

واقع تطبيق المحاسبة البيئية في شركات النفط العراقية ((دراسة تطبيقية في شركة نفط ميسان)) .

م.م. صادق حسين نبهان

م.م. زينب خليل هاشم

م.م. رسول ماجد صحيب

جامعة ميسان / كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص:

تم اختيار شركات النفط كمجتمع للدراسة وذلك لعدة اعتبارات منها تعد شركات النفط من اكبر القطاعات الصناعية التي تعمل على استنزاف الثروات الطبيعية هذا من جانب ومن جانب اخر تأثيرها الكبير جدا في تلوث البيئة بما ينتج عن عملياتها وانشطتها من مخلفات خطرة على البيئة ، بالإضافة الى بيان مدى اهتمام مجتمع البحث بالمحاسبة البيئية ومدى الافصاح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية وماهي البرامج التي تتبناها لتحسين البيئة ضمن خططها الاستراتيجية فضلا عن التعرف على اهم الصعوبات والعوائق التي تواجهها الشركات عند تطبيق المحاسبة البيئية . ولتحقيق اهداف هذا البحث فقد تم تصميم استمارة استبيان تتكون من ثلاثة محاور المحور الاول يتعلق بواقع تطبيق المحاسبة البيئية والمحور الثاني يتعلق مدى اهمية المحاسبة البيئية بالنسبة الى شركات النفط العراقية اما المحور الثالث والأخير يتعلق بالصعوبات والتحديات التي تواجه الشركات النفطية العراقية في تطبيق المحاسبة البيئية وقد وزعت تلك استمارات الاستبيان على افراد عينة البحث حيث تم اختيار شركة نفط ميسان الوطنية كعينة للبحث ، وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج.

Abstract:

This research aims at shedding light on the reality of the application of environmental accounting in in the Iraqi oil companies where the oil companies chosen as a society study for several reasons including the oil companies ، are one of the largest industrial sectors that working to drain this natural wealth , On the other hand, pollution of the environment resulting from this operations and activates of hazardous waste on the environment, in addition to showing the interest of the

research community in environmental accounting, And the disclosure of environmental of environmental costs in their financial statements and what programs they adopt to improve the environment within their strategic plans. As well as know about the most important difficulties and when applying environmental accounting. The second objective concerns the importance of environmental accounting for the Iraqi oil companies. The third and final axis concerns the difficulties and challenges faced by the Iraqi oil companies in the application of environmental accounting which has been distributed , These questionnaire forms was used for the sample of the research team , The Maysan National oil company was chosen as a sample for research, The research reached a set of results.

المقدمة:

لقد تزايد الاتجاه نحو الافصاح عن الاداء البيئي في القوائم المالية لمختلف المنشأة الصناعية مما تطلب الاهتمام بالمحاسبة البيئية وادخالها ضمن الاطار العام للمحاسبة لبيان حجم التكاليف البيئية نتيجة استغلال البيئة ومواردها الطبيعية وما ينتج عن هذا الاستغلال للبيئة من اثار ضارة بالبيئة والمجتمع ، تعد المحاسبة من العلوم الاجتماعية والتي تتأثر وتخضع لتغيرات قد تطرأ على محيط العمل مثل التغيرات السياسية ،الاقتصادية ، البيئية والاجتماعية ، لذا برزت مشاكل محاسبية نتيجة لهذه التغيرات فعلى المحاسبة مواكبة كافة التغيرات وايجاد حلول لتلافي المشاكل ، ظهرت الحاجة لتوضيح بمفهوم المحاسبة البيئية (المحاسبة الخضراء) هذا المصطلح استخدم في الاعلام ليخرج من مجالات متخصصة في القضايا البيئية الى الهيئات الدولية ليدخل اهتمامات الكتاب في الصحافة وهذا يدل على حساب التكلفة البيئية لأي من الاعمال والنشاطات الاقتصادية لمساحة معينة من انحاء العالم ، ان الاهتمام بالمحاسبة البيئية من اجل الخوض في معرفة الدور الذي تقوم به البيئة في اقتصاديات البلدان فالحسابات البيئية توفر البيانات والمعلومات عن مدى مساهمة الموارد الطبيعية في تطور الاقتصاد وتحقيق المستوى المعيشي الافضل للمجتمعات حيث اهتمت العديد من المنظمات والهيئات الدولية التي تهتم بحماية واستقرار البيئة ومواردها الطبيعية لبيان الاثار البيئية التي تسببها الشركات الصناعية في تقاريرها المالية ووضعت العديد من المعايير والمبادئ الخاصة بالمحاسبة البيئية مثال دعوة البنك الدولي لضرورة ادخال المحاسبة البيئية ضمن حسابات الدخل القومي او الناتج المحلي للبلد .

نهتم بالأداء المحاسبي في شركات النفط العراقية لمعرفة واقع تطبيق المحاسبة البيئية فيها ، وبيان مدى وضوح الفهم الكامل لهذا النوع من الحسابات لدى الشركات التي تقوم بأكبر نشاط في البيئة من حيث استغلال الموارد

الطبيعية المختلفة من استخراج النفط وعمليات التكرير وغيرها من العمليات المتعلقة بهذا المجال الانتاجي الكبير في بلدنا وكذلك للوقوف على الصعوبات والمحددات التي تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية .

المبحث الاول

منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث

اصبحت مواضيع البيئة من الموضوعات المعاصرة والهامة التي يتم من خلالها الافصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة والمجتمع واتجاه المؤسسات الدولية نحو قضية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة حيث يتبلور اهتمام المؤسسات الصناعية بالبيئة من خلال السعي الى وضع انظمة وضوابط لإدارة البيئة تكون مطابقة للمواصفات والمعايير القياسية الخاصة بمؤشرات البيئة السليمة ، ومع الاهتمام المتزايد بموضوعات البيئة محليا واقليميا ودوليا نجد ان هناك عدم تطبيق واعتراف واضح عن المحاسبة البيئية لدى شركات النفط العراقية حيث يمكن توضيح مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:

- ما هو واقع تطبيق المحاسبة البيئية من قبل شركات النفط العراقية .
- ما مدى اهتمام شركات النفط بالإفصاح عن المعلومات المحاسبة البيئية في قوائمها المالية.
- ما هي المشاكل والمحددات التي تعيق تطبيق المحاسبة البيئية من قبل شركات النفط في العراق.

اهمية البحث

تأتي الاهمية من خلال الاهتمام المتزايد بإدارة العلاقة ما بين الشركات الصناعية والبيئة من اجل تحقيق وتفعيل ابعاد التنمية المستدامة التي اصبحت اليوم من الموضوعات الهامة جدا للحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية والمجتمع ، مما يتطلب وضع الاستراتيجيات وتفعيل الدور الرقابي لمتابعة تنفيذها من قبل الشركات والمؤسسات الصناعية من خلال عمليات القياس والافصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والعمليات التي تؤثر على البيئة ، وتأسيسا لما سبق يمكن ان نبين اهمية هذا البحث بالنقاط التالية :

- تحديد مدى اهتمام شركات النفط العراقية التي تعد من اكبر القطاعات الصناعية بالعراق بمفهوم المحاسبة البيئية ، ومدى كشفها للمعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالتكلفة البيئية والموارد الطبيعية في تقاريرها وقوائمها المالية .
- من خلال هذا البحث يمكن التعرف على بعض المشاكل والمحددات التي تعترض تطبيق قواعد المحاسبة البيئية في الشركات التي تعمل في مجال الصناعات النفطية .
- تعزيز مفهوم المحاسبة البيئية لدى الشركات الصناعية وبيان اهميتها للبيئة والمجتمع .

ثالثا: فرضية البحث

يمكن ان نضع الفرضيات التالية :

- الفرضية الاولى : تقوم شركات النفط في العراق بتطبيق معايير وقواعد المحاسبة البيئية .
- الفرضية الثانية : يوجد ادراك وفهم من قبل شركات النفط العراقية بأهمية ودور المحاسبة البيئية في المحافظة على البيئة والمجتمع وتحقيق التنمية المستدامة .
- الفرضية الثالثة : تواجه شركات النفط العراقية مشاكل وصعوبات في تطبيق مفهوم وقواعد المحاسبة البيئية .

