Sustainable industry according to the sustainability accounting standard (for gas utilities and distributors) IF-GU-240a2 standard and its impact on product costs

Majid Kazim Mohammed Jattan
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
majdkazmalmhyawy@gmail.com

Assist. Prof. Dr. Mohammed Abdullah Ibrahim
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
mohamed.ibrahim@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 29/10/2024 Accepted: 3/12/2024 Published: 30/9/2025

Abstract

The research aims to shed light on sustainability accounting and the most important standards issued by the Sustainability Accounting Standards Board (SASB) and to study and analyze how sustainability accounting standards (gas utilities and distributors) reflect on product costs; The research problem was represented by the inadequacy of disclosures about contributions related to pollutants, emissions and savings provided by the research sample, and measuring their costs in economic, environmental and social aspects. Therefore, the reports of economic units in general and the research sample in particular did not meet the needs of users and did not help in achieving accountability, in addition to not achieving sufficient disclosure of sustainable development goals; The research relied on data collection and analysis tools represented by financial data, reports, publications, laws and instructions for the years (2014-2020) to obtain information. The research reached a set of results, the most prominent of which was the lack of the local environment to use sustainability accounting standards, indicators and measures in the field of industries, which led to the delay of the industrial sector in disclosing financial and non-financial information, and that adopting initial indicators and measures is a first step to enhance the reality of industries, which would improve the reality of economic units in terms of making decisions based on essential information that is reflected in the environmental, economic and social aspects as a whole, and the increase in impurities during the years (2019, 2020); as it reached (109993, 125979) tons, respectively, which affects the weight to be received from the consumer, in addition to the increase in the production of filled cylinders during the coming years, which indicates the existence of costs that do not add value to the product; It amounted to (48462104311) dinars and (55634277598) dinars during the years (2019, 2020).

Keywords: Sustainability Accounting Standard, Product Costs, Sustainability Report.

الصناعة المستدامة وفقاً لمعيار محاسبة الاستدامة (لمرافق الغاز والموزعين) مقياس IF -GU-240a2 وانعكاساته على تكاليف المنتج

ماجد كاظم محمد جتان
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد

أ.م.د. محمد عبدالله إبراهيم
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد

المستخلص

يهدف البحث الى تسليط الضوء على محاسبة الاستدامة وأهم المعايير الصادرة من مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) و دراسة وتحليل كيف انعكاس معايير المحاسبة الاستدامة (مرافق الغاز والموزعين) على تكاليف المنتج ؛ إذ تمثلت مشكلة البحث في قصور الإفصاحات عن الإسهامات التي تتعلق بالملوثات والانبعاثات والوفورات التي تقدمها عينة البحث ، وقياس كلفها في الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ، لذا فإن تقارير الوحدات الاقتصادية بشكل عام وعينة البحث بشكل خاص لم تلبي حاجة المستخدمين ولم تساعد في تحقيق المسائلة فضلاً عن عدم تحقيق الإفصاح الكافي عن اهداف التنمية المستدامة ، ؛ إذ اعتمد البحث على ادوات جمع وتحليل البيانات المتمثلة بالبيانات المالية والتقارير والمنشورات والقوانين والتعليمات للسنوات (٢٠١٤-٢٠٢٠) في الحصول على المعلومات ، وتوصل البحث الى مجموعة من النتائج كان من أبرزها أفتقار البيئة المحلية لاستخدام معايير ومؤشرات ومقاييس محاسبة الاستدامة في مجال الصناعات الذي ادى الى تأخر قطاع الصناعات في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية , و أن تبني المؤشرات والمقاييس الأولية يعدَ خطوة أولى لتعزيز واقع الصناعات وذلك من شأنه ان يرتقي بواقع الوحدات الاقتصادية من جانب اتخاذ القرارات التي تستند الى معلومات جوهرية والتي تنعكس على الجوانب البيئية والاقتصادية والاجتماعية ككل ،و ارتفاع الشوائب خلال السنوات (٢٠١٩ ، ٢٠٢٠) ؛إذ بلغت (١٠٩٩٩٣ ، ١٢٥٩٧٩) طن على التوالي والتي تؤثر على الوزن المقرر استلامة من المستهلك ،فضلاً عن ارتفاع انتاج الاسطوانات المعبئة خلال السنوات القادمة والذي يشير الى وجود تكاليف لا تضيف قيمة للمنتج ؛ إذ بلغت خلال للسنوات (٢٠١٩ ،٢٠٢٠) (٤٨٤٦٢١٠٤٣١١) دينار و (٥٥٦٣٤٢٧٧٥٩٨) دينار .

الكلمات المفتاحية: معيار محاسبة الاستدامة، تكاليف المنتج، تقرير الاستدامة.

المقدمة: Introduction

في اطار السعي المتواصل والدؤوب من قبل الهيئات المهنية نحو اعداد تقارير مالية عالية الجودة وتوافر المعلومات المالية و المعلومات غير المالية اذ خلال اغسطس ٢٠٢٢ تولى مجلس معايير الاستدامة الدولي (ISSB) التابع لمؤسسة IFRS المسؤولية عن معايير (SAS) والالتزام بالحفاظ عليها وتعزيزها وتطويرها ،اذ في يونيو ٢٠٢٣ تم تعديل المحتوى المتعلق بالمناخ في معايير (SASB) ليتماشى مع الإرشادات المستندة الى الصناعة وخلال ديسمبر ٢٠٢٣ نشر ISSB تعديلات على معايير (SASB) لتعزيز قابليتها للتطبيق الدولي ، وتوظيفها في الوحدات الاقتصادية والحصول على بيئة مستدامة ولمساعدة الوحدات الاقتصادية على الإفصاح عن المعلومات المهمة المالية وغير المالية لأصحاب المصالح على نحو فاعل من حيث التكلفة لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة ، ويهدف البحث الى قياس اهمية تطبيق معيار الاستدامة ودورة في تخفيض تكاليف المنتج .

