



BM-Publisher



دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية دراسة تطبيقية على بعض الشركات المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية

عزيز محمد عزيز*
جامعة المثنى/ كلية الادارة والاقتصاد

المخلص

يهدف هذا البحث إلى إظهار أهمية القياس والتسجيل لمشكلة التلوث البيئي، التي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا اليومية، وذلك في ضوء القوانين واللوائح التشريعية للحفاظ على البيئة، وعدم تهديد الثروة النباتية والحيوانية والإنسانية بشكل عام، ولزيادة قدرتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة. ولم تأتي هذه الدراسة من فراغ، بل جاءت بعد تعرض البيئة للتلف الذي لا يمكن تعويضه نتيجة للأثار السلبية الناتجة عن التلوث البيئي، ولتحقيق اهداف هذه الدراسة اعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الاستنباطي وفي الجانب العملي على المنهج الاستقرائي من خلال توزيع استمارة استبيان على مجتمع العينة الذي تمثل بمجتمع المحاسبين معدي القوائم والتقارير المالية في المنشآت الصناعية، والوسطاء الماليين والبنوك من متخذي القرارات، واعتمد البحث في إطار هذا المجتمع على استخدام أسلوب العينة العشوائية، وروعي في مجتمع العينة أن يكون من المنشآت الأكثر. وقام الباحث بزيارة ميدانية إلى بعض المنشآت الصناعية. ومن ثم جاء التوصل إلى أهمية دور الإفصاح عن بيانات المحاسبة البيئية في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة هام، وذلك لأن المحاسبة البيئية لها دور في رفع كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في هذه المنشآت الصناعية.

معلومات المقالة

تاريخ البحث
الاستلام : 2017/12/26
تاريخ التعديل : 2018/1/2
قبول النشر : 2018/1/7
متوفر على الأنترنت : 2018/12/27

الكلمات المفتاحية :
الإفصاح المحاسبي
التكاليف البيئية
سوق بغداد للأوراق المالية
التلوث البيئي
التقارير المالية

© 2018 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

Abstract

The aim of this research is to show the importance of measuring and recording the problem of environmental pollution caused by industrial establishments in our daily life, according to the laws and legislations to preserve the environment and not to threaten the plant, animal and human resources in general. This study did not come from a vacuum, but came after the exposure of the environment irreparable damage due to the negative effects resulting from environmental pollution, and to achieve the objectives of this study, the researcher relied on the theoretical approach to the deductive approach and the practical side of the inductive method through the distribution questionnaire to the community The sample, which represents the society of accountants preparing lists and financial reports in industrial establishments, financial intermediaries and banks of decision makers, and adopted the research within the framework of this community on the use of random sample method, and took into account in the sample community to be one of the most. The researcher paid a field visit to some industrial establishments. The importance of the disclosure of environmental accounting data in supporting competitiveness in the modern manufacturing environment is therefore important, as environmental accounting has a role in increasing the efficiency and effectiveness of the operational processes in these industrial facilities.

المقدمة

العراق والعالم العربي، ومصدرًا جديدًا لدعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية في رسم سياساتها الإنتاجية في الحاضر والمستقبل. وإذا كانت الفترة الماضية من القرن الماضي، وعقب الثورة الصناعية في العالم أجمع - وفي العراق والعالم العربي

أصبحت الدراسات البيئية في بداية هذا القرن مركز اهتمام كل من أصحاب المنشآت الصناعية والأنظمة التشريعية في

*
Corresponding author : G-mail addresses : aziz@mu.edu.iq.

البيئة بشكل كبير، كما حدث في الهند في حالة الوقود الأصفر (الفحم)، وكما تفعل البرازيل في حالة الغابات الاستوائية، والصين في حالة مياه الأنهار الكبرى، وهذه الأفعال بالذات في الهند والبرازيل كانت تثبت في إنها تؤثر على مستوى التغيرات البيئية العالمية . (يحيى، 2009: 10).

وهي بالطبع تفعل ذلك متأسية بالدول الغربية التي بنت رفايتها وأوضاعها الاقتصادية على حساب نهب واستهلاك الموارد الطبيعية غير القابلة للتجديد، وعلى حساب تلويث البيئة العالمية بشكل يصعب أو يستحيل إصلاحه. ونتيجة لذلك حدث تحول في مصطلح المحاسبة البيئية، لأن تطبيقه في الدول المتقدمة أدى إلى رفع تكاليف المنتجات، وبالتالي زيادة أسعارها، مما أضعف القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية في هذه الدول، مما دفع هذه الدول بمطالبة الدول النامية بتطبيق نفس المعايير، وأثار ذلك احتجاجًا على تلك الدول التي خشيت على مواردها وصادراتها، بجانب تأثرها بارتفاع أسعار وارداتها. وهنا يظهر تفسير الحروب الاقتصادية والتجارية، حيث إن الدول النامية أخذت بدورها ترفض مبدأ المحاسبة البيئية، رغم أنها هي الأشد تضررًا من تلوث البيئة، واستهلاك الموارد الطبيعية على المستوى العالمي.

كما تعتبر البلاد العربية من أكثر الدول تخلفًا في التفكير في مشاكل البيئة العالمية والعربية ومصيرها، مما دعا الباحث إلى ضرورة القيام بدراسة المحاسبة البيئية، وأسبابها، ودورها في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة في العالم العربي عامة، وفي العراق خاصة.

أهمية البحث

إن التوصل إلى أهمية دور الإفصاح عن بيانات المحاسبة البيئية في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، ترجع إلى أهمية الاعتبارات التالية:

1. أن المحاسبة البيئية لها دور في دعم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال في بيئة التصنيع الحديث، حيث تلعب دورها في رفع كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في هذه المنشآت الصناعية.
2. وجود العديد من العوامل والمتغيرات التي يصعب قياسها كمياً، ولكنها تؤثر في عملية تحليل وتقييم الدراسات المحاسبية البيئية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال في بيئة التصنيع الحديثة.
3. يعاني الأدب المحاسبي من نقص ملحوظ في الدراسات والأبحاث التي تهدف إلى كيفية الاستفادة من اقتصاديات البيئة والتنظيم الصناعي في مجال تحليل التكاليف البيئية، ودور

خاصة - هي فترة الأعمال والإنتاج، فإن الفترة الحالية والفترة القادمة من العقد الجديد من هذا القرن فترة إعادة التوازن بين نتائج الأعمال الصناعية والبيئية. ولعل الاهتمام بالبيئة يعود إلى أن المنشآت الصناعية قد استنفذت الكثير من الموارد البيئية غير المتجددة، كما أدت إلى ظهور مشكلات بيئية كثيرة، مثل التلوث الناتج من الأنشطة الصناعية، وعوادم السيارات، والمبيدات الحشرية، والتلوث السمائي، والتلوث المائي، وتلوث التربة... الخ. مما دعا إلى الحاجة إلى زيادة عمليات وتكاليف البحث والتطوير في مجال الحد من التلوث البيئي بأنواعه، مما يؤدي إلى ضرورة تطويع علم المحاسبة بموروثها الهائل من الطرق والسياسات والأدوات المحاسبية، لتقديم الحلول المحاسبية. ويهدف هذا البحث إلى إظهار أهمية القياس والتسجيل المحاسبي لمشكلة التلوث البيئي التي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا اليومية، وذلك في ضوء القوانين واللوائح التشريعية للحفاظ على البيئة، وعدم تهديد الثروة النباتية والحيوانية والإنسانية بشكل عام، ولزيادة قدرتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة.

منهجية البحث

مشكلة البحث

لقد نشأ مفهوم المحاسبة البيئية في خضم الاهتمام والقلق على البيئة على المستوى العالمي، وتعرض هذه البيئة للتلف الذي لا يمكن تعويضه، نتيجة للأثار السيئة الناتجة من التلوث البيئي، وتأثيرها على الحياة على وجه الأرض بشكل كامل. مما أدى إلى ضرورة الاهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، لتضاف إلى عناصر التكلفة الأخرى التقليدية التي تدخلها الإدارة في حساباتها عند وضع الميزانيات التقديرية. وليس بالضرورة - عند وضع الميزانيات التقديرية - أن تترجم هذه التكلفة إلى أرقام مباشرة ومحددة، بل يحكم لنا حسابها بشكل تقديري، كما أنها توضع في الاعتبار على أساس مستقبلي، لأن كثير من الموارد الطبيعية المستهلكة في النشاط الإنساني المتنوع لا تتجدد، بحيث إن الأجيال القادمة سوف تسخرها، وقد تعرفل نشاطهم الإنتاجي أو الخدمي، أو حتى المعيشي؛ لأن هذه الموارد البيئية نقوم نحن بإهدارها لهم. حيث إننا نقوم بإضاعة موارد هي ملك البشرية كلها، ومن ناحية أخرى تلويث بيئة يعيش فيها الإنسان بعد ثبوت أن التلوث لا يقتصر أثره على بيئة محددة، أو حتى إقليمية، بل يصل ليغطي العالم كله. مثال ذلك ثقب الأوزون، وارتفاع درجة حرارة الأرض نتيجة الاحتباس الحراري، وتآكل الغابات الاستوائية، واستهلاك موارد المياه والبتترول. ولم تعد الدول المتقدمة الكبرى سبب أساسي في التلوث البيئي، بل أضيفت إلى هذه الدول بعض الدول النامية مثل الصين والهند والبرازيل؛ حيث تقوم هذه الدول الآن في بناء قوتها الاقتصادية معتمدة على استغلالها للموارد الطبيعية، وتلويث

6. توجد علاقة طردية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية السلبية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين محاولات المنشآت الصناعية تلافي الأضرار المتوقعة عن الإفصاح.

حدود البحث

على ضوء طبيعة البحث وأهميته ومن خلال أهدافه فإن حدود البحث تتمثل في الآتي: التعرض إلى أساليب وطرق القياس المحاسبي للتلوث البيئي دون التعرض إلى أنواع التلوث الأخرى مثل الضوضاء... الخ.

