

الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية*

"دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء"

الباحثة / حنان عبد الامير الحميري

م. د. أمل محمد سلمان التميمي

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء / قسم المحاسبة

المستخلص

بالرغم من تزايد الاهتمام في الربع الأخير من القرن العشرين بموضوع البيئة والتلوث البيئي وزيادة الدراسات العلمية لقياس التكاليف والإيرادات البيئية، إلا إن النظام المحاسبي التقليدي ما زال يعاني قصورا بسبب الصعوبات التي تواجه عملية القياس مع زيادة التكاليف وقلة الإيرادات لعجز النظام المحاسبي عن تحديد قيمة نقدية لها والإفصاح عنها، لذا كان على المحاسبة ان تقوم بدور مهم في هذا المجال. هدف البحث هو دمج البعدين البيئي والاقتصادي للإفصاح عن النشاطات البيئية والمالية على مختلف المستويات المؤسسة / دولة وبالشكل الذي يلبي حاجة الأطراف ذات العلاقة كافة، إضافة الى تسليط الضوء على التلوث البيئي ومفهوم واهداف وأهمية محاسبة المسؤولية البيئية والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية ومعالجة القصور في مخرجات النظام المحاسبي الموحد المتمثل بالقوائم المالية عن طريق تضمين هذه القوائم معلومات عن المسؤوليات البيئية للوحدات الاقتصادية وتوضيح إثر الإفصاح عنها في مستخدمي القوائم المالية. استند البحث الى عدد من الفرضيات منها ان مديرية بلدية كربلاء لا تعمل بإبراز مساهماتها البيئية في قوائمها المالية وأيضا يمكن تحديد التكاليف البيئية والإيرادات البيئية وقياسهما وفصلهما عن التكاليف والإيرادات التي تخص النشاط الاقتصادي ويمكن الإفصاح عما قامت به مديرية البلدية من مسؤولياتها البيئية وان الإفصاح عن المسؤولية البيئية يؤثر في سلوك مستخدمي القوائم المالية وتوصل البحث الى ان الوحدات الاقتصادية العراقية منها مديرية بلدية كربلاء المقدسة لا تقوم بإبراز ما قامت بايفائه من مسؤولياتها البيئية في قوائمها المالية وإمكانية تحديد وحصر التكاليف والإيرادات البيئية وبالتالي يمكن تضمين القوائم المالية الحالية معلومات عن المسؤولية البيئية، مع استعراض لبعض النماذج المعتمدة في الإفصاح المحاسبي بعد ان كان اهتمام النظام المحاسبي التقليدي ينصب على الجوانب الاقتصادية للمؤسسة دون الاهتمام بنظام البيئي. ويختم البحث بمجموعة من الاستنتاجات، والتوصيات التي توضع نصب اعين المسؤولين في المؤسسة أمل ان تأخذ طريقها للتطبيق خدمة للصالح العام.

ATBSTRAC

Despite the growing interest in the last quarter of the twentieth century, the subject of the environment and environmental pollution and the increasing scientific studies to measure the environmental costs and revenues, but it is the traditional accounting system still suffers shortcomings because of the difficulties facing the process of measuring the costs and revenues, due to lack of ability or to specify a monetary value , so it became the accounting that play an important role in this area. The research aims to integrate environmental and economic dimensions for the disclosure of environmental and financial activities and the various enterprise / sector / state levels and in a form which meets the need of related parties all in addition to highlighting the environmental pollution and the concept and the goals and the importance of

بحث مسئل من رسالة ماجستير تكبيف النظام المحاسبي الموحد للبلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية

accountability and environmental responsibility and accounting disclosure of environmental information and address deficiencies in integrated accounting system of the financial statements output by including these lists information on the environmental responsibilities of economic units and clarify the impact disclosed in users of financial statements was based on research into a number of assumptions, including the mayor of Karbala Directorate does not work highlighting environmental contributions in the financial statements and also can determine the environmental costs environmental, revenue and measured and separated from the costs and revenues pertaining to economic activity and can disclose carried out by the municipal organization of environmental responsibilities and disclosure of environmental responsibility affects the behavior of the users of financial statements and the research found that the Iraqi economic units including the mayor of Karbala Directorate does not highlight what the Bayevah of environmental responsibility in its financial statements and the possibility of identifying and inventory costs and environmental revenues and thus can include current financial statements information about environmental

Responsibility, with a review of some of the approved models in accounting disclosure after it was traditional accounting system has focused on the economic aspects of the institution without taking Environmental Consideratio. It concludes Find a range of theoretical and scientific findings, and recommendations of the monument placed in the eyes of the officials of the organization hope to take the way of application service in the public interest.

Introduction

المقدمة

المحاسبة، كونها نظام معلومات، لا تتأثر بشكل مجرد في بيئتها، ولكنها تؤثر كذلك على البيئة ايضا، لما لها من دور بالغ الأهمية في توليد المعلومات اللازمة لمتخذي القرار. لقد اصبحت الحاجة الى المحاسبة البيئية والافصاح البيئي من الاهتمامات التي تركز عليها الدول والادارات المسؤولة عن الشركات، فهي أصبحت واحدة من اهم القضايا بالنسبة للدول والشركات ويدا الاهتمام بها منذ تسعينيات القرن الماضي وذلك لأسباب بعضها يعزى الى داخل الشركة وأخرى تعود الى خارج الشركات وخاصة على المستوى العالمي، وهناك الكثير من التشريعات الحكومية والقوانين، ولقد وضعت لوائح لحماية البيئة في العديد من دول العالم. ان العالم بأجمعه يحتاج الى التقارير المحاسبية عن تقييم وتقدير وتحديد اثر استخدام المواد الخام، استهلاك الطاقة واستخدام الموارد الطبيعية التي تنضب تدريجيا ، وفضلا عن ذلك لها تأثير سلبي على البيئة والتنوع البيولوجي من خلال الانشطة الصناعية والبشرية ، كما ان حاجة الدول لحماية البيئة ادى الى وضع اللوائح العالمية، هذه القوانين البيئية التنظيمية تتطلب فقط افصاح طوعي في التقارير المالية عن المعلومات البيئية فيما يتعلق بالانبعاثات الصناعية والنفايات الصناعية وجميع الانشطة ذات التأثير السلبي على البيئة. مما لا شك فيه ان المعلومات البيئية التي تستلزمها الجهات المختلفة والمتنوعة من مستخدمي التقارير المالية، تتمثل أساسا في مقدار ما أصاب المجتمع من مخاطر او ما يعرف بالأثار البيئية، نتيجة مزاوله الوحدات الاقتصادية لنشاطاتها المؤثرة في البيئة إضافة الى مقدار الفوائد التي تعود على أصحاب العلاقة والمجتمع فيه جراء التزامها بدراسة وتطبيق الإجراءات والقوانين المرتبطة بالمحافظة على البيئة، وكل هذا لا يمكن ان يتم الا عن طريق عملية قياس

ما يترتب عن هذه النشاطات ذات المضمون البيئي من كلف وإيرادات، والإفصاح عنها محاسبيا في التقارير المالية النهائية المنشورة للوحدات الاقتصادية والناشطة في صناعات بيئيا.

ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيمه على المحاور الآتية:

أولا : منهجية البحث ودراسات سابقة

ثانيا: التأصيل النظري للبحث

ثالثا: الجانب التطبيقي

رابعا: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

منهجية البحث Research Methodology

أولا: مشكلة البحث Research a problème

ضعف التزام الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد بالإفصاح المحاسبي البيئي وبالتالي عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.

- تتجلى المشكلة الرئيسية في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية وعلى ضوء ذلك يسعى البحث للإجابة عن بعض الأسئلة وهي كالتالي:
- ما مدى تضمين التقارير والقوائم المالية عن المعلومات ذات الاثر البيئي؟
- ما مدى التزام الوحدات التي تُطبق النظام المحاسبي الموحد مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن الآثار البيئية في ضوء المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي عن الآثار البيئية (المحاسبة البيئية)؟
- ما هي أسباب عزوف الوحدات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد عن توفير المعلومات عن الآثار البيئية؟

ثانياً: أهمية البحث: The importance of Research

تتبع أهمية البحث من الأهمية المتزايدة للحد من التلوث البيئي وحصر المعلومات البيئية الناجمة من تزايد السكان ومخلفات العوادم والمصانع وندرة الموارد الطبيعية، فضلاً عن كوارث الحروب والمتغيرات ذات العلاقة بالظروف المناخية. لذا أصبح من الضروري ملائمة النظام المحاسبي المطبق لمعايير البيئة الخضراء في حماية المجتمع عن طريق ما يوفره من معلومات الأداء في هذا المجال وبلوغ الأهداف الرئيسية للحد من التلوث البيئي، كما إن موضوع الإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد يشغل أهمية كبيرة كونه يتطلب آليات لتكييف هذا النظام للإفصاح البيئي بما يخدم جميع الاطراف المستفيدة منه.

ثالثاً: هدف البحث The Objective of Research

يهدف البحث لتوضيح أهم الموضوعات الحيوية في أدبيات المحاسبة، ألا هو تكييف النظام المحاسبي الموحد المطبق في البلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية.

رابعا: فرضية البحث Research Hypothèses

لتحقيق هدف البحث تم وضع الفرضية التالي:

- ضعف التزام الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الموحد بالإفصاح المحاسبي البيئي وعدم كفاية المعلومات التي يكون الإفصاح عنها في التقارير المالية.

خامساً: أساليب جمع البيانات والمعلومات

من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الضرورية ولغرض تحقيق أهداف البحث تم اعتماد مختلفة لجمع البيانات والمعلومات ذات العلاقة بجانب البحث وكما يأتي:

١. الجانب النظري: - لإغناء الجانب النظري تم الاعتماد على العديد من المصادر العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات من كتب ودوريات ومقالات وبحوث محاسبية وأهم الأبحاث السابقة المنشورة وغيرها من الوثائق ذات الصلة بموضوع البحث وحيثياته، هذا فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية (INTERNET) والاطلاع على آخر المستجدات العلمية ذات الصلة بموضوع البحث.

٢- الجانب التطبيقي: وتبلور في إجراء دراسة تحليلية للتقارير المالية في مديرية بلدية كربلاء المقدسة للسنوات

٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥.

دراسات سابقة

١-دراسة: (سلمان والذهبي، ٢٠١٦)

وهي بعنوان "القياس المحاسبي لتكاليف التلوث البيئي والإفصاح عنها في الوحدات الاقتصادية "

لقد اهتم البحث بقياس تكاليف الحد من التلوث البيئي في المنشآت الصناعية وقياس ما يجب ان تدفعه المنشأة الى المؤسسات والمنظمات المسؤولة عن حماية البيئة وكيفية الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئي في التقارير المالية بشكل يسهل فهمها لغرض الاستفادة منها في اتخاذ القرارات. ولقد تم إجراء الدراسة في شركة النفط الوطنية - فرع الحديدة وهي إحدى الشركات النفطية المهمة في اليمن، و أظهرت الدراسة ان تكاليف الحد من التلوث البيئي تقسم الى نوعين هما المصروفات التي تتفق مباشرة قبل لشركة في مجال الحد من التلوث البيئي وتعتبر من التكاليف الجارية ومصروفات تدفع قبل لشركة الى الجهات الرسمية المختصة في مجال البيئة حيث اجبرت بعض الدول على وضع قوانين وانظمة تلزم الشركات بدفع مبالغ معينة الى المؤسسات والمنظمات المسؤولة عن حماية البيئة وذلك حسب طبيعة وحجم الشركة ودرجة الاضرار بالبيئة.

٢-دراسة: (صالح، ٢٠١٥)

"الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي " أطروحة دكتوراه في المحاسبة.

هدف البحث: الهدف الرئيسي للبحث التعرف على دور الوعي البيئي في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي وأهميته بالنسبة للمستثمرين، وبيان مدى احتواء القوائم المالية للشركات على معلومات محاسبية بيئية تساعد في اتخاذ القرارات المالية المناسبة.

اهم الاستنتاجات: ان هناك مستوى جيداً من الادراك والوعي لدى إدارة الشركات بالأمر البيئية، وعدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وهناك تشريعات بيئية ولكن هناك قصوراً في تفعيل تلك التشريعات.

(Onyali et al: ٢٠١٤) -٢

"An Assessment of Environmental Information Disclosure Practices of Selected Nigerian Manufacturing Companies"

وهي بعنوان (تقييم ممارسات الإفصاح عن المعلومات البيئية لعينة من الشركات الصناعية النيجيرية)

تؤكد الدراسة على ان سياسات الإفصاح عن المعلومات البيئية أصبحت عنصراً رئيسياً في السياسة البيئية على مستوى العالم. ومؤخراً، هناك زيادة في التدهور البيئي، وظهوره يمكن ان يعزى إلى الثورة الصناعية. ومن المتوقع الآن بان الشركات تقوم بمعالجة تأثير عملياتها على البيئة والمجتمع بشكل عام. وفي ضوء هذه الدراسة تم تقييم مدى وطبيعة ونوعية ممارسات الإفصاح عن المعلومات البيئية لشركات التصنيع في نيجيريا. لقد اعتمد تحليل التقرير السنوي للشركات المختارة فيما يتعلق بممارسات الإفصاح البيئي فضلاً عن القيام تم بمسح للتأكد مما إذا كانت ممارسات الإفصاح البيئي للشركات في نيجيريا قد تحسنت وذلك عن طريق اعداد استبانة وزعت على ٤٠ محاسباً قانونياً.

٣-(*Chaklader and Gulati*: ٢٠١٥)

"A Study of Corporate Environmental Disclosure Practices of Companies Doing Business .in India"

وهي بعنوان دراسة ممارسات الإفصاح البيئي للشركات العاملة ضمن قطاع الاعمال في الهند تؤكد الدراسة بان هناك ضغط متزايد من الجهات المعنية، ولا سيما الحكومة ووكالات التمويل الدولية، لنشر التقارير البيئية، وإن اعداد التقارير البيئية وممارسات الإفصاح هي وسيلة للتواصل مع أصحاب المصلحة حول تأثير إجراءات المنظمة على البيئة. كما ان الإبلاغ يمكن القيام به في شكل تقارير مالية أو غير مالية. وقد تم دراسة ٥٠ شركة لبيان ممارسات الإفصاح البيئي قبل الشركات الهندية وكذلك معرفة تأثير المتغيرات المستقلة المختلفة على مؤشر الإفصاح البيئي (EDI). ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هو أن كثير من الشركات العاملة في قطاعات متنوعة لديها فهم لأهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية.

