



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (26) – العدد الرابع – أكتوبر 2025



دراسة إنتقادية للمبادرات الدولية المحاسبية بشأن التغيرات المناخية بالشركات الصناعية

A critical Study of International Climate Change Accounting Initiatives in Industrial Companies

الباحثة/ نهى عصام على حسن حبيشى

المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

إشراف

أ.م.د/ نورهان على المر

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

أ.د/ حسين مصطفى هلالى

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

2025-07-18	تاريخ الإرسال
2025-07-20	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	

الملخص :

هدف البحث إلى دراسة وتحليل كافة الإتجاهات والأطر المطروحة للقياس والإفصاح المحاسبى المتمثلة فى كلاً من مبادرة معايير إعداد التقارير العامة للإستدامة، ومبادرة الأطر المطروحة للإفصاحات المتعلقة بالمناخ، ومن ثم تقييم أهم ما جاءت به المبادرات المختلفة سواء كانت إلزامية أو طوعية للوقوف الصحيح حول مشكلة معالجة التغيرات المناخية فى التقارير المالية للشركات، وبالتالي توضيح الدور المتوقع من الجهات المعنية من المهنيين والإدارة والمستثمرين والحكومة والمجتمع.

وتوصل البحث إلى أن بالرغم من أن الإطارين يكمل بعضهما البعض، ففى حين تقدم مبادرة الإبلاغ العالمية نهجاً واسع النطاق لإعداد التقارير المتعلقة بالإستدامة- حيث تقدم مجموعة من المعايير لكل قطاع على حده؛ والتي تطبقها الشركات فى الإتحاد الأوروبى فى صناعات مختلفة - تركز مجموعة عمل الإفصاح المالى المتعلقة بالمناخ بشكل خاص على الإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ، وتستفيد الشركات من دمج الإطارين مع معايير SASB, IFRS لتوفير رؤية شاملة حول أدائها فى مجال الإستدامة وإدارة مخاطر المناخ، إلا أنه يجب سد الثغرات فى التطبيق الفعلى من خلال إتخاذ عدة تدابير إجرائية تمكن من التنفيذ الفعال وبالتالي تحقيق الشفافية والموثوقية فى تقارير الإستدامة.

كما توصل الباحث إلى أن كلاً من المعايير والإطارين على الرغم من الجهود المبذولة فى القياس والإفصاح، إلا أن هناك الحاجة إلى المزيد من الوضوح والتحديد لتيسير عمل المحاسبين المعنيين بإعداد التقارير المالية وما يتبعها من شفافية تقارير الإستدامة.

الكلمات المفتاحية: معايير إعداد التقارير العامة للإستدامة، إطار فريق العمل المعنى بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ ، معايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير.



Abstract

The research aimed to study and analyze all proposed trends and frameworks for accounting measurement and disclosure, represented by both the General Sustainability Reporting Standards Initiative and the Frameworks Proposed for Climate-Related Disclosures Initiative. The research then aimed to evaluate the most important aspects of the various initiatives, whether mandatory or voluntary, to properly address the problem of addressing climate change in companies' financial reports, and thus clarify the expected role of relevant stakeholders, including professionals, management, investors, government, and society.

The research found that although the two frameworks complement each other, while the GRI offers a board approach to sustainability reporting- providing a set of sector-specific standards applied by EU companies across various industries – the TCFD focuses specifically on climate-related financial disclosures. Companies benefit from integrating the two frameworks with IFRS, SASB standards to provide comprehensive insights into their sustainability performance and climate risk management. However, gaps in actual application must be filled through several procedural measures to enable effective implementation and, consequently, transparency and reliability in sustainability reporting.

The researcher also found that despite the efforts made in both standards and frameworks in measurement and disclosure, there is a need for greater clarity and specificity to facilitate the work of accountants involved in preparing financial reports and the subsequent transparency of sustainability reporting.

Key words: General Sustainability Reporting Standards, TCFD Framework, GRI Standards.

أولاً: مشكلة البحث:

تواجه الشركات الصناعية المختلفة العديد من التحديات والصعوبات التي تُفرضها عليها الحكومات والهيئات التنظيمية للتقرير والإفصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالمناخ، وبالتالي الحاجة إلى دراسة وتحليل ونقد كافة الإتجاهات والأطر المطروحة للقياس والإفصاح المحاسبى ومن ثم تقييم أهم ما جاءت به المبادرات المختلفة سواء كانت إلزامية أو طوعية لتحديد نقاط الضعف والقوة وإحداث التكامل فيما بينها بحيث يُمكن تفعيل معالجة التغيرات المناخية فى التقارير المالية للشركات، وبالتالي توضيح الدور المتوقع من الجهات المعنية من المهنيين والإدارة والمستثمرين والحكومة.

ثانياً: أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى عرض وتحليل ونقد للمبادرات الدولية المطروحة بشأن القياس والإفصاح المحاسبى عن التغيرات المناخية للوقوف الدقيق حول إمكانية زيادة فعالية الهدف منها وتحقيق الترابط فيما بينها بالشكل الذى يسمح من تعزيز شفافية تقارير الإستدامة بالشركات الصناعية.

ثالثاً: حدود البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه، تتمثل حدوده في:
سيقتصر البحث على المعايير المحاسبية الدولية بشأن التغيرات المناخية بالشركات الصناعية فقط، إلا أن سيتناول البحث المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (١٧) " عقود التأمين" بالرغم من نطاق عمله على شركات التأمين لكنه يؤثر بشكل مباشر على الشركات الصناعية نطاق البحث.

رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، تتمثل خطته في:
- المحور الأول: عرض وتحليل ونقد مبادرة معايير إعداد التقارير العامة للإستدامة.
- المحور الثانى: عرض وتحليل ونقد مبادرة الأطر المطروحة للإفصاحات المتعلقة بالمناخ.