منهج البحث

سوف يركز هذا البحث على المنهج العلمي المعاصر المستند إلى المزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي باعتباره أحد المناهج العلمية المستخدمة في العلوم الاجتماعية، وذلك في توضيح أهمية المحاسبة البيئية ودورها في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، لترشيد قرارات الاستثمار في المنشآت الصناعية للحد من تأثيرها السلبي على البيئة، وسوف يتم ذلك من خلال الدراسة النظرية المكتبية والتحليل العلمي بالاستنباط ومحاولة الشرح والتفسير. كما اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على ملاحظة الظواهر المتعلقة بالآثار البيئية الناتجة من الانبعاثات التي تخرج من دخان المصانع، وتأثيرها السلبي على البيئة، وذلك من خلال استقراء الدراسات والأبحاث التي تمت في مجال الفكر والأدب المحاسبي.

الدراسات السابقة

يمكن القول بصفة عامة إن الدراسات التي تناولت المحاسبة البيئية ودورها في دعم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية ما زالت نادرة، وفيما يلي بعض البحوث وثيقة الصلة بموضوع الدراسة:

1. الدراسات العربية

- ✓ دراسة جعفر (2002) أثر المحاسبة على التكاليف الاجتماعية لتلوث البيئة على اقتصاديات المشروع الصناعي: اقترحت هذه الدراسة تحديد تطبيق المحاسبة البيئية على اقتصاديات المنشآت الصناعية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن أفضل المداخل هو المدخل الكمي للأنشطة الصناعية، وأن تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية تؤثر بشكل إيجابي على اقتصاديات تلك المنشآت الصناعية.
- ✓ دراسة الحياي (2002) إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة - دراسة في المشاكل المحاسبية المعاصرة : اقترحت هذه الدراسة تحديد التكلفة الاجتماعية بشكل عام وتكلفة

المحاسبة في تخفيض إهدار المصادر القومية للبلاد، والحد من التلوث البيئي.

وتتبع أهمية هذا البحث من محاولة توضيح دور المحاسبة البيئية في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، بهدف ترشيد اتخاذ القرارات في المنشآت الصناعية، والحد من التلوث البيئي الناتج من أنشطة هذه المنشآت.

اهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى :

1. إظهار أهمية القياس والتسجيل لمشكلة التلوث البيئي، التي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا اليومية، وذلك في ضوء القوانين واللوائح التشريعية للحفاظ على البيئة.
2. عدم تهديد الثروة النباتية والحيوانية والإنسانية بشكل عام، ولزيادة قدرتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة.

فروض البحث

على ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه، يركز هذا البحث على الفروض التالية، ضرورة اكتمال الإطار النظري لأهمية المحاسبة البيئية، وقدرتها على تخفيض التكلفة والتحسين المستمر للمنتجات، والحد من التلوث البيئي، بهدف دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديث، كما يلي:

1. يختلف وعي معدي التقارير والقوائم المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية على جودة التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وذلك وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية، ودرجاتهم الوظيفية.
2. توجد علاقة طردية بين تحقيق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية، وبين جودة التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية.
3. توجد علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل.
4. توجد علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية الإيجابية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين تعظيم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.
5. توجد علاقة طردية بين غياب عنصر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين غياب عامل الإدراك البيئي عند كل الأطراف المهتمة بالأنشطة البيئية.

✓ **دراسة : Corpora (2004) Cormier, et al**
Environment Disclosures : Contrasting Management, Perceptions with Reality
 هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية، وأثر ذلك على العلاقات بين الأطراف المستفيدة في المشروع.

وباستقراء الدراسات والبحوث السابقة (العربية والأجنبية)، يمكن استنتاج ما يلي :

1. هناك إجمال بين الدراسات والبحوث السابقة حول ضرورة وضع إطار للمحاسبة البيئية.

2. اقترحت هذه الدراسات ضرورة تعديل الطرق المحاسبية التقليدية، وضرورة استجابتها لكي تتماشى مع طرق الإنتاج في المنشآت الصناعية الحديثة، ومعالجتها للمشاكل البيئية المختلفة من خلال إطار محاسبي.

3. لم تحاول هذه الدراسات اقتراح مدخل متكامل يحمل هيكل فكري جديد للحد من التكاليف الاجتماعية التي يحدثها التلوث البيئي من الانبعاثات الخارجة من المنشآت الصناعية، ولذلك لدعم القدرة التنافسية لبيئة التصنيع الحديثة.

4. اهتمت هذه الدراسات بالعرض النظري لمحاسبة البيئية، دون توضيح أي إضافات حقيقية لمدى مساهمتها في عملية ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية، للحد من التلوث في بيئة التصنيع الحديثة.

5. كل هذه الدراسات لم توضح كيفية التطبيق العملي للتفاعل بين الأساليب المستخدمة لترشيد القرارات الاستثمارية في بيئة التصنيع الحديثة للحد من التلوث البيئي.

6. اعتمدت معظم الدراسات والبحوث السابقة على نتيجة هامة هي التركيز على المداخل المستحدثة لتحسين فعالية الأداء البيئي والإفصاح عن البيانات البيئية وتحسين عملية الرقابة وتخفيض التكاليف، إلا أن تلك المحاولات لم تخرج من كونها معالجات جزئية لمشكلة الرقابة على التكاليف البيئية التي يسببها التطور التكنولوجي من منظور ضيق، دون أن تقدم مدخلاً شاملاً ذو بعد استراتيجي للوصول إلى توضيح قدرة المحاسبة البيئية على زيادة دورها في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة.

وبناء على ما تقدم يري الباحث أن هذا البحث امتداد للدراسات المحاسبية التكاليفية والإدارية، واستجابة للمطالبة بضرورة تطوير أساليب المحاسبة البيئية، وذلك لتخفيض التكاليف الاجتماعية نتيجة الاستحداث التكنولوجي لوسائل الإنتاج التي يخرج عنها انبعاثات سامة تهدد أمن المجتمع وسلامته، ذلك

التلوث بشكل خاص، ومحاولة وضع طريقة محاسبية لقياس تكلفة الأصول خاصة التي تقلل من حجم التلوث البيئي.

✓ **دراسة فليح (2002) قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرار الاستثمار في نظم الإدارة البيئية - دراسة ميدانية** : حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور أهمية حصر وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي في ترشيد قرارات الاستثمار في برامج ونظم الإدارة البيئية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها حصر وقياس ودراسة سلوك عناصر تكاليف الأداء البيئي والتقييم الصحيح للمنشآت الاستثمارية الجديدة.

✓ **دراسة درويش (2007) أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات وجودة التقارير المالية - مدخل أخلاقي** : حيث هدفت هذه الدراسة إلى ضرورة الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركات الصناعية لترشيد القرارات وجودة الأداء. وقد توصل الكاتب إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي هو الأداء البيئي التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المهتمة عن أنشطتها المختلفة عن الأثار البيئية، وانعكاس ذلك على القوائم المالية.

✓ **دراسة عفاف (2007) المحاسبة البيئية - الإطار الفكري ومقومات التطبيق** : تناولت هذه الدراسة تقديم تصورات وحلول للكيفية التي يتم فيها الاعتراف والقياس والإفصاح عن المحاسبة البيئية، من أجل أن تقوم المنشآت بما تتضمنه من ممارسات محاسبية في ممارسة دورها الكفاء والفعال.

2. الدراسات الأجنبية

✓ **دراسة Accounting (1997) Sef cik , et al through Green Colored Glasses - Teaching Environmental Accounting** : حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أسباب إفصاح الشركات البريطانية عن المعلومات البيئية وتعرضها للمخاطر المختلفة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن هناك اتفاق على الدوافع مثل الإذعان والقوانين وقبول التغييرات في أخلاق وثقافة المجتمع، وتلبية الطلب على المعلومات البيئية.

✓ **دراسة The Materiality (1997) Deegan , et al of Environmental Information to Users of Annual Reports** : تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مستوى الإفصاح البيئي في التقارير السنوية لكبرى الشركات في أستراليا في أوائل الثمانينات، وما إذا كان الإفصاح هو استجابة لتوقعات المجتمع. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك ازدياد في مستوى المعلومات البيئية المفصح عنها في التقارير السنوية خاصة الإيجابية منها.

ثالثاً : طريقة القياس والتسجيل المحاسبي المقترحة، وأهميتها للحد من مشكلة التلوث البيئي التي تحدثه المنشآت الصناعية.

أولاً : مفاهيم المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر

فقد عرّف أحد الكتاب (Sefcik, et al. (1997) المحاسبة البيئية على أنها علم يبحث في كيفية تأثير الجوانب البيئية على نظام المحاسبة التقليدي، وهي أداة فعالة لقياس وتقييم الجوانب المادية البيئية للمنشآت.

وعرّفها كاتب آخر جعفر (2002) بأنها قيمة عوامل الإنتاج والجهود اللازم استنفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق أضرار مادية وبشرية بها نتيجة قيام هذه المشروعات بمزاولة أنشطتها المختلفة.

