

أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيح قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات

دراسة استطلاعية لأراء عينه من معطي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية

م.م. حزام فالح جيجان*

المستخلص:

تعد المحاسبة البيئية أداة تمد المستفيدين ومتخذي القرارات بمعلومات محاسبية متعلقة بتكاليف الأداء البيئي، فهي تتضمن بيانات عن الأداء البيئي إلى جانب بيانات ومعلومات تتعلق بالنواحي المالية، وتتمثل مشكلة البحث في أن الإفصاح عن التكاليف البيئية في الشركات عموماً، وفي الشركات الصناعية بشكل خاص تطلب المزيد من الإهتمام والدراسة خصوصاً في ظل الإفتتاح الإقتصادي والتطور التكنولوجي وإزدياد حدة المنافسة وكبر حجم الشركات لما لهذه الشركات من تأثير على البيئة، ويهدف البحث إلى بيان أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية وعلى ترشيح قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات.

وقد نتج عن الدراسة الإستطلاعية أن مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية لم يرق إلى أي مستوى من مستويات الإفصاح، وقد أوصى الباحث بضرورة أن تهتم الشركات بموضوع التكاليف البيئية والإفصاح عنها لأن الإفصاح يساعد في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية مما يمكن الإدارة والمستفيدين من المعلومات المحاسبية من ترشيح القرارات المتعلقة بالإستثمار والتمويل وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية لهذه لشركات .

Abstract

Environmental accounting is a tool to provide the accounting information user and decision makers with accounting information related to environmental performance costs, it includes data about environmental performance as well as data and information related to financial aspects.

The research problem is that the disclosure of environmental costs, in the companies , in general , and in the industrial companies , in specific - requires further attention and study , specially in the light of economic openness, technical developments ,as well as bigness of the industrial companies because of their impact on the environment .

* عضو هيئة تدريسية / معهد الادارة التقني / الزعفرانية
مقبول للنشر بتاريخ 2011/9/6

This research aims to describe the impact of the accounting disclosure of the environmental costs in the financial reports on the improvement rationalization of the investors decisions, and achieving competitive advantage for companies.

The result of this survey study is that the level of accounting disclosure of the environmental performance for the industrial firms ,did not amount to any level of disclosure .

The researcher recommend the companies should pay astute the importance of measuring environmental costs and disclosure . The results of the measurement and disclosure will help to improve the quality of accounting information and financial reports A matter that may enable the beneficiaries and administration of the accounting information to realize the investment decisions in order to gain greater transparency in the financial statements and to achieve competitive advantage.

المقدمة

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة من أهم إهتمامات العالم نتيجة الضرر الكبير الذي لحق بالقطاع البيئي في الآونة الأخيرة، وتعد مشكلة التلوث البيئي مشكلة إقتصادية وإجتماعية وسياسية في أنحاء العالم أجمع. ويجري إتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض أثار التلوث ونتيجة لذلك ، أصبح التوجه نحو المحاسبة البيئية أمراً يفرض نفسه بطريقة لا يمكن تجاهلها وتجلي ذلك بمطالبة المجتمع الشركات الملوثة بالإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بسياساتها وأهدافها وبرامجها البيئية. فعلى الشركات أن تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أدائها البيئي مثلما تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أدائها المالي والإقتصادي ، وهذا ينعكس على شكل ومحتوى المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وعلى جودة التقارير المالية في التأثير على سلوك متخذ القرار وعلى تحقيق القدرة التنافسية للشركات.

منهجية البحث

مشكلة البحث :-

تتمثل مشكلة البحث في أن الشركات الصناعية العراقية لا تفصح عن تكاليفها البيئية في التقارير المالية ، مما يؤثر على جودة التقارير المالية وبالتالي على ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وعلى تحقيق الميزة التنافسية للشركات .

أهداف البحث :-

يهدف البحث إلى الوقوف على أثر الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية على ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية العراقية من خلال إيضاح مايلي :-

1. ماهية المحاسبة البيئية ؟ ماهية التكاليف البيئية ، وماهية وأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي ؟
2. مدى إهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية المحاسبية بإصدار المعايير والنشرات الدورية الخاصة بالأمور البيئية.
3. واقع الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية المتداول أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.
4. إستطلاع آراء معدي التقارير المالية في الشركات الصناعية العراقية المتداول أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية ، وبعض متخذي القرارات من المستثمرين حول أثر الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية على ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتعظيم الإستفادة من التقارير المالية .

أهمية البحث :-

تأتي أهمية البحث من أهمية الموضوع ذاته ، حيث أخذت القضايا المرتبطة بتلوث البيئة تشكل مشكلة اقتصادية وإجتماعية وسياسية في أنحاء العالم أجمع ، وتحظى بمزيد من الاهتمام من الحكومات والمنظمات الوطنية والدولية لحماية البيئة وخفض آثار التلوث ، ونتيجة لذلك من الضروري أن تمارس الشركات الصناعية دورها بالإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بسياساتها وأهدافها والبرامج التي تنفذها والتكاليف والمنافع المتصلة بتنفيذ هذه البرامج لتسهم في ترشيد قرارات الأطراف المختلفة ذات العلاقة وإلى تحقيق الميزة التنافسية للشركات.

فرضيات البحث:-

1. يستند البحث على فرضيتين :
يؤدي تحقق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية الى ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل.
2. يسهم تحقق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية في تحقيق الميزة التنافسية .

محدود البحث:-

- إقتصرت الدراسة على الشركات الصناعية في العاصمة بغداد والمدرجة أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية للأسباب الآتية:-
1. مشكلة التلوث أكثر إنتشارا في الشركات الصناعية عن بقية أنواع الشركات الأخرى.
 2. تتركز معظم الشركات الصناعية في محافظة بغداد .
 3. سهولة الحصول على معلومات عن هذه الشركات ووجود تقارير مالية منشورة عنها .

مجتمع وعينة البحث :-

يتكون مجتمع البحث من العاملين (معدي التقارير المالية) والمستثمرين في الشركات الصناعية العراقية المتداول أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية في العاصمة بغداد وعددها (29) شركة .
اما عينة البحث فقد تم إختيار (25) شركة .

مصادر جمع البيانات:-

- تم جمع بيانات البحث من المصادر الرئيسية الآتية :
1. الكتب والدوريات العلمية ، الدراسات المرتبطة بالبحث ومواقع شبكة الإنترنت .
 2. الإستبانة (Questionnaire) بوصفها إحدى الوسائل الإحصائية شائعة الإستخدام ،وزعت الإستبانة على معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية العراقية وكما يلي:
1. خمسون إستبانة على العاملين وبمعدل إستبانتين لكل شركة من شركات عينة البحث .
 2. خمسون إستبانة على المستثمرين في أسهم شركات عينة البحث .