المحور الأول: عرض وتحليل ونقد مبادرة معايير إعداد التقارير العامة للإستدامة.
أصدر مجلس معايير الإستدامة الدولى International Sustainability Standards Board (ISSB) فى ٢٠٢٣ -المتطلبات العامة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS-S1) "للإفصاحات عن المعلومات المالية المتعلقة بالإستدامة"



والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS-S2) "الإفصاحات المتعلقة بالمناخ" في ضوء معايير الإفصاح عن الإستدامة الجديدة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية - مجموعة من البنود تعالج بشكل غير مباشر تغير المناخ من خلال متطلباتها بشأن تقييم الأصول والإلتزامات والإفصاحات"، ويمكن تلخيصها في العناصر التالية:-

- ١- معيار المحاسبة الدولي (IAS) رقم (١): "عرض البيانات المالية".
- ٢- معيار المحاسبة الدولي (IAS) رقم (٢): "المخزونات".
- ٣- معيار المحاسبة الدولي (IAS) رقم (١٢): "ضرائب الدخل".
- ٤- معيار المحاسبة الدولي (IAS) رقم (38,16) "الممتلكات والآلات والمعدات" و "الأصول غير الملموسة".
- ٥- معيار المحاسبة الدولي (IAS) رقم (٣٦): "إنخفاض قيمة الأصول".
- ٦- معيار المحاسبة الدولي (IAS) رقم (٣٧): "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".
- ٧- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) رقم (٧): "الأدوات المالية: الإفصاحات".
- ٨- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) رقم (٩): "الأدوات المالية".
- ٩- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) رقم (١٣): "قياس القيمة العادلة".
- ١٠- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) رقم (١٧): "عقود التأمين".

وفيما يلي عرض وتقييم لعناصر مبادرة المعايير الدولية لتبيان أوجه الضعف والقوة بها:-

- ١- معيار المحاسبة الدولي رقم (١): "عرض البيانات المالية".
- تناولت الفقرتين (٢٥-٢٦)، والفقرات من (١٢٢-١٢٤)، والفقرات من (١٢٥-١٣٣) "مصادر عدم اليقين في التقديرات والأحكام الهامة"، حيث طالبت الشركات التي يؤثر وضعها المالي وأدائها المالي بشكل خاص على المسائل المتعلقة بالمناخ؛ بالكشف عن المعلومات حول الافتراضات التي قد تؤدي إلى تعديل جوهرى على القيم الدفترية للأصول والإلتزامات خلال السنة المالية التالية، والإفصاح عن طبيعة تلك الأصول وقيمتها الدفترية والإلتزامات، كما يتطلب أيضاً وفقاً للمعيار (١) الإفصاح عن الأحكام - بصرف النظر عن تلك التي تتضمن تقديرات - التي اتخذتها الإدارة والتي لها تأثير أكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية، كما يعنى المعيار أيضاً وفقاً للإفصاحيين السابقين عن التقديرات

والأحكام الهامة؛ بتقييم قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة من خلال تقديم جميع المعلومات المتاحة حول المستقبل عند إعداد البيانات المالية والتي تكون على الأقل لا الحصر ١٢ شهراً من نهاية فترة التقرير مع توضيح أى شكوك تخلقها المسائل المتعلقة بالمناخ على استمرارية المنشأة ويمكن تعريف "التكيف مع المناخ" وفقاً للهيئة الحكومية الدولية المعنية بتغير المناخ (Intergovernmental Panel on Climate Change) (IPCC) على أنه: "عملية تعديل الأنظمة البشرية والطبيعية إستجابةً للتغيرات المناخية الفعلية أو المتوقعة، وذلك لتقليل الأضرار المحتملة أو الإستفادة من الفرص المفيدة".

وبالتالى تكون المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة بالمنشأة والمحاسبين المهنيين التعاون التام للوقوف على كافة العوامل المرتبطة بالمناخ بإتباع سياسات محاسبية معينة والتي تؤثر فى القيمة الفعلية للأصول والإلتزامات، بالإضافة إلى الكشف عن أى مخاوف حول قدرة المنشأة على الإستمرار، وعلى الرغم من التناقض الكبير بين تحقيق الإدارة لأهدافها وبين ما يتطلبه المعيار من إفصاحات قد تضعف الموقف المالى للمنشأة إلا أن الإلتزام بما يتضمنه المعيار يُمكن المنشأة من الوقوف السليم لموقفها المالى المستقبلى والتخطيط المسبق لمخاطر المناخ بشكل أكثر دقة.

ويرى الباحث، أنه بالإضافة إلى التعارض فى أهداف أصحاب المصلحة من الإدارة والمستثمرين وبين البيانات المالية المفصح عنها وفقاً للمعيار، أيضاً لم يحدد بشكل تفصيلى المعلومات المالية المطلوب الإفصاح عنها مما يؤدي إلى صعوبة معرفة ما هو متوقع من الشركات فى إفصاحاتها وبالتالي ممارسات غير متسقة عند إعداد التقارير، علاوة على أن طبيعة الإفتراضات المستقبلية للأمور المتعلقة بالمناخ من وجهة نظر شخصية للإدارة تؤدي إلى تفسيرات مختلفة.

٢- معيار المحاسبة الدولى رقم (٢): "المخزونات".

تناول المعيار الدولى رقم (٢) فى الفقرات من (٢٨) إلى (٣٣) "المخزونات"، حيث أوضح أنه قد تؤثر التغيرات المناخية فى تقادم المخزونات أو انخفاض أسعار بيعها أو زيادة تكاليف إنجازها، ونتيجة لذلك إذا كانت تكلفة المخزون غير قابلة للإسترداد، فإن ذلك يتطلب من الشركة تخفيض قيمة تلك المخزونات إلى قيمتها الصافية القابلة للتحقق، حيث تستند تقديرات



القيمة الصافية القابلة للتحقق إلى الأدلة الأكثر موثوقية المتوفرة في وقت إجراء التقديرات حول المبلغ المتوقع أن تحققه المخزونات.