موقع الدراسة الحالية بين الدراسات السابقة:

تعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة في مجال استعمال الأساليب المستجدة في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، الا انها اختلفت عن الدراسات السابقة في تطبيق المعلومات البيئية، إضافة الى ان بيئية التطبيق كانت في وحدة خدمية تمثلت بإحدى المديرية العامة الحكومية وهي مديرية بلدية كربلاء المقدسة من اجل تقييم أدائها والوقوف على نقاط القوة والضعف في المديرية اذ ان اغلب الدراسات السابقة كانت تركز على استعمال المعلومات البيئية لتقييم أداء الشركات الصناعية.

المحور الثاني: التأسيس النظري للبحث

١. مفهوم الإفصاح المحاسبي Accounting Disclosure concept

تعدد جهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات والبيانات الواجب تقديمها في التقارير والقوائم المالية المنشورة، وذلك بسبب اختلاف وجهات نظر الفئات المهتمة والمستفيدة ذات العلاقة من الإفصاح المطلوب وتضارب مصالحها، مما يؤدي الى صعوبة التنسيق بين رغبات واحتياجات كل فئة من هذه الفئات حول الحد الأدنى من عملية الإفصاح المرغوب فيه وبطرق تحقق المصالح الرئيسية لتلك الفئات. (العامري، ٢٠١٠: ٤٧٨).

من الجدير بالذكر بان هناك جهات نظر مختلفة حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب وجودها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، فقد تجاوز مصطلح الإفصاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي، حيث يستهدف معالجة القصور التقليدي في المعلومات التاريخية وتحقيق

التوازن بين القابلية للتحقق من جهة والملاءمة من جهة أخرى، وقد تجاوز هذا المصطلح أيضا إرشادات الاتصال المحاسبي، فلم يعد الأمر يقتصر على مجرد تفسير وتوضيح المعلومات المحاسبية بل امتد إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء أكانت كمية أو وصفية، أو كانت فعلية أو تقديرية (أبو المكارم، ٢٠٠٤: ١٧).

من الصعب جدا تقديم مفهوم عام موحد للإفصاح يلبي مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل فئة من هذه الفئات رغباته الكاملة في هذا المجال، ويمثل الإفصاح أحد الأركان الرئيسية والمهمة التي يركز عليها الفكر المحاسبي وهو يشير عموماً إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومعلوماً (٨٦ : ١٩٦٠، chetkorich). يشير كل من (الشيرازي، ١٩٩٠: ٣٢٢)؛ (Kieso & ١٣٤٢ : ٢٠١٢، Weygand؛ (جواد، ٢٠١٣: ١٧) إلى أن الإفصاح المحاسبي يمثل " التقرير عن المعلومات الملائمة والجوهريّة التي تؤثر بدرجة كافية في التقييم التي تقوم به الجهات ذات العلاقة بهذه المعلومات، ويؤكد (حنان، ٢٠١٤: ٧٧)، بأن الإفصاح بمعناه الشامل هو " افشاء المعلومات السرية والتصريح بها" أما الإفصاح المحاسبي فإنه الالتزام بعرض ونشر الحقائق والمعلومات كافة المرتبطة بالمؤسسة، والتي من شأنها أن تؤثر على عملية اتخاذ القرار. ويوضح (الجواوي والمسعودي، ٢٠١٤: ٤١٢) بأن مفهوم الإفصاح يشير إلى التصريح عن جميع المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالمؤسسة التي قد تؤثر في القرارات والتي ينبغي بأن تلبى كافة المتطلبات التشريعية والقانونية في اعدادها. ويمكن القول ان الإفصاح المحاسبي يُعد من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين او بين مدققين الحسابات الخارجيين من جهة ومستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى (عبد العزيز، ٢٠١٦: ١١٠). ان الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره أداة اتصال بين الشركة والعالم الخارجي ويُعد من القضايا الهامة التي شغلت اهتمام المحاسبين وغير المحاسبين وذلك لما له من تأثير على قرارات وتصرفات المهتمين بأنشطة الأعمال، فقد أصبحوا اليوم يطالبون بمزيد من الإفصاح ومزيداً من الشفافية بهدف أن تكون التقارير المالية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية ولضمان الجودة في تلك التقارير. (يعقوب والغانمي، ٢٠١٠: ١٤).

٢. أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن تحديد الأنواع التالية للإفصاح المحاسبي:

أولاً: - الإفصاح على أساس حجم المعلومات ويتمثل بثلاث أنواع رئيسية للإفصاح كما يلي: - (Belkaoui, ٢٠٠٠: ١٧٨)

أ. الإفصاح التام يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية التي تساعد في إعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الشركة. ويستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة لضمان عدم إخفاء أية معلومات قد تؤثر على اصحاب المصالح.

ب. الإفصاح الكافي: الإفصاح عن أدنى قدر من المعلومات المهمة والتي تكون ملائمة.

ت. الإفصاح العادل: وينطوي على قيد أخلاقي يستوجب تحقيق المعاملة المتوازنة لكافة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

أما فيما يتعلق بتحديد نوعية وكمية المعلومات الملائمة الواجبة الإفصاح فإن الأمر يتطلب الموازنة بين الإفصاح عن قدر كاف من التفاصيل المختلفة التي يكون من شأنها ترشيد متخذي القرارات واختصار وتلخيص المعلومات حتى يسهل فهمها لان التفصيل الشديد قد يترتب عليه صعوبة استيعابها (Kieso , ١٩٩٨: ٤٧).

ثانياً: - الإفصاح على أساس الاتجاهات التقليدية والحديثة للإفصاح المحاسبي: ويتمثل بنوعين من الإفصاح وهما:

أ. الإفصاح الوقائي: ويعكس الاتجاه التقليدي للإفصاح المحاسبي، وينص على ان التقارير المالية ينبغي أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لمستخدميها (الشيرازي، ١٩٩٠: ٣٢٤).

ب. الإفصاح الإعلامي (التقفي): ويعكس الاتجاه الحديث للإفصاح المحاسبي (جواد، ٢٠١٣: ١٨).

ثالثاً: الإفصاح على أساس أكثر الأنواع استخداماً في الحياة العملية: ويتمثل بنوعين هما:

أ. الإفصاح المثالي: وهو الإفصاح النظري الذي لا يمكن تطبيقه في الحياة العملية (مطر، ٢٠٠٤: ٣٣٥).

ب. الإفصاح الواقعي (الممكن): ويرتكز هذا الإفصاح على المبادئ والأصول المحاسبية والسياسات السارية ومصالح

الأطراف التي تستخدم المعلومات. (Sterling, 1983: 150).

رابعاً: الإفصاح على أساس علاقة الإفصاح في الأسواق المالية ويشمل ثلاثة أنواع هي:

١. الإفصاح الترابطي، ٢. الإفصاح الاختياري، ٣. الإفصاح الكفاء.

٣. أساليب الإفصاح المحاسبي

يمكن استخدام العديد من الأساليب لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان اثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الرئيسية للقوائم المالية أو في الهوامش وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية، هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح: (أبوزيد، ٢٠٠٥: ٥٨٤)

أ. إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: أن عنصر مهماً في الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بحيث تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من المستفيدين واستخلاص (استخراج) المعلومات.

ب. الملاحظات الهامشية: تستعمل للتوضيح والتفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، وتشمل على معلومات كمية ووصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

ت. الملاحق: وتكون قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، والتي من خلالها تُعطى تفاصيل عن بعض البنود الموجودة في القوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاندثار، قائمة المركز المالي على أساس التغيير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

ث. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس: تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو ظهورها قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان طرق في تقييم مخزون آخر المدة.

ج. تقرير المدقق: يُعد عن طريق إعطاء رأي محايد عن موضوعية الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، ويُعد من ضمن الوسائل المستعملة للإفصاح والمتفق عليها تقرير المدقق الخارجي، وتقرير مجلس الإدارة الذي يقوم بالإفصاح عن الأداء الحالي للوحدة وخططها المستهدفة والمتفق عليها تقرير المدقق الخارجي وتقرير مجلس الإدارة حيث من خلال تقرير المدقق يتم إعطاء رأي فني محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة.

وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال، إذ إن عدم العدالة في الإفصاح عن معلومات المؤسسة من شأنه تفضيل بعض المستثمرين عن الآخرين، مما يؤثر في توازن أسعار الأسهم وكفاءة سوق المال، وما ينعكس على مستوى الاقتصاد ككل، حيث إن مشكلة عدم تماثل المعلومات تعد المصدر الأساسي

لزيادة الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية ويمكن توضيح مشكلة عدم التماثل في المعلومات على مستوى المؤسسات وسوق المال على النحو الآتي:

- أ. مشكلة عدم تماثل المعلومات على مستوى المؤسسة (نموذج الوكالة) يقصد بها عدم تماثل المعلومات بين الإدارة - وكيلا-وملاك المشروع-أصيلا-وما يترتب عن ذلك من صعوبة قياس أداء الإدارة وتقييمه.
- ب. مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال المقصود بها عدم تماثل المعلومات بين مجموع المستثمرين في سوق المال، نتيجة عدم الإفصاح الكافي عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة، ولتجاوز مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، فإن ذلك يستوجب إتباع أحد الأسلوبين: (Omama and Claire , ٢٠١٠:٧)
- أ. الإفصاح الاختياري (الطوعي) :

ويتم وفقا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية، بما يكفل حمايتها مستقبلا. إن عدم اشتراك المساهمين في إدارة الوحدة الاقتصادية يؤدي إلى مشكلتين مهمتين: الأولى وجود عدم تماثل في المعلومات، فإن المستثمرون أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة الوحدة، والثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة الوحدة الاقتصادية والتوقعات المستقبلية لها، ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد التقارير المالية، فالمعلومات البيئية التي تفصح عنها الوحدات الصناعية اختياريًا يساعد في تحسين أدائها البيئي، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، سمعتها، وقيمتها التنافسية في رأس المال. (J.S.Toms, ٢٠٠٢:٢٥٧)

ب -إفصاح الإجمالي (الإلزامي) نظرا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في القوائم المالية وتضارب المصالح بين مختلف الأطراف، لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح إلى التدخل لإلزام المؤسسات بزيادة محتوى المعلومات المصرح عنها في القوائم المالية.

٤ . الإفصاح المحاسبي البيئي وأهميته

- يمثل الإفصاح المحاسبي البيئي "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي، الحاضر والمستقبل (٢٨٢: ٢٠٠٩: Craig) . ويعرف الإفصاح المحاسبي البيئي (١٠ : Gray, ١٩٩٠) بأنه "إبلاغ التأثيرات الاجتماعية والبيئية للنشاطات الاقتصادية للوحدة الاقتصادية لمجاميع اهتمام معينة ضمن المجتمع ، وهذا يتطلب السلامة والحماية البيئية ولتغطية أكبر قدر ممكن من مستلزمات المعلومات المطلوبة قبل اطراف اخذت تتنوع وتتعدد مع ازدياد حجم التطور الذي انعكس على تلك المستلزمات من المعلومات البيئية، ومن الجدير بالذكر ان الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي ينبع انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية؛ مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت ونتيجة نشاطها، إذ أن التقارير المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة (الظاهر، ٢٠١١:٤٤٢) ومن الأمور الواجب توافرها لإمكانية تطبيق نظام محاسبي بيئي فعال تتوفر فيه معايير الإفصاح عن المعلومات البيئية ما يأتي: (الصوفي وآخرون، ٢٠١٢: ٢٢٦)
- أ. استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادية فحسب، ومنها ما يأتي:
- الملاءمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.
 - الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المنشأة.

- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المنشآت المماثلة، أي ضرورة تماثل إجراءات وأسلوب المحاسبة بين الوحدات المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنة بينهما.
- قابلية التقارير المالية للتدقيق الخارجي حيث تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمات المعبرة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة بصورة مقبولة عملياً؛ لإجراء التدقيق الخارجي حتى يمكن توثيق الصلة بين المجتمع والوحدة والبيئة عن طريق هذه التقارير.

ب. استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي، حيث يتوجب استحداث معايير ثلاثم إعداد التقارير الاجتماعية والبيئية وخاصة في حالة انفصالها عن التقارير المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها التقارير الاجتماعية والبيئية، يسهم في إظهار التقارير المالية بشكل ملائم، حتى تكون مقبولة ومفهومة من جانب مستخدميها. وبالرغم من أن وضع معيار دولي للإفصاح عن المعلومات البيئية مازال طور الاستحداث، فقد اكدت المنظمات الدولية المختصة بهذا الشأن على ضرورة اعداد أنموذج للإفصاح عن هذا النوع من المعلومات، فضلاً عن تقرير فريق الامم المتحدة الرفيع المستوى المعني بخطة التنمية لما بعد سنة ٢٠١٥ قد اشار الى ان العديد من الشركات تعترف بالحاجة الى اعتماد ابلاغ متكامل عن التأثيرات الاجتماعية والبيئية لأنشطتها وكذلك عن ادائها المالي وتدعو هذه الشركات الى اقامة شراكة عالمية جديدة لتشجيع الشركات على اتباع هذه الممارسة.

(United Nation, ٢٠١٣:١١)

ويمكن القول بان هناك حاجة ملحة للإفصاح المحاسبي البيئي للمنشآت لما لذلك من أهمية للإدارة والمستثمرين، الأطراف الخارجية والداخلية للمنشأة، وذلك لتوفير المعلومات البيئية اللازمة لدعم الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، فضلاً عن الفوائد التي تعود على المنشآت من هذا الإفصاح على المدى القصير أو على المدى الطويل، الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي، حيث توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين ومنها: (ابو زيد، ٢٠٠٧: ١٩٢)

أ. أن القضايا البيئية بدأت تزداد وتطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة ١٩٩٠.

ب. احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.