رابعاً :- حدود البحث

- حدود مكانية : شركة نفط ميسان
- حدود زمانية : (٢٠١٨ /٦/١ — ٢٠١٨ /٨/٢٥)
- حدود بشرية : موظفين شركة نفط ميسان .
- حدود العلمية : بيان واقع تطبيق المحاسبة البيئية من قبل الشركات النفطية العراقية واهميتها في حماية البيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية واستدامتها .
- الحدود الموضوعية : تتحدد نتائج هذا البحث من خلال اجابات افراد العينة على اسئلة الاستبانة بشكل موضوعي

خامساً :- اسلوب البحث

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي (الاحصائي) وذلك من خلال بيان الوصف الطبيعي للمحاسبة البيئية وبيان مدى اهميتها ومعايير وقواعد الافصاح عنها اضافة الى نظم المحاسبة البيئية ومستويات تطبيقها ومتطلبات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ، وقد اعتمد الباحثون بشكل اساسي على الدراسات والبحوث المرتبطة بهذا الموضوع من خلال استخدام شبكة المعلوماتية (الانترنت) في البحث ومن خلال الادوات والوسائل والكتب والدويات والمجلات ودراسات الدكتوراه ورسائل الماجستير المرتبطة بموضوع هذا البحث ، اما فيما يخص الجانب الاحصائي للبحث او التحليلي فقد تم تصميم استمارة استبيان لغرض جمع البيانات الاولى من عينة الدراسة وتم عرضها على مجموعة من المختصين الاكاديميين لتحكيمها وبعد اجراء التعديلات المقترحة تم توزيعها على عينة الدراسة من الافراد العاملين في شركة نفط ميسان ، وقد بلغ عدد الاستمارات التي تم توزيعها (٤٠) استمارة وتم استرداد (٣٤) منها اي ان نسبة الاستجابة بلغت (٨٥%) وهي نسبة استجابة عالية ، واهملت (٥) منها لعدم صلاحيتها لتصبح بذلك عدد الاستمارات المعتمدة في التحليل الاحصائي (٢٩) استمارة ، ولغرض اختبار صدق الاستمارة وقدرتها على قياس متغيرات البحث فقد تم اجراء الاتساق الداخلي بين الفقرات للتأكد من صدق محتوى الاداة وفق كرونباخ الفا حيث كانت مساوية (٩٠%) مما يشير ان الاداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات ، في حين اعتبرت اجراءات بناء فقرات الاستبانة وتحكيمها مؤشرا على صدقها ، وكانت الاستبانة تتكون من ثلاثة محاور .

سادساً : اهداف البحث

- يمكن ان نبين اهداف البحث من خلال مجموعة من النقاط كما في ادناه :-
- التأكيد على تضمين البعد البيئي للمحاسبة البيئية في سياسات التنمية والخطط الاقتصادية لمواجهة المشاكل والاضرار البيئية .
- العمل على تفعيل دور العلم والتكنولوجيا لتطوير علاقة الانسان ببيئته والمحافظة عليها .
- بيان الدور الذي تلعبه حماية البيئة من مختلف اشكال التلوث واستدامت مواردها الطبيعية .
- نشر ثقافة ومفهوم المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية والسعي لتطبيقها خدمة للبيئة والمجتمع .
- الاهتمام بالمشاكل البيئية وبيانها محاسبيا وطرق معالجتها والمحافظة على مواردها من سوء الاستخدام .

المبحث الثاني

دراسات سابقة

اولا : الدراسات العربية

١. دراسة (ابراهيم ، ٢٠٠٢)

" قياس تكلفة البيئة واثرها على تكلفة المنتج في صناعة تكرار النفط ، دراسة حالة مصفاة البترول الاردنية " هدفت الى تقييم اثار التلوث البيئي تقيما بطريقة محاسبية مع تأكيد ضرورة احتساب التكاليف على اساس مقدار التلوث الذي تتركه القطاعات الصناعية في المحيط البيئي وما تسببه من نقص في الموارد المادية والبشرية للمشروع حيث اعتمدت الى قياس تلك الاثار البيئية التي تتركها صناعة النفط محاسبيا وتوصلت الى عدد من التوصيات كان من ابرزها منها انه بعد تطبيق المنهج المقترح لعملية قياس تكلفة التلوث البيئي وبالتطبيق على شركة مصفاة البترول الاردنية وجدت الدراسة ان مجمل الربح لنفس فترة الدراسة بعد اخذ تكاليف التلوث البيئي الذي تسببه الشركة بعين الاعتبار قد انخفضت بمقدار (١٠٧٣٣،٩٢٣) دينار ويمثل هذا المبلغ اجمالي التكاليف البيئية الناتجة عن عملية التلوث ، واوصت بضرورة العمل على اخضاع التكاليف الاجتماعية الخارجية لتلوث البيئة لعلمية القياس المحاسبي واعتبارها من ضمن تكاليف العملية الانتاجية حتى تساعد في الوقوف على الاثار الاجتماعية .

٢. دراسة (الشحادة ، ٢٠٠٩)

"القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة "

هدفت الى تحديد قدرة النظام المحاسبي في الشركة السورية العامة للأسمدة على تقديم المعلومات النافعة والضرورية التي يمكن من خلالها قياس مستوى الاداء البيئي والرقابة عليه ، واثار ذلك في القدرة التنافسية والمكانة السوقية للشركة ، فقد توصلت الى مجموعة من النتائج منها وجود تعارض بين المتطلبات اللازمة

لحماية البيئة والاستغلال الاقتصادي للموارد المتاحة للشركة لالتزامها بأنفاق مبالغ ضخمة وتحملها لأعباء كبيرة للحد من الآثار السلبية والضارة للنشاطات التي تتركها الشركة على البيئة والذي يؤدي الى التأثير المباشر في كفاءة الاداء الاقتصادي لها وتزايد تكاليف الانتاج لديها والذي يؤدي الى ضعف قدرتها لتحقيق الميزة التنافسية في مجال الجودة والتسعير والذي يسبب في تدني تحقيق الكفاءة الاقتصادية للشركة بسبب الاضرار المختلفة لنشاطاتها وعملياتها الانتاجية ، عدم الالتزام والمواكبة من قبل النظام المحاسبي المتبع في الشركة للمتغيرات المستجدة في مجال البيئة والاقتصاد والاجتماعية وبشكل خاص ضعف ها النظام في عملية تحليل عناصر تكاليف الاداء البيئي وتبويبها وعلاقتها بدورة النشاط الاقتصادي لدى الشركة ، مع عدم قدرة النظام على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لعملية قياس الاداء البيئي.

٣. دراسة عبد الحسين (٢٠١٤)

"واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية ، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق "

تهدف الى بيان استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية العاملة في العراق مع بيان مدى اهميتها بالنسبة الى تلك المنشآت حيث توصلت الدراسة الى عدت نتائج منها انه يوجد ما يقارب 88% من المنشآت الصناعية عينة الدراسة لا يوفر فيها قسم يعمل بشكل مستقل للإدارة البيئية حيث يعد هذا مؤشر سلبي على الرغم من اهمية الدور الذي تؤديه المنشآت السابقة في سبيل المحافظة على البيئة وحماية مواردها الطبيعية الا انه لا يوجد او لم تنشأ قسما مستقلا للإدارة البيئية وما يرتبط بها ، ايضا توصلت الدراسة الى انه يوجد 77% من افراد ليس لديهم المعرفة الكافية بالحسابات البيئية ، وانه بالرغم الواقع السلبي لتطبيق المحاسبة البيئية من قبل المنشآت الصناعية العراقية ، وكانت اهم التوصيات هي ضرورة تنمية الوعي لدى مدراء المنشآت الصناعية في العراق بأهمية ودور المحاسبة البيئية في تقديم البيانات والمعلومات الملائمة التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة ، ضرورة العمل على تطبيق المحاسبة البيئية في تلك المشات الصناعية لم لها من دور كبير في تحقيق الكفاءة الانتاجية والمحافظة على البيئة وحماية الموارد الطبيعية

ثانيا: الدراسات الاجنبية

١. (Christopher , 2002)

"The French Bilan social_ A pragmatic model for the developement of accounting for the environment"

وضحت الاهمية للمحاسبة عن البيئية في اطار عرض تجربة فرنسا في هذا المجال ، حيث بينت ان المحاسبة البيئية هي نظام للمعلومات عن الاداء البيئي للمنشأة تساعد اصحاب المصالح المختلفة في عملية صنع واتخاذ

القرارات ، وان هذا النظام يعد استجابة مرضية لحجة اصحاب المصالح في المنشأة الى معلومات ذات بعد بيئي من جانب وتجاوبيا مع اثار التشريعات والقوانين على نشاطها من جانب اخر ، ووضحت بأن كل شركة فرنسية بها اكثر من (٣٠٠) عامل تقوم بأعداد قائمة بيئية او ما يتعلق بالمعلومات التي الغير مالية مثل كمية التلوث ومعلومات مالية مثل تكايف الاستثمار في تكنولوجيا وتقنيات مكافحة التلوث او الحد منه.