المبحث الأول: منهجية البحث

١-١ مشكلة البحث:- بسبب اعتماد البيئة العراقية على النظم التقليدية للمحاسبة إلتي هي بالوقت ذاته غير قادرة على تشخيص نقاط الضعف وتحليل أسبابها ومعالجتها إبتداء من مرحلة تصميم المنتج لغاية تقديمه الى المستهلك مع إدارة تأثيراتها الاجتماعية والاقتصادية والبيئية بشكل فعال, لتعزيز الإفصاحات عن الإسهامات التي تتعلق بالملوثات والانبعاثات وقياس كلفها في الجوانب الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، لذا فإن تقارير الوحدات الاقتصادية بشكل عام وعينة البحث بشكل خاص لم تلبي حاجة المستخدمين

ولم تساعد في تحقيق المسائلة فضلاً عن عدم تحقيق الإفصاح الكافي عن اهداف التنمية المستدامة ؛ إذ تكمن مشكلة البحث في (هل يسهُم تبني معيار محاسبة الاستدامة (مرافق الغاز والموزعين) في إعطاء رؤية شاملة لواقع تكاليف الإنتاج والأنشطة المرتبطة به سواء كانت منها الإنتاجية أم غير الإنتاجية يؤدي الى خفض التكاليف من خلال إلغاء الأنشطة غير الضرورية التي تسبب ارتفاع التكاليف)

١-٢ أهمية البحث:- تأتي أهمية البحث من أهمية فهم دور معايير محاسبة الاستدامة في توفير معلومات مفيدة تساعد الادارة في اعداد التقارير عن تكاليف المنتج ومحاولة تحسينة وكذلك يساعد الشركة عينة البحث في تطبيق معيار محاسبة الاستدامة لمرافق الغاز والموزعين ونعكاسة على تحليل تكاليف المنتج ومكانية تحسينة.

١-٣ أهداف البحث

في ضوء المشكلة المعروضة فأن البحث يهدف أساساً الى:-

تسليط الضوء على محاسبة الاستدامة وأهم المعايير الصادرة من مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) .

دراسة وتحليل كيف انعكاس معايير المحاسبة الاستدامة (مرافق الغاز والموزعين) على تكاليف المنتج.

١-٤ منهج البحث:- اعتمد البحث المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج الاستنباطي في الجانب العملي للوصول الى مدى تاثير تبني معيار محاسبة الاستدامة في تخفيض تكاليف المنتج.

١-٥ حدود البحث:- الحدود الزمانية: اعتمدت مدة اجراء البحث (٢٠١٩-٢٠٢٠)

الحدود المكانية: تم التطبيق في الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز /العراق – بغداد.

١-٦ فرضيات البحث:- يستند البحث على فرضية رئيسة مفادها (إنَ تبني معيار محاسبة الاستدامة (مرافق الغاز والموزعين) (SASB) يسهُم في إعطاء رؤية واضحة وشاملة لتكاليف المنتج وتحديد الأنشطة الضرورية وغير الضرورية التي تنعكس على تكاليف المنتج).

١-٧ مصادر جمع المعلومات

تمثلت مصادر جمع البيانات والمعلومات بالاعتماد على الاتي:-

الجانب النظري: اعتمد البحث على الرسائل والاطاريح والدوريات (العربية والأجنبية)، المتوفرة في مكتبة الجامعات العراقية، البحوث والدوريات المنشورة في مجلات علمية محكمة، والمقالات عن طريق الشبكة العالمية للمعلومات (INTERNET).

الجانب العملي: اعتمد البحث على البيانات المالية للسنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠)، وبيانات الشركة المنشورة في مبادرة الشفافية لصناعات الاستخراجية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة والإسهامات الإضافية للبحث

دراسة عوض وابراهيم، (٢٠٢١) :(إطار مقترح لإفصاح المسؤولية الاجتماعية للبنوك الإسلامية وفق معايير المحاسبة المالية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠)

تناولت الدراسة مشكلة البحث المتمثلة بالتعبير عن الميزة الاساسية للبنوك الاسلامية على البنوك التقليدية ، اذ هدفت الدراسة الى قياس مساهمة البنوك الاسلامية في التنمية المستدامة يتطلب افصاح واسع النطاق واساليب وتقنيات مختلفة ، واستخدام أسلوب الانحدار المتعدد لاختبار فرضية الدراسة من خلال برنامج SPSS ، لتتوصل الى ابرز نتائجها ان المشاريع التي تمولها البنوك الاسلامية تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية والقضاء على البطالة ومكافحة الفقر والحفاظ على المجتمع ، وختمت الدراسة بابرز

التوصيات التي تمثلت بينبغي تنويع ادوات التمويل الاسلامي التي تمول المشاريع الصغيرة والمتوسطة واهمية تلك المشاريع في تحقيق التنمية المستدامة .

وقد جاء هذه البحث مُكملاً لما سبقهُ من دراسات، إلا أن ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة، ما يأتي:

١- على حد علم الباحث، يتميز هذا البحث بالتطرقه لموضوع "معايير محاسبة الاستدامة (لمرافق الغاز والموزعين) ونعكاسة على تكاليف المنتج".

٢- إستند الباحث في دراسة الأثر الذي يتركه تطبيق معايير محاسبة الإستدامة (لمرافق الغاز والموزعين) على تكاليف المنتج.

٣- تطرق البحث الى دور معايير محاسبة الإستدامة (لمرافق الغاز والموزعين) في فحص وقياس مستويات الإفصاح البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

٤- يُعد هذا البحث أول دراسة تطمح ان تُقدم ملامح لدليل جديد (عراقي) مُقترح خاص بإعداد هيكلية التقارير في الوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق معايير محاسبة الإستدامة (SASB) (لمرافق الغاز والموزعين) والذي يأمل الباحث أن يُسهم في تعزيز عملية الابلاغ عن المعلومات وتطوير عمل محاسبة التكاليف في جمهورية العراق.

