النهريين للاستثمارات المالية، القمة للاستثمار المالي، الونام للاستثمار المالي، الزوراء للاستثمار المالي.
قطاع الخدمات (11) شركة	الأمين للاستثمارات العقارية، البداية للنقل العام، بغداد لخدمات السيارات، بغداد العراق للنقل العام، ابداع الشرق الأوسط للمقاولات العامة، العراقية لنقل المنتجات النفطية والبضائع، العراقية للنقل البري، مدينة العباب الكرخ السياحية، الموصل لمدن الألعاب، المعمورة للاستثمارات العقارية، النخبة للمقاولات العامة والاستثمارات.
قطاع الصناعة (25) شركة	بغداد لصناعة مواد التغليف، بغداد للمشروبات الغازية، البيرة الشرقية، الصناعات الالكترونية، الفلوجة لإنتاج المواد الانشائية، الوطنية لصناعات الاثاث المنزلي، الهلال الصناعية، العراقية لصناعات الكارتون، العراقية لتصنيع وتسويق التمور، العراقية للأعمال الهندسية، العراقية للسجاد والمفروشات، كركوك لإنتاج المواد الانشائية، طريق الخازر لإنتاج وتجارة المواد الانشائية، الكندي لإنتاج اللقاحات البيطرية، المنصور للصناعات الدوائية، الصناعات الكيماوية العصرية، صناعة المواد الانشائية الحديثة، الصناعات المعدنية والدراجات، الخياطة الحديثة، صناعات الاصباغ الحديثة، الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية، نينوى للصناعات الغذائية، المشروبات الغازية الشمالية، إنتاج الالبسة الجاهزة، الصناعات الخفيفة والتعدينية.
قطاع الفنادق والسياحة (10) شركة	فندق اشور، فندق بغداد، فندق بابل، فنادق عشتار، رحاب كربلاء، فنادق المنصور، الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع، فندق فلسطين، فندق السدير، المدينة السياحية في سد الموصل.
قطاع الزراعة (8) شركة	الأهلية للإنتاج الزراعي، شركة بابل للإنتاج الحيواني والنباتي، العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم، العراقية للمنتجات الزراعية، العراقية لإنتاج البذور، الحديثة للإنتاج الحيواني، الشرق الأوسط لإنتاج وتسويق الاسماك، الريباس للدواجن والاعلاف.
قطاع الاتصالات (2) شركة	آسيا سيل للاتصالات، شركة الخاتم للاتصالات.
قطاع التحويل المالي (2) شركة	عطاء الغري للتحويل المالي، الحرير للتحويل المالي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على موقع سوق العراق للأوراق المالية

رابعاً: قياس الإفصاح عن مخاطر التغيرات Measuring climate change risk disclosure

يوضح الجدول (6) القياس المتعلق بالتغيرات المناخية المرتبط بالحوكمة (GOV)، والإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالاستراتيجيات (ST)، وكذلك الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بكيفية إدارة المخاطر (RM)، فضلاً عن الإفصاح عن التغيرات المناخية الذي يرتبط بكل من بالمقاييس والأهداف (M-A)، ووفقاً لتحليل محتوى التقارير فإنه يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تفصح في تقاريرها المالية عنه، وتأخذ العمليات القيمة صفر عند عدم الإفصاح، ومن خلال الجدول (6) يتضح قياس الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية لأربع من القطاعات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية لسنة 2022 لكونها متاحة على الموقع الإلكتروني للسوق، وأن هذه القطاعات تشكل مجموعها (54) شركة فضلاً عن أن أنشطتها تؤثر وتتأثر بشكل كبير بالتغيرات المناخية، وهي كل من أنشطة الصناعة، الزراعة، الخدمات، ونشاط الفنادق والسياحة، ويوضح الجدول (6) إفصاح الشركات عينة البحث المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