ويتفق الباحث مع الإنتقاد الموجه للمعيار الدولي رقم (٢) "المخزونات"، ويرجع ذلك في المقام الأول بوجه عام إلى عدم قدرته على معالجة المخاطر المتطورة وعدم اليقين الذي تفرضه العوامل البيئية بشكل مناسب، بينما على وجه خاص إلى ١- تأثير تغير المناخ على تقييم المخزون، حيث ينص المعيار على تقييم المخزونات بأقل من التكلفة أو القيمة الصافية القابلة للتحقق ومع ذلك قد لا يأخذ تقدير القيمة الصافية القابلة للتحقق في الاعتبار التغييرات السريعة في ظروف السوق الناجمة عن تغير المناخ، وقد ترتفع التكاليف المرتبطة بإكمال المخزون بسبب اللوائح المناخية مثل ضرائب الكربون أو الحاجة إلى استخدام مواد أكثر إستدامة، وتؤثر هذه الزيادة على أساس تكلفة المخزون، مما يصعب الإمتثال إلى متطلبات المعيار، بالإضافة إلى ٢- مشكلة الإفصاح والشفافية، ويرجع ذلك إلى نقص المتطلبات الصريحة في المعيار المقدمة للشركات في الكشف عن كيفية تأثير المخاطر المتعلقة بالمناخ على تقييمات المخزون، كما تؤدي الطبيعة التقديرية للتقديرات من قبل الإدارة إلى تناقضات في المقارنة بين الشركات ونقص كبير في الإبلاغ أو تحريف لمخاطر المناخ في البيانات المالية، وأيضاً ٣- التحديات التنظيمية، حيث لا يوفر المعيار إطاراً كافياً لتقييم الآثار المالية للمخاطر المناخية مما يسبب في تأخير الاعتراف بمخاطر المناخ الذي يتبعه إجراء تعديلات مفاجئة على البيانات المالية للشركات، كما لا يدعم المعيار دمج المعلومات التطلعية، الأمر الذي يمنع الشركات من التخطيط الفعال للسيناريوهات المستقبلية التي تساعد في إدارة وتقييم المخزونات.

ويرى الباحث، أنه مع تزايد الإنتقادات الموجه إلى المعيار يجب وضع مزيد من الإيضاحات للإفصاحات الكمية والنوعية عن الآثار المالية لتغير المناخ على المخزون، بالإضافة إلى توفير إرشادات محددة تلتزم بها الشركات في تقييم وإدارة المخزون تراعى العوامل البيئية والتنظيمية لتعزيز مزيد من الشفافية وتمكين المستثمرين وأصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات صائبة.

٣- معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢): "ضرائب الدخل".

تناول هذا المعيار في الفقرة (٢٤)، و الفقرات من (٢٧-٣١)، والفقرة (٣٤)، والفقرة (٥٦)، ضرائب الدخل، فقد تؤثر الأمور المتعلقة بالمناخ على تقدير الشركة للأرباح المستقبلية

الخاضعة للضريبة ويؤدى ذلك إلى عدم قدرة الشركة على الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة أو مطالبتها بإلغاء الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة معترف بها مسبقاً.

ويؤيد الباحث الإنتقادات الموجه إلى المعيار الدولى (١٢) "ضرائب الدخل، والتي تتمثل فى عدم مراعاة الإعترابات الضريبية و التوجيهات غير الكافية للحوافز الضريبية؛ ويرجع ذلك إلى عدم قدرة المعيار على دمج المخاطر المناخية المتعلقة بتقييم الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة وبالتالي تضليل الموقف الضريبى للشركة، بالإضافة إلى عدم كفاية الإرشادات المتضمنة بالمعيار حول كيفية حساب الحوافز الضريبية لمبادرات الإستدامة، مما يؤدى إلى تناقضات فى التقارير المالية وصعوبة إجراء المقارنات بين الكيانات فى نفس القطاع.

ويرى الباحث، أن المعيار بوضعه الحالى المفتقر للضوابط واللوائح البيئية والإرشادات الكافية يفتح المجال أمام ازدواجية تطبيقه وفقاً للأحكام الشخصية والآراء الذاتية لمجلس الإدارة التى تحقق أهدافهم وبالتالي تضليل الجهات المعنية بالتقارير المنشورة كالمستثمرين والحكومة والمجتمع، وبناءً على ذلك وجب وضع ضوابط محددة يتم من خلالها الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة ولن يتسنى حدوث ذلك إلا من خلال إطار متكامل تسيير وفقاً له الشركات بحيث تتجنب الأخطاء الشائعة بالمعيار وتمكن من توحيد البيانات المالية المتعلقة بالمناخ سنوياً مع عدم الإخلال بالمعايير الأخرى التى تهدف إلى تحقيق الشفافية والمصادقية بالتقارير المالية وتحقيق السهولة واليسر من قراءتها وفهم بنودها بالنسبة للمستثمرين والمجتمع وبالتالي إمكانية القياس والمقارنة وتحديد الموقف المالى للشركات بشكل موثوق به.

٤- معيارى المحاسبة الدولى رقم (١٦): " الممتلكات والآلات والمعدات" و رقم (٣٨) "الأصول غير الملموسة".