2. دراسة (Roussey,2008)

"Auditing Environmental liability"

اوضحت بانه ينشأ عن عملية مكافحة التلوث البيئي والحد منه تكاليف بيئية ترتبط بها مشاكل محاسبية ، ومن هذه المشاكل تحديد الالتزامات الضرورية لمكافحة التلوث البيئي واجراءات واساليب المحاسبة التكاليف البيئية ومحددات تقدير وتقييم خطر التلوث ، وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية حيث خصلت الدراسة الى مجموع من النتائج اهمها اولا ، الالتزام ينشأ عند ما يكون هناك عدم التزام بالتشريعات والقوانين الراعية لحماية البيئة والحفاظ عليها واتخاذ الخطوات والاجراءات الكفيلة بإزالة التلوث وحماية البيئة ومواردها ، ثانيا . ان هناك صعوبات في توجيه المنشأة المسببة والمساهمة في عملية التلوث البيئي الى الالتزام بالتشريعات والانظمة والمعايير البيئية ، ثالثا. هناك عدم وعي وقلة اهتمام من قبل بعض المنشأة والعاملين بهذه التشريعات والقوانين المعايير البيئية ، بالإضافة الى الصعوبات في تقدير هذ الالتزامات مما يستدعي وجود حاجة لاستشارة خبراء البيئة بشأن التكاليف الضرورية لإزالة التلوث حتى يمكن توجيهها بشكل محاسبي كمصروفات او كنفقات رأسمالية وان هذه المشاكل والمعوقات المرتبطة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والالتزامات البيئية ادت الى فتح افاق جديدة لمهنة المحاسبة .

٣. دراسة (Zachry et,2008)

" Acritical analysis of environmental costing "

بين البحث الجانبين الايجابي والسلبى في طريق التكاليف البيئية ، حيث اعتمد على الاسلوب النظري لجمع المعلومات واشارت الى ان المنشأة تزايد مستمر في التكاليف البيئية ناتجة عن التغيير المستمر في اساليب الانتاج والضغوطات المختلفة التي تطالب بحماية ومراعات المحيط البيئي ، وهذا التزايد دفع المحاسبين بشكل قوي الى تصميم او اعتماد نظام معلومات يعمل على توفير المعلومات الضرورية عن مختلف التكاليف البيئية ، كما وقد اشارت الدراسة الاهتمام الرئيسي بمنشآت الاعمال في سبعينيات القرن الماضي كان منصبا على اجمالي التكاليف التي ستحملها وهل ان هذه التكاليف سوف تزيد من القدرة التنافسية للمنشآت الامريكية ، كما وأشار الباحث الى ان هناك نوعين من التكاليف البيئية التي يجب ان تتحملها المنشأة هيها تكاليف خاصة بالموقع وتكاليف بيئية خاصة بالإنتاج ، وخلصت الدراسة الى ان التكاليف المتعلقة بالقضايا البيئية لمنشأة الاعمال اصبحت عاملا ذو تأثير كبير في عملياتها فالزيادة في التكاليف البيئية ستساهم في تقديم معلومات جديدة لمديري المصانع الانتاجية وهذه المعلومات ستكون حافزا للإدارة لتقسيم الانتاج الى خلايا ووحدات

صناعية وهذه الطريقة تؤدي الى تحديد ادق لجميع التكاليف بتشغيل بصرف النظر ما اذا كانت هذه التكاليف صناعية غير مباشرة او تكاليف بيئية .

٤. دراسة (KitzmannK,2010)

"Environmental cost Accounting for improved Environmental decision making "

كان الهدف منها تحديد التكاليف البيئية وبيان للفوائد المتحققة من خلال دمج القضايا البيئية بالإنتاج مع بيان كيفية الوصول الى اداء بيئي افضل يمكن من خلاله تحقيق الامن البيئي وتحقيق الميزة التنافسية بالنسبة للمنشأة وقد اعتمدت على البيانات النظرية التي تم جمعها من المراجع المختلفة في هذا المجال ، وقد ميزت هذه الدراسة بين نوعين من التكاليف البيئية اولهما التكاليف البيئية الصريحة والنوع الثاني من التكاليف هي التكاليف البيئية الضمنية وكذلك قد بين نوعين اخرين من التكاليف البيئية هي التكاليف الخاصة والتكاليف العامة ،

المبحث الثالث

المحاسبة البيئية

اولاً: مفهوم المحاسبة البيئية

وضعت العديد من التعاريف لتوضح مفهوم المحاسبة المالية من قبل الهيئات والمنظمات الدولية المختصة حيث أشار اليها بأكثر من مسمى مثل المحاسبة الخضراء (green accounting، محاسبة الموارد resource accounting) ، وايضا المحاسبة البيئية والاقتصادية والمحاسبة البيئية من اجل التنمية المستدامة .

المحاسبة البيئية " تحديد وقياس تكاليف الانشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار الضارة والسلبية للأنشطة البيئية وازالتها " (التكريتي :٢٠٠٠، ٣٤)

وعرفت: " انها نظام المحاسبي ممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة ، وتحديد وتعيين اثر التكاليف البيئية التي تتسبب بها الوحدة (Peter& Roger:2000 424)

وعرفها(الديب:٢٠٠٦، ١٤) "هي العملية التي تقوم بقياس وتصنيف التكاليف البيئية التي تستخدم عند صنع القرارات الداررية لتوصيل المعلومات المتعلقة بمعرفة اثر المنتجات والخدمات والانشطة على ذوي المصلحة (حملة الاسهم والسندات ، مجلس ادارة المؤسسة الاقتصادية ، واضعي السياسات ، المستهلكين ، الموردين المجتمع المحلي والجماعات البيئية حول الآثار البيئية لمنتجات وخدمات وانشطة الشركة) ، وقياس هذه الآثار بطريقة محاسبية في شكل تكاليف ومنافع مما يساعد في اتخاذ قرارات سليمة .

كما عرفها(محيي:٢٠١٢، ٤٤) " تحديد وقياس تكاليف الانشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في عملية صنع القرارات للإدارة البيئية بهدف تخفيض الاضرار او الآثار البيئية السلبية للأنشطة ولعمليات والانظمة البيئية وازالتها .

وعرفت أيضاً "هي الالتزامات التي تترتب على الوحدة الاقتصادية عند قيامها بمزاولة نشاط ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال عملية اعادة تدويرها او التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل الوحدة الصناعية تكاليف تسمى بالتكاليف البيئية مثل تكاليف الوقاية ، تكاليف الاكتشاف والفشل البيئي التي تستهدف حماية البيئة وموارده الطبيعية (عبد الحميد : ٤٦، ٢٠١١) .

وعرفت " بأنها عناصر التكاليف المتعلقة بتخفيض او تقليل الفاقد في الطاقة والخدمات والموارد الاقتصادية المتاحة عن تكلفة اعادة التدوير للمخلفات الصناعية مثل المخلفات الصلبة ، السائلة والغازية ، وتكلفة تقديم منتجات تكون صديقة للبيئة ، وتكون ذات مردود ايجابي للمؤسسة الصناعية لقيامها بقياس وتحديد التكاليف المرتبطة بالموارد الاقتصادية المستخدمة والمتاحة (Robert:2001)

من التعاريف أعلاه يمكن اعطاء تعريف للمحاسبة البيئية " هي نظام المحاسبي يقوم على اسس ومعايير محاسبية لأثبتات الآثار المترتبة على البيئة ومواردها الطبيعية من جراء العمليات الصناعية واستخدام مواردها الطبيعية واحتساب كلفة تلك الآثار الضارة التي تلحق بالبيئة ومقدار الموارد الطبيعية التي استخدمت من قبل الوحد الصناعية بصورة كمية ونقدية .

ثانياً :- أهمية ومنافع تطبيق المحاسبة البيئية (الجوزي:٦٥، ٢٠١٢) (Patrick:2007,88)

١. اعداد بيانات عن التكاليف والمبيعات الاجمالية التي تساهم في الحفاظ على البيئة وحمايتها خلال الفترة المالية.