الجدول (6) قياس مخاطر الإفصاح عن التغيرات المناخية للشركات عينة البحث لسنة 2023

عناصر إفصاح القسم الأول: الإفصاح البيئي:	الصناعة مفصح	الصناعة غير مفصح	الزراعة مفصح	الزراعة غير مفصح	الخدمات مفصح	الخدمات غير مفصح	الفنادق والسياحة مفصح	الفنادق والسياحة غير مفصح
1	1	0	1	0	1	0	1	0

0		0		0		0	العمليات والرقابة البيئية:6
0		0		0		0	انبعاثات الكربون:1
0		0		0		0	استخدام مصادر الطاقة وتنوعه: 3
0		0		0		0	استخدام المياه:2
0		0		0		0	إدارة المخلفات:1
0		0		0		0	إجمالي عناصر الإفصاح البيئي: 13
0		0		0		0	الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالحوكمة (GOV):
0		0		0		0	الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالاستراتيجيات (ST)
0		0		0		0	الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بكيفية إدارة المخاطر (RM)
0		0		0		0	الإفصاح عن التغيرات المناخية المرتبطة بالمقاييس والأهداف (M-A)

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات عينة البحث

ومن خلال الجدول (6) يتبين بأن جميع الشركات عينة البحث لم تفصح عن التغيرات المناخية وفق جوانب الإفصاح المحددة والمتعلقة بالتغيرات المناخية والتي تشمل أنشطة الصناعة، الزراعة، الخدمات، ونشاط الفنادق والسياحة، لكون الشركات التي تم تناولها تبين بأنها لا تعتمد المعيار الدولي IFRS:S2 المتعلق بالإفصاح عن تأثير مخاطر التغيرات المناخية والذي يؤثر بدوره على تعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية وهناك ضعف في إفصاح الشركات العراقية عينة البحث عن التغيرات المناخية .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات Conclusions

لقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يأتي:

1. يساهم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S1 الإفصاح العام للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المالية المستدامة والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S2 الإفصاح المتعلقة بالمناخ (ISSB) الذي بدأ العمل به من تاريخ 2024/1/1 في دمج معلومات الاستدامة في إفصاح البيانات المالية لوجود حاجة ولسد الفجوة بين المحاسبة والبيئة.
2. ان تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S2 للتقارير السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 كانون الثاني 2024 يسمح بالتطبيق المبكر، كما ان الهدف من المعيار S2 هو مطالبة الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والفرص ذات العلاقة بالمناخ والتي تكون مفيدة للمستخدمين.
3. لا يُطلب من الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن المعلومات المقارنة في فترة الإبلاغ للسنة الأولى التي تطبق فيها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية S2.
4. إن معايير IFRS:S1 و IFRS:S2 تتطلب ليس فقط الإفصاح وتقديم مخاطر التأثير عن تغيرات المناخ، وإنما يتطلب تحديد فرص التكيف معها والتخفيف منها، حيث يهدف المعيار IFRS:S2 إلى مطالبة الإفصاح عن المخاطر والفرص التي يتوقع أن تؤثر على التدفقات النقدية للشركة بشكل معقول، أو تساهم في توفير التمويل اللازم لها أو إضافة قيمة للشركة.
5. لقد أصبح الطلب متزايد على إفصاح الشركات عن المعلومات حول مخاطر التغيرات المناخية فضلاً عن استراتيجيات التخفيف من آثار التغير المناخي لغرض تعزيز مصداقية وموثوقية المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها وبالتالي كسب ثقة أصحاب المصلحة وبناء سمعة الشركة في ظل تزايد القلق والوعي العام بشأن تغير المناخ العالمي.
6. يتطلب من المدققين النظر في مخاطر تغير المناخ عند تدقيق البيانات المالية، حيث شهدت السنوات الأخيرة زيادة عالمية في تقديم تقارير الاستدامة، ويرجع السبب الرئيسي إلى اهتمام أصحاب المصلحة المتزايد بمعلومات الاستدامة كما ان مخاطر التغير المناخي لها تأثير كبير على التقارير المالية.
7. إن ضعف الإفصاح في الشركات العراقية عن التغيرات المناخية ناجم عن كونها تستند إلى تعليمات للإفصاح تعود لسنة 2011.
8. إن النتائج النظرية تثبت وجود علاقة فيما بين الإفصاح عن مخاطر الأداء المرتبط بالمناخ والتغيرات المرتقبة عند إبداء الرأي بشأن تدقيق التغيرات في الأنشطة البيئية في تقرير المدقق.
9. تشير الأدبيات المحاسبية إلى أهمية وضرورة توفير التخصيصات المالية للبحث العلمي في مجال تفعيل استخدام التقنيات الحديثة لاستغلال الطاقة المتجددة ومنها الشمسية وطاقة الرياح في مجال التغيرات المناخية والمجالات ذات الصلة بها.

