**التحول من الافصاح الطوعي لأبعاد محاسبة الاستدامة الى الافصاح الالزامي: المبررات والانعكاسات**

**اعداد**

**د. بكر ابراهيم محمود**

**محاسب قانوني ومراقب حسابات**

**المقدمة**

يعد تاريخ 26/6/2023 حقبة جديدة في عالم المحاسبة ، اذ لأول مرة في تاريخ المحاسبة يتم التحول من الافصاح الطوعي الى الافصاح الالزامي لأبعاد محاسبة الاستدامة، حيث تم اصدار اول معيارين دوليين يتعلقان بمواضيع الاستدامة هما (IFRS S1 المتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة) و (IFRS S2 الإفصاحات المتعلقة بالمناخ) حيث يختص المعيار الاول بتوفير مجموعة من متطلبات الافصاح التي تمكن الشركات من التواصل مع المستثمرين حول المخاطر والفرص المتعلقة بمواضيع الاستدامة التي يواجهونها على المدى القصير والمتوسط والطويل . اما معيار الاستدامة الدولي الثاني فأنه يختص بتوفير افصاحات محددة تتعلق بالمناخ والتي يتم استخدامها مع معيار الاستدامة الدولي الاول، وان تاريخ سريان تطبيق المعيارين يبدأ اعتبارا من 1/1/2024، اي سنرى صدى تطبيق المعيارين في سنة 2025 على البيانات المالية المنتهية في 31/12/2024 .

سيتم من خلال هذه المقالة تسليط الضوء على هذا التحول الجديد والتطور في مجال المحاسبة والبحث عن ماهي المبررات التي دفعت منظمي مهنة المحاسبة على المستوى الدولي لتوسيع نطاق المحاسبة نحو تضمين مجالات الاستدامة ضمن النطاق المحاسبي والتحول من الافصاح الطوعي نحو الافصاح الالزامي جنب الى جنب مع التقارير المالية الاعتيادية ، فضلا عن محاولة بيان وتوضيح ماهي الانعكاسات الناجمة عن هذا التحول، اي ان المقالة ستحاول الاجابة عن التساؤلات الآتية:

* **ماهي الحقبة الجديدة في مهنة المحاسبة بعد 26/6/2023؟**
* **ماهي المبررات التي دفعت منظمي مهنة المحاسبة نحو التحول الى الافصاح الالزامي عن ابعاد الاستدامة؟**
* **ماهي الانعكاسات الناجمة عن هذا التحول والتطور في نطاق المحاسبة؟**

**اولا: التطور التاريخي لمحاسبة الاستدامة**

ان التطور والتوسع الدولي نحو مداخل وابعاد الاستدامة انعكس بدوره على مهنة المحاسبة واطرها التنظيمية ، واصبح يشكل ضغطا متزايدا على المنظمات المهنية المهتمة بقضايا المحاسبة الى الاستجابة الى هذا التوجه الدولي الجديد، مما ادى الى بزوغ فرع جديد من فروع المحاسبة اختلفت تسمياته حيث يعد اسم محاسبة الاستدامة الاسم الأكثر شيوعًا لهذا النوع خارج الولايات المتحدة. اما الشركات الأمريكية غالبًا ما تشير إليها على أنها المسؤولية الاجتماعية للشركات (CSR). ومن التسميات الشائعة الاخرى هي المحاسبة البيئية والاجتماعية و الحوكمة (ESG )، لكن في القرن الواحد والعشرين فأن الاسم الاكثر تداولا هو محاسبة الاستدامة. والذي يمكن اعتباره الاتجاه الاكثر اهمية في المحاسبة الحديثة على مدى السنوات العشرين الماضية. وينظر إلى المحاسبة المستقبلية في القرن الحادي والعشرين على انها محاسبة التحول اي التحول من المحاسبة التجارية ، أو المحاسبة الصناعية, او محاسبة الخدمة الى محاسبة الاستدامة .