٢. متابعة الوحدة الاقتصادية لتطوير نفقاتها المتعلقة بالبيئة من فترى لأخرى ، وإمكانية تحديد التكاليف البيئية للعمليات والمنتجات وتسعيها بشكل دقيق .

٣. اعداد التقارير والمعلومات المالية عن حجم النفقات البيئية لإظهار مدى التزام الوحدة الصناعية بتطبيق واتباع القوانين والانظمة والتشريعات البيئية .

٤. تساهم المحاسبة البيئية في تخفيض التكاليف والمؤثرات البيئية في ان واحد عن طريق تحقيق الكفاءة في استخدام المستلزمات الانتاجية الاساسية مثل الطاقة والماء والمواد في العمليات الانتاجية من خلال المتابعة الدقيقة لتدفقات الماء والطاقة والمواد وما يصدر عن الوحدة من نفايات .

٥. تحديد المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدة التي تسهم في استمرارها وتطويرها من خلال الالتزام بكفاءة التوافق مع القوانين والانظمة البيئية .

٦. تطبيق المحاسبة البيئية يساهم في تحقيق التنمية المستدامة للموارد الطبيعية ، وتطوير وتحسين وتشغيل نظام اداري بيئي للوحدة ككل .

٧. تدعم في حماية وتقييم وتنفيذ البرامج والخطط البيئية الحساسة وكفاية التكلفة للتأكد من الموقع الاستراتيجي لوحد الاقتصادية على الامد الطويل .

ثالثاً: نظم المحاسبة البيئية (العبيدي ٢٩، ٢٠١٥) (المشهداني : ٢٠، ٢٠١٠) (صالح: ٢٠١٥، ٤٠)

١. المحاسبة البيئية: - وهي فهم وإدراك وبيان التأثيرات على النظام المحاسبي التقليدي في المؤسسة لأعداد القوائم والتقارير المالية والمحاسبية اللازمة لمستخدمي تلك التقارير سواء كانت أطراف خارجية او داخلية لمساعدتها في عملية صنع واتخاذ القرارات الاقتصادية ، وتقويم الأداء البيئي للمؤسسة يجب ان تكون التقارير المعدة وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية من حيث درجة الموثوقية وعدالتها .
٢. المحاسبة الادارية البيئية:- تتمثل في عملية قياس وتحليل للتكاليف والإيرادات البيئية الناتجة عن نشاطات وعمليات المؤسسة في توفير البيانات اللازمة التي تساهم في ترشيد القرارات الادارية لعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الاداء فيما يتعلق بالجانب البيئي على مستوى المؤسسة ككل او على مستوى اقسامها وعملياتها وانشطتها الداخلية ومن خلال ضبط اجراءات المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية سوف يساهم في دعم المؤسسة وتحقيق الموقع الاستراتيجي لها بتقييم وتنفيذ البرامج البيئية والكفاءة الانتاجية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة .

٣. محاسبة الموارد الطبيعية :- تهتم بتوفير البيانات والمعلومات الكمية حول المخزون من الموارد الطبيعية والاستخدامات الفعلية والمتوقعة لتلك الموارد ومجالاتها ومقدار الاحتياطات لمصادر الطبيعة مثل المعادن والغابات والماء حيث بدأ الاهتمام بمحاسبة الموارد الطبيعية ومن اهم الاسباب التي دعت الى ضرورة التفكير في اجراء تقييم للأصول الطبيعية وتقديم البيانات والمعلومات المحاسبية عنها هو التطور الذي حدث بالنسبة لمتخذي القرارات وبالأخص الاستثمارية منها اهتمامهم وطلبهم المتزايد عن الافصاح عن المعلومات المحاسبية غير المالية لاتخاذ القرارات الاستثمارية المتعلقة بالموارد الطبيعية مثل كمية النفط المتوفرة في بلد معين او ارض معينة وكمية المعادن التي تحتويها التربة المراد الاستثمار فيها وغيرها من البيانات اللازمة التي يجب ان تكون متوفرة امام المستثمرين لاتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار .

رابعاً : القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ومتطلبات تطبيقه

نتيجة الاهتمام الكبير من قبل مستخدمي المعلومات المالية بالآثار الاقتصادية الخطيرة للتلوث البيئي ومع تزايد الضغوطات التي تهدف الى تحقيق الامن البيئي والحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية اصبح من الضروري على المؤسسات الاعتراف والقياس للتكاليف البيئية والافصاح عنها في ظل مسؤوليتها عما تسببه من اضرار نتيجة ممارستها لأنشطتها المختلفة

- مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية :

القياس المحاسبي بشكل عام حسب ما جاء بالتعريف الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (LASC) بأنه "تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها القوائم والتي تظهر بها في المركز المالي وبيان الدخل ، ويضمن ذلك اختيار اساس محدد للقياس " (عبد الحليم :٢٠١٥،١٣٠)

اما القياس المحاسبي البيئي فيعرف على انه "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة سواء كان هذا الالتزام محض اختيارها او بموجب قانون " (الشحادة :٢٠١٠،٢٨٣)

• متطلبات تطبيق القياس المحاسبي البيئي :هناك جملة من المتطلبات الاساسية لعملية القياس المحاسبي للتكاليف للبيئة تتمثل في (عبد الصمد :٢٠١٥،٩٣)

١. يجب ان تتضمن السجلات والدفاتر المحاسبية للحسابات المتعلقة بعملية الانفاق على حماية البيئة وما يتعلق بها .

٢. يجب ان تتضمن التكاليف المعيارية معايير تكاليف حماية البيئة وفق دراسات وتوصيات اللجان الفنية المختصة .

٣. يجب ان تتضمن الموازنات التخطيطية بنوعها (الجارية والاستثمارية) الانفاق على حماية البيئة .

٤. يجب ان تتضمن قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف البيئية الكي تساعد مدقق الحسابات على القيام بعملية التدقيق والمصادقة على اعمال المؤسسة فيما يتعلق بحماية البيئة.

خامسا: طرق عرض المعلومات المحاسبية البيئية

ان تعدد الجهات والمهتمين بالاطلاع على المعلومات المحاسبية كان له الاثر الكبير على نوعية المعلومات البيئية الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الذي يعكس نشاطات وبرامج وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع العمل من اثار التلوث والهدر مما يساعده في اخلاء مسؤوليتها القانونية ازاء الاثار والمشاكل البيئية وايضا يساعد الافصاح عن المعلومات البيئية مستخدمي تلك المعلومات على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الاداء وتطوير البحوث والدراسات في مجال حماية وسلامة البيئة ومن ابرز الجوانب الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وبحسب ما اشار اليها مجلس معايير المحاسب المالية (FASB) والتي تتمثل في (المطارنة :٢٠٠٨، ١٥٨)

• الافصاح الكامل عن الاجراءات والانشطة البيئية .

• الافصاح عن الاجراءات المحاسبية المتعلقة بالشؤون البيئية.

• الافصاح عن الموجودات والمطلوبات والتكاليف البيئية

سادسا: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك ثلاثة مستويات يتم من خلالها تطبيق المحاسبة البيئية كما سنبينها في الاتي (عطية :٢٠٠٤،٣٢)

• المحاسبة البيئية على المستوى الوطني :

ويركز على قياس التنمية المستدامة اذ ان تفاقم وتعقيد المشاكل البيئية ادى الى وجود حاجة للمؤشرات التي تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم والازدهار الاقتصادي مثل المفاهيم المتعلقة بقياس تنمية الموارد البشرية والحفاظ على مصادر رأس المال البشري و المادي والطبيعي باعتبارها المصادر الاساسية لضمان لاستمرار التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية .

• المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي:

ويركز على القطاعات الاقتصادية المختلفة من خلال التأكد من مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والقضايا البيئية وبشكل خاص تلك القطاعات التي تؤدي الى استنزاف الموارد الطبيعية او البيئية بشكل كبير من خلال عملياتها الانتاجية مثل قطاعات الصناعات النفطية بالإضافة الى كميات التلوث الناتجة عن عملياتها ولأضرار التي تلحق بالبيئة والمجتمع.