المبحث الثالث: الجانب النظري للبحث

٣-١ محاسبة الاستدامة والابلاغ عنها:- ترتبط محاسبة الاستدامة ارتباطاً وثيقاً بإدارة الاستدامة والابلاغ عنها، فإدارة ومحاسبة الاستدامة جزء لا يتجزاء من أدارة الوحدة الاقتصادية، والفكرة الرئيسة لإدارة الإستدامة.هي مواءمة وتنسيق الانشطة مع الجوانب والاثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية (Hyrslova et. Al, ٢٠١٥:٦٠٨) ومحاسبة الاستدامة نشاط طوعي يهدف الى تحقيق الابلاغ عن مسؤولية الوحدات الاقتصادية.أو ما يسمى بالإبلاغ الثلاثي (البيئي والاقتصادي والاجتماعي) عن طريق تقديم تقارير الاستدامة التي تستعمل للإبلاغ عن الاثار البيئية والاجتماعية والاقتصادية لأنشطة الوحدة الاقتصادية (Odemis, ٢٠١١:١٧) ، فاستناداً إلى البيانات المحاسبية الموثوقة.التي تقدمها محاسبة الاستدامة فضلاً عن الإبلاغ عن الاستدامة يقدم دعم ومصداقية.للمعلومات المتعلقة.بحالة الاستدامة للوحدة الاقتصادية والتقدم الذي حققته بخصوصها (Ge, ٢٠١٤:١٢) وبذلك يصف (Hyrslova et. Al, ٢٠١٥:٦٠٨) **الإبلاغ عن الاستدامة بأنه جزء لا يتجزاء من محاسبة وادارة الاستدامة من ناحية ومن ناحية اخرى كأداة لاتصال الوحدات الاقتصادية مع أصحاب المصلحة الخارجيين.**

٣-٢ معايير محاسبة الاستدامة: (SAS) تم تصميم معايير (SAS) لتحديد وتوحيد الإفصاح. عن قضايا الاستدامة الأكثر صلة بصنع القرار لدى المستثمرين. في كل صناعة من الصناعات ال ٧٧، اذ خلال اغسطس ٢٠٢٢، تولى مجلس معايير. الاستدامة الدولي (ISSB) التابع لمؤسسة IFRS المسؤولية عن معايير (SAS) والألتزام بالحفاظ عليها وتعزيزها وتطويرها؛ إذ تعُد معايير (SAS) إرشادات مهمة في الوفاء بمتطلبات معايير الإفصاح عن الاستدامة الخاصة. بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويشجع مجلس معايير الاستدامة الدولي على استمرار استخدامها وابتداءً من أغسطس ,٢٠٢٢ تولى مجلس معايير. الاستدامة الدولية (ISSB) التابع لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير. المالية (IFRS) المسؤولية. عن معايير SAS وقد التزم مجلس. معايير المحاسبة الدولية بالمحافظة على معايير SAS وتعزيزها وتطويرها ويشجع المعدين والمستثمرين على الاستمرار. في استخدام معايير SAS، وفي ٢٠٢٣ قام مجلس ISSB بتعديل الموضوعات والمقاييس غير المتعلقة بالمناخ فيما يتعلق بالتطبيق الدولي لمشروع معايير SAS. (SASB, ٢٠٢٢ :٢)

٣-٣ إبعاد محاسبة الاستدامة: أن محاسبة الاستدامة هي نتاج تفاعل عدة أبعاد مترابطة مع بعضها البعض، أذ كانت تتضمن ثلاثة أبعاد (البعد البيئي، البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي) ومن ثم ظهرت عدة أبحاث ودراسات أضافت أبعاداً أخرى كالحوكمة والأخلاق والعولمة بحسب المتطلبات والمتغيرات العالمية وكما مبين بالآتي: (الجبوري والعواد ,٢٠٢٣: ٧٤)

٣-٣-١ **البعد البيئي:**- اتسعَ مفهوم البعد البيئي بمرور الزمن ليشمل عناصر مثل تأثير الأنظمة القانونية والأسواق والسياسات التنظيمية التي تقدرها مجموعات متنوعة مهتمة بالتخفيف من تغير المناخ؛ إذ بدأ الاهتمام بالاستدامة بالبيئية، فعلى سبيل المثال. ما تضمنه إعلان اللجنة العالمية المعنية بالبيئة والتنمية (١٩٨٧) مصطلح التنمية الاقتصادية لوصف الحاجة لمواجهة التحديات. البيئية الحالية دون المساس بقدرة الأجيال اللاحقة مثل المياه والهواء، التلوث، وندرة الموارد الطبيعية، وازالة الغابات، تغير المناخ وعدم المساواة. الاجتماعية (Alfaro & Sanchez,٢٠٢٢:٣)، ويرى الجبوري والعواد، أن أحد الاسباب أو العوامل التي دعت الى وجود محاسبة. الاستدامة والسعي خلفها، هو ما خلفتة الوحدات الاقتصادية من تأثير على المناخ نتيجة الاستغلال. الجائر للموارد الطبيعية المحدودة والهدف الدائم لتعظيم الربح على حساب الطبيعة والمجتمع، لذلك أدرك العالم أهمية الاهتمام بالبيئة فبدأت النداءات تنطلق من مختلف المنظمات العالمية وما تبعها من. مؤتمرات للتوعية بأهمية الاستدامة البيئية.. (الجبوري والعواد ,٢٠٢٣: ٥٥)، وبين كل من فارس وابراهيم ان الاقتصاد الدائري يساهم في تقليل استهلاك الموارد الطبيعية وهذا يساعد البيئة عن طريق تقليل الاثر البيئي والاقتصادي (فارس وابراهيم ,٢٠٢١ :٥).

٣-٣-٢ **البعد الاقتصادي:**- إنَ السماح للوحدات. الاقتصادية بحرية محدودة بحدود القيم المعنوية والخلقية التي يؤمن بها الإسلام وفي هذا الجانب نجد الاختلاف البارز بين الاقتصاد. الإسلامي والاقتصاد الرأسمالي والاشتراكي؛ إذ تمارس الوحدات. الاقتصادية حريات غير محدودة في ظل الاقتصاد. الرأسمالي وبينما يصادر الاقتصاد الاشتراكي حريات الجميع ؛ إذ يقف الإسلام موقفه لذ يتفق مع الطبيعة العامة فيسمح بممارسة الحريات ضمن القيم والمثل التي تهذب الحرية وتلصقها وتجعل منها أداة خير للإنسانية كلها (الصدر , ٢٠١٩ : ٣٢٥) ،أن الاستدامة هي إحدى الركائز الاساسية التي تقوم عليها الوحدات الاقتصادية لضمان بقائها واستمراريتها لعلاقتها الوثيقة برفاهية الانسان ومتوى المعيشة والتقدم لذلك يركز مفهوم الاستدامة على حقيقة مهمة ،هي أن الاهتمام بالبيئة والمجتمع يقع في صميم التنمية الاقتصادية ونتيجة لذلك ظهرت بعض مؤشرات الاستدامة المرتبطة بأسواق رأس المال مثل مؤشر داو جونز في الولايات المتحدة ،و مؤشر FTSE4 في المملكة المتحدة ،مؤشر الاستدامة المؤسسية ISE في البرازيل (Tawfik et al,2021:1121)