ويمكن تمييز الحقب الزمنية التي ادت إلى نشوء محاسبة الاستدامة وتطوراتها لغاية الوقت الحالي الى خمس حقب زمنية وهي كالآتي :-

**الفترة الاولى من 1971-1980:-**

تتميز هذه الفترة حيث تعتبر الفترة الأولى من ظهور الأدبيات المحاسبية التي نشرت حول الموضوع حيث تم تقديم الموضوع من قبل الباحثين كل من ( Beams and Fertig في عام 1971. Churchman في عام 1971. Linowes في عام 1972. Mobley في عام 1970) ، وفي ذلك الوقت كان هناك حجم كبير من العمل التجريبي نشر مع عدد من الأوراق التي تشرح بناء نماذج لتعزيز الكشف او الافصاح عن المحاسبة الاجتماعية .

وقد كانت معظم الدراسات والبحوث التجريبية في هذه الفترة وصفية بشكل رئيسي ولم تكن معقدة. على الرغم من تعزيز العديد من النماذج والبيانات المعيارية المماثلة ، ولم يكن النقاش الفلسفي واسع الانتشار , بينما كان يوجد عدد قليل فقط من المساهمات التي حاولت توجيه الانتباه نحو الشرعية التنظيمية كأساس لتطوير أشكال جديدة من المحاسبة.

**الفترة الثانية من 1981 -1990:-**

ظهر في النصف الأول من العقد في هذه الفترة تطوراً متزايداً في مجال المحاسبة الاجتماعية ، وذلك قبل التحول الواضح في الاهتمام بالمحاسبة البيئية وفي النصف الثاني من العقد كان هناك اهتمام واضح و متزايد بالجوانب التعليمية لأدبيات المحاسبة الاجتماعية والبيئية. وقد كان البحث التجريبي أكثر تحليلاً في هذه الفترة . حيث كانت هناك العديد من التغييرات في محور الدراسات المحاسبية الاجتماعية والبيئية ، وقد تم نشر المزيد من المقالات التي تناقش المسائل الفلسفية لهذا النوع من المحاسبة في هذه الفترة .

**الفترة الثالثة من 1991-1995:-**

اتسمت هذه الفترة بالسيطرة شبه الكاملة للمحاسبة البيئية على المحاسبة الاجتماعية. كما كان هناك عدد من الامتدادات من الإفصاحات البيئية للتدقيق البيئي بالإضافة إلى تطوير إطار لتوجيه تطبيقات التدقيق البيئي ، وعلى الرغم من التوجه نحو تطوير أنظمة الإدارة البيئية. الا انه لا يزال هناك العديد من الإفصاحات المحاسبية الاجتماعية والبيئية لا يتم الاعتراف بها وإدراجها في أي من المتطلبات القانونية أو الأطر المفاهيمية المصممة لتوفير الإفصاحات في البيانات المالية للأغراض العامة ، وقد أصبح موضوع الاستدامة ومناقشة دور المحاسبة الإدارية في المساعدة على التنمية المستدامة ذات أهمية متزايدة خلال هذه الفترة .

**الفترة الرابعة من 1995 –2020:-**

 أن هذه الفترة احدثت قفزة كبيرة في مجال محاسبة الاستدامة سيما في بداية القرن الواحد والعشرين . ربما كانت القضايا المتسارعة التي حدثت في نهاية التسعينات جعلت من التقدم في التعامل مع مناقشة محاسبة الاستدامة لم يكن بالسرعة المرجوة. ومن اهم نلك القضايا التي حدثت في نهاية القرن الماضي الثورة التكنولوجية المتمثلة بظهور الشبكة العنكبوتية وما رافقها من ظهور قضايا ذات صلة مثل التجارة الإلكترونية ، ولغات التقارير الجديدة (مثل XBRL) . فضلا عن ظهور قضايا اخرى مثل مراقبة الجودة العالمية والإقليمية ، وقد بلغت ذروة تلك الاحداث في الأزمة المالية في جنوب شرق اسيا (1997 إلى 1998) التي أدت بعد ضغوط من البنك الدولي وجهات أخرى إلى تركيز رفيع المستوى على إعادة هيكل مهنة المحاسبة، وفي بداية القرن الحالي ومع تقارب أسواق رأس المال العالمية والتي أدت إلى مشروع الاطار المشترك بين FASB و IASBلوضع رؤى واطر مشتركة في صياغة معايير الابلاغ المالي الدولية التي تكون مقبولة على مستوى العالم بأسره . مما ادى ذلك الى توجه الدراسات المحاسبية نحو الاهتمام بقضايا التنمية المستدامة والمحاسبة من خلال استكشاف ما قد تنطوي عليه محاسبة الاستدامة ، وتعتبر المحاسبة البيئية هي الشكل الأكثر تطورا لمحاسبة الاستدامة وقد حظيت باهتمام مستمر في ادبيات المحاسبة الاكاديمية بدا من عمل جراي gray في التسعينات وحتى اصدار المبادئ التوجيهية لحسابات الاستدامة في القمة العالمية بشأن الاستدامة في 2002 .