وعرّفها كاتب ثالث عفان (2007) بأنها نظام اجتماعي يقود إلى فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية، وما يتعلق بها من تكاليف، ويعمل على تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة للأنشطة التي تمارسها، أو نتيجة إنتاجها لسلعة تضر بالبيئة أو بعد استهلاكها. ويرى الباحث ان المحاسبة البيئية هي عملية محاسبية يجب أن تعتمد على تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، وذلك نتيجة للعمليات الصناعية التي تقوم بها، أو لقيامها بإنتاج سلع تضر بالبيئة المحيطة عند استهلاكها، ومن ثم يجب القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار، والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ثانياً : أهمية المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر

مما لا شك فيه، أن المنشآت الصناعية - على اختلاف أنواعها - تؤثر في البيئة، حيث إن عمليات الإنتاج والتشغيل ينتج عنها نفايات وعوادم الإنتاج تحتاج بالضرورة إلى اتخاذ إجراءات، أهمها: التخلص من هذه النفايات وعوادم الإنتاج، وكيفية تصريف هذه المختلفة في البيئة المحيطة، مما يؤدي إلى إحداث أضرار كبيرة تتراكم وتصبح مضرّة في نهاية الأمر للبيئة وللمجتمع؛ لذلك ظهرت الحاجة إلى دراسة القضايا البيئية وآثار التلوث البيئي على المجتمع، مما دعا إلى مطالبة منظمات حقوق الإنسان بتحميل المنشآت الصناعية الملوثة للبيئة التكاليف اللازمة لحماية البيئة من التلوث. وقد ظهرت العديد من الضغوط على المنشآت الصناعية لكي تهتم بحماية البيئة من آثار التلوث ومخلفات الإنتاج، حيث يرى أحد الكتاب (عفان، 2007: 428-429) أنه تباينت الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى، ومن قطاعات الأعمال المختلفة، حيث يمكن القول إن الضغوط البيئية تجر كثير من المنشآت للبحث عن طرق جديدة ومبدعة ومقللة للتكاليف، للتعامل مع التأثيرات البيئية، ومن هذه الضغوط البارزة على المستوى الدولي:

بهدف خدمة الإدارة في ترشيد قرارات الاستثمار في بيئة التصنيع الحديثة وذلك لدعم قدرتها التنافسية باعتباره هدف استراتيجي.

خطة البحث

تأسيساً على أهمية البحث، وتحقيقاً لأهدافه، وبناء على حدوده، تم تقسيمه إلى المباحث التالية :

- المبحث الأول: المحاسبة البيئية، وأثرها على الفكر المحاسبي المعاصر.
- المبحث الثاني: طريقة القياس والتسجيل المحاسبي المقترحة، وأهميتها للحد من مشكلة التلوث البيئي التي تحدثه المنشآت الصناعية.
- المبحث الثالث: أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر.
- المبحث الرابع: الجانب التشريعي لحماية البيئة من التلوث.
- المبحث الخامس: الدراسة التطبيقية (الميدانية).

الاطار النظري

المحاسبة البيئية وأثرها على الفكر المحاسبي المعاصر

نتيجة للتطور التكنولوجي الهائل في بيئة التصنيع الحديثة، فقد ظهرت آثار سلبية في البيئة، وذلك نتيجة تصاعد غاز ثاني أكسيد الكربون، وغازات أخر تؤدي إلى إحداث ظاهرة الاحتباس الحراري لكوكب الأرض، والذي يؤدي بدوره إلى رفع درجة حرارة كوكب الأرض، مما يؤدي إلى ذوبان الجليد في قطب الكرة الأرضية، مما يؤدي إلى ارتفاع منسوب المياه في البحر والمحيطات، الذي بدوره سوف يدمر مدناً عديدة في العالم أجمع. ويرى الباحث ضرورة تطور الفكر المحاسبي المعاصر لكي يواكب التطور التكنولوجي الهائل في بيئة التصنيع الحديثة، لكي يحد من آثارها السلبية على البيئة والمجتمع، حيث إن للتصنيع والتكنولوجيا الحديثة آثاراً سيئة تؤثر على البيئة، كانبعاث الأبخرة والغازات، وإلقاء النفايات، أدى إلى اضطراب السلاسل الغذائية، وانعكس ذلك على الإنسان الذي أفسدت الصناعة بيئته، وجعلتها في بعض الأحيان غير ملائمة لحياته، فحدث تلوث للمياه، وتلوث للهواء، وتلوث للتربة... الخ.

وسوف يتناول الباحث أهم النقاط التالية:

اولاً : مفاهيم المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر.

ثانياً : أهمية المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر.

الاجتماعية، إلا أنه لا يزال يعاني الأدب المحاسبي من القصور وعدم الاكتمال لطرق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وذلك لعدم قدرتها على تقديم إجابات قاطعة لعدد كبير ومهم من الإجراءات المحاسبية المتعلقة بوظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي لأداء لمشروع اجتماعيًا، وذلك بسبب الصعوبات التي تكتنف هذا المجال. ونظرًا للأهمية القصوى التي يحتاجها القياس المحاسبي لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، فإن هذا البحث تزداد أهميته من كونه محاولة متواضعة من الباحث لتقديم إجابة لإحدى مشاكل محاسبة المسؤولية الاجتماعية، والتي تمثلت بإجراءات القياس والإفصاح المحاسبي لتلوث البيئي. ويتناول الباحث النقاط التالية :-

أولاً : تحديد مفاهيم التكلفة الاجتماعية بشكل عام وتكلفة التلوث في الفكر المحاسبي المعاصر.

ثانيًا : طرق القياس والتسجيل المحاسبي المقترحة لتكاليف التلوث البيئي.

ثالثًا : كيفية قياس المصروفات للحد من التلوث البيئي.

أولاً : تحديد مفهوم التكلفة الاجتماعية بشكل عام وتكلفة التلوث في الفكر المحاسبي المعاصر

1. مفهوم التكلفة الاجتماعية: يمكن تعريف التكلفة الاجتماعية على أنها "مقدار ما تنتفقه المنشأة بقصد زيادة رفاية الجهات المختلفة في المجتمع، دون أن تنتظر عائداً منها" (عفاف، 2007: 150). وهذه التكلفة الاجتماعية تمثل المصروفات المستنفذة التي يتحملها المجتمع والوحدات الاقتصادية به على حد سواء، وذلك نتيجة الأضرار التي تلحق بكلتا الطرفين، وذلك نتيجة التلوث البيئي الذي يحدث فيؤثر في صحة الأصول البشرية الموجودة بالمنشأة الاقتصادية. بالإضافة إلى تأثيره السلبي على المجتمع المحيط به.

ونظرًا لأن المنشآت الصناعية تميل إلى تعظيم الربح لديها عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى حد ممكن، وذلك عن طريق:

1. طرح الفضلات والمخلفات الملوثة والسامة في الأنهار ومجاري المياه الأخرى.
2. انبعاث الغازات السامة من محطات إنتاج الغاز الطبيعي.
3. الملوثات الأخرى المتطايرة من مداخن المصانع، مثل مصانع الإسمنت والأسمدة والكيماويات، ومصفاة البترول.

ومما سبق نستطيع أن نحدد بوضوح التكاليف الاجتماعية الناتجة عن التلوث البيئي بالصور المتعددة له، وهي:

1. ضغوط شركات السلسلة، مثل الشركات التي تشتترط على الموردين أن يتقيدوا بنظام إدارة البيئة التابع لمنظمة المقياس الدولية.
2. ضغوط من أصحاب المصالح المتعددين على الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية السنوية، وفي تقارير الأداء البيئي.
3. ضغوط مالية عن طريق النمو الدولي لصناديق الاستثمار المسؤولة اجتماعيًا وأنظمة قياس الاستثمار.
4. ضغوط الرقابة التشريعية والقانونية.
5. ضغوط الضرائب البيئية، حيث إن مختلف الحكومات تفرض ضرائب تتعلق بالبيئة، مثل ضرائب استخدام الطاقة، ورسوم مكبات المخلفات، ورسوم العوادم والانبعاثات الملوثة الأخرى.

ويرى الباحث أنه لكي تتمكن هذه المنشآت الصناعية من دراسة التكاليف البيئية المرتبطة بها، لا بد وأن تحتاج إلى خبرات فنية متعددة في الدراسات البيئية والفنية والمحاسبة المالية والإدارية، ومحاسبة التكاليف، لكي تتمكن من دراسة هذه التكاليف وتقويمها بما يفيد المنشأة الصناعية والمجتمع. كما يرى الباحث أن هناك عدة أسباب أخرى تزيد من الحاجة إلى الاهتمام بدراسة التكاليف البيئية، وأهمها:

1. أن التكاليف البيئية تعتبر تكاليف ذات قيمة مرتفعة، بالإضافة إلى نموها السريع، وارتفاع تكلفتها.
2. عدم معرفة نوع التكاليف البيئية بسهولة، حيث إنها في العادة غامضة وغير واضحة، ومن الصعب قياسها.
3. يمكن إضافة التكاليف البيئية والمسببة للتلوث إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة، وهذا يتطلب من المحاسبين بإدارة التكاليف بالمنشآت الصناعية توزيع هذه التكاليف بشكل أكثر عدالة على الأنشطة المسببة لهذا التلوث.
4. نتيجة لوعي المجتمع بالآثار السلبية للتلوث في البيئة، أدى ذلك إلى زيادة المطالبات القانونية والاجتماعية لبيان وحساب التكاليف البيئية، والإفصاح عنها.
5. تعتبر التقارير البيئية الناتجة عن الإفصاح عن التكاليف البيئية أداة مهمة تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعد على تحديد المدخلات والمخرجات، والتحسين المستمر للإنتاج من خلال التعديلات اللازمة في سلسلة القيمة، من خلال تطبيق نظام التكاليف المستهدفة.