٣-٣-٣ **البعد الاجتماعي:**- ان المسؤولية الاجتماعية هي اداء أنشطة تطوعية أو الزامية تهدف إلى الحد من التبعات الخارجية السلبية والمساهمة في حل مشكلات المجتمع والحفاظ على جودة البيئة وصحة. العاملين والموارد الطبيعية للمجتمع، وإن التغيرات الاقتصادية والاجتماعية هي التي تخلق وجهات النظر المختلفة اذ اثبتت هذه التغيرات إن ربط هدف تعظيم الربح بالأهداف الاجتماعية ضرورة لبقاء الوحدة. الاقتصادية وتحقيق الهدف. الجديد وهو البقاء المستدام (عوض وابراهيم,٢٠٢١:٣) ،. و يرى Nicholls et al عادة ما يتم إنشاء المؤشرات الاجتماعية لفهم التغيرات في الاهتمامات الاجتماعية ،اذ توفر المعلومات والتغذية الراجعة لصانعي السياسات فيما يتعلق بالظروف المعيشية للمجتمع، وتعكس الى حد ما كمية الآثار المترتبة في الممارسات الاقتصادية والاجراءات البيئية (Nicholls et al,2020:755) ،وبين عواد وأبراهيم ان القيام بأنشطة تطوعية

وإلزامة تهدف الى الحد من العواقب الخارجية السلبية (عواد و ابراهيم ,٢٠٢١ : ٣) .مما تقدم يرى الباحث بأنّ مبادئ الاستدامة تركز وبشكل اساس على الأبعاد. الرئيسة الثلاثة التي تتمثل بالبعد الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي، وذلك للإفصاح عنها ولترشيد القرارات لما لهذه الابعاد من آثار على الوحدة؛ إذ إن لها دوراً في الحَّد من التلوث. البيئي، والمحافظة على الموارد الحالية، والمستقبلية، وحماية البيئة. من الانبعاثات، والتلوث البيئي، التي تكون نتاج ما تطرحه الوحدة في عملياتها التصنيعية، فضلاً عن المسؤولية الاجتماعية التي تقع على عاتق الوحدة.

٣-٤ تقرير الاستدامة:- أن تقرير الاستدامة أصبح أحد الركائز الأساسية التي فرضها اجتماع عوامل عدة منها الأزمات العالمية والمطالبات المجتمعية وتأثير أصحاب. المصالح وغير من الأسباب ويُلاحظ كيف أصبحت الوحدات الاقتصادية تتجه. صوب إعداد هذا التقرير بناءً على استطلاعات الوحدات. الاقتصادية المهنية المختصة لما يقدمه من معلومات. استناداً على استراتيجية الوحدة. الاقتصادية ومسؤوليتها .(الجبوري والعواد ,٧٢-٢٠٢٣:٧١)، وبين فاضل وابراهيم ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بأعداد تقرير واحد متكامل يجمع التقرير. المالي المُعد بشكل منفصل مع تقارير الاستدامة وتقديمة. في وقت واحد مما يؤدي إلى تقليل احتمالية الخلط بين المستخدمين وعدم قدرتهم. على ربط المعلومات (فاضل وابراهيم,٢٠٢٢:٥)

٣-٥ معايير البنية التحتية:- يحتوي معيار البنية التحتية على مجموعة من الارشادات حول موضوعات الاستدامة على مستوى الصناعة المحددة للوحدة والتي تكون في النهاية مسؤولة عن تحديد المعلومات وتوافر مقاييس الاستدامة لتحسين الاداء حول موضوعات الاستدامة وعلى مستوى كل صناعة , وتتكون معايير البنية التحتية من مجموعة من المعايير المتخصصة كالمرافق الكهرباء ومولدات الطاقة , وخدمات الهندسة والبناء و مرافق الغاز والموزعين وما الى ذلك من معايير البنية التحتية , إذ يناقش هذا المعيار مجموعة من المعايير المتخصص , وكما موضح في الجدول الاتي :

(SASB® – SASB (ifrs.org))

الجدول رقم (١) معايير محاسبة الاستدامة SAS ، معايير البنية التحتية

ت	اسم المعيار	
1	مرافق الكهرباء ومولدات الطاقة	Electric Utilities & Power Generators
2	خدمات الهندسة والبناء	Engineering & Construction Servises
3	مرافق الغاز والموزعين	Gas Utilities & Distributors
4	بناء المنازل	Home Builders
5	العقار	Real Estate
٦	الخدمات العقارية	Real Estate Services
٧	ادارة النفايات	Waste Management
8	مرافق وخدمات المياه	Water Utilities & Services

المصدر: اعداد الباحثان.

وبين فارس والعزاوي بالرغم من وجود الكثير من تقارير الاستدامة المنشورة من قطاعات مختلفة في السنوات الأخيرة الا انه لا تزال الدراسات حول قضايا المتعلقة بالاستدامة ليس بالمستوى المطلوب لتعزيز ابعاد محاسبة الاستدامة والعزاوي , ٢٠٢٢:٧٢).

٣-٦ مؤشرات قياس معيار مرافق الغاز والموزعين:- تتكون صناعة مرافق الغاز والموزعين من وحدات توزيع وتسويق الغاز ، يتضمن توزيع الغاز تشغيل أنابيب محلية منخفضة الضغط لنقل الغاز الطبيعي من أنابيب نقل أكبر الى النهاية المستعملون وحدات تسويق الغاز هي وسطاء الغاز الذين يقومون بتجميع وتسليم الغاز الطبيعي بكميات تلبي احتياجات مختلف المستهلكين بشكل عام من خلال خطوط النقل والتوزيع الخاصة بالوحدات الاقتصادية الاخرى ويشارك جزء أصغر نسبياً من هذه الصناعة في توزيع غاز البروبان

لذلك يركز هذا المعيار على توزيع الغاز الطبيعي يتم استخدام كلا النوعين من الغاز للتدفئة والطهي من قبل المستهلكين السكنيين والتجاريين والصناعيين في الاسواق المنظمة يتم منح المرفق احتكارا كاملا لتوزيع وبيع الغاز الطبيعي يجب ان يوافق المنظم على الاسعار التي تفرضها المرافق لمنع إساءة استخدام مركزها الاحتكاري في الاسواق غير الخاضعة للتنظيم يتم فصل التوزيع والتسويق بشكل قانوني ويكون المستهلكين خيار الوحدة الاقتصادية التي يشترون منهم الغاز في هذه الحالة يضمن مرفق ناقل مشترك احتكار التوزيع فقط ويطلب منه قانونا نقل جميع الغاز بشكل عادل على طول أنابيبه مقابل رسوم ثابتة بشكل عام يجب على الوحدة الاقتصادية توفير غاز آمن وموثوق ومنخفض التكلفة مع ادارة آثارها الاجتماعية والبيئية بشكل فعال مثل سلامة المجتمع وانبعاثات الميثان وقد حددت الموضوعات الآتية للإفصاح عنها وكالآتي: (SASB® – SASB (ifrs.org))