ت. الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

وتشير الدراسات بان العلاقة بين الاداء المالي والاداء الاجتماعي والبيئي علاقة معقدة ومشروطة بالعديد من العوامل الخاصة بالشركة وطبيعة الصناعة التي يصعب حصرها.

(Salzmann et al., ٢٠٠٥; Mahoney et al., ٢٠٠٨; we shah et al., ٢٠١٢)

٥. اهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

ان الأهداف الكامنة وراء الإفصاح المحاسبي البيئي يمكن تحديدها كما يلي: (UNEP, ١٩٩٢:٣٤)

- أ. ان الإفصاح يعد بمثابة قاعدة للبيانات يتم الاستناد عليها في اجراء الدراسات المتعلقة بالآثار البيئية للصناعات المتشابهة.
- ب. يساعد الإفصاح على بث روح الطمأنينة بالنسبة لإدارة الوحدة الاقتصادية بخصوص كل ماله علاقة بكفاءة الاجراءات وصحة العمليات المتعلقة بالحماية البيئية.
- ت. يعد مصدر معلومات جيد للتعرف على اية مشكلة تتعلق بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة.
- ث. يمنح فرصة للمالكين في التعرف والاطلاع على طبيعة وحجم مسؤولياتهم في وقت مبكر مما يساعد ذلك على اسهامهم مع الادارة في محاولة تقليل تلك التكاليف.

تشير دراسة (Carreira et al., ٢٠١٤:٤٩٨) الى ان البنود المدرجة في مؤشر الإفصاح البيئي تشمل مجموعتين يوضحها الجدول (١).

الجدول ١ البنود ذات العلاقة بمؤشرات الإفصاح البيئي

ثانياً: ضمن المرفق	أولاً: ضمن التقرير السنوي
١- معايير القياس ذات الصلة بالبيئة.	١- البرامج والسياسات البيئية
٢- الحوافز البيئية.	٣- التدابير الوقائية / حماية البيئة.
٣- رسملة النفقات البيئية (الاستثمار).	٤- الاستثمارات البيئية / النفقات الرأسمالية (في السنة الماضية والسنة الحالية).
٤- الخصوم البيئية.	٥- الأداء البيئي / المخاطر وتأثيرها على البيئة.
٥- النفقات البيئية المخصصة للنتائج (النفقات: تكاليف التشغيل).	٦- (المعلومات الكمية).
٦- المطلوبات البيئية المحتملة.	٧- المؤشرات البيئية.
٧- أحكام البيئة.	٨- نظام الإدارة البيئية.
٨- الرسوم / العقوبات المتعلقة بالمسائل البيئية.	٩- لتدريب البيئي.
٩- عنوان: "المعلومات عن المسائل البيئية".	١٠- التدقيق البيئي الخارجي.
١٠- عنوان "تراخيص CO ₂ ".	١١- الاستثمار البيئي المستقبلي والنفقات.
	١٢- الجوائز المتعلقة بالبيئة.
	١٣- تذكر التحسينات التي تمت من سنة لأخرى.
	١٤- يذكر ضمن التقرير البيئي / الاستدامة.
	١٥- المبادرة وحملة التوعية والدراسة والمؤتمرات.

المصدر: اعداد الباحثان

٦. معوقات الإفصاح المحاسبي البيئي

تشير دراسة (المشهداني وحسن ، ٢٠١٦ : ١٨٩-١٩٠) الى ان النموذج الإرشادي المحاسبي في العراق (النظام المحاسبي الموحد) يعاني من قصور كبير على صعيد الاهداف والمفاهيم الرئيسة والتي انعكست في طرق القياس والافصاح عن الاحداث والصفقات التي تتجز بسبب عدم استيعابه للتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية ، وبالتالي اثر سلبي على نوعية وفائدة المعلومات المقدمة ، فضلا عن ان هناك خوفاً من تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي لدى العديد من الشركات، ويعزى ذلك إلى عدم التأكد من أهمية التطبيق والمنافع المترتبة عليه، وأيضاً الى عدم وجود التأهيل المناسب لدى المحاسبين لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي (صالح ٢٠١٥ : ٦) ، وعلى الرغم من اهمية الافصاح المحاسبي البيئي الا ان هناك العديد من المعوقات التي تحد من القيام بالإفصاح المحاسبي البيئي، وأبرز تلك المعوقات: (الظاهر، ٢٠١١:٤٥٧)

- أ. قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي - . عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن المحاسبي البيئي.
- ب. عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.
- ت. صعوبة قياس التكاليف البيئية.
- ث. عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي .

ويؤكد (عمر واخرون، ٢٠١٤ : ٢٥٤) بهذا الشأن على ان عدم وجود أثر للإفصاح عن الأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية على الأداء المالي يمكن تفسيره في أن اصحاب المصالح يميلون الى الاهتمام بإنتاج منتجات خاضعة الى معايير معينة حسب متطلبات ومواصفات معينة دون الاهتمام بالجانب البيئي لهذه المنتجات، كما ان الاستثمار المتوقع بالأنشطة الخاصة بتنمية الموارد البيئية قد يحقق عوائد منخفضة لأن الإنفاق في هذا المجال يزيد من التكاليف التشغيلية التي لا يكون لديها أثر أو قد تؤثر سلباً في الأداء المالي .من ناحية أخرى قد يكون المستثمرين أقل ميلاً إلى الاستثمار في مجال البيئة لعدم اقتناعهم بالعائد المالي المتوقع من هذا الاستثمار، وتدعم هذه النتائج ما ذهبت اليه نظرية التكاليف الخاصة، التي توضح أن الاستثمار في الأنشطة البيئية تنشى تكاليف فقط دون تحقيق أرباح، كما أن المسؤولية الاجتماعية تجاه هذه الأنشطة تضر بالشركات ولا تحسن الأداء المالي.

ويرى (Hamid and Salehe, ٢٠١٥: ١٧) أن مديري الشركة يستخدمون الموارد المالية للشركة في الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية كأداة للدعاية والإعلان وتعزيز هبة وسمعة الشركة البيئي واضفاء الشرعية لأنشطتها من أجل التأثير على أصحاب المصلحة. وتتمثل اهم مشكلات الإفصاح عن الأنشطة البيئية كما يلي: (عمارة، ٢٠١١: ٢٧٥)

- ✓ مشكلة القياس النقدي للمنافع البيئية.
- ✓ مشكلة القياس الكمي لمباشر لبعض التكاليف البيئية وصعوبة ترجمتها الى قيم نقدية.
- ✓ عدم وجود حصر للأنشطة التكاليف البيئية.
- ✓ استبعاد بعض الأنشطة البيئية الاجبارية وقصرها على الأنشطة الاختيارية.

وتشير دراسة (قطاطي واخرون، ٢٠١٣: ٢١٨) بأن الوحدات التي لم تفصح عن المعلومات المتعلقة بمجال حماية البيئة بالصورة الكافية في تقاريرها السنوية، يدل على عدم مساهمتها في البرامج البيئية ويمكن إرجاع ذلك إما لانخفاض مستوى الوعي الاجتماعي بالأمور البيئية، وإما لعدم وجود قوانين ولوائح تلزمها بالقيام بمثل هذه النشاطات والإفصاح عنها، أو نتيجة عدم وجود ارتباط مباشر بين طبيعة أنشطة المصارف وبين قضايا البيئة كذلك الموجودة في منظمات أخرى كصناعة الإسمنت مثلاً. ولقد أشارت دراسة (Anonymus, ٢٠٠٨: ٦٤-٦٥) إلى وجود عدة محاولات قامت بها المنشآت الأمريكية لكسر الحواجز بين الأنشطة البيئية والعمليات اليومية واستراتيجيات اتخاذ القرار وأبرز هذه الممارسات ما يأتي : تعيين مدير تنفيذي للأنشطة البيئية، ربط نظم الأجور والحوافز بنتائج تقييم الأداء البيئي، قياس التكاليف والمنافع البيئية في المنشأة، توفير ونشر تقارير مختلفة تصف النشاطات البيئية ومحاولة إيجاد طرق مختلفة لتحويل النشاط البيئي الذي تقوم به المنشأة إلى قيمة مضافة لمصلحة المنشأة.

٧. مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي

ان الإفصاح عن المعلومات البيئية وخصوصا الخاصة بالتكاليف البيئية في قوائمها المالية يمكن ان يحقق لها مجموعة مزايا وفوائد نوجزها كالآتي: (Coulson, ١٩٩٩: ١١)؛ (الشعباني ٢٠١٢، ٥)؛ (الطاهر، ٢٠١١: ٤٤٨).

- أ- تخفيض تكلفة الانتاج بسبب الدعم المادي او التمويل منخفض التكلفة او المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي الى زيادة حجم النشاط، فقيام الوحدة حماية البيئة من الاثار الخطرة للتلوث وفي الوقت نفسه قيامها باستعمال مواردها بأكبر كفاءة ممكنة يساعدها على زيادة الخدمة المقدمة للمجتمع.
- ب- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الاعفاء او تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتكون الولايات المتحدة من اوائل الدول اهتماما بتشجيع عملها ومركزها المالي.

- ت- دعم ثقة واحترام المجتمع والافراد في الوحدات، ومن ثم زيادة الاقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس في الاخير على نتيجة ممارسة عملها ومركزها المالي.
- ث- ان الافصاح عن المصروفات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها، ومن ثم ترشيد قراراتهم الخاصة بتصميم الانشطة الانتاجية من اجل التوافق مع القوانين البيئية والتنظيمات.
- ج- توفر المعلومات عن الكلف البيئية يساعد ادارة الوحدات في المفاضلة بين البدائل المختلفة الواجبة لرقابة درجة التلوث. وان الافصاح عن التكاليف البيئية يعزز قدرة ادارة الوحدة على ادارة القضايا البيئية ودمجها ضمن المشكلات الاستراتيجية، وعمل مقارنة بينها وبين الوحدات الاخرى التي لها نفس النشاط بشكل مستمر، ولمعرفة مدى تعرض الوحدة لأي ضرر مرتبط بالبيئة من شأنه التأثير على قرارات المساهمين. كما أن المنشآت الصناعية في العراق تواجه صعوبات ومعوقات عند تطبيق المحاسبة البيئية وذلك يعود لعدة أسباب يأتي في مقدمتها: (عبد الحسين، ٢٠١٤:٣٠٣)

أ. معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة البيئية.

ب. عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية.

ت. عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة البيئية

٨. القياس والافصاح عن المعلومات البيئية

تشير دراسة (Muttanachai and Patricia , ٢٠١٢:٩) التي هدفت التعرف على الإفصاحات البيئية على المواقع الالكترونية قبل الشركات في بورصة تايلاند (SET)، حيث تم اختبار العلاقة المحتملة بين كمية الإفصاحات ومجموعة متنوعة من العوامل وقد أشارت النتائج أن ٨٨ في المئة من الشركات عينة البحث والمدرجة في البورصة التايلاندية تفصح عن المعلومات البيئية على مواقعها على شبكة الإنترنت ، وهناك علاقة بين كمية الإفصاح وكل من : نوع الصناعة، وضع الملكية، وشركة التدقيق . كما ان ايجاد طريقة سليمة لقياس التكاليف البيئية ومعالجتها محاسبيا والافصاح عنها في التقارير المالية يعتمد بشكل كبير على تحديد فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة وتصنيفها في الشركة حسب طبيعتها ومن ثم ايجاد الطرق الكفيلة لمعالجتها محاسبيا .لقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين فئات التكاليف المرتبطة بالبيئة بما يلي:(١٩٩٨:٢٠، IFAC)

أ. تكاليف المواد لمخرجات الانتاج وتشمل شراء المواد الطبيعية مثل المواد الاولية التي يتم تحويلها الى المنتجات.

ب. تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج وتشمل شراء ومعالجة الطاقة والمياه والمواد الأخرى التي تصبح مخرجات انتاج وليست منتج مثلا لمخلفات والانبعاثات.

ت. تكاليف التحكم بالمخلفات والانبعاثات وتشمل تكاليف تناول ومعالجة والتخلص من المخلفات والانبعاثات وتكاليف الاستصلاح والتعويض المرتبطة بالأضرار البيئية واي تكاليف اخرى تشمل التقيد بتشريعات ضبط التلوث.

ث. تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الادارة البيئية وتشمل أنشطة الادارة البيئية الوقائية مثل مشاريع وخطط انتاج أنظف وكذلك تشمل تكاليف الانشطة الادارية والبيئية الاخرى مثل التخصص البيئي وانظمة القياس البيئي والاتصال البيئي.

ج. تكاليف البحث والتطوير: وتشمل تكاليف مشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية.

ح. التكاليف غير الملموسة: وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالبيئة غير الملموسة مثل تحمل المسؤولية القانونية والتشريعات المسبقة وتكلفة الشركة امام الجميع.

اما اهم الاساليب المعتمدة للإفصاح عن المعلومات البيئية: (العليمات، ٢٠١٠: ٠)؛ (ابو زر، ٢٠٠٧: ١٠)

أ. الإفصاح الوصفي: وذلك بالإفصاح عن الانشطة المتعلقة بالبيئة بشكل وصفي.
 ب. الإفصاح الكمي: وذلك بالإفصاح عن أنشطة الرقابة على التلوث البيئي ببيانات مالية وكمية مثل نسب التلوث.
 ت. طريقة الكلفة/ المنفعة (العائد): وذلك بالإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية مع ضرورة المقارنة بين كلفة كل جانب والعائد منه.

٩. الموجودات والمطلوبات (الالتزامات) البيئية:

تعرف الموجودات في المحاسبة التقليدية باسم الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة، لكن هذا الامر يختلف في المجال البيئي، فالموجودات فيها تفرق باسم الموجودات البيئية او الطبيعية، فضلا عن انواع اخرى من موجودات غير مادية (حنان، ٢٠١٤: ٥٦). يمكن التمييز بين نوعين من الموجودات وكالاتي: (السيد واخرون، ٢٠٠٩: ٥٦)؛ (الذهبي ومحمد، ٢٠٠٩: ١١-١٢)؛ (خليف، ٢٠١٤: ٣٤).