الاطار النظري للبحث

مفهوم المحاسبة البيئية وأهميتها وأهدافها

هناك إهتمام متزايد بالحماية البيئية وعلى المستويات كافة مع زيادة الطلب على البيانات الإقتصادية والمالية الخاصة بالبيئة والموارد الطبيعية خلال العقدين الأخيرين ،ولعبت المحاسبة البيئية دورا هاما في تزويد الجهات المختلفة بهذه البيانات وعلى المستويات كافة . فقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) المحاسبة البيئية بأنها " عملية التعرف على التكاليف البيئية وقياسها وتوزيعها ودمج تلك التكاليف مع القرارات الإقتصادية وكذلك إيصال تلك المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية للشركة" (عمرو، 2001، ص 30) كما عرفت بأنها " نظام وعلم إجتماعي لإدارة الجوانب البيئية وما يتعلق بها من تكاليف من خلال تحديد وقياس نقدي للأضرار البيئية التي تسببها الشركات للبيئة المحيطة بها نتيجة لأنشطتها والإبلاغ عنها بالقوائم المالية بعد معالجتها محاسبيا " (Urban , 2005 , p. 67) وكما عرفها Collision, Slomp بأنها "علم يبحث في كيفية تأثير الجوانب البيئية على نظام المحاسبة التقليدي وهي أداة فعالة لقياس وتقييم الجوانب المادية البيئية للمنشآت " (Collision , Slomp, 2002 , p. 22) . وبناءً على ماتقدم فإن المحاسبة البيئية تحدد وتقيس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية، وتستخدم هذه المعلومات في صنع القرارات بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة .

أهمية المحاسبة البيئية

تؤثر المنشآت على إختلاف أنواعها وخاصة الصناعية منها على البيئة ، حيث تسعى هذه الشركات إلى التخلص من المخلفات الناتجة من عمليات التشغيل أو الإنتاج وتصريفها في البيئة المحيطة دون تحمل أي مقابل مادي مما يؤدي إلى إحداث أضرار وتلوث بيئي، لذلك برزت الحاجة لإعادة النظر في القضايا البيئية وآثار التلوث البيئي لمطالبة المجتمعات بتحمل المنشآت الملوثة التكاليف المسؤولة عنها تجاه البيئة (من يلوث يدفع) وتتباين الضغوط البيئية من دولة إلى أخرى وبين قطاعات الأعمال المختلفة (الحيالي، 2002، ص 73) .

أهداف المحاسبة البيئية

إن التلوث البيئي لا يقتصر أثره على بيئة محدودة بل يمتد ليغطي العالم كله ليوثر على البيئة العالمية مثل ثقب الأوزون واستهلاك البترول وارتفاع درجات حرارة الأرض.... الخ، ويسهم التطبيق الإيجابي للمحاسبة البيئية في المنشآت وخاصة الصناعية منها على إقتصاديات الدولة والمنشأة نفسها وسمعتها ومستوى إنتاجيتها ، وتؤدي أيضا إلى توفير المال بشكل ملحوظ بسبب تناقص تكاليف شراء المواد الخام ومعالجة الفضلات إضافة إلى تحسينات بيئية بتقليل استعمال الموارد وتقليل العوادم والإنبعاثات الضارة وتحسن سمعة المنشأة وتعظم القدرة التنافسية المستقبلية للشركة وتقلل أو تحد من الغرامات والعقوبات التي يمكن أن تفرضها الجهات الحكومية (Cormier ,Goran ,2005,p.168) .

مفهوم التكاليف البيئية وأهميتها وأنواعها

تعرف التكاليف البيئية بأنها " التكاليف التي تتعلق بالتدهور البيئي أو النقص المحتمل بالموارد الطبيعية الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية " (التكريتي ، 2007 ، ص328) كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بأنها " تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأطراف والمتطلبات البيئية للمؤسسة " (المرزوقي ، 2004 ، ص 12) وكما عرفت على أنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة والوظائف البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف المحاولة لتخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة " (Cohen ,Santhakumar,2007,p. 602).

أهمية التكاليف البيئية

بدأ موضوع المحاسبة عن التكاليف البيئية عام 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية إستجابة لقلق الأطراف الخارجية التي تعتقد أن موضوع منع التلوث ، لم يكن له تلك الأهمية من الإدارة البيئية من قبل الصناعة . لذلك تم التشجيع على تبني محاسبة التكاليف البيئية وفهمها بشكل تام ودمجها في عمليات صنع القرار وزيادة الاهتمام بتلك التكاليف لتعطي المنشأة فرص التخفيض الكافي للتكاليف البيئية أو شطبها وتعزيز الموقع التنافسي وتحسين الأداء البيئي ، ومن الأمور المعروفة أن المحاسبة المالية لا تعكس الآثار البيئية لعمل المنشآت حيث لا تفصح عن هذه المعلومات بالرغم من أهميتها وأهمية الإعلان عنها لذا زاد الاهتمام من قبل المختصين بالتكاليف البيئية وادكوا على ضرورة الإفصاح عنها في التقارير المالية . وتشير إحدى الدراسات التي تبنتها وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) إلى أن أسباب الإهتمام بالتكاليف البيئية (Environmental Protection Agency,1995 , p . 77):-

1. إن الكثير من التكاليف يمكن تخفيضها أو تجنبها نهائياً نظراً لكون هذه التكاليف لا تضيف أية قيمة للمنتجات وهذه التكاليف قد تكون تشغيلية أو استثمارية أو تدخل في إعادة تصميم المنتجات ذاتها أو نظم تشغيلية بديلة.
2. هذه التكاليف قد تكون مدمجة ضمناً ضمن التكاليف غير المباشرة ، لا يتم تجاهلها نهائياً.
3. إعادة النظر في نظم التشغيل القائمة وفهم التكاليف البيئية يساعد المنشأة على توفير معلومات أدق للمنشأة عن التكاليف البيئية وتسعير منتجاتها ومن ثم تصميم منتجات ذات مواصفات تحقق ربحية أفضل .
4. تحقيق المنافسة لمنتجات الشركة من خلال الترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل.
5. يساعد فهم التكاليف البيئية في دعم نظام الإدارة البيئية التي تسعى الكثير من الشركات على تطويرها كوسيلة للحصول على شهادة الأيزو 14001 والمتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة الدولية للمعايير.

أنواع التكاليف البيئية

تختلف الطريقة التي تصنف بها التكاليف البيئية حسب الغرض من استخدامها ومنها :

أولاً : من حيث طبيعتها (Swamy,2004 , p. 17) :

1. مصروفات بيئية رأسمالية (Capital Environmental Expenditures) : هي تلك المصروفات الرأسمالية التي تنفقها الشركة على المرافق والمنشآت الصناعية للتخفيف من حدة المؤثرات الضارة على البيئة والنتيجة عن تلك المنشآت كالموجودات التي يتم شراؤها لإستخدامها في معالجة التلوث البيئي كتخفيض أو معالجة الانبعاثات البيئية الضارة مثل انبعاث الهواء الفاسد.
2. مصروفات بيئية تشغيلية (Operating Environmental Expenditures) : هي المصروفات البيئية التشغيلية التي تتحملها المنشأة في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث الذي تسبب نتيجة عمليات الإنتاجية مثل رواتب العاملين في مجال حماية البيئة وكلف المستلزمات السلعية والخدمية ،إندثار الموجودات الثابتة، مصروفات البحث والتطوير في مجال حماية البيئة .