القدرة على تحميل تكاليف الطاقة

تعد تكاليف الطاقة مدخلاً مهماً لخلق القيمة لوحدات مرافق الغاز والموزعين ،اذ يعد احد اهدافها هو توصيل الغاز الطبيعي للمستهلكين بطريقة آمنه وموثوقة ومسؤولة بيئياً ،ينظر عموماً الى ان فواتير الطاقة الخاصة بالمرافق العامة اصبحت اكثر تكلفة على نحو متزايد بالنسبة للمستهلكين ذوي الدخل المنخفض (يتم تحديد القدرة على التكاليف من خلال كل من صافي تكلفة الطاقة والاقتصاديات الأساسية للعملاء) يعد ضمان بقاء فواتير الخدمات في متناول الجميع امراً بالغ الاهمية بالنسبة للمرافق في بناء الثقة مع الجهات التنظيمية و المستهلكين . (SASB,2023: 8)

مقاييس كفاءة الاستخدام النهائي:- يمكن توضيح المقاييس التي يتطلب معيار محاسبة الاستدامة لمرافق الغاز والموزعين الافصاح عنها، والمتصلة بكفاءة الاستخدام النهائي، وكما في الجدول الاتي: (SASB,2023: 12)

الجدول رقم (٢) مقاييس بكفاءة الاستخدام النهائي

CODE	مقياس	القياس
IF-GU-420a.2	الوفورات من استخدام منظومة غاز السيارات	كمي
	الحوافز المقدمة للمستهلكين من خلال استخدام الاسطوانات البلاستك	
	الوفورات المقدمة من صيانة الاسطوانات	
	الوفورات المقدمة من تصنيع الاسطوانات	
	الوفورات المقدمة من تجهيز الاسطوانات بالابرة	
	الوفورات المقدمة من تجهيز صمامات الاسطوانة	
	عدد المبادرات المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية	

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على معيار محاسبة الاستدامة لمرافق الغاز والموزعين (SASB:2023).

ويمكن التعرف على المقاييس المستعملة تحمل تكاليف الطاقة واجراءاتها كالاتي:

- IF-GU-420a.2 وفورات الغاز للعملاء من تدابير الكفاءة وحسب السوق ويتضمن المؤشر الفقرات الاتية:

(SASB,2023: 12)

١-يجب على الوحدة الاقتصادية الافصاح عن المبلغ الاجمالي لوفورات الغاز المسلمة للمستهلكين من تدابير كفاءة استخدام الطاقة خلال الفترة المشمولة بالتقرير لكل سوق من اسواقها.

- يتم تعريف الاسواق على أنها عمليات تخضع لرقابة تنظيمية متميزة للمرافق العامة.

- يتم تعريف وفورات الغاز وفقاً لمنهج التوفير الإجمالي على أنها التغيرات في استهلاك الطاقة أو الطلب عليها الناتجة عن الإجراءات المتعلقة بالبرنامج التي يتخذها المشاركون في برنامج الكفاءة بغض النظر عن مشاركتهم.
- يتم تعريف صافي وفورات الغاز على أنها التغيرات في الاستهلاك التي تعزو على وجه التحديد الى برنامج كفاءة الطاقة ولم يكن ليحدث خلاف ذلك في غياب البرنامج.

اجمالي الوفورات المتحققة من خلال استخدام منظومات الغاز للسيارات بدلاً من البانزين

سعر تجهيز الغاز للمستهلكين المستخدمين للأسطوانات البلاستك

٢- يتم حساب وفورات الغاز على اساس اجمالي ولكن بما يتوافق مع المنهجية المنصوص عليها في اللوائح التقييم والقياس والتحقق التي تحدث فيها هذه الوفورات.

٣- يشمل نطاق توفير الغاز من تدابير الكفاءة الوفورات المقدمة مباشرة من قبل الوحدة الاقتصادية.

٤- يجب ان تناقش الوحدة الاقتصادية الحوافز المقدمة للمستهلكين نتيجة استخدام الاسطوانات البلاستك ومنظومات غاز السيارات والتي تعزز كفاءة الاستخدام النهائي وبالنتيجة قياس نسبة المستهلكين الحاصلين على الاسطوانات البلاستك ومنظومات غاز السيارات ذات الكفاءة العالية من اجمالي المستهلكين.

(SASB,2023: 12)

ومما تقدم يرى الباحث ان هذه الوفورات يتم تجميعها وفقاً لخطط وبرامج كفوءه ذات ستراتيجية طويلة المدى لما لها من أثر كبير في تحسين واقع الاستدامة البيئية والاقتصادية والاجتماعية.

٣-٧ دور معايير محاسبة الاستدامة في تحديد تكاليف المنتج:-إن الكلفة والجودة هي مبادرات إدارية وليست مبادرات محاسبية وبالتالي، فإن السؤال المناسب هو كيف يمكن للمحاسبة أن تضيف قيمة إلى مبادرات الإدارة المتعلقة بالجودة أو تدعمها في تحديد تكاليف المنتج، أن المحاسب يمكنه إضافة قيمة إلى العملية من خلال تزويد المديرين بالمعلومات ذات الصلة وفي الوقت المناسب (سواء كانت مالية أو غير مالية) التي تساعد المديرين على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالجودة وتحديد كلفة المنتج (Blocher et. al,2022 :721) ، وبين Kieso el. at ان الهدف من التقارير المالية العامة هو توفير معلومات مالية عن الوحدة الاقتصادية المبلغ عنها والتي تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وفي اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد للوحدة الاقتصادية ، تتضمن هذه القرارات شراء أو بيع وغيرها (Kieso et. al ,2018 :30) ، وبين الموسوي والعزاوي ان الاستدامة ينتج عنها النمو والتقدم على المدى الطويل وتعظيم مستوى الربحية من خلال استبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج ، فضلاً عن ذلك تعد الاستدامة وعناصرها خطة إستراتيجية طويلة الآمد (الموسوي والعزاوي ,٢٠٢٠ :٨١)