أ. الموجودات البيئية: يتوقع من التكاليف غير المستنفذة Unexpired cost توفير منافع مستقبلية، لكي يمكن تصنيفها بانها موجودات وتأسس على ذلك فان تكاليف غير مستنفذة مستخدمة في المحافظة وحماية البيئة، (الذهبي ومحمد، ٢٠٠٩: ١١)؛ (حنان، ٢٠١٤: ٥٦) وتمثل الموجودات التي تملكها الوحدة كنتيجة لما تعمل به من حماية ومحافظة بيئية وتنظيمية طبقا لنشاطاتها البيئية الاختيارية، وإن مثل هذه الموجودات تمثل جزءاً من الموجودات التي يسعى الانسان لإيجادها من معدات واجهزة حماية البيئة وهذه الموجودات إما ان تكون موجودات ثابتة او متداولة.

ب. الموجودات الطبيعية: وتعرف بانها الموارد الطبيعية التي تُكتشف وتطويرها قبل وحدة معينة خلال مدة زمنية معينة وعادة ما يتم السيطرة عليها قبل تلك الوحدات وينبغي اظهارها في قوائمها، وتتميز بأهمية كبيرة لأنها تمثل سلعة مستقبلية ومن ثم يلزم اخضاعها للنفاذ شأنها شأن الموجودات الثابتة الاخرى من اجل المحافظة عليها وحمايتها وتتمثل في المخزون الطبيعي للوحدات والقطاعات والدولة (خليف، ٢٠١٤: ٣٤)؛ (حنان، ٢٠١٤: ٥٦)؛ (السيد واخرون، ٢٠٠٩: ١١). اما فيما يتعلق بالمطلوبات كذلك التمييز فيها بين نوعين وكالاتي هما (خلف، ٢٠٠٩: ٧٥)؛ (خليف، ٢٠١٤: ٣٥):

أ. المطلوب البيئي ويمثل التزاماً قانونياً يقع على ذمة الوحدة نظير الماضي والآتي من نشاطات انتاج مادة معينة او استعمالها او التخلص منها الفعلي او المزمع او تلك المسؤولية التي ينجم عن ممارسة الوحدة لأنشطة يترتب عليها تأثيرات خطرة بالبيئة.

ب. ظهرت في الاديبيات المحاسبية عدة تعاريف للمطلوبات البيئية نورد منها التعريف الصادر عن (منظمة الامم المتحدة) (١٤: ١٩٩٩، UN) التي عرفتها على انها "التزامات تتصل بالتكاليف البيئية التي تتحملها الوحدة ما بعد استيفاء معايير الاعتراف بها كمطلوبات ومتى كان توقيت النفقات تتحملها لتسوية المطلوب غير مؤكد فانه يشار اليه في بعض الدول على انها مخصصات

ت. للمطلوبات البيئية (الذهبي ومحمد، ٢٠٠٩: ١٢) ونتيجة لذلك يمكن ان تعد أنشطة تنظيف التلوث، الأنشطة الاختيارية او الطوعية لحماية البيئة وتحت ظروف معينة ان تحدد كالتزامات (Dittenhofer, ١٩٩٥: ٤٢).

ث. المطلوب البيئي المحتمل ويمثل التزام قانوني مجتمل يقع على ذمة الوحدة يتمثل في إنفاق مستقبلي نظير والآتي من أنشطة انتاج مادة محددة او استعمالها او التخلص الفعلي منها او ان ذلك ينتج عن مزولة الوحدة لعمليات يترتب عليها اثار ضارة.

١٠. المصروفات والإيرادات البيئية

المصروفات البيئية: هي تكاليف مستنفذة تتجم عن الأثار البيئية عن طريق أنشطة الإنتاج، البيع للسلع مع الحصول على إيرادات (منافع) بيئية جارية جراء ذلك، ولذلك أصبح المقبول محاسبيا اعتبارها مصاريف جارية، فقد عرفها (الفضل وآخرون، ٢٠٠٢: ٢٤٨-٢٥٠) بأنها تلك المصاريف التي تحمل بشكل مباشر أو غير مباشر على الفترة المحاسبية التي تتحقق فيها الإيرادات (المنافع)، ويرجع اسباب تعلق هذه المصاريف البيئية بالنشاط التشغيلي الى وجود ارتباط متين وقوي بالعملية الانتاجية نظرا لما تطرحه من مخلفات.

اما المنافع البيئية تجابه الباحثين والدارسين في الشأن المحاسبي البيئي صعوبة كبيرة عند التعامل مع النشاطات البيئية بغرض قياس منافع (إيرادات) الاداء البيئي وتحديد قيمة نقدية لها ويمكن بيان جوانب الصعوبة هذه انطلاقا من التعريف المحاسبي للمنافع (الإيرادات)، اذ يصعب الاطراف ذات المصالح المستفيدة من منافع الاداء البيئي وغالبا ما تكون خارج الوحدة وهذا الامر يشكل احد جوانب الصعوبة ويتمثل الجانب الاخر اي من جهة اخرى تعذر قياس المنافع البيئية للكثير من النشاطات، لان ذلك يتطلب او يستلزم قياس الإيرادات الناتجة عن هذا، الاداء بشكل يمكن ترجمته الى وحدة النقد وهو ما يصعب تطبيقه (حنان، ٢٠١٤: ٥٧).

١١. بعض الإسهامات العلمية في مجال القياس والإفصاح البيئي

من الجدير بالذكر ان المنظمات المهنية المحاسبية الدولية والجهات الحكومية اثرت تأثيراً فعالاً في الاهتمام بالبيئية وحماية عناصرها بشكل ضروري، سواء كان ذلك اختياريا من المؤسسات الناشطة في صناعات حساسة بيئيا، أو بشكل إجباري من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح البيئي .ومن اهم التشريعات الدولية المتعلقة بالبيئة (حنان، ٢٠١٤: ٨٩):

- في عام ١٩٧٥ Financial Accounting Standard Board (FASB) أصدرت لجنة معايير المحاسبة تصريحا يختص بالمحاسبة عن الطوارئ وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة للتكاليف مستقبلا، التي يجب تضمينها محاسبيا في القوائم المالية .وفي ١٩٧٥م صدر تفسير لما جاء في التصريح من حيث التقدير المقبول لمبلغ الخسارة المقدر، ووضحت (FASB) أن ما جاء في التصريح لا يعطي مبرر التأجيل في تسجيل التكاليف التقديرية لمعالجة نظافة البيئة .ويعد موضوع المحاسبة عن المسؤولية البيئية من المواضيع التي ازداد الاهتمام بها قبل لمنظمات المحاسبية المهنية والأكاديمية في الدول المتقدمة، ومن أمثلة ذلك الاهتمام:

معيار FASB رقم (٥) ينص هذا المعيار بضرورة الاعتراف بالالتزام في القوائم المالية إذا كان مبلغ الخسارة محتملا، ويمكن تقديره بدرجة معقولة من الدقة، أما إذا كان احتمال الخسارة ضعيفا فلا يشار إليها، فهذا المعيار يساعد في تفسير القاعدة المالية.

معيار FASB رقم (١٤) ينص على ضرورة تسجيل الالتزام البيئي إذا أمكن تحديد الخسارة، حيث يعترف بالمبلغ الواقع داخل المدى، أما إذا صعب تحديد المبلغ داخل هذه الحدود، فيؤخذ بالحد الأدنى وبشكل معقول بحيث ينبغي الإفصاح عنهما في عام ١٩٩١ أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطانيين عددا من الإشارات عن الموضوعات البيئية وذلك ضمن تقرير بحث عن إعداد التقارير البيئية، تكاليف الأداء البيئي والالتزامات البيئية بالاشتراك مع هيئة المعايير الكندي المالي Canadian .

Institute of Chartered Accounting (CICA)

- في ديسمبر ١٩٩٤ أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبة (ACSEC) المعيار رقم (٦-٩٤ SOP) الذي إختص في الإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد. يصنف معيار التدقيق (AICPA-SAS-NO.٥٤) القوانين والتنظيمات البيئية بأنها أمور

ذات أثر غير مباشر على القوائم المالية، أيضا ومن مسؤولية المدقق أن يشير إلى مدى تنفيذ الوحدة لهذه القوانين في تقريره كما جاء بمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٥٠، ويجب على المدقق بالنسبة لهذه الأمور القيام بالتالي:

- أ. الاستفسار من الإدارة عن سياسات الوحدة المرتبطة لمنع الأفعال غير القانونية.
- ب. الاستفسار من الإدارة عن التزام الوحدة بالقوانين والتنظيمات البيئية.
- ت. الحصول على إقرار مكتوب من الإدارة بشأن عدم وجود خروقات محتملة عن القوانين التي يستلزم إفصاح عنها في القوائم المالية (اعتبارات الامور البيئية عند تدقيق البيانات المالية البيان الدولي لمهنة التدقيق ١٠١٠: ٤٤٩).

١٢. مسؤولية الوحدة الاقتصادية تجاه البيئة

تشير دراسة (David and Glen, ٢٠٠٠) أن علم المحاسبة، يمكن أن يسهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة، من خلال التقارير الاجتماعية والبيئية التي تحتوي على بيانات موثوقة وصادقة، تقدمها المؤسسات للمجتمع وللأطراف المستفيدة فيه من هذه المعلومات المحاسبية المعدلة بيئيا، وليبيان واقع العلاقة التي تربط المؤسسات بالمجتمع ومن ثم الوصول إلى أهم العناصر التي تدعم هذين الجانبين من جوانب علم المحاسبة مستقبلا، من أجل التطور والتأصيل لحل المشاكل المحاسبية المعاصرة. لقد أصبح موضوع تلوث البيئة Environmental Pollution أحد الاتجاهات الهامة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول، ويعود السبب لتزايد الدور الكبير الذي تلعبه البيئة في حياتنا، لتداخل العديد من العوامل المؤثرة على البيئة، من خلال الاستغلال الجائر، وعدم الالتزام بتطبيق معايير الحفاظ على البيئة قبلالوحدات الصناعية والخدمية، كل ذلك يؤدي إلى التلوث والذي يؤثر على الشركات والمجتمعات على حد سواء، مما يرتب على الوحدات الالتزام بدفع تعويضات لقاء هذا التلوث الذي حصل، واتباع سياسات منع التلوث، وتتمثل مسؤولية الوحدة تجاه البيئة، في الأنشطة التي تقوم بها الوحدة وتحافظ من خلالها على البيئة، مثل: (المخادمة والعيبي، ٢٠١٠: ٣٣٧)

- الالتزام بنصوص القانون، فيما يتعلق بمسببات تلوث الهواء أو المياه أو الضوضاء.
- التخلص من المخلفات Waste بطريقة تكفل تقليل تلوث الأرض إلى أقل حد ممكن، وتصميم عمليات التشغيل والمنتجات بطريقة تؤدي إلى تقليل كمية المخلفات.
- الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة والموارد الطبيعية، والعمل على إيجاد مصادر بديلة جديدة.
- استحداث قسم خاص أو وحدة خاصة بالبيئة، يكون دورها الحد من التلوث البيئي
- الوفاء بمتطلبات شهادة الأيزو ISO ١٤٠٠٠ الخاصة بالأمان البيئي.

المحور الثالث: الجانب التطبيقي

اولا: -نبذه تعريفه عن عينة البحث (التعريف بمديرية بلدية كربلاء المقدسة)

- ١- نبذه تاريخية عن بلدية كربلاء المقدسة: -Brief History of the Municipality of Karbala
- أ- نشأة المدينة: -مدينة كربلاء المقدسة من المدن القديمة يعود تاريخها الى العهد البابلي ويذكر ان اسمها يعني ويقصد به (قرب الإلهة) ويرى اخرون ان اسمها مشتق من كلمة (كور بابل) وهي عباره عن مجموعة قرى بابلية قديمة منها الغاصريه وكربله بتفخيم اللام ثم كربلاء وذهب اخرون ان اسمها مشتق من الكرب والبلاء وتشتهر، كربلاء بقديستها فقد اريق على ارضها (تربتها) دم سبط الرسول الكريم محمد (ص) الامام الشهيد الحسين ابن علي عليه السلام واهل بيته في واقعة الطف المشهورة سنة ٦٨٠ (٦١هـ).

ب- نشأة البلدية:- كان موقع مديرية بلدية كربلاء في ساحة الميدان القديم في بناية المجمع ومن بعدها تحولت مؤسسة البلدية الى منطقة الميدان الجديد الذي يطلق عليه اليوم ساحة الزهراء (ع) وفي هذه الساحة كانت دوائر المدينة الاخرى، ومن ثم انتقلت بناية مؤسسة البلدية الى موقعها الحالي على شارع العباس (عليه السلام) في محلة العباسية الغربية ويتولى ادارتها مدير البلدية وخلال فترة الستينيات وبداية السبعينيات كانت تضم مؤسسة البلدية اقسام الماء والمجاري والكهرباء والدفاع المدني ٠٠٠٠٠ و ثم بعدها تم تشكيل دوائر مستقلة لهذه الاقسام انفصلت في بنايات وتوسعت وظائفها المقدمة للمواطنين والزوار.

٢- اهمية مدينة كربلاء المقدسة: -

تقدر مساحة كربلاء المقدسة ب(٥٠٣٤) كم٢ وعدد سكانها يتجاوز المليون نسمة، وتتميز محافظة كربلاء المقدسة من خلال المكانة التاريخية والدينية والاقتصادية والعمرانية والتي تتمتع بها مقارنة مع محافظات العراق الاخرى، ونظراً لتزايد الوافدين اليها من الزائرين لمقر الامام الحسين (ع) واخيه العباس على مستوى البلد والعالم العربي والاسلامي، ومن هنا تبرز اهمية كربلاء المقدسة كمؤسسة خدمية ذات نطاق عمل واسع في جميع المستويات والقطاعات لهذه المدينة وتتمثل بقطاع الخدمات والنظافة ومناطق الترفيه ومختلف الخدمات الاخرى المقدسة للمواطنين والزائرين.