وقد شهدت محاسبة الاستدامة نموًا هائلاً في العقد الأول من الألفية . وان افضل تفسير لهذا النمو يتضح من خلال عدد الشركات التي تنشر تقارير الاستدامة السنوية بالتوافق مع الإطار الذي وضعته المبادرة العالمية للتقارير (GRI). حيث ارتفع عدد التقارير المعدة وفق اطار GRI من أقل من 100 إلى أكثر من 2000 تقرير بين عامي 2001 و 2010 ، اي بزيادة سنوية بنسبة 44 %.

**الفترة الخامسة من 2020 – لغاية الآن** (**الحقبة الجديدة في التاريخ المحاسبي) :-**

يتضح مما سبق ان العقد الاول من هذه الالفية يمثل تحول في محاسبة الاستدامة من نظام تجريبي تم استخدامه في عدد قليل من الشركات الرائدة الى جزء اساسي ومهم من ممارسات معظم الشركات الكبيرة وفي مختلف دول العالم. مما جعل محاسبة الاستدامة حقيقة فرضتها الاحداث والتطورات البيئية والاجتماعية التي ادت الى تغير نوع المعلومات المطلوبة من قبل كافة اصحاب المصلحة وبالتالي على محاسبة الاستدامة تلبية هذا النوع من المعلومات. وفي ظل السباق التنافسي الدولي بين الشركات فان الشركة التي لاتستخدم محاسبة الاستدامة لايمكنها التأقلم مع العالم الجديد ووضع لها موطئ قدم في الاسواقالعالمية.

واعتمادا على ما سبق من تطورات وبعد الطلب القوي في السوق على إنشائه ، جاء الحدث الاكثر اهمية والذي يمثل **الحقبة الجديدة في التاريخ المحاسبي ،** اذ اعلن أمناء مؤسسة معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) عن تشكيل مجلس معايير الاستدامة الدولية (ISSB) في( 3 تشرين الثاني 2021) في المؤتمر الدولي المحاسبيCOP26 في غلاسكو ،. وان مهمة ISSB الاساسية تتمثل بتطوير معايير من شأنها أن تؤدي إلى مستوى عالمي شامل وعالي الجودة للإفصاح عن الاستدامة وتلبي احتياجات المستثمرين والأسواق المالية.اي ان المجلس يهتم بتقديم معايير فعالة من حيث التكلفة ومفيدة للقرار ومتناغمة مع معطيات السوق.

**وتتمثل اهداف ISSB بأربعة أهداف رئيسة هي الآتي:**

* تطوير معايير ذات أساس عالمي تتعلق بالافصاح عن ابعاد الاستدامة .
* تلبية احتياجات المستثمرين من مختلف المعلومات المتعلقة بجوانب الاستدامة .
* تمكين الشركات من توفير معلومات الاستدامة الشاملة لأسواق رأس المال العالمية .
* تسهيل توفير افصاحات خاصة أو التي تستهدف مجموعات أصحاب المصلحة الأوسع.