قد تدفع الأمور المتعلقة بالمناخ الشركات بالإتفاق لتغيير أو تكيف الأنشطة والعمليات التجارية بما فى ذلك البحث والتطوير، ويحدد معيار المحاسبة الدولى رقم (١٦) الخاص بالممتلكات والآلات والمعدات فى الفقرات (٧)، (٥١)، (٧٣)، (٧٦)، ومعيار المحاسبة الدولى رقم (٣٨) الخاص بالأصول غير الملموسة فى الفقرات من (٩-٦٤)، والفقرات (١٠٢)، (١٠٤)، (١١٨)، (١٢١)، (١٢٦)، متطلبات الإعتراف بالتكاليف - كأصول (كأحد بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات أو كأصل غير ملموس) - كمصروف خلال فترة التقرير، كما



يتطلب وفقاً للمعيارين من مراجعة القيم المقدرة والمتوقعة للعمر الإنتاجي للأصول سنوياً على الأقل، والتي تعكس التغييرات بمقدار الإستهلاك المعترف به في الفترات الحالية واللاحقة، كما تؤثر الأمور المتعلقة بالمناخ على القيمة المتبقية والأعمار الإنتاجية المتوقعة للأصول.

ويتفق الباحث مع الإنتقادات الموجهة للمعيار الدولي رقم (١٦) ورقم (٣٨)، من حيث إخفاقه في معالجة مخاطر المناخ وقيود إختبار انخفاض القيمة، ويرجع الإخفاق الأول إلى عدم قدرة الشركات على الإفصاح عن كيفية تأثير مخاطر المناخ على القيم الدفترية للممتلكات والمصانع والمعدات أو الأصول غير الملموسة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن نسبة كبيرة من الشركات لا تأخذ في الإعتبار مخاطر المناخ في تقييماتها أو تفشل في تقديم تفسيرات كافية فيما يتعلق بالإفتراضات المستخدمة في تقديراتها، كما لم يتناول المعيار كيفية الاعتراف بالنفقات المرتبطة بتغير المناخ مثل الإستثمارات في أرصدة الكربون أو البحث والتطوير بهدف الإستدامة وبالتالي تناقضات كبيرة في كيفية حساب هذه النفقات مما قد يؤدي إلى نقص كبير في الإفصاح عن الأصول غير الملموسة التي تُعد حاسمة للإنتقال إلى إقتصاد منخفض الكربون، في حين يرجع الإخفاق الثاني إلى أن المعيار الدولي رقم (٣٦) "إنخفاض قيمة الأصول" لا يأخذ في الإعتبار مخاطر المناخ طويلة الأجل عند إجراء تقييمات انخفاض القيمة مما يؤدي إلى تأخير الاعتراف بإنخفاض قيمة الأصول عند حدوث خطر متعلق بالمناخ بشكل غير متوقع، وبالتالي التأثير السلبي على تطبيق المعيار رقم (١٦) و رقم (٣٨).

ويرى الباحث، أن المشكلة الأساسية - في المعيار السالف ذكره بصفة خاصة والمعايير التي تعالج المخاطر المتعلقة بالمناخ بصفة عامة - هي عدم كفاية متطلبات الإفصاح المعبرة عن تأثير التغييرات المناخية على الأصول والالتزامات بالإضافة إلى تصنيف الشركات المخاطر المناخية على أنها طويلة الأجل وبالتالي حدوث تأخيرات في الإفصاح عن تقييمات الأصول والالتزامات في ظل الظروف المفاجئة التي يحدثها التغير المناخي.

٥- معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦): "إنخفاض قيمة الأصول".

تناولت الفقرات من (٩-١٤)، والفقرات (٣٠)، (٣٣)، (٤٤)، (١٣٠)، (١٣٢)، الفقرات من (١٣٤ - ١٣٥)، انخفاض قيمة الأصول، حيث حدد المعيار المتطلبات التي يجب على الشركات مراعاتها عند تقدير المبالغ القابلة للإسترداد لتقييم انخفاض قيمة الشهرة و انخفاض قيمة الأصول مثل الممتلكات والمصانع والمعدات وأصول حق الإستخدام والأصول غير

الملموسة، مع مراعاة الشركات لتقييم ما إذا كان هناك مؤشر على إنخفاض القيمة فى نهاية كل فترة إعداد تقارير ناتج عن التغيرات فى البيئة بما فى ذلك التغيرات فى التنظيم، وأيضاً مراعاة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التى تتوقع الحصول عليها من أحد الأصول والتوقعات بشأن الاختلافات المحتملة فى مقدار أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية بحيث يتم التقدير للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل فى حالته الحالية، وبالتالي إستبعاد أى تدفقات نقدية مقدرة من المتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو تحسين أداء الأصل، وأن تستند الشركات فى توقعاتها للتدفقات النقدية إلى افتراضات معقولة وقابلة للدعم تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الإقتصادية المستقبلية، وهذا يتطلب النظر فيما إذا كانت الأمور المتعلقة بالمناخ تؤثر على تلك الافتراضات، والإفصاح عن تلك الأحداث والظروف التى أدت إلى الإقرار بخسارة القيمة مثل إدخال التشريعات لخفض الانبعاثات التى زادت من تكاليف التصنيع، بالإضافة للإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المستخدمة لتقدير القيمة القابلة للإسترداد للأصل، فضلاً عن المعلومات المتعلقة بالتغيرات المحتملة فى تلك الافتراضات.

وترجع أغلب الإنتقادات التى وجهت إلى المعيار الدولى رقم (٣٦) "إنخفاض قيمة الأصول"، إلى نفس الأسباب التى انتقدت بسببها المعايير الدولية الأخرى السالف ذكرها فى عدم وجود إرشادات واضحة اعتمد عليها المعيار فى دمج المخاطر المتعلقة بالمناخ فى تقييمات انخفاض القيمة، فضلاً عن التحديات التى تواجه الشركات عند تطبيق المعيار فى توضيح تأثير مخاطر المناخ على تقييماتها للخسائر، مما يفتح المجال إلى التقدير الذاتى/الشخصى لإدارة الشركة، وإضفاء صفة الغموض والتعقيد فى حالة قيام الشركة بالإفصاح عن تلك المخاطر، وبالتالي الإفتقار إلى الشفافية وتضليل المستثمرين الذين يعتمدون على هذه الإفصاحات بشكل كبير فى تقييمهم للوضع المالى الحالى للشركة.