ثالثًا : طريقة القياس والتسجيل المحاسبي المقترحة، وأهميتها للحد من مشكلة التلوث البيئي التي تحدثه المنشآت الصناعية

بالرغم من تزايد اهتمام الأدب المحاسبي بموضوع المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية، وتزايد البحوث والدراسات المحاسبية التي اهتمت ببلورة الإطار العام لمحاسبة المسؤولية

1. تلوث الهواء.
 2. تلوث المياه.
 3. تلوث التربة.
1. تلوث الهواء: يعتبر تلوث الهواء من أخطر قضايا التلوث البيئي، حيث إنه يسبب تمزقاً في طبقة الأوزون في طبقات الجو العليا، وهذه الطبقة هي التي تحمي الكائنات الحية - بما فيها الإنسان - من الأشعة فوق البنفسجية.
 - ومسببات تلوث الهواء كثيرة، منها ما ينتج عن الحرق غير الكامل للوقود في كثير من المنشآت الصناعية، مما ينتج عنه غازات الكبريت والكربون، بالإضافة إلى عوادم السيارات وبعض الغازات الكربونية الناتجة من أنظمة التبريد، وكذلك الانبعاثات السامة الناتجة من مصانع الأسمدة والإسمنت، وغير ذلك مما يؤثر على صحة الإنسان، ويزيد من التكلفة الاجتماعية للتلوث البيئي .
 2. تلوث المياه : إن المياه هي مصدر الحياة، وتتلوث المياه نتيجة إلقاء نفايات أو مواد سامة فيها، نتيجة استعمال أسمدة زراعية زائدة عن الحد المسموح به، وكذلك إلقاء مخلفات بعض المنشآت الصناعية في الأنهار والبحيرات، والتي تؤثر على حياة الإنسان والحيوان والنبات معاً، مما يؤثر على الاقتصاد القومي بشكل عام، بتحمله تكاليف التلوث عن طريق تقليل الأهمية الاقتصادية لمصادره الطبيعية، كالأنهار والغابات والأراضي الزراعية، وتدهور الصحة العامة للإنسان.
 3. تلوث التربة : يحدث التلوث في التربة بسبب زيادة نسبة الملوحة، أو التصحر، أو عن طريق دفن النفايات السامة من مخلفات المصانع الكيماوية، بالإضافة إلى الإفراط في استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات في المشاريع الزراعية، ذلك فضلاً عن الغزو العمراني الهائل للأراضي الزراعية، مما يقلل المساحات التي يمكن أن تكون أكثر صلاحية للزراعة.
- ومما سبق نستنتج أن الوحدات الاقتصادية لها دوراً مهماً في تلوث البيئة، ويتعاطم هذا الدور بزيادة الإنتاج وتنوع الأنشطة الاقتصادية، دون الاهتمام أو مراعاة للشروط والقوانين البيئية، وأنظمة حماية البيئة، مما يستدعي الحاجة إلى إلزام مسيبي التلوث بالعمل على الحد من التلوث، وإعادة البيئة إلى حالتها الصحية، ولمعالجة هذه الآثار الضارة، قد تلجأ المنشآت الصناعية لاتخاذ نوعين من الإجراءات المباشرة وغير المباشرة للحد من التلوث (الحياي، 2002: 32) .
1. إجراءات مباشرة : وهو إلزام الوحدات الاقتصادية بالعمل على الآتي:
 - أ. الأمر بالطمر الصحي للنفايات في حفر رملية، وتغطي بالأتربة أو بمواد قاسية كالإسمنت، ويشترط في ذلك أن يكون بعيداً عن المياه الجوفية منعاً لتلوثها، أو اللجوء إلى الهندسة الوراثية للتخلص من النفايات الصلبة، كتريية وتكثير بعض الفطريات التي تعيش على عناصر محددة من مكونات تلك النفايات.
 - ب. تركيب مرشحات للمداخن الصناعية لتفقية الدخان أو المواد الصلبة المتصاعدة منها، وأحياناً تستخدم المعدات المعاكسة لهذه النفايات لإعادتها إلى موقع العمل مرة أخرى، لتصرفها لاحقاً أو استخدامها في عمليات الإنتاج مجدداً.
 - ج. التعقيم المباشر في أعقاب أي نشاط يترتب عليه زيادة التلوث.
 2. إجراءات غير مباشرة: وهو يقتصر على تحمل المنشآت الصناعية التي تساهم في تلوث البيئة بتخصيص مبالغ سنوية تدفع للدولة، متمثلة بالمؤسسات أو الهيئات المعنية بتحسين البيئة، لتقوم الأخيرة بإنفاقها على الأوجه المخصصة لها، وفق نسب معينة تراعي فيها طبيعة عمل المنشأة وحجمها.
- ويرى الباحث أن هذين الإجراءين يضمننا العمل على إزالة مسببات التلوث، وتحسين البيئة في آن واحد. وبالرغم من أنها يشكلان عبئاً على تكلفة هذه المنشآت، إلا أن هذا العبء سيقبل تدريجياً كلما زالت مسببات التلوث.
- ثانياً : طرق القياس والتسجيل المحاسبي المقترحة لتكاليف التلوث البيئي**
- تعتبر الأصول المستخدمة في الحد من تلوث البيئة في المنشآت المعنية بالتلوث البيئي هي الأصول المعمرة، وهي الأصول الثابتة المستخدمة في العمليات الإنتاجية لفترات طويلة. لذلك فإن قياس تكلفة عناصرها - أي الأصول المستخدمة في الحد من التلوث - لا تختلف عن عملية قياس الأصول الثابتة، والتي تشمل على ما يلي:
- يعتبر الأصل صالحاً للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية للمنشأة الصناعية، ولذلك فإن تكلفته هي عبارة عن سعر الشراء وفقاً لفاتورة الشراء، مضافاً إليها تكاليف النقل والتأمين والجمارك، بالإضافة إلى كافة المصاريف اللازمة والضرورية ليصبح الأصل جاهزاً للإنتاج. وعليه، فإن تكلفة الأصل تكون شاملة لسعر الشراء، مضافاً إليها كافة المصاريف اللازمة والضرورية لعملية التشغيل، التي تعالج على أنها جزء من تكلفة الأصل، مثل: مصاريف النقل، مصاريف التجارب، مصاريف إعداد القواعد الخرسانية، مصاريف التجميع والتركيب، وأي مصاريف أخرى حتى يصبح الأصل صالحاً للإنتاج.

2. تحديد مصاريف التعقيم الكاملة لمواقع العمل.
3. تحديد مصاريف الطمر أو الدفن الصحي للنفايات.

الحالة الثانية : وهي ما تدفعه المنشآت الصناعية إلى الجهات الحكومية المختصة، كالتزام منها بموجب القوانين والتشريعات الساندة في المجتمع للحد من التلوث البيئي. وبناء على العرض السابق، نجد أن هذه المصروفات جزء من مصروفات الوحدة المحاسبية، وذلك باعتبار أن هذه المصروفات تهدف إلى تحقيق خدمة اجتماعية، تتمثل في حماية البيئة التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية في مجتمعها. فطبقاً للحالة الأولى، وهي تحديد المصروفات التي تقوم المنشآت الصناعية بإفائها مباشرة للحد من التلوث الصناعي والبيئي، وذلك من خلال افتراض أن هناك علاقة بين المصروفات وبين النشاط الذي خصصت من أجله تلك المصروفات.

ومن هذا المنطلق يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة من استفادتها من مواد الوحدة الاقتصادية لتحقيق عملية الحد من التلوث في البيئة الصناعية، واعتبار جميع المصروفات التي أنفقت في إزالة النفايات الضارة بالبيئة في فترة محاسبة محددة، من المصروفات الإيرادية والتي تحمل على حساب الأرباح والخسائر لنفس الفترة المحاسبية، وذلك باعتبارها مصروفات قد أنفقت لتقديم خدمة للمجتمع، حيث تدخل هذه المصروفات في مفهوم العائد الاجتماعي الذي يعود على المجتمع بمنافع نتيجة لما تنفقه الوحدة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية:

المنافع المستفاد منها اجتماعياً = مقدار المنافع المتحققة اجتماعياً - المصروفات المدفوعة للحد من التلوث وفي الحالة الثانية، وهي ما تدفعه المنشأة الصناعية للجهات الحكومية المختصة كالتزام منها بموجب القوانين والتشريعات الساندة في المجتمع للحد من التلوث، فمن الملاحظ أن ما سببته المنشآت الصناعية من مشاكل بيئية قيام بعض الدول بوضع قوانين صارمة لكي تلتزم المنشآت الصناعية بدفع مبالغ معين سنوياً إلى الدولة، يختلف مقدارها من منشأة صناعية إلى أخرى، حسب طبيعة وحجم المنشأة الاقتصادية، ودرجة إضرارها بالبيئة.

ويرى الباحث أن الأدب المحاسبي ما زال يفتقر إلى طريقة كيفية حساب المبلغ المفروض دفعة سنوية إلى الدولة، كالتزام من المنشآت الصناعية للدولة، حتى تتمكن الدولة من الحد من التلوث بطرقها المتاحة والممكنة. ولهذا اقترح الباحث المعادلة التالية، والتي توضح كيفية حساب ما يجب أن تلتزم به المنشأة الاقتصادية، وتدفعه للدولة من مبالغ، لكي تقوم بحماية البيئة من التلوث، وهي كما يلي :

إلا أنه يمكن القيام بإضافة تحسينات على الأصل الثابت الذي يسبب التلوث، فإنه في هذه الحالة تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل، ولا تلجج بمفردها كأصل مستقل.

وذلك تطبيقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالامتلاكات والمصانع والمعدات، حيث يصعب حالياً الحكم على التكاليف التي تنكبدها المؤسسة لاحقاً ضمن الامتلاكات والمنشآت والمعدات والحكم عليها، كتحسينات لإضافتها ضمن إجمالي القيمة المسجلة لهذه الأصول، أو كتصليحات تُحمل على الأرباح، ولا تضاف أية نفقات للقيمة المسجلة للأصل، إلا إذا زادت المنافع المتوقعة له على مستوى المنافع المقدرة له مسبقاً (نصار، 2009: 245-267).