ثانياً: من الناحية الرقابية (المرزوقي ، 2004 ، ص 77) :

1. -تكاليف رقابة التلوث وتتكون من :
 - أ- تكاليف المنع (Preventing Cost): وتمثل تكاليف منع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة أو ضارة بالبيئة ، وتكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أقل تلويثاً .
 - ب- تكاليف التقييم (Appraisals Cost) : وتتعلق بتكاليف إكتشاف الإحرفات في مستوى التلوث مقارنة بالمستويات والمواصفات المحددة من الجهات المعنية وتشمل تكاليف فحص واختبار المواد المستخدمة والآثار البيئية الناتجة عنها للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة، أي أنها تتعلق بالأنشطة اللازمة لمتابعة المصادر المسببة للتلوث البيئي .
- 2- تكلفة الفشل من رقابة التلوث وتتكون من :-
 - أ- تكاليف الفشل الداخلي (Internal Failure Cost): وتتعلق بتكاليف علاج وإزالة المخلفات وتنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع .
 - ب- تكاليف الفشل الخارجي (External Failure Cost) : وتتمثل بالتكاليف التي تحدث في حالة حدوث أضرار للمجتمع ، يترتب عليها تعويضات وغرامات بالإضافة إلى تكلفة الفرص الضائعة، والمتمثلة في خسارة هامش المساهمة نتيجة لنقص المبيعات أو انخفاض الحصة السوقية.

ثالثاً: من حيث مصادر التكلفة (StudyGroup of Environmental (System,2000,p.57

- 1- التكاليف البيئية الداخلية (Internal Environmental Cost): وهي التكاليف التي تقع داخل نطاق الشركة كالتكاليف المتعلقة بإدارة النفايات وإستهلاك الطاقة .
- 2- التكاليف البيئية الخارجية (External Environmental Cost): وهي التكاليف التي تقع خارج نطاق الشركة كالتكاليف المتعلقة بتلوث الماء واليابسة والهواء.

مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

شهد الفكر المحاسبي اهتماماً متزايداً بموضوع الإفصاح المحاسبي وعلاقته بمصادقية التقارير المالية بوصفها أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والعالم الخارجي من خلال التقارير المالية وبما تحويه من معلومات تحتاجها الأطراف المتعددة من إتخاذ القرارات وتقييم الأداء، بحيث أصبح مطلب كل الأطراف المزيد من الإفصاح ومزيد من الشفافية (عمرو، 2001، ص32).

ويعرف الإفصاح المحاسبي بأنه " شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية" (Urban, 2005 , p. 42) ، كما يعرف بأنه "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملام لمساعدتهم في إتخاذ القرارات (Collision &Slomp,2002,p. 34) .

نلاحظ من التعاريف أعلاه إختلاف حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب ان توفرها التقارير المالية بسبب إختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والناجم عن إختلاف أهداف هذه الأطراف ، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح الذي يضمن لكل طرف من هذه الأطراف رغبته واحتياجاته وأهدافه . إن كمية المعلومات المنشورة ودرجة تفصيلها تضعنا امام خمسة أنواع للإفصاح وكالاتي (Urban, 2005 , p.35).

1. الإفصاح الكافي، أقل قدر من المعلومات حتى يتوافق مع جعل القوائم المالية غير مضلله .

2. الإفصاح العادل والشامل، عرض كل المعلومات الملائمة لتحقيق الموازنة بين مصالح مستخدمي القوائم المالية .
 3. الإفصاح الملائم ، يراعي مصلحة المستخدم للبيانات وظروف المنشأة .
 4. الإفصاح التتقفي ، من خلال الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات.
 5. الإفصاح الوقائي، ضرورة الإفصاح بالتقارير المالية لتكون غير مضللة لأصحاب الشأن .
- ولكي يحقق الإفصاح أهدافه في مساعدة المستخدم فيجب أن يتصف بجملة من الخصائص منها التوقيت الملائم، سهولة العرض ،عدم التحيز والموضوعية .

مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي وأهميته وأهدافه

يتفق الكثير من الباحثين على أن هناك قصوراً في المنهج المحاسبي المالي في التعامل مع العمليات ذات الطابع البيئي والاجتماعي، وأن المحاسبة المالية لم تحسم بعد قضية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المنشورة. وتعد الأنشطة البيئية عنصراً من العناصر الأساسية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية حيث أكدت العديد من الدراسات على أهمية المعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية ، ويعرف الإفصاح البيئي بأنه " كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها (Chuniao&Zhihui,2009,P. 214)

إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ، هو أسلوب أو أداة خلالها يتم من خلالها إعلام كل الأطراف المهمة عن الأنشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية والتي تكون ذات تأثير بيئي من خلال التقارير المالية. وعلى الرغم من أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية إلا أن الوحدات ما زالت لا توليه الاهتمام اللازم، وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بالآتي (المرزوقي ، 2004 ، ص:45):

1. المحاسبة علم اجتماعي يخدم فئات المجتمع كافة يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة بها ويحتم عليها التكيف مع كل الظروف والمستجدات بحيث لا تكون في معزل عنها وخاصة فيما يتعلق بالبيئة .
2. إن غالبية أنشطة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية لها جوانب مالية ومحاسبية تنعكس آثارها على القوائم والتقارير المالية وعلى قرارات الأطراف المهمة بها.
- على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة ، فإنه يمكن تقسيم أهداف الإفصاح على النحو التالي :-

أولاً: أهداف داخلية على مستوى المنظمة (Gadin,2000,p. 67):

1. المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة أزاء المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات علاقه بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية .
2. إظهار إدعان المنظمة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة شرعية وإجازة لنشاطاتها.
3. يوفر الإفصاح قاعده جوده للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي الشركات والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة ،فضلا عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة .
4. إلزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة بها.

ثانياً: أهداف خارجية (Farghally,1997,p.75-76):

1. إظهار إلزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل أعباء المجتمع .
 2. يعد الإفصاح وسيلة لإداره التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المنظمة كالمستهلكين والمجهزين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى .
 3. عكس لنشاطات وفعاليات المنظمة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية أزاء الأضرار والأصابات التي قد تسببها منظمات أخرى مماثلة .
 4. يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على إتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة .
 5. كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق .
- إن إختلاف رغبات مستخدمي التقارير المالية فيما يجب الإفصاح عنه من معلومات بيئية أدى الى عدم وجود نموذج معيار واحد يمكن أن يستخدم في هذا المجال لأن إختلاف مستوى وإدراك المستخدمين

جعل المعلومات الملائمة لطرف معين غير ملائمة بالضرورة لطرف آخر، ومن هنا جاءت إهتمامات وكالة حماية البيئة EPA و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتحديد نوع وطبيعة المعلومات المفصح عنها وإشارتها الى وجوب أن يتضمن الإفصاح المحاور الأساسية التالية:

1. الإفصاح عن الإجراءات والإنشطة البيئية .
 2. الإفصاح عن الإجراءات المحاسبية الخاصة بشؤون البيئة .
 3. الإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والتكاليف البيئية .
- ويتضمن كل من المحاور أعلاه على معلومات تفصيلية، فعلى سبيل المثال نجد أن المحور الأول يتضمن البرامج والسياسات التي تتبناها المنظمة للحفاظ على البيئة، التحسينات التي قامت بها المنظمة، الإجراءات التي وضعتها للحد من آثار التلوث ومدى الالتزام بمعايير حماية البيئة .
- ويضم المحور الثاني الآثار المالية لأجراءات حماية البيئة في الاتفاق الراسمالي والأرباح للفترة الحالية، كما أنه في حالة المبالغ الفعلية المحملة على نتيجة أعمال الفترة المالية ومتصله بشؤون البيئة فيجب الإشارة لهذه القيم في حسابات الأستاذ العامة مبوبة حسب طبيعتها مثلاً نفقات معالجة تدفق السوائل، تسرب الغازات وتلوث الهواء، معالجة الفضلات الصلبه، برامج التوعية البيئية.
- أما المحور الثالث يشمل الإفصاح عما تقتنيه المنظمة من موجودات بيئية وما يرتبط بها من مطلوبات ومخصصات وإحتياطات، فضلاً عن الإفصاح عن المطلوبات الطارئة من خلال ملاحظات مقترنه بالقوائم المالية وذلك من حيث المبالغ المقدرة لها وإمكانية تحقق الحدث والخسارة المحتملة (Environmental Protection Agency, 1995, p. 110).