ثانياً: التوصيات Recommendations

لقد تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات بناء على الاستنتاجات وأهمها ما يأتي:

1. الاهتمام بتحسين الإفصاح وتطويره بطريقة تتفق مع متطلبات معايير IFRS:S1 و IFRS:S2 لما للإفصاح عن التغيرات المناخية من تأثير على استمرارية الشركة وبالتالي جذب المستثمرين.
2. ضرورة قيام المدقق بتقديم المعلومات المتعلقة بالمناخ للإدارة والمستثمرين والمقرضين واصحاب المصلحة وكافة الأطراف ذات العلاقة بالشركة عن مدى قابلية الشركة على الاستمرار في نشاطها والتنبؤ بالفشل المالي للشركة.
3. الالتزام بالإفصاح المالي المتعلق بالمناخ وارتباطه بالاستراتيجية لتمكين المستخدمين من فهم الاستراتيجية لإدارة مخاطر وفرص التغيرات المناخية.
4. ضرورة قيام الوحدة الاقتصادية بوصف المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ التي ستؤثر على أفاق العمل وشرح طبيعة كل خطر مرتبط بالمناخ وتوضيح ما إذا كانت تعد الخطر بمثابة خطر مادي مرتبط بالمناخ أو خطر انتقالي.
5. السعي لتعزيز تطبيق جوانب الحوكمة في الشركات بفاعلية وكفاءة لغرض حمايتها من الازمات والمخاطر المرتقبة ومنها مخاطر التغيرات المناخية.
6. ضرورة توافر معايير محاسبة وتدقيق في البيئة المحلية وبما يتوافق مع متطلبات التغير المناخي في العراق.
7. أهمية سعي أصحاب المصلحة في قطاع الأعمال للحصول على المعلومات عن الوحدات الاقتصادية حول كيفية تأثير تغير المناخ على النشاط الاقتصادي من أجل اتخاذ القرارات المستنيرة.

8. ينبغي على سوق العراق للأوراق المالية الاهتمام بدراسة الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية وبما يساهم في زيادة قدرة المستثمرين ومنهم المستثمرين على ربط معلومات التقارير عن المخاطر والفرص التي تواجهها الشركة.