• المحاسبة البيئية على مستوى الشركات:

ويركز هذا المستوى على الجهات الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس الاداء البيئي للشركة وتتمثل هذه الجهات بالمستثمرين والمقرضين والملاك والجهات الحكومية والنقابات وادارة الشركة اذ ان القدرة على تحقيق الارباح لم يعد المؤشر الوحيد على جودة اداء الشركة بل اصبح وبشكل الزامي على الشركات تطوير الانظمة المحاسبية المعمول بها لتكون قادرة على مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الاعمال وقادرة على التعامل مع القضايا البيئية وذلك من خلال اتباع اتجاهين اساسيين الاول هو اتجاه المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية والتكاليف واتباع اسلوب المحاسبة التقليدية اما الاتجاه الاخر فيتعلق بعملية معالجة البيانات والمعلومات المرتبطة بالبيئية وذلك من خلال نظام المحاسبة البيئية .

المبحث الرابع

(الجانب التطبيقي)

١- أساليب جمع البيانات وتحليلها

تم اجراء عدد من المقابلات الشخصية مع افراد عينة البحث، فضلاً عن استخدام استمارة الاستبيان كأداة مساندة ، إذ تم تصميمها لغرض جمع البيانات الأولية من العينة وتم عرضها على مجموعة من المختصين الأكاديميين لتحكيمها وبعد إجراء التعديلات المقترحة تم توزيعها على عينة البحث من الافراد العاملين في شركة نفط ميسان ، وتجدر الإشارة إلى ان عدد الاستمارات الموزعة كانت (٤٠) استمارة وتم استرداد (34) منها أي أن نسبة الاستجابة بلغت (٨٥%) وهي نسبة استجابة عالية ، وأهملت (٥) منها لعدم صلاحيتها لتصبح بذلك عدد الاستمارات المعتمدة في التحليل (٢٩) استمارة ، ولغرض اختبار صدق الاستمارة وقدرتها على قياس متغيرات البحث فقد تم اجراء الاتساق الداخلي بين فقرات الاستمارة

لغرض التأكد من صدق محتوى الاداة وفق معادلة كرونباخ الفا وكانت قيمته مساوية (٠,٩٠) مما يشير ان الاداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات ، في حين اعتبرت إجراءات بناء فقرات الاستبانة وتحكيمها مؤشراً على صدقها .

الجزء الاول : يتعلق بالبيانات العامة لأفراد عينة البحث من حيث الجنس والعمر والتحصيل الدراسي وعدد سنوات الخدمة والجدول ادناه يوضح اهم الخصائص لعينة البحث .

جدول (١)

وصف خصائص عينة البحث

الجنس									
ذكر					انثى				
التكرار		النسبة %		التكرار		النسبة %			
٢١		٦٠ %		١٤		٤٠ %			
الفئات العمرية									
٣٠ فأقل		٤٠-٣١		٥٠-٤١		٥١ فأكثر			
التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
٧	٢٠ %	١٠	٢٨,٥٧	١٢	٣٤,٢٨	٦	١٧,١٤		
التحصيل العلمي									
دبلوم		دبلوم عالي		بكالوريوس		ماجستير		دكتوراه	
التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
١٣	٤٧,١٤	٢	٥,٧١	١٤	٤٠ %	٥	١٤,٢٨	١	٢,٨٥
عدد سنوات الخدمة									
٥-١		١٠-٦		١٥-١١		٢٠-١٦		٣٠-٢١	
التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %
٢	٥٧,١٤	٤	١١,٤٢	١٠	٢٨,٥٧	١١	٣١,٤٢	٨	٢٢,٨٥

المصدر : من اعداد الباحثون (في ضوء استمارة الاستبانة)

ويمكن ان نعرض في أدناه خصائص افراد عينة البحث موزعة على النحو الاتي :

• توزيع افراد عينة البحث على وفق الجنس :

يوضح الجدول السابق توزيع افراد العينة على الجنس اذ بلغ عدد الذكور (٢١) فردا اي بنسبة (٦٠%) من الحجم الكلي للعينة مقابل (١٤) وبنسبة (٤٠%) للإناث ويلاحظ من نتائج اجابات العينة ان نسبة الذكور كانت اعلى من نسبة الاناث مما يؤثر مشاركة المرأة بنسبة جيدة في شركة نفط ميسان .

• توزيع افراد عينة الدراسة على وفق الفئات العمرية:

تم تبويب عينة البحث على اساس اربع فئات عمرية ويلاحظ من الجدول اعلاه ان الفئة العمرية (٤١-٥٠) سنة تضم (١٢) فردا من اجمالي العينة اذ تمثل نسبة (٣٤,٢٨) ثم تأتي بعدها الفئة العمرية (٣١-٤٠) سنة تضم (١٠) افراد فيما تمثل نسبة (٢٨,٥٧) ، ومن ثم الفئة العمرية التي تقع ضمن (٣٠ فأقل) سنة حيث بلغت نسبة تلك الفئة العمرية (٢٠%) واخيرا الفئة العمرية التي تقع ضمن (٥١ فأكثر) سنة تضم (٦) افراد وبنسبة (١٧,١٤) .

• توزيع افراد عينة البحث على وفق التحصيل العلمي :

تعد مستويات التعليم من المتغيرات الرئيسة تؤثر في قدرات وقابليات الفرد وخبرته ، حيث يوضح الجدول اعلاه ان افراد حملة شهادة البكالوريوس بلغ عددهم (١٤) فردا وبنسبة (٤٠%) وهي النسبة الاكبر ، ام الذين يحملون شهادة الدبلوم بلغ عددهم (١٣) فردا وبنسبة (٤٧,١٣) ، ومن بعدها حملة شهادة الماجستير بلغ عددهم (٥) فردا وبنسبة (١٤,٢٨) اما حملة شهادات الدبلوم العالي (٢) وبنسبة (٥,٧١) وبالأخير حملة شهادات الدكتوراه (١) وبنسبة (٢,٨٥) ، حيث يشير هذا الى ان عينة البحث لديها عدد جيد من الافراد حملة الشهادات وخاصة الجامعية الاولى منها مما يعطي امكانية كبيرة للشركة بتطبيق مفاهيم ومبادئ المحاسبة البيئية في الشركة .

• توزيع افراد العينة على وفق سنوات الخدمة:

يظهر في الجدول السابق ان الافراد المبحوثين ممن لديهم سنوات خدمة من (١-٥) سنة عددهم (٢) وبلغت نسبتهم (٧٥,١٤) من حجم العينة ، اما الافراد الذين عدد سنوات الخدمة لديهم من (٦-١٠) سنة حيث بلغ عددهم (٤) وبنسبة (١١,٤٤) ، اما الافراد الذين لديهم سنوات خدمة (١١-١٥) سنة حيث كان عددهم (١٠) فردا وبلغت نسبتهم على مستوى العينة (٢٨-٥٧) ، والافراد الذين لديهم عدد سنوات خدمة من (١٦-٢٠) حيث بلغ عددهم (١١) ونسبه (٣١,٤٢) ، واخيرا الافراد الذين عدد سنوات الخدمة لديهم من (٢١-٣٠) بلغ عددهم (٨) افراد وبنسبه (٢٢,٨٥) .

الجزء الثاني : يتعلق هذا الجزء بقياس درجة امتلاك المعرفة الكافية بأهمية المحاسبة البيئية وانعكاساتها على الوسط البيئي من حيث الحفاظ على البيئة من التلوث واستدامة مواردها الطبيعية ، بالإضافة بيان مد تطبيق مفهوم ومبادئ المحاسبة البيئية (Accounting of Environment) حيث تضمنت الدراسة على (٢٧) فقرة ، وتم اعتماد ترتيب المتوسطات الحسابية لل فقرات وتحديد درجة امتلاكها وكالاتي :

- المتوسطات (٥-٤,٥) تمثل تطبيق ممتاز لمفاهيم ومبادئ المحاسبة البيئية
- المتوسطات (٣,٥-٤,٥) تمثل تطبيق بدرجة كبيرة
- المتوسطات من (٢,٥-٣,٥) تمثل تطبيق بدرجة متوسطة
- المتوسطات من (١,٥-٢,٥) تمثل تطبيق بدرجة ضعيفة
- المتوسطات (اقل من ١,٥) تمثل امتلاك المهارة بدرجة ضعيفة جدا .

اساليب التحليل الاحصائي

تم تحليل نتائج الدراسة وبياناتها باستخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) لتحديد التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات استمارة الاستبانة .