ويرى الباحث، أن المعيار يحتاج إلى الكثير من التوضيح نظراً لتأثيره وإرتباطه بالمعيار الدولى رقم (١٦) "الممتلكات والآلات والمعدات"، ورقم (٣٨) "الأصول غير الملموسة"، فى الجزئية الخاصة بتحديد القيمة التى يمكن أن تؤثر بشكل مباشر على الإقرار بقيم الأصول فى القوائم المالية وبالتالي الإفصاح المرتبط بتقييمها لخسائرها الناجمة عن مخاطر المناخ.



٦- معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧): "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

تناولت الفقرات من (١٤-٨٣) والفقرات من (٨٥-٨٦)، المخصصات والإلتزامات المحتملة (الطارئة) والأصول المحتملة (الطارئة) الناتجة عن التغيرات المناخية التي قد تحدث أثناء السنة المالية، الأمر الذي يتطلب معه الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإلتزامات في البيانات المالية التي تطبق المعيار رقم (٣٧) مثل الرسوم التي تفرضها الحكومات بسبب فشل في تحقيق الأهداف المتعلقة بالمناخ أو لتثبيط أو تشجيع أنشطة محددة للحد من التغيرات المناخية، والمتطلبات التنظيمية لمعالجة الأضرار البيئية، وكذلك العقود الإلزامية نتيجة الخسارة المحتملة للإيرادات أو زيادة التكاليف نتيجة التغيرات المتعلقة بالمناخ في التشريعات، وأيضاً بسبب إعادة الهيكلة لإعادة تصميم المنتجات أو الخدمات لتحقيق الأهداف المتعلقة بالمناخ.

كما يتطلب المعيار الدولي رقم (٣٧) الإفصاح عن طبيعة المخصص أو الإلتزامات المحتملة والإشارة إلى حالات عدم اليقين بشأن مقدار أو توقيت أي تدفقات خارجية ذات صلة بالمنافع الإقتصادية، بالإضافة إلى الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية التي تنعكس في مبلغ المخصص.

ولقد تعرض المعيار الدولي رقم (٣٧) "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة" إلى النقد، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب يمكن إيجازها في نقاط: (١) قيود المعيار الصارمة في الاعتراف بالمخصصات، حيث ينص المعيار على أنه لا يمكن الاعتراف بالمخصص إلا عندما يكون هناك إلتزام حالي ناتج عن أحداث سابقة، وعندما يكون من المحتمل أن يكون هناك حاجة إلى تدفق خارجي للموارد لتسوية هذا الإلتزام، بسبب صعوبة في الاعتراف بالمخصص المتعلق بالمناخ، ويرجع ذلك لأن تلك الإلتزامات لا تلبى المعيار نظراً لطبيعتها الموجهة إلى المستقبل مثل النظر إلى التكاليف المرتبطة بخفض انبعاثات غازات الاحتباس الحراري أو الانتقال إلى ممارسات مستدامة على أنها تكاليف تشغيلية بدلاً من الإلتزامات الناشئة عن أحداث سابقة؛ بالإضافة إلى (٢) الإرشادات غير الكافية في دمج المخاطر المتعلقة بالمناخ في البيانات المالية وبالتالي ممارسات غير متسقة بين الشركات، حيث تجد الشركات صعوبة في الإفصاح عن مخاطر المناخ في

إختبارات إنخفاض القيمة أو الإعتراف بالإلتزامات الطارئة مما يؤدي إلى المبالغة المحتملة فى تقدير قيم الأصول أو التقليل من تقدير الإلتزامات؛ فضلاً عن (٣) عدم قدرة العديد من الشركات فى تقديم تفسيرات كافية فيما يتعلق بالإفتراضات والأحكام الصادرة فيما يتعلق بمخاطر المناخ؛ وأخيراً (٤) التأثير السلبى على الإستقرار المالى، حيث أعرب مجلس المخاطر النظامية الأوروبى أن الدمج غير الكاف للمخاطر المتعلقة بالمناخ يمكن أن يؤدي إلى تسعير خاطئ للأصول والإلتزامات عبر الأسواق المالية.

٧- المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (٧) " الأدوات المالية: الإفصاحات".

تناولت الفقرات من (٣١-٤٢)، والبند (ب) ٨ من المعيار الدولى رقم (٧)، الإفصاح عن معلومات حول الأدوات المالية للمنشأة، بحيث تتضمن معلومات حول طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية، وكيفية إدارة المنشأة لتلك المخاطر كتقديم معلومات حول تأثير الأمور المتعلقة بالمناخ على قياس خسائر الإئتمان المتوقعة أو على تركيزات مخاطر الإئتمان، والتي تكون مفيدة لحاملى استثمارات الأسهم.

ويتفق الباحث مع رأى منتقدى المعيار السالف فى الإفتقار إلى تقديم معلومات كافية نوعياً وكمياً تمكن من التقييم المالى للمخاطر المناخية، وكذا الإفتقار إلى إرشادات محددة بشأن دمج المخاطر المتعلقة بالمناخ فى نماذج الخسارة الإئتمانية المتوقعة وتقييمات القيمة العادلة، حيث لا يتناول المعيار الحالى بشكل كافٍ تأثير المخاطر المناخية على هذه الحسابات وبالتالي تقديم تقديرات خاطئة لقيم الأدوات المالية.

٨- المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (٩) " الأدوات المالية".