ويرى الباحث أن عملية القياس السابقة التي أوردتها المعيار الدولي رقم (16) تنطبق على بعض أنواع الأصول المستخدمة في عملية تنقية الدخان أو حجز المواد الصلبة، كمرشحات الدخان أو المعدات العاكسة، وغيرها في المصانع التي تنتج منها عوادم، على سبيل المثال مصانع الإسمنت والبتروكيماويات. وعند انتهاء قياس تكلفة هذه الأصول يجري إثباتها في الدفاتر المحاسبية، باعتبارها أصولاً جديدة تضاف إلى أصول الوحدة، بمعنى أن "قيمة الأصل الثابت دفترياً شاملة كافة المصروفات لكي يكون جاهز للإنتاج + أي إضافات للحد من التلوث = قيمة الأصل الكلية".

ثالثاً : طرق قياس المصروفات للحدث من التلوث البيئي:

حدد مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (FASB) عام 1970 م المصروفات على أنها "إجمالي النقص في الموجودات أو إجمالي الزيادة في المطلوبات الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح". وقد حددت لجنة المحاسبين القانونيين الأمريكية (AICPA) عام 1975 م المصروفات على أنها "جميع التكاليف المستنفذة والتي تم خصمها من إيرادات الفترة".

وعليه، يرى الباحث أن المصروفات هو كل نقص يطرأ على أصول الوحدة المحاسبية أو زيادة في التزاماتها أو كلاهما، وذلك من جراء إنتاج سلعة أو خدمة معينة، وبناء على ذلك فإن المبالغ التي تنفق من قبل الوحدة المحاسبية لمعالجة مشاكل الإنتاج - أو ما تتركه من نفايات ضارة للمجتمع والبيئة - تنقسم إلى حالتين:

الحالة الأولى : وهي المصروفات التي تنفق مباشرة من قبل المنشأة الصناعية في مجال الحد من التلوث الصناعي والبيئي، والقيام بتحديد ما يلي :

1. تحديد مصاريف جميع مخلفات الإنتاج.

$$\text{قيمة ما تتحمله المنشأة الصناعية} = \left[\begin{array}{l} \text{إجمالي المصاريف للحد من التلوث داخل المنشأة الصناعية} \\ \text{إجمالي مصاريف المنشأة الصناعية} \end{array} \right] \times 100 \times \left[\begin{array}{l} \text{صافي الأرباح} \\ \text{السوية المحققة} \end{array} \right]$$

ويتضح من المعادلة السابقة ما يلي :

استهلاك معدات معالجة التلوث البيئي + تكاليف المواد الخام المستخدمة في معالجة التلوث + تكاليف الأبحاث بالتلوث وبرنامج معالجته + التكاليف الإيرادية المتعلقة بإدارة هذا البرنامج. أما إجمالي مصاريف المنشأة الصناعية فتشتمل على ما يلي :

إجمالي المصاريف المدفوعة للحد من التلوث داخل المنشأة الصناعية يمثل قيمة أقساط الإهلاك السنوية للمعدات المشتراة للحد من التلوث، والتي اعتبرت المصروفات الإيرادية والتي تشتمل على ما يلي: تكلفة تشغيل معدات التلوث البيئي + تكلفة

$$\text{صافي الأرباح السنوية المحققة} \times 100 \left[\frac{\text{كافة المصاريف المباشرة من مواد وأجور ومصروفات صناعية للحد من التلوث}}{\text{إجمالي مصاريف المنشأة}} \right]$$

ويرى آخرون (Cormir, D. & Megnan, M , 2003) أن الإفصاح البيئي هو مجموعة بنود من المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمنشأة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. وتوصلت هذه الدراسة إلى تزايد عدد المنشآت التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية المنشورة سنويًا، وذلك لتحقيق رغبات الأطراف المتعددة المستفيدة من المشروع، ودليل ذلك زيادة المحتوى الإخباري للإفصاح عن المعلومات البيئية من مجرد فقرة التقرير السنوي إلى إعداد تقرير بيئية مستقلة بذاتها، لا بد أن تنشرها المنشآت الصناعية بكافة الطرق الممكنة (إنترنت - تقارير ورقية مطبوعة)، ويأخذ هذا الإفصاح العديد من الأشكال الموضحة لذلك، مثل البيانات الوصفية، والوقائع الكمية، والأرقام والملاحظات بالقوائم المالية.

ويرى كاتب آخر (عفاف، 2007: 435) أن هناك عدة أسباب للإفصاح عن التكاليف البيئية، هي:

1. الإفصاح الوصفي للأنشطة، وذلك بالإفصاح عن أنشطة المنشأة المتعلقة بالبيئة بشكل وصفي.
2. الإفصاح الكمي للأنشطة، وذلك بالإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالرقابة على التلوث ببيانات مالية وكمية لنسب التلوث.
3. طريقة التكلفة والمنفعة (العائد)، وذلك بالإفصاح مع ضرورة المقارنة بين تكلفة كل جانب والعائد منه.

كما أوصت (ISRA) أنه يجب على مجلس الإدارة بالمنشآت الصناعية أن يأخذ في الحسبان أثناء إعداد تقاريره، القضايا البيئية والإفصاح عنها وفقاً لما يلي:

1. نوع القضايا البيئية وثيقة الصلة بالأنشطة التابعة للمنشأة الصناعية.
2. البرامج والسياسيات المتبناة من قبل المنشأة في مجال إجراءات حماية البيئة.

الاطار العملي

أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر.

يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي مؤشراً هاماً في دعم القدرة التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة، فهو مؤشر يوضح ما إذا كانت المنشآت الصناعية مدركة للقضايا البيئية التي تحدثها في البيئة الموجودة فيها، كما يمثل الإفصاح عن الأداء البيئي أيضاً مقياساً هاماً لمستخدمي القوائم المالية، للوقوف على التغيرات البيئية التي تحدثها هذه المنشآت، وجهود هذه المنشآت نحو إدارة البيئة، والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

ولعرض أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية، وأهميتها في الفكر المحاسبي المعاصر، يتناول الباحث النقاط التالية:

أولاً : أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي في الفكر المحاسبي المعاصر.

ثانياً : مزايا تطبيق المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر.

أولاً: أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي في الفكر المحاسبي المعاصر:

يرتبط تزايد أهمية معيار المعلومات في التقارير المالية المنشورة بالتحول التدريجي للوظيفة المحاسبية، من التركيز على عملية إمساك الدفاتر، وحماية مصالح المساهمين والملاك، إلى التركيز على دورها كنظام معلومات يهدف إلى توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة (الملاك - المستثمرين)، من خلال قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة المركز المالي. ويرى بعض الكتاب (Deegan & Rankin, 1997: 562-591) أن المعلومات البيئية تعتبر مهمة لمتخذي القرارات في المنشآت الصناعية، حيث رأت هذه الدراسة أن مستخدمي التقارير المالية يعتقدون أن المعلومات البيئية مهمة جداً لاتخاذ قراراتهم، إلا أنهم يبحثون عنها في التقارير المالية السنوية للمنشآت الصناعية، ويعتبرونها في المرتبة الثانية، وذلك لأهمية المعلومات المالية.

الحد من مخلفات الإنتاج، بدلاً من أن تكون هذه المخلفات كبيرة، ويمكن أن يؤدي العمل على اتباع المحاسبة الخضراء (والتي يمكن تسميتها - حسب الاعتقاد - أنها المحاسبة البيئية الأخلاقية) إلى السمعة الحسنة للمنشأة، وزيادة القدرة التنافسية المستقبلية.

الجانب التشريعي لحماية البيئة من التلوث

تقوم الدولة بالالتزام تجاه حقوق الإنسان، بوصفه عضواً في المجتمع، وذلك نظراً لأن حقوق الإنسان هي سبب إنسانيته، لا تتأثر حمايتها باختلاف الظروف الداخلية لكل دولة، أو في الدولة الواحدة من وقت لآخر، لتعلقها بهذه الإنسانية التي هي واحدة للناس كافة، فإن حقوق الإنسان المتعلقة بوصفه عضواً في المجتمع قد تختلف حمايتها باختلاف الظروف الداخلية لكل دولة، باعتبار أن الإنسان جزء من كل، وليس كل في ذاته، فيتأثر بما يحيط به من ظروف في مجتمعه ويؤثر فيها.

ويرى أحد الكتاب (الكباش وآخرون، 2000: 81) أن مسؤولية الدولة تجاه حماية هذه الحقوق، قد تختلف في طبيعتها عن تلك التي تتصل بإنسانية الإنسان، وهو ما يتبين فيما يلي:

أولاً : طبيعة مسؤولية الدولة تجاه هذه الحماية

لا شك أن الدور الذي يقوم به الفرد داخل مجتمعه يؤثر كما وكيفا فيما يحصل عليه من حقوق بوصفه عضو في المجتمع، فمسئولية الدولة عن حقوق الإنسان بصفة عامة، تتمثل في:

1. واجب الاحترام.
2. واجب الحماية.
3. واجب تنفيذها أو تحقيقها بالفعل.

وإذا كنا قد انتهينا من عرض طبيعة مسؤولية الدولة تجاه حقوق الإنسان المحمية بوصفه إنساناً، وأنها من قبيل الالتزام بتحقيق غاية هي في حقيقتها تحقيق هذه الحقوق للإنسان تحقياً غير منقوص.

ويرى كاتب آخر (الدقاق، 1998: 82) أنه لا يجوز للدولة أن تقف عند المستوى الأول أو الثاني من المستويات الثلاث السابقة، بل لا بد من حماية هذه الحقوق، الأمر الذي يثور معه التساؤل حول طبيعة مسؤولية الدولة تجاه الحقوق المحمية للإنسان، بوصفه عضو في المجتمع. حالة كون تحقيقها يحتاج إلى وجود إمكانيات ومقومات لدى الدولة أولاً كمسألة أولية، لكي تتمكن الدولة من المصادقة في تحقيق هذه الحقوق لأفرادها. فطبيعة هذه الحقوق باعتبار أغلبها الأعم من قبيل الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، تستعصي على تحقيقها للكافة في ذات الوقت، وعلى نفس المستوى فهي تتطور وتنمو وفق معايير، وبناء على معطيات وإمكانيات محددة، لا بد أن يكون فيما بينها أولويات معينة وفقاً لظروف كل مجتمع على حدة.