تحليل اجابات الاستبانات واختبار الفرضيات :

تم تحليل البيانات في ضوء اهداف الدراسة وفرضياتها وجاءت النتائج عل النحو التالي

اختبار الفرضية الاولى : تقوم شركات النفط العراقية بتطبيق معايير وقواعد المحاسبة البيئية ، حيث تم تخصيص الفقرات من فقرات من (١_٩) من الاستبانة لقياس مدى تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة البيئية من قبل شركة نفط ميسان عينة الدراسة ، وقد اظهرت نتائج التحليل الاحصائي الخاصة بمتغير الخاص بتطبيق المحاسبة البيئية كما يشير اليها الجدول رقم (٢) ، ان الفقرة رقم (٤) جاءت في المرتبة الاولى والتي تنص على(تقوم الادارة بتقديم الدعم المادي والمعنوي لجميع المحاسبين وتشجعهم على توظيف وتعزيز مفهوم محاسبة التكاليف البيئية وتطبيقها) حيث حصلت على اعلى متوسط حسابي بلغ (٤,٧٥) وانحراف معياري (٠,٤٣٥) ، ومن ثم جاءت الفقرة رقم (٦) التي تنص (تفصح الشركة عن الموجودات البيئية وما يتعلق بها من التزامات ومخصصات) بمتوسط حاسبي بلغ (٤,٦٨) وانحراف معياري (٠,٥٠) ، اما في المرتبة الثالثة جاءت الفقرتين (٣,٢) الثان ينصان على (توجد برامج وسياسات تدعم وتعزز وجود نظام محاسبة التكاليف البيئية ، تلتزم الشركة بالقوانين والانظمة العامة للبيئة التي تؤكد على ضرورة الحفاظ على البيئية وحماية مواردها الطبيعية) بمتوسط حسابي (٤,٥٨) وانحراف معياري على التوالي (٠,٥٦,٠٥٠) .

وبشكل عام فإن اقل متوسط حسابي لفقرات المتغير المكور انفا قد بلغ (٣,٩٣) وانحراف معياري (٠,٩٢) ، حيث يتعبر مؤشرا إيجابياً على قيام شركة نفط ميسان بتطبيق وقواعد المحاسبة البيئية ، وفي ضوء نتائج التحليل السابق يتم قبول الفرضية الاولى التي نصت على قيام شركات النفط العراقية بتطبيق معايير ومبادئ المحاسبة البيئية .

جدول رقم (٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الاولى

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرات
١	توجد استراتيجيات وخطط واضحة وتفصيلية للأنشطة والبرامج المالية وغير المالية تضمن الحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية .	٤,٣٤٤٨	٠.٨١٣٩	٧
٢	توجد برامج وسياسات تدعم وتعزز وجود نظام محاسبة التكاليف البيئية	٤,٥٨٦٢	٠.٥٠١٢	٣
٣	تلتزم الشركة بالقوانين والانظمة العامة للبيئة التي تؤكد على ضرورة الحفاظ على البيئة وحماية مواردها الطبيعية	٤,٥٨٦٢	٠.٥٦٨٠	٣
٤	تقوم الادارة بتقديم الدعم المادي والمعنوي لجميع المحاسبين وتشجعهم على توظيف وتعزيز مفهوم محاسبة التكاليف البيئية وتطبيقها .	٤,٧٥٨٦	٠.٤٣٥٤	١
٥	تفصح الشركة عن البرامج والعمليات التي قامت بها للحفاظ على البيئة ومواردها	٤,٣٧٣٩	٠.٤٩٣٨	٦
٦	تفصح الشركة عن الموجودات البيئية وما يتعلق بها من التزامات ومخصصات	٤,٦٨٩٧	٠.٥٤١٣	٢
٧	يتم الكشف عن الاثار المالية المترتبة على اجراءات وبرامج حماية البيئة في الانفاق الرأسمالي والارباح	٤,٤٨٢٨	٠.٥٠٨٥	٤
٨	يتم الاخذ بنظر الاعتبار الاثار البيئية في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية	٤,٣٧٩٣	٠.٤٩٣٨	٥
٩	النظام المحاسبي المطبق في الشركة يتيح لها قياس الاثار البيئية الناتجة عن عملياتها وانشطتها	٣,٩٣١٠	٠.٩٢٣١	٨

المصدر من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

اختبر الفرضية الثانية: يوجد ادراك وفهم من قبل شركات النفط العراقية بأهمية ودور المحاسبة البيئية في المحافظة على البيئة والمجتمع وتحقيق التنمية المستدامة ، يشر الجدول رقم (٣) الى نتائج التحليل الاحصائي الخاصة بقياس فقرات هذا المتغير، حيث بلغ المتوسط الحسابي الفقرتان (٧،٣) من فقرات هذا المتغير في المرتبة الاولى والثانية على التوالي اللذان ينصان على (عملية دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الشركة على التقليل من التزاماتها (تعويضات ، غرامات) التي قد تنشأ نتيجة لعدم التزامها بقوانين وانظمة حماية البيئة) ، (تفيد البيانات والمعلومات حول التكاليف البيئية التي تقدمها الشركة متخذي القرارات في عملية صنع القرار) حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرتين (٤،٥٥١٧) و (٤،٤٨٢٨) على التوالي وانحراف معياري (٠،٨٢٧٤) و (٠،٩٤٩٤) على التوالي ، وحصلت الفقرات (١،٥٠٢،٦،٨،٤،٩) على متوسط حسابي بلغ (٤،٤١٣٨) ، (٤،٣٤٤٨ ، ٤،٢٠٦٩ ، ٤،١٣٧٩ ، ٤،٠٠٠ ، ٣،٩٦٥٥ ، ٣،٦٥٦٢) على التوالي وبانحراف معياري بلغ (٠،٦٨٢٢) ، (٠،٨١٣٩ ، ٠،٧٢٦٠ ، ٠،٩١٥١ ، ٠،٦٥٤٦ ، ١،٠٥١٦ ، ١،١١٠٨) على التوالي

جدول رقم (٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرات
١	يعد نظام المحاسبة البيئية من الادوات الهامة التي تستخدم في عملية القياس والرقابة واتخاذ القرارات لتحقيق التقدم	٣،٦٥٦٢	١،١١٠٨	٩
٢	تساهم المحاسبة البيئية على الوفرة في التكاليف والحفاظ على الموارد الطبيعية	٤،٠٠٠	٠،٦٥٤٦	٧
٣	عملية دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الشركة على التقليل من التزاماتها (تعويضات ، غرامات) التي قد تنشأ نتيجة لعدم التزامها بقوانين وانظمة حماية البيئة	٤،٥٥١٧	٠،٨٢٧٤	١
٤	تؤثر المعلومات التي تقدمها الشركة حول التكاليف البيئية والبرامج التي تساهم في الحفاظ على البيئة تأثيرا ايجابيا على سمعة ومكانة الشركة	٤،٣٤٤٨	٠،٨١٣٩	٤

٥	يعد الالتزام بالقوانين والانظمة التي تتعلق بالمحافظة على البيئة وحمايتها والافصاح عن التكاليف البيئية من المؤشرات التي تعتمد في تقييم جودة اداء الشركة	٣,٩٦٥٥	١,٠٥١٦	٨
٦	يؤدي الالتزام بالقوانين والانظمة وتحمل التكاليف البيئية وإفصاح عنها الى الاسهام في عملية تحقيق التنمية المستدامة	٤,١٣٧٩	٠,٩١٥١	٦
٧	تفيد البيانات والمعلومات حول التكاليف البيئية التي تقدمها الشركة متخذي القرارات في عملية صنع القرار	٤,٤٨٢٨	٠,٩٤٩٤	٢
٨	تساهم المحاسبة البيئية على الترويج لثقافة ومفهوم المحافظة على البيئة وحمايتها	٤,٢٠٦٩	٠,٧٢٦٠	٥
٩	تطبيق المحاسبة البيئية تساعد في ضمان التخلص من المخلفات والنفايات الخطرة المصاحبة لعملية صناعة النفط	٤,٤١٣٨	٠,٦٨٢٢	٣

المصدر من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

اختبار الفرضية الثالثة : تواجه شركات النفط العراقية صعوبات وعراقيل تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية ، حيث يشير الجدول رقم (٤) الى نتائج التحليل الاحصائي الخاص بقياس فقرات هذا المتغير الى تصدر الفقرتان (٦,٢) المرتبة الاولى للذان ينصان على (عدم المعرفة الكافية من قبل الادارة بأساليب المحاسبة البيئية واهميتها ، عدم توفر الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة البيئية) على التوالي بمتوسط حسابي (٤,٧٥٨٦) و (٤,٣١٠٣) على التوالي وانحراف معياري (٠,٦٨٩٤) و (٠,٩٢٩٨) وجاءت كل من الفقرات (١, ٣, ٥, ٩, ٤, ٨, ٧) على التوالي بمتوسطات حسابية بلغت (٤,٢٤١٤ ، ٣,٩٦٥٥ ، ٣,٩٣١٠ ، ٣,٧٩٣١ ، ٣,٥٨٦٢ ، ٣,٤٨٢٨ ، ٣,٣٤٤٨) على التوالي وبانحراف معيار (٠,٩١٢٤ ، ٠,١٤٩٠ ، ٠,٨٨٣٦ ، ١,٤٧٣٠ ، ١,٤٢٧٢ ، ١,٢٩٨٩ ، ١,٢٦١٤) على التوالي .