دور المنظمات والجمعيات المحاسبية المهنية في إصدار معايير بيئية

زادت الأحداث البيئية في السنوات الأخيرة من وعي وإهتمام المجتمع بالمحافظة على جودة البيئة ، وأدى ذلك الى إهتمام المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية بهذا الموضوع فقد أصدرت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بعنوان عرض البيانات المالية ، وقد ورد في الفقرة (9) منها أن على المنشآت تقديم بيانات إضافية ذات الصلة بالسلامة والصحة البيئية وفرض غرامات وتعيضات في حالة عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالأمور البيئية .

أما بالنسبة للمنظمات والجمعيات المحاسبية الأمريكية فقد أصدرت العديد من معايير المحاسبة الأمريكية التي تتعلق بالأداء البيئي على سبيل المثال المعيار رقم (5) والتفسير رقم (14) الخاص بالمحاسبة عن الظروف الطارئة والذي يمكن أن يستخدم لفهم متطلبات الإفصاح عن الإلتزامات البيئية ، هذا بالإضافة الى نشرة حياة سوق المال الأمريكية رقم (92)، والخاصة بالإفصاح عن الظروف الطارئة. وبيان معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي رقم (6) والخاص بالإفصاح عن مخاطر مهمة وأحداث عدم تأكد معينه و كما ورد في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لعام 2004 ضمن إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي مجموعة معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالأمور البيئية منها معيار المراجعة الدولي رقم (250) بعنوان مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، كما أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للمراجعة رقم (1010) بعنوان اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية.

أما بالنسبة للبيئة العراقية فيلاحظ أن التشريعات والقرارات الصادرة من وزارة البيئة لم تلزم الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن أداها البيئي بل تركت لإدارات الشركات الحرية الكاملة بالإفصاح الإختياري عن أداها البيئي في تقاريرها المالية*

دور الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق الميزه التنافسية للشركات .

تعد المحاسبة البيئية أداة تمد متخذ القرار بمعلومات محاسبية متعلقة بتكاليف الأداء البيئي لذا فإن الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية في التقارير المالية سوف يؤثر على سلوك متخذ القرار ومنها قرارات الإستثمار والتمويل . حيث أن الشركات يجب أن تبدأ بالتقييم الصحيح للمشروعات الإستثمارية من تقييمها للآثار المترتبة على الممارسات البيئية مثل نفقات منع حدوث التلوث و نفقات علاج أضرار التلوث ونفقات التخلص من المخلفات الضاره وبالتالي يفضل الإستثمار الذي لا يسبب أضرار للبيئة مما يؤدي الى إنخفاض مخاطر العقوبات والغرامات المترتبة على الآثار الضاره للبيئة الى حدها الأدنى تحت مسميات مختلفه منها إستثمارات صديقه للبيئة او إستثمارات خضراء. كما أن على الشركات الصناعية إعادة النظر في نظم التشغيل المستخدمة لإستخدام التكنولوجيا النظيفة التي تبدأ من إعادة تصميم المنتج وإختيار المواد الخام وتعبئة وتغليف المنتج وإختيار طريقة التخلص من النفايات لإنتاج منتجات ذات مواصفات بيئية أكثر نفعاً وأقل ضرراً لذا فإن الإفصاح عن الممارسات والكلف البيئية في التقارير المالية سوف يكون موجه لسلوك متخذ

* المصدر : المقابلة الشخصية مع المختصين في سوق العراق للأوراق المالية

القرارات نحو الرشد . أما بالنسبة لقرارات التمويل فإن الإفصاح البيئي يساعد على تقييم مدى التزام الشركات بالقوانين والتشريعات البيئية وما إذا كانت ستواجه غرامات بينية محتملة مما يؤدي الى تدهور المركز المالي أما بالنسبة للميزه التنافسيه فتعرف بانها " المجالات التي تتفوق فيها المنظمة على منافسيها " (Hofer,1980,P.90) ولقد أدرك Porter أن الكفاءة المميزه هي الطريق لتحقيق الميزه التنافسيه فقد رأى " أن أصل المنافسة يكون من خلال ربط المنظمة ببيئتها ويجب تحليل أصل مواردها لتحديد الميزج المتوازن الذي سيعطي الميزه " (Mckieran,1997,P.790-789) .

وفي القرن الواحد والعشرين أصبحت حقيقة الميزه التنافسيه "هي الموقع الربحي الموجود في ذاكرة الزبون الذي يعتقد أن القيمة التي سيحصل عليها هي أعظم من السعر الذي سيدفعه للمنتوج أو الخدمة " (Mecraigh,2001 ,P.101). وفي ضوء التطورات الهائلة في تكنولوجيا التصنيع وزيادة حدة المنافسة والتوجه نحو التكنولوجيا النظيفة وزيادة درجة الوعي من جانب الاطراف المرتبطة بالقضايا البيئية، فقد ساعد ظهور جمعيات حماية المستهلك الى زيادة الوعي البيئي لدى المستهلكين بالتركيز على شراء المنتجات صديقة البيئة حتى ولو بتكلفه أكبر . وقد شكل ذلك أكبر تهديد للمنشآت الصناعية بفقد حصصها التسويقية مما يؤثر على قدرتها على الإستمرار والبقاء في سوق المنافسة، مما دفع المنشآت إلى الإهتمام بالقضايا البيئية والإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية مما يؤدي الى تحسين السمعة البيئية للمنشأة و يحافظ على دعم حملة الأسهم ،لإستمرار الإدارة في سياساتها هذا علاوة على إمكانية تحويل هذا الإهتمام البيئي الى عامل من عوامل تحسين الميزه التنافسيه للشركة.

كما أن عدم الإفصاح عن الأداء البيئي ، وبرامج التحسين والتطوير المستمر في هذا المجال للاطراف المهتمة، وخاصة الخارجيه منها ادى الى آثار سلبية على سمعة المنشأة والمركز التنافسي لها في سوق المال ، مما ينعكس على قرارات المستثمرين ،وهذا يتعارض مع القواعد المتعارف بشأن الإفصاح عن كل ما له تأثير على قيمة المنشأة .

الإطار العملي للبحث

ادوات البحث

اولاً: تحليل المحتوى : (Content Analysis)

هو أسلوب لتحليل أي تقارير مكتوبة مثل التقارير المالية ،ويستخدم في المحاسبة البيئية لقياس نوعية وكمية وجودة الإفصاح المحاسبي ، وقد قامت الباحثة بفحص ودراسة البيانات المالية وغير المالية للشركات الصناعية العراقية المتداول أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية، والبالغ عددها (25) شركة في العاصمة بغداد من أصل (29) شركة بالاعتماد على التقارير السنوية المدققة والمعتمدة للفترة من (2003- 2007) وذلك باستخدام مؤشرات الإفصاح الثلاثة (النقدي ، الكمي ، الوصفي) وقد تبين أن المصدر الذي يحتوي على أكبر قدر من المعلومات البيئية هو تقرير مجلس الإدارة حيث بلغ مستوى الإفصاح تقريباً (66%) عن باقي المصادر الأخرى. والأتي الجدول رقم (1) الذي يوضح نتائج تحليل محتوى التقارير المالية .