3. في حالة عدم وجود برامج وسياسات متعلقة بإجراءات حماية البيئة، يجب أن يشار إلى هذه الحقيقة بوضوح.

4. التحسينات التي تمت منذ تبنى المنشأة لسياسات حماية البيئة، أو خلال السنوات الخمس الماضية، أيهما أقل.

5. الأهداف البيئية التي وضعتها المنشأة (الأهداف الذاتية)، وهل تعمل المنشأة بالشكل الذي يتناغم مع تحقيق تلك الأهداف.

6. إلى أي مدى تلبى إجراءات حماية البيئة التشريعات الحكومية السارية.

7. أية دعاوى قضائية أو جزاءات مادية في ظل القوانين.

8. الآثار المالية لإجراءات حماية البيئة على التكاليف الرأسمالية، والعوائد للفترة الحالية، وأثرها على الفترات المستقبلية.

ومما سبق يرى الباحث أن مفهوم الإفصاح عن الأداء الاجتماعي هو الأسلوب أو الطريقة المثلى التي عن طريقها يمكن للوحدة المحاسبية إعلام وإخبار المجتمع وأطرافه المختلفة (الملاك - المستثمرون... الخ) عن أنشطتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، بحيث تعتبر القوائم المالية والتقارير الملحقة بها بمثابة أداة مناسبة لتحقيق هذا الإفصاح، بغرض توضيح الأنشطة الخاصة بحماية البيئة ومواردها من التلوث. ويقترح الباحث عند الإفصاح عن المعلومات التي تتعلق بحماية البيئة أن تكون بشكل منفصل في التقارير المالية، لتعطي المستفيد صورة واضحة، وتكون بمثابة الإعلان عن التكاليف الخاصة بحماية البيئة.

ثانياً : مزايا تطبيق المحاسبة البيئية في الفكر المحاسبي المعاصر:

تعتبر التأثيرات التي تحدثها المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية لها فوائد عديدة، حيث يرى أحد الكتاب (عفاف، 2007: 436) أن أهم هذه المزايا هي:

1- يبدي الكثير من أصحاب المصالح المتعددة - سواء الداخليين أو الخارجيين - اهتماماً متزايداً بالأداء البيئي للمنشآت، ومن الأمثلة على ذلك أصحاب المصالح الداخليين والموظفين بالمنشأة بشكل خاص، فيتأثرون بالتلوث بشكل مباشر في بيئة العمل. أما أصحاب المصالح الخارجيين فنتمثل في المجتمعات التي تتأثر بالتلوث المحلي، والمجموعات المهتمة بالأنشطة البيئية كالحكومية والرقابية، إلى جانب جمهور المستثمرين (الحاليين والمرقبين) والموردين وغيرهم.

2- أن التأثيرات البيئية المحتملة ستؤدي إلى فوائد، حيث يمكن أن تعمل المنشآت على تحسين المنتج، وعمل تغييرات في تصميم المنتج، حيث سيحسن ذلك استخدام المواد للتقليل أو

ثانيا : الدراسة التطبيقية (الميدانية)

السوقية وأسعار الأسهم، بالإضافة إلى الشركات العشر الأكثر انخفاً في أسهمها خلال نفس الشهر. ومن خلال فحص هذه التقارير المالية، تبين ما يلي :

أولاً: أن معظم الشركات الصناعية - نتيجة نشاطها الرئيسي - لها آثار بيئية، ويبين الجدول التالي أسماء هذه الشركات.

لما لعملية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من أهمية قصوى، فقد قام الباحث بعمل الدراسة التالية للتقارير للشركات الصناعية العراقية، حيث بلغ عدد الشركات حوالي 195 شركة. وتقوم هيئة الأوراق المالية العراقية بعرض الشركات العشر الأكثر تداولاً، وهي العشر شركات أكثر تداولاً من حيث القيمة

التسلسل	اسم الشركة
1	شركة الصناعات الإلكترونية
2	النهرين - مبردات وسخانات مياه Al - Nahrain
3	منتجات الطباخ الغذائية Al-Tabak Foods Products
4	شبابيك المنيوم مانعة للغبار
5	معمل الأسوار لصناعة الخزانات الحديدية
6	شركة الخليج لانتاج المواد العازلة
7	الشركة العراقية لصناعات الكارتون
8	معمل البركة لصناعات الانابيب البلاستيكية
9	شركة الرغد لصناعة مستلزمات التدفئة والتبريد
10	الشركة العامة لصناعة السيارات
11	تمور الفرات صناعة وتصدير
12	شركة الهلال الصناعية
13	الشركة العامة للصناعات الخفيفة
14	الشركة العامة لصناعة السجاد اليدوي
15	شركة التأمين العراقية
16	الشركة العامة للصناعات الصوفية
17	شركة الصناعات الالكترونية
18	شركة الفيحاء لصناعة مواد البناء
19	شركة باموك صناعة المواد البلاستيكية
20	شركة ظلال الروابي
21	شركة بنغازة
22	شركة الخليج لانتاج المواد العازلة
23	منتجات هلو الغذائية

التسلسل	اسم الشركة
24	مياة زينه

اتضح للباحث أن جملة ما تم استعداده بلغ 80 استثمارة بيانها كالتالي: (50 من الشركات، 18 من الوسطاء، 12 من البنوك) من إجمالي ما تم توزيعه (100) استثمارة، وهذا يعني أن نسبة الردود الإجمالية 80%. وقام الباحث بفرز الاستثمارات، واستبعد منها (20) استثمارة لعدم اكتمال الإجابة على أسئلتها وبيانها كالتالي (10 من المنشآت الصناعية، 5 من الوسطاء، 5 من البنوك)، بذلك أصبحت نسبة الردود الصحيحة $(60 / 80 \times 100 = 75\%)$ تقريباً، وهذه النسبة كافية يمكن الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية.

4. التحليل الإحصائي للبيانات : تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

أ. معامل الثبات (كرونباخ ألفا) Cronphach Alpha لقياس اتساق (ثبات وصدق) المقاييس المبنية على إجابات مفردات كل عينة من العينات الثلاث موضع الدراسة (المحاسبين، الوسطاء الماليين، البنوك).

ب. اختبار تحليل التباين ANOVA Test لقياس تأثير كل من المؤهل العلمي والمركز الوظيفي وعدد سنوات الخبرة على إدراك معدي التقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية للمنشآت الصناعية.

ج. الإحصاء الوصفي ويشمل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري ومعامل الاختلاف المعياري والترتيب، لوصف الاتجاهات العامة، وواقع الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية في مجتمع العينة.

5. تحليل نتائج الدراسة الميدانية : باستخدام أسلوب كرونباخ ألفا لاختبار الصدق والثبات، للتحقق من التوافق أو الاختلاف بين إجابات الأطراف الثلاثة للعينة من المحاسبين في المنشآت الصناعية، والوسطاء الماليين الأعضاء بالبورصة، وإدارات منح الائتمان، اتضح أن نسبة الثبات 65%، وأن نسبة الصدق لمتغيرات قائمة الاستقصاء 69%.

6. اختبار الفرض الأول : ينص هذا الفرض على اختلاف ووعي معدي القوائم والتقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية على جودة التقارير المالية للمنشآت الصناعية، وفقاً لمؤهلاتهم العلمية والعملية ودرجاتهم الوظيفية.

ويوضح الجدول رقم (1) تحليل التباين ANOVA لتحديد تأثير كل من المؤهل العلمي والمركز الوظيفي وعدد سنوات الخبرة على ووعي معدي القوائم والتقارير اللازمة المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية على جودة التقارير المالية للمنشآت الصناعية.

ثانياً: تطبق الشركات السابقة سياسات مالية لإدارة المخاطر المختلفة ضمن استراتيجية محددة، وتتولى إدارة كل شركة رقابة وضبط المخاطر والاحتياط لها، وتتمثل هذه المخاطر فيما يلي:

1- مخاطر تقلبات أسعار العملات وتغيير أسعار الفائدة.

2- مخاطر الائتمان والسيولة والتدفقات النقدية.

وذلك دون أن يرد أي نص للمخاطر البيئية التي قد تنجم عن طبيعة نشاط الشركة، وما تسببه من أضرار وآثار بيئية، يترتب عليها تحمل الشركة آثاراً مالية نتيجة الأضرار البيئية.

ثالثاً: ورد ذكر الالتزامات الطارئة أو المحتملة ضمن الإفصاحات حول البيانات المالية عن كفاءات بنكية أو اعتمادات مستنديه، دون أن يرد ذكر أي التزامات محتملة عن أضرار بيئية.

رابعاً: يتم تسجيل المخصصات عندما يترتب على الشركة أي التزامات قانونية أو متوقعة نتيجة لأحداث سابقة، وأنه من المحتمل قيام الشركة بدفع مبالغ نقدية لتسديد هذه الالتزامات، مثل مخصصات التعويضات، ومخصصات الضرائب، دون أن يرد بالإفصاحات ذكر أن هذه المخصصات لمقابلة الالتزام البيئية، رغم أنها تُعد من الالتزامات القانونية والمتوقعة.

وقد قام الباحث بتصميم الدراسة الميدانية من خلال تناول النقاط التالية:

1. تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة : تم إجراء الدراسة الميدانية على مجتمع المحاسبين معدي القوائم والتقارير المالية في المنشآت الصناعية، والوسطاء الماليين والبنوك من متخذي القرارات، واعتمد البحث في إطار هذا المجتمع على استخدام أسلوب العينة العشوائية، وروعي في مجتمع العينة أن يكون من المنشآت الأكثر. وقام الباحث بزيارة ميدانية إلى بعض المنشآت الصناعية.