وبشكل عام يتم قبول هذه الفرضية بأن تطبق المحاسبة البيئية في شركات النفط العراقية يواجه صعوبة وعراقيل ، حيث تأتي في مقدمتها الصعوبات والعراقيل التي تتعلق بعدم المعرفة الكافية من قبل الادارة بأساليب المحاسبة البيئية ومدى اهميتها ، ومن ثم عدم توفير الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق معايير ومفاهيم المحاسبة البيئية بالشكل المطلوب .

جدول رقم (٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب الفقرات
١	الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد والمنطقة تشكل عائقا امام تطبيق المحاسبة البيئية	٤,٢٤١٤	٠,٩١٢٤	٣
٢	عدم المعرفة الكافية من قبل الادارة بأساليب المحاسبة البيئية واهميتها	٤,٧٥٨٦	٠,٦٨٩٤	١
٣	عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم شركات النفط العراقية للقيام بتطبيق نظام المحاسبة البيئية	٣,٩٦٥٥	١,١٤٩٠	٤
٤	عدم تحقق القناعة الكافية من قبل الادارة بالفوائد والمنافع التي تتحقق للشركة من خلال تطبيق المحاسبة البيئية	٣,٥٨٦٢	١,٤٢٧٢	٧
٥	عدم توفر الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة البيئية	٣,٩٣١٠	٠,٨٨٣٦	٥
٦	النظام المحاسبي المعمول به في الشركة لا يسمح بتوفير او تطبيق لنظام المحاسبة البيئية	٤,٣١٠٣	٠,٩٢٩٨	٢
٧	عدم توفر المعلومات الكافية والازمة لعملية تطبيق المحاسبة البيئية	٣,٣٤٤٨	١,٢٦١٤	٩
٨	ارتفاع تكاليف تطبيق نظام المحاسبة البيئية	٣,٤٨٢٨	١,٢٩٨٩	٨
٩	عدم الوضوح الكافي للمعايير والمبادئ والاجراءات الازمة في عملية تطبيق المحاسبة البيئية	٣,٧٩٣١	١,٤٧٣٠	٦

المصدر من اعداد الباحثون بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS)

النتائج :-

١. تتمثل مشكلة القياس المحاسبي البيئي في كيفية تحول البيانات النوعية المتعلقة بالتلوث الى بيانات كمية .

٢. وجود اهمام من قبل الادارة لتقديم الدعم المادي والمعنوي للمحاسبين وتشجيعهم على تطبيق مفاهيم ومبادئ المحاسبة البيئية.
٣. ان عملية الدراسة والتحليل للتكاليف البيئية تساعد الشركة على تقليل التزاماتها (الغرامات ، التعويضات) نتيجة لعدم التزامها بالقوانين والانظمة التي تدعو الى حماية البيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية .
٤. تتضمن المؤسسة الاقتصادية في عدة ابعاد مثل البعد الاجتماعي والثقافي من خلال علاقاتها الاجتماعية التفاعلية المختلفة مع الوسط الذي تمارس انشطتها فيه .
٥. تؤدي عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية الى تحسين صورة المؤسسة الاقتصادية في بيئة العمل ، مما ينعكس ذلك بشكل ايجابي على الاداء الاقتصادي لها .
٦. هناك العديد من التحديات المتعلقة بعملية تحديد التكلفة البيئية من اهمها عدم المعرفة الكافية من قبل الادارة بأساليب المحاسبة البيئية واهميتها ، وعدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم شركات النفط العراقية للقيام بتطبيق نظام المحاسبة البيئية ، اضافة الى عدم توفر الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة البيئية.
٧. تساهم عملية التطبيق والالتزام بمبادئ المحاسبة البيئية في توسيع وتطوير اطار المحاسبة التقليدية والتالي توفر مستوى عالي من المعرفة لدى الكادر المحاسبي العامل بالشركة ، بالإضافة الى ضرورة ان تتضمن التقارير النتائج البيئية والاجتماعية والاقتصادية .
٨. تمثل الشركات النفطية كمؤسسات اقتصادية بعدا ثقافيا واجتماعيا وبيئيا من خلال مختلف العلاقات الاجتماعية التفاعلية ومدى التزامها بمبادئ ومعايير المحاسبة البيئية ومدى تطابقها مع القضايا البيئية.

التوصيات:-

١. ضرورة الموازنة بين الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة من جانب والاهداف البيئية من جانبها اخر بالشكل الذي يمكن من خلاله تحقيق هدف المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية وتجنب الممارسات الضارة بالبيئة .
٢. ضرورة العمل على تغيير تفكير وسلوكيات الانسان اتجاه البيئة من خلال اقامة الدورات التدريبية والندوات والاعلانات لغرس الثقافة البيئية للارتقاء بمستوى الوعي والاهتمام بالقضايا البيئية .

٣. ضرورة تشريع واصدار القوانين التي تقضي بالمحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية ، فضلا عن تفعل دور الجهات الرقابية والمختصة منها في مجال القضايا البيئية لمتابعة مدى الالتزام بتلك القوانين والتشريعات .
٤. يجب ان تحتوي المحاسبة البيئية توسعا بالقياس المحاسبي البيئي ليشمل جميع الاثار الخارجية والتي تعرف بالكلفة البيئية .
٥. ضرورة العمل على تطوير وتحديث النظام المحاسبي المعتمد حاليا ليكون ملائم للجوانب البيئية وتطوراتها .
٦. ضرورة وضع دراسات الجدوى البيئية للنشاطات والمشروعات التي تقوم بها الشركات الصناعية والنفطية منها بشكل خاص وتقديم التقارير التي تبين المؤشرات والبيانات البيئية للجهات الحكومية المختصة من اجل اتخاذ القرارات بشأنها .

المصادر العربية :

١. اشرف عبد القادر ابراهيم ، ٢٠٠٢ قياس تكلفة البيئة واثرها على تكلفة المنتج في صناعة تكرير النفط ،دراسة حالة :مصفاة البترول الاردن . رسالة ماجستير ،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك ، اربد ، الاردن.
٢. امل عبد الحسين ، ٢٠١٤ واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية العراقية ، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق .مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ٨ العدد ١١ السنة ١٠
٣. اسماعيل يحيى التكريتي ،ساطع محمد الراوي ،صالح ابراهيم الشعباني ،٢٠٠٠ معايير تطبيق التكاليف البيئية على الشركة العامة للإسمنت ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ،جامعة بغداد ،المجلد ٣٤،٦-٤٨
٤. بن عمارة نوال ،٢٠١١، المحاسبة عن الاداء البيئي الافاق والمعوقات الملتنقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات ، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الاداء المالي وتحديات الاداء البيئي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية .
٥. حميد اتو صالح ،٢٠١٣، بوقفة علاء ،واقع المحاسبة البيئية الجزائرية في ظل اصلاح النظام المحاسبي الوطني ، واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة ،جامعة ورقلة .
٦. جميلة الجوزي ٢٠١٢ اهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية ،الملتقى العلمي الدولي الاول حول سلوك المؤسسات الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي .

٧. خالد عبد الرحمن عطية ،صالح عبد الرحمان المحمود ،علاء الدين ٢٠٠٤، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الاثار البيئية للمنشأة الصناعية ، دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي المملكة العربية السعودية ،مجلة التعاون الصناعي في الخليج ،العدد ٩٧.
٨. سعدي عبد الحليم ٢٠١٥، محاولة تقييم افصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينية من المؤسسات ، رسالة دكتوراه ، جامعة بسكرة ، الجزائر .
٩. عمر اقبال توفيق المشهداني ، علي خلف الركابي ، دور المحاسبة في الحفاظ على البيئة ودعم التنمية المستدامة ، جامعة حرش الاردن .
١٠. عبد الرزاق قاسم شحاتي ، ٢٠٠٩ القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للإسمنت وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد ٢٦ ، العدد الاول ٢٠١٠.
١. عوض لبيب الديب، ٢٠٠٦ المحاسبة عن التكاليف والتزامات البيئة في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ملحق عدد ٢ مجلد ٣٣.
٢. علي جمال عبد الحميد، ٢٠٠٣ تطوير نظم المعلومات المحاسبية البيئية لأغراض ترشيد القرارات الادارية ، دراسة نظرية وتطبيقية ، رسالة دكتوراه ،جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، القاهرة .
٣. عبد الرزاق قاسم الشحادة ٢٠١٠، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثير في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،مجلد ٢٦ عدد ١٠.
٤. غسان فلاح المطارنة ٢٠٠٨، مدى التزام الشركات الصناعية الاردنية المساهمة بالإفصاح عن الاداء البيئي محاسبيا، دورية الاداري العدد ١٣٣، جوان ٢٠٠٨.
٥. محمود عباس بدوي ،٢٠١٢، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق ، الاسكندرية المكتب الجامعي الحديث.
٦. مهاوات العبيدي ٢٠١٤-٢٠١٥ ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر ، اطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خضير بسكرة
٧. نجوى عبد الصمد ٢٠١٥ ، المحاسبة عن الاداء البيئي ، دراسة تطبيقية في للمؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الايزو 14001 ، اطروحة دكتوراه ، جامعة باتنة .

8. Peter Lemathe& Roger K Doot (2000), Environmental cost accounting and auditing managerial auditing , journal.VOL15, No,8,pp,424-431, <http://www.emeraldinsight.com>.

9. Robert J Gale, Peter Stokoe ,(2001) Handbook of Environmentally conscious Manufacturing , Environmental cost accounting and Business strategy (Kluwer Academic Published),pp 4-6.
10. Patrick Medie (2007), Environmental accounting _ What dose it meant to professional accountants ? " Accounting Auditing and accountability ,journal .VOL, 10.No .4, pp,594-600.
11. Christopher,Bebbington,J.(2002) The French Bilan social – Pragmatic model for the development of accounting for the environment A research Note , The British Accounting review ,No 24 , sept , pp, 281- 290 .
12. Roussey (2008), Auditing Environmental Liability The accounting review.Vol.247,No.2,pp64-65 .
13. Zachry et (2008), Acritical analysis Environmental costing , International of social economics,Vol.32,No.12, pp10-35.
14. Kitzman ,K. (2010) Environmental cost Accounting for improved Environmental Decision Making , pollution engineering, Vol (10) No.3 ,pp.20-23.
15. Andreea Antohe and Ileana Sorina (2014) Environmental cost – An environmenta Accounting Component ,International journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Sciences .Vol.4, No. 4 , pp.166-175.

بسم الله الرحمن الرحيم

تحية طيبة .

م/ استبانة حول موضوع

(واقع تطبيق المحاسبة البيئية في شركات النفط العراقية، دراسة ميدانية في شركة نفط ميسان الوطنية)
تهدف هذه الدراسة الى بيان مدى تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة البيئية في شركة نفط ميسان الوطنية (عينة البحث) مع بيان اهمية المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية والحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية بالإضافة الى تحديد اهم المعوقات والصعوبات التي تقف امام تطبيقها من قبل الشركة، لذلك يرجى تفضلكم للإجابة بموضوعية على فقرات استمارة الاستبيان المرفقة ربطا خدمة للصالح العام علما انه سيتم التعامل مع هذه البيانات فقط لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة .

واقدم لكم سلفا جزيل الشكر والتقدير

الباحث

(الرجاء وضع إشارة () امام الاجابة التي تراها مناسبة للأسئلة الاتية)

القسم الاول:

المحور الاول : واقع تطبيق المحاسبة البيئية في شركات النفط العراقية

ت	الفقرات	أبعاد المقياس			
		أتفق تماماً	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماماً
1	توجد استراتيجيات وخطط واضحة وتفصيلية للأنشطة والبرامج المالية وغير المالية تضمن الحفاظ على البيئة ومواردها الطبيعية .				
2	توجد برامج وسياسات تدعم وتعزز وجود نظام محاسبة التكاليف البيئية				
3	تلتزم الشركة بالقوانين والانظمة العامة للبيئة التي تؤكد على ضرورة الحفاظ على البيئة وحماية مواردها الطبيعية				
4	تقوم الادارة بتقديم الدعم المادي والمعنوي لجميع المحاسبين وتشجعهم على توظيف وتعزيز مفهوم محاسبة التكاليف البيئية وتطبيقها .				
5	تفصح الشركة عن البرامج والعمليات التي قامت بها للحفاظ على البيئة ومواردها				
6	تفصح الشركة عن الموجودات البيئية وما يتعلق بها من التزامات ومخصصات				
7	يتم الكشف عن الاثار المالية المترتبة على اجراءات وبرامج حماية البيئة في الانفاق الرأسمالي والارباح				
8	يتم الاخذ بنظر الاعتبار الاثار البيئية في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية				

9	النظام المحاسبي المطبق في الشركة يتيح لها قياس الاثار البيئية الناتجة عن عملياتها وانشطتها				
---	--	--	--	--	--

المحور الثاني : اهمية المحاسبة البيئية بالنسبة الى شركات النفط العراقية

ت	الفقرات	أبعاد المقياس			
		أتفق تماما	أتفق	أتفق إلى حد ما	لا أتفق تماما
1	يعد نظام المحاسبة البيئية من الادوات الهامة التي تستخدم في عملية القياس والرقابة واتخاذ القرارات لتحقيق التقدم				
2	تساهم المحاسبة البيئية على الوفرة في التكاليف والحفاظ على الموارد الطبيعية				
3	عملية دراسة وتحليل التكاليف البيئية تساعد الشركة على التقليل من التزاماتها (تعويضات ، غرامات) التي قد تنشأ نتيجة لعدم التزامها بقوانين وانظمة حماية البيئة				
4	تؤثر المعلومات التي تقدمها الشركة حول التكاليف البيئية والبرامج التي تساهم في الحفاظ على البيئة تأثيرا ايجابيا على سمعة ومكانة الشركة				
5	يعد الالتزام بالقوانين والانظمة التي تتعلق بالمحافظة على البيئة وحمايتها والافصاح عن التكاليف البيئية من المؤشرات التي تعتمد في تقييم جودة اداء الشركة				
6	يؤدي الالتزام بالقوانين والانظمة وتحمل التكاليف البيئية وإفصاح عنها الى الاسهام في عملية تحقيق التنمية المستدامة				
7	تفيد البيانات والمعلومات حول التكاليف				

					البيئية التي تقدمها الشركة متخذي القرارات في عملية صنع القرار
8					تساهم المحاسبة البيئية على الترويج لثقافة ومفهوم المحافظة على البيئة وحمايتها
9					تطبيق المحاسبة البيئية تساعد في ضمان التخلص من المخلفات والنفايات الخطرة المصاحبة لعملية صناعة النفط

المحور الثالث : الصعوبات والعراقيل التي تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية

ت	الفقرات	أبعاد المقياس				
		أُتفق تماماً	أُتفق	أُتفق إلى حد ما	لا أُتفق	لا أُتفق تماماً
1	الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد والمنطقة تشكل عائقا امام تطبيق المحاسبة البيئية					
2	عدم المعرفة الكافية من قبل الادارة بأساليب المحاسبة البيئية واهميتها					
3	عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم شركات النفط العراقية للقيام بتطبيق نظام المحاسبة البيئية					
4	عدم تحقق القناعة الكافية من قبل الادارة بالفوائد والمنافع التي تتحقق للشركة من خلال تطبيق المحاسبة البيئية					
5	عدم توفر الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة البيئية					
6	النظام المحاسبي المعمول به في الشركة لا يسمح بتوفير او تطبيق لنظام المحاسبة البيئية					

					7	عدم توفر المعلومات الكافية والازمة لعملية تطبيق المحاسبة البيئية
					8	ارتفاع تكاليف تطبيق نظام المحاسبة البيئية
					9	عدم الوضوح الكافي للمعايير والمبادئ والاجراءات الازمة في عملية تطبيق المحاسبة البيئية