جدول رقم (1)

كمية ونوع التكاليف البيئية المفصّل عنها في التقارير السنوية والتقارير الأخرى

مكان الإفصاح البيئي	مؤشر الإفصاح المستخدم			أجمالي
	نقدي	كمي	وصفي	
القوائم المالية	—	—	—	—
تقرير مجلس الإدارة	—	—	4 فقرة	4 فقرة
الإيضاحات	—	—	2 فقرة	2 فقرة
أخرى (الشبكة الالكترونيه)	—	—	—	—
المجموع	—	—	6 فقرة	6 فقرة

يوضح الجدول رقم (1) النقاط الرئيسة التالية :

- 1 . لم تفصح أي شركة من شركات العينة البالغ عددها (25) شركة عن التكاليف البيئية بالقياس النقدي أو الكمي في تقاريرها السنويه .
- 2 . الشركات التي قامت بالإفصاح بالمقياس الوصفي (6) شركات من أصل (25) شركة بنسبة (24) % وكما يلي:

- أ. أشار تقرير مجلس إدارة شركة الأصباغ الحديثة لسنة (2007) إلى أن إدارة الشركة اتخذت الإجراءات الضرورية كافة لوحدة معالجة المياه والمخلفات الناتجة عنها بالتنسيق مع السلطات المختصة للحفاظ على سلامة البيئة دون أن يرد أي أثر لذلك في القوائم المالية للشركة .
- ب. ورد ضمن تقرير مجلس إدارة شركة بغداد للمشروبات الغازية لسنة (2007) أن الشركة تقوم بالسيطرة على نوعية الفوارغ من خلال إتلاف المعيب ورفض استلام القناني المعادة من المستهلك .
- ج. ورد ضمن فقرة الإيضاحات في التقرير السنوي لشركة الصناعات الكيماوية العصرية لسنة (2006) إجراء فحوصات فيزيائية وكيماوية للمواد الأولية بصورة مستمرة لغرض المطابقة مع مواصفات الايزو .
- ع. هذا بالإضافة إلى ورود فقرات مماثلة في التقارير السنوية ضمن فقرة الإيضاحات وتقرير مجلس الإدارة للشركات.

ثانياً: التحليل الإحصائي :-

استخدمت الباحثة الأساليب الإحصائية التالية :-

لأغراض البحث قامت الباحثة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss) للقيام بعملية التحليل، كما تم استخدام مستوى دلالة (5%) ويعد مستوى مقبول في العلوم الاجتماعية ويقابله مستوى ثقة يساوي (95%) لتفسير نتائج الدراسة وتم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية :

- 1.النسب المئوية.
- 2.إختبار الثبات Chronbachs alpha لمعرفة ثبات فقرات الإستبانه .
- 3.إختبار One- sample T- Test لإختبار الفرضيات .

أ- وصف عينة البحث في ضوء معلومات الإستبانه
إختارت الباحثة عينة الدراسة وفق الطريقة العمدية من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية العراقية (المتداول أسهمها في سوق العراق للأوراق المالية) ، بهدف الحصول على إجابات تكون أكثر مصداقية ، وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة (100) إستماره ، تم إستلام (90) إستماره منها وكانت نسبة الإستجابة (90%) وكما موضح من الجدول رقم (2).

جدول رقم (2)

حجم الفئة ونسبة الإستجابة

الفئة	الإستمارات الموزعة	الإستمارات المستلمة بعد ملئها	الإستمارات غير المستلمة	نسبة الإستجابة
معدي التقارير	50	42	8	84%
المستثمرون	50	48	2	96%
المجموع	100	90	10	90%

أولاً التحصيل الدراسي :

يوضح الجدول رقم (3) التحصيل الدراسي لفئات العينة وبلغت نسبة حاملي الشهادات العليا (50%) لمجمل العينة (47%) منها لمعدي التقارير و(52%) منها للمستثمرين ، وبلغت نسبة حاملي الشهادة الأولية (50%) لمجمل العينة منها (52%) لمعدي التقارير و(48%) للمستثمرين ، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً والقادرة على الإجابة .

جدول رقم (3)

عينة البحث حسب التحصيل الدراسي

الشهادة	دراسات اوليه		المجموع		دراسات عليا		المجموع		المجموع
	دبلوم	بكالوريوس	العدد	النسبة	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	العدد	النسبة
المعدين	-	22	22	52%	9	11	-	20	48%
مستثمرين	-	23	23	48%	12	13	-	25	52%
المجموع	-	45	45	50%	21	24	-	45	50%

ثانياً التخصص العلمي :

يوضح الجدول رقم (4) التخصص العلمي لعناصر عينة البحث وما يعكسه التخصص من إجابة موضوعية على إستبانه البحث ، فقد بلغت نسبة تخصص المحاسبة (66%) وهي نسبة مقبولة إحصائياً .

جدول رقم (4)

عينة البحث حسب التخصص العلمي

المجموع	علوم حاسبات		إحصاء		اقتصاد		إدارة أعمال		محاسبة		تخصص الفئة
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
42	-	-	%5	2	%5	2	%7	3	%83	35	المعدين
48	%6	3	%13	6	%16	8	%15	7	%50	24	مستثمرين
90	%3	3	%9	8	%11	10	%11	10	%66	59	المجموع

ثالثاً سنوات الخبرة :

يوضح الجدول رقم (5) سنوات الخبرة لعناصر عينة البحث، إذ بلغت سنوات الخبرة لأكثر من عشرة سنوات نسبة (67%) لمجمل العينة مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة حيث أن فقرات الاستبانة تعتمد بشكل كبير على الخبرة العملية .

جدول رقم (5)

عينة البحث حسب سنوات الخبرة

المجموع	أكثر من 10		من 5 - 10		من 3 - 5		أقل من 3 سنة		السنة الفئة
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
42	%88	37	%12	5	-	-	-	-	المعدين
48	%48	23	%27	13	%19	9	%6	3	مستثمرين
90	%67	60	%20	18	%10	9	%3	3	المجموع

ب - اختبار اداة الدراسة (الاستبانة) :

إعتمدت الباحثة في تجميع بيانات الدراسة الإستطلاعية على الإستبانة وقد تم تصميم الإستبانة باستخدام أسلوب تحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه وتحديد الإجابات المختلفة باستخدام مقياس ليكرت ذو الخمس درجات وتم اختبار الإستبانة كما يلي :

1- اختبار الثبات وصدق الإستبانة : (Reliability and validity)

من أجل التحقق من ثبات الأداة تم استخدام إختبار كرونباخ ألفا (Cronbachs Alpha) من أجل الوصول الى معامل الثبات (Reliability) للاستبانة ،للتأكد من عدم حصول أداة القياس على بيانات خاطئة إذا أعيدت الدراسة نفسها وباستخدام نفس الأداة في الظروف نفسها التي فيها للمره الأولى وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) بلغ معامل الثبات (85%) ويلاحظ أنه أعلى من (60%) وهي نسبه مقبولة والتي تؤكد على ثبات أداة الدراسة .

أما بالنسبة للتحقق من صدق محتوى أداة الدراسة فقد خضعت الإستبانة للتحكيم من قبل أكاديميين متخصصين وكذلك بعض ذوي الخبرة في القطاع الصناعي للتأكد من تغطيتها لجوانب الموضوع الأساسي وسلامة صياغة محتوياتها ثم عدلت الأداة بناء على الملاحظات، كما تم احتساب معامل الصدق (validity) باستخدام جذر معامل الثبات وهو ما يعرف بصدق المحك ويساوي (92%) وهي نسبه مقبولة ايضاً.