ومما تقدم يرى الباحث أن عملية الافصاح عن المعلومات المالية وغير المالية بموجب معايير محاسبة الاستدامة منافع عديدة اذ من خلال تطبيق مقاييس معيار محاسبة الاستدامة لمرافق الغاز والموزعين والمتمثلة (بمقاييس تحميل تكاليف الطاقة ومقاييس كفاءة الاستخدام ومقاييس سلامة البنية التحتية) على مراحل انتاج المنتج، اذ تحديد التكاليف التي تضيف قيمة للمنتج والتكاليف التي لا تضيف قيمة والتي لها آثارها البيئية والاجتماعية والاقتصادية وكما مبين ادناه:

- مقاييس كفاءة الاستخدام النهائي وتكاليف المنتج : ان التزام الوحدة الاقتصادية لا ينتهي عند انشطة الانتاج الرئيسي لكن يجب ان تدمج مقاييس كفاءة الاستخدام النهائي مع جميع انشطة الانتاج ،اذ من خلال المقاييس التي يوفرها معيار محاسبة الاستدامة لمرافق الغاز والموزعين لقياس كفاءة الاستخدام النهائي سيتم بيان مدى الوفورات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية للمستهلكين والمتمثلة بـ(الوفورات من خلال استخدام الاسطوانات البلاستك و الوفورات من صيانة الاسطوانات والوفورات الاخرى) ومن خلال المبادرات المقدمة من قبلها وبالتالي انعكاسها على تكاليف المنتج النهائي.

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي للبحث

يهدف هذا المبحث الى بيان دور محاسبة الاستدامة في تخفيض تكاليف المنتج، فأن تطبيق مؤشرات معيار محاسبة الاستدامة سيكون لها الاثر الواضح في تخفيض تكاليف المنتج وكما ياتي:

المؤشر الثاني: كفاءة الاستخدام النهائي:- توجد العديد من المقاييس التي يوفرها مقياس كفاءة الاستخدام النهائي ضمن معيار محاسبة الاستدامة لمرافق الغاز والموزعين وسيتم قياس كل المؤشرات التي يجب الافصاح عنها وفقاً للبيانات المتوفرة وكما مبين في ادناه:

- IF-GU-420a.2 وفورات الغاز للعملاء من تدابير الكفاءة وحسب السوق ويتضمن المؤشر الفقرات الاتية:
- **الوفورات المقدمة من استخدام منظومات غاز السيارات:**- ان الوفورات المقدمة من قبل الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز بخصوص إضافة منظومات غاز السيارات يمكن بيانها بالجدول الآتي:

الجدول (٣) الطاقات التصميمية والمتحققة لورش إضافة منظومات الغاز خلال السنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠)

عدد الورش	الطاقة التصميمية	الطاقة المتحققة	نسبة التحقق
27	17952	7625	%43
٢٧	١٧٩٥٢	٤٩٦١	٪٢٨

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

مما تقدم في اعلاه يرى الباحث ان المبادرة ذات اهمية بالغه في تعزيز البعد البيئي والاجتماعي والاقتصادي من خلال إضافة منظومات غاز السيارات، اذ لم يتم التحقق وقياس المبادرة من الناحية المالية لعدم توافر البيانات المالية للباحثان، اذ لوحظ عدم استغلال الطاقات التصميمية من قبل الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز وعدم وجود طاقة مخططة خلال السنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠).

- **الوفورات المقدمة من خلال استخدام الاسطوانات البلاستك:**-ان الوفورات المقدمة من قبل الشركة العامة لتعبئة وخدمات الغاز بخصوص تزويد المستهلكين (المواطنين) بالأسطوانات البلاستك بدل الاسطوانات الحديد خلال السنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠) ويمكن بيانها بالجداول الآتية:

الجدول (٤) الاسطوانات البلاستك المقدمة للمستهلكين خلال سنة / ٢٠١٩

المخزن المختص	الرصيد ٢٠١٩/١/١	الرصيد ٢٠١٩/١٢/١٣	كلفة الاسطوانة دينار	الاسطوانات المزودة للمستهلكين

ساحة الاسطوانات	٢٤٠٢٢٩	٧٢٨٥٣	٧٠١٨٣.٩٩١	١٦٧٣٧٦
الجنوبية	١٠٠٠٠	٢٣١٠	٧٠١٨٣.٩٩١	٧٦٩٠
التأميم	١١٥٠٠	٠		١١٥٠٠
الفرات الاوسط	١٣٥٠٠	٢٧٥	٧٠١٨٣.٩٩١	١٣٢٢٥
القادسية	٥٥٠	٠		٥٥٠
الانبار	٣١٥٠	٠	٧٠١٨٣.٩٩١	٣١٥٠
ديالى	٤٠٠	٤٠٠	٧٠١٨٣.٩٩١	٠
المجموع	٢٧٩٣٢٩	٧٥٨٣٨		٢٠٣٤٩١

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

الجدول (٥) الاسطوانات البلاستك المقدمة للمستهلكين خلال سنة / ٢٠٢٠

المخزن المختص	الرصيد ٢٠٢٠/١/١	الرصيد ٢٠٢٠/١٢/١٣	كلفة الاسطوانة دينار	الاسطوانات المزودة للمستهلكين
ساحة الاسطوانات	٧٢٨٥٣	٣٥٩٣٣	٧٠١٨٣.٩٩١	٣٦٩٢٠
الجنوبية	٢٣١٠	٦٦٠٠	٧٠١٨٣.٩٩١	(٤٢٩٠)
الفرات الاوسط	٢٧٥	٢٧٥	٧٠١٨٣.٩٩١	٠
الانبار	١١٥٠	١٢٠٠	٧٠١٨٣.٩٩١	(٥٠)
ديالى	٤٠٠	٠	٧٠١٨٣.٩٩١	٤٠٠
المجموع	٧٦٩٨٨	٤٤٠٠٠		٣٢٩٨٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة.