٣- اهمية مديرية بلدية كربلاء المقدسة: -

تعد مؤسسة البلدية ومنها مديرية بلدية كربلاء المقدسة مؤسسه بلديه محليه لها شخصيه معنويه تقوم بأداء المهام والخدمات العامة المنصوص عليها في قانون ادارة البلديات المعمول به في عموم جمهورية العراق رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤م المعدل، وتزاول (تمارس) مديرية بلدية كربلاء المقدسة صلاحيتان هما: -
أ- صلاحية تقرير ومراقبة ويتولاها المجلس البلدي وفقاً للقانون.

ب- صلاحية التنفيذ يزاولها مدير البلدية واللجان التنفيذية والمعاونة (المساعدة) له والمكونة من عدد من الموظفين والمستخدمين وتزاول مؤسسة البلدية الوظائف الادارية التالية وفقاً الى ما ورد في المادة(٧٣) من قانون ادارة البلديات رقم(١٦٥) لسنة ١٩٦٤م المعدل: -

✓ ادارة شؤون البلدية والاشراف على اعمال العمال والمستخدمين.

✓ ادارة املاك البلدية وعقاراتها وصيانتها.

✓ ادارة واردات البلدية وجبايتها وادارة حساباتها.

✓ التمثيل امام المحاكم والدوائر الرسمية وشبه الرسمية.

تعد مساحة عمل البلدية في محافظة كربلاء المقدسة واسعة جداً فهي تتضمن او تشمل تنفيذ الخدمات والمشاريع الإنشائية المتنوعة والمختلفة والتي تخدم المجتمع (المواطنين والوافدين) الى المدينة كونها من اهم المدن السياحية الدينية على الصعيدين المحلي والعالمي ، وتنفيذ المشاريع على ضوء المستلزمات الاقتصادية والاجتماعية والجغرافية وغيرها وتقسم المدينة الى قطاعات سكنية تتوفر فيها مناطق عمرانية مناسبة فضلاً عن تنسيق العمل بين القطاعات بصورة سريعة ومريحة واقتصاديته وحسب التطورات المتوقعة للمدينة واعداد التقارير المفصلة لمراحل تنفيذ التصاميم.

يتبين من ذلك ان اعمال مؤسسة البلدية تختلف باختلاف انواعها بما في ذلك تنفيذ مشاريع التأهيل وتنفيذ مشاريع الطرق والجسور والحدائق والمتنزهات وتنفيذ مباني عامه اضافة الى ذلك تنفيذ الخدمات العامة وتقوم المؤسسة بمراقبة تنفيذ المشاريع التي تتفد قبل الدوائر والمؤسسات الحكومية واصحاب الاملاك الخاصة من اجل تامين المحافظة والحماية على تراث المدينة الحضاري.

ثانياً: -قياس المجالات الخاصة بالمعلومات البيئية (التكاليف والالتزامات البيئية) لمديرية بلدية كربلاء المقدسة:

تعد مديرية بلدية كربلاء المقدسة احدى المؤسسات في العراق التي تقوم بتطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات في اعداد قوائمها المالية التي تعكس اداءها الاقتصادي ، دون الاهتمام بالمعلومات البيئية خاصة بما يتعلق بالمحاسبة عن التكاليف والايادات والالتزامات المرتبطة بها من حيث امكانية تحديدها وقياسها وكيفية الافصاح عنها في القوائم المالية ، الامر الذي يجعل هذه القوائم غير معبره بشكل تام عن طبيعة نشاطات مديرية البلدية ، سيما في ظل عدم توفر معايير محاسبيه وقواعد تعني بالمحاسبة عن المعلومات البيئية لذلك ويهدف اعطاء صورته واضحه عن مجمل أنشطة عينة البحث اقترحت الباحثة تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية مع الاخذ بنظر الاعتبار مستلزمات النظام المحاسبي الموحد.

ولأجل تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات بما يتضمن من مستلزمات رئيسه، فإن الامر يستلزم القيام بالخطوات الآتية:

١. في ظل المعايضة الميدانية للباحثة واطلاعها على عينة البحث بالتعاون مع الشعبة المالية وشعبة المخلفات الصلبة والبيئة وشعبة الحدائق والمتنزهات والاقسام الاخرى وغيرها من الشعب الخاصة بالقضايا البيئية فيها فقد أمكن تحديد اهم الأنشطة ذات العلاقة بالقضايا البيئية وما تتعرض لها مديرية البلدية من مهام للتخلص من التأثيرات البيئية وهي كالآتي:

أ- أنشطة رقابة التلوث من اجل الحد منه، وتشمل اهم ما تقدم عينة البحث من التخلص من التلوث والذي يكمن من تلوث التربة والماء والهواء.

ب- أنشطة معالجة التلوث البيئي والتخلص منه وتشمل معالجة تلوث التربة والماء والهواء.

ت- أنشطة البحث والتطوير البيئي والتي تشمل أنشطة التصميم والتخطيط للسيطرة على التأثيرات البيئية.

ث- أنشطة ادارة البيئة وتشمل متابعة وقياس التأثيرات البيئية وأنشطة المحافظة وحماية البيئة وأنشطة التوعية البيئية.

ج- أنشطة التعويض عن الاضرار والاضرار البيئية والتي تشمل معالجة التلوث وحسب نوعها، أنشطة الغرامات والتعويضات، وأنشطة التامين عن الاضرار والاحطار البيئية.

٢. القياس المحاسبي للمعلومات البيئية ذات الصلة بالأنشطة البيئية لعينة البحث:

رغم انها مارست العديد من الأنشطة البيئية الهادفة الى الحد والوقاية من التلوث او تخفيف اثاره وتحملت من جراء ذلك كثير من التكاليف اللازمة للنهوض بتلك الأنشطة وايضاً حققت نتيجة لتلك الأنشطة منافع (ايرادات) محاسبيه الا ان المبالغ المصروفة او المتحققة عن هذه الأنشطة لم تظهر في السجلات المحاسبية لمديرية البلدية بشكل يشير الى انها مبالغ تخص معاملات ماليه بيئية ،فقد ظهرت كحسابات محمله على المراكز الخدمية او الإنتاجية او كإيرادات للنشاط الجاري وكإيرادات عرضيه ، ويعود السبب في ذلك الى عدم وجود حسابات مختصه بالمعلومات البيئية (المصروفات وايرادات بيئية) وتفصيلاتها في هيكل حسابات النظام المحاسبي الموحد للبلديات ، نظر لان هذا النظام المحاسبي لم يهتم او يؤل الى نوع من انواع الاهتمام بالأنشطة البيئية ، ولهدف تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات تم الاعتماد على طريقة القياس الفعلي في هذا المجال للتكاليف والتقويم البديل ، وتم الاعتماد على أسلوب القياس التحكيمي والمباشر وغير المباشر في إتمام عمليات القياس المحاسبي وعلى النحو الآتي:

أولاً: -القياس المحاسبي للمعلومات البيئية:

من خلال الاطلاع على سجلات عينة البحث ودراستها لعناصر التكاليف أمكن تحديد عناصر التكاليف المرتبطة بأنشطتها البيئية وكما مبين في الجدول رقم (٢) وقد استوفت شروط الاعتراف بها كتكاليف بيئية جاربه يتم تحميلها خلال الفترة ويفضل قيام المديرية بفتح استاذ فرعي لتسجيلها فيه، وقد أمكن للباحثان من تحديد التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية لعينة البحث وكالاتي -

١- الرواتب والاجور البيئية (٣١):

ويشمل هذا الحساب تكاليف ما تدفعه مديرية البلدية الى الموظفين لديها من الرواتب والاجور التي تخص الاداء البيئي والجدول (٢) يظهر الرواتب والاجور البيئية المدفوعة في عينة البحث.

الجدول ٢ مبالغ الرواتب والاجور البيئية بالدينار المدفوعة للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
٣١١١	الراتب	٢٠٢٤٣٧٦٠٠	٢٠٥٩٦٥٦٠٠	٢١٥٣٨٥٦٠٠
٣١١٢	مخصصات الشهادة	٦٨١٤٦٤٠	٦٧٦١٦٣٤٠	٨٧٣٩٣٥٥٠
٣١١٣	مخصصات المنصب	٢٧٧٧٨٥٠	٢١٢٦٢٥٠	٢٨٩٨٤٥٠
٣١١٤	مخصصات زوجية وأطفال	٤٣٢٣٠٠٠	٤٣١١٠٠٠	٤٣٢٣٨٠٠٠
٣١١٥	مخصصات الخطورة	٣٩٦٨٦٣٥٠	٣٧٦٢٨٣٥٠	٤٠١٩٤١٥٠
٣١١٦	مخصصات أجور أعمال إضافية	٥٥٥١٢٠٠٠	٦٩١٢٠٠٠	٥٧٢٤٠٠٠٠
٣١١٨	مكافآت تشجيعية	٤١٣٧٥٠٠٠	٣٩١٧٥٠٠٠	٣٦٨٢٥٠٠٠
٣١١٩	مخصصات أخرى	١٤٩٣٤٦٠٠	١٤٩١٥٢٠٠	١٥٢٢٢٦٠٠
٣١١	مجموع الرواتب النقدية للموظفين	٤٠٦٧٦٨٠٤٠	٤٧٩٦٥٦٧٤٠	٤٩٨٣٩٧٣٥٠

المصدر: - بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

٢-المستلزمات السلعية البيئية (٣٢):

يشمل هذا الحساب تكاليف المواد المستعملة لأغراض الاداء البيئي وكما موضح بالجدول (٣)

الجدول ٣ يوضح مبالغ المستلزمات السلعية البيئية بالدينار للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣ / ١٢ / ٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
٣٢١	خامات ومواد أولية	—	١٣٤٣٥٢٥٠	—
٣٢٢	الوقود والزيوت	٤٠٠٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠٠	٥٦٠٠٠٠٠٠
٣٢٣	الادوات الاحتياطية	١٥٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠٠
٣٢٥	المتنوعات	٧٥٥٦٠٠٠	٨٣٥٦٥٠٠	٩٢٥١٥٠٠
٣٢٧	المياه والكهرباء	٤٤٥٢٣٠٠	٣٩٩٠٤٨٠	٢٦٣١٨٦٢٨
	مجموع المستلزمات السلعية البيئية	٤١٣٥٠٨٣٠٠	٤٧٨٢٨٢٢٣٠	٥٩٩١٧٠١٢٨

المصدر: بالاعتماد على سجلات دائرة بلدية كربلاء المقدسة.

٣-المستلزمات الخدمية البيئية(٣٣): ويشمل هذا الحساب ما تتحمله عينة البحث مقابل الحصول على خدمة مباشرة من الغير تساعد على ممارسة لنشاطها المرتبط بالأداء البيئي. ويظهر الجدول (٤) الآتي المستلزمات الخدمية البيئية عينة البحث

الجدول ٤: يوضح مبالغ المستلزمات الخدمية البيئية بالدينار في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
٣٣١	خدمات الصيانة	٢٤٥٧.٩٥٧٤٠	٢٦٣٧٩٨٦٢٥٠	٢١٩٠٦٧٣٦٠٠
٣٣١١	صيانة مشاتل ومنتزهات وحدائق	٢١٦٤٢٦١١٩٠	٢٢٨١٦٦٦٧٥٠	١٨١٣٥٣٠١٢٣
٣٣١٢	صيانة مباني ومنشآت وطرق	٥٠٥٠٠٢٥٠	٦٨٢٦٦٧٥٠	٧٣٣٠٠٠٠٠
٣٣١٣	صيانة آلات ومعدات	١٢٧٥٠٠٠	٢٠٥٦٠٠٠٠	١١٦٣٦٨٤٧٧
٣٣١٤	صيانة وسائل نقل وانتقال	٢٤١٠٥٩٣٠٠	٢٦٧٤٩٢٧٥٠	١٨٧٤٧٥٠٠٠
٣٣٣	دعاية وطبع وضيافة	٣٠٠٠٠٠٠	٤٧٣٦٠٠٠	٢٥٨٨٠٠٠
٣٣٤	نقل بإيقاد واتصالات	٤٨٠١٢٤٠	٣٢٤٠٨٠٠	٧٢٤٤١٦٨
٣٣٥	استنجاز موجودات ثابتة	١٥٠٠٠٠٠	٢٨٥٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠٠
٣٣٤٥	استنجاز وسائل نقل وانتقال	٢٧٣٧٥٠٦٣٥	٣٠٢٤١٥٦٣٥	٣٣١٠٨٠٦٣٥
٣٣٦	مصرفات خدمية متنوعة	٢٧٤٠١٤٧٦١٥	٢٩٥١٢٢٨٦٨٥	٢٥٣٤٨٨٦٤٠٣
	مجموع المستلزمات الخدمية البيئية			

المصدر: بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة

٤-الاندثارات البيئية (٣٧):

هناك مجموعة من السجلات التي تخص الاندثارات ذات العلاقة بالأصول البيئية في عينة البحث وكالاتي:

أ. سجلات ذات العلاقة باندثار المباني البيئية: تم احتساب الاندثار ذات العلاقة بالأصول البيئية عن طريق تطبيق نسبة اندثار المباني المعتمد قبل عينة البحث والبالغة ٣% سنويا مضروبة في كلفة المباني التي سوف سيتم ذكرها لاحقا والجدول الآتي رقم(٤) يظهر مصروف اندثار المباني البيئية لعينة البحث:

الجدول ٥: يوضح مبالغ اندثار المباني البيئية بالدينار للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣/١٢/٣١

اسم الحساب	الكلفة/ المبلغ	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
اندثار مبني المخلفات الصلبة والبيئية والقسم الخاص	٣٧٦٦٠٤٠٠٠	—	٤٧٠٧٥٥٠	١١٢٩٨١٢٠
اندثار بناية القسم البلدي الثاني	٣٢١٤٦٤٥٠٠	—	—	٩٦٤٣٩٣٥
اندثار مبني الحدائق والمنتزهات	٣٣١٦٨٧٧٧٠	—	—	٩٩٥٠٦٣٣
اندثار بناية معمل الاكياس	٤٧٨٧٤٠٠٠	—	٨٣٧٧٩٥	١٤٣٦٢٢٠
اندثار بناية معمل اسفلت البلدية الجديد	٣١٠٩٥٨٧٣٦	—	—	٦٢١٩١٧٥
اندثار بناية القسم البلدي السادس	٤١٣١٦٦٠٣٢	—	—	١١٣٦٢٠٦٦
المجموع الكلي	١٨٠١٧٥٥٠٣٨	—	٥٥٤٥٣٤٥	١٤٠٢٣١١٦٣

المصدر: بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة

ب. اندثار الاثاث البيئية: اما مصروف اندثار الاثاث البيئية فقد استخرج عن طريق تطبيق اندثار الاثاث المعتمد قبل عينة البحث البالغة ١٠% لحساب ١١٦١، ١٠% لحساب ١١٦٢، ١٥% لحساب ١١٦٣، ٢٠% لحساب ١١٦٤، لحساب

١١٦٥ ١٠ % ٢٥% لحساب ١١٦٦، مضرورية في كلفة الاثاث البيئية التي سيتم ذكرها ضمن الموجودات البيئية مع الإشارة الى ان طريقة القسط الثابت هي المطبقة والجدول (٦) يظهر اندثار الاثاث البيئي لعينة البحث.
الجدول ٦ يوضح مبالغ اندثار الاثاث البيئية بالدينار للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣ / ١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
١١٦١	اثاث	٦١٠٠٠٠	١٢٨٢٣٠٠	٥١٠٠٠٠
١١٦٢	اجهزة تكييف وتبريد	٣٨٩٥٠٠	٦١٣٨٠٠	٧٧٥٠٠
١١٦٣	حاسبات الكترونية	٧٥٣٠٠٠	٤٢٠٠٠	٢٣٨٥٠٠
١١٦٤	آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ	١٣٦٠٠	١٠٠٠٠٠	—
١١٦٥	ادوات واجهزة مكاتب	٢٤٥٠٠	١١٨٥٠٠	٧٢٥٠٠
١١٦٦	سنانر ومفروشات	١٣٦٠٠٠	٢٦٨٠٠٠	٥٦٠٠٠
	المجموع الكلي	١٩٢٦٦٠٠	٢٤٢٤٦٠٠	٩٥٤٥٠٠

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات دائرة بلدية كربلاء المقدسة.