المصادر References

1. ابو طالب، منى سامى طلعت،(2023). "تقدير الأضرار والخسائر في الغطاء الأرضي الطبيعي لجمهورية مصر العربية بسبب حرارة المناخ: مدخل محاسبي"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 47، العدد 4.
2. أحمد، دليمر موسى،(2019). تعزيز تطبيق معيار التدقيق الدولي (570) المتعلق باستمرارية الوحدة الاقتصادية باستعمال نموذجي Kida and Z-Score دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في اقليم كردستان العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 48.
3. أميرهم، جيهان عادل ناجي، (2023)، أثر الإفصاح عن مخاطر الأداء المرتبط بالمناخ على تغيير مهام ومسؤوليات مراجعي الحسابات (دراسة ميدانية)، مجلة البحوث المالية والتجارية.
4. بدوي، عفاف،(2023). التنبؤ بخطر انهيار أسعار الأسهم باستخدام خوارزميات ذكاء السرب وأثره على استمرارية المنشأة، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 10، العدد 4.
5. التغلبي، زينب عبدالرزاق،(2023). دور الوعي البيئي والتنمية المستدامة للمرأة العراقية في ترشيد استهلاك الطاقة الكهربائي للحد من المشكلات البيئية والتغيرات المناخية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 4.
6. السيوني، هيثم محمد عبد الفتاح، وعاشور، ايهاب محمد كامل،(2023). مؤشر محاسبي مقترح للإفصاح المعزز بالمناخ وأثره على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية، المجلد 4، العدد 2 الجزء الثاني .
7. المر، نرمين علي محمد،(2023). قياس أثر الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية على أمور المراجعة الرئيسية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد 5، العدد.
8. ثويني، فالح حسن،(2023). التغيرات المناخية وتأثيراتها الاقتصادية، مجلة الدراسات تاريخية، العدد 56.
9. حاتم، أمير سعدي، وعلي، سلامه إبراهيم،(2023). تأثير حوكمة الشركات ورقابة الامتثال في استمرارية المصارف في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18، العدد 62.
10. حسن، حنان عبد المنعم مصطفى،(2021). أثر تطبيق الحوسبة السحابية على مدى تقرير المراجع عن استمرارية المنشأة في النشاط، مجلة الاسكندرية للعلوم المحاسبية، المجلد 5، العدد 3.
11. حسين، حسن فائز، شنشول، محمد حيدر محمد، وثابت، ثابت حسان،(2022)، مخاطر التغيرات المناخية ودورها في تطور محاسبة الكربون: التطبيقات والقضايا المعاصرة، مجلة كلية الكوت الجامعة.
12. داود، هدير حسن حسن،(2022). إدارة أزمة تغيرات المناخ على السواحل البحرية المصرية: الأسباب والمخاطر والحلول. مجلة الشرق الأوسط للدراسات القانونية والفقهية، 2 (4).
13. شيخي، بلال، والرجي، منصور ناصر،(2016)، تطورات المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ما بين المعايير المحاسبية الدولية "IAS/IFRS" والمعايير الدولية للتقارير المالية "IFRS" وأثر ذلك على تنشيط الاستثمار في سوق الأوراق المالية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 1، العدد 1.
14. صالح، أسماء و عبدالله حسن، (2023)، تأثير القدرات الإدارية في جودة الأرباح المحاسبية وانعكاسها على استمرارية الشركات: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، للحصول على شهادة الماجستير في علوم المحاسبة.
15. صالح، هديل، وطاهر، كرار عبد الرضا،(2023)، التغيرات المناخية وأثرها على الأمن الإنساني، مجلة كلية القانون والعلوم السياسية، المجلد 15-7، العدد 21.
16. مفتن، أحمد غازي،(2023). استخدام تقنيات التحسس النائي لإدارة وتقييم التغيرات المناخية في محافظة البصرة، مجلة آداب البصرة، المجلد 105، العدد 1.
17. التميمي، جمانة حنظل،(2022). انعكاسات تطبيق نماذج التنبؤ بالفشل المالي في تقييم الاستمرارية للشركة من قبل المدقق المالي: دراسة استطلاعية على عينة من المدققين العاملين في شركات القطاع الخاص/البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 67.