بلغت عدد الاسطوانات البلاستك التي تم تقديمها ضمن المبادرة الخاصة بالشركة العامة لتعبئة الغاز خلال السنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠) (٢٠٣٤٩١) اسطوانة، (٣٢٩٨٠) اسطوانه على التوالي تبلغ كلفة الواحده (٧٠١٨٣.٩٩١) دينار، اي بكلفة اجمالية مقدارها (١٤٢٨١٨١٠٥١٣) دينار (اربعة عشر مليار ومائتين وثمانية عشر مليون وثمانمائة وعشرة ألف وخمسمائة وثلاثة عشر دينار) (٢٣١٤٦٦٨٠٢٣) دينار (مليارين وثلاثمائة واربعة عشر مليون وستمائة وثمانية وستون ألف وثلاثة وعشرون دينار) على التوالي.

ومما تقدم يرى الباحث ان المبادرة المقدمة خلال السنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠) للمستهلكين للأسطوانات البلاستك والبالغة (٢٠٣٤٩١) اسطوانة، (٣٢٩٨٠) اسطوانة على التوالي لا تتلاءم مع عدد العوائل المستهلكين للغاز والبالغ (٤٠٥٦٠١٥) عائلة، اي تبلغ نسبة العوائل المستفيدة من هذه المبادرة (٠.٠٠٥)، (٠.٠٠٨) على التوالي اي لا تصل الى نسبة (١٪) من العوائل.

الجدول (٦) نتائج مقاييس كفاءة الاستخدام النهائي خلال سنة/٢٠١٩

CODE	مقياس	القياس	القياس / دينار
IF-GU-420a.2	الوفورات من استخدام منظومة غاز السيارات	٧٦٢٥	لم تتوفر البيانات
	الحوافز المقدمة للمستهلكين من خلال استخدام الاسطوانات البلاستك	٢٠٣٤٩١	١٤٢٨١٨١٠٥١٣
	الوفورات المقدمة من صيانة الاسطوانات	٥٥٨٩٣٤ اسطوانة	٢٢٩٢٥١٨٢٦٣٣
	الوفورات المقدمة من تصنيع الاسطوانات	١٤٨٤٥ اسطوانة	١٥٧١٧٥٤١٤٤
	الوفورات المقدمة من تجهيز الاسطوانات بالابرة	لم تتوفر بيانات	لم تتوفر البيانات
	الوفورات المقدمة من تجهيز صمامات الاسطوانة	٢٩٦٨٣٩٥ صمام	٨٥٣٣٥٣٤٠٠٢
	عدد المبادرات المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية	٥ مبادرات	٤٧٣١٢٢٨١٢٩٢

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المبحث السابق وتقارير مبادرة الشفافية

الجدول (٧) نتائج مقاييس كفاءة الاستخدام النهائي خلال سنة/٢٠٢٠

CODE	مقياس	القياس	القياس / دينار
IF-GU-420a.2	الوفورات من استخدام منظومة غاز السيارات	٤٩٦١	لم تتوفر البيانات
	الحوافز المقدمة للمستهلكين من خلال استخدام الاسطوانات البلاستك	٣٢٩٨٠	٢٣١٤٦٦٨٠٢٣
	الوفورات المقدمة من صيانة الاسطوانات	٣٣٨١٢٥ اسطوانة	١٧١٩٠٨٩٥٩١٦
	الوفورات المقدمة من تصنيع الاسطوانات	٥٤٩٢٤ اسطوانة	٥١٣٢٥٦٢٥٦٣
	الوفورات المقدمة من تجهيز الاسطوانات بالابرة	لم تتوفر بيانات	لم تتوفر البيانات
	الوفورات المقدمة من تجهيز صمامات الاسطوانة	٧٧٤٨٠٣١ صمام	٩٥٩٠٨٦٧٥٧٦
	عدد المبادرات المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية	٥ مبادرات	٣٤٢٢٩٥١٩٥٥٠

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المبحث السابق وتقارير مبادرة الشفافية.

مما تقدم يرى الباحث ان الوفورات المقدمة من قبل الشركة العامة لتعبئة وخدمات خلال السنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠) والتي تتمثل بالأنشطة الداعمة للنشاط الرئيسي المتمثلة بـ (صيانة الاسطوانات ، تصنيع الاسطوانات ، تجهيز صمام الاسطوانة) تعد من الخدمات الضرورية التي تساهم في توفير غاز آمن وموثوق والتي تؤدي الى ادارة الاثار الاجتماعية والبيئية بشكل سليم ولكن غير فعالة لكونها تستنزف تكاليف كبيرة ومستمرة مع استمرارية الشركة ، اذ يمكن تجنب تكاليف صيانة الاسطوانات وتصنيع الاسطوانات وغيرها من التكاليف التي يتم صرفها على الاسطوانات الحديد من خلال استخدام الاسطوانات البلاستك ذات المواصفات العالية ومن مناشئ رصينة .ويرى الباحثان بعد النتائج التي توصل لها أن تبني معيار محاسبة الاستدامة (لمرافق الغاز والموزعين (SASB) (يسهُم في اعطاء رؤية واضحة وشاملة لتكاليف المنتج وتحديد الانشطة الضرورية وغير الضرورية والتي تنعكس على تكاليف المنتج ومساعدة المدقق الخارجي في عملية التدقيق ، يمكن القول إن بإمكان الشركة الاستفادة من منهجية تطبيق معيار محاسبة الاستدامة (لمرافق الغاز والموزعين) قبل الشروع باتخاذ اي قرار إستراتيجي بهدف تحسين قيمة الشركة ومنتجاتها وضمان عدم استنزاف مواردها نتيجة عدم اعتمادها على المعايير الحديثة لترشيد تكاليف إنتاجها. وبعد الانتهاء من إنجاز هذا الفصل فان الفصل القادم سيخصص الى أهم ما توصل اليه الباحث من استنتاجات وبعدها صياغة مقترحات للمشاكل التي تم تحديدها .

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

٥-١ الاستنتاجات:

١- افتقار البيئة المحلية لاستخدام مقاييس ومؤشرات معايير محاسبة الاستدامة في مجال الصناعات والذي ادى الى تأخر قطاع الصناعات في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

٢- المبادرة المقدمة من الشركة في استبدال الاسطوانات البلاستك بدل الاسطوانات الحديد لاتتلائم مع عدد العوائل المستهلكين للغاز والبالغ (٤٠٥٦٠١٥) عائلة؛ إذ بلغت نسبة العوائل المستفيدة من هذه المبادرة (٠.٠٠٥)، (٠.٠٠٨) للسنوات (٢٠١٩-٢٠٢٠) على التوالي اي لا تصل الى نسبة (١٪) من العوائل.