ويحظى ISSB بدعم دولي في عمله لتطوير معايير الإفصاح عن الاستدامة من قبل عدة منظمات مهنية ودولية مثل G7 و G20 والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) ومجلس الاستقرار المالي ووزراء المالية الأفارقة ووزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية لأكثر من 40 دولة ، فضلا عن مجلس معايير الإفصاح عن المناخ (CDSB) ، وفرق العمل المعنية بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ (TCFD) ، وإطار الإبلاغ المتكامل ، و معايير SASB ، وكذلك المنتدى الاقتصادي العالمي.

ويعمل (**(ISSB** جنبًا إلى جنب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)**. وكلا المجلسين يشرف عليهما مجلس الأمناء. ويصدر ISSB معايير الإفصاح عن الاستدامة .وفي تاريخ 26/6/2023 تم اصدار معيارين هما S1) و IFRS S2) استجابةً لمطالبات المستثمرين وغيرهم من أجل معايير عالمية أكثر اتساقًا تتطلب من الشركات تقديم معلومات حول الاستدامة.

**وتمثلت مراحل تأسيس المجلس ودوره في اصدار المعيارين وفق التسلسل التاريخي الآتي:**

* في شهر ايلول من سنة 2020: كان هناك اجتماع تشاوري لمجلس الامناء لIFRS لمناقشة الطلب على المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة لأسواق رأس المال العالمية وما هو الدور المحتمل ل IFRS في تحقيق ذلك.
* في شهر كانون الاول من سنة 2020: نشر فريق عمل في المجلس والذي يسمى (Group of five) نموذجًا أوليًا للمناخ ، يوضح كيف يمكن تنسيق عملهم لإنشاء معايير عالمية تتضمن الافصاح عن الاستدامة .
* في شهر آذار من سنة 2021: اسس مجلس الأمناء ل IFRS فريق عمل فني (TRWG) مهمته تقديم توصيات لمجلس الإدارة الجديد المقترح عن كيفية اصدار معايير دولية عن الاستدامة.
* في شهر تشرين الثاني من سنة 2021: نتيجة مقترحات TRWG)) أعلن مجلس الأمناء ل IFRS عن إنشاء مجلس معايير الاستدامة الدولي ISSB ، نتيجة دمج مجلس معايير الإفصاح عن المناخ (CDSB) ومؤسسة الإبلاغ عن القيمة (التي تضم التقارير المتكاملة ومعايير SASB).
* في شهر آذار من سنة 2022: نشر ISSB مسودتي عرض معيارين للتشاور واستلام التعليقات يتعلق المعيار الاول بالمتطلبات العامة للإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالاستدامة ويختص المعيار الثاني بالإفصاحات المتعلقة بالمناخ.
* في نهاية الشهر السابع من سنة 2022: كان الموعد النهائي لاستلام التعليقات.
* في 26/6/2023: وبعد مناقشة كافة التعليقات والاعتراضات والملاحظات ، تم التوصل الى الصيغة النهائية للمعيارين ، وتم الاعلان عن اصدارهما بصيغتهما النهائية.

وبالتالي بدأت حقبة جديدة في مهنة المحاسبة ، حيث ان إصدار هذين المعيارين سيشكلان خطًا أساسيًا عالميًا شاملاً لإفصاحات الاستدامة المصممة لتلبية احتياجات المعلومات للمستثمرين عند تقييم قيمة الوحدة الاقتصادية.

يتطلب معيار الاستدامة الاول الكشف عن المعلومات حول المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالاستدامة. فضلا عن الكشف عن ماهي اجراءات الشركة المتبعة من (حوكمة واستراتيجيات وإدارة المخاطر والمقاييس والأهداف) التي تستخدمها لقياس ومراقبة وإدارة المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالاستدامة.

اما معيار الاستدامة الثاني فأنه يتطلب من الوحدة الاقتصادية توفير معلومات جوهرية حول المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ، والتي من شأنها تمكن المستثمر من تقييم تأثير المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ على قيمة الوحدة الاقتصادية. فضلا عن الكشف عن ماهي اجراءات الشركة المتبعة من (حوكمة واستراتيجيات وإدارة المخاطر والمقاييس والأهداف) التي تستخدمها لقياس ومراقبة وإدارة المخاطر والفرص الهامة المتعلقة بالمناخ.