18. الحساني، وعد هادي عبد، وجابر، نصير ظاهر، (2023). انموذج تدقيق مقترح لتفعيل إجراءات التدقيق وفق المعايير الدولية لتحسين استمرارية النشاط المصرفي: دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 3.
19. السيد، منى ربيع عبد الفتاح، (2023). أثر التغيرات المناخية على النمو الاقتصادي في جمهورية مصر العربية: دراسة قياسية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 4 (2).
20. عبدالعزيز، غريب محمد محمد، (2021). معوقات الإفصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدث جائحة فيروس كورونا، مجلة البحوث المالية والتجارية، 22(2) الجزء الثاني.
21. عون، خليل هادي عبد، والجنابي، عامر محمد سلمان، (2021)، تدقيق استمرارية المنشآت الصغيرة والمتوسطة في ظل تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي SMEs برنامج تدقيق مقترح، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 10، العدد 40.
22. العبادلة، هاني سلامة أحمد، (2023). أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية: وجهة نظر معدي التقارير المالية في فلسطين، مجلة التحولات الاقتصادية، المجلد 3، العدد 1.
23. فرج، هاني خليل، (2021). دراسة واختبار أثر أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية على رأي مراقب الحسابات المعدل بشأن الاستمرارية- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 3.
24. فهود، صبيحة برزان، ورزوقي، مهند طالب، (2022)، التحقق من فرض الاستمرارية باستخدام نموذج (Springate) وانعكاسه على تقرير المدقق الخارجي (بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)، مجلة كلية الكوت الجامعة، المجلد 7، العدد 1.
25. متولي، مصطفى زكي حسين، والغريب، حسين عبد العال سالم غريب، (2023). الإفصاح عن مخاطر التغيرات المناخية: تحدياً جديداً للمعدين والمراجعين والمستثمرين مع دراسة تطبيقية في البيئة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 2(2).
26. يعقوب، ابتهاج إسماعيل، السراجي، يوسف دولاب، الجاوي، طلال محمد علي، (2023). تكييف الفكر المحاسبي لمتغيرات البيئة من منظور متطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية ذات الصلة بالاستدامة وفق معيار IFRS-S1-S2 دليل من البيئة العراقية، مجلة وارث العلمية، المجلد 5، العدد 16.
27. Abdul Razak, S. S., & Ali, N. (2023). Green financing and environmental protection. *Management & Accounting Review*, 22(2), 63-82.
28. ACSI Research. (2022). ASX climate ambition encouraging, but action must follow. ACSI.
29. Avi, M. S. (2022). Climate impact and corporate communication: The European and Italian situation and the ISSB proposal outlined in exposure drafts S2 climate-related disclosure-29 March 2022. *Journal of Economics, Finance and Management Studies*, 5(5), 1173-1196.
30. Baboukardos, D. (2019). Market valuation of greenhouse gas emissions under a mandatory reporting regime: Evidence from the UK. *Accounting Forum*, 41(3), 221-233.
31. Baboukardos, D., Seretis, E., Slack, R., Tsalavoutas, Y., & Tsoligkas, F. (2022). Companies' readiness to adopt IFRS S2 climate-related disclosures. IFRS Foundation.
32. Brunelli, S., Carlino, C., Castellano, R., & Giosi, A. (2021). Going concern modifications and related disclosures in the Italian stock market: Do regulatory improvements help investors in capturing financial distress? *Journal of Management and Governance*, 25(2), 433-473.
33. Cao, J., Kubick, T. R., & Masli, A. N. (2017). Do corporate payouts signal going concern risk for auditors? Evidence from audit reports for companies in financial distress. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 49(3), 631-599.