٣- عدم احتساب كلفة الغاز لكل مستهلك من الوحدة الاقتصادية فقط تم احتساب تكاليف التعبئة للمواطنين؛ إذ بلغت نسبة تجهيز كل مستهلك (المواطنين، المستهلكين التجاريين، السيارات المحورة) من اجمالي تجهيز الغاز (٩٧٪، ٢٪، ١٪) على التوالي

٥-٢ التوصيات

١- حث الوحدات الاقتصادية استخدام مقاييس ومؤشرات معايير محاسبة الاستدامة في مجال الصناعات والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية.

٢- الاستمرار في مبادرات استخدام الاسطوانات البلاستك لكونه يقلل من المخاطر البيئية ويسهُم في تقليل تكاليف صيانة الاسطوانات، واستبدال الاسطوانات الحديد التالفة بأسطوانات ذات جودة عالية وعدم احتوائها على تراكمات الشوائب العالقة مما يوفر كفاءة عالية في الاستخدام.

٣- احتساب كلفة الغاز لكل مستهلك من الوحدة الاقتصادية على حدة لتجنب تحميل التكاليف على مستهلك دون باقي المستهلكين

٤- المصادر

References

١. الجبوري، حيدر جميل، العواد، اسعد محمد،" التكامل بين تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والمعايير المالية لمحاسبة الاستدامة وتأثيرها على قيمة الشركة"، بحث تطبيقي في المطارف التجارية والاستثمارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، اطروحة دكتوراه منشورة في كلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، (٢٠٢٣).

٢. الخرسان، على طة سلمان، "تقنية دورة حياة المنتج في ظل معيار تحويل الموارد للمعدات الكهربائية لتخفيض التكاليف" بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات، اطروحة دكتوراه منشورة في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد، (٢٠٢٣). غير منشور

٣. السلماوي، ميثم عباس خصير،" أنموذج مقترح للمحاسبة عن التكاليف البيئية على وفق معايير الاستهلاك الثانوية (CIIS-9) لتحقيق الميزة التنافسية". (بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياكة واسط)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، (٢٠٢١). غير منشورة.

٤. الصدر، محمد باقر، "اقتصادنا"، الطبعة الثالثة، دار الصدر (مركز الابحاث والدراسات التخصصية للشهيد الصدر)، إيران، (٢٠١٩).

٥. علي، محمد ابراهيم،" جودة المعلومات في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية ومحاسبة الاستدامة وتأثيرها في كلفة رأس المال/ دراسة تطبيقية في عينة من الوحدات الاقتصادية العراقية" أطروحة دكتوراه، الجامعة المستنصرية , ٢٠٢٠. غير منشورة

٦. علي، محمد عبدالله،" تأثير تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية IFRS s في مستوى التحفظ المحاسبي وإنعكاسة على مؤشرات الاداء التشغيلي للمصارف العراقية الخاصة " أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد , ٢٠٢٢. غير منشور

٧. الموسوي والعزاوي، علي فاضل دخيل، محمد عبدالله ابراهيم،" تأثير تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية IFRSs في مستوى التحفظ المحاسبي وانعكاسة على مؤشرات الاداء التشغيلي للمصارف العراقية" اطروحة مُقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد – جامعة بغداد، لنيل شهادة الدكتوراة فلسفة في علوم المحاسبة، (٢٠٢٢). غير منشور

٨. نوال، محمد عبدالله، "تأثير التحول الى مدخل الاقتصاد الدائري على تقارير الاستدامة وإنعكاسه على جودة الإبلاغ المتكامل " أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد , ٢٠٢٢. غير منشور.

9. **(SASB® - SASB (ifrs.org))**
10. **(https://www.globalreporting.org) الموقع الرسمي لمبادرة التقارير العالمية**
11. **Alfaro, Saudi-Yulieth Enciso & Sánchez, Isabel-María García Corporate governance and environmental sustainability: Addressing the dual theme from a bibliometric approach, Corp Soc Responsib Environ Manag.,1–17 (2022).**
12. **Andersson, Svante & Göran Svensson, Francisco-Jose Molina-Castillo, Carmen Otero-Neira, John Lindgren, Niklas P. E. Karlsson, Hélène Laurell (2022). Sustainable development—Direct and indirect effects between economic, social, and environmental dimensions in business practices, *Corp Soc Responsib Environ Manag.*;29:1158–1172, (2022).**

13. Awad, Ibrahim, " Propsal Framework for Social Responisibility Disclosure Of Islamic Banks According to Financial Accounting Standards (FAS) To Achieve Sustainability Development Goals 2030," Academy of Strategic Management Journal Vol 20, Spcial Issue 6, (2021).
14. Blocher, E., Juras, P. E., & Smih, S. D. (2022). Cost management: A strategic emphasis. (No Title) (2022) .
15. Burritt, Roger L., Thoradeniya, Prabanga, and Saka, Chika, (2009), "Influences on Sustainability Accounting in the Public Sector", Osaka, Japan.
16. Fadel, Ibrahim, Adopting the Concept of Integrated Reporting and Its Reflection on Disclosure in Non-Profit Government Units, Journal of Positive School Psychology, Vol 6 No 6, 1140 –1167, (2022)
17. Fares, Ibrahim, The Challenges of The Circular Economy in Accounting Concept and Applications, and Possible Solutions, Vol 11 No 4, 2454–4671. (2021)
18. Nicholls, Jeremy Andrew (2020). Integrating financial, social and environmental accounting, Sustainability Accounting, *Management and Policy Journal*, Vol. 11 No. 4.
19. SASB," SASB Issues", (2023).
20. Taplin, James R. D.& David Bent, David Aeron-Thomas (2006). Developing a Sustainability Accounting Framework to Inform Strategic Business Decisions: A Case Study from the Chemicals Industry, *Business Strategy and the Environment*,15, 347–360.
21. Tawfik, Omar Ikbal& Saifaldin Hashim Kamar, Zaroug Osman BILAL, (2021). The Effect of Sustainable Dimensions on the Financial Performance of Commercial Banks: A Comparative Study in Emerging Markets, *Journal of Asian Finance, Economics and Business,* Vol 8 No 3, 1121–1133. (2021)
22. Villiers, C. & Maroun, W.," Sustainability Accounting and Integrated Reporting", Routledge Taylor&Francis Group, (2018).
23. Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2018). Financial accounting with international financial reporting standards. John Wiley & Sons (2018).