ج . اختبار الفرضيات :-

1. إختبار (One-SampleT-Test)

نتائج إختبار الفرضية الأولى: يؤدي الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية في التقارير المالية الى ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل.
والاتي الجدول رقم (6) الذي يوضح نتائج إختبار One-SampleT-Test للوسط الحسابي للفرضية الأولى.

الجدول رقم (6)
الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T المحسوبه ومستوى المعنوية للفرضية الاولى

ت	محتوى فقرات الفرضية الاولى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
1	يعتمد قرار قبول أو رفض مقترح استثماري معين على المعلومات البيئية إلى جانب دراسات الجدوى الاقتصادية سواء الاستثمار أو التمويل	3,989	0,711	13,195	0,000
2	بعد قرار منح الائتمان من قبل البنوك ومؤسسات منح الائتمان على مدى إفصاح الشركات عن التكاليف البيئية بالتقارير المالية.	3,856	0,5313	15,277	0,000
3	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار تحديد نوع المنتج .	3,889	0,726	11,618	0,000
4	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار تصميم المنتج .	4,078	0,707	14,467	0,000
5	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار المادة الخام.	3,788	0,872	8,568	0,000
6	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار أسلوب التصنيع .	4,111	0,678	15,556	0,000
7	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار طريقة التعبئة والتغليف.	4,100	0,750	13,909	0,000
8	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار طريقة التخلص من النفايات .	4,156	0,763	14,366	0,000
9	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار تخطيط مواجهة الالتزامات البيئية	4,267	0,716	16,788	0,000
10	الإفصاح المحاسبي عن نفقات منع حدوث التلوث البيئي	3,780	0,627	11,887	0,000
11	الإفصاح المحاسبي عن نفقات علاج اضرار التلوث البيئي والتخلص من النفايات	3,800	0,640	11,817	0,000
12	الإفصاح عن نفقات وتجميل المناطق المحيطة	3,850	0,680	11,941	0,000
مج	نتائج اختبار مجموع فقرات الفرضية الاولى	4,055		26,670	0,000

قيمة T الجدوليه عند درجة حريه 89 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1,65

يتبين من الجدول رقم (6) أن جميع فقرات الفرضية الاولى إيجابيه بمعنى أن أراء أفراد العينه يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية للشركات الصناعية له أثار كبيره على قرارات الاستثمار والتمويل وأن أكثر القرارات تائراً قرار تخطيط ومواجهة الالتزامات البيئية المتوقعة كما لا يقتصر أثر الإفصاح البيئي على قرارات الاستثمار والتمويل على المنشآت القائمة فقط ، بل قد يزداد الأثر وتزداد الأهمية على مستوى المشروعات الجديدة ، حيث تنعكس الآثار البيئية على كل من التدفقات الداخلية المتوقعة و التدفقات الخارجة ، ومن ثم يجب أن يؤخذ البعد البيئي في الاعتبار عند تحديد القيمة الاقتصادية للمقترح الاستثماري وإجراء دراسات الجدوى ، هذا بالإضافة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والآثار والالتزامات البيئية المتوقعة تفيد في ترشيد كثير من القرارات مثل قرارات تحسين نوعية المنتجات وتصميمها واختيار المادة الخام وطريقة التخلص من المخلفات وتنمية وتجميل المناطق المحيطة وقرارات منح الائتمان ، وإن غياب الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالأداء البيئي جعل المستثمر في غفله عن المتطلبات والتشريعات البيئية التي تلزم الشركات بتحمل تكاليف إضافية لم تأخذ بالحسبان تحت طائلة من يلوث يدفع وبالتالي إنعكست النتيجة على أرباحها بحيث جعلت المستثمرين بوضع حرج ونام على ما إتخذه من قرار خاطئ بسبب غياب معلومات هامة هي معلومات التكاليف والالتزامات البيئية، ومن هنا ظهرت أهمية استخدام المعلومات المحاسبية البيئية وخاصة التكاليفية منها في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل. وبصفه عامه يتبين من الجدول رقم (6) أن الوسط الحسابي لمجموع إجابات عينة البحث للفرضية الأولى (4,05) أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وللتأكد من ذلك نختبر قيمة t حيث بلغت قيمة t

المحسوبة (26,670) وهي أكبر من قيمة t الجدوليه (1,658) عند درجة حريه (89) ومستوى معنويه (0,000) وهو أقل من (0,05) مما يعني قبول الفرضيه الأولى.
نتائج إختبار الفرضيه الثانيه : يسهم الإفصاح المحاسبي عن الكلف البيئية في التقارير المالية في تحقيق ميزه تنافسية للشركات الصناعية.

والاتي الجدول رقم (7) الذي يوضح نتائج إختبار One-Sample T-Test للفرضيه الثانيه.

جدول رقم (7)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة t المحسوبة ومستوى المعنويه للفرضيه الثانيه

ت	محتوى فقرات الفرضية الثانية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنويه
1	يساهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية في رفع كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة .	3,833	0,738	10,709	0,000
2	يسهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تخفيض التكاليف الانتاجيه والتسويقيه في الاجل الطويل .	3,856	0,572	14,189	0,000
3	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية إلى توفير مصادر عديدة للشركة للحصول على التمويل اللازم .	3,733	0,761	9,137	0,000
4	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية إلى تحسين سمعة الشركة لدى العملاء .	3,944	0,740	12,110	0,000
5	يساعد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير على حصول الشركة على دعم حكومي .	3,921	0,728	11,998	0,000
6	يسهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية في تعظيم قدرة الشركة على تسويق منتجاتها .	4,211	0,695	16,532	0,000
7	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير إلى ارتفاع أسعار أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية	4,057	0,676	14,804	0,000
8	يسهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية في تعظيم ربحية الشركة في الاجل الطويل .	4,011	0,742	12,929	0,000
مج	نتائج مجموع فقرات الفرضية الثانية	3,956		27,267	0,000

قيمة T الجدوليه عند درجة حريه 89 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1,658

يتبين من الجدول رقم (7) والذي يوضح نتائج إختبار One-Sample T-Test للوسط الحسابي للفرضية الثانية أن جميع فقرات الفرضيه الثانيه إيجابيه لأن الوسط الحسابي لجميع الفقرات أكبر من الوسط الفرضي، بمعنى أن أراء جميع أفراد العينه يوافقون على أن الإفصاح الإيجابي عن الكلف البيئية في التقارير المالية له تأثير واضح على تحقيق ميزه تنافسية للشركات الصناعية وتحسين سمعة الشركة من خلال الترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل، مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار أسهم الشركة وهذا أمر منطقي لأن هذا الأثر لا يتحقق إلا بتحقيق الآثار الأخرى . حيث أن دراسة وتحليل وفهم الآثار المالية للتكاليف البيئية للشركات يساهم وبصورة فعالة في تخفيض التكاليف الإجمالية للشركة ويرشد الإدارة عند وضع السياسات التسويقية والسعرية التي تدعم موقفها التنافسي، ويحسن ربحية الشركة وأدائها الاقتصادي مما ينعكس على تحسين سمعة الشركة وبالتالي تحسين قيمة أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية. إن الميزة التنافسية للشركة تعني قدرتها على فعل شيء أفضل وبشكل متميز من خلال الإهتمام بالأمور البيئية وتبني سياسات إستراتيجية طويلة المدى للتخطيط البيئي، حيث أصبحت هناك حاجة إلى المعلومات البيئية من قبل الشركات وخاصة الصناعية منها، وكذلك المستثمرين لاتخاذ قرارات أكثر رشداً فعلى الشركات الصناعية العراقية النظر للقضايا البيئية على انها فرصة إستراتيجية لزيادة حجم أعمالها من خلال زيادة حصتها السوقية وتحقيق الميزة التنافسية لها.