ج. اندثار الاليات البيئية: اما مصروف اندثار الاليات البيئية فقد استخرج عن طريق تطبيق اندثار الاليات المعتمدة قبل عينة البحث البالغة ١٢,٥% لحساب وسائل نقل وانتقال ١١٤، وآلات ومعدات نسبة الاندثار ١٠% ورقم الدليل المحاسبي ١١٣، وضربها بقيمة الاليات البيئية التي سيتم ذكرها لاحقا، والجدول الاتي (٧) يظهر مصروف اندثار الاليات البيئية لعينة البحث.

الجدول ٧ يوضح مبالغ اندثار الاليات البيئية بالدينار للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣ / ١٢/٣١

اسم الحساب	مبلغ الالية	الاندثار السنوي ٢٠١٣	الاندثار السنوي ٢٠١٤	الاندثار السنوي ٢٠١٥
وسائل نقل وانتقال لسنة ٢٠١٣	١٣٩٧٤٤٠٤٧٠٣	١٧٤٦٨٠٠٥٨٨	١٧٤٦٨٠٠٥٨٨	١٧٤٦٨٠٠٥٨٨
وسائل نقل وانتقال لسنة ٢٠١٤	١٧٤٣٩٨٥٥٣٠٠	—	٢١٧٩٩٨١٩١٣	٢١٧٩٩٨١٩١٣
المجموع الكلي	٣١٤١٤٢٦٠٠٠٣	١٧٤٦٨٠٠٥٨٨	٣٩٢٦٧٨٢٥٠١	٣٩٢٦٧٨٢٥٠١

المصدر: بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

د- اندثار الآلات والمعدات البيئية: وبالنسبة لمصروف اندثار الآلات والمعدات البيئية فقد استخرج عن طريق تطبيق اندثار الآلات والمعدات المعتمدة قبل عينة البحث والبالغة ١٠% لحساب ١١٣ مضرورية في كلفة الآلات والمعدات التي ستذكر لاحقا، والجدول رقم (٧) يظهر مصروف اندثار آلات والمعدات لعينة البحث:

الجدول ٨ يوضح مبالغ اندثار الآلات والمعدات البيئية للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣ / ١٢/٣١

اسم الحساب	مبلغ الآلات والمعدات	الاندثار السنوي ٢٠١٣	الاندثار السنوي ٢٠١٤	الاندثار السنوي ٢٠١٥
الآلات والمعدات لسنة ٢٠١٣	١٠٧٩٣٠٥٢٤٦١	١٠٧٩٣٠٥٢٤٦	١٠٧٩٣٠٥٢٤٦	١٠٧٩٣٠٥٢٤٦
الآلات ومعدات لسنة ٢٠١٤	٧٢٨٨٠٠٠٠٠	—	٧٢٨٨٠٠٠٠٠	٧٢٨٨٠٠٠٠٠
الآلات والمعدات لسنة ٢٠١٥	٢٦٣٥٠٠٠٠٠	—	—	٢٦٣٥٠٠٠٠٠
المجموع الكلي	١١٧٨٥٣٥٢٤٦١	١٠٧٩٣٠٥٢٤٦	١١٥٢١٨٥٢٤٦	١١٧٨٥٣٥٢٤٦

المصدر: بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

ويمكن تلخيص القياس المحاسبي للتكاليف الجارية البيئية كما في الجدول(٩):

الجدول ٩ يوضح مبالغ الكلف الجارية ذات الصلة بالأنشطة البيئية لعينة البحث للسنوات ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
٣١	الرواتب والأجور	٤٠٦٧٦٨٠٤٠	٤٧٩٦٥٦٧٤٠	٤٩٨٣٩٧٣٥٠
٣٢	المستلزمات السلعية	٤١٣٥٠٨٣٠٠	٤٧٨٢٨٢٢٣٠	٥٩٩١٧٠١٢٨
٣٣	المستلزمات الخدمية	٢٧٤٠١٤٧٦١٥	٢٩٤٦٤٩٢٦٨٥	٢٥٣٤٨٨٦٤٠٣
٣٧	الاندثارات	٢٨٢٨٠٣٢٤٣٤	٥٠٨١٣٩٢٣٤٧	٥١٠٦٢٧٢٢٤٧
	الإجمالي	٦٣٨٨٤٥٦٣٨٩	٨٩٨٥٨٢٤٠٠٢	٨٧٣٨٧٢٦١٢٨

المصدر: بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة

ثانياً: القياس المحاسبي للموجودات (الاصول) البيئية:

عن طريق الاطلاع على سجلات عينة البحث أمكن تحديد عناصر التكاليف التي استوفت شروط الاعتراف بها كموجودات ثابتة يتم ادراجها في سجلات خاصة تكيف لهذا الهدف او في سجلات مديرية البلدية الخاصة بموجوداتها ويتم اظهارها في الميزانية العامة، اي تجسدت التكاليف البيئية Environment Cost(EC) غير المستنفذة التي تحملتها عينة البحث للنهوض بالأنشطة البيئية من الموجودات البيئية التي أمكن حصرها بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

١- المباني البيئية: يشمل هذا الحساب تكاليف المبنى المخصص لمزاولة نشاط عينة البحث المرتبطة بالأداء البيئي، اذ قامت الباحثان بالاطلاع على السجلات المحاسبية لعينة البحث والتي تظهر قيمة المباني الاجمالية ثم قامت بحصر المباني التي فيها الانشطة البيئية، وبالاستعانة بالسجلات والمقابلات الشخصية حُدثت قيمة المباني البيئية التي يتداول فيها النشاط البيئي، وتعد هذه المباني من الموجودات البيئية، وهي تكاليف بيئية غير مستنفذة وتستهلك خلال العمر الانتاجي المقدر لها، وتسمى هذه القيم باندثار المباني وهي تعد النفقات (الاستخدامات) البيئية والجدول (١٠) يظهر المباني البيئية لعينة البحث

الجدول ١٠ يوضح مبالغ المباني البيئية بالدينار كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥ المبالغ بالدينار

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
١١٢	بناية القسم البلدي الخامس مع مبنى شعبة المخلفات الصلبة والبيئية مناقصة رقم ١٠ في ٢٢/٧/٢٠١٤	—	٣٧٦٦٠٤٠٠٠	—
١١٢	مبنى القسم البلدي الثاني مناقصة رقم ١١ في ١٢/١٢/٢٠١٤	—	٣٢١٤٦٤٥٠٠	—
١١٢	مبنى الحدائق والمنتزهات مناقصة رقم ١٢ بتاريخ ١٢/١٢/٢٠١٤	—	٣٣١٦٨٧٧٧٠	—
١١٢	بناية معمل الاكياس تنفيذ مباشر في ٢٦/٥/٢٠١٤	—	٤٧٨٧٤٠٠٠	—
١١٢	معمل اسفلت البلدية الجديد مناقصة في ٤/٤/٢٠١٤	—	٣١٠٩٥٨٧٣٦	—
١١٢	بناية القسم البلدي السادس مناقصة ٢٠/١/٢٠١٥	—	—	٤١٣١٦٦٠٣٢
	المجموع الكلي	—	١٣٨٨٥٨٩٠٠٦	٤١٣١٦٦٠٣٢

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

٢-الأثاث البيئية: يشمل هذا الحساب تكاليف الأثاث المرتبطة بالنشاط البيئي إذ تعد هذه الأثاث من الموجودات البيئية والتي هي تكاليف بيئية EC مستنفذة ويكون اندثارها خلال عمرها الإنتاجي المقدر لها، وتسمى هذه القيم باندثار الأثاث، وتعد من النفقات البيئية وبالاستعانة بشعبة المخزن ولجنة الأثاث والشعبة المالية في عينة البحث تُحدد قيمة الأثاث المستعمل قبل الأقسام التي تزاوّل النشاط البيئي، والجدول (١١) يظهر الأثاث البيئي في عينة البحث وكالاتي:

الجدول ١١ يوضح مبالغ الأثاث البيئية بالدينار كما في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
١١٦١	اثاث	٦١٠٠٠٠٠	١٢٨٢٣٠٠٠	٥١٠٠٠٠٠
١١٦٢	أجهزة تكييف وتبريد	٣٨٩٥٠٠٠	٦١٣٨٠٠٠	٧٧٥٠٠٠
١١٦٣	حاسبات الكترونية	٥٠٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	١٥٩٠٠٠٠
١١٦٤	آلات حاسبة وكاتبة واستنساخ	٦٨٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٠
١١٦٥	أدوات وأجهزة مكاتب	٢٤٥٠٠٠	١١٨٥٠٠٠	٧٢٥٠٠٠
١١٦٦	ستائر ومفروشات	٥٤٤٠٠٠	١٠٧٢٠٠٠	٢٢٤٠٠٠
	المجموع الكلي	١٥٨٧٢٠٠٠	٢١٩٩٨٠٠٠	٨٤١٤٠٠٠

المصدر: بالاعتماد على سجلات دائرة بلدية كربلاء المقدسة

والجدول (١٢) يظهر إيرادات او (منافع) البيئة نتيجة لأدائها أنشطة بيئية تستهدف استدامة البيئة وحمايتها، وتتوعدت هذه الإيرادات بين إيرادات تحققت نتيجة للنشاط البيئي الجاري وإيرادات اخرى تحققت بصورة اخرى تمثلت بالإيرادات العرضية المتحققة عن عمليات التخلص من مخلفات النشاطات او العمليات الانتاجية الضارة بالبيئة والجدول (١٢) يظهر إيرادات النشاط الجاري البيئية في عينة البحث:

الجدول ١٢ يوضح مبالغ إيرادات النشاط الجاري البيئي بالدينار للسنوات المنتهية في ٢٠١٥، ٢٠١٤، ٢٠١٣/١٢/٣١

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
٤١	إيرادات النشاط الانتاج السلعي			
٤١٧	إيراد بيع مخلفات	—	٥٠٠٠٠٠٠	—
	مجموع إيرادات النشاط الانتاج السلعي	—	٥٠٠٠٠٠٠	—
٤٣٧	إيراد خدمات متنوعة			
٤٣٧١	إيراد خدمات التنظيف	٥٠٥٧٧٥٩٢٥	٤٩٥٦٧٦٠٠٠	٣٧٨٢٣٠٨٠٠
٤٣٧٢	إيراد خدمات تبيط	٣٩٠٧٧٥٥٤٥	٤٩٤٥٤٧٤١١	٦٧٥٨٣٥٩٨٩
	مجموع إيراد النشاط الخدمي	٨٩٦٥٥١٤٧٠	٩٩٠٢٢٣٤١١	١٠٥٤٠٦٦٧٨٩
٤٣٩٣	رسوم منح وتجديد اجازات البناء	٤٧٥٨٢٧٢	٥٥٥٣٢٢٢	٧٥٧٠٨٠٦
٤٣٩٤	رسوم مجازر	١١٠٢٣٦٢٥٠	١٠٥٧٥٥٥٠٠	١٠٩٥٨٦٠٠٠
	مجموع إيرادات الرسوم	١١٤٩٩٤٥٢٢	١١١٣٠٨٧٢٢	١١٧١٥٦٨٠٦
	مجموع إيرادات النشاط الجاري	١٠١١٥٤٥٩٩٢	١١٠٦٥٨٢١٣٣	١١٧١٢٢٣٥٩٥

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

اما بالنسبة لعناصر الموجودات (الاصول) المتداولة البيئية فقد تُحدد المخزون على اختلاف انواعه بما يتضمنه من مواد تستعملها عينة البحث المخصصة للأغراض البيئية (معالجة التلوث)، فضلا عن حقوق مالية ترتبت بذمة العملاء المتعاملين مع مديرية البلدية، فضلا عن المستندات المخزنية لشراء موجودات يحتاجها قسم البيئة او الوحدات المتعلقة بالنشاط البيئي في عينة البحث، يتمثل بالنقد المستلم كإيراد أيضا.