**ثانيا : مبررات التحول نحو الافصاح الالزامي عن ابعاد الاستدامة**

**من اهم المبررات التي ادت الى اصدار معايير دولية عن الاستدامة يمكن ايجازها بالآتي :**

**-** المشهد المجزأ لتقارير الاستدامة : حيث يوجد على المستوى العالمي العديد من الاطر والتنظيمات التي تحدد صيغ افصاح متعددة ومتنوعة وطوعية عن مواضيع الاستدامة مثل (معاييرGRI، معايير SASB، معايير الإفصاح عن المناخ (CDSB) ،التقارير المتكاملة وغيرها)، مما يؤدي الى ارباك الشركات والمستثمرين وتعقيد الموقف في اختيار اي منهما وماهو الافضل فضلا عن التكاليف العالية.

**-** الحاجة والطلب المتزايد لاسواق رأس المال العالمية عن معلومات أفضل حول الأمور المتعلقة بالاستدامة، لتمكين المستثمرين من أخذ المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة في الاعتبار عند تقييمهم لقيمة الشركة.

- الاهمية المتزايدة للامور المتعلقة بمواضيع الاستدامة، حيث اصبحتعوامل الاستدامة تشكل جزءًا أساسيًا من عملية صنع القرار الاستثماري. حيث بين مسح اجرته شركة PWC في عام 2021 على المستثمرين العالميين ان 79% من المستثمرين يرون أن الأمور المتعلقة بالاستدامة تعد مكونًا حاسمًا في اتخاذ قرارات الاستثمار.

- الطلب المتزايد للشركات نحو تقديم معلومات عالية الجودة وقابلة للمقارنة عالميًا حول المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة،فضلا عن توفير إفصاحات أكثر اتساقًا واكتمالا يمكن من خلالها التحقق بشأن مواضيع الاستدامة ، لتمكين المستخدمين من تقييم المركز المالي والأداء المالي للشركة وفهم مرونة الشركة في مواجهة المخاطر والفرص الحالية والمستقبلية المتعلقة بالاستدامة.