وبصفه عامه يتبين من الجدول رقم (7) أن الوسط الحسابي لمجموع إجابات عينة البحث للفرضيه الثانيه (3,956) أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وللتأكد من ذلك نختبر قيمة t حيث بلغت قيمة t المحسوبة (27,262) وهي أكبر من قيمة t الجدوليه (1,658) عند درجة حريه (89) ومستوى معنويه (0,000) وهي أقل من (0,05) مما يعني قبول الفرضيه الثانيه، والاتي جدول رقم (8) الذي يوضح نتائج إختبار فرضيات البحث.

الجدول رقم (8)

لفرضيات البحث One Sample T-Test نتائج اختبار

ت	الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig	القرار
1	الفرضية الاولى	4,055	0,374	26,670	0,000	قبول الفرضية
2	الفرضية الثانية	3.956	0,329	27,262	0,000	قبول الفرضية

قيمة T الجدولي عند درجة حرية 89 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1,65

وعلى الرغم من استجابة أفراد العينة لأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد القرارات و تحقيق الميزة التنافسية لها، إلا أن هناك أسباب لعدم الإفصاح المحاسبي السلبي عن التكاليف البيئية والمعلومات المرتبطة بها في تقاريرها المالية ،من وجهة نظر معدي التقارير والمستثمرين في الشركات الصناعية وكما موضح في الجدول رقم (9)

جدول رقم (9)

اسباب غياب الافصاح المحاسبي السلبي عن الكلف البيئي في التقارير الماليه

ت	الفقره	نعم		كلا	
		النسبه	العدد	النسبه	العدد
	غياب الافصاح المحاسبي السلبي عن الكلف البيئي في التقارير الماليه يرجع الى الاسباب التاليه :-				
1	المعلومات البيئية غير ملزمه قانوناً .	89%	80	11%	10
2	يعتبر افشاء معلومات سريه عن الشركه .	74%	67	26%	23
3	تؤدي الى زيادة نسبه التكاليف .	70%	63	30%	27
4	غير مفيده لمعظم مستخدمي التقارير الماليه .	80%	72	20%	18
5	صعوبة قياس التكاليف البيئية .	87%	78	13%	12
6	غياب السياسات والبرامج البيئية .	78%	70	22%	20
7	توفر معلومات للمنافسين تضر بالشركه .	67%	60	33%	30
8	يمكن ان تخلق سمعه غير طيبه عن الشركه .	70%	63	30%	27
9	لايوجد اهتمام من قبل المجتمع .	70%	63	30%	27
10	غياب ارشادات الافصاح المحاسبي البيئي .	84%	76	16%	14

وجاءت النتائج لتبين أن الأغلبية ونسبة (89%) اتفقوا على أن أسباب عدم الإفصاح السلبي هو أن المعلومات البيئية غير ملزمه قانوناً ،وأن نسبة (87 %) اتفقوا على أن هناك صعوبة في قياس التكاليف البيئية هذا بالإضافة إلى أن نسبة غياب إرشادات الإفصاح المحاسبي البيئي (84%) ،مما يوحي أن الإلزام القانوني وقياس التكاليف البيئية ووجود الإرشادات للإفصاح المحاسبي البيئي تعد عوامل مهمة من عوامل دعم عملية الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية ، ومن جملة أسباب عدم الإفصاح السلبي أيضاً أن العديد من معدي التقارير المستثمرين في الشركات يعتقدون أن المعلومات البيئية غير مفيدة لمعظم مستخدمي التقارير المالية ، إلى جانب غياب السياسات والبرامج البيئية وإفشاء معلومات سريه عن الشركة وأن الإفصاح يمكن أن يؤدي إلى زيادة في نسبة التكاليف بشكل عام ويخلق سمعه سيئة للشركة المفصحة ،كما بينت النتائج أن قلة الإفصاح البيئي السلبي لدى الشركات بسبب عدم رغبة الشركات بالإفصاح عن ممارساتها البيئية الضاره بالبيئة والمجتمع بسبب انخفاض الاهتمام البيئي لدى المجتمع ،كما أن توفر معلومات للمنافسين يضر بالشركة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. ان الافصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية يعاني من قصور وضعف شديدين ، وأنه لم يرقى بعد الى المستوى المطلوب للإفصاح المحاسبي البيئي.
2. من خلال تحليل محتوى التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية تبين أنها لم تفصح باستخدام أي مؤشر من مؤشرات الإفصاح النقدي أو الكمي عن إي بيانات مالية لها علاقه بالاثار البيئية لأنشطتها عدا بعض الشركات التي قامت بالإفصاح الوصفي ولكن بدرجة غير كافية وهذا يدل على عدم الافصاح الكافي عن التكاليف والالتزامات البيئية والممارسات البيئية في التقارير الماليه للشركات الصناعيه العراقيه .

3. ان الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية يساهم في تحسين سمعة الشركة بما يحافظ على دعم حملة الاسهم ، و يعد فرصة إستراتيجية لزيادة حجم أعمال الشركات الصناعية من خلال زيادة حصتها السوقية وتحقيق الميزة التنافسية لها.
4. أن تحقق الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في التقارير المالية للشركات يسهم بشكل فعال في ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل
5. إن غياب الإفصاح المحاسبي السلبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية يرجع لأسباب عدة تختلف حسب طبيعة البيئة التي تتواجد فيها الشركة .فقد أوضحت الدراسة الإستطلاعية لعينة البحث أن الأسباب الرئيسية لعدم الإفصاح السلبي هي أن المعلومات البيئية غير ملزمة قانوناً كما أن هناك صعوبة في قياس التكاليف البيئية و إلى غياب إرشادات الإفصاح المحاسبي البيئي عن المعلومات البيئية في التقارير المالية بالاضافة الى غياب السياسات والبرامج البيئية .
6. لا تعتمد المصارف والمؤسسات في قرار منح الائتمان على مدى إفصاح الشركات عن أدائها البيئي في التقارير المالية ، وإنما تعتمد على ضوابط أخرى.

ثانياً :التوصيات

1. العمل على نشر الوعي البيئي مع ضرورة سن التشريعات والقوانين التي تلزم الشركات إتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من ظاهرة التلوث الناتجة عن ممارستها لأنشطتها الإنتاجية والأخذ بإعتبارات التكنولوجيا النظيفة و بتحمل مسؤوليتها إتجاه البيئة.
2. على الشركات الإفصاح بوضوح عن البرامج والسياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة والتحسينات والإجراءات التي وضعتها للحد من آثار التلوث ومدى الإلتزام بمعايير حماية البيئة .
3. ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية وتحديد وقياس التكاليف البيئية بالرغم من الصعوبات الكثيرة التي يواجهها تطبيق هذا النظام بهدف خلق قاعدة معلومات جيدة
4. على الشركات الصناعية الإفصاح عن الكلف البيئية في تقاريرها المالية لترشيد قرارات الأطراف ذات العلاقة ، حيث أن إمداد متخذي قرارات الإستثمار بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون أموالهم في أسهم الشركات ذات الكفاءة العالية في مكافحة التلوث .
5. ضرورة إعتبار الأداء البيئي للشركة أحد المحاور الهامة في تقييم أدائها باعتبار أن جودة الأداء البيئي تؤثر بشكل جوهري على باقي جوانب الأداء المتوازن الأخرى للشركة (المالي ،العامل ، العمليات الداخلية ، التعلم و النمو) .
6. ينبغي إمداد الجهاز المصرفي بالمعلومات البيئية لتحقيق التوازن بين الأهداف الإجتماعية والبيئية عند إتخاذ قرارات منح القروض حيث لابد من إدخال البعد البيئي ، كذلك أن تعمل الأجهزة المصرفية عن طريق توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي ليشمل التقارير المالية والإلتزام بمعايير الإفصاح البيئي خدمة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية السنوية .