2. وسيلة جمع البيانات : اعتمد البحث في تجميع بيانات الدراسة على قائمة الاستقصاء لما تتمتع به من مزايا عديدة، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء باستخدام أسلوب تحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه وتحديد الإجابات المختلفة المتوقعة له على مقياس ليكرت ذو الخمس درجات.

3. أسلوب جمع البيانات: تم استخدام أسلوب المقابلات الشخصية في جميع بيانات الدراسة، حيث قام الباحث بزيارة العينة التي شملها الدراسة، ووزع قوائم الاستقصاء على الإدارات المالية بالمنشآت الصناعية، إدارات الائتمان بالبنوك وشركات الوساطة. وبعد استعادة قوائم الاستقصاء من المبحوثين،

جدول رقم (1) تحليل التباين ANOVA

م	المتغيرات	التصنيف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار "ف"	
					ف	مستوى الدلالة
1	المؤهل العلمي	دراسات عليا	4,12	0,18	3,151	0,022
		مؤهل عالي	4,16	0,45		
		دبلوم كلية المجتمع	4,17	0,41		
2	المركز الوظيفي	مدير عام	4,12	0,23	5,679	0,002
		مدير مالي	4,15	0,14		
		محاسب عام	4,40	0,31		
		محاسب تكاليف	4,30	0,29		
3	عدد سنوات الخبرة	أقل من 3 سنوات	4,50	0,17	1,462	0,221
		3 - 5 سنوات	4,35	0,26		
		5 - 10 سنوات	4,41	0,33		
		أكثر من 10 سنوات	4,21	0,38		

إحصائية لعدد سنوات الخبرة، وذلك عند مستوى معنوية أكبر من (0,05)، وهذا يحقق الفرض الأول لبحث.

7. اختبار الفرض الثاني: ينص هذا الفرض على وجود علاقة طردية بين تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية، وبين جودة التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية.

يتضح من الجدول السابق وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لكل من المؤهل العلمي والمركز الوظيفي على وعي معدي القوائم والتقارير المالية لأثر الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية على جودة التقارير المالية للمنشآت الصناعية، وذلك بقيمة ف (3,151، 5,679) على الترتيب، عند مستوى الدلالة أقل من (0,05)، في حين لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة

جدول رقم (2) الإحصاء الوصفي لمتغيرات جودة التقارير والقوائم المالية

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف ف المعياري %	الترتيب
1	الإفصاح المحاسبي للأنشطة البيئية في التقارير المالية للمنشأة الصناعية دليلاً على إدراك المنشأة الصناعية للقضايا البيئية.	4,18	0,35	0,44	5,03	1
2	الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير المالية للمنشأة الصناعية مهماً لوقوف مستخدمي التقارير المالية على الآثار البيئية للمنشأة الصناعية.	4,37	0,43	0,41	5,06	2

3	5,40	0,036	0,37	4,05	3 الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير المالية للمنشأة الصناعية ضرورة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين مستوى الأداء البيئي.
---	------	-------	------	------	--

المتغيرات أهمية هو الأول، ثم الثاني، ثم الثالث، كما في الجدول السابق.

8. اختبار الفرض الثالث: ينص هذا الفرض على وجود علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل.

يتضح من الجدول السابق وجود اتفاق بين معظم أفراد العينة على أن تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية ضمن التقارير والقوائم المالية للشركة يساهم بشكل فعال في تحقيق مستويات عالية من الجودة في هذه التقارير والقوائم المالية، مما يدل على وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين تحقق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية، وبين جودة هذه التقارير، وهذا يحقق الفرض الثاني، كما يتضح أن أكثر

جدول رقم (3) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية وعلاقته بقرارات الاستثمار والتمويل

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف ف المعياري %	الترتيب
1	الإفصاح عن نفقات منع حدوث التلوث البيئي.	4,51	0,37	0,036	7,4	3
2	الإفصاح عن نفقات علاج أضرار التلوث البيئي.	4,47	0,38	0,041	8,7	12
3	الإفصاح عن نفقات التخلص من المخلفات أو النفايات الضارة.	4,43	0,39	0,037	7,6	12
4	الإفصاح عن نفقات تنمية وتجميل المناطق المحيطة.	4,49	0,37	0,036	7,5	4
5	الإفصاح عن أعباء الغرامات والجزاءات والتعويضات البيئية	4,36	0,40	0,039	7,1	1
6	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرارات التمويل ومنح الائتمان.	4,23	0,50	0,051	9,1	14
7	علاقة الآثار البيئية للشركة بقرارات الاستثمار.	4,31	0,42	0,040	3 و7	2
8	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تحديد نوع المنتج.	4,73	0,34	0,035	8,6	11
9	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تصميم المنتج.	4,45	0,37	0,036	8,8	13
10	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار اختيار المادة الخام	4,50	0,37	0,035	7,9	8
11	علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار اختيار	4,46	0,38	0,039	8,0	9

		أسلوب التصنيع.			
7	7,8	0,040	0,42	4,33	12 علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تعبئة وتغليف المنتج.
6	7,7	0,035	0,37	4,52	13 علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار اختيار طريقة التخلص من النفايات الخطرة.
10	8,1	0,036	0,37	4,48	14 علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بقرار تخطيط مواجهة الالتزامات البيئية المتوقعة.

الاقتصادية للمقترح الاستثماري وإجراء دراسات الجدوى، فقد تسفر الدراسة تحمل هذا المقترح الاستثماري لأعباء والتزامات بيئية متوقعة ضخمة، ومن ثم عدم جدوى تنفيذ المقترح، وبالتالي التوقف عن تنفيذه. ويؤكد ذلك ما جاء بالجدول السابق أن ثاني المتغيرات أثرًا كان الخاص بالعلاقة بين الآثار البيئية للمقترح الاستثماري وقرار القبول أو الرفض (معامل الاختلاف المعياري 7,3)، هذا بالإضافة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية والآثار والالتزامات البيئية المتوقعة تفيد في ترشيد كثير من القرارات، مثل قرار تحديد نوع المنتج أو النشاط، تصميم المنتج، اختيار المواد الخام، طريقة التصنيع والتعبئة والتغليف، أسلوب التخلص من النفايات، وأخيرًا قرارات منح الائتمان.

9. اختبار الفرض الرابع : ينص الفرض الرابع على وجود علاقة طردية بين الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية الإيجابية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين تعظيم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية.

يتضح من الجدول السابق أن الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية له آثار كبيرة على قرارات الاستثمار والتمويل، وإن اختلفت درجات الأهمية والتأثير بين المتغيرات، فبتحليل إجابات الأسئلة أرقام (4، 5، 6، 7، 8) الواردة بقائمة الاستقصاء يتأكد أن هناك ارتباط طردي بين تحقيق الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين جودة قرارات الاستثمار والتمويل، وهذا يحقق الفرض الثالث، كما يلاحظ من الجدول أن أكثر المتغيرات تأثيرًا هم المتغير الخاص بالإفصاح عن أعباء الغرامات والتعويضات والجزاءات البيئية، وهذا يتفق مع طبيعة المستثمر أو البنك، 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 الداخلة المتوقعة ومثيلاتها من التدفقات الخارجة، ومن ثم يجب أن يؤخذ البعد البيئي في الاعتبار عند تحديد القيمة

جدول رقم (4)

الإحصاء الوصفي لمتغيرات آثار الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير المالية على تعظيم القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري %	الترتيب
1	تعظيم قدرة المنشآت الصناعية على تسويق منتجاتها.	4,32	0,37	0,041	9,0	7
2	توفر مصادر عديدة لحصول المنشآت الصناعية على التمويل اللازم.	4,21	0,35	0,037	9,5	8
3	تخفيض التكاليف الإنتاجية والتسويقية في الأجل الطويل.	4,65	0,43	0,039	8,4	6
4	تعظيم ربحية المنشآت الصناعية في الأجل الطويل.	4,47	0,47	0,036	8,1	5
5	تحسين مستوى الأداء الاقتصادي للمنشآت	4,50	0,50	0,051	7,9	4

الصناعية.					
1	6,9	0,038	0,44	4,44	6 ارتفاع أسعار أسهم المنشآت الصناعية في سوق المال.
2	7,1	0,044	0,41	4,55	7 تحسين صورة وسمعة المنشآت الصناعية لدى العملاء.
3	7,6	0,46	0,42	4,72	8 حصول المنشآت الصناعية على حوافز ودعم حكومي.
				4,35	المتوسط العام الإجمالي

عند وضع السياسات التسويقية والسعرية التي تدعم موقفها التنافسي. وهذا بدوره يحسن من ربحية المنشآت الصناعية وأدائها الاقتصادي. ومن ثم تلقى مصداقيتها لدى العملاء، وتحصل على الدعم والتحفيز من جانب الحكومة، مما يعسك على سمعة المنشآت الصناعية، وبالتالي تحسن قيمة أوراقها المالية في سوق المال، وهذا يحقق الفرض الرابع للبحث.

10. اختيار الفرض الخامس : ينص هذا الفرض على وجود علاقة طردية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين غياب عامل الإدراك البيئي عند كل الأطراف المهمة بالأنشطة البيئية.