تناولت الفقرة ١١، ١، ٤ (ب)، و ٢، ١، ٤ أ (ب)، و ١، ٣، ٤)، و ١، ٥، ٥)، والفقرات من ١، ٥، ٥ - ٢٠، ٥، ٥)، والفقرات ب ١، ٧، ٤)، المحاسبة عن الأدوات المالية عندما تتأثر بأحد الأمور المتعلقة بالمناخ، والتي تتضح فى حالة أن تتضمن عقود القروض شروطاً تربط التدفقات النقدية التعاقدية بتحقيق المنشأة للأهداف المتعلقة بالمناخ، وقد تؤثر هذه الأهداف على كيفية تصنيف القرض وقياسه (يعنى أن يقوم المقرض بتقييم



الزيادات الكبيرة فى مخاطر الائتمان، وما إذا كان الأصل المالى معوقاً ائتمانياً و/أو قياس خسائر الائتمان المتوقعة).

ويتفق الباحث، مع الإنتقاد الذى تعرض له المعيار وخصوصاً فى أنه لا يسمح بدمج المخاطر المتعلقة بالمناخ بشكل كافٍ، حيث أكد مجلس المخاطر النظامية الأوروبي على أن المخاطر المتعلقة بالمناخ قد لا تنعكس بشكل كامل فى أسعار السوق، مما قد يؤدي إلى المبالغة فى تقدير الأصول أو التقليل من تقدير الالتزامات ونتيجة لذلك يمكن أن يؤدي هذا الافتقار فى الدمج إلى تضليل التقييمات وخاصة بالنسبة للشركات غير المالية التى تتأثر أصولها الملموسة بشكل كبير بعوامل تغير المناخ، بالإضافة إلى ذلك، يشير مجلس معايير الائتمان الأوروبية إلى أن المعايير الحالية قد تخفق فى حساب المخاطر التى تتحقق خارج النطاق الزمنى للتقارير المالية؛ وذلك بسبب أن المخاطر المناخية غالباً ما يتم الكشف عنها على المدى الطويل وبالتالي يؤدي ذلك إلى عدم توافق بين الموقف المالى الحالى المفصح عنه والتعرضات الفعلية للمخاطر.

٩- المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (١٣) " قياس القيمة العادلة".

تناولت الفقرة (٢٢)، والفقرات من (٧٣-٧٥)، والفقرة (٨٧)، والفقرة (٩٣)، الإفصاح عن المدخلات المستخدمة فى قياسات القيمة العادلة والقيمة العادلة المتكررة للأصول والخصوم فى البيانات المالية، والتى تكون نتيجة تأثير آراء المشاركين فى السوق بشأن التشريعات المحتملة المتعلقة بالمناخ " التسعير" على القيمة العادلة للأصل أو الالتزام.

ووفقاً لنص المعيار، يُلاحظ التحديات والقيود التى يفرضها المعيار فى دمج المخاطر المتعلقة بالمناخ بشكل فعال فى تقييمات القيمة العادلة، حيث أنه لم يتناول صراحةً المسائل المتعلقة بالمناخ مما يترك للشركات تفسير كيفية يمكن أن تؤثر هذه المخاطر على قياسات القيمة العادلة الخاصة بها، ويرجع ذلك لإعتماد المعيار بشكل كبير على إفتراضات المشاركين فى السوق، والتى قد لا تأخذ فى الاعتبار التأثيرات طويلة الأجل لتغير المناخ بشكل كامل مما يؤدي إلى المبالغة فى تقدير الأصول أو التقليل من قيمة الالتزامات وبالتالي التعرض لمخاطر نظامية فى الأسواق المالية.

ويؤيد الباحث الإنتقادات التى وجهت للمعيار الدولى رقم (٩)، ويرجع ذلك إلى سببين؛ يتعلق السبب الأول لعدم وضع المعيار إرشادات كافية وتوجيهات محددة للشركات يجب الإلتزام بها فى قياس القيمة العادلة عند حدوث المخاطر المتعلقة بالمناخ وفتح المجال للتقدير الشخصى، بينما يرجع السبب الثانى إلى أن عدم وضوح المعيار فى دمج المخاطر المتعلقة بالمناخ فى قياسات القيمة العادلة وفتح المجال للتقدير الشخصى للشركات يسبب تباين عند إعداد التقارير المالية يقوض من إمكانية المقارنة فى القطاع الواحد ويقلل من موثوقية البيانات المالية للشركات بالنسبة للمستثمرين.

١٠- المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (١٧) " عقود التأمين".

سيتناول الباحث المعيار الدولى رقم (١٧) " عقود التأمين"، على الرغم من نطاق عمله وتأثيره بشكل مباشر على شركات التأمين إلا أنه يؤثر بشكل غير مباشر على الشركات نطاق مجال البحث، حيث أنه يجب على الشركات مجال البحث الإفصاح عن هذه العقود فى تقاريرها المالية وتوضيح كيف يمكن أن تؤثر المخاطر المتعلقة بالمناخ على أصولها محل التأمين/ المؤمن عليها، بالإضافة إلى أن الإفصاحات المتعلقة بالمعيار يمكن أن تكون مطلوبة بموجب معايير محاسبية أخرى مثل المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية (IFRS7) " الأدوات المالية: الإفصاحات"، و المعيار المحاسبى الدولى (IAS1) "عرض القوائم المالية".

وبناءً على ذلك، تناولت الفقرات (٣٣)، و(٤٠)، و(١١٧)، والفقرات من (١٢١-١٢٨)، والملحق (أ)، الإفصاح عن الافتراضات المستخدمة لقياس إلتزامات عقود التأمين، والتى تحدث نتيجة الأمور المتعلقة بالمناخ على زيادة وتيرة أو حجم الأحداث المؤمن عليها أو قد تسرع من توقيت حدوثها مثل إنقطاع الأعمال وتلف الممتلكات، كما قد يؤثر المناخ على الإفصاحات المطلوبة حول الأحكام والتغيرات الهامة فى الأحكام الصادرة عن تطبيق المعيار الدولى رقم (١٧)، وأيضاً الإفصاحات حول تعرض المنشأة للمخاطر وتركيزات هذه المخاطر وكيفية إدارة المنشأة للمخاطر وتحليل الحساسية الذى يوضح تأثير التغيرات فى متغيرات المخاطر.