ثالثاً: القياس المحاسبي للمطلوبات (الالتزامات) البيئية:

تشير المعايير الميدانية للباحثان والاطلاع على سجلات المديرية ان هنالك التزامات قد ترتبت بذمة مديرية البلدية نتيجة لمزاوتها الانشطة البيئية الهادفة الى حماية واستدامة البيئة في شكل مطلوبات بيئية طويلة وقصيرة الاجل. اذ تشمل المطلوبات البيئية طويلة الاجل على تخصيصات مؤكدة تم خصمها من ايرادات السنة المالية تمثلت بمخصص الديوك المشوك في تحصيلها البيئي، اما المطلوبات البيئية قصيرة الاجل فقد تمثلت بالالتزامات قصيرة الاجل البيئية بتكوين مخصص لمصروفات الشراء لمواد تخص الانشطة البيئية والتزامات قصيرة الاجل لصالح مجهزون عن متطلبات بيئية والتزامات ترتبت بذمة مديرية البلدية.

رابعاً: اعداد القوائم المالية ذات العلاقة بالمعلومات البيئية:

بعد انجاز الخطوات (اولاً-ثانياً-وثالثاً) واستكمالاً لمستلزمات الافصاح يتم تنظيم كسفي العمليات الجارية والميزانية العامة المقترحة لعينة البحث بطريقة تسمح باستعراض أنشطة مديرية البلدية الاقتصادية اولا ومن ثم انشطتها البيئية ويمكن لأي مديرية بلدية ان تختار اي طريقة من طرق الافصاح الاخرى التي تناولتها في الجانب النظري من البحث، وسنعرض بيانات ومعلومات الانشطة لعينة البحث الاقتصادية والبيئية في قائمتين مالتين رئيسيتين هما:

- ١- كشف العمليات الجارية الاقتصادية والبيئية.
- ٢- كشف الميزانية العامة الاقتصادية والبيئية وذلك استكمالاً لجوانب الافصاح البيئي ضمن القوائم المالية التي يتضمنها النظام المحاسبي الموحد.
- ١- كشف العمليات الجارية الاقتصادية البيئية: يمثل هذا الكشف من الكشوفات الرئيسة بموجب النظام المحاسبي الموحد للبلديات، وعليه فإن النتيجة النهائية للكشف تعبر فائض (عجز) العمليات الجارية، وإن تضمن البعد البيئي ضمن كشف العمليات الجارية يقصد بالمقابل اعداد كشف يحتوي التكاليف الجارية البيئية التي تتحملها مديرية البلدية في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث، اضافة الى التكاليف الجارية التشغيلية التي تتحملها عينة البحث نتيجة لممارستها لنشاطها الاقتصادي، وتشمل التكاليف البيئية الرواتب والاجور المدفوعة للموظفين في مجال البيئة وتكاليف المستلزمات السلعية والخدمية والاندثارات الخاصة بالموجودات الثابتة المختلفة المستعملة في مراكز الكلف وصولاً الى النتيجة النهائية للكشف التي تمثل فائض (عجز) العمليات الاقتصادية البيئية، وكما موضح في الجدول (١٣):

٢- الجدول ٣ نتائج العمليات الجارية (الاقتصادية - البيئية) بالدينار للسنوات المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥.

رقم الدليل المحاسبي	البيان	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
٤١-٤٥	إيرادات النشاط الجاري - اقتصادية تنزل المصروفات الجارية - اقتصادية	١٥٨٢٣٣٧٢١٩٦	١٤٩٢٦٥٦٥٢٢٢	١١٤٥٨٥٥٢٢١٢
	الرواتب والاجور	٣٣٩٨٢٧٥١٨	٤٨٩١١٥٧١٩٣	٤٦٩٤٩٤٦٣٣١
٣١	المستلزمات السلعية	٤٤٧٥١٦٨٥٥	٦٧٩٢٣٩٩٠٥	٩٠٧٢٩٨٩٧٩
٣٢	المستلزمات الخدمية	١٦٢٥١١٨١٢٠	١٣١٧٥٧٢٨٢٤	٢٠٧٣٤٨٦٨٩٠
٣٣	الاندثارات	١٥٥٦٤٠٧٠٣٩	١٥٠٠٩١٤٢٨	٦٠٢٨٢٣٤٢٩
٣٧	مجموع المصروفات الجارية الاقتصادية	٦٩٦٨٨٦٩٥٣٢	٧٠٣٨٠٦٤٣٥٠	٨٢٧٨٥٥٥٦٢٩
	فائض العمليات الجارية الاقتصادية	٨٨٥٤٥٠٢٦٦٤	٧٨٨٨٥٠٠٨٧٢	٣١٧٩٩٦٥٨٣
	إيرادات النشاط الجاري البيئي تنزل المصروفات الجارية البيئية	١٠١١٥٤٥٩٩٢	١١٠٦٥٨٢١٣٣	١١٧١٢٢٣٥٩٥
	الرواتب والأجور	٤٠٦٧٦٨٠٤٠	٤٧٩٦٥٦٧٤٠	٤٩٨٣٩٧٣٥٠
٣١	المستلزمات السلعية	٤١٣٥٠٨٣٠٠	٤٧٨٢٨٢٢٣٠	٥٩٩١٧٠١٢٨
٣٢	المستلزمات الخدمية	٢٧٤٠١٤٧٦١٥	٢٩٤٦٤٩٢٦٨٥	٢٥٣٤٨٨٦٤٠٣
٣٣	الاندثارات	٢٨٢٨٠٣٢٤٣٤	٥٠٨١٣٩٢٣٤٧	٥١٠٦٢٧٢٢٤٧
٣٧	مجموع المصروفات البيئية	٦٣٨٨٤٥٦٣٨٩	٨٩٨٥٨٢٤٠٠٢	٨٧٣٨٧٢٦١٢٨
	الفائض أو (عجز) القابل للتوزيع	(٥٣٧٦٩١٠٣٩٧)	(٧٨٧٩٢٤١٨٦٩)	(٧٥٦٧٥٠٢٥٣٣)

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة.

٣- كشف الميزانية العامة الاقتصادية البيئية: تُعد هذه القائمة بالاستناد الى الفصل في الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة التي تستعملها عينة البحث في عملياتها الانتاجية عن تلك التي تستعملها من اجل حماية البيئة من التلوث وذلك بعد الاخذ بالمعلومات البيئية للإفصاح والجدول (١٤) يأخذ بالحساب اخذ الإفصاح عن المعلومات البيئية الواردة في الكشف وخاصة فيما يرتبط بشراء الموجودات الثابتة وكذلك الاضافات الرأسمالية اللازمة للحماية من التلوث، فضلا عن اهتمام المديرية بالنفقات الايرادية من اجل تطوير عملياتها بما يتماشى مع مستلزمات الحفاظ على البيئة، ويبين الجدول (١٤) كشف الميزانية العامة الاقتصادية البيئية لعينة البحث وذلك بعد ان تُفصل بالشكل الذي للإفصاح عن المعلومات البيئية، فضلا عن اخذ الاضافات الرأسمالية بالحساب والتي تنوي مديرية البلدية استحداثها للأهداف التوسعية والبيئية.

هذا وتجدر الاشارة الى ان الباحثان قد قامت بفصل بيانات الحسابات الختامية للمديرية البلدية المذكورة عينة البحث للسنوات ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥ بما ينسجم مع مستلزمات اعداد الميزانية العامة للإفصاح عن المعلومات البيئية وذلك بسبب عدم قيام عينة البحث بفصل التكاليف الخاصة بالأنشطة الاقتصادية عن تلك الكلف (التكاليف) التي انفقت للأغراض البيئية. الموجودات والمطلوبات البيئية يعد الإفصاح المقترح عن ارصدهما البيئية كما في ٣١/١٢/٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥ في صلب أنموذج الميزانية العامة المستند في ظل النظام المحاسبي الموحد للبلديات، فضلا عن القوائم التحليلية المرفقة به، وعلى النحو الاتي:

الموجودات الثابتة البيئية (بالقيمة الدفترية) = الكلفة - الاندثار السنوي

١. ١١٢ المباني لسنة ٢٠١٣ = لا يوجد

١١٣ الات ومعدات لسنة ٢٠١٣ = ١٠٧٩٣٠٥٢٤٦١ - ١٠٧٩٣٠٥٢٤٦٦ = ٩٧١٣٧٤٧٢١٥

١١٤ وسائط نقل وانتقال ٢٠١٣=١٣٩٧٤٤٠٤٧٠٣-١٧٤٦٨٠٠٥٨٨-١٢٢٢٧٦٠٤١١٥=

١١٦ الأثاث لسنة ٢٠١٣ = ١٩٢٦٦٠٠-١٥٨٧٢٠٠٠=

٢١٩٥٥٢٩٦٧٣٠

٢. لسنة ٢٠١٤=الكلفة القديمة (السنة الماضية ٢٠١٣) +الكلفة (لسنة ٢٠١٤)=الكلفة الجديدة

١١٢ المباني لسنة ٢٠١٤ = ٥٥٤٥٣٤٥٠-١٣٨٨٥٨٩٠٠٦= ١٣٨٣٠٤٣٦٦١=

١١٣ الات ومعدات لسنة ٢٠١٤ = ١١٥٢١٨٥٢٤٦-١١٥٢١٨٥٢٤٦= ١٠٣٦٩٦٦٧٢١٥=

١١٤ وسائط نقل وانتقال لسنة ٢٠١٤ = ٣٩٢٦٧٨٢٥٠١-٣١٤١٤٢٦٠٠٠٣= ٢٧٤٨٧٤٧٧٥٠٢=

١١٦ الأثاث لسنة ٢٠١٤ = ٢٤٢٤٦٠٠-٢١٩٩٨٠٠٠= ١٩٥٧٣٤٠٠=

٣٩٢٥٩٧٦١٧٧٨

٣. ١١٢ المباني لسنة ٢٠١٥ = ١٨٠١٧٥٥٠٣٨*-١٤٠٢٣١١٦٣= ١٦٦١٥٢٣٨٧٥=

١١٣ الات ومعدات لسنة ٢٠١٥ = ١١٧٨٥٣٥٢٤٦-١١٧٨٥٣٥٢٤٦= ١٠٦٠٦٨١٧٢١٥=

١١٤ وسائط نقل وانتقال لسنة ٢٠١٥ = ٣٩٢٦٧٨٢٥٠١-٣١٤١٤٢٦٠٠٠٣= ٢٧٤٨٧٤٧٧٥٠٢=

١١٦ الأثاث لسنة ٢٠١٥ = ٩٥٤٥٠٠-٨٤١٤٠٠٠= ٧٤٥٩٥٠٠=

٣٩٧٦٣٢٧٨٠٩٢

*الكلفة الجديدة+الكلفة القديمة(١٣٨٨٥٨٩٠٠٦+٤١٣١٦٦٠٣٢)

الجدول ١٥ لميزانية العامة المقترحة الاقتصادية - البيئية بالدينار كما في ٣١/١٢/٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	سنة ٢٠١٣	سنة ٢٠١٤	سنة ٢٠١٥
١	الموجودات			
١١	الموجودات الثابتة الاقتصادية	٧٢٣٦٩٩٧٢٠٢٠	٥٩٤٠٣٣٨٥٨٨٦	٥٨٠٣٣٠٢٧٦٥١
١٣	المخزون بالكلفة	٩٥٧١٦٨٤٧٦	٩٠٣٨١٢٨٥٠	١٥٨٩٢٩٩٦٦٦
١٨	النقود	٥٠٢٤٥١٨٩٨٩٣	٥٧١١٩٧٢٨٨١٨	٦٥٢٢٥٧١٩٧٣٢
	مجموع الموجودات المتداولة الاقتصادية	٥١٢٠٢٣٥٨٣٦٩	٥٨٠٢٣٥٤١٦٦٨	٦٦٨١٥٠١٩٤٢٨
	مجموع الموجودات الاقتصادية	١٢٣٥٧٢٣٣٠٣٨٩	١١٧٤٢٦٩٢٧٥٥٤	١٢٤٨٤٨٠٤٧٠٧٩
	مجموع الموجودات الثابتة البيئية	٢١٩٥٥٢٩٦٧٣٠	٣٩٢٥٩٧٦١٧٧٨	٣٩٧٦٣٢٧٨٠٩٢
١٣	موجودات متداولة بيئية			
١٨	المخزون بالكلفة	٧٦٥٠٣٧٨٢٥	١٥٢٢٢٥٠٠٠	١٢١٥٢٣٥٢٠
	النقود	١٠١١٥٤٥٩٩٢	١١٠٦٥٨٢١٣٣	١١٧١٢٢٣٥٩٥
	مجموع الموجودات المتداولة البيئية	١٧٧٦٥٨٣٨١٧	١٢٥٨٨٠٧١٣٣	١٢٩٢٧٤٧١١٥
	مجموع الموجودات البيئية	٢٣٧٣١٨٨٠٥٤٧	٤٠٥١٨٥٦٨٩١١	٤١٠٥٦٠٢٥٢٠٧
	المطلوبات			
٢١	راس المال التشغيلي الاقتصادي	١٢٠٥٧١٩٠٤٧٠٧	١٠١٤١٢٩٥٨١٩٦	١٠١٤٧٣٧٩١٢٣٦
٢٢	الاحتياطيات الاقتصادية(عام)	(٥٨٥٤٠٧٦٩٨٢)	٨١٢٥٤٦٨٤٨٦	٢٠١٩٤٢٥٩٢٦٠
	الاحتياطي الاقتصادي	٨٨٥٤٥٠٢٦٦٤	٧٨٨٨٥٠٠٨٧٢	٣١٧٩٩٦٥٨٣
	مجموع المطلوبات الاقتصادية	١٢٣٥٧٢٣٣٠٣٨٩	١١٧٤٢٦٩٢٧٥٥٤	١٢٤٨٤٨٠٤٧٠٧٩
٢١	راس المال التشغيلي البيئي	٢٩١٠٨٧٩٠٩٤٤	٤٨٣٩٧٨١٠٧٨٠	٤٨٦٢٣٥٢٧٧٤٠
٢٢	احتياطي (ينزل العجز المترام)	(٥٣٧٦٩١٠٣٩٧)	(٧٨٧٩٢٤١٨٩٩)	(٧٥٦٧٠٢٥٣٣)
	مجموع المطلوبات البيئية	٢٣٧٣١٨٨٠٥٤٧	٤٠٥١٨٥٦٨٩١١	٤١٠٥٦٠٢٥٢٠٧

المصدر: بالاعتماد على سجلات مديرية بلدية كربلاء المقدسة

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات: في ضوء ما تقدم نخلص إلى أهم الاستنتاجات وكالاتي:

- ١) لم تتضمن التقارير المالية معلومات كمية أو نوعية أو مالية لتكاليف البيئية التي تكبدتها بلدية كربلاء المقدسة.
- ٢) لم يتم الإفصاح عن أي معلومات تخص قيام بلدية كربلاء المقدسة (عينة البحث) بتطبيق مبدأ الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على ضوء المعالجة المحاسبية والإبلاغ المالي لتكاليف البيئية (المحاسبة البيئية) والصادرة من فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل والمعني بالمعايير المحاسبية الدولية.
- ٣) مديرية بلدية كربلاء المقدسة لا تتبع وسائل وأساليب لإعادة استعمال المخلفات وتدويرها، ولكن تُجمع على شكل أكوام في الطمر الصحي مما يشكل ضرر شديد الخطورة على البيئة الداخلية والبيئة الخارجية.
- ٤) ضعف الإجراءات والطرق البيئية المتبعة داخل البلدية بالرغم من وجود قسم في الهيكل التنظيمي يتولى أداء أنشطة تتعلق بالأداء البيئي وكل مهامه هو استعمال أساليب الوقاية التقليدية قبل العاملين والموظفين، ولم تتخذ أي إجراءات بيئية لحماية وسلامة البيئة.
- ٥) لا يوجد لدى مديرية بلدية كربلاء المقدسة أي قاعدة للمعلومات البيئية يمكن الاعتماد عليها لإجراء دراسات حول الآثار البيئية التي تتركها الصناعات خلال ممارسة نشاطه الإنتاجي على بيئة العمل والبيئة الخارجية.
- ٦) انخفاض وقلّة مستوى الوعي البيئي داخل البلدية لدى العاملين والموظفين، ولا يوجد أثر للإدارة البيئية في ممارسة وظيفة ومهام التوعية البيئية، بتعريف الافراد والمجتمع بمشاكل البيئة المحيطة وتأثيراتها وآثارها السلبية على الصحة والمجتمع.
- ٧) عدم وجود رقابة بيئية خارجية وانخفاضها قبل الجهات المختصة لمتابعة الأنشطة الملوثة واتخاذ الإجراءات والطرق اللازمة اتجاه النشاطات الملوثة لتعديل سلوكها السلبي على البيئة.
- ٨) هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المديرية بالإفصاح محاسبياً عن البيئي، وأبرز تلك المعوقات:
 - أ- قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي.
 - ب- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي.
 - ت- عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.

ثانياً: التوصيات: بناء على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ١) تفعيل دور الإعلام بكافة وسائله في تعميق المحاسبة البيئية.
- ٢) ضرورة سن قانون يلزم الشركات أو المصانع والوحدات الخدمية ذات التأثير على البيئية بأن تقدم قوائمها المالية للمحاسب القانوني ما يثبت التزامها بمعايير حماية البيئة.
- ٣) إعادة تدوير المخلفات او النفايات إذ تخدم مجالات تصنيعية أخرى، وتشجيع الاهتمام بالأمن والنظافة وضرورة نشر الوعي البيئي سواء للمجتمعات أو مؤسسات الأعمال والعاملين فيها، وضرورة الالتزام بالمحددات العالمية والمحلية لمستوى الملوثات المنبعثة.
- ٤) الاهتمام بقسم البيئة والاقسام الخاصة بالتنظيفات في مديرية بلدية كربلاء بشكل خاص ورفده بالكفاءات الإدارية والهندسية ذات الالمام بقضايا البيئة، وكذلك دعمه معنويًا وماديًا لكي يواكب اخر المستجدات في مجال حماية وسلامة البيئة من اثار التلوث.

- ٥) التأكيد على دور التشريعات البيئية وتفعيلها بالشكل المطلوب للقيام بالدور المنوط بها خير قيام، وعدم المجاملة على حساب البيئة للحفاظ على البيئة والحد من تدهور الوضع البيئي.
- ٦) التأكيد على أهمية المعايير المحاسبية في إصدار معايير تتعلق بالبيئة، وإلزام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي البيئي.
- ٧) تقديم الدعم الحكومي للوحدات الاقتصادية التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي البيئي؛ وذلك لتمييزها عن الوحدات غير الملتزمة بيئياً ولتعزيز مكانتها، ومن الضروري تدوير النفايات التي يمكن إعادة استعمالها وعدم التخلص منها في الطمر الصحي.
- ٨) ضرورة مساهمة الجهات المختصة بتعميق مفهوم المحاسبة البيئية وأهمية إيجاد نظام محاسبي بيئي مع التأكيد على ضرورة إفصاح التقارير المالية بشكل كاف عن المعلومات المحاسبية البيئية.
- ٩) يتوجب على جميع الوحدات الاقتصادية الالتزام بحماية البيئة وأن تلتزم بجميع المعايير وأن يتم معاقبة كل من يخالف ذلك. وتدوير النفايات التي يمكن الاستفادة

المصادر

المصادر العربية

أولاً: الوثائق والتقارير الرسمية

١- التقارير والقوائم المالية لمديرية بلدية كربلاء المقدسة للسنوات ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥.

٢- تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للسنوات ٢٠١٣، ٢٠١٤، ٢٠١٥.

ثانياً: الكتب

١- أبو زيد، محمد المبروك، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية". دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٥.

٢- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٤.

٣- سليمان، محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - دراسة مقارنة، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٦.

٤- الججاوي، طلال محمد علي، المسعودي، حيدر علي، "المحاسبة المالية (المتوسطة)"، دار الكتب، الطبعة الثانية، ٢٠١٤.

٥- مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠٠٤.

ثالثاً: الدوريات والنشرات والمجلات

١- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، ٢٠٠٤.

٢- المشهداني، بشرى نجم عبد الله، حسن، حكمت حمد، "إمكانية اعتماد منهج الثورات العلمية في تفسير التقدم العلمي في المحاسبة"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٨، العدد ٥، ٢٠١٦.

٣- الشعباني، صالح إبراهيم يونس "الحاجة إلى توظيف معلومات الكلف البيئية في صنع القرارات الاستثمارية" مؤتمر فيلادلفيا، الاردن، ٢٠٠٧.

٤- الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى.

٥- الصوفي، فارس جميل حسين وآخرون "أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد التاسع والعشرون، ٢٠١٢.

- ٦- الشعباني، صالح ابراهيم يونس، الناصر، خالص حسن يوسف، "دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثلاثة والتسعون، ٢٠١٢.
- ٧- الطاهر، عادل البهلول حميدان "الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بلبيبا دراسة استطلاعية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد ٢٧- العدد الأول، ٢٠١١.
- لشعباني، صالح ابراهيم يونس، الناصر، خالص حسن يوسف، "دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثلاثة والتسعون، ٢٠١٢.
- ٨- المخادمة، أحمد عبد الرحمن، والعيسي، ياسين احمد، "مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن تكاليف التلوث البيئي (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الاردنية)"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧٦، السنة ٤٩، ٢٠١٠.
- ٩- جواد، صلاح مهدي، "معياري مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية -دراسة تطبيقية"، ٢٠١٣.
- ١٠- سلمان، علاء جاسم، والذهبي جلييلة عيدان، "القياس المحاسبي لتكاليف التلوث البيئي والإفصاح عنها في الوحدات الاقتصادية" مجلة المحاسب، جمهورية العراق، نقابة المحاسبين والمدققين، أيلول، المجلد ٢٣، العدد، ٤٥، ٢٠١٦.
- ١١- عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف، (مدى التزام الشركات الصناعية بالإفصاح عن التكاليف المسؤولية الاجتماعية) دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٧، العدد الاول، جامعة المجمععة المملكة العربية السعودية، ٢٠١٦.
- ١٢- قطاطي، نوري، زوبيك، فتحي، المشاط، عادل، "الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في التقارير السنوية للمصارف التجارية العاملة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة / زليتن/جامعة المرقب/العدد الثاني / ٢٠١٣.
- ١٣- يعقوب، فيحاء عبد الله، الغانمي، فرقد فيصل جدعان (٢٠١٠) "إثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل: دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد ١٠، المجلد ٥، جامعة بغداد، العراق
- ١٤- عمارة، نوال، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة يومي ٢٢ و ٢٣ نوفمبر ٢٠١١.
- عمر، بلال فايز، والشعار، اسحق محمود، وزلوم، نضال عمر "أثر الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية على الاداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية" دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٤١، العدد ٢، ٢٠١٤.

رابعاً: الأطاريح الجامعية

- ١- ابو زيد، محمد السيد محمد " إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الأسمدة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
- ٢- حنان، سعدي سيف، " القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان_ SCHB_ قسنطينة"، جامعة قسنطينة_٢_، رسالة ماجستير، ٢٠١٤.
- ٣- صالح، موسى محمد عبد الله "الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي" أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، طرابلس - لبنان، جامعة الجنان، كلية: إدارة الأعمال، الدراسات العليا، قسم: المحاسبة، ٢٠١٥م.

٤-العليمات، نوفان حامد محمد، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والافصاح عنها في القوائم المالية الختامية-حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ٢٠١٠.

٦-العامري، سعود جايد، "المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها"، جامعة المثني، الطبعة الاولى، ٢٠١٠.

المصادر الأجنبية

First: Books

- ١- Belkaoui, Ahmed R., Accounting Theory, ٤th ed., Business Press –Thomson Learn USA, ٢٠٠٠.
- ٢- Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry J., Intermediate Accounting, ٩th. Edition, John Wiley & sons, Inc., ١٩٩٨.
- ٣- Kieso, Donald E. weyandt, Jerry J. & Warfield, Terry D. intermediate Accounting. ١٠th Ed, New York: John Wiley & sons, Inc., ٢٠١٢.
- ٤- Chetkovich. Micheal N., (١٩٦٠), Standard of Disclosure and their Development, Reading in Auditing, Southwestern Book co.
- ٥- Craig Deegan, "Financial Accounting theory", MC-Graw Hill, hnc, ٢٠٠٩.
- ٦- Gray R.II, (١٩٩٠),"The greening of accountancy" the Profession at ten Preasnce.certified record report no. London.

Second: Articles

- ١- Anonymous ,What next ?,Industry week, The Accounting Review (٢٠٠٨) .Vol ,٢٤٧ ,NO٢.
- ٢- *A New Global Partnership: Eradicate Poverty and Transform Economies through Sustainable Development – The Report of the High-Level Panel of Eminent Persons on the Post-٢٠١٥ Development Agenda*. New York, ٢٠١٣.
- ٣- A.M. Inun Jariya Environmental Disclosures in Annual Reports of Sri Lankan Corporate: A Content Analysis, Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS) ٦(٨): ٢٠١٥ .٣٥٠-٣٥٧.
- ٤- Barnali Chaklader Puja Aggarwal Gulate "A Study of Corporate Environmental Disclosure Practices of Companies Doing Business in India" Global Business Review ١٦(٢): ٢٠١٥.٣٢١-٣٣٥.
- ٥- Carreira F., Damião A., Abreu R. and David F. (٢٠١٤)."Environmental Disclosure – From the Accounting to the Report Perspective .In *Proceedings of the ١٦th International Conference on Enterprise Information Systems*.
- ٦- : *Chaklader and Gulatii*."A Study of Corporate Environmental Disclosure Practices of Companies Doing Business in India",٢٠١٥.
- ٧- David Owen And Glen Lehman, "Social And Environmental Accounting: Trends And Directions For the Future ", Accounting Forum ,Vol.٢٤, No.١, March ٢٠٠٠.
- ٨- J.S.Toms," Firm Resources, Quality Signals and the Delterminants Of Corporate Environmental, Reputation: Some UK Evidence", The British Accounting Review, Vol. ٣٤, Issue.٣, September٢٠٠٢.

- ٩- Hamid Ravanpak Noodezh , Salehe Moghimi "Environmental Costs and Environmental Information Disclosure in the Accounting Systems" International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. ٥ (١), pp. ١٣-١٨, © ٢٠١٥ HRMARS.
- ١٠- Mahoney, L. La Gore, W. and Scazzero, J.A. (٢٠٠٨), "Corporate social performance, financial performance for firms that restate earnings", *Issues in Social and Environmental Accounting*, (٢:١), pp ١٠٤-١٣٠.
- ١١- Muttanachai Suttipun , Patricia Stanton "A study of Environmental Disclosures by Thai listed Companies on Websites , ٢nd Annual International Conference on Accounting and Finance (AF ٢٠١٢) , ٩ - ١٥.
- ١٢- Omaima Hassan , Claire Marston, " Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature : Are view Article", economics and Finance working paper series ,working paper No.١٠-١٨ , Brunel University ,west London ,September , ٢٠١٠.
- ١٣- Onyali Chidiebele Innocent, Okafor Tochukwu Gloria, and Egolom Priscilla "An Assessment of Environmental Information Disclosure Practices of Selected Nigerian Manufacturing Companies". International Journal of Finance and Accounting, ٢٠١٤, ٣(٦): ٣٤٩-٣٥٥.
- ١٤- Patrick Medley , "Environmental accounting – what does it mean to professional accountants ?", Accounting , Auditing , And Accountability journal , vol.١٠, No. ٤, ١٩٩٧, pp ٥٩٤ - ٦٠٠.
- ١٥- Salzman, O., Ionescos-Somers, I. and Steger, U. (٢٠٠٥), "The business case for corporate sustainability: Literature review and research options", *European Management Journal*, (٢٣:١), pp.٢٧-٣٦. UNEP, workshop on Environmental and natural Resource Accounting, Environmental Economics series- paper No.٣, February ١٩٩٢.
- ١٦- Sterling, Robert R., Accounting Research Education and practice, the journal of Accounting, Sep. ١٩٨٣.
- ١٧- Weshah, S. R., Dahiyat, A. A., Abu Awwad, M. R. and Hajj at, E.S. (٢٠١٢), "The impact of adopting corporate social responsibility on corporate financial performance: Evidence from Jordanian banks", *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, (٤:September), pp.٣٤-٤٤.
- ١٨- IFAC, International Federation of Accountants, Environmental Management Accounting, ١٩٩٨.

Third: Professional issues:-١٩

IASB, "Who we are and what we do", IFRS Foundation London, ٢٠١٥.-٢٠