34. Chapple, L., Clarkson, P. M., & Gold, D. L. (2013). The cost of carbon: Capital market effects of the proposed emission trading scheme (ETS). *Abacus*, 49(1), 1-33.
35. Choi, B., & Luo, L. (2020). Does the market value greenhouse gas emissions? Evidence from multi-country firm data. *British Accounting Review*, 53, 11-24.
36. Choi, B., Luo, L., & Shrestha, P. (2021). The value relevance of carbon emissions information from Australian-listed companies. *Australian Journal of Management*, 46(1).
37. Clarkson, P. M., Li, Y., Pinnuck, M., & Richardson, G. D. (2014). The valuation relevance of greenhouse gas emissions under the European Union Carbon Emissions Trading Scheme. *European Accounting Review*, 24(3), 551-580.
38. Dal Maso, L., Kanagaretnam, K., Lobo, G. J., & Mazzi, F. (2022). Does disaster risk relate to banks' loan loss provisions? *European Accounting Review*, 1-30.
39. Downie, D. L., Brash, K., & Vaughan, C. (2009). *Climate change*. Oxford, England.
40. Dumrose, M., & Höck, A. (2023). Corporate carbon-risk and credit-risk: The impact of carbon-risk exposure and management on credit spreads in different regulatory environments. *Finance Research Letters*, 51, 103414.
41. Dutta, P., & Dutta, A. (2021). Impact of external assurance on corporate climate change disclosures: New evidence from Finland. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(2), 252-285.
42. Feng, Z., & Wu, Z. (2023). ESG disclosure, REIT debt financing, and firm value. *Journal of Real Estate Finance and Economics*, 67, 388-422.
43. Flood, C. (2022). Fewer companies gain top score for environmental disclosures in 2022, report shows. *Financial Times*.
44. Gao, L., & Calderon, T. G. (2023). Climate change risk disclosures and audit fees: A text analytics assessment. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 1-23.
45. Gulluscio, C., Puntillo, P., Luciani, V., & Huisingh, D. (2020). Climate change accounting and reporting: A systematic literature review. *Sustainability*, 12(13), 5455.
46. Gutterman, A. (2024). Sustainability reporting frameworks, standards, instruments, and regulations.
47. IAASB. (2020). The consideration of climate-related risks in an audit of financial statements. International Auditing and Assurance Standards Board.
48. IFAC. (2017). Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements.
49. Indyk, M. (2022). Are companies prepared for sustainability reporting under the ED IFRS S1 and S2? Evidence from Poland. *Audit Financiar*, 20(168), 641-654.
50. Kobus, J., Nasrallah, A. I., & Guidera, J. (2021). The role of corporate renewable power purchase agreements in supporting US wind and solar deployment. Columbia University CGEP.
51. Khalifa, M., Zouaoui, H., Ben Othman, H., & Hussainey, K. (2024). The impact of climate risk on accounting conservatism: Evidence from developing countries. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(3), 570-593.
52. Lin, B., & Wu, N. (2023). Climate risk disclosure and stock price crash risk: The case of China. *International Review of Economics & Finance*, 83, 21-34.

53. Mbyanyele, W., & Muchenje, L. T. (2022). The dark side of weakening shareholder litigation rights: Evidence from green patenting activities. *Finance Research Letters*, 102779.
54. Sahakyan, N. (2023). Financial information issues of business impacts on climate change. *Economics, Finance and Accounting*, 2(12), 129.
55. Sannino, G., Lucchese, M., Zampone, G., & Lombardi, R. (2020). Cultural dimensions, global reporting initiatives commitment, and corporate social responsibility issues: New evidence from OECD banks. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1-11.
56. Setzer, J., & Byrnes, R. (2019). Global trends in climate change litigation: 2019 snapshot (Policy Report). Grantham Research Institute on Climate Change and the Environment.
57. Sonali, V. D. V., & Shamil, M. M. (2023) Determinants of Climate Change Disclosures: The Case of Sri Lankan Banks. *EDITORIAL BOARD* 3, 99
58. Vo, T. A. (2023). The economic consequences of climate-related risk disclosure (Doctoral thesis, Swinburne University of Technology, Australia).
59. DISCLOSURES (IFRS S2). (2022). *Environmental & Social Management Journal*, 17(5), 1-16.
60. <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs-sds>
61. <https://news.un.org/ar/story/2022/11/1115457>
62. <https://www.amf.org.ae/sites/default/files/publications/2022>
63. <https://www.aa.com.tr/ar/%D8%A7%D9%84%D8%AF%D9%88%D9%84>
64. <http://www.isx-iq.net/isxportal/portal/companyGuideList.html>