ويؤيد الباحث الإنتقادات التي وجهت إلى المعيار الدولي رقم (١٧) في كونه يتسم بالتعقيد وعدم اليقين في التقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لإعتماده على البيانات التاريخية والخبرة السابقة في الإبلاغ عن التقديرات المستقبلية وبالتالي يؤدي ذلك إلى حدوث مخاطر نظامية والتأثير على الإستقرار المالي، ويرى الباحث أن النتيجة الحتمية لتحقيق الخطر وفقاً للمعيار تتمثل في الإفصاح غير الكافي و نقص الشفافية في التقارير المالية وعدم القابلية على إجراء المقارنات بين الشركات.

المحور الثاني: عرض وتحليل ونقد مبادرة الأطر المطروحة للإفصاحات المتعلقة بالمناخ

سيتناول الباحث في هذه الجزئية إطارين للإفصاحات المتعلقة بالمناخ؛ الأول هو إطار فريق العمل المعنى بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ – Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD)، والثاني هو إطار المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) Global Reporting Initiative، وسوف يندرج تحت كل عنصر نطاق العمل، والأهداف العامة، والإنتقادات التي وجهت لكل منهما.

أ- إطار فريق العمل المعنى بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ (TCFD)

١- التركيز/ نطاق العمل: المخاطر المالية المرتبطة بالمناخ/ يساعد الشركات في الكشف عن المخاطر والفرص المتعلقة بالمناخ، ويؤكد على دمج مخاطر المناخ في حوكمة الشركات والإستراتيجية وإدارة المخاطر والمقاييس، كما يتضمن إطار TCFD توصيات أساسية عن أربع فئات: الحوكمة، والإستراتيجية، وإدارة المخاطر، والمقاييس والأهداف.

٢- طبيعة المعايير: توصيات للإفصاح عن المخاطر المالية المتعلقة بالمناخ.

٣- الفئة المستهدفة: المستثمرين والمؤسسات المالية (البنوك/شركات التأمين).

٤- الأهداف العامة: الهدف الأساسي لـ TCFD هو مساعدة المستثمرين والمقرضين وشركات التأمين على فهم المخاطر المادية المرتبطة بتغير المناخ، بالإضافة للتكامل الإستراتيجي عن طريق دمج الإعتبارات المتعلقة بالمناخ في إستراتيجياتها التجارية الشاملة وعمليات إدارة المخاطر.

٥- الإنتقادات: الإفتقار إلى الوضوح في التقارير: تفتقر بعض التقارير إلى التماسك، حيث لم توفق الشركات في التعبير بوضوح عن كيفية إدارة المخاطر أو الإستفادة من الفرص، و تحليل السيناريو الضعيف فقد تعرض تطبيق تحليل السيناريو للإنتقادات لأنه ليس فعال في التنفيذ، حيث يصعب على أصحاب المصلحة تقييم المخاطر والفرص الحقيقية، بالإضافة إلى تحديات

التكامل بسبب وجود صعوبة في دمج مخاطر المناخ في إستراتيجيات الأعمال الأوسع نطاقاً بشكل فعال.

ب- إطار المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI)

١- التركيز/ نطاق العمل: القضايا المتعلقة بالإستدامة/ توفر المبادرة إطاراً شاملاً للشركات لإعداد التقارير عن أدائها في مجال الإستدامة، ويغطي التأثيرات الإقتصادية والبيئية والإجتماعية، و تتكون معايير المبادرة من ثلاث سلاسل: المعايير العالمية "إلزامية"، ومعايير القطاع "خاصة بصناعات معينة"، ومعايير الموضوع "تغطي قضايا الإستدامة".

٢- طبيعة المعايير: معايير طوعية في المقام الأول.

٣- الفئة المستهدفة: أصحاب المصلحة عامة بما في ذلك المستهلكين.

٤- الأهداف العامة: تعزيز المقارنة: تهدف GRI إلى تحسين قابلية المقارنة لتقارير الإستدامة عبر الشركات والقطاعات المختلفة، وإشراك أصحاب المصلحة: تسعى المبادرة إلى تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات ذات الصلة بأداء الإستدامة للشركات.

٥- الإنتقادات: الإمتثال الإنتقائي: قد تكشف الشركات عن المعلومات بشكل إنتقائي لتجنب الكشف عن التأثيرات السلبية، مما يقوض مصداقية التقارير، و الطبيعة الطوعية: يزعم المنتقدون أن الجانب الطوعي لمعايير GRI يؤدي إلى ممارسات إعداد تقارير غير متسقة ومساءلة غير كافية عن التأثيرات السلبية، وأيضاً قضايا الأهمية: وجود مخاوف بشأن كفاية تقييمات الأهمية في تقارير GRI، حيث فشلت العديد من الشركات في تحديد أو الكشف عن جميع قضايا الإستدامة الجوهرية.

بناءً على ماتقدم، الإطارين يكمل بعضهما البعض، ففي حين تقدم مبادرة الإبلاغ العالمية نهجاً واسع النطاق لإعداد التقارير المتعلقة بالإستدامة- حيث تقدم مجموعة من المعايير لكل قطاع على حده؛ والتي تطبقها الشركات في الإتحاد الأوروبي في صناعات مختلفة - تركز مجموعة عمل الإفصاح المالي المتعلقة بالمناخ بشكل خاص على الإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ، وتستفيد الشركات من دمج الإطارين مع معايير IFRS, SASB لتوفير رؤية شاملة حول أدائها في مجال الإستدامة وإدارة مخاطر المناخ، إلا أنه يجب سد الثغرات في التطبيق الفعلي من خلال إتخاذ عدة تدابير إجرائية تمكن من التنفيذ الفعال وبالتالي تحقيق الشفافية والموثوقية في تقارير الإستدامة.