المصادر:-

أولاً : المصادر العربية :-

1. التكريتي ، إسماعيل يحيى ، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة ، الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ،الأردن ، 2007 .
2. الحيايى ، وليد ناجي ، إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة ،دراسة في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2002.
3. المرزوقي، مها عباس، دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة ،رسالة ماجستير غير منشوره ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض ، 2004.
4. عمرو ، حسين عبد البر ، المعايير المحاسبية في الإفصاح البيئي بين النظرية والتطبيق بين الشركات الصناعية المصرية ، المجلة العربية للمحاسبة ،العدد الاول ، 2001،ص30.

ثانياً المصادر الاجنبية :-

1-Chuniao,L,Zhiui,S,Yuhong,L,Study on the Information Disclosure of Environmental Accounting, Journal of International Symposium on Intelligent Information Technology,2009,P213-215.

- 2- Cohen, M ,Santhakumar, V ,Information Disclosure as Environmental Regulation: A Theoretical Analysis,Journal of Environmental and Resource Economics Vol.37,2007,p.599-620.
- 3- Collision , D .& Slomp , S . Environmental Accounting . Auditing and Reporting in Europe, the Role of FEE. the European Accounting Review, 2002 ,p520.
- 4- Cormier ,D,Goran, M.& Mangnan, Corporate environmental disclosures Contrasting Management Perceptions with Reality,journal of Accountancy ,2004,p.168.
- 5- Environmental Protection agency , Environmental Accounting Project , Introduction to Environmental Accounting Business Management antool , U.S.A ,1995
- 6-Farghally,A.Futures Studies In Enivieronmental Accounting&Natural Resources Accounyng Journal,vol.65,No.33, 1997, p.75-76.
- 7-Gadin E., Environmental Dislosure Clarendonpress,Oxford.2000 .
- 8-Hofer C.W. Strategic Management ,Wes Pub.Co St-Paul Minn, 1980,p.90
- 9-Mckieran,Peter,Strategy Past Strategy Futures H.B.R.,Vol.30,No.5,1997, P. 790-789 .
- 10- Mecraigh, Jim, Business Growth Strategies,2001,P .101.
- 11- Study Group of Environmental System , Developing Environmental System ,Japan Agency , March 2000, p20 .
- 12-Swamy ,k., Dose nonInclusion of Intangible asset value lead todistortion of Financial Statement and Mislead judicious Financial Decision Making ? focus Environmental Accounting and estimation of knowledge capitalvalue Journal of Financial Management andanalysis,2004 ,p.17.
- 13-Urban,Roland,EnvironmentalAccounting, PublishedMasterThesis,Leeds Metropolian University ,2005 .

م / الاستبانة

السادة الكرام..... تحية طيبة وبعد
 نماذج الاسئلة التي بين ايديكم تمثل الجانب التطبيقي للبحث الموسوم (اثر الافصاح المحاسبي عن التكاليف
 البيئية على ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزه تنافسيه للشركات
 دراسه استطلاعيه لاراء عينه من معدي التقارير الماليه والمستثمرين في الشركات الصناعيه)
 يرجى قراءة الاسئله بعنايه قبل وضع علامه (□) امام الاجابه التي ترونها مناسبة لغرض الايضاح
 وتسهيل مهمة الاجابة تم توضيح بعض المصطلحات المتعلقة بالاسئلة .
 مع فائق الشكر والتقدير

الباحث

اولاً: البيانات الشخصية :

ان الهدف من هذا المحور هو تجميع بعض المعلومات عن السادة الذين تشملهم هذه الاستبانة ،
 التخصص العلمي: محاسبه () ادارة اعمال () اقتصاد () احصاء () علوم حاسبات () الشهاده
 : دبلوم () بكالوريوس () ماجستير () دكتوراه ()
 سنوات الخدمة : اقل من 3 سنه () 3-5 سنه () 5-10 سنه () اكثر من 10 سنه
 ثانياً: اسئلة الاستبانة:

ت	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية إلى ترشيد القرارات	أوافق تماماً	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق أبداً
1	يعتمد قرار قبول أو رفض مقترح استثماري معين على المعلومات البيئية إلى جانب دراسات الجدوى الاقتصادية سواء الاستثمار أو التمويل					
2	يعتمد قرار منح الائتمان من قبل البنوك ومؤسسات منح الائتمان على مدى إفصاح الشركات عن التكاليف البيئية بالتقارير المالية.					
3	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار تحديد نوع المنتج .					
4	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار تصميم المنتج					
5	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار المادة الخام.					
6	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار أسلوب التصنيع .					
7	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار طريقة التعبئة والتغليف.					
8	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار اختيار طريقة التخلص من النفايات .					
9	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية يؤثر على قرار تخطيط مواجهة الالتزامات البيئية المتوقعة .					
10	الإفصاح المحاسبي عن نفقات منع حدوث التلوث البيئي					
11	الإفصاح المحاسبي عن نفقات علاج اضرار التلوث البيئي والتخلص من النفايات					
12	الإفصاح عن نفقات تنمية وتجميل المناطق المحيطة					
ت	يسهم الإفصاح المحاسبي في تحقيق ميزة تنافسية للشركات	أوافق تماماً	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق أبداً
13	يساهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية في رفع كفاءة الأداء الاقتصادي للشركة .					
14	يسهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية في تخفيض التكاليف الإنتاجية والتسويقية في الأجل الطويل					
15	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في إلى توفير مصادر عديدة للشركة للحصول على التمويل اللازم					
16	يؤدي الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية إلى تحسين سمعة الشركة لدى العملاء .					
17	يساعد الإفصاح المحاسبي البيئية في التقارير على حصول الشركة على دعم حكومي .					
18	يسهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية في تعظيم قدرة الشركة على تسويق منتجاتها .					
19	يؤدي الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير إلى ارتفاع أسعار أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية					
20	يسهم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالتقارير المالية بتعظيم الربحية بالأجل لطويل .					

ت	غياب الإفصاح المحاسبي السلبي عن الاداء البيئي يعود الى الاسباب التالية :-	نعم	كلا
1	المعلومات البيئية غير ملزمة قانونا .		
2	يعتبر افشاء معلومات سريه عن الشركة .		
3	تؤدي الى زيادة نسبه التكاليف .		
4	غير مفيدة لمعظم مستخدمي التقارير الماليه .		
5	صعوبة قياس التكاليف البيئية .		
6	غياب السياسات والبرامج البيئية .		
7	توفر معلومات للمنافسين تضر بالشركة .		
8	يمكن ان تخلق سمعه غير طيبه عن الشركة .		
9	لايوجد اهتمام من قبل المجتمع .		

.....

.....

.....