**ثالثا: انعكاسات التحول نحو الافصاح الالزامي عن ابعاد الاستدامة**

**من اهم الانعكاسات الناجمة عن هذا التحول من الافصاح الطوعي الى الإلزامي عن ابعاد الاستدامة يمكن ايجازها بالآتي :**

* أن التغييرات العالمية والتوجه نحو الافصاح الالزامي عن مواضيع الاستدامة تتطلب طرقًا جديدة لممارسة الأعمال التجارية ، وأنماط مختلفة من الإدارة التنظيمية وحتى نماذج اقتصادية جديدة ، لذلك على المحاسبة والتدقيق تضمين طرق ومعلومات جديدة مختلفة في البيانات المالية التقليدية لم تكن في الحسبان لعملية صنع القرار ، مثل الأثر البيئي ، الأثر الاجتماعي ، الأثر الثقافي ، إدارة رأس المال الفكري ، القدرة على الابتكار ، درجة رضا العملاء ، إدارة المعرفة ، إدارة الجودة ، تقييم التراث الثقافي ، وغيرها ، التي تدخل ضمن مجالات محاسبة الاستدامة .
* ان اصدار معايير الاستدامة الدولية تؤدي الى تعيين خط أساس عالمي يبسط عمليات الإبلاغ عن الاستدامة ويمكن الشركات من تقديم معلومات حول المخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة والتي تكون مفيدة لصنع قرارات المستثمرين ، فضلا عن تقليل متطلبات الإفصاح المجزأة والتعقيد بالنسبة للمُعدين والمستثمرين .
* تشجيع الشركات ذات ممارسات الإفصاح الأقل نضجًا في مواضيع الاستدامة على تحسين المعلومات المتاحة لأسواق رأس المال وتعزيزها.
* تحسين مراقبة الشركات للمخاطر والفرص المتعلقة بالاستدامة ، مما يتيح اتخاذ قرارات داخلية أكثر استنارة ، فضلا عن توفير إطار عمل للمراجعة الاستراتيجية لنموذج الأعمال ودعم الأداء الأفضل وخلق القيمة على المدى الطويل.
* تحسين شفافية السوق ، وتحسين تكلفة رأس المال المعدلة حسب المخاطر ، وتقليل الصعوبات في معالجة معلومات الاستدامة ، فضلا عن مساهمة الشفافية المحسنة حول المخاطر المتعلقة بالاستدامة في الاستقرار المالي على المدى الطويل من خلالالكشف عن معلومات مفيدة من شأنها أن تمكن من اتخاذ قرارات أكثر استنارة وإدارة أفضل لهذه المخاطر.
* التكاليف المحتملة من تطبيق معايير الاستدامة الجديدة، حيث قد يواجه المستثمرون والشركات تكاليف لإنشاء أو تعديل الأنظمة الداخلية أو عمليات جمع البيانات أو تحليل البيانات، فضلا عن تعيين موظفين إضافيين أو اكتساب الخبرة اللازمة.
* تجنب الإبلاغ المزدوج من خلال تطبيق معايير ISSB عندما تعتمد المتطلبات المحلية على خط الأساس العالمي ، تكون الشركات قادرة على تلبية المتطلبات المحلية مع الاستفادة من الكفاءة وقابلية المقارنة وفق خط الأساس العالمي.

وفي ختام هذا المقال يتضح لنا ان عهد جديد قد بدأ في تاريخ المحاسبة، فبعد ان كانت المحاسبة تركز على الامور المالية والتي يمكن قياسها بشكل موثوق، اتسع نطاق المحاسبة ليشمل القياس والافصاح عن ابعاد الاستدامة وبشكل الزامي بعد ان كان يمارس بشكل طوعي وغير منظم ، وبالنتيجة اتساع نطاق عمل المدقق ايضا، اي اصبحت مسؤولية المحاسب والمدقق كبيرة لتمتد مسؤوليتهما عن القياس والافصاح عن ابعاد الاستدامة من قبل المحاسب والتأكد من صحة وملائمة اجراءات القياس والافصاح من قبل المدقق .

واعتمادا على ذلك لابد على مهنة المحاسبة تهيئة كافة المتطلبات اللازمة لتحمل هذه المسؤولية الجديدة ، والافصاح عن كافة المعلومات المناسبة والمتعلقة بمواضيع الاستدامة والتي يحتاجها المستخدمين، وبالتالي اذا ما اراد بلدنا العراق تطبيق هذه المعايير وهي ملزمة التطبيق سيما ان العراق قد توجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2016 في قطاع المصارف ، وكان في النية اتساع نطاق تطبيق المعايير في كافة القطاعات في عام 2021 ولكن بسبب ظروف وباء كورونا حال دون ذلك ، لابد من تهيئة المقومات اللازمة لتنفيذ هذه المعايير الجديدة وتذليل الصعوبات التي قد تواجه التطبيق سيما ان محاسبة الاستدامة في العراق يشوبها الكثير من الغموض وعدم الشفافية في عرض نتائج هذا النشاط ومن قبل كافة الاطراف (المعدين والمدققين والمستخدمين ).

REFERENCES:

-Feedback Statement , IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, & IFRS S2 Climate related Disclosures , June 2023, IFRS Foundation, ifrs.org.

-Effects Analysis , IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, & IFRS S2 Climate related Disclosures , June 2023, IFRS Foundation, ifrs.org.

- Project Summary , IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, &IFRS S2 Climate related Disclosures , June 2023, IFRS Foundation, ifrs.org.

- Snapshot , Exposure Drafts IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information, & IFRS S2 Climate-related Disclosures , March 2022, IFRS Foundation, ifrs.org.

- Doupnik& others,2020, International Accounting, Fifth Edition, McGraw-Hill Education, 2 Penn Plaza, New York, NY 10121