النتائج والتوصيات:

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

١- تساهم المبادرات الدولية المطروحة بشأن التغيرات المناخية في تعزيز القياس والإفصاح مع المزيد من الوضوح لتيسير عمل المحاسبين والمهنيين بإعداد التقارير المالية وما يتبع ذلك من شفافية تقارير الإستدامة.

٢- يدعم ويكمل كلاً من إطار فريق العمل المعنى بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ (TCFD)، ومعايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) بعضهما البعض، حيث تركز (TCFD) بشكل خاص على الإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ، بينما تقدم (GRI) نهج واسع النطاق لإعداد التقارير المتعلقة بالإستدامة من خلال مجموعة من المعايير لكل قطاع على حده ويتم تطبيقها على الشركات في الاتحاد الأوروبي في صناعات مختلفة .

٣- تستفيد الشركات الصناعية من دمج إطار (TCFD) ومعايير (GRI) مع كلاً من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومجلس معايير محاسبة الإستدامة (SASB) لتوفير رؤية شاملة حول أدائها في مجال الإستدامة وإدارة مخاطر المناخ .

ويوصى الباحث بما يلي:-

١- الدعوة إلى تطوير متطلبات الإفصاح الإلزامي وإنشاء معايير إبلاغ متسقة عالمياً لمعالجة الثغرات والتناقضات في ممارسات الإفصاح الطوعي الحالية.

٢- أهمية التوجيه التنظيمي والتوحيد القياسي في دفع عمليات الإفصاح المالي الأكثر اتساقاً وقابلية للمقارنة فيما يتعلق بالمناخ.

٣- تعزيز دمج الإعتبارات المتعلقة بالمناخ في نماذج المحاسبة والتقييمات المالية التقليدية.

٤- دراسة دور التكنولوجيا والمنصات الرقمية في تحسين جمع البيانات وتحليلها والإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمناخ.

٥- تحفيز وزيادة وعي بين مجالس الإدارة والمهنيين حول الإحتياجات الخاصة بمعالجة مشاكل تغير المناخ ليس فقط لأسباب السمعة وزيادة الأرباح وضغوط أصحاب المصلحة، ولكن أيضاً لتحقيق مستقبل أفضل وأكثر إستدامة للجميع.

المراجع

Periodicals

Babajide Oyewo, " Post-Implementation Challenges of Fair Value Measurement (IFRS:13): Some Empirical Evidence", African Journal of Economic and Management Studies, Vol.11, Iss:(4), 2020, Pp.601-602.

Rebecca Scholten, Tineke Lambooy, Remko Renes and Wim Bartels, "The Impact of Climate Change in The Valuation of Production Assets Via The IFRS Framework", Accounting, Economics and Law: A Convivium Journal, Vol.10, Iss:(2), 2020, Pp.5-28.

Other

ACCA, " Climate Change and IFRS Accounting Standards" , ACCA, 2024, Available at: www.accaglobal.com (accessed in: 20/4/2024).

CDSB, " Accounting for Climate – Integrating Climate – Related Matters into Financial Reporting", Supplementary Paper 1, Climate Accounting, CDSB, October 2021, Pp.7-10.

EFRAG Secretariat Briefing, " Climate – Related Risks in The Financial Statements", EFRAG-Learning from Review of European Reporting Trends, September 2023, Pp.4-22.

Eiichi Fujita, " What's The Impact on Cash Flow Projections Used for Impairment Testing of Non-Financial Assets?", KPMG, June 2021, Pp.1-4.

European Systemic Risk Board (ESRB), " Climate – Related Risks and Accounting", ESRB- European System of Financial Supervision, April 2024, Pp.5-32.

EY, " Effects of Climate – Related Matters on Financial Statements", IFRS-Development, Issue. 178, EY, 2020, P.2.

Financial Reporting Council (FRC), " FRC Publish Review of Fair Value Measurement", FRC, June 2023, Available at: www.frc.org.uk (Accessed in 16/5/2024).

Fuller Academy, " Decoding Sustainability Reporting: A Comparison of Key Frameworks", The State of Sustainability Reporting – A Consulting Project by National University of Singapore (NUS) MBA Students, 2024, Available at: www.thefulleracademy.com (Accessed in: 22/1/2025).

Future Tracker, " Navigating Sustainability Reporting: TCFD, IFRS, ISSB, ESRS, GRI, SASB, and SFDR", Future Tracker, 2024, Available at: www.futuretracker.com (Accessed in: 22/1/2025).

IFRS, " Feedback Statement – IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-related Disclosures", IFRS Sustainability Disclosure Standards, June 2023, Pp.6-25.

IFRS, " IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information", IFRS Sustainability Standards, June 2023, Pp.6-45.

IFRS, " IFRS S2 Climate- related Disclosures", IFRS Sustainability Disclosure Standard, June 2023, Pp.6-43.



IFRS, " Tentative Agenda Decision and Comment Letters Climate-Related Commitments (IAS 37)", IFRS, 2024, Available at: www.ifrs.org (Accessed in: 22/5/2024).

IFRS, "Effects of Climate-Related Matters on Financial Statements", IFRS-Educational Material, 2020 –Republished July 2023, Pp.2-3.

IFRS, "Introduction to ISSB and IFRS Disclosure Standards", IFRS, 2024, Available at: www.ifrs.org/sustainability/knowledge-hub, (Accessed in: 22/4/2024).

International Sustainability Reporting Bulletin (ISRB), " ISSB Issues IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information and IFRS S2 Climate-related Disclosures", ISRB, 2023, Available at: www.BDO.global (Accessed in: 21/1/2024).