بتحليل إجابات المستقصي منهم، ونتائج الإحصاء الوصفي الواردة في الجدول السابق، يتضح أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن هناك تأثير واضح للإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية الإيجابية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية على تعظيم القدرة التنافسية لها، حيث بلغ المتوسط العام الإجمالي للمتغيرات الخاصة بآثار الإفصاح البيئي على القدرة التنافسية للمنشآت الصناعية (4,35) وهذا يدل على الارتباط الطردي بين إفصاح المنشآت الصناعية عن أنشطتها البيئية (الإيجابية) وبين تعظيم قدرتها التنافسية، حيث إن دراسة وتحليل وفهم الآثار المالية للأنشطة البيئية للمنشأة الصناعية يساهم وبصورة فعالة في تدنية التكاليف الإجمالية للمنشأة الصناعية، ويرشد الإدارة

جدول رقم (5) الإحصاء الوصفي لمتغيرات غياب الإدراك البيئي عن الأطراف المهمة

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري %	الترتيب
1	غياب رد فعل الأطراف المستفيدة من التقارير المالية.	4,43	0,48	0,036	7,8	6
2	غياب الضغوط الحكومية والسياسية على المنشآت الصناعية.	4,51	41,0	0,038	8,1	7
3	غياب الشعور الأخلاقي لإدارة المنشآت الصناعية.	4,37	0,37	0,044	9,0	10
4	غياب الطلب على المعلومات البيئية.	4,21	0,39	0,043	7,7	5
5	غياب الأثر البيئي للمنشأة الصناعية على قرارات منح الائتمان.	4,19	0,38	0,046	7,4	4
6	غياب المدخل الأخلاقي في تقييم أداء المنشأة الصناعية.	4,47	0,47	0,048	7,1	3
7	غياب الدور الإعلامي.	4,49	0,48	0,037	8,6	8

1	6,7	0,046	0,38	4,31	8	غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الوطنية تجاه البيئة.
2	6,9	0,037	0,42	4,57	9	غياب المنافسة بين المنشآت الصناعية على أساس الأداء البيئي.
9	8,7	0,045	0,36	4,29	10	غياب الوعي البيئي لدى إدارة المنشآت الصناعية.
				4,45	المتوسط العام الإجمالي	

والتنظيمي للمهنة مسؤولة كبيرة في غياب هذا النوع من الإفصاح عن المنشآت الصناعية، على الرغم من وجود بعض المعايير المحاسبية الدولية التي تحمل في طياتها ومضامينها ارتباطها بالجانب البيئي، إلا أنها ليست كافية. كما يتضح من الجدول أن هناك أطراف أخرى مارست نفس القصور، ولم تؤد الدور المنتظم منها تجاه الآثار البيئية لأنشطة وعمليات المنشآت الصناعية، ومن هذه الأطراف: الحكومة، الإعلام، إدارة المنشآت الصناعية، البنوك، المستثمرين، والثقافة البيئية للمجتمع عموماً.

11. اختبار الفرض السادس : ينص هذا الفرض على وجود علاقة طردية بين غياب الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية السلبية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وبين محاولات المنشآت الصناعية تلاشي الأضرار المتوقعة عن الإفصاح.

وبتحليل إجابات المستقصي منهم، ونتائج الإحصاء الوصفي كما وردت بالجدول السابق، يتضح أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن غياب الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية هو مردود حقيقي لغياب الإدراك البيئي لدى أطراف عديدة في المجتمع، حيث بلغ المتوسط العام الإجمالي لمتغيرات غياب الإدراك البيئي (4,45). وهذا يؤكد وجود ارتباط طردي بين غياب الإدراك البيئي لدى الأطراف المهتمة، وبين غياب الإفصاح المحاسبي البيئي في التقارير والقوائم المالية للمنشآت الصناعية، وهذا يحقق الفرض الخامس للبحث.

كما يلاحظ من الجدول أن أكثر المتغيرات تأثيراً هو المتغير الخاص بـ "غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية الوطنية تجاه البيئة"، من خلال إصدار معايير بيئية إلزامية للوحدات الاقتصادية ذات الآثار البيئية، وهذا ما يحمل الطرف المهني

جدول رقم (6)

الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بالأضرار المتوقعة عن الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية السلبية

م	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	معامل الاختلاف المعياري %	الترتيب
1	الإساءة لسمعة المنشآت الصناعية في أذهان المجتمع.	4,25	0,43	0,038	7,2	3
2	انخفاض أسعار الأوزان المالية للمنشآت الصناعية في البورصة.	4,37	0,47	0,041	6,4	1
3	انخفاض الإيرادات والتدفقات النقدية مستقبلاً.	4,49	0,48	0,042	6,9	1
4	فقد مصداقية المنشآت الصناعية لدى العملاء.	4,36	0,45	0,039	7,37	4
5	توفير معلومات للمنافسين تضر بالمنشآت الصناعية.	4,43	0,46	0,045	7,9	5
6	إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية للمنشآت الصناعية.	4,49	0,44	0,045	8,7	8

7	8,3	0,037	0,45	4,57	الضغط الإعلامي على المنشآت الصناعية بسبب إقرارها بالبيئة.
8	9,1	0,039	0,47	4,44	فقد مصادر التمويل وجهات منح الائتمان للمنشآت الصناعية.
9	8,0	0,042	0,43	4,27	تزايد معدلات القضايا البيئية والجزاءات والتعويضات.
10	8,9	0,047	0,41	4,53	تزايد أعباء المنشآت الصناعية باستثمارات مالية إضافية لحماية البيئة.

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة، يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة زيادة الاهتمام بالقضايا البيئية لدى الأطراف المهتمة من خلال قيام الهيئات والوزارات الحكومية المعنية والجمعيات الأهلية بتعريف المجتمع بالبيئة والآثار البيئية ذات العلاقة بالمنشآت الصناعية، وذلك لدعم قدراتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديث.
2. ضرورة اعتبار أن الأداء البيئي للمنشأة أحد المحاور الهامة في تقييم أداءها باعتبار أن جودة الأداء البيئي يؤثر بشكل كبير على باقي جوانب الأداء بالمنشأة، مما يؤثر ذلك على أنشطتها المختلفة.
3. ضرورة اهتمام هيئة سوق الأوراق المالية بإلزام الشركات ذات الآثار البيئية بالإفصاح عن أدائها البيئية ضمن تقاريرها المالية.
4. ضرورة قيام البنوك ومؤسسات منح الائتمان بالأهتمام بالجانب البيئي للمنشآت طالبة الائتمان.
5. ضرورة اهتمام المحاسبين بأهمية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي تأثير ذلك على البيانات المالية.
6. ضرورة اهتمام الجهات الحكومية (وزارة البيئة) بالتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية، ومعاقبة المنشآت المخالفة على وجه السرعة.

المصادر

المصادر العربية

- خيرى أحمد الكباش وآخرون. (2002). الحماية الجنائية لحقوق الإنسان - دراسة مقارنة، بدون ناشر .
- عبد المنعم فليح عبد الله. (2002). قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرار الاستثمار في نظم الإدارة البيئية - دراسة ميدانية. مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، السنة الثانية عشر، العدد (1).

وبتحليل إجابات المستقصي منهم، ونتائج الإحصاء الوصفي الواردة في الجدول السابق، يتضح أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على أن غياب الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية السلبية للمنشآت الصناعية في التقارير المالية، ويعود ذلك إلى محاولات المنشآت الصناعية تجنب الخسائر والأضرار المتوقعة بسبب هذا النوع من الإفصاح. ومن هذه الأضرار المحتملة - مرتبة حسب أهميتها كما وردت بالجدول - انخفاض أسعار الأوراق المالية للمنشآت الصناعية بالبورصة، انخفاض الإيرادات والتدفقات النقدية مستقبلاً، الإساءة لسمعة المنشآت الصناعية لدى المجتمع، فقد مصداقية المنشآت الصناعية لدى العملاء، توفير معلومات للمنافسين تضر بالمنشآت الصناعية، تزايد معدلات القضايا البيئية ضد المنشآت الصناعية، إعلام الجهات الحكومية والأهلية بالأضرار البيئية للمنشآت الصناعية، تزايد أعباء المنشآت الصناعية باستثمارات مالية إضافية لحماية البيئة، فقد مصدر التمويل وجهات منح الائتمان للمنشآت الصناعية.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

توصل الباحث في نهاية بحثه إلى النتائج التالية:

1. إظهار أهمية القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي لمشكلة التلوث البيئي التي تحدثه المنشآت الصناعية في حياتنا اليومية.
2. أن المحاسبة البيئية لها دور مهم في دعم القدرة التنافسية في منشآت الأعمال، حيث تلعب دوراً مهماً في رفع كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية في هذه المنشآت الصناعية.
3. ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية للحد من التلوث، بهدف رفع قدرتها التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة.

المصادر الأجنبية

- Corimier, D., Gordan, M. & Magnan.(2004). “Corporate Environment Disclosure: Contrasting Management Perceptions with Reality”, Journal of Accountancy.
- Cormir, D. and Magnan, M.(2003). “Environment Reporting Management Continental European Perspective”, Journal of Accounting and Public.
- Craig Deegan, Michaela Rankin.(1997). “The Materiality of Environmental Information to Users of Annual Reports”, Accounting Auditing and Accountability Journal.
- Solomon, A. & L. Lewies.(2002). “Incentive and Disincentives for Corporate Environmental Disclosure”, Business Strategy and the Environment.
- Sefick, Stephan E. & Saderstam.(1997). “Accounting through Green-Colored Glasses Teaching Environmental Accounting”, Issue in Accounting Education, Vol. 12 .
- عفاف إسحق أبو زر.(2007). المحاسبة البيئية، الإطار الفكري ومقومات التطبيق . المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الحادي والثلاثون، العدد(1)ز
- محمد السعيد الدقاق، التشريع الدولي في مجال حقوق الإنسان، المجلد الثاني لحقوق الإنسان بيروت : دار العلم للملايين، بدون تاريخ.
- محمد يحيى .(2009). المحاسبة البيئية، وكالة الأخبار الإسلامية.
- محمد أبو نصار و جمعة حميدان .(2009). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجانب النظري والعملي ، الطبعة الثانية : دار وائل للنشر.
- وليد ناجي الحياي .(2002). إجراءات القياس المحاسبي لتلوث البيئة، دراسة في المشاكل المحاسبية المعاصرة . عمان ، الاردن : الحامد للنشر والتوزيع .
- مجلس المحاسبة الأمريكي (FASB)، 1975.
